

La RSE en matière fiscale et le profit

Une antinomie ?

Mémoire réalisé par
Arnaud BINDELS

Promoteur
Edoardo TRAVERSA

Année académique 2013-2014
Master en droit

Le plagiat entraîne l'application des articles 87 à 90 du règlement général des études et des examens de l'UCL.

Il y a lieu d'entendre par « plagiat », l'utilisation des idées et énonciations d'un tiers, fussent-elles paraphrasées et quelle qu'en soit l'ampleur, sans que leur source ne soit mentionnée explicitement et distinctement à l'endroit exact de l'utilisation.

La reproduction littérale du passage d'une oeuvre, même non soumise à droit d'auteur, requiert que l'extrait soit placé entre guillemets et que la citation soit immédiatement suivie de la référence exacte à la source consultée.*.

En outre, la reproduction littérale de passages d'une oeuvre sans les placer entre guillemets, quand bien même l'auteur et la source de cette oeuvre seraient mentionnés, constitue une erreur méthodologique grave pouvant entraîner l'échec.

* A ce sujet, voy. notamment <http://www.uclouvain.be/plagiat>.

Objectifs

Notre mémoire représente l'occasion de mettre en œuvre les acquis juridiques et non-juridiques dispensés durant nos cinq années d'études universitaires. Durant ces années, nous avons eu l'occasion d'assister aux cours, travaux pratiques, conférences et débats à l'Université, carrefour des idées. Le mémoire constitue un retour d'expérience de ces cinq ans. Il s'appuie aussi bien les bases de la formation juridique, dispensées durant les années de baccalauréat que les aspects pointus du monde de la fiscalité, découverte en master, en passant par la philosophie du droit, toujours présente dans la formation.

A notre avis, le mémoire doit se parer d'innovations, car l'étudiant doit oser poser une hypothèse et voir si « *le point est reconnu par la Communauté* », ainsi que s'exprimait le juriste et philosophe François OST. Le mémoire n'a pas pour prétention de détenir une vérité absolue mais bien d'ouvrir un débat ou, tout au moins, une réflexion. Nous considérons que notre travail est d'apporter des éléments de fait et une critique aux différents arguments sortant du sujet. Le mémoire n'est pas une plaidoirie ayant pour vocation de convaincre autrui du bon fondement d'une argumentation qui lui est étrangère, mais d'enrichir la discussion dans la communauté scientifique. Notre plus grand plaisir serait que ce mémoire suscite une ou plusieurs réponse(s) constructive(s). Dans ce cas, le débat y trouverait, espérons-le, un dénouement ou, tout du moins, un chemin.

Le propos de ce mémoire est la relation qu'entretient la responsabilité sociétale des entreprises (RSE) en matière fiscale avec le profit. Les raisons qui nous ont motivés à étudier le thème de la responsabilité sociétale des entreprises en matière fiscale sont nombreuses. La plus importante est philosophique : quel monde voulons-nous construire pour demain ? La question revient tous les jours dans la tête des décideurs sous différentes formes. Voulant réaliser un mémoire en fiscalité, nous nous sommes posé la question du « monde fiscal » dans lequel nous souhaiterions vivre au niveau des entreprises. Ce thème offre l'avantage de reprendre aussi bien des éléments « méta » de la fiscalité que des implications techniques concrètes. La RSE est un thème d'actualité alimenté par les scandales d'évasion et de fraude fiscale développés individuellement dans les journaux ou collectivement dans les rapports des institutions publiques concernées comme l'Inspection Spéciale des Impôts ou la Cellule de Traitements des Informations Financières.

Le sous-titre est rédigé sous forme de question : « *une antinomie ?* ». Trop souvent, la RSE et la fiscalité sont perçues comme des freins au développement d'activités économiques. M. FRIEDMAN disait : « *the social responsibility of business is to increase its profits* »¹. La RSE appliquée en matière fiscale serait-elle donc une antinomie du profit ? Le mémoire se propose de répondre à cette question.

¹ M. FRIEDMAN, « *the social responsibility of business is to increase its profits* », *New York Times Magazine*, 13 septembre 1970.

Avertissement

Nous tenons à préciser quelques points afin d'assurer une lecture claire et dénuée de malentendus.

Primo, nous voudrions présenter notre méthodologie de travail au lecteur. D'emblée, à la lecture du titre, le lecteur peut se rendre compte de l'interdisciplinarité qu'affiche le débat. Il nous a fallu d'abord acquérir une compréhension technique du système fiscal belge et international, mais, vu le sujet, il eut été un non-sens de ne se baser que sur des sources purement juridiques. Aussi avons-nous veillé à consulter la littérature économique, philosophique, historique, psychologique et de science politique. Cette pluralité des sources s'est doublée d'une diversité des origines géographiques desdites sources. Se limiter au champ de recherche de la Belgique eut rendu le mémoire inutile vu l'aspect international du propos. Sans prétention aucune d'être exhaustif, nous souhaitons prendre en compte le plus grand nombre d'avis possible. Etant limité par le temps et les moyens, nous avons sélectionné les porte-parole et représentants les plus illustratifs des parties concernées par le débat (Etats, sociétés civiles, entreprises). Pour chaque source (littéraire ou non), une fiche a été rédigée reprenant un résumé, l'apport de la source pour le mémoire et une note critique. Ces fiches sont à disposition du lecteur sur demande.

Secundo, le débat est sensible et fait écho à des sujets politiques d'actualité, car, plus profondément, il touche aux convictions personnelles. Un tel sujet ne peut se concevoir hors de la discussion et des principes politiques fondamentaux, au risque d'être sans contenu. L'option prise est de ne pas favoriser une idéologie politique au détriment d'une autre. Dans le cadre de ces règles, nous tenterons d'avoir un débat de fond et de tenir une argumentation sincère. En ce qui nous concerne, nous sommes conscients d'être pétris par des convictions et de ne pas savoir les isoler ; le mémoire constitue aussi un exercice de réflexion sur le monde et sur soi-même. C'est dans ce cadre que l'intégrité scientifique prend tout son sens ; le scientifique se doit d'afficher l'ensemble de ses résultats et de ne pas écarter une source au motif qu'elle anéantirait une théorie à laquelle il est personnellement favorable. Il nous est apparu essentiel de poursuivre une vision explicative de chaque tendance, aussi bien de gauche que de droite. Notre volonté est donc d'expliquer les arguments et contre-arguments des tendances existantes, sur les différentes problématiques qui seront développées.

Tertio, une précision terminologique s'impose d'emblée. Sous le vocable « entreprise » nous entendons le groupement d'actifs humains et de capitaux ayant pour objectif de produire des biens et services. Il ne faut donc pas le confondre avec le terme de « société », tel que défini par le droit des sociétés.

Le terme « société » reprend le groupe humain uni par des liens sociaux. Ce terme tel qu'utilisé dans ce mémoire prend le même sens que celui que les Grecs donnaient à la cité. A nouveau, il n'est pas à confondre avec son homonyme du droit des sociétés.

Remerciements

Nous tenons à remercier tout d'abord, notre promoteur, le professeur Edoardo Traversa pour son soutien et ses conseils. Nous tenons également à remercier tous les membres enseignants de la communauté universitaire que nous avons eu l'honneur de rencontrer et qui nous ont permis de progresser. Nos remerciements vont également à nos lecteurs. Nous remercions aussi Arthur Longnaux, étudiant en philosophie, pour ses conseils sur des auteurs pertinents.

Notre dernier remerciement va à notre proche famille et nos amis pour leur soutien lors de la rédaction de ce mémoire et, plus particulièrement, nos parents pour leur éternelle confiance et pour ce qu'ils ont fait pour nous.

Sur l'auteur

Afin de pouvoir établir la critique de l'auteur, nous présentons notre parcours de formation.

Nous avons eu l'opportunité de suivre le baccalauréat bilingue (Fr/Nl) organisé par les Facultés Universitaires Saint-Louis de Bruxelles et la Hogeschool-Universiteit Brussel. Outre les langues, cette formation offrait l'avantage de proposer des visions différentes sur le droit et des méthodologies de travail alternatives. Notre travail de fin d'études portait sur « *La généralité de la norme* », autre sujet « méta » du droit. Arrivé en septembre 2012 à l'Université Catholique de Louvain, nous avons commencé un master en droit (finalité entreprise-option banque et finance) et une année préparatoire en histoire, les deux formations se complétant au niveau des méthodologies. Comme il nous semblé important d'aborder les aspects pratiques, nous avons aussi effectué des stages auprès des cabinets Forius (Bruxelles) et Lenoir & associés (Gembloux). La chance nous a été donnée de conclure nos études de droit par un Erasmus *Belgica* à l'*Universiteit van Antwerpen* (option fiscalité).

A nos parents,

Introduction

Le mémoire se décline en trois parties. Dans la première partie, nous exposerons les enjeux la fiscalité des entreprises et l'évasion fiscale. Ce n'est qu'une fois la problématique intégrée que le lecteur que nous proposerons, dans une seconde partie, un schéma détaillé de la relation entre RSE, fiscalité et profit. Au regard de cette relation, nous évaluerons la pertinence de la responsabilité sociétale des entreprises (RSE) en matière fiscale en tant que réponse à l'évasion fiscale. La troisième et dernière partie abordera une problématique concrète de la RSE appliquée en matière fiscale : les mesures anti-abus.

Partie 1. Les enjeux de la fiscalité des entreprises

« Peut-on établir qu'[il] existe une science des finances ? », telle est la question que se posait Jules Inglebeek, un juriste belge au sortir de la Première Guerre mondiale. La réponse sera de prime abord négative au constat que les réformes fiscales s'enchaînent sans que personne n'ait encore déterminé l'imposition juste et parfaite, alors que l'impôt est si vieux qu'on ne peut en dater la naissance ! L'explication vient du fait que la science des finances « *est surtout analytique et peu synthétique* »² et que sa tâche est explicative et descriptive, à l'instar de la science politique. C'est une science qui se construit en recherchant les défauts des impôts réels. On peut comparer les chercheurs en science fiscale à des experts à l'œil attentif aidant le sculpteur dans son chef-d'œuvre, le système fiscal. Ils ne lui proposeront pas la règle d'imposition parfaite mais « *un petit nombre de vérités sous forme de lois générales et constantes ; il est vrai que la vérité comme l'a montré Descartes dans son Discours de la méthode, ne se découvre que peu à peu dans quelques matières* »³.

L'impôt est perçu par nombre de citoyens comme une « simple ponction » par l'Etat sur leurs revenus. Il nous a donc paru important de rappeler de manière claire et intelligible les fondements de l'impôt et, de par là même, sa justification, afin d'éviter que la discussion que nous entamons reste stérile. Notre souhait est également de rappeler les fondements de l'impôt (chapitre 1). Cependant, les entreprises pratiquent l'optimisation fiscale, nous verrons comment celle-ci est pratiquée et quels en sont ses conséquences (chapitre 2), puis qu'est ce qui explique que les entreprises pratiquent une telle optimisation fiscale (chapitre 3). Ensuite, nous exposerons les solutions actuelles à l'évasion fiscale (chapitre 4).

Chapitre 1. Les fondements de l'obligation de payer l'impôt

Nous souhaitons rappeler les raisons d'être qui justifient l'existence de l'impôt (section 1) et les principes afférents à la répartition de la charge d'impôt entre les contribuables (section 2).

Section 1. La justification de la règle fiscale

L'Etat n'est pas comparable à un « voleur » venant se servir dans la poche des citoyens, ainsi que le lui reprochent souvent les citoyens mécontents de la règle fiscale. Ce serait faire fi de nombreuses considérations. La première considération est que l'Etat a besoin de ressources pour s'organiser (§1) et pour ses politiques publiques (§2). La seconde considération est que la fiscalité est un outil politique (§3).

² J. INGLEBEEK, *La justice dans l'impôt*, Berger-Levrault, Paris, 1918, p. 12.

³ J. INGLEBEEK, *op. cit.*, p. 20.

§1. La fiscalité comme pourvoyeuse de ressources pour le processus décisionnel

L'Etat a besoin de ressources car il est l'organisateur des citoyens en communauté⁴. Par la mise en place d'institutions, il permet aux citoyens de s'organiser et de sortir de l'état primaire, que le philosophe Thomas Hobbes appelle l'« état de nature »⁵, ou que Joseph Dodge appelle « jungle »⁶, pour constituer une société civilisée dans laquelle l'homme peut réaliser son potentiel.

Posons une communauté de village sans organisation commune. Si les habitants désirent dépasser l'individualisme, ils doivent communiquer avec les autres pour leur proposer un projet commun. Dès qu'ils décident de s'organiser, un processus de décision se met en place. Au fond, quel que soit le régime pour lequel la société opte, il nécessite des ressources pour l'élaboration et la mise en œuvre de la décision.

Dans le régime démocratique, les citoyens, en tant que peuple souverain, élisent des représentants auxquels ils assignent la mission d'agir au mieux de l'intérêt public. Le déroulement du processus de décision au sein du parlement ne peut se réduire à un simple échange de paroles entre les élus. Il nécessite la mise en œuvre d'enquêtes, de travaux préparatoires qui permettent de prendre en compte les arguments les plus pertinents pour la prise de décision. La décision parlementaire sera mise en œuvre par le gouvernement et l'administration. A nouveau, l'exigence démocratique prévoit un contrôle du pouvoir exécutif, source de coûts. Ultime étape du processus démocratique : les citoyens obtiennent le contrôle de l'effectivité des règles devant un pouvoir judiciaire indépendant et garant du processus démocratique, de l'Etat de droit et de la cohérence des règles. Toutes ces étapes du processus démocratique que nous venons de décrire assez schématiquement, nécessitent la mobilisation d'êtres humains et de ressources qui sont le prix à payer pour que la communauté humaine s'organise et, plus particulièrement, dans un régime démocratique, pour que chaque citoyen participe au processus démocratique. L'impôt est donc une condition *sine qua non* pour permettre l'évolution de la société humaine. Oliver Wendell Holmes, juge de la Cour suprême des Etats-Unis disait « *Taxes are what we paid for civilized society* »⁷. Cette citation est reprise à l'entrée des bâtiments de l'IRS (le fisc américain) à Washington.

Ce premier paragraphe avait pour objectif de démontrer que peu importe le régime choisi, l'impôt est impérativement nécessaire pour s'organiser.

⁴ L'article 13 de la Déclaration française des droits de l'homme et du citoyen, du 26 août 1789 stipule que « *Pour l'entretien de la force publique et pour les dépenses d'administration, une contribution commune est indispensable* ». (C'est nous qui soulignons.)

⁵ TH. HOBBS, *Le Léviathan, Traité de la matière, de la forme et du pouvoir de la république ecclésiastique et civile*, trad., et annotations par F. TRICAUD et M. PÉCHARMAN, Paris, Vrin, 2005.

⁶ J. M. DODGE, « Theories of tax justice: ruminations on the benefit, partnership, and ability-to-pay principles », *Tax Law Review*, 2005, p. 12 et 13.

⁷ *Compania General de Tabacos de Filipinas v. Collector of Internal Revenue*, 275 U.S. 87, 100 (1927) (dissenting opinion) cité par *Ibid.*, p. 3.

§2. La fiscalité comme pourvoyeuse de ressources pour les politiques publiques

Les politiques publiques sont pourvoyeuses de bien-être dont les citoyens sont bénéficiaires de manière directe ou indirecte. L'ensemble des biens publics constitue ce que la littérature nomme le « bien commun »⁸.

La mise en œuvre de politiques publiques de l'Etat nécessite des ressources. On ne parle plus ici du processus de décision, mais bien de la mise en œuvre des matières dont le gouvernement s'est jugé plus à même d'en assurer la gestion que le secteur privé. Il n'est pas question de discuter ici de la justesse des choix posés par le gouvernement.

Tout d'abord, il s'agit du financement des services publics, au sens strict : par exemple, il s'agit d'assurer l'enseignement, la sécurité intérieure, ou extérieure, ou encore la santé publique. Ces services sont mis à la disposition des citoyens, moyennant taxation forfaitaire par le biais des impôts⁹.

Parmi les politiques publiques, celle qui intéresse particulièrement le monde des entreprises est la politique économique¹⁰ (« *taxes are justified insofar as they create a suitable environment for private wealth accumulation* »¹¹). L'activité de l'Etat dans la vie économique se dévoile sous plusieurs aspects.

Primo, l'Etat est un acteur économique générant de l'activité à grande échelle¹². Il développe des entreprises publiques, engage du personnel et participe à des échanges commerciaux avec le privé. Les entreprises peuvent trouver dans l'Etat un partenaire économique de valeur.

Secundo, l'Etat assume un certain dirigisme financier à géométrie variable et est le garant de la valeur de sa monnaie. Il exerce un contrôle au moyen du crédit (« *Les biens liquides des individus sont suspendus à la gestion de l'Etat* »¹³). Cela passe, par exemple, par la supervision des banques, la définition du taux d'escompte et l'index¹⁴, autant d'éléments, qui, s'ils n'étaient pas gérés, causeraient une vie économique désastreuse. Un exemple récent nous a montré l'importance de l'Etat dans le monde économique : le sauvetage des banques dans la crise de 2008¹⁵.

⁸ CH. CHARDYN et J. DELEPIERRE, *Frauder ... ou payer ses impôts ? Essai de morale fiscale*, Ecole supérieure des sciences fiscales, Bruxelles, 1962, p. 12.

⁹ *Ibid.*, p. 16.

¹⁰ C. C. 30 octobre 2013, n°141/2013, cons., B. 25 : « *les mesures fiscales constituent un élément essentiel de la politique socioéconomique. Elles assurent non seulement une part substantielle des recettes qui doivent permettre la réalisation de cette politique, mais elles permettent également au législateur d'orienter certains comportements et d'adopter des mesures correctrices afin de donner corps à la politique sociale et économique* ».

¹¹ J. M. DODGE, *op. cit.*, p. 25.

¹² « *L'Etat est devenu Grand brasseur d'affaires et producteur* ». CH. CHARDYN et J. DELEPIERRE, *op. cit.*, p. 17.

¹³ *Ibid.*, p. 18.

¹⁴ *Ibid.*, p. 18.

¹⁵ PH. AGHION et J. CAGE, « Le retour de l'Etat régulateur », *Le Monde*, 5 juillet 2010. Ces deux économistes français suggèrent une reformulation des prérogatives étatiques : « 1) celle de régulateur et de garant des contre-pouvoirs démocratiques, pour prévenir de nouvelles crises, pour limiter l'impact négatif des récessions sur les citoyens et les entreprises, et pour réduire la corruption ; 2) celle de redistributeur et de garant du contrat social, pour créer des bases sociales solides permettant la maîtrise des déficits publics ; 3) celle d'investisseur dans l'innovation, la formation et le savoir ». Voyez également le rapport de la Banque mondiale intitulé « *Global Financial Development Report : Rethinking the Role of the State in Finance* » (2012).

Tertio, l'Etat assure un dirigisme économique de l'activité économique¹⁶. Loin de l'idée de la main invisible développée par Adam Smith¹⁷, l'Etat peut intervenir par différents moyens :

- L'Etat pratique le protectionnisme de ses entreprises nationales vis-à-vis des entreprises étrangères. La fiscalité est dans ce cadre un outil fort utile. L'Etat peut, par exemple, taxer les importations de biens étrangers et exonérer les exportations. La fiscalité permet aussi de doper la consommation en interne des produits nationaux.
- L'Etat corrige les défauts du système de marché, par la mise en place de plans économiques. Il organise les structures de base qui permettront le développement d'activités économiques à moindre coût pour les entreprises. Ce sont, par exemple, l'envoi de délégations commerciales à l'étranger ou encore des incubateurs de petites entreprises.
- Il permet le développement de talents humains dont les compétences seront utiles aux entreprises. L'Etat permet aux entreprises d'avoir accès à une main d'œuvre qualifiée, éduquée et en bonne santé. L'Etat prend soin de ses citoyens en s'occupant de son bien-être, par le biais de la sécurité sociale, d'organisations culturelles ou d'actions sociales. Tous ces biens rendent les individus heureux et plus efficaces. Les entreprises sont bénéficiaires de manière indirecte du bien-être apporté par l'Etat à ses citoyens.
- Il organise les infrastructures économiques favorisant la célérité du commerce, tels les transports et les communications.
- Le système juridique mis en place par l'Etat de droit permet une vie paisible aux acteurs de la vie commerciale. L'Etat participe à la diminution de l'insécurité des relations commerciales¹⁸. L'entreprise, dans ses relations avec ses partenaires commerciaux, jouit d'une effectivité de ses contrats, qu'elle peut faire valoir devant le pouvoir judiciaire. Des mécanismes sont également mis en place pour contrer l'asymétrie d'information entre les partenaires commerciaux¹⁹. Les relations de l'entreprise avec l'administration fiscale échappent à l'arbitraire grâce à l'encadrement de la relation par des textes définis par le législateur, dont l'application est vérifiée par un organe indépendant incarné par le pouvoir judiciaire.

En conclusion, l'Etat nécessite des ressources pour coordonner la vie économique. Il permet aux entreprises d'accroître leur efficacité par l'aménagement d'un environnement propice au commerce²⁰.

§3. La fiscalité comme outil de moralité

Jusqu'ici, nous avons perçu la légitimité de la règle fiscale en tant que financière de l'activité étatique (§1) et l'Etat en tant qu'organisateur économique (§2). Il serait pourtant erroné de réduire la fiscalité à ces simples rôles : la fiscalité est aussi un outil politique. Revenons-en au processus décisionnel développé dans le premier paragraphe. Une communauté qui s'organise définit d'abord

¹⁶ CH. CHARDYN et J. DELEPIERRE, *op. cit.*, p. 19.

¹⁷ S. FONTAN, « La main invisible d'Adam Smith », *L'économiste*, 27 mars 2014.

¹⁸ J. M. DODGE, *op. cit.*, p. 25 : l'Etat sécurise les personnes contre le crime et l'arnaque.

¹⁹ Voyez, par exemple, la publication des comptes des entreprises, permettant aux entreprises de vérifier la solidité financière du partenaire commercial.

²⁰ Le professeur P.-P. VAN GEUCHTEN décrit à son cours les pays développés comme ayant une « compétitivité structurelle ».

une procédure de décision de ses règles puis, les règles elles-mêmes. Le « choix de société » fait par la communauté a pour vocation de trancher et de mettre fin à plusieurs débats. La fiscalité exerce plusieurs fonctions dans l'organisation de la société.

A) La fiscalité est un outil incitatif à certains comportements voulus par le législateur. La règle fiscale va susciter des comportements favorables au bien commun. Cela peut être, par exemple, des stimulations telles que les incitations à un comportement écologique²¹, ou encore des dons à des associations²².

B) La fiscalité est également un outil prohibitif de certains comportements. Une surtaxation peut inhiber certains actes jugés malfaisants. Une imposition renforcée peut également avoir pour objectif d'éviter la passivité des individus. Dans ce cas, le législateur incite le citoyen à accomplir certaines actions. La fiscalité, dans les deux cas, est révélatrice du coût d'opportunité de l'auteur de l'acte indésirable. De même, la fiscalité peut avoir un rôle de réparation : le montant dégagé par l'imposition servira, dans ce cas, à réparer les dommages commis²³.

C) Son dernier rôle est celui d'assurer la solidarité²⁴ : l'Etat assure une redistribution des richesses²⁵. Cette discussion se situe hors de toutes considérations économiques, on pose la question de savoir quel est le montant maximum et minimum auquel chaque personne a droit. Ainsi, on ne taxera pas en dessous d'un certain niveau de revenus. En Belgique, les articles 131 à 133 du Code d'impositions sur les revenus (CIR/92) définissent la quotité du revenu exemptée d'impôt. A notre connaissance, aucun régime fiscal ne pratique à l'heure actuelle la confiscation au-delà d'une certaine quantité de revenus. Toutefois, la loi allemande du 30 janvier 1937 contenait une solution originale (bien que nous n'ayons aucune sympathie pour le régime nazi) : la limitation des distributions des dividendes des sociétés par actions : l'excédent, tel que déterminé par la loi, devait être accordé en prêts à des entreprises (sociales ou non) œuvrant pour le III^{ème} Reich²⁶. L'idée avait également fait son chemin en Grande-Bretagne : en 1915, le gouvernement de sa Majesté avait adopté l'*Excess Profit Duty*, qui taxait les profits excédant une certaine limite à un taux de 50%, puis à un taux 80%, en 1917²⁷.

Ce qu'il faut retenir est que les individus ont posé un choix et que chacun est soumis à la règle. Le contrat fiscal définit les obligations fiscales de chacun : aucun n'est habilité à y déroger.

Les moralistes voient l'impôt comme une nécessité faisant suite à un préalable naturel : l'obligation de vivre ensemble. Parce que l'homme est dans l'obligation de coexister avec son voisin, il

²¹ En Belgique, voyez l'onglet « Fiscalité verte » sur le site du SPF finances (<http://finances.belgium.be>) pour un aperçu des avantages fiscaux incitant à l'écologie.

²² Cadre X,A du modèle de déclaration fiscale belge.

²³ La fiscalité environnementale est un excellent exemple d'utilisation de la fiscalité comme outil incitatif et prohibitif de certains comportements. En outre, cette fiscalité se base sur le principe de « pollueur-payeur ». Voyez Conseil supérieur des Finances (section fiscalité et parafiscalité), *La politique fiscale et l'environnement*, septembre 2009. <http://www.docufin.fgov.be>.

²⁴ Voyez B. COLMANT, « Fiscalité belge : si on arrêta de se mentir ? », *FiscalTeam*, 24 mars 2014.

²⁵ CH. CHARDYN et J. DELEPIERRE, *op. cit.*, p. 30.

²⁶ P. BAUDOUIN-BUGNET, *Les sociétés par actions en Allemagne : loi du 30 janvier 1937*, Librairie générale de droit et de jurisprudence, Paris, 1939, p. 38.

²⁷ J. MALTBY, « Showing a strong front: corporate social reporting and the business case in Britain, 1914-1919 », *Accounting Historians Journal*, 2005/32-2, p. 150.

lui faut des règles limitant son action. Dans ce cadre, la loi fiscale est prescriptive et pénale, « *prescriptive en ce sens qu'elle oblige en conscience à l'exécution, pénale parce qu'en cas de transgression, elle astreint de la même manière à subir la peine prévue* »²⁸. On perçoit ici la subjectivité signalée dans l'Avertissement. La réponse aux moralistes se fonde sur une perception de la société, et de l'homme en général, plus positive.

Section 2. La répartition de l'imposition des citoyens

Dans la première section, nous avons traité du pourquoi de l'existence de la règle fiscale. Maintenant développons comment répartir la charge fiscale entre les individus de la communauté.

Dans les points (A) des paragraphes suivants, nous exposons les principes du droit fiscal relatifs à la répartition de la charge fiscale entre les membres de la société. Dans les points (B), leur application aux entreprises.

§1. Un choix de société

(A) La question est très subjective et dépend profondément des choix philosophiques de vie. Déterminer dans quelle mesure une entreprise ou un contribuable doit participer à la vie de la cité et selon quels critères est un choix que doit poser la société. Il n'en reste pas moins qu'une décision doit être prise.

Le débat s'articule, à nouveau, autour des fonctions de l'impôt :

- financement : l'impôt rapporte-t-il l'argent nécessaire à financer l'activité étatique ?
- capacité dissuasive ou incitative de certains comportements : quels comportements souhaitons-nous proscrire ou desquels nous voulons être délaissés par rapport à d'autres ? Quels comportements la société considère-t-elle comme étant « bons » ?
- solidarité : quelles sont les personnes considérées comme étant les plus riches ou les plus pauvres ?

(B) Les entreprises ont une influence sur leur environnement proportionnel à leur grandeur, aussi leur comportement doit être réfléchi²⁹. En outre, elles sont réceptacles de richesses.

Au-delà de ce débat de pur opportunisme, nous pouvons mettre en évidence certains principes qui transcendent les systèmes fiscaux de par le monde, que nous allons développer.

§2. Principe ability-to-pay

(A) C'est un des principes de base de la justice sociale ; l'impôt ne peut être excessif³⁰. Ce principe reflète la pensée occidentale selon laquelle « *taxation being a citizen's contribution to the*

²⁸ CH. CHARDYN et J. DELEPIERRE, *op. cit.*, p. 12.

²⁹ « *Corporations are not responsible for all the world's problem, nor do they have the resources to solve them all [...] but a well run business [...] can have a greater impact on the social good than any other institution or philanthropic organization* » M. E. PORTER et M. R. KRAMER, « Strategy and society: the link between competitive advantage and corporate social responsibility », *Harv. Bus. Rev.*, 2006 cité par M. B. RUNNELS et E. J. KENNEDY, « Corporate social responsibility and the new governance: in search of Epstein's good company in employment context », *Arkon Law Review*, 2010/43-501, p. 501 à 535.

common good by reason of solidarity among the members of a society [...] It is means to address the different consumption power of different taxpayers in order to enforce a politically defined financial sacrifice »³¹. Les organes décisionnels compétents mettent en œuvre les débats et estiment qui doit quoi à l'Etat.

Le point de départ de la majorité des théories prônant un impôt juste est que chacun contribue en fonction de ses moyens³². Cette idée se retrouve à l'article 13 de la déclaration française des droits de l'homme et du citoyen : « *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* ».

(B) Force est de constater que l'imposition effective des entreprises n'est pas fonction de leurs capacités (voyez la section 3 du chapitre 2).

§3. Principe de légalité

(A) Le principe de légalité est repris dans la plupart des règles constitutionnelles³³ : il garantit l'applicabilité de ce qui a été négocié et entériné par les représentants des différentes tendances formant la société (contrat fiscal). C'est sur ce principe que s'appuie la problématique de l'évasion fiscale (voyez la section 2 du chapitre 2). La raison d'être de ce principe : la protection du contribuable contre l'arbitraire, ce principe stipule que tout impôt doit avoir une base légale³⁴.

(B) Le contrat fiscal n'est plus respecté lorsque les entreprises se fondent davantage sur la lettre que l'esprit de la loi.

§4. Principe d'égalité de traitement des contribuables devant la loi fiscale

(A) Le principe d'égalité³⁵ est un sous-principe du principe de légalité : les contribuables se trouvant dans la même situation doivent être traités de la même manière et ceux dans des situations différentes doivent être traités différemment³⁶.

(B) Au regard de ce principe, nous nous posons la question de savoir ce qui justifie légitimement que les particuliers et les petites entreprises soient plus imposées que les grandes entreprises.

³⁰ F. VANISTENDAEL, « Legal framework for taxation », V. THURONY (éd.), *Tax law design and Drafting*, International Monetary Fund, 1996, Washington, p. 9.

³¹ W. SCHÖN, « International tax coordination for a second-best world (part I) », *World tax journal*, octobre 2009, p. 71.

³² J. INGLEBEEK, *op. cit.*, p. 9. Cette idée est retrouvable dans *the ability to pay principle*. F. VANISTENDAEL, *op. cit.*, p. 9. Voyez également *the benefit principle of tax justice*. J. M. DODGE, *op. cit.*, p. 2 explique que sont sous-jacents d'autres principes qu'il appartient aux organes démocratiques d'ancrer dans les lois : *equal sacrifice norm*, *benefits-received from government norm* et *the ability to pay norm*. Ces principes permettent d'encadrer la discussion démocratique et au législateur de définir quels sont ces choix politiques.

³³ F. VANISTENDAEL, *op. cit.*, p. 2.

³⁴ *Ibid.*, p. 1.

³⁵ Voyez les articles 10 et 11 de la Constitution belge : « Art.10 [...] Les belges sont égaux devant la loi [...]. Art. 11. La jouissance des droits et libertés reconnus aux Belges doit être assurée sans discrimination [...] ».

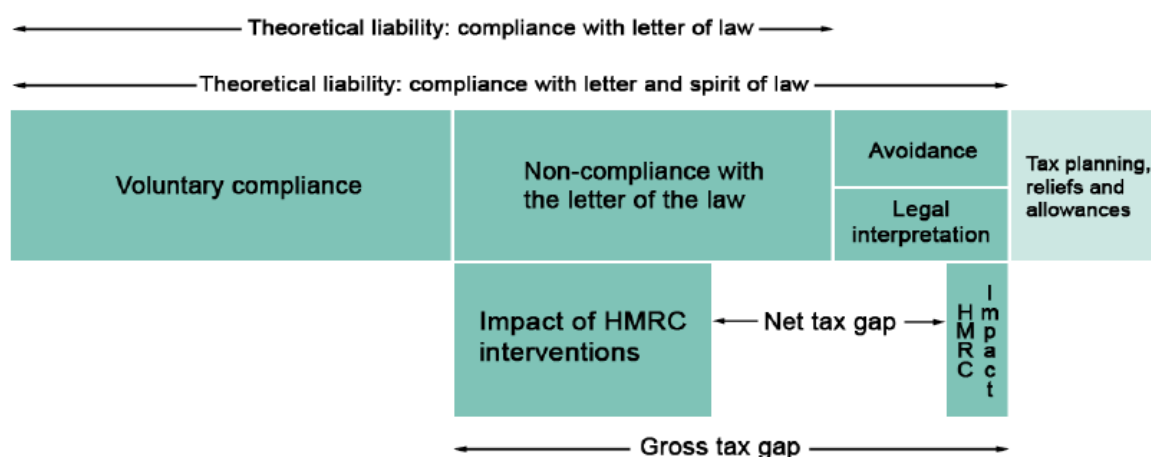
³⁶ F. VANISTENDAEL, *op. cit.*, p. 5 et 6.

Chapitre 2. Définition et conséquences de la fraude et de l'évasion fiscales

Le présent mémoire a pour vocation de proposer la RSE comme réponse aux problèmes de l'évasion fiscale. Nous avons posé le choix de ne pas nous concentrer plus que nécessaire sur la fraude fiscale, à partir du moment où l'entreprise qui fraude ne respecte même pas le prescrit de la loi.

Il faut distinguer sous le vocable d'« optimisation fiscale »³⁷ deux schémas que nous expliquerons ; la fraude fiscale (section 1) et l'évasion fiscale (section 2). Nous exposerons ensuite les conséquences de l'optimisation fiscale et les raisons qui font que l'évaluation en est compliquée (section 3).

L'administration fiscale britannique (HMRC) résume son point de vue de l'optimisation fiscale au travers du schéma suivant³⁸ :



La fraude fiscale et l'évasion fiscale ont le même objectif : diminuer la charge fiscale. C'est dans la manière que réside la différence fondamentale : tandis que la fraude fiscale viole la prescription légale, l'évasion fiscale respecte la loi³⁹. Mais, ainsi que le montre le schéma de la HMRC, ce respect se limite à la lettre de la loi.

³⁷ La révolte fiscale est le troisième moyen de ne pas répondre à ses obligations fiscales. PH. MAYSTADT, « Pour un civisme fiscal », *J. D. F.*, 1991, p. 6. Voyez l'épisode américain du *Boston tea party* in A. F. YOUNG, *The shoemaker and the Tea Party: Memory and the American Revolution*, Beacon Press, Boston, 1999.

³⁸ J. HASSELDINE et G. MORRIS, *Corporate social responsibility and tax avoidance*, conférence du 11 juillet 2011, http://www.sbs.ox.ac.uk/sites/default/files/Business_Taxation/Events/conferences/summer_conference/2011/hasseldine.pdf

³⁹ La Cour de cassation considère qu'un acte juridique n'est pas opposable à l'administration fiscale si une règle de droit public est violée (Cass., 5 mars 1999, *J. T.*, 2000, p. 200), « *het hof van Cassatie stelt aldus in wezen dat de naleving van de wet een preliminaire voorwaarde is voor de vrije keuze van de minst belaste weg* ». S. VAN CROMBRUGGE, *De grondregels van het Belgisch fiscaal recht*, Biblo, Kalmthout, 2009, p. 35.

Section 1. Fraude fiscale

La fraude fiscale est une diminution de la charge fiscale reposant sur le contribuable et trouvant sa source dans la violation d'une règle de droit fiscal⁴⁰.

La fraude fiscale réunit deux éléments⁴¹, un objectif et un subjectif. Le premier, objectif, est un fait matériel : la violation d'une norme fiscale ou d'une autre norme légale⁴². Le second, subjectif, prend en compte l'intention frauduleuse du ou des contrevenants(s) de violer la norme. Ces exigences font écho aux principes du droit pénal qui requiert la réunion du fait matériel avec l'intention⁴³. La littérature spécialisée décline la fraude fiscale en simulation (§2) et en dissimulation (§1).

§1. La dissimulation⁴⁴

Dans la dissimulation, le contribuable cherche à cacher la transaction, ou à lui donner une autre estimation que sa valeur réelle.

Pour les impôts indirects (TVA et douanes et accises), il s'agit de cacher l'acte, de recourir à la contrefaçon ou de sous-estimer la valeur de la transaction. A l'impôt sur les revenus, les fraudeurs cherchent à dissimuler des revenus et actifs imposables, à majorer les charges déductibles ou à poser des évaluations fictives⁴⁵. L'impact de la fraude n'est pas seulement fiscal car elle est souvent aussi sociale⁴⁶.

En droit belge, l'article 449 du CIR/92 stipule que : « *Sera puni d'un emprisonnement de huit jours à deux ans et d'une amende de 250 EUR à 500.000 EUR, ou de l'une de ces peines seulement, celui qui, dans une intention frauduleuse ou à dessein de nuire, contrevient aux dispositions du présent Code ou des arrêtés pris pour son exécution* ». L'article 73 du Code de la TVA contient une disposition similaire pour la TVA.

Les fraudeurs par dissimulation sont le plus fréquemment des petites entreprises plutôt que les grandes car la tenue d'une comptabilité en noir se complexifie avec la grandeur de l'entreprise. En effet, le fisc détecte la fraude lorsque les chiffres ne concordent pas. Or, une grande entreprise fraudant doit faire concorder les chiffres les frais et charges avec les gains. Le cœur de la dissimulation est le maintien du secret : la probabilité de voir un employé mécontent ou un concurrent

⁴⁰ M. MAUS et S. DE MEULENAER, *Handboek fiscaal straf-en strafprocesrecht*, Die Keure, Brugge, 2010, p. 6. W. G. KUIPER (dir.), *International tax glossary*, International bureau of fiscal documentation, Amsterdam, 1988, p. 101 mentionne : « *Evasion: the term applied to the avoidance of tax by unlawful means, including the omission of taxable income or transactions from tax declarations, or the reduction, of the amount properly due by fraudulent misstatement or misrepresentation* ». Précisons d'emblée la traduction des termes : *tax avoidance* (*belastingontwijking*) est la traduction d'évasion fiscale tandis que *tax evasion* (*belastingontduiking*) recouvre la même réalité que la fraude fiscale. La définition de l'international tax glossary peut laisser à penser que la fraude fiscale est une forme d'évasion fiscale alors qu'en réalité les termes sont opposés ; ils ont le même objectif mais l'un l'atteint par une voie licite et l'autre non. Ce glossaire définit la *tax fraud* comme une « *form of deliberate evasion of tax which is generally punishable by law. The terms covers situations in which deliberately false statement are submitted, fake documents are produced etc* » (p. 123).

⁴¹ L. DE BROE, « De vervargende grens tussen belastingontduiking en belastingvermijding », L. VANHEESWIJCK, *Reflecties over de aanpak van de fiscale fraude en de rechten van de belastingplichtige*, De Boeck-Larcier, Bruxelles, 2010, p. 35; PH. MAYSTADT, *op. cit.*, p. 12.

⁴² M. MAUS et S. DE MEULENAER, *Handboek fiscaal straf-en strafprocesrecht*, *op. cit.*, 2010, p. 6.

⁴³ F. TULKENS et M. VAN DE KERCHOVE, *Introduction au droit pénal*, 8^{ed.}, Kluwer, Waterloo, 2007, p. 335.

⁴⁴ CH. CHARDYN et J. DELEPIERRE, *op. cit.*, 1962, p. 76.

⁴⁵ *Ibid.*, p. 76.

⁴⁶ M. MAUS et S. DE MEULENAER, *Handboek fiscaal straf-en strafprocesrecht*, *op. cit.*, 2010, p. 2.

dénoncer la fraude grandit au sein des entreprises⁴⁷. Comme nous l'expliquerons dans le chapitre 3, les grandes entreprises préfèrent recourir à l'évasion fiscale, alors que les petites entreprises n'en ont pas les moyens ni l'opportunité.

§2. La simulation

En droit commun, « *il y a simulation lorsque les parties concluent un acte apparent dont elles conviennent, simultanément, de modifier ou de détruire les effets par une autre convention, réelle mais secrète. Par la contre-lettre, les parties manifestent donc entre elles qu'elles ne sont pas disposées à accepter tout ou partie des conséquences de la convention ostensible* »⁴⁸. En d'autres termes, les parties établissent un acte dont elles ne supportent pas toutes les conséquences juridiques⁴⁹. La fraude réside dans « *l'altération volontaire et consciente de la réalité* »⁵⁰.

Section 2. Evasion fiscale

Nous ne relevons pas le défi de définir l'évasion fiscale. Cependant nous pouvons en donner une idée : elle reprend l'ensemble des techniques utilisées pour diminuer la charge fiscale par voie légale⁵¹. Le terme est assez péjoratif, car « *it is used to describe avoidance achieved by artificial arrangements of personal or business affairs to take advantages of loopholes, anomalies or other deficiencies of tax law* »⁵².

§1. Droit du contribuable au choix de la voie la moins imposée

L'évasion fiscale se fonde sur le droit du contribuable au choix de la voie la moins imposée⁵³. En droit belge, ce droit est reconnu par la Cour de cassation depuis son arrêt Brepols⁵⁴ : « *il n'y a ni simulation prohibée à l'égard du fisc, ni partant fraude fiscale, lorsque, en vue de bénéficier d'un régime fiscal plus favorable, les parties, usant de la liberté des conventions, sans toutefois violer aucune obligation légale, établissent des actes dont elles acceptent toutes les conséquences, même si la forme qu'elles leur donnent n'est pas la plus normale* ». Cette théorie tire ses racines dans plusieurs principes fondateurs du droit fiscal que nous allons développer.

A) Le principe de légalité : en droit belge, il est consacré à l'article 170 de la Constitution : « *§1 er. Aucun impôt au profit de l'État ne peut être établi que par une loi* ». L'impôt doit donc être voté par une assemblée délibérante élue. De même, aux dires de l'article 172, alinéa 2 de la même Constitution, « *nulle exemption ou modération d'impôt ne peut être établie que par une loi* ».

⁴⁷ Voyez par exemple, AFP, « L'informateur du Lichtenstein est un ancien archiviste », *La Libre*, 23 février 2008 qui décrit le cas d'un archiviste d'une fiduciaire qui a vendu à plusieurs pays européens des données bancaires.

⁴⁸ P. VAN OMMESLAGHE, *Droit des obligations*, PUB, Bruxelles, 1998, vol I, 141 cité par TH. AFSCHRIFT, « Le droit du contribuable au choix licite de la voie la moins imposée (en droit interne) », *Idéfisc*, pt. 14. <http://www.idefisc.be/>.

⁴⁹ M. MAUS et S. DE MEULENAER, *Handboek fiscaal straf- en strafprocesrecht*, Universiteit Antwerpen, Antwerpen, 2014, p. 4.

⁵⁰ X., *L'abus fiscal*, 3 juillet 2012. <http://www.droit-fiscalite-belge.com/>

⁵¹ K. ANTHONISSEN, « Belastingontwijking en belastingfraude: waar ligt de grens? », L. VANHEESWIJCK, *Reflecties over de aanpak van de fiscale fraude en de rechten van de belastingplichtige*, De Boeck-Larcier, Bruxelles, 2010.

⁵² W. G. KUIPER (dir.), *op. cit.*, p. 22.

⁵³ TH. AFSCHRIFT, « Le droit du contribuable au choix licite de la voie la moins imposée (en droit interne) », *op. cit.*, pt. 11.

⁵⁴ Cass., 6 juin 1961, *Pas.*, 1961, I, p. 1082.

La lecture de ces deux articles renforce l'idée selon laquelle le principe de légalité est la traduction juridique de l'impôt en tant que choix fondamental de société⁵⁵, tel que nous l'avons déjà exposé plus haut brièvement. Le principe de légalité requiert que les obligations fiscales soient contenues dans la loi⁵⁶. De ce fait, l'impôt ne peut être établi que par une assemblée délibérante élue (premier corollaire). La lecture *a contrario* de ce principe nous apprend que les obligations fiscales ne sont présentes que dans la loi et nulle part ailleurs⁵⁷ (second corollaire). Si l'impôt est fixé par la loi, les accords entre l'administration et le contribuable sont prohibés (troisième corollaire)⁵⁸, l'objectif étant d'éviter de rompre et mettre en péril le contrat fiscal auquel chacun a donné son consentement.

La volonté historique belge de ce principe est de lutter contre l'arbitraire dont faisait preuve le souverain des Pays-Bas avant l'indépendance, Guillaume I^{er} d'Orange-Nassau. Il a été décidé que seul le peuple serait habilité à déterminer l'impôt. Le fondement de cet article est donc de retirer toute prérogative au pouvoir exécutif en matière fiscale. La Cour constitutionnelle belge a confirmé cette méfiance à l'égard du pouvoir exécutif : « *Lorsque le législateur attribue au Roi la compétence fiscale que les articles 170 et 172 de la Constitution réservent à la loi, il introduit une différence de traitement, entre deux catégories de contribuables : ceux qui bénéficient de la garantie constituant en ce que nul ne peut être soumis à un impôt qui n'a pas été décidé par une assemblée démocratiquement élue et ceux qui sont privés de cette garantie constitutionnelle. Cette différence de traitement n'est pas en principe justifiable* »⁵⁹. La Cour constitutionnelle n'en exclut pas moins, sous certaines conditions, des délégations au pouvoir exécutif : « *Toutefois les dispositions constitutionnelles précitées*⁶⁰ *ne vont pas jusqu'à obliger le législateur à régler lui-même chacun des aspects d'un impôt ou d'une exemption. L'attribution d'une compétence à une autre autorité n'est pas contraire au principe de légalité pour autant que la délégation soit définie de manière suffisamment précise et qu'elle porte sur l'exécution de mesure dont les éléments essentiels ont été fixés préalablement par le législateur* »⁶¹. Au travers des conditions fixées par la Cour constitutionnelle, l'on perçoit que l'exception confirme la règle dans ses fondements et que l'exception n'est motivée que par des raisons pratiques.

Cette volonté de contrer le pouvoir exécutif peut sembler insignifiante aujourd'hui mais le principe n'a pas perdu en importance. Le principe de protection du contribuable contre l'arbitraire a été conservé, non pas contre le pouvoir exécutif, mais contre le Parlement lui-même à partir du moment où les Cours constitutionnelles, de par le monde, considèrent que ce principe de légalité est la garantie du principe d'égalité de tous devant l'impôt : « *the substantive meaning of the principle of*

⁵⁵ C. C., 23 janvier 2014, n°10/2014, cons. B. 5 : « *Il se déduit des articles 170§1 et 172 alinéa 2, de la Constitution qu'aucun impôt ne peut être levé et qu'aucune exemption d'impôt ne peut être accordé sans qu'ait été recueilli le consentement des contribuables, exprimé par leurs représentants* ».(C'est nous qui soulignons.)

⁵⁶ F. VANISTENDAEL, *op. cit.*, p. 2.

⁵⁷ Voyez toutefois la jurisprudence de la Cour constitutionnelle belge qui autorise les délégations au pouvoir exécutif pour autant que les éléments les plus importants soient contenus dans la loi. F. VANISTENDAEL, *op. cit.* p. 3; C. C., 30 octobre 2013, n°141/2013, cons. B. 17.

⁵⁸ F. VANISTENDAEL, *op. cit.*, p. 4.

⁵⁹ C. C., 18 février 1998, n°18/98, cons. B. 7.

⁶⁰ Articles 170§1 et 170, alinéa 2.

⁶¹ C. C., 23 janvier 2014, n°10/2014, cons. B. 5.

equal treatments starts from the position that persons in equal circumstances should be treated equally »⁶².

Le principe de légalité trouve aussi des implications en matière d'interprétation de la loi fiscale : on se réfère au texte, car la Constitution considère que tout est libre d'imposition et que ce qui est repris dans la loi fiscale constitue une exception à ce principe : « *the principle of legality can be interpreted as providing that a court should not extend the words of a taxing statute to impose a tax in circumstances where the language of the law does not clearly impose it. This is the basic argument in favor of a literal interpretation of tax laws* »⁶³.

B) La liberté des conventions : les parties ne supportent aucune obligation juridique de conclure une relation entre elles et encore moins d'obligations quant au contenu de la relation⁶⁴.

C) Les principes de bonne administration (et plus particulièrement le principe de confiance) : la jurisprudence enseigne que ces principes sont invocables par le contribuable, pour autant qu'ils restent compatibles avec un principe supérieur : l'égalité de tous devant l'impôt⁶⁵. L'administration doit accepter l'interprétation de la loi fiscale allant au plus près du texte afin que soit garanti la même application de la loi fiscale à tous.

§2. Limites actuelles à l'évasion fiscale

Il n'en reste pas moins que si la jurisprudence a reconnu au contribuable le droit au choix de la voie licite la moins imposée, ce droit a été encadré.

A) Tout d'abord, la jurisprudence belge rappelle qu'il ne peut y avoir simulation⁶⁶, partant elle se contente de rappeler la distinction entre la fraude et l'évasion fiscale.

B) La Cour de cassation⁶⁷ requiert le respect des normes étatiques. La jurisprudence traite ici d'un respect formel, qui se limite à une interprétation littérale de la loi, sans considération pour l'esprit de la loi, ce qui fait dire à la doctrine que les tribunaux belges rejettent la théorie de la fraude à la loi. Cette théorie est définie en droit commun lorsque « *le sujet de droit parvient à se soustraire à l'exécution d'une règle obligatoire par l'emploi à dessein d'un moyen efficace, qui rend ce résultat inattaquable sur le terrain du droit positif* »⁶⁸.

C) Le législateur belge, à l'instar des autres législateurs, est intervenu pour lutter contre l'évasion fiscale et inséré des dispositions anti-abus. Ce sujet est abordé plus en profondeur dans la troisième partie. Mais déjà, précisons-le, ces dispositions accordent à l'administration fiscale le droit de requalifier un montage fiscal ne répondant pas à l'esprit de la loi ou étant purement artificiel. L'article 344§1 (nouveau) du CIR/92 requiert que le montage corresponde aux attentes financières et

⁶² F. VANISTENDAEL, *op. cit.*, p. 5.

⁶³ *Ibid.*, p. 20.

⁶⁴ TH. AFSCHRIFT, « Le droit du contribuable au choix licite de la voie la moins imposée (en droit interne) », *op. cit.*, pt. 20.

⁶⁵ CH. P. A. GEPAART, « Over het vertrouwenbeginsel in de belastingrecht », *RM Themis*, 1984/5-6, p. 467 à 510.

⁶⁶ Cass., 19 mai 1995, *R.W.* 1995-96, p. 821 et Cass., 4 janvier 1991, *Fisc. Koer.* 1991, p. 193 cité par M. MAUS et S. DE MEULENAER, *Handboek fiscaal straf-en strafprocesrecht*, *op. cit.*, 2010, p. 5.

⁶⁷ Cass., 5 mars 1999, *J. T.*, 2000 p. 200 et Cass., 16 octobre 2009 <http://www.legalworld.be>.

⁶⁸ TH. AFSCHRIFT, « Le droit du contribuable au choix licite de la voie la moins imposée (en droit interne) », *op. cit.*, pt. 9.

économiques. Si tel n'est pas le cas, l'administration fiscale peut requalifier en « *in de fiscale meest normale kwalificatie* »⁶⁹.

Cette disposition générale anti-abus peut constituer une réponse insuffisante à la problématique de l'évasion fiscale. En effet, ne couvrant qu'un cadre général, sa mise en œuvre reste limitée à l'interprétation qu'en donnera la jurisprudence, celle-ci s'appuyant sur les fondements du principe de légalité que nous venons de formuler. Le législateur belge a donc prévu d'« enrayer » par des mesures spécifiques certaines techniques d'évasion fiscale qui lui ont été rapportées⁷⁰.

Section 3. Evaluation et conséquences de la fraude et de l'évasion fiscale

§1. La fraude fiscale

En principe, la fraude fiscale est plus facile à évaluer que l'évasion fiscale car le fisc peut déterminer l'impôt éludé qui aurait dû être normalement versé et celui effectivement payé. Les évaluations font état de chiffres « gris » et « noir ». La fraude fiscale partage une série de conséquences communes avec l'évasion fiscale, que nous allons développer.

§2. Evasion fiscale

Evaluer l'évasion fiscale peut sembler un non-sens : il faudrait calculer un impôt normalement dû et le comparer avec l'impôt effectivement payé pour définir la perte subie par l'Etat. Les sociétés peuvent déterminer leurs gains car les conseillers techniques procèdent à ce genre d'évaluation pour choisir les techniques offrant la meilleure rentabilité fiscale⁷¹. Mais il n'est pas de leur intérêt de les dévoiler aux administrations fiscales, au risque de voir les montages être soumis à vérification. En outre, ce serait reconnaître qu'existe un impôt normalement dû et un impôt effectivement payé. Des chiffres ont été fournis par l'Organisation de Coopération et de Développement Economiques (OCDE)⁷² à titre illustratif :

- seulement 10% des recettes fiscales mondiales relèvent de l'impôt des sociétés (ISOC)⁷³.
- Conséquent aux pratiques d'érosion de la base imposable, des paradis fiscaux, comme la Barbade, les Bermudes et les îles Vierges britanniques sont devenues les premiers récepteurs d'investissements directs à l'étranger (IDE) au monde. Elles étaient également ensemble les premiers investisseurs à travers le monde. Les îles Vierges britanniques sont le second investisseur en Chine (14%) tandis que l'île Maurice est premier investisseur en

⁶⁹ M. MAUS et S. DE MEULENAER, *Handboek fiscaal straf-en strafprocesrecht*, op. cit., 2010, p. 5.

⁷⁰ Par exemple, les articles 26 et 207 du CIR/92.

⁷¹ Une senior KPMG *US tax professional* a fait état dans sa correspondance de calcul de risque prenant en compte les pénalités et les profits potentiels, créditant chaque produit fiscal de KPMG. J. CHRISTENSEN et R. MURPHY, « The social irresponsibility of corporate tax avoidance: taking CSR to the bottom line », *Development Journal*, 47/3, p. 38

⁷² L'OCDE, née en 1960, œuvre à « bâtir un monde fort, plus sain et plus juste ». L'organisation compte 34 pays membres, pour la plupart développés. <http://www.oecd.org/>

⁷³ OCDE, *Plan d'action concernant l'érosion de la base d'imposition et le transfert des bénéfices*, Editions OCDE, Paris, 2013, p. 21.

Inde (24%). Ces chiffres donnent une idée des mouvements financiers vers les paradis fiscaux⁷⁴.

En outre, différents exemples individuels donnent une idée plus précise : le cas de Google est le plus intéressant : par la technique dite du *double irish with a dutch sandwich*⁷⁵, le taux d'imposition effectif revient à 2,5%, au lieu du taux d'imposition moyen en Europe (qu'on peut estimer être un taux nominal⁷⁶) à l'ISOC de 27%. Apple, par la même technique obtient à un taux de 4,7% d'imposition⁷⁷.

Dans l'évasion fiscale, les conséquences impactent toutes les acteurs de la société⁷⁸ :

A) La démocratie y perd : le contrat fiscal est rompu entre les parties de sorte que naît une fracture avec les autres contribuables, qui souffrent de l'impunité envers la grande entreprise⁷⁹. La règle fiscale perd de son intégrité : « *Le public, les médias et certains contribuables jugent que les faibles taux d'impositions des entreprises sont injustes [...]. Globalement, la répartition des ressources, faussée par des considérations fiscales n'est plus optimale* »⁸⁰.

B) L'Etat perd des ressources : il a consacré des ressources dans le procès. Non seulement, l'administration a perdu du temps, mais aussi une partie de sa motivation, lorsque le contribuable est libéré après que l'administration ait consacré une grande partie de son attention à mettre en œuvre toutes les possibilités qui lui sont offertes pour débouter le contribuable (et ses conseillers) de ses prétentions⁸¹.

C) L'Etat subit une diminution des recettes : on ne peut réduire la perte de l'Etat aux impôts éludés, qui auraient du « normalement » être payés par les entreprises ayant « réussi » leur évasion fiscale, celle-ci ayant été avalisée par les tribunaux. Les autres acteurs du monde fiscal prennent connaissance de la technique fiscale utilisée et la reproduisent, avant que, le cas échéant, le législateur ne réagisse et réajuste la loi fiscale. Il y a là aussi une perte d'impôts qui, en tant que telle, ne sera pas comptée dans les chiffres. En outre, il ne faut pas négliger les contribuables qui n'ont pas accès à la dite technique d'optimisation fiscale. Ces derniers adoptent une critique morale sur ce jugement, le plus souvent relayé par les médias. Ces contribuables constatent une perte de la solidarité et du consensus selon lequel chacun a l'obligation de payer ce qui a été décidé par le législateur. Ces contribuables sentent qu'en plus existe la possibilité de contrer la machine étatique. Les contribuables, selon leurs moyens, vont recourir à des techniques d'évasion fiscale, voire de

⁷⁴ OCDE, *Plan d'action concernant l'érosion de la base d'imposition et le transfert des bénéfices*, Editions OCDE, Paris, 2013, p. 22.

⁷⁵ M. HENN, « Tax havens and the taxation of transnational corporations », *Dialogue of globalization*, juin 2013, p. 7.

⁷⁶ Pour la différence entre TIE et taux nominal, voyez OCDE (2013), *Plan d'action concernant l'érosion de la base d'imposition et le transfert des bénéfices*, Editions OCDE, p. 23 et 24.

⁷⁷ M. HENN, *op. cit.*, p. 7.

⁷⁸ OCDE, *Plan d'action concernant l'érosion de la base d'imposition et le transfert des bénéfices*, Editions OCDE, Paris, 2013, p. 8.

⁷⁹ L. DE BROE, « Pleidooi voor het invoeren van een efficiënte algemene antimisbruikbepaling in het WIB en enige bedenkingen bij de aanbevelingen van de Parlementaire Onderzoekscommissie Fraude en het experenverslag Clerfayt inzake bestrijding van de belastingontwijking », L. VANHEESWIJCK *Reflecties over de aanpak van de fiscale fraude en de rechten van de belastingplichtige*, De Boeck-Larcier, Bruxelles, 2010, p. 68sq.

⁸⁰ OCDE, *Plan d'action concernant l'érosion de la base d'imposition et le transfert des bénéfices*, Editions OCDE, Paris, 2013, p. 8.

⁸¹ L. DE BROE, « Pleidooi voor het invoeren van een efficiënte algemene antimisbruikbepaling in het WIB en enige bedenkingen bij de aanbevelingen van de Parlementaire Onderzoekscommissie Fraude en het experenverslag Clerfayt inzake bestrijding van de belastingontwijking », *op. cit.*, p. 68sq.

fraude fiscale. Même dans le cas où la technique fiscale n'est pas avalisée par les tribunaux, nous pouvons tout de même déplorer une perte des ressources étatiques.

D) Les autres contribuables sont lésés : ils supportent une charge fiscale plus importante, ce qui peut conduire à des tensions sociales⁸².

E) Les entreprises sont lésées : d'une part, l'entreprise qui élude l'impôt supportent des risques, que nous aborderons dans la seconde partie. D'autre part, les entreprises concurrentes sont lésées : en l'absence de tout avantage concurrentiel de nature économique, il y a une distorsion⁸³ : l'avantage concurrentiel, en termes de coût (à considérer que l'impôt est un coût) dégagé par l'entreprise lui permet de proposer des prix inférieurs au marché. Ce n'est donc pas l'entreprise la plus efficiente mais celle ayant dégagé le meilleur gain fiscal qui sera la plus performante.

Chapitre 3. Les causes de la fraude et de l'évasion fiscale⁸⁴

Jusqu'ici, nous avons exposé les fondements de l'obligation de payer l'impôt (chapitre 1) et détaillé ce que sont la fraude et l'évasion fiscales (chapitre 2). Dans ce troisième chapitre, nous allons développer les motivations des entreprises à éluder l'impôt.

Section 1. Cupidité et logique du profit

§1. Introduction

La première motivation du contribuable à éluder l'impôt est qu'il peut détourner le montant de l'économie d'impôt réalisée à son propre intérêt, sans risquer de perdre les avantages qui lui sont procurés par l'Etat. En d'autres termes, le contribuable se comporte comme un *free rider*, ou un passager clandestin⁸⁵. Nous posons le postulat que l'entreprise est pétrie de la logique du profit (§3). Nous développons notre idée à partir des études qui ont pris pour postulat que l'homme est cupide.

Ces études posent que l'homme évalue le bienfait et le coût de son action, « *applied to the tax situations, this treats people as rational decisions makers whose aim, [...], is simply to maximize utility* »⁸⁶. Dès lors qu'il est accepté que l'homme est fondamentalement cupide, comment le blâmer de frauder l'impôt légalement dû ? « *Becker (1986) argues that people become criminals not because their motivations are different from other's but because their costs and benefits differ* »⁸⁷. L'optimisation fiscale deviendrait un acte moralement et juridiquement répréhensible pour autant que les intérêts privés aillent à l'encontre de l'intérêt de la communauté. Le blâme dépendrait de l'importance, en terme de quantité, de la fraude ou de l'évasion fiscale, et non pas le fait de respecter strictement ou non la norme fiscale. En ce sens, cela confirmerait le choix du législateur belge qui

⁸² F. MATHIEU, « L'évasion fiscale creuse le déficit démocratique », *Le Soir*, 5 juin 2014.

⁸³ « *Distorting global markets* », J. CHRISTENSEN et R. MURPHY, *op. cit.*, p. 41.

⁸⁴ « *Wetten zijn er om geëerbiedigd te worden, maar kunnen worden overtreden. Waarom mensen dit doen, is moeilijk te achterhalen* ». J. VUCHELEN, « Economische analyse van fiscale fraude », in M. MAUS et M. ROZIE (éds.), *Actuele problemen van het fiscaal strafrecht*, Intersentia, Antwerpen-Cambridge, 2011, p. 1.

⁸⁵ « *Individu qui peut bénéficier d'un bien sans avoir à payer pour l'obtenir* » G. N. MANKIW et M. P. TAYLOR, *Principes de l'économie*, trad. E. TOSI, De Boeck, Bruxelles, 2010, p. 1050.

⁸⁶ P. WEBLEY, H. ROBBEN, H. ELFFERS et D. HESSING, *Tax evasion. An experimental approach*, Cambridge University Press, Cambridge, 1991, p. 8.

⁸⁷ P. WEBLEY, H. ROBBEN, H. ELFFERS et D. HESSING, *op. cit.*, p. 8.

considère qu'il y a fraude fiscale à partir du moment où la somme non déclarée dépasse le montant de 2. 500€/an⁸⁸ (444, 4^ealinéa CIR/92⁸⁹). Il y a donc une certaine tolérance qui serait en accord avec le postulat.

§2. Modèle d'Allingham et Sandmo

Au début des années 1970, un modèle explicatif a été formulé par Michael Allingham, économiste américain et Agnar Sandmo, économiste norvégien⁹⁰, sur base de la logique coût/bénéfice⁹¹. Nous souhaitons approfondir ce modèle et l'adapter au comportement actuel des entreprises :

- Le taux d'imposition : il détermine l'avantage que peut retirer le contribuable de son acte de fraude ou d'évasion fiscale. Une enquête de l'OCDE datant de 2013 a montré que la pression fiscale belge équivalait à 45,3% du PIB national, soit le second taux le plus haut après le Danemark⁹². Pour marquer les esprits, des intermédiaires du conseil fiscal ont institué le *tax freedom day*⁹³, qui est le jour de l'année à partir duquel le belge moyen finit de payer ses impôts annuels et commence à gagner sa vie. Potentiellement, les entreprises sont celles qui ont le plus grand avantage à éluder l'impôt : vu leurs chiffres d'affaires, l'économie d'impôt, en termes nominaux, peut se chiffrer en millions, voire milliards de dollars par pourcentage d'économie⁹⁴.
- Les sanctions (pénales) : le contribuable supporte le risque d'aller en prison et d'être astreint à des mesures restreignant sa liberté. L'entreprise court le danger d'être condamnée par les tribunaux, le plus souvent à une amende. Lorsque la sanction est pécuniaire, elle peut être représentée par une variable dans le calcul économique, de sorte que le risque peut être contrôlé et anticipé. Dans le cadre de l'évasion fiscale, l'entreprise ne court aucun risque pénal par définition. Son seul risque (juridique) est la requalification du montage fiscal par les tribunaux. L'entreprise doit compter également avec les risques réputationnels. Au final, dans l'évasion fiscale, le risque réputationnel est le seul supporté. Encore peut-il être contrôlé si l'entreprise pratique une bonne communication expliquant qu'elle respectait la loi.
- La probabilité de détection : Les sanctions pénales, combinées avec la probabilité de détection, déterminent⁹⁵ les coûts de la fraude ou de l'évasion fiscale. Les statistiques belges

⁸⁸ M. MAUS et S. DE MEULENAER, *Handboek fiscaal straf-en strafprocesrecht*, op. cit., 2010, p. 13.

⁸⁹ « Les pénalités ne s'appliquent que si les revenus non déclarés atteignent 620 EUR ».

⁹⁰ M. G. ALLINGHAM et A. SANDMO, « Income tax evasion: a theoretical analysis », *Journal of Public Economics*, 1972/1, p. 323 à 328.

⁹¹ P. WEBLEY, H. ROBBEN, H. ELFFERS et D. HESSING, op. cit., p. 8; B. TORGLER, *Tax morale and tax compliance: review of evidence and case studies of Europe*, The world Bank (Europe and central Asia Region human development economics unit), Brisbane, 2011, p. 2.

⁹² M. MAUS et S. DE MEULENAER, *Handboek fiscaal straf-en strafprocesrecht*, op. cit., 2010, p. 10.

⁹³ www.taxfreedomday.be

⁹⁴ Le groupe Colruyt affiche pour l'année 2013 un TEI de 30,1%, soit un montant de 77 millions€. Une diminution de l'ordre de 1% permettrait à l'entreprise une « économie » de 2,55millions€. Colruyt Group, Communiqué de Presse, 26 novembre 2013, *Informations semestrielles consolidées 2013/14*, <http://www.colruytgroup.be>.

⁹⁵ Les études sociologiques diffèrent quant à l'influence de la sévérité des sanctions : certains sociologues avancent que la sévérité de la sanction pénale influence le comportement du contribuable à partir du moment où le taux de détection est assez élevé. D'autres ont avancé que la sévérité influe le comportement du contribuable selon le profil de ce dernier. Le profil du contribuable le plus sensible aux pénalités est celui de l'entrepreneur ayant de gros revenus. P. WEBLEY, H. ROBBEN, H. ELFFERS et D. HESSING, op. cit., p. 9.

montrent de la probabilité d'un contrôle en Belgique est assez faible⁹⁶. En réalité, les études sociologiques ont démontré que la probabilité est plutôt basée sur un sentiment : en l'absence de statistiques matérielles, le particulier se base sur un vécu personnel. Les entreprises ne se basent pas sur un sentiment mais sur les compétences des conseillers fiscaux. En outre, la complexité du système fiscal conjugué avec le principe de légalité et la globalisation diminuent les probabilités pour l'administration fiscale d'obtenir, devant les tribunaux, une requalification du montage lorsque l'entreprise respecte le prescrit formel de la loi. Parfois même, certains montages proposés par des intermédiaires fiscaux sont assurés comme étant dénués totalement de risque, il faut alors plus parler d' « opportunité » que de « probabilité de détection ».

L'application du modèle de M. Allingham et A. Sandmo aux entreprises permet de comprendre pourquoi les entreprises se tournent vers l'évasion fiscale⁹⁷.

Nous ajoutons un quatrième facteur; le coût de mise en œuvre du montage fiscal, on entend la rétribution des intermédiaires financiers et les coûts de restructuration organisationnelle de l'entreprise. Au vu des montants de potentielles économies d'impôts, la rétribution d'un conseiller fiscal compétent contrôlant le risque est un investissement rentable⁹⁸.

§3. La logique du profit dans l'entreprise

Le présupposé du modèle de M. Allingham et A. Sandmo est que le contribuable est cupide. Peu importe si l'homme (contribuable personne physique) est cupide, telle n'est pas la question. La dynamique de décision au sein de l'entreprise est caractérisée par la logique du profit. Le point de départ d'une décision d'entreprise est la compétitivité. L'entreprise s'est inscrite dans une logique du profit à effet boule de neige, jusqu'au moment où la fiscalité a été considérée comme potentiel champ d'optimisation : « *les chefs d'entreprise estiment souvent avoir envers leurs actionnaires l'obligation de réduire, par des moyens licites, les impôts à charge de leur société* »⁹⁹. Les entreprises cherchent à « *limiter les risques internationaux et à préserver [leur] compétitivité au sein des marchés mondialisés où aucune entreprise ne peut se permettre de payer nettement plus d'impôt que ses concurrents* »¹⁰⁰ au risque de souffrir d'un handicap concurrentiel.

Mais comment se peut-il qu'on soit arrivé à une telle logique de maximisation et que la fiscalité soit perçue comme un coût ? Reuven Avi-Yonah met en évidence deux explications à ce phénomène :

⁹⁶ M. MAUS et S. DE MEULENAER, *Handboek fiscaal straf-en strafprocesrecht*, op. cit., 2010, p. 12. Voyez SPF Finances, *Rapport chiffré*, 2012, p. 20 à 26.

⁹⁷ Par exemple : KPMG offre un panel de 500 produits fiscaux commentés, Une senior KPMG US tax professional a fait état dans sa correspondance de calcul de risque prenant en compte les pénalités et les profits potentiels, créditant chaque produit fiscal de KPMG. J. CHRISTENSEN et R. MURPHY, op. cit., p. 38.

⁹⁸ Pour preuve : « *Enron paid its advisers US\$ 88 million in fees in order to avoid paying US\$ 2 billion in US taxes (Sikka, 2004) [...] Studies conducted in the United States show that a large number of top companies, including famous brands such as Accenture, ExxonMobil, Hewlett-Packard, Deutsche Bank, Halliburton, Lufthansa, and Deutsche Telekom, have paid legions of accounting, banking and legal practitioners to concoct schemes devised solely to launder profits to tax havens* ». J. CHRISTENSEN et R. MURPHY, op. cit., p. 38.

⁹⁹ OCDE, *Lutter contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert des bénéfices*, Editions OCDE, Paris, 2013, p. 15.

¹⁰⁰ G. MONSELLATO, *Pour un nouveau contrat fiscal*, Institut Choiseul, Paris, 2013, p. 27.

la première est la fixation de la rémunération des dirigeants en fonction de leur performance¹⁰¹, la seconde est la possibilité offerte par les intermédiaires fiscaux de pratiquer l'évasion fiscale en toute sécurité juridique¹⁰².

La compétitivité (fiscale) s'exerce à tous les niveaux : le directeur fiscal par rapport à son manager, les managers par rapport aux dirigeants, les dirigeants par rapport au monde de l'actionnariat. La question n'est pas de savoir si l'entreprise va encore générer plus d'argent mais si elle va tenir la tête du marché et rester l'entreprise dans laquelle l'investissement d'un euro est le plus rentable. Le plus bas taux d'imposition effectif (TIE) permet une plus grande distribution de bénéfices et/ou une augmentation des fonds propres¹⁰³. L'OCDE elle-même est consciente que le bénéfice par action (BPA) est directement influé par l'impôt: « *la comparaison entre le TIE d'une multinationale et celui de ses concurrents directs soulève souvent des questions et accentue les pressions sur les fiscalistes de la multinationale* »¹⁰⁴. Celui qui, toutefois, déciderait de ne pas recourir à la technique d'optimisation fiscale, risque de perdre sa position concurrentielle. La fiscalité est considérée comme un coût et, partant, un « *avantage ou handicap concurrentiel* »¹⁰⁵.

Il serait intéressant de sonder les entreprises concurrentes d'un même secteur et de voir si elles sont prêtes à cesser de recourir à leurs techniques d'optimisation fiscale si on leur garantit que les autres cesseront également¹⁰⁶. Un forum, tenu à Séoul en 2006, a réuni les responsables des administrations fiscales des pays membres de l'OCDE. Ceux-ci ont montré leurs soucis de lutter contre les entreprises fiscalement agressives et tiennent à conserver une discipline fiscale pour « *à la fois garantir les recettes fiscales des Etats et assurer des règles du jeu équitable aux entreprises* »¹⁰⁷. C'est à la fois une question d'équité mais aussi d'efficacité ; les entreprises les plus efficaces restent sur le marché aux dépens des moins efficaces.

Le pourquoi de l'existence de l'évasion fiscale est à relier à son comment : c'est parce que l'évasion fiscale existe et est économiquement rentable qu'elle est pratiquée par les entreprises. Tel fait dire à Jozef Pacolet, directeur de projet à la *Katholieke Universiteit van Leuven* (KUL), que « *l'impôt reste pour les naïfs et les gens mal organisés* »¹⁰⁸. Certains chefs d'entreprises « *tiennent parfois les pouvoirs publics responsables de politiques fiscales incohérentes et de systèmes fiscaux qui incitent à l'érosion de la base d'imposition et au transfert des bénéfices* »¹⁰⁹.

¹⁰¹ R. S. AVI-YONAH, « Corporate social responsibility and strategic tax behavior », *Law & Economics working papers, University of Michigan Law School*, 2006, p. 19. Pour une étude empirique: B. S. BLAYLOCK, « Do managers extract economically significant rents through tax aggressive transactions? », *Working paper, State University Oklahoma*, 2011; CH. S. AMSTRONG, J. L. BLOUIN, A. D. JAGOLINZER et D. F. LARCKER, « Corporate governance, Incentives, and tax avoidance », *Working paper series, Rock center for corporate governance*, 2013/136.

¹⁰² R. S. AVI-YONAH, *op. cit.*, p. 20.

¹⁰³ G. MONSELLATO, *op. cit.*, p. 28.

¹⁰⁴ OCDE, *Lutter contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert des bénéfices*, Editions OCDE, Paris, 2013, p. 35.

¹⁰⁵ G. MONSELLATO, *op. cit.*, p. 7.

¹⁰⁶ M. MAUS et S. DE MEULENAER, *Handboek fiscaal straf-en strafprocesrecht, op. cit.*, 2010, p. 14.

¹⁰⁷ OCDE, *Lutter contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert des bénéfices*, Editions OCDE, Paris, 2013, p. 9. (C'est nous qui soulignons.)

¹⁰⁸ J. PACOLET et T. STRENGS, *Le coût des dépenses fiscales et parafiscales et de l'évasion en Belgique*, KUL, Leuven, 2011.

¹⁰⁹ OCDE, *Lutter contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert des bénéfices*, Editions OCDE, Paris, 2013, p. 15.

Section 2. Perspective psycho-sociale¹¹⁰

Alan Lewis¹¹¹, professeur de psychologie économique à l'*University of Bath*, propose une perception psycho-sociale de la fraude, dont le contenu peut être élargi à l'évasion fiscale. Selon lui, les autorités fiscales présentent trois facteurs s'influençant mutuellement¹¹² :

- La politique fiscale du gouvernement.
- Le renforcement de la politique fiscale.
- Les agents du fisc.

Lorsque les agents du fisc déterminent le profil de risque des contribuables. Ils influencent les deux premiers facteurs.

Selon A. Lewis toujours, le contribuable, quant à lui, présente les facteurs influant suivants :

- Les attitudes et perceptions du contribuable. (aide reçue du gouvernement, perception du système fiscal ou sentiments d'inégalité éprouvés¹¹³).
- Les sentiments de renforcement de la politique fiscale et ses opportunités de fraude
- Les caractéristiques personnelles du contribuable

Les deux parties et leurs facteurs s'influencent l'un l'autre¹¹⁴. L'entreprise se caractérise par sa logique du profit et ne ressent aucun sentiment pour la simple raison qu'elle n'est pas douée d'une conscience. Mais, derrière l'entreprise, agissent des hommes et des femmes, qui prennent des décisions, auxquels les facteurs psycho-sociaux s'appliquent. Ici encore, la logique du profit entourant l'entreprise peut pousser ces facteurs hors du champ de réflexion.

Des chercheurs américains, Kent Smith et Karyl Kinsey, ont développé un autre modèle¹¹⁵. Leur point de départ est double : Qu'est-ce qui influence la fraude ? Qu'est-ce qui influence la conformité à l'impôt ? Ils se concentrent sur le contexte social du contribuable. Leur conclusion est que « *non compliance is the result of a conscious and deliberate decision by taxpayers* »¹¹⁶. Trois éléments viennent prouver leur théorie.

A) K. Smith et K. Kinsey s'appuient sur le fait que la plupart des erreurs mathématiques et administratives, résultent d'un comportement non volontaire d'éluder l'impôt et sont imputables aux

¹¹⁰ Pour un aperçu des variables sociales et psychologiques influant la tendance du contribuable à la fraude fiscale, voyez l'annexe II.

¹¹¹ A. LEWIS, *The psychology of taxation*, Martin Robertson and Company, Oxford, 1982.

¹¹² P. WEBLEY, H. ROBBEN, H. ELFFERS et D. HESSING, *op. cit.*, p. 14.

¹¹³ Malgré les scandales fiscaux, l'OCDE tient à condamner « *l'idée selon laquelle les règles nationales et internationales d'imposition des bénéfices générés par des activités transnationales ont aujourd'hui cessé d'être respectées et que seuls les naïfs payent leurs impôts* ». OCDE, *Lutter contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert des bénéfices*, Editions OCDE, Paris, 2013, p. 15. Le forum des directeurs des administrations fiscales des pays membres de l'OCDE a annoncé parmi ses objectifs : « *Faire en sorte que le public ait d'avantage confiance dans l'équité de l'administration fiscale* ». OCDE, *Cinquième réunion du forum de l'OCDE sur l'administration fiscale*, Paris, 28-29 mai 2009, p. 8. Voy. également OCDE, *Etude du rôle des intermédiaires fiscaux*, Editions OCDE, Paris, 2008, p. 14.

¹¹⁴ Par exemple : la structure du système fiscal influence la vision des contribuables sur la force du système fiscal et les opportunités de fraude ; une aversion envers le fisc ou le gouvernement (caractéristique personnelle) peut pousser le contribuable à se fixer comme objectif d'éluder l'impôt.

¹¹⁵ K. SMITH et K. KINSEY, « *Understanding taxpayer behaviour: A conceptual framework with implications for research* », *Law and Society review*, 1987/21, p. 640 à 663.

¹¹⁶ P. WEBLEY, H. ROBBEN, H. ELFFERS et D. HESSING, *op. cit.*, p. 15.

particuliers. Elles sont causées par un manque d'attention lors de l'établissement de la déclaration fiscale.

B) « *In many situations compliance may simply be the result of inertia* »¹¹⁷, éluder l'impôt est une initiative du contribuable car le formulaire est rédigé de sorte à faciliter la déclaration de celui ne prétendant aucun avantage.

C) Le choix d'éluder l'impôt est le résultat d'un processus de décision dans lequel le contribuable a réfléchi à de nombreuses sous-questions relatives aux coûts et avantages de l'optimisation fiscale¹¹⁸.

Cette étude, appliquée à l'entreprise, nous permet de prouver que l'évasion fiscale n'est pas le fruit d'un hasard mais bien d'une mûre réflexion.

Section 3. Protestation contre le régime politique

« *De mate waarin het politiek regime wordt aanvaard door de belastingplichtigen in verhouding staat met de omvang van de fraude* »¹¹⁹.

Le contribuable mécontent considère que l'Etat fait un mauvais usage de son argent¹²⁰. La question concerne ici non pas des recettes d'impôts, mais des dépenses. Le contribuable dénonce des failles dans le système de la représentation démocratique¹²¹, mais ce débat est étranger à la question de l'imposition. Cet argument est souvent invoqué car il constitue au citoyen une justification derrière laquelle il peut se retrancher pour ne pas accomplir ses obligations fiscales. En réalité, le fondement de cet argument serait plutôt psychologique.

Section 4. « Un crime sans victime »

La fraude est considérée comme un crime sans sang ni violence ni victime. Or, il n'y a pas lieu de lui accorder, à ce titre, une importance moindre car la loi doit être respectée en elle-même¹²² : « *we kunnen niet toleranter zijn voor financiële misdrijven dan voor andere criminele feiten omdat er minder lichamelijke schade is* »¹²³. L'important est l'avis de la communauté et non pas le nombre de victimes¹²⁴.

Section 5. Approche socio-psychologique des contribuables

Joachim Vogel¹²⁵, chercheur suédois, établit une typologie des contribuables suivant différents facteurs.

¹¹⁷ *Ibid.*, p. 15.

¹¹⁸ *Ibid.*, p. 15.

¹¹⁹ M. MAUS et S. DE MEULENAER, *Handboek fiscaal straf-en strafprocesrecht*, op. cit., 2010, p. 12.

¹²⁰ Sur le débat, voyez, par exemple, l'impôt du culte en Allemagne.

¹²¹ PH. MAYSTADT, op. cit., p. 6.

¹²² J. VUCHELEN, op. cit., p. 1.

¹²³ *Ibid.*, p. 1.

¹²⁴ *Ibid.*, p. 2.

¹²⁵ P. WEBLEY, H. ROBBEN, H. ELFFERS et D. HESSING, op. cit., p. 18; J. VOGEL, «Taxation and public opinion in Sweden: an interpretation of recent survey data », *National tax journal*, 1974/27, p. 499 à 513.

A) Le premier est le facteur de *compliance* : les contribuables ont peur de la sanction et éprouvent une satisfaction morale à payer l'impôt.

B) Le second facteur déterminant du comportement fiscal est l'identification, c'est-à-dire, la prédisposition d'un contribuable à suivre le comportement de personnes pour lesquelles il éprouve de l'admiration.

C) Le troisième facteur est l'internalisation de la règle, soit la mise en avant du respect de la règle. Le sentiment de culpabilité découlant de la transgression est invivable pour celui ayant internalisé la règle.

Le cas de l'histoire belge est assez intéressant dans ce contexte. L'incivisme fiscal est toléré en Belgique. N'y dit-on pas que « *la fraude fiscale est à l'impôt, ce que l'ombre est à l'homme* »¹²⁶ ? Avant l'indépendance, l'impôt était prélevé afin d'entretenir les troupes d'occupation du territoire. Ne pas payer l'impôt était donc plutôt un signe de civisme. Cette mentalité est encore présente dans notre système juridique, ainsi qu'on peut le voir à l'article 444 du CIR/92 ou selon l'interprétation du principe de légalité qui dit que « *alles vrij is van belasting tenzij de wet anders bepaalt* »¹²⁷.

L'OCDE s'est montrée soucieuse de conserver l'intégrité de la règle fiscale afin que le moral de tous les contribuables s'en trouve renforcé¹²⁸. Nous percevons au travers de l'étude J. Vogel l'importance du comportement fiscal des entreprises par rapport aux autres contribuables.

Les actionnaires déterminent le comportement fiscal qu'il souhaite voir être adopté par l'entreprise. Les facteurs à même d'influer sur le comportement fiscal des personnes physiques sont pertinents, nous les avons développés dans les sections précédentes. Mais concernant les entreprises ouvertes au public, l'actionnaire n'occupe plus qu'un lointain rapport avec l'entreprise. Le CA définit alors son comportement fiscal. Celui-ci est soumis à la logique du profit.

Section 6. Opportunité de fraude et d'évasion du système fiscal

Notre système fiscal se base sur la collaboration active du contribuable dans la formalisation et le processus d'enrôlement de l'impôt¹²⁹. Voyez, par exemple, le cas de la déclaration d'impôt qui laisse « *vrij spel om de staat op bedriegelijke wijze van belastinginkomsten te onthouden* »¹³⁰. L'opportunité de la fraude varie selon la nature de l'imposition : les taxes sur des objets visibles comme la voiture (taxe de mise en circulation) ou les immeubles (précompte immobilier) sont plus difficilement érudables, alors que des taxes comme la TVA et les accises sont le plus facilement car moins visibles¹³¹.

¹²⁶ M. MAUS et S. DE MEULENAER, *Handboek fiscaal straf-en strafprocesrecht*, op. cit., 2010, p. 13; PH. MAYSTADT, op. cit., p. 13.

¹²⁷ M. MAUS et S. DE MEULENAER, *Handboek fiscaal straf-en strafprocesrecht*, op. cit., 2010, p. 13.

¹²⁸ OCDE, *Lutter contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert des bénéfices*, Editions OCDE, Paris, 2013, p. 10.

¹²⁹ M. MAUS et S. DE MEULENAER, *Handboek fiscaal straf-en strafprocesrecht*, op. cit., 2010, p. 11.

¹³⁰ *Ibid.*, p. 12.

¹³¹ *Ibid.*, p. 12.

Plusieurs techniques d'évasion fiscale existent que nous souhaitons exposer dans les paragraphes suivants¹³².

§1. Interprétation favorable de la loi fiscale et montages

Les entreprises peuvent recourir à une interprétation en leur faveur des règles fiscales. Il se crée une tension entre l'établissement de l'impôt dans le chef de chaque contribuable et les libertés fondamentales dont celui-ci jouit. Déjà en 1918, J. Inglebeek s'exprimait à ce propos : le contribuable « *tire profit des concessions faites à la dignité humaine et aux sentiments de l'homme. Le respect dû aux garanties de la personnalité et à la libre volonté des individus énerve ainsi fatalement tout système qui prend la réalité pour base ; or, c'est dans la réalité seule que la justice a sa source* »¹³³. Les exceptions à la règle générale génèrent des discussions¹³⁴. Luc De Broe, chercheur de la KUL, décrit cela comme une « *belastontwijking door gebruikmaking van juridische vormgeving. Wij verschillen van mening over de maatschappelijke aanvaardbaarheid daarvan en de vraag of dergelijke vorm van ontwijking wel terecht als belastingontwijking wordt omschreven of toch eerder als belastingontduiking moet worden aangemerkt* »¹³⁵. Alors que la loi attache une conséquence fiscale à un acte juridique, le contribuable met en œuvre un montage juridique lui donnant le même résultat économique que celui auquel la loi attache des conséquences fiscales, mais sans être imposé (ou être imposé de moindre manière) : « *if tax laws are interpreted rather literally, taxpayers can often arrange their affairs so as to avoid taxation* »¹³⁶. A la différence de la fraude, l'entreprise respecte le prescrit formel de la loi¹³⁷.

§2. Evasion physique

Les entreprises peuvent également par des transactions internationales diminuer leurs charges fiscales. L'avantage d'une entreprise par rapport aux autres contribuables est qu'elle se caractérise par une grande volatilité : alors que le contribuable est fixé à un Etat, une entreprise peut être présente et s'absenter de chaque Etat à son gré. L'objectif est d'éroder la base fiscale et de faire migrer les bénéfices vers des paradis fiscaux. L'OCDE décrit la problématique en ces mots : « *les règles nationales de fiscalité internationale et les normes internationalement admises se réfèrent toujours à un environnement économique caractérisé par un faible degré d'intégration économique entre les pays, alors que l'environnement actuel des contribuables dans le monde entier se distingue par l'importante croissance de la propriété intellectuelle en tant que déterminant de la valeur et par l'évolution constante des technologies de l'information et de la communication* »¹³⁸. L'OCDE reprend

¹³² Outre celles exposées, on peut recenser deux autres formes : l'abandon (le contribuable renonce à poser l'acte générateur de l'imposition) et la substitution (le contribuable pose un acte ayant des répercussions économiques moindres dans son chef mais pour lesquels l'imposition est moindre, voir inexistante). L. DE BROE, « De vervagende grens tussen de belastingontduiking en belastingvermijding », *op. cit.*, p. 36.

¹³³ J. INGLEBEEK, *op. cit.*, p. 10.

¹³⁴ « *Les décisions de politique, les dispositions législatives et leur application, en particulier lorsqu'elles sont incertaines ou le deviennent, affectent le marché de la planification fiscale agressive* ». OCDE, *Etude du rôle des intermédiaires fiscaux*, Editions OCDE, Paris, 2008, p. 14. Cependant le rapport n'établit pas clairement dans quel sens la précision ou l'incertitude conduit plus ou moins à de l'agressivité fiscale. A notre avis, l'incertitude des règles fiscales conduit à une augmentation des évasions fiscales, car elle laisse place à une interprétation littérale éloignée de l'esprit de la loi.

¹³⁵ L. DE BROE, « De vervagende grens tussen belastontduiking en belastingvermijding », *op. cit.*, p. 36.

¹³⁶ F. VANISTENDAEL, *op. cit.*, p. 20.

¹³⁷ L. DE BROE, « De vervagende grens tussen belastontduiking en belastingvermijding », *op. cit.*, p. 36 à 38.

¹³⁸ OCDE, *Lutter contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert des bénéfices*, Editions OCDE, Paris, 2013, p. 7.

la technique la plus fréquente d'évasion fiscale : une entreprise détient des droits de propriété intellectuelle (DPI), dont elle accorde licence aux autres sociétés du groupe les dits DPI. Le prix est défini par les parties conformément au droit civil. Les parties ont tout intérêt à fixer un prix élevé, indépendamment de la valeur réelle des DPI (problématique des prix de transfert). La société débitrice peut déduire ce prix de sa base imposable. La société détentrice des DPI se trouve dans un paradis fiscal¹³⁹, dans lequel la société est très avantageusement imposée, voire pas du tout. L'intérêt des nouvelles technologies est de permettre des transactions rapides et de contrôler à distance des comptes (*offshores*). La problématique des prix de transfert ne concerne pas uniquement l'évaluation des droits de propriété intellectuelle mais tous les biens pouvant faire l'objet de transaction entre les sociétés du même groupe. Les prêts intragroupes avec intérêts sont aussi visés : les intérêts sont déductibles dans le chef de la société débitrice tandis qu'ils sont exonérés dans le chef de la société créancière.

Outre la problématique des prix de transfert, force est de constater que « *il est aujourd'hui possible d'être fortement impliqué dans la vie économique d'un autre pays, c'est-à-dire traiter des clients situés dans ce pays par le truchement d'internet, sans y avoir d'implantation imposable* »¹⁴⁰. Le problème est dû au fait que les Conventions Préventives de Double Imposition (CPDI) n'ont pas été adaptées aux « *bénéfices tirés de la fourniture de biens et de services numériques* »¹⁴¹. Les pouvoirs publics ont réagi pour lutter contre la surestimation des transactions sur base du principe « *at arm's length* »¹⁴².

§3. Lobbying

La technique d'évasion fiscale la moins avouable (car en tension avec la démocratie) est le lobbying. Concrètement les entreprises s'accordent sur un plan fiscal, le plus souvent avantageux, avec les administrations fiscales du pays dans lequel elles souhaitent s'implanter. Elles négocient avec leur plan d'investissement en main¹⁴³.

Section 7. Les intermédiaires fiscaux

On peut se poser la question de savoir si les intermédiaires fiscaux sont une cause de la fraude et de l'évasion fiscale. Leur rôle est originellement d'aider « *les contribuables à comprendre leurs obligations et à s'y conformer [...]. Mais certains d'entre eux sont aussi concepteurs et promoteurs de pratiques de planification fiscale agressive, et ce rôle a une incidence négative sur les systèmes fiscaux* »¹⁴⁴. On ne peut généraliser la position des intermédiaires fiscaux vis-à-vis des

¹³⁹ La notion de paradis fiscal a fait couler beaucoup d'encre. Il n'en existe pas une définition uniforme... régimes préférentiels. C'est l'existence d'une concurrence fiscale exacerbée qui permet l'évasion fiscale. Il faudrait que tout les pays participent à ce programme mondial, sans aucun *free riders*. Tel est l'un des objectifs du forum de l'OCDE sur l'administration fiscale : « *Jouer autant que besoin un rôle pilote dans la réponse mondiale aux demandes d'aide des pays en voie de développement pour le renforcement de leurs administrations fiscales* » afin que (i) disparaissent les paradis fiscaux et que (ii) l'échange d'informations soit assuré. OCDE, *Cinquième réunion du forum de l'OCDE sur l'administration fiscale*. Paris, 28-29 mai 2009, p. 7 et 9.

¹⁴⁰ OCDE, *Lutter contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert des bénéfices*, Editions OCDE, Paris, 2013, p. 7.

¹⁴¹ OCDE, *Lutter contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert des bénéfices*, Editions OCDE, Paris, 2013, p. 8.

¹⁴² Voyez l'article 9 du modèle OCDE CPDI. T. VANWELKENHUYZEN, *Droit fiscal international*, Conférence du 24 septembre 2011, IEC, www.iec-iab.be.

¹⁴³ Voyez GSK et les déductions sur revenus de brevets. D. LELOUP, « Vaccins. Comment la Belgique a perdu 892 millions d'euros », *Le vif l'express*, 2012/3190, p. 30 à 37.

¹⁴⁴ OCDE, *Etude du rôle des intermédiaires fiscaux*, Editions OCDE, Paris, 2008, p. 5.

montages d'optimisation fiscale au risque d'être injuste¹⁴⁵ mais on doit reconnaître que les intermédiaires fiscaux sont ceux qui matérialisent le facteur « opportunité » des entreprises. L'OCDE a schématisé le processus de développement d'un montage fiscal par les intermédiaires fiscaux¹⁴⁶ :

1. *« Un intermédiaire fiscal comprend qu'une combinaison de facteurs – sur la base de données factuelles et d'éléments d'analyse juridique (et souvent comptable) - peut mener à un résultat fiscal particulièrement favorable*
2. *Cette idée est approfondie puis proposée aux contribuables se trouvant dans la situation requise*
3. *Le dispositif est ensuite commercialisé sous l'appellation « produit fiscal ».*
4. *Certains concurrents de l'intermédiaire fiscal prennent connaissance du « produit fiscal » ; ils élaborent et commercialisent ensuite leurs propres produits clonés*
5. *Le processus s'accélère : les produits fiscaux clonés sont vendus à un public plus large, notamment par le biais de la presse nationale, jusqu'à ce qu'ils soient considérés comme « commercialisés à grande échelle », dépassant largement leur marché initial.*
6. *En raison des prestations concurrentielles, certains contribuables qui étaient d'abord réticents se sentent contraints de participer au dispositif*
7. *Le montage constitue une pratique acceptée, et non plus innovante, aux yeux des intermédiaires fiscaux et des contribuables ; il n'est plus considéré comme agressif. »*

De manière générale, on constate une plus grande complexité de la tâche des intermédiaires fiscaux, dû au fait que les structures d'entreprises et les systèmes fiscaux se complexifient. Les transactions sont aussi beaucoup plus rapides grâce aux systèmes informatiques¹⁴⁷. L'OCDE souligne que cette complexification a eu pour conséquence d'accroître la concurrence entre les intermédiaires fiscaux et que ce mouvement a été grandissant, avec d'une part, une « *auto-réglementation insuffisamment contraignante* »¹⁴⁸ et, d'autre part, une « *application d'honoraires variables dépendant des avantages fiscaux obtenus* »¹⁴⁹. On peut se représenter un marché du conseil fiscal dans lequel les consommateurs sont les entreprises et les grandes fortunes et les intermédiaires les offrants. Pour diminuer les transactions de conseils fiscaux, il faut agir aussi bien sur l'offre que sur la demande¹⁵⁰. L'intermédiaire fiscal, à l'instar des autres entreprises, est dans la logique de la compétitivité et du profit.

Conclusion

Dans les chapitres 2 et 3, nous avons exposé que l'évasion fiscale était rentable et pour les grandes entreprises et qu'elle était pratiquée conformément à l'impératif de rentabilité exacerbé, présent actuellement dans les grandes entreprises. Or, ainsi que nous l'avons démontré dans le

¹⁴⁵ « Nous souhaitons d'abord dénoncer le mouvement de pensée selon lequel la fraude fiscale ne serait pas possible sans le concours de spécialistes à l'origine de conseils sur mesure, enfermant dans un même et rapide amalgame la recherche de la voie la moins imposée et la fraude fiscale ». Editorial, « Billet d'humeur du comité de rédaction », *R. G. F.*, 2013/2, p. 3.

¹⁴⁶ OCDE, *Etude du rôle des intermédiaires fiscaux*, Editions OCDE, Paris, 2008, p. 10.

¹⁴⁷ OCDE, *Etude du rôle des intermédiaires fiscaux*, Editions OCDE, Paris, 2008, p. 9.

¹⁴⁸ OCDE, *Etude du rôle des intermédiaires fiscaux*, Editions OCDE, Paris, 2008, p. 9.

¹⁴⁹ OCDE, *Etude du rôle des intermédiaires fiscaux*, Editions OCDE, Paris, 2008, p. 9.

¹⁵⁰ OCDE, *Etude du rôle des intermédiaires fiscaux*, Editions OCDE, Paris, 2008, p. 9.

premier chapitre, l'entreprise doit payer ses impôts au vu de son importance dans la société et, de manière plus générale, prendre conscience de son impact sur la société.

Dans le chapitre suivant seront exposées les mesures sporadiques qui limitent les incohérences juridiques de la fiscalité internationale mais n'apportent qu'une réponse incomplète : elles pèchent en manquant de redéfinir la place de l'entreprise dans les sociétés à travers le monde et permettre un projet de société sur le long terme. C'est parce qu'elle est à même d'atteindre ses deux objectifs que la RSE constitue une réponse idoine à la problématique de la logique du profit dans l'entreprise et de la fiscalité internationale.

Chapitre 4. Solutions actuelles à l'évasion fiscale

A l'heure actuelle, plusieurs démarches ont été entreprises pour lutter contre l'évasion fiscale. L'OCDE, dans son rapport intitulé « *Elaborer un plan d'action de portée mondiale pour résoudre le problème de l'érosion de la base d'imposition et du transfert des bénéfices* » présente un certain nombre de ces mesures¹⁵¹ :

- Limiter les différences de qualification qui peuvent exister entre les pays à l'occasion de l'interprétation des CPDI dans la perspective de réduire les montages hybrides et les arbitrages fiscaux.
- Adapter les CPDI à la fourniture de biens et de services numériques.
- Assurer un traitement fiscal adapté des prêts intragroupes.
- Adapter régulièrement les prix de transfert.
- Assurer une efficacité de la lutte contre l'évasion fiscale. Celle-ci passe par un renforcement des capacités administratives en termes de planification, stratégie et de prise de décision des administrations fiscales¹⁵².
- Eliminer les régimes préférentiels dommageables : l'OCDE souhaite contrecarrer les effets nocifs de la compétitivité fiscale entre les Etats.
- Adopter des mesures anti-abus, générales et spécifiques.

L'OCDE propose la mise en œuvre d'un Plan d'action¹⁵³, qui « *aurait pour principal objectif de donner aux pays des instruments nationaux et internationaux permettant de mieux aligner les droits d'imposition sur l'activité économique* »¹⁵⁴. Ce plan ne peut être réalisé par des Etats agissant isolément¹⁵⁵. W. SCHÖN nomme *second-best world* ce monde dans lequel la fiscalité, dans ses principes et son application est repensée sur le modèle de la globalisation¹⁵⁶.

¹⁵¹ OCDE, *Lutter contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert des bénéfices*, Editions OCDE, Paris, 2013, p. 8 et 9.

¹⁵² OCDE, *Cinquième réunion du forum de l'OCDE sur l'administration fiscale. Paris, 28-29 mai 2009*, p. 8.

¹⁵³ « *Le principal défi consiste non seulement à identifier les réponses appropriées, mais aussi les mécanismes qui permettront de les mettre en œuvre de manière rationnelle* » OCDE, *Lutter contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert des bénéfices*, Editions OCDE, Paris, 2013, p. 11.

¹⁵⁴ OCDE, *Lutter contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert des bénéfices*, Editions OCDE, Paris, 2013, p. 11.

¹⁵⁵ Le titre du rapport l'OCDE l'annonce déjà dans son libellé : *Elaborer un plan d'action de portée mondiale pour résoudre le problème de l'érosion de la base d'imposition et du transfert des bénéfices*. (C'est nous qui soulignons.)

¹⁵⁶ W. SCHÖN, « *International tax coordination for a second-best world (part I)* », *op. cit.*, p. 67 à 114.

Partie 2. RSE en matière fiscale

La crise financière de 2008 a débuté par la faillite de la banque américaine Lehman Brothers. Cette crise a amené à l'avant-plan la problématique de la relation des grandes entreprises avec le bien commun¹⁵⁷. En venant au secours des banques, l'Etat rappelle son lien avec les entreprises¹⁵⁸. La crise a également fait naître un besoin urgent de ressources dans le chef des Etats¹⁵⁹, qui se sont rendu compte qu'ils ne pouvaient plus augmenter les impôts envers les particuliers. Elle renforcé aussi le sentiment de frustration chez les particuliers ne comprenant pas pourquoi l'imposition effective des grandes entreprises différerait tant de la leur.

La première partie a exposé la complexité de la problématique de l'évasion fiscale. W. SCHÖN et l'OCDE, que nous présentions en fin de chapitre 4, repensent la fiscalité à partir des Etats. Nous voudrions compléter ces initiatives par une intégration de la RSE dans la pensée actuelle de la fiscalité au sein des entreprises. Notre apport, au travers de ce mémoire, est de détailler les interactions entre la RSE, la fiscalité et le profit dans le monde des entreprises et de voir dans quelle mesure la RSE constitue une réponse à l'évasion fiscale. La RSE n'est pas une alternative excluant les solutions proposées dans le chapitre 4 de la première partie, mais un complément logique.

Dans un premier chapitre, nous expliquerons ce qu'est la RSE en elle-même et dans un second dans quelle mesure la RSE peut s'appliquer en matière fiscale.

Chapitre 1. RSE...

Nous allons exposer la RSE telle que la définit aujourd'hui la littérature scientifique (section 1) Nous expliquerons également la place de la RSE en fonction du modèle d'entreprise élaboré dans le temps(section 2). Nous verrons que le modèle de l'*aggregate view* n'est pas compatible avec un projet social vu les impacts qu'ont les entreprises sur nos sociétés actuelles (section 3).

Section 1. Définition de la RSE

Nous avons retenu la définition succincte (mais ambitieuse) donnée depuis 2011 par la Commission européenne : « *la responsabilité des entreprises vis-à-vis des effets qu'elles exercent sur la société* »¹⁶⁰. La présente section détaille cette définition.

§1. RSE vs CSR

La responsabilité sociale ou sociétale (nous reviendrons sur cette nuance) des entreprises se retrouve dans la littérature anglophone sous l'acronyme CSR : *corporate social responsibility*. Les termes ne recouvrent pas les mêmes réalités. « Responsabilité » est entendu en droit belge, au sens de l'article 1382 du Code civil comme la réparation d'un dommage que l'on a causé, alors que le terme anglais *responsibility* a plus d'envergure et comprend la prise en charge adéquate de ce qui se

¹⁵⁷ OCDE, *Cinquième réunion du forum de l'OCDE sur l'administration fiscale*. Paris, 28-29 mai 2009, p. 2.

¹⁵⁸ Voyez par exemple le sauvetage de General Motors par le gouvernement américain et la réaction des citoyens américains.

« Les investisseurs ne parient pas sur un sauvetage de GM », *Les Echos*, 24 décembre 2008, p. 13.

¹⁵⁹ OCDE, *Cinquième réunion du forum de l'OCDE sur l'administration fiscale*. Paris, 28-29 mai 2009, p. 5.

¹⁶⁰ COM (2011) 681 final, 25 octobre 2011, *Responsabilité sociale des entreprises : une nouvelle stratégie de l'UE pour la période 2011-2014*, J. O. U. E., 10 février 2012, p. 7.

se passe autour de soi¹⁶¹. C'est dans ce dernier sens qu'il faut comprendre la RSE. On ne pointe pas une entreprise comme devant répondre d'un dommage découlant de sa faute, puisqu'elle ne commet pas de faute lorsqu'elle impacte la société. En outre, la RSE exige que l'entreprise anticipe dans sa décision ses impacts et non qu'elle se limite à les corriger *a posteriori*.

Le concept d'« entreprise » est à préférer au sens donné par les anglophones au terme *corporate*. Ce dernier recouvre une des formes juridiques que peut prendre l'entreprise, celle de la société (au sens du Code des sociétés), alors que le terme entreprise est plus général. Nous faisons déjà référence à l'importance de la distinction entre entreprise et société au sens juridique au début du mémoire.

Social ou « social », ou encore « sociétal » ? Les différents termes sont utilisés par la littérature. Pour notre part, nous préférons le terme « sociétal » car à notre sens, le terme « social » ne recouvre que les interactions directes entre les personnes de la société alors que la société reprend, outre les relations entre les personnes, l'environnement dans lequel elles vivent.

§2. Volontaire ou obligatoire ?

Avant 2011, la Commission européenne avait déjà donné une autre définition de la RSE dans un Livre vert de 2001 : « *l'intégration volontaire des préoccupations sociales et écologiques des entreprises à leurs activités commerciales et leurs relations avec leurs parties prenantes* »¹⁶². En 2011, elle adopte sa définition actuelle dans la communication « *La nouvelle stratégie de l'UE pour la période 2011-2014* »¹⁶³. Et le Parlement européen de partager « *la nouvelle définition de la RSE proposée par la Commission, qui rend impossible toute opposition entre approches volontaires et approches obligatoires* »¹⁶⁴.

Si on sait que la RSE n'est plus totalement volontaire, en est-elle pour autant devenue une obligation ? C'est une des pierres angulaires du débat sur la RSE.

Est-ce une obligation juridique ? Depuis 2006, l'article 172 du Code britannique des sociétés impose aux dirigeants de prendre en compte dans leurs décisions les intérêts des employés, des fournisseurs, des clients et de l'environnement, considérant qu'il s'agit d'une *enlightened shareholder value*¹⁶⁵. L'Inde a adopté une législation obligeant les entreprises à verser 2% de leurs profits nets à des associations caritatives¹⁶⁶. En Belgique, deux codes de conduite ont été émis pour les entreprises : le *Code de gouvernance d'entreprise à l'attention des sociétés cotées* et le *Code de*

¹⁶¹ J. M. COLLIER, *RSE, droit des sociétés. Un défi pour le XXIème siècle*, Conférence du 2 octobre 2013 à l'UCL.

¹⁶² COM (2001) 366 final, 18 juillet 2011, *Livre vert. Promouvoir un cadre européen pour la responsabilité sociale des entreprises*. (C'est nous qui soulignons.)

¹⁶³ J. M. COLLIER, *op. cit.*

¹⁶⁴ Rapport d'initiative du Parlement européen 2012/2098 (INI) sur la responsabilité sociale des entreprises : comportements responsable et transparent des entreprises et croissance durable

¹⁶⁵ Voyez D. MEDHURST, «The 2006 companies act: UK company law catches up with the EFQM excellence model», 2008, http://www.ddexcellence.com/Downloads/archive_old_papers/Directors_duties_and_Excellence_Model_2009.pdf ; D. F.

WILLIAMS, *Tax and corporate social responsibility*, KPMG's Tax business School, 2007, p. 9.

¹⁶⁶ Voyez E. CHHABRA, « Corporate Social Responsibility: should it be a law? », *Forbes*, 18 avril 2014.

gouvernance d'entreprise à l'attention des sociétés non cotées, mieux connus sous le nom de « Code Buysse »¹⁶⁷.

Selon nous, fixer l'ensemble des obligations RSE en termes juridiques « durs »¹⁶⁸ risque de limiter la portée de la RSE alors qu'elle représente plus une obligation de moyen que de résultat. L'activité RSE s'applique dans toutes les décisions de l'entreprise. On ne saurait imaginer une loi reprenant de manière exhaustive toutes les décisions et indiquant tous les facteurs (et la manière de les évaluer) à prendre en compte. C'est aux dirigeants d'évaluer, de manière raisonnable et sincère, quelles sont leurs responsabilités envers la société et c'est ici que la RSE leur vient en aide. La norme ISO 26000 est l'outil le plus répandu¹⁶⁹ : il développe la RSE autour de sept items centraux¹⁷⁰ : gouvernance de l'entreprise, communautés et développement local, droits de l'homme, relations et conditions de travail, environnement, loyauté des pratiques et questions relatives aux consommateurs. Des entreprises de consultance sur la RSE permettent aux entrepreneurs d'être éclairés sur leurs impacts et de mener une réelle politique socialement responsable¹⁷¹.

A titre de conclusion provisoire, nous soulignons l'importance pour les entreprises de prendre conscience que cette obligation n'est pas purement morale et que la RSE occupe une place dans le monde juridique (mesures anti-abus, *corporate governance*, fiscalité internationale) mais que sa définition est encore extrêmement complexe.

§3. Triple bottom line ou les 3 « P »¹⁷²

Dans ses décisions, l'entreprise doit prendre en compte des impacts qu'elle exerce sur la société. La littérature spécialisée définit ces impacts selon les 3P¹⁷³. Le premier « P » est celui de *Planet*, quels impacts aura la décision sur la planète ? Le second est celui de *People*, quels impacts sociaux aura la décision sur les personnes internes ou externes à l'entreprise ? Le dernier P est celui de *Profit*, la décision est-elle bénéfique économiquement à long terme ? A titre d'exemple « *la RSE englobe la sauvegarde des droits de l'homme, le respect des normes fondamentales du travail, la protection de l'environnement, la protection du consommateur, la lutte contre la corruption, la qualité des filières d'approvisionnement et de la sous-traitance* »¹⁷⁴. La Commission européenne, dans sa

¹⁶⁷ Pour un exposé voyez Y. et J.-M. GOLLIER, *Corporate social responsibility through the prism of company law*, 2012 (non encore publié).

¹⁶⁸ Un séminaire de BAC3 organisé par les FUSL lors de l'année académique 2011-2012, sous la direction du professeur F. TULKENS portait sur les normes et leurs forces. Nous y avons posé l'hypothèse selon laquelle les obligations de droit « dur », contenue dans la loi étaient précisées par des instruments de « soft law » laissant aux destinataires de la norme le soin de juger l'étendue de l'obligation par rapport aux objectifs de la norme. Le rôle du juge était de déterminer si l'appréciation avait été respectueuse et à la lumière des lignes directrices contenues dans ces instruments de soft law.

¹⁶⁹ Citons entre autre AA1000, SA8000, EMAS (Eco-Management and Audit Scheme). Les entreprises peuvent tenter aussi de poser leurs candidatures à des labels comme FLO (Fair Trade Labelling Organisations international) ou Max Havelaar. Une définition des principes du milieu bancaire est retrouvable dans les « principes Equateur ». Sont également des outils de la RSE des codes de conduite sectoriels comme le « Code de conduite européen du textile » ou le « Code de conduite de la distribution ».

¹⁷⁰ « Découvrir ISO 26000 : 2010, Lignes directrices relatives à la responsabilité sociétale », <http://www.iso.org>. L'accès aux mesures concrètes reste payant.

¹⁷¹ Pour la Wallonie, voyez http://rse.wallonie.be/apps/spip/rubrique.php3?id_rubrique=9, qui reprend les entreprises de consultance spécialisée en la matière.

¹⁷² Voyez l'« Exposé des motifs » du Rapport d'initiative du Parlement européen 2012/2098 (INI) sur la responsabilité sociale des entreprises : comportements responsable et transparent des entreprises et croissance durable.

¹⁷³ J.-M. COLLIER, *op. cit.*

¹⁷⁴ Y. DE CORDT, *L'intérêt social comme vecteur de la responsabilité sociétale*, Bruylant, Bruxelles, 2008, p. 6.

première définition¹⁷⁵, suivait cette « trichotomie » mais l'a abandonnée dans sa nouvelle définition. Cette « trichotomie » reste, à notre avis, un schéma de réflexion adapté à la RSE.

§4. Stakeholders/parties prenantes ou « quelle société est visée ? »

Les *stakeholders*, ou parties prenantes, sont « *those groups to whom the firm owes an obligation based on their participation in the cooperative scheme that constitutes the organization and makes it a going concern* »¹⁷⁶. C'est à partir de la stakeholder theory que s'est développé le mouvement de la *corporate governance* et de la RSE¹⁷⁷. Les chercheurs ont mis en évidence que des personnes apportaient de la valeur à l'entreprise ou en subissaient les externalités négatives sans contrepartie aucune¹⁷⁸. Cette théorie a pour ambition de déterminer, d'une part, la valeur apportée ou l'externalité subie par les personnes¹⁷⁹ et, d'autre part, le retour auquel elles ont droit¹⁸⁰. L'objectif n'est pas que les entreprises diminuent leurs performances (ce serait contre-productif) mais agissent pour maximaliser le bien-être de toutes les parties : « *firm performance might be defined as the total value created by the firm through its activities, which is the sum of the utility created for each of a firm's legitimate stakeholders* »¹⁸¹.

Mais à l'heure de l'économie globale, envers quelles sociétés les entreprises sont-elles responsables ? On ne peut plus cadrer les activités des entreprises à l'intérieur d'un seul Etat. Elles dépassent en général les structures étatiques de sorte que l'entreprise doit déterminer quels « *people are in a position to be affected by the decisions that companies makes, then they are part of the society to which it has responsibility* »¹⁸². En pratique, il n'est pas facile de déterminer qualitativement et quantitativement quelles sont les personnes impactées par les actions de l'entreprise : « *à vrai dire, la communauté dans son ensemble étant potentiellement affectée par chacune des actions de tout agent économique, la prise en compte rationnelle des intérêts des stakeholders implique toujours une limitation nécessairement arbitraire de leur nombre* »¹⁸³.

Conclusion

La RSE s'intègre directement dans le processus de toutes les décisions de l'entreprise. Ce n'est pas ce que l'entreprise fait qui est pertinent mais bien la manière dont elle le fait : « *CSR is not in principle a range of additional activities that a company may adopt, and which if pursued to excess may perhaps become a distraction from its core business* »¹⁸⁴. La RSE est éloignée de la

¹⁷⁵ COM (2001) 366 final, 18 juillet 2011, Livre vert. Promouvoir un cadre européen pour la responsabilité sociale des entreprises.

¹⁷⁶ J. S. HARRISSON et A. C. WICKS, « Stakeholder theory, value and firm performance », *Business ethics quarterly*, 2013/23-1, p. 102. Voyez aussi Y. DE CORDT, *op. cit.*, p. 7 qui définit les parties prenantes comme les personnes qui « *contribuent, volontairement ou involontairement, à la réalisation de l'objet social de la société commerciale, qui tend à la création de richesses, et sont dès lors ses bénéficiaires, ses preneurs de risques ou ses victimes potentielles* ».

¹⁷⁷ J. MALTBY, *op. cit.*, p. 164.

¹⁷⁸ G. N. MANKIW et M. P. TAYLOR, *op. cit.*, p. 239 à 255.

¹⁷⁹ Connue dans la littérature sous le terme de « *measure of stakeholder performance* ». J. S. HARRISSON et A. C. WICKS, *op. cit.*, p. 98.

¹⁸⁰ J. S. HARRISSON et A. C. WICKS, *op. cit.*, p. 98.

¹⁸¹ *Ibid.*, p. 102.

¹⁸² D. F. WILLIAMS, *op. cit.*, p. 7.

¹⁸³ Y. DE CORDT, *L'intérêt social comme vecteur de la responsabilité sociétale*, Bruylant, Bruxelles, 2008, p. 7.

¹⁸⁴ D. F. WILLIAMS, *op. cit.*, p. 6.

philanthropie, qui se rattache à la distribution des profits alors que la RSE est d'application lors de la décision pour faire du profit¹⁸⁵.

Section 2. La RSE au travers de l'histoire des entreprises

Pour comprendre le pourquoi de l'actualité de la RSE, nous rejoignons l'hypothèse que celle-ci n'est pas nouvelle, mais est restée jusqu'à présent en arrière : « *recognition that CSR is not the product of a new ethos, but rather a continuing response to social and political challenges, offers scope for further exploration of the motives behind its adoption and the themes which management chooses to adress. An investigation of the history of the CSR has much to contribute not only to the discussion of modern CSR but to an understanding of the relationship between business and society* »¹⁸⁶. Son étendue et sa pratique dépendent de la place de l'entreprise dans la société.

Dans le droit romain, l'entreprise était perçue comme une entité juridique, séparée du particulier, créée par l'Etat et à son service. Cette vision perdure au Moyen-Âge. A la révolution industrielle, l'entreprise poursuit son propre profit. Au cours du XIX^{ème} siècle, elle dépasse les frontières nationales. Elle devient internationale et publique après la Seconde Guerre mondiale. Nous reviendrons plus en détail sur ces perceptions de l'entreprise dans le chapitre suivant.

Ce que nous voulons démontrer est que si la RSE « fait » aujourd'hui l'actualité, elle est née bien avant : avant la seconde guerre mondiale, les chercheurs étaient déjà conscient des impacts qu'avaient les entreprises sur la société et que la logique du profit qui les dirigeait pouvait (potentiellement) nuire à la société. Par exemple, nous avons déjà mentionné la loi allemande de 1937 adoptée dans le III^e Reich, limitant les distributions de dividendes. L'objectif était de « *constituer des masses de manœuvres pécuniaires destinées à soutenir les travailleurs au chômage. Se plaçant à un point de vue nettement social, le chef du Reich exposait que puisque ces travailleurs avaient depuis longtemps aidé à la mise en œuvre du capital, il était logique que ce dernier, le cas échéant vint à leur secours* »¹⁸⁷. Un auteur de doctrine français de l'époque, P. BAUDOUIN-BUGNET, se demandait alors si cette loi « *ne va-t-elle pas réduire la vague de matérialisme dont le libéralisme associé au capitalisme avait pu provoquer au cours du XIX^e siècle le développement inattendu ?* »¹⁸⁸. Un auteur allemand de la même époque, A. BAUMBACH, justifiait cette loi en disant que « *dans le troisième Reich une société de capitaux ne sert plus exclusivement les intérêts d'une entreprise. Elle s'encastre dans la collectivité économique. Elle sert [...] le bien de sa Suite et du peuple lui-même* »¹⁸⁹. Un autre exemple, plus ancien encore, met en évidence la place importante et grandissante des entreprises dans nos sociétés : durant la Première Guerre mondiale, on a constaté que les actionnaires s'exprimant aux assemblées générales des grandes entreprises britanniques soulignaient l'importance pour l'entreprise de se montrer patriotique et de participer à l'effort de

¹⁸⁵ *Ibid.*, p. 1.

¹⁸⁶ J. MALTBY, *op. cit.*, p. 169.

¹⁸⁷ P. BAUDOUIN-BUGNET, *op. cit.*, p. 36.

¹⁸⁸ *Ibid.*, p. 46.

¹⁸⁹ A. BAUMBACH, *Aktiengesetz vom 30 januar 1937*, cité par *Ibid.*, p. 72 et 73.

guerre. Ces actionnaires avaient perçu l'intérêt de dissiper toute image contraire et de se conformer aux changements sociaux du moment¹⁹⁰.

Pourtant, ce n'est qu'après les années 2000 que la littérature scientifique s'est souciée de l'application de la RSE en matière fiscale¹⁹¹. Deux explications¹⁹² à ce manque d'attention : premièrement, la fiscalité n'était pas considérée comme un espace dans lequel les entreprises disposaient d'un pouvoir discrétionnaire. Or, tel n'est pas le cas¹⁹³. Deuxièmement, la matière ne suscitait pas l'attention des entreprises elles-mêmes car elles considéraient (et considère) l'impôt comme un coût¹⁹⁴ et une source directe de tensions entre ses propres intérêts, ceux de la société et ceux des intermédiaires fiscaux.

Section 3. Les entreprises dans nos sociétés actuelles

Plus l'entreprise est grande, plus ses décisions ont un impact la société. Et l'actualité parle d'elle-même : voyez la crise économique de 2008, voyez les fermetures d'entreprises, les désastres écologiques et les scandales financiers¹⁹⁵. L'impact des entreprises multinationales n'est pas à prouver, leur richesse non plus.

Une vision pragmatique de l'entreprise multinationale actuelle est décrite par le professeur Wolfgang Schön, du *Max-Planck Institut*, comme suit « *the corporation as a real-world phenomenon, which is more than a nexus of contracts and more than a legal fiction. It's a powerful animal of the business world setting its own agenda, making its own policy, furthering ends which are different from those envisaged by shareholders, managers, creditors and other stakeholders. This perception of the company as a social institution directly leads to the concept of corporate responsibility with the respect to the impact of the enterprise on the society at large* »¹⁹⁶. Considérant que « Solidarité et Liberté » sont les fondements de toute organisation sociétale, Claude Champaud, introduisant un colloque intitulé « L'entreprise dans la société du 21^e siècle », constate l'échec d'un financialisme sans éthique et hors-la-loi consacré par la crise de 2008 et conclut que « *l'entreprise n'est plus considérée comme une cellule sociétale fonctionnant au profit de parties prenantes (stakeholders) et comme telle, centre de droits propres, mais comme un objet d'appropriation capitaliste qui ressuscite la notion de cheptel humain du domaine médiéval et plus près de nous des plantations esclavagistes* »¹⁹⁷.

Ces deux visions nous semblent être des vues extrêmes de l'entreprise qu'il mérite de nuancer : des entreprises pratiquent déjà des politiques responsables et nous ne pouvons que nous

¹⁹⁰ J. MALTBY, *op. cit.*, p. 164

¹⁹¹ Voyez R. S AVI-YONAH, *op. cit.*; M. A. DESAI et D. DHARMAPALA, « CSR and taxation: the missing link », *Leading Perspectives*, 2006, p. 4 et 5. www.bsr.org; M. A. DESAI et D. DHARMAPALA, « Corporate tax avoidance and firm value », *the review of Economics and statistics*, 2009/91, p. 537 à 546.

¹⁹² D. F. WILLIAMS, *op. cit.*, p. 4.

¹⁹³ Les entreprises ne sont que réceptacle d'obligations fiscales. Elles ne savent définir les conséquences fiscales de leurs actes mais peuvent décider quels actes elles posent (décisions *ex ante*). *Ibid.*, p. 10 et 11.

¹⁹⁴ D. F. WILLIAMS, *op. cit.*, p. 11.

¹⁹⁵ Voyez notamment Enron, WorldCom, Tyco, Yukos et Parmalat. J. CHRISTENSEN et R. MURPHY, *op. cit.*, p. 37. Ou encore le 11 juin dernier une communication de Presse de la Commission européenne annonçant l'ouverture d'enquête sur Apple, Starbucks et Fiat.

¹⁹⁶ W. SCHÖN, « Tax and corporate governance: a legal approach », *MPI studies on intellectual property, competition and tax law*, 2008/3, p. 34 et 35.

¹⁹⁷ C. CHAMPAUD, « Introduction aux travaux du Colloque de Rennes du 27 mai 2011 organisé par le FORDE », in C. CHAMPAUD (dir.), *L'entreprise dans la société du 21^e siècle*, Larcier, Bruxelles, 2013, p. 8.

en féliciter. L'extrémité de ces propos n'est pertinente pour nous que dans la mesure où il soulève des dangers potentiels en l'absence de politique responsable.

Le Parlement européen considère que « *les entreprises ne peuvent se substituer aux autorités publiques en ce qui concerne la promotion, la mise en œuvre et le contrôle des normes sociales et environnementales* »¹⁹⁸. Pourtant, force est de constater que les entreprises sont devenues des institutions sociales qui impactent la société par leurs décisions. Qu'on le condamne ou l'approuve ne relève pas du présent travail. Ce qui nous importe, c'est que l'entreprise soit consciente de sa position et qu'elle ne peut plus réfléchir selon la logique civiliste de la liberté individuelle.

Conclusion

L'entreprise doit tenir compte des externalités négatives découlant de son activité : « *law tends to integrate such costs (e.g., the "polluter pays" principle) so that the initially ethical approach may be in anticipation of future norms and potential costs* »¹⁹⁹.

La motivation d'une entreprise à pratiquer la RSE est difficile à déterminer. L'entreprise agira toujours dans son intérêt, mais pratique-t-elle la RSE à des fins de marketing ou plutôt parce qu'elle est consciente de son intérêt à long terme ? C'est, ici, un cas parfait d'information adverse²⁰⁰. On pourrait poser qu'indépendamment de la motivation, l'important est que l'entreprise agisse conformément aux principes issus de la RSE. Ce serait oublier alors que l'entreprise met en œuvre la RSE et est seule capable de mesurer si la celle qu'elle a mise en place est suffisante ou non, d'où l'intérêt qu'elle agisse par conviction. Et le Parlement européen est conscient de cette problématique et de ses dangers quand il « *souligne que la responsabilité de l'entreprise ne doit pas devenir un banal outil de marketing, mais qu'elle peut déployer toute sa portée quand la RSE est intégrée à la stratégie d'ensemble de l'entreprise et qu'elle est mise en pratique dans les opérations au jour le jour, ainsi que dans sa stratégie financière* »²⁰¹.

Selon David F. Williams, conseiller fiscal *senior* chez KPMG, la RSE ne requiert pas que les acteurs de l'entreprise agissent à la lumière d'une morale prétendue universelle agissant pour le bien de l'humanité mais conformément à des principes éthiques définis par l'entreprise elle-même : « *CSR then provides a set of principles that can be used by a company in determining how its chosen ethical stance applies to particular business issues which have an impact on society [...] Companies will have to decide how to apply to CSR, and indeed whether it is an appropriate tool for their ethical purpose at all* »²⁰². Une fois ces principes définis, chaque acteur de l'entreprise, indépendamment de son poste et de son niveau hiérarchique, est chargé de les appliquer et de propager cette culture. L'entreprise définit son *business case* pour établir son éthique. Le *business case* reprend l'ensemble des « *various commercial factors [that] may influence a company towards a socially responsible course of action in*

¹⁹⁸ Rapport d'initiative du Parlement européen 2012/2098 (INI) sur la responsabilité sociale des entreprises : comportements responsable et transparent des entreprises et croissance durable, p. 1.

¹⁹⁹ Y. DE CORDT et J.-M. GOLLIER, *op. cit.*, p. 4.

²⁰⁰ G. A. AKERLOF, « The markets for lemons », *Quarterly Journal of economics*, 1970/84, p. 488 à 500.

²⁰¹ Rapport d'initiative du Parlement européen 2012/2098 (INI) sur la responsabilité sociale des entreprises : comportements responsable et transparent des entreprises et croissance durable.

²⁰² D. F. WILLIAMS, *op. cit.*, p. 6.

any particular case »²⁰³. En somme, l'entreprise tente de déterminer quelles politiques à long terme lui sont bénéfiques²⁰⁴.

Nous posons une objection : D. F. Williams présuppose que la RSE est un outil permettant que soit pérenne, non pas la société, mais l'entreprise. La RSE ne devrait-elle pas être pratiquée pour le bien de la société et non pas celui de l'entreprise ? *Quid* lorsqu'une stratégie pérenne pour l'entreprise rentre en conflit avec le bien-être de la société ? Dans la plupart des cas, ces valeurs sont convergentes : la mise en place des valeurs découlant du *business case* sera profitable à la société, mais plus par ricochet que par volonté réelle. Cette discussion rejoint la question de la motivation des entreprises à pratiquer la RSE : est-ce par profit ou par conscience civique ? C'est le « *traditional debate between those arguing that TNC's should engage in CSR because they ought to do good for goodness sake and those viewing such arguments, by their own nature, as being inherently lost in translation if not linked with the corporate bottom line* »²⁰⁵. L'avantage de la théorie de D. F. Williams est que les entreprises pratiquent la RSE par conviction de ses bénéfices et non pas par intérêt financier direct. On est donc déjà un pas plus loin que les entreprises qui utilisent la RSE comme outil de marketing²⁰⁶, mais pas encore, selon nous, dans une vision idéale de la RSE. Nous approfondirons cette vision de la RSE dans la matière fiscale au chapitre suivant.

A notre sens, le travail des chercheurs sur la RSE est d'une part de déterminer la politique RSE idéale et, d'autre part, de déterminer quels incitants amèneront les dirigeants à être convaincus du bien-fondé de sa pratique.

Chapitre 2. ... en matière fiscale

Dans le premier chapitre, nous avons exposé ce qu'était la RSE de manière générale. Le second chapitre est consacré à l'application de la RSE en matière fiscale. Nous confirmerons que la RSE est applicable à la fiscalité (section 1), puis exposerons le lien entre RSE et impôt (section 2). Plus concrètement, nous verrons le chemin que l'entrepreneur socialement responsable peut suivre s'il désire pratiquer une fiscalité socialement responsable (section 3). Ensuite, nous exposerons les encouragements mis en œuvre en faveur des entreprises pour qu'elles pratiquent la RSE en fiscal (section 4) et nous conclurons.

Section 1. La RSE s'applique à la fiscalité

Avant d'entrer dans le vif du sujet, nous entendons lever un doute : la RSE s'applique en matière fiscale²⁰⁷. La logique même de la RSE est de s'appliquer à la fiscalité puisque la RSE

²⁰³ *Ibid.*, p. 10. Et D. F. WILLIAMS de citer des exemples de ces facteurs : les dommages potentiels sur la réputation de l'entreprise, les coûts potentiels de dépollution, l'instabilité sociale dans les pays de délocalisation.

²⁰⁴ Les entreprises se légitiment en s'alignant avec les normes sociales. Selon les fluctuations sociales, les entreprises adaptent leurs *business case*. J. MALTBY, *op. cit.*, p. 168.

²⁰⁵ M. B. RUNNELS et E. J. KENNEDY, *op. cit.*, p. 531.

²⁰⁶ *Ibid.*, p. 532.

²⁰⁷ P. SIKKA, « Smoke and Mirrors: corporate social responsibility and tax avoidance. A reply to Hasseldine and Morris », *Accounting Forum*, 2013/37, p. 15 à 28. *Contra* : J. HASSELDINE et G. MORRIS, « Corporate social responsibility and tax avoidance: a comment and reflection », *Accounting Forum*, 2013/37, p. 1 à 14.

s'applique à toutes les décisions de l'entreprise²⁰⁸. Comment est-il possible pour une entreprise de prétendre pratiquer des activités RSE et, en même temps, profiter des vides juridiques et des pays en voie de développement pour mettre en œuvre ses stratégies fiscales ?²⁰⁹ Ce serait accepter une certaine forme de schizophrénie au sein de l'entreprise, ou, comme le défend Prem Sikka, professeur à l'*University of Essex* une forme d'« *organized hypocrisy* »²¹⁰. Les rapports RSE ne mentionnent en principe rien sur la fiscalité comme si celle-ci n'existait pas²¹¹. Alors que l'impôt constitue le transfert le plus direct entre l'entreprise et la société²¹², il reste un tabou.

Derrière l'entreprise, il y a des hommes et des femmes qui désirent défendre des valeurs et ont une certaine vision de la société. Ils émettent le souhait de pratiquer un business responsable indépendamment de la recherche du profit. La RSE propose de répondre à leurs objectifs de responsabilité sociétale²¹³. La recherche en la matière s'attache à développer des modèles d'entreprise dont l'impact négatif sur la société diminue, voire produit des bienfaits sociaux. Ces modèles sont élaborés à leur service. Ils intègrent également la perspective « *sustain-ability* » de l'entreprise dans leurs réflexions.

Le tiers impacté par les décisions fiscales n'est pas l'environnement ou les consommateurs, mais l'Etat lui-même²¹⁴. Les trois aspects du *triple bottom line* entrent en jeu. Le *profit tools* comprend la fiscalité : l'intérêt financier de l'entreprise la pousse à payer moins alors que l'Etat cherche à optimiser ses revenus²¹⁵. Le second impact est social (*People*), les entreprises transfèrent leurs charges fiscales sur les épaules des autres contribuables, les particuliers, ce qui peut conduire à des tensions sociales, voire à une désintégration du système fiscal. Le troisième « P » (*Planet*) n'est perceptible que de manière indirecte : c'est la fiscalité dite « verte ». Il serait anti-social de profiter d'un avantage fiscal « vert » sans mettre en œuvre effectivement le comportement voulu par le législateur.

Section 2. RSE et impôt vs Entreprise et Etat

§1. « Should corporation pay tax ? »

Cette question de Reuven Avi-Yonah, professeur de la *Michigan Law School*, sera notre point de départ « *should corporation pay tax ?* »²¹⁶. Pour faciliter la réponse, la problématique sera subdivisée²¹⁷.

La première sous-question : l'entreprise doit-elle être coopérante ou adopter une stratégie pour diminuer sa charge fiscale ? Dans la première partie, nous avons exposé la nécessité du

²⁰⁸ D. F. WILLIAMS, *op. cit.*, p. 8 et 10; A. VAN EIJSDEN, « The relationship between corporate and tax: unknow and unloved », *EC Tax Review*, 2013/1, p. 16: « *after all, corporate responsibility is about business ethics and assuming responsibility. Accordingly responsibility should also have implications for company's tax strategies* ».

²⁰⁹ J. HASSELDINE et G. MORRIS, *Corporate social responsibility and tax avoidance*, conférence du 11 juillet 2011.

²¹⁰ P. SIKKA, *op. cit.*, p. 17.

²¹¹ « *Avoiding the issue* », J. CHRISTENSEN et R. MURPHY, *op. cit.*, p. 38.

²¹² J. CHRISTENSEN et R. MURPHY, *op. cit.*, p. 37.

²¹³ Voyez la RSE-Etat

²¹⁴ D. F. WILLIAMS, *op. cit.*, p. 4.

²¹⁵ *Ibid.*, p. 5.

²¹⁶ R. S. AVI-YONAH, *op. cit.*, p. 2.

²¹⁷ *Ibid.*, p. 2.

payement de l'impôt à la société: la « *CSR is a legitimate corporate function* »²¹⁸. Mais qu'en est-il du côté de l'entreprise ? Si elle considère la RSE comme légitime, elle payera ses impôts. Dans le cas contraire, a-t-elle pour autant l'obligation de s'engager dans une planification fiscale agressive ?

La seconde sous-question est: quel est l'objectif de l'Etat ? L'Etat devrait-il faire usage d'incitants fiscaux afin de promouvoir la RSE ?²¹⁹ Nous avons exposé dans la première partie les principales fonctions de l'impôt (financement, solidarité, outil politique). Ici, la question traite de la répartition de la tâche sociale entre entreprises et institutions publiques²²⁰. Certains auteurs ont mis en évidence que les entreprises sont, selon les circonstances, à même de réaliser des missions d'intérêt public de manière plus efficiente que le secteur public. L'Etat peut y inciter les entreprises en accordant des subsides ou des crédits d'impôts. Il doit pourtant rester vigilant ce que les incitants soient efficaces. Il doit aussi trouver l'incitant financier adéquat, à même d'inciter les entreprises à délivrer le plus de bien-être que l'Etat n'ait pu faire lui-même avec la même quantité de ressources²²¹.

Par ailleurs, le baromètre des entreprises sociales, réalisé par des chercheurs de l'Université de Liège, conclut que les entreprises sociales vont jouer un rôle grandissant à côté de celui des pouvoirs publics et prendre de plus en plus en charge les missions d'intérêt général²²².

Toutefois, récemment, le Parlement européen a court-circuité le débat en soulignant « *que les entreprises ne peuvent se substituer aux autorités publiques en ce qui concerne la promotion, la mise en œuvre et le contrôle des normes sociales et environnementales* »²²³. Plus profondément encore, une partie du problème trouve sa source dans l'absence de définition de la répartition des tâches entre entreprises et institutions publiques n'est pas définie, même pas dans ses grandes lignes. Nous avons établi que les entreprises étaient redevables envers la société, mais dans quelle mesure cela doit-il se faire sous forme d'impôts ?

§2. Vision de l'entreprise dans la société

Les réponses aux questions posées dans le premier paragraphe dépendent de la vision de l'entreprise dans nos sociétés. Nous en revenons à la théorie générale de la RSE. Trois paradigmes de l'entreprise ont été mis en évidence par la littérature scientifique.

L'*artificial entity view* considère l'entreprise comme une « *creature of the state* »²²⁴. L'entreprise est redevable envers l'Etat car lui seul est source de son existence. Mettre en œuvre la RSE, sous forme d'impôts ou sous forme de distribution directe de bien-être social, est une obligation

²¹⁸ *Ibid.*, p. 2.

²¹⁹ E. TRAVERSA, *Responsabilité sociale des entreprises et fiscalité*, UCL, 2010.

²²⁰ Les Seychelles ont introduit un impôt RSE de 0,5% sur le bénéfice des entreprises. Une exemption est prévue pour les entreprises ayant fait des dons. <http://www.src.gov.sc/pages/csr/csr.aspx>

²²¹ R. S. AVI-YONAH, *op. cit.*, p. 25.

²²² J. RIJSENS, « Opinions », Académie des entrepreneurs sociaux, *Baromètre des entreprises sociales de Belgique*, HEC-ULg, Liège, 2014, https://www.ulg.ac.be/cms/c_4520827/fr/le-premier-barometre-des-entreprises-sociales-en-belgique-est-elabore-au-sein-de-hec-ulg

²²³ Rapport d'initiative du Parlement européen 2012/2098 (INI) sur la responsabilité sociale des entreprises : comportements responsables et transparent des entreprises et croissance durable

²²⁴ R. S. AVI-YONAH, *op. cit.*, p. 2.

de l'entreprise. L'Etat investit dans la RSE et incite fiscalement les sociétés à la pratiquer²²⁵. Cette vision de l'entreprise s'est répandue durant l'antiquité (droit romain) et au Moyen-Âge.

A la révolution industrielle, l'*artificial entity view* fait place à une autre vision de l'entreprise, la *real entity view*, qui considère l'entreprise comme un être similaire à un contribuable personne physique, poursuivant son propre profit. Les contribuables, parmi lesquels les entreprises, sont dotés de droits et obligations mais ne supportent pas l'obligation de pratiquer la RSE. Toutefois, l'Etat peut les inciter à la pratiquer. Dans, cette perspective, l'entreprise est soumise à l'obligation de payer ses impôts.

Durant le XIX^{ème} siècle, l'entreprise devient publique et comprend un grand nombre d'actionnaires. Après la Seconde Guerre mondiale, les entreprises deviennent globalisées. Le paradigme de l'entreprise évolue vers l'*aggregate view*. C'est le modèle de sociétés dites publiques. L'entreprise est considérée comme une concentration de ressources économiques (« *an aggregate of its individual members of shareholders* »²²⁶) qui se lient et forment un réseau (« *nexus* ») de contrats. Dans cette vision, « *CSR is an illegitimate attempt by managers to tax shareholders without their consent, and leads to managers being unaccountable to the shareholders that elected them. If so, management can be argued also to have a responsibility to maximize profits by minimizing as much as possible* ». Ce dernier modèle est la vision la plus répandue de l'entreprise dans notre société. La seule RSE qu'elle professe rejoint la vision qu'avait D. F. Williams, c'est-à-dire, celle de se réduire à des actions « *that prevent environmental disasters or comply with legal and ethical rules [and] can have a significant positive effect in preventing disastrous corporate calamities, even* »²²⁷. La RSE est exercée au bénéfice de l'entreprise elle-même. Sont exclus du champ d'application les dommages que l'entreprise peut causer et dont la réparation ne découle d'aucune obligation légale et n'est pas porteuse de bénéfices, même à long terme²²⁸.

§3. Shareholder profit maximization as sole legitimate of corporate activity

La logique du profit s'est accélérée jusqu'à ce que le « *shareholder profit maximization became the sole legitimate goal of corporate activity* »²²⁹. Au cours des années 1990, la fiscalité est devenu un champ ouvert d'optimisation.

Les dirigeants sont mandatés par l'assemblée générale des actionnaires pour maximaliser leur profit et ne sont pas autorisés à détourner leurs pouvoirs à d'autres fins : « *any CSR activity that is not related to long-term profit maximization is an illegitimate tax imposed by management on the shareholders, without the accompanying democratic accountability* »²³⁰. Et si les entreprises ne peuvent légitimement pratiquer ces activités RSE, la charge en revient à l'Etat, qui a besoin de

²²⁵ *Ibid.*, p. 2.

²²⁶ *Ibid.*, p. 2.

²²⁷ CSR for long-run benefit of shareholders. *Ibid.*, p. 8.

²²⁸ *Ibid.*, p. 8.

²²⁹ *Ibid.*, p. 19.

²³⁰ *Ibid.*, p. 19. Citons quelques exemples d'activités combinant RSE et maximisation du profit : crèches, infrastructures sportives, programme de qualité et de sécurité des fournisseurs du tiers-monde.

ressources financières pour les financer²³¹. Mais le management supporte l'obligation de maximaliser le profit de ses actionnaires et résiste à payer un supplément d'impôt. Sans Etat financé, ni RSE pratiquée par les entreprises, les citoyens seront privés de biens sociaux. La vision de l'entreprise comme *aggregate* est donc *self-defeating*²³² : l'impôt ne remplit plus ses fonctions.

Selon nous, la vision de l'*aggregate view* doit être nuancée : la séparation imperméable qu'elle dresse entre la sphère économique et la sphère sociale n'a pas lieu d'être. D'une part l'entreprise influe sur son environnement. D'autre part, l'Etat influe sur l'entreprise, notamment aux travers des différentes fonctions de l'impôt. Le paradigme de l'entreprise doit donc être repensé non plus à partir du point de vue des actionnaires mais en fonction de la place de l'entreprise dans notre société.

§4. RSE et corporate governance

Nous avons exposé plus haut la RSE selon D. F. Williams et mis en évidence que celle-ci se limite à pratiquer des activités RSE qui bénéficient aux actionnaires sur le long terme. Ces activités, *de facto*, produisent des bienfaits sur la société, mais tel n'en est pas leur objectif premier. Par exemple, les placements dans des paradis fiscaux et les montages fiscaux sont considérés comme des risques managériaux au vu de leur manque de visibilité²³³. Leur démantèlement serait dans l'avantage des actionnaires car ceux-ci auraient un meilleur contrôle et éviterait un management malfaisant. L'objectif n'est pas qu'ils payent leurs impôts, mais sera une des conséquences.

Nous nous demandons si finalement cette vision de la RSE ne se réduit pas à la *corporate governance*. « *Corporate governance principles and recommendations are designed to improve the structural organization of limited companies, the composition of their components and the exercise and control of management* »²³⁴. Les objectifs de la RSE et ceux de la *corporate governance* peuvent coïncider mais pas nécessairement. En outre, ils diffèrent quant à leur niveau d'action : « *while tax law starts from the premise that the corporation as such is the taxpayer and supports the concept of a level-playing field for individual and corporate taxpayers, corporate governance as such has to decide which persons involved in the nexus of contracts have to take care of the different obligations and entitlements which tax law brings about* »²³⁵. Dans ce cadre, la *corporate governance* est un outil permettant de mettre en œuvre la RSE, celle-ci étant l'objectif à long terme de l'entreprise remplaçant l'objectif à court terme et purement financier. Pour autant, les règles de la *corporate governance* ne peuvent se confondre avec les obligations fiscales : alors que les premières sont internes et relèvent des droits et obligations propres aux actionnaires et dirigeants, les secondes relèvent des obligations externes de l'entreprise.

²³¹ « *Under the aggregate view most CSR activities are illegitimate. This necessarily means that they devolve upon the state, which is supposed to use its legitimate taxing function (unlike the illegitimate tax imposed by management upon the shareholders if the corporation engages in CSR) to raise money to fulfill these obligations* ». *Ibid.*, p. 21.

²³² *Ibid.*, p. 23.

²³³ La Commission du Sénat américain en charge du dossier Enron a estimé qu'il faudrait dix ans pour analyser tous les schémas fiscaux mis en place par la société Enron. L'entreprise reprenait 881 filiales dans des paradis fiscaux. J. CHRISTENSEN et R. MURPHY, *op. cit.*, p. 37 et 38.

²³⁴ Y. DE CORDT et J.-M. COLLIER, *op. cit.*, p. 18.

²³⁵ W. SCHÖN, « Tax and corporate governance: a legal approach », *op. cit.*, 2008/3, p. 32 et 33.

Ainsi les dirigeants n'ont d'obligations qu'envers les actionnaires, ce qui, selon W. Schön, conduit alors à trois conséquences²³⁶ :

- Le devoir d'administrer les affaires fiscales doit se faire dans l'intérêt des actionnaires et non pas dans celui de l'administration fiscale.
- Seuls les actionnaires peuvent renforcer ce devoir, et non l'administration fiscale.
- Seuls les actionnaires peuvent relever un dirigeant de ses obligations.

Conclusion

Nous revenons à notre question principale : *quid* des impacts de l'entreprise dont leur prise en charge n'apporte aucun bénéfice aux actionnaires, même à long terme ? Il faut distinguer deux types de RSE en réalité. La première nous a été exposée par D. F. Williams : la RSE a pour objectif que l'entreprise pratique une politique fiscale responsable pour sa survie. L'objectif de la RSE reste le profit de l'entreprise, c'est pour cela que nous la nommerons la « RSE-entreprise ». Nous rejetons cette vision de la RSE en fiscalité car elle néglige le point de vue de la société. L'impôt versé varie donc selon le *business case* de l'entreprise. La seconde vision de la RSE est celui de l'impôt socialement juste : c'est celui qui respecte la volonté propre du législateur, nous la nommerons « RSE-Etat ».

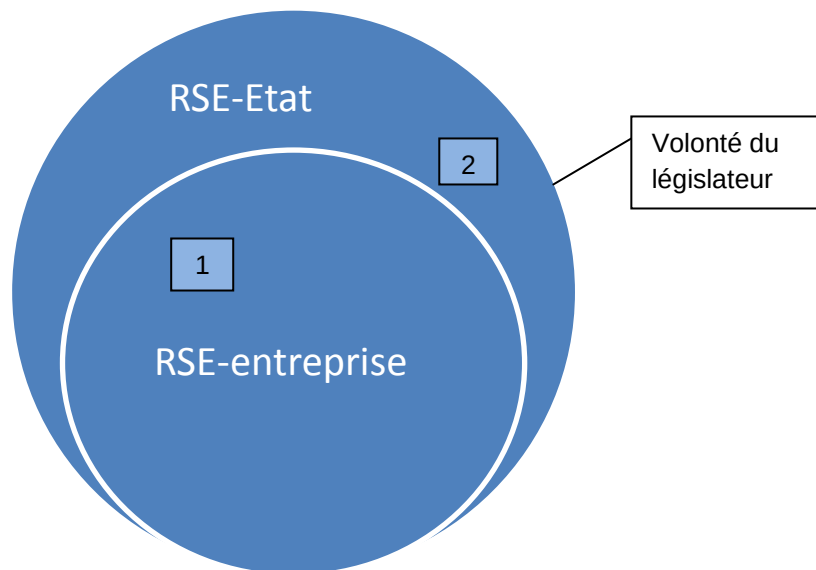
Mais *quid* des impacts négatifs de l'entreprise qu'elle n'a aucun intérêt à réparer ? Selon nous, tel est l'objectif de la RSE: tous les impacts non commerciaux de l'entreprise doivent avoir des conséquences commerciales²³⁷. La RSE a pour objectif que les actes socialement irresponsables (externalités négatives²³⁸) aient un impact effectif à long (voire à court) terme, pour l'entreprise elle-même²³⁹. A la page suivante, nous exposons la relation entre RSE-entreprise et RSE-Etat

²³⁶ W. SCHÖN, « Tax and corporate governance: a legal approach », *op. cit.*, 2008/3, p. 34.

²³⁷ Le Parlement européen « souligne que la crise économique mondiale actuelle est le résultat de graves erreurs, par défaut de transparence, d'imputation et de responsabilité et par courte-vue, et que l'Union a le devoir de s'assurer que tous ont tiré les leçons du passé; [...] affirme que la RSE – si elle est convenablement mise en œuvre et pratiquée par toutes les entreprises, non seulement par les plus grandes – peut contribuer grandement à restaurer la confiance perdue, qui est nécessaire à une reprise durable de l'économie, et atténuer les conséquences sociales de la crise économique; observe qu'il se produit, dès lors que les entreprises assument une certaine responsabilité à l'égard de la société, de l'environnement et des salariés, une situation gagnant-gagnant qui sert à étendre le socle de confiance nécessaire à la réussite économique; est d'avis que l'intégration de la RSE dans une stratégie durable de l'entreprise est dans l'intérêt du monde des affaires et de la société en son entier ». Rapport d'initiative du Parlement européen 2012/2098 (INI) sur la responsabilité sociale des entreprises : comportement responsable et transparent des entreprises et croissance durable. (C'est nous qui soulignons.)

²³⁸ « L'impact sans contrepartie des actions d'un individu sur le bien-être d'un tiers à l'échange », G. N. MANKIW et M. P. TAYLOR, *op. cit.*, p. 1047.

²³⁹ « No limited company can develop sustainably or optimize profit if it is not sensitive to the interests of the stakeholders everywhere that is active. The continuity and growth of a company depend not only on its resources, but also on its recognition as a legitimate institution. [...] A company that focuses only on immediate financial objectives will not be wealthy in the long run » Y. DE CORDT et J.-M. COLLIER, *op. cit.*, p. 20.



Le législateur a des attentes, financières ou comportementales, envers les entreprises : l'entreprise ne réalisera une partie de ses attentes que pour autant qu'elles ne sont pas contraire aux intérêts financiers de l'entreprise [1]. L'impôt socialement responsable correspond à la volonté du législateur, il est représenté par le cercle de la RSE fiscalité : il comprend, en plus de la RSE-entreprise, les attentes dont la réalisation diminue le profit de l'entreprise [2]. Les trois chantiers principaux de la RSE en fiscalité²⁴⁰ apparaissent au regard de ce schéma :

- Mettre en place les encouragements pour que RSE-entreprise et RSE-Etat coïncident (internalisation).
- Déterminer la volonté du législateur dans chaque disposition fiscale (introspection).
- Coordonner les volontés des différents législateurs (internationalisation)

Notre visions se rapproche davantage de celle partagée par Yves De Cordt, professeur à la faculté de droit de l'Université catholique de Louvain, et Jean-Marc Gollier, avocat, en ces mots: « *CSR is one response to the fading of legal norms and the rise of market norms, to the resulting shift in sovereignty. It is also a response to damage to the environment, the creation of artificial consumer needs, job insecurity and the absence of world governance of market globalization. It is a response that tries to reconcile democratic values based on every person's right to dignity and the values of an economic world based on growth and development [...] our thesis is that CSR is a vector for progress and a challenge that companies have to meet* »²⁴¹.

La prochaine section porte sur comment définir RSE-entreprise et RSE-Etat.

²⁴⁰ I. DE LA PEÑA, *Is tax the next big corporate social responsibility issue?*, International Centre for tax and development, 18 juin 2014, p. 3 et 4.

²⁴¹ Y. DE CORDT et J.-M. GOLLIER, *op. cit.*, p. 1 et 2. Et les auteurs de confirmer leurs théories dans le droit belge considérant que l'intérêt social au sens large cadre avec l'objectif de relations harmonieuses et de confiance dans les interactions de l'entreprise avec ses stakeholders (p. 5).

Section 3. *Business case* fiscal ou la volonté du législateur

Dans cette troisième section, nous souhaitons exposer un fil rouge à suivre pour l'entrepreneur dans la mise en œuvre de la RSE au sein de son entreprise. Le premier paragraphe expose reprend la mise en œuvre de la RSE-entreprise et le second la mise en œuvre de la RSE-Etat, tandis que le troisième paragraphe traite des *stakeholders*.

§1. RSE-entreprise : Modus operandi en deux étapes

Les dirigeants définissent le *business case* de l'entreprise et les valeurs à adopter pour un bénéfice à long terme. Lorsqu'ils transmettent ces valeurs au reste de la pyramide, ils doivent mettre en place des incitants à pratiquer ces valeurs, quand bien même le personnel peut être conscient du bien fondé de ces principes pour la vie de l'entreprise.

La difficulté réside dans l'éloignement temporel du *return* des décisions de l'entreprise. Son existence se perpétue indépendamment des personnes physiques qui participent à sa vie. L'investissement opéré un jour est rarement récupéré par la personne qui l'a mis en œuvre. Et plusieurs raisons ; il quitte l'entreprise en tant qu'actionnaire ou dirigeant, ou tout simplement, il décède. L'argument est purement anthropologique mais doit être pris en compte. A ces fins, l'entreprise doit prévoir des incitants originaux permettant à l'investisseur d'aujourd'hui de jouir des fruits de son investissement. La question reste de savoir qui va mettre en place les incitants amenant les dirigeants à mettre en place une stratégie RSE dont ils ne seront pas bénéficiaires. La réponse est dans une approche multilatérale que le lecteur peut découvrir dans la section 4 consacrée aux encouragements.

A) RSE-entreprise : *Business case*

La Commission déclare en 2011 que « *les entreprises doivent disposer d'une certaine marge de manœuvre pour innover et développer, vis-à-vis de la RSE, une approche qui soit adaptée à leur situation. Nombre d'entreprises apprécient néanmoins l'existence de principes et d'orientations soutenus par les pouvoirs publics, ce qui leur permet de comparer leurs propres politiques et performances et favorise des conditions de concurrence plus équitables* ». Les institutions publiques doivent faciliter l'accès aux études RSE, notamment la diffusion de bonnes pratiques par le biais des universités ou des entreprises spécialisées de consultance. Un exemple parmi d'autres, l'Institut für Markt-Umwelt-Gesellschaft (Imug)²⁴², attaché à l'Université Leibniz de Hanovre (Allemagne), propose des services en matière de conseil RSE aux entreprises. Son action comprend, bien entendu, la fiscalité. En 2012, l'institut a publié un article sur les dangers que représentaient les paradis fiscaux pour les entreprises²⁴³. Il y conseillait les entreprises sur les mesures internes et le *reporting* à adopter pour mettre en œuvre une politique fiscale bénéfique à l'entreprise²⁴⁴.

²⁴² www.imug.de.

²⁴³ Imug, *Secrecy Juridictions and tax avoidance*, Hanovre, 2012.

²⁴⁴ *Ibid.*, p. 6.

Arjo Van Eijdsen, avocat-fiscaliste néerlandais auprès d'Ernst&Young, expose un modèle de *business case*²⁴⁵ :

(1) *The generalized cost that materializes across the business community as a whole through the growing scale and complexity of tax legislation which is enacted to address aggressive tax avoidance.*

C'est le risque que le législateur adopte des dispositions correctrices ou anti-abus qui rendent le système fiscal inextricable.

(2) *Reputational risk for a company whose position with stakeholders is potentially compromised by adverse publicity and campaigning.* C'est le risque de la perte de confiance dans les relations commerciales et l'image de l'entreprise.

(3) *Regime risk associated with the substantial and increasing risk of litigation in the event of a company's taxation policy being challenged by one or more of the tax authorities considering its affairs; more immediately, there is an increasing risk that unacceptable tax practices will lose access to government contracts.* Ce sont les ressources investies dans les procès et la perte de « réputation » auprès des autorités²⁴⁶.

(4) *Cash flow risk where extensive tax planning can reduce confidence in future cashflow through uncertainties about taxation liabilities.* Ce risque sera exposé dans la section 4 à propos des US GAAP n°48.

(5) *For investors, post tax earnings are the basis of price/earnings (p/e) ratios, which in turn are seen as a key indicator of share value; potential tax impacts on what is otherwise robust data can have a material impact on investor confidence* ». Ce risque assume le postulat selon lequel les résultats fiscaux sont des données influant le choix des investisseurs.

(6) *The manipulation of profits and accounts associated with tax avoidance is also often linked to managerial malfeasance*²⁴⁷. C'est le risque managérial tel qu'exprimé dans la théorie de l'agence.

A. Van Eijdsen propose de fixer une stratégie fiscale en fonction du *business case* sous forme de critères²⁴⁸ :

1. Direct financial impacts over the short term	Est-ce que la stratégie fiscale adoptée par l'entreprise est susceptible de fournir à court terme des bénéfices financiers aux <i>stakeholders</i> -clés de l'entreprise ?
---	--

²⁴⁵ « *If companies consider tax to be merely a cost item, seeking to bring down the effective tax rate as far as possible is only logical. However, the request for the lowest effective tax rates does not always appear to be in the best interest of a company and its shareholders. Publications on this issue have listed five reasons why corporate responsibility should be integrated into the tax strategy* » A. VAN EIJSSEN, *op. cit.*, p. 18 et 19.

²⁴⁶ Voyez le concept de « relation améliorée » proposé par OCDE, *Etude du rôle des intermédiaires fiscaux*, Editions OCDE, Paris, 2008.

²⁴⁷ Ce sixième point est précisé par I. DE LA PEÑA, *op. cit.*, p. 3.

²⁴⁸ A. VAN EIJSSEN, *op. cit.*, p. 20. Ce *business case* est rejoint par la Cour constitutionnelle allemande quand elle déclare « *corporate giving to be in line with the obligation of the directors as long as one can assume that the perception of the company as a good corporate citizen increases the company's economic standing in the long run* », sauf qu'elle ne se base essentiellement sur les risques réputationnels. Bundesgerichtshof, 6 décembre 2001, *Neue juristische wochenschrift*, 2002, 1585sq cité par W. SCHÖN, « Tax and corporate governance: a legal approach », *op. cit.*, p. 54.

2. Policy based-performance	Est-ce que la stratégie fiscale s'inscrit dans les principes généraux de l'entreprise, définis explicitement ou implicitement ?
3. Business peer-based norm	Est-ce que le taux effectif d'imposition (TEI) est comparable avec les concurrents ; et s'il y a des différences, sont-elles justifiées ? ²⁴⁹
4. Stakeholder behaviour and concerns	Quelles seraient les réactions de chaque partie prenante si la stratégie était publiée ?
5. Social norms (regulatory quasi-regulatory)	Est-ce que la stratégie de planification fiscale est susceptible d'entrer en conflit avec les standards de comportements (codifiés ou non) ?

B. Mise en œuvre de la RSE

La seconde étape est la transmission de ses valeurs aux subordonnés. Pour la RSE appliquée en fiscalité, cette effectivité de la transmission se décline sous forme de sept points directeurs, proposés par Gianmarco Monsellato²⁵⁰, avocat-fiscaliste français :

- I. une maîtrise de la stratégie fiscale par la direction générale et une approbation du conseil d'administration.
- II. une stratégie fiscale qui soit intégrée à la stratégie d'ensemble et non un ajout indépendant.
- III. une politique fiscale structurée pour optimiser la rentabilité des investissements économiques qui prohibe les opérations à rentabilité exclusivement fiscale.
- IV. un calcul de la rentabilité fiscale des investissements intégrant la volatilité liée aux risques fiscaux inhérents à la structuration.
- V. une modélisation de la stratégie fiscale permettant à la direction financière de disposer d'un outil complet d'aide à la décision.
- VI. un test de bon sens pour toute décision fiscale significativement : le choix retenu peut-il être expliqué simplement et légitimement à un non spécialiste ? Si la réponse est négative, le choix doit être revu. La gestion fiscale et la communication de l'entreprise sont appelées à être de plus en plus en corrélation.
- VII. un système d'information permettant à la direction générale de disposer d'un *reporting* clair et fiable sur la position fiscale de l'entreprise.

§2. RSE-Etat

La RSE-Etat prend sa source dans les organes démocratiques : quelle est pour la société, représentée par ses organes, la place de l'entreprise dans la société ? Quelle est sa charge fiscale ? Si celle-ci n'est pas fixée par la société, l'entreprise ne peut la définir pour elle-même. Aussi le premier grand chantier préparatoire de la RSE est l'affaire des Etats : ils doivent refixer les grandes lignes de

²⁴⁹ « *While it is evident that a company's effective tax rate alone does not reveal its corporate responsibility in terms of tax payments, having a low effective tax rate- particularly if it is below that of its peers- puts it in the line of fire* », A. VAN EIJSDEN, *op. cit.*, p. 20.

²⁵⁰ G. MONSELLATO, *op. cit.*, p. 37.

la fiscalité²⁵¹. Par là, ils doivent établir leurs attentes par rapport aux entreprises et à l'évasion fiscale inacceptable²⁵² : « *Calls to act in socially responsible way will be effective only if backed by regulation, because social responsibility does not work clearly in a uniform direction in tax context, because of the differing philosophies of taxation* »²⁵³.

Laisser les entreprises se conformer à une obligation considérée comme étant morale et dénuée d'autres indications serait supposer que la morale est universelle²⁵⁴. Or, force est de constater que tel n'est pas le cas. Il en est de même de ceux qui appellent à une interprétation raisonnable de la loi fiscale. A partir de quand peut-on déterminer qu'une interprétation est déraisonnable ?²⁵⁵ En outre, laisser l'entreprise définir elle-même son obligation fiscale conduirait à un conflit d'intérêt. L'obligation doit être définie par la loi. Il appartient donc à l'Etat de traduire l'obligation fiscale en termes juridiques²⁵⁶. L'Etat doit donc adopter des lois fiscales plus claires, qui ne permettent pas d'interprétation sibyllines²⁵⁷.

La norme ITIE, pour « Initiative pour la Transparence dans les Industries Extractives » illustre cette volonté²⁵⁸ : les Etats ayant adopté cette norme sont invités à publier des rapports ITIE contenant le régime fiscal des entreprises²⁵⁹ extrayant des ressources minières sur leur sol. Les assemblées démocratiques doivent établir clairement leurs attentes. « *Il faut espérer que les citoyens intéressés pourront facilement lire cette synthèse d'informations et qu'elle contribuera à un débat national plus éclairé* »²⁶⁰.

Et même lorsque les organes démocratiques ont débattu des charges de chaque contribuable, encore faut-il que ces dernières soient exprimées clairement de sorte à ce que la lettre rejoigne l'esprit de la loi.

Les mesures anti-abus constituent un point de départ: elles offrent l'avantage de restreindre l'opportunisme fiscal et fournissent une disposition légale assurant le respect des principes de la

²⁵¹ « *Governments are ambiguous about what they are trying to do with the tax system* ». J. FREEDMAN, « Is tax avoidance fair? », CHR. WALES, *Fair tax: towards a modern tax system*, Smith Institute, Londres, 2008, p. 87.

²⁵² « *We are lacking the conceptual and principled framework we need in order to evolve a sensible policy toward tax avoidance* » J. FREEDMAN, « Is tax avoidance fair? », *op. cit.*, p. 87. « *tax administrations in industrialized countries have put forward the assertion that firms are obliged not only to follow the letter of the law itself but to pay a fair share, i. e. a morally appropriate amount of taxes* ». W. SCHÖN, « Tax and corporate governance: a legal approach », *op. cit.*, p. 53.

²⁵³ J. FREEDMAN, « Is tax avoidance fair? », *op. cit.*, p. 89.

²⁵⁴ « *Taxpayers cannot settle a reasonable contribution for themselves, as people can within settle for themselves, say, the proper way of showing respect for the feelings of others* » T. HONORÉ, « The dependence of morality on law », *Oxford journal of legal studies*, 1993/13, p. 5 cité par J. FREEDMAN, « Is tax avoidance fair? », *op. cit.*, p. 93.

²⁵⁵ J. FREEDMAN, « Is tax avoidance fair? », *op. cit.*, p. 93.

²⁵⁶ « *How much tax should be paid is not a question of moral intuition but a question of what is imposed by law* » J. FREEDMAN, « Is tax avoidance fair? », *op. cit.*, p. 94.

²⁵⁷ « *Il faut également réduire la complexité de la législation fiscale, simplifier calcul et procédure, diminuer les taux, qui ont fait perdre à notre système une partie de sa lisibilité, sacrifiant souvent la clarté de la règle à la définition des exceptions* ». A. BARILARI, *Le consentement à l'impôt*, Presses de la fondation nationale des sciences politiques, Paris, 2000, p. 9.

²⁵⁸ La norme ITIE a comme objectif premier de lutter contre la corruption et, de manière plus générale, professe que « *les richesses issues des ressources naturelles d'un pays devraient profiter à tous les citoyens et qu'une telle entreprise nécessite des niveaux élevés de transparence et de redevabilité* ». S. BARLETT et D. ROGAN, *La norme ITIE*, Secrétariat international de l'ITIE Oslo, 2013, p. 6. On perçoit ici l'utilité de percevoir un secteur de manière globale et non pas en fonction de chaque acteur dans l'objectif de mettre en évidence les liens unissant toutes les problématiques du secteur et quelles réponse coordonnée peut être apportée. Dans cet exemple, la norme ITIE lutte contre la corruption, et met en œuvre la RSE en matière fiscale. Voyez également le 4^{ème} des 12 principes de l'ITIE ; « *Nous reconnaissons que la compréhension du public des revenus et des dépenses des gouvernements sur la durée est susceptible de contribuer au débat public et de faciliter les choix d'options appropriées et réalistes favorisant le développement durable* » S. BARLETT et D. ROGAN, *op. cit.*, p. 9.

²⁵⁹ « *Il a désormais été convenu que tous les rapports ITIE devront indiquer les paiements effectués par chaque entreprise plutôt que de publier les données sous forme non-ventilée* ». *Ibid.*, p. 6 et 7.

²⁶⁰ *Ibid.*, p. 6

fiscalité. Toutefois, les juges « *need a legitimate framework within which to develop the law* »²⁶¹ et « *such a principle [GAAR-GANTIP²⁶²] would still require the judiciary to exercise a good deal of skill in interpretation the provisions before them* »²⁶³. La première étape dans la RSE-Etat est plutôt de déterminer l'intention du législateur, et est-ce que le contribuable respecte cette volonté en réclamant un avantage fiscal déterminé? En d'autres termes, le contribuable se pose la question : « si les autres contribuables faisaient le même usage de la loi fiscale, l'objectif du législateur serait-il atteint ? ».

§3. Quand la société impactée ne correspond plus avec l'Etat

Qui sont les *stakeholders* concernés par les stratégies fiscales de l'entreprise ? L'entreprise doit qui à quoi ? G. Monsellato fait le constat de l'inadéquation des systèmes fiscaux maintenus à un niveau national : « *Comment appréhender des acteurs économiques dont l'essentiel de la richesse est créé hors de leur Etat d'origine ? Où payer l'impôt ? Qui en bénéficie ? Le monde a changé, la fiscalité conçue pour un monde fermé doit être réinventée* »²⁶⁴.

Il faut garder à l'esprit que la RSE ne se mesure pas aux montants payés par l'entreprise mais par son adéquation aux exigences fiscales de la société²⁶⁵. La tâche revient donc aux Etats de s'entendre et de définir, de manière globale et cohérente, les obligations des entreprises par rapport à chacun respectivement. C'est l'un des chantiers de la RSE que nous citons dans la section 2 (internationalisation).

Hors du débat de la RSE, des mesures sont prises²⁶⁶ pour limiter les vides juridiques (révisions des CPDI, mesures anti-abus) et échanger les données et expériences entre les pays ou marginaliser les paradis fiscaux. La RSE apporte une réponse à l'un des défis de la fiscalité internationale : la répartition de la charge fiscale des contribuables entre les Etats. L'Union européenne propose une « *assiette commune consolidée pour l'impôt des sociétés* » (ACCIS)²⁶⁷ dont l'objectif est de déterminer quelle part des bénéfices de l'entreprise constitue la base imposable dans chaque Etat membre dans lequel l'entreprise est active. La répartition de l'assiette se fait en fonction de 3 facteurs : « immobilisations », « main d'œuvre » et « chiffre d'affaires »²⁶⁸. L'Union européenne souligne que l'une des avantages du régime de l'ACCIS est qu'il « *réduira les possibilités de*

²⁶¹ J. FREEDMAN, « Is tax avoidance fair? », *op. cit.*, p. 90.

²⁶² General Anti-Avoidance Principle, J. FREEDMAN, « Defining taxpayer responsibility: in support of a general anti-avoidance principle », *British tax review*, 2004/332).

²⁶³ J. FREEDMAN, « Is tax avoidance fair? », *op. cit.*, p. 95.

²⁶⁴ G. MONSELLATO, *op. cit.*, p. 6.

²⁶⁵ « *Increasing governmental resources need not be a valued goal for many CSR advocates. Nonetheless, the alternative view of tax avoidance emerging from our research suggests that CSR advocates and managers might usefully reconsider how tax can be understood within the larger debate over how corporations contribute to society* ». M. A. DESAI et D. DHARMPALA, « CSR and taxation: the missing link », *op. cit.*, p. 5.

²⁶⁶ Au niveau européen, voyez COM (2012) 722, 6 décembre 2012, Plan d'action pour renforcer la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales.

²⁶⁷ COM (2011), 121/4, 16 mars 2011, Proposition de directive du Conseil concernant une assiette commune consolidée pour l'impôt des sociétés (ACCIS); N. LENOIR et M. HAYAT, *Vers un impôt européen sur les sociétés. Pour une convergence fiscale européenne*, HEC Paris (Cercle des européens), Paris, 2010.

²⁶⁸ « *Grâce à l'utilisation de ces trois facteurs, la formule repose sur des données facilement disponibles, elle est difficile à détourner et elle reflète le lieu où une société dégage réellement son bénéfice* ». COM (2011), 121/4, 16 mars 2011, Proposition de directive du Conseil concernant une assiette commune consolidée pour l'impôt des sociétés (ACCIS), p. 4.

*planification fiscale par les entreprises, qui utilisaient à cette fin les prix de transferts ou les disparités entre les régimes fiscaux des Etats membres »*²⁶⁹.

Section 4. Encouragements à la RSE

La Commission européenne déclare en 2011 qu' « *il importe que la RSE se développe sous l'impulsion des entreprises elles-mêmes. Les pouvoirs publics devraient avoir un rôle de soutien en combinant intelligemment des mesures politiques facultatives et, le cas échéant, des dispositions réglementaires complémentaires, afin par exemple de favoriser la transparence, de créer des mécanismes de marché qui incitent à une conduite raisonnable des affaires* »²⁷⁰. La RSE est un concept multilatéral qui doit être mis en œuvre par les entreprises. L'environnement doit favoriser ce mouvement et entamer des réformes afin de faciliter l'organisation de la RSE, qui, au final, sera bénéfique pour tous.

Nous postulons est que l'objectif de la RSE est que les intérêts de la société soient intégrés dans la décision de l'entreprise. Notre perspective est que la RSE-Etat et la RSE-entreprise devraient se rapprocher autant que possible. A cette fin, plusieurs mesures existent.

*§1. Une meilleure coordination de la fiscalité internationale*²⁷¹

Nous reprenons ce que nous disions dans le §3 de la section précédente. La fiscalité internationale doit être harmonisée entre les Etats eux-mêmes. Les entreprises se sont internationalisées, alors que la fiscalité n'a pas suivi. Indépendamment des considérations relatives à la compétitivité fiscale des Etats, G. Monsellatto posent les questions suivantes : « *Comment définir et appliquer une politique fiscale nationale au sein du marché unique européen ? Comment exercer son pouvoir fiscal national sur une économie très dépendante des flux du commerce international ? Comment imposer les acteurs économiques nationaux dont l'essentiel de la valeur ajoutée est créé hors de leur pays d'origine ? Comment imposer des filiales de groupes internationaux qui ne sont que des parties d'un tout intégré et exogène aux pays ?* »²⁷². Vu la liberté économique combinés avec la complexité des formes et la célérité grandissante des transactions, il devient compliqué de déterminer les richesses effectivement dégagées par un contribuable, de sorte qu'on s'éloigne de l'idéal de la détermination d'une assiette unique et homogène²⁷³.

L'important n'est donc pas que les entreprises payent plus d'impôts mais bien qu'ils se conforment aux exigences de la société. Une société soumise à la double imposition n'est pas plus socialement responsable qu'une autre soumise à une unique imposition. Selon la Commission européenne, « *il est nécessaire de veiller à ce que la charge fiscale soit partagée équitablement*

²⁶⁹ COM (2011), 121/4, 16 mars 2011, *Proposition de directive du Conseil concernant une assiette commune consolidée pour l'impôt des sociétés (ACCIS)*, Exposé des motifs, p. 6.

²⁷⁰ COM (2011) 681 final, 25 octobre 2011, *Responsabilité sociale des entreprises : une nouvelle stratégie de l'UE pour la période 2011-2014*, J. O. U. E., 10 février 2012, p. 9.

²⁷¹ M. ELOY et C. MARCUS, « Payer l'impôt est-il un acte citoyen solidaire ? », R. G. F., 2013/1, p. 2 : « *Le combat des chefs doit rester entre eux et il serait injuste qu'ils rendent leurs administrés responsables de l'incapacité qu'ils sont à s'entendre* ».

²⁷² G. MONSELLATO, *op. cit.*, p. 10.

²⁷³ J. INGLEBEEK, *op. cit.*, p. 11.

conformément aux choix effectués par les différents gouvernements »²⁷⁴. L'ACCIS est à l'image de ce mouvement de coordination. Il illustre par ailleurs le « *shift from bilateralism to multilateralism* »²⁷⁵.

§2. Une cohérence dans le contrat social

Les Etats doivent aussi maintenir une certaine cohérence : un contrat social (tacite) est passé avec les entreprises. Par ce contrat, les entreprises s'engagent à investir à long terme et les Etats à garantir la protection des bénéfices à l'entreprise. L'un des avantages de la RSE est la confiance restaurée avec la société. L'Etat serait, par exemple²⁷⁶, cohérent lorsqu'il prend en compte la RSE pratiquée par l'entreprise candidate à un marché public²⁷⁷.

§3. Education RSE²⁷⁸

La société elle-même doit se donner une culture RSE. Il s'agit de développer la recherche au niveau universitaire afin, notamment, de fournir aux entreprises les outils adaptés à leur *business case*²⁷⁹. Il s'agit également d'éduquer tous les citoyens (en devenir), pour qu'ils prennent conscience des enjeux²⁸⁰. D'une part, ils sont potentiellement travailleurs ou patrons et donc susceptibles d'appliquer la RSE. D'autre part, ils sont futurs consommateurs et devront prendre leurs décisions de consommation en toute conscience²⁸¹.

§4. Communication et transparence

Le mouvement d'éducation RSE doit se conjuguer avec la communication et la transparence des entreprises. En termes plus économiques, la RSE devient un facteur de risque réputationnel pour l'entreprise. A cette fin, le Parlement européen « *souligne qu'il faudrait faciliter pour les investisseurs et les consommateurs l'identification des entreprises qui se sont engagées en matière de RSE [...et] demande un contrôle renforcé, plus ouvert et plus transparent des principes de la RSE dans la cadre de la politique commerciale de l'Union, au moyen d'indicateurs clairs permettant de mesurer les*

²⁷⁴ COM (2012) 722, 6 décembre 2012, Plan d'action pour renforcer la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales, p. 7.

²⁷⁵ P. PISTONE, « Coordinating the action of regional and global players during the shift from bilateralism to multilateralism in international tax law », *World tax journal*, 2014/2, p. 3 à 9.

²⁷⁶ Un autre exemple nous vient des Etats-Unis : « *in short, this means that a condition of employment there exists an expectation and a requirement that Federal employees demonstrate the highest degree of integrity in tax matters by both filling as well as paying their tax obligations. In furtherance of this policy, there are currently enhanced statutory provision to allow the IRS to garnish wages of Federal employees at rates of recoupment that are in excess of those required of non-government workers* » Hearing House of representatives, Bill (H. R. 4735) to amend Title 5, US Code, to provide that persons having seriously delinquent tax debts shall be ineligible for federal employment, 17march 2010, p. 2. L'exemple prend en compte les personnes physiques mais met en évidence le besoin de ce maintien entre ce que la société donne et ce qu'elle reçoit.

²⁷⁷ COM (2011) 681 final, 25 octobre 2011, *Responsabilité sociale des entreprises : une nouvelle stratégie de l'UE pour la période 2011-2014*, J. O. U. E., 10 février 2012, p. 12 et 13.

²⁷⁸ « *Epstein list his modes of social control in descending order of importance: law, affinity group regulation, self-regulation, ethical precepts, the media and an engaged civil society* », M. B. RUNNELS et E. J. KENNEDY, *op. cit.*, p. 532.

²⁷⁹ Le parlement européen « *encourage l'Union européenne ainsi que les Etats membres à fournir des informations concrètes et à proposer des programmes d'enseignement et de formation sur la RSE afin de permettre aux entreprises de tirer pleinement parti de celle-ci et de la mettre en œuvre dans leur culture organisationnelle* ». Rapport d'initiative du Parlement européen 2012/2098 (INI) sur la responsabilité sociale des entreprises : comportement responsable et transparent des entreprises et croissance durable.

²⁸⁰ « *Tackling the tax-avoidance culture* », J. CHRISTENSEN et R. MURPHY, *op. cit.*, p. 43 ; J. M. FISHER, « Fairer shores: tax havens, tax avoidance and corporate social responsibility », *Boston University Law Review*, 2014/94, p. 359 à 365.

²⁸¹ COM (2011) 681 final, 25 octobre 2011, *Responsabilité sociale des entreprises : une nouvelle stratégie de l'UE pour la période 2011-2014*, J. O. U. E., 10 février 2012, p. 15 ; A. BARILARI, *op. cit.*, p. 10.

progrès et de susciter ainsi la confiance dans le système ; [...] »²⁸². Ce mouvement de communication au public se fait au départ de deux sources: le *reporting* (A) et les médias (B).

A) le reporting des entreprises

Il s'agit d'une mesure type de *corporate governance* au service de la RSE : les dirigeants soumis à l'obligation de diminuer les coûts de l'entreprise sont amenés à exposer en quoi leur stratégie est à même d'optimiser le bénéfice des actionnaires. Il appartient à ceux-ci de lancer le *tax paying first* et de signaler leur souhait de s'engager dans une politique fiscale bénéfique à long terme²⁸³. Imug expose le contenu des publications-types des entreprises relatives à leurs politiques fiscales²⁸⁴ :

- ✓ Exposé de la politique fiscale du groupe et, le cas échéant, des actionnaires. Aux Etats-Unis, le management est dans l'obligation d'exposer les risques fiscaux. Le US GAAP n°48, intitulé « Uncertainty in Income taxes », « *requires listed corporations to declare the gross amount of reserves held for tax risks, increases and decreases to those reserves, and other changes such as expected audit settlements* »²⁸⁵. La mesure se limite cependant à ce que soient publiés les risques fiscaux et non pas les stratégies fiscales. L'objectif est de permettre aux actionnaires d'évaluer, de par eux-mêmes, si l'entreprise s'est engagée dans une voie fiscale acceptable à leurs yeux.
- ✓ Respect de la législation fiscale à la lettre et dans l'esprit de la loi.
- ✓ Communication ouverte et transparence avec les autorités fiscales, aussi bien dans le respect des échéances que dans les paiements des impôts.
- ✓ Garantie que les impôts ont été payés à l'endroit où la transaction a eu lieu.
- ✓ Interdiction du *transfer mispricing*²⁸⁶.
- ✓ Position face aux paradis fiscaux :
 - Exposé de la réglementation interne à l'entreprise et les garanties de son effectivité par rapport aux activités financières dans les paradis fiscaux et exposer en quoi celle-ci est susceptible de ne pas mener à des pratiques fiscales dommageables ou à de potentiels dangers.
 - Interdiction de présence physique ou financière dans les paradis fiscaux en l'absence de contrôle ou de publication des risques potentiels de dommages.
 - Publication du plan de retrait de la présence physique ou financière dans les paradis fiscaux.
 - Exposé de la politique de transparence sur l'origine et les montants des opérations dans les paradis fiscaux.
 - Interdiction de services d'intermédiaires fiscaux dans les paradis fiscaux.

²⁸² Rapport d'initiative du Parlement européen 2012/2098 (INI) sur la responsabilité sociale des entreprises : comportement responsable et transparent des entreprises et croissance durable.

²⁸³ « *the power of the shareholders to insert specific good corporate citizen restrictions into the statute of their company* » W.

SCHÖN, « Tax and corporate governance: a legal approach », *op. cit.*, p. 48. Nous ne rejoignons pas la qualification de W. SCHÖN selon laquelle il s'agit d'une restriction citoyenne, mais plutôt d'un « investissement » citoyen.

²⁸⁴ Imug, *op. cit.*, p. 6.

²⁸⁵ W. SCHÖN, « Tax and corporate governance: a legal approach », *op. cit.*, 2008/3, p. 50.

²⁸⁶ Voyez la problématique des transferts, p. 30.

- Prohibition ou restriction d'investissements directs ou indirects dans des entreprises situées dans des paradis fiscaux ou dans des entreprises détenues par des entreprises situées dans des paradis fiscaux, qui n'ont aucune politique de contrôle ou de publication des risques potentiels. La même interdiction ou restriction est pratiquée envers les entreprises qui mettent en œuvre des pratiques fiscales dommageables.
- ✓ Coopération avec les parties prenantes internes et externes à l'entreprise dans le cadre de l'élaboration des politiques et des systèmes de management des sujets controversés.
- ✓ Interdiction de coopérer avec des *shell banks*²⁸⁷ ou « banques fictives » ou des banques qui entretiennent des relations avec ces banques.
- ✓ Listing des pratiques commerciales et des produits fiscaux tolérés et interdits.
- ✓ Améliorer le *country-by-country reporting*, notamment les impôts payés respectivement dans chaque pays et influencer sur les partenaires commerciaux pour qu'ils le pratiquent de même.

Ces publications doivent être encore plus détaillées pour les intermédiaires fiscaux, notamment quant aux produits proposés et à leurs relations avec les autres intermédiaires fiscaux. En outre, des publications supplémentaires sont requises pour les intermédiaires fiscaux :

- ✓ Interdiction des pratiques d'évasion fiscale et de l'offre de produits et services fiscaux qui n'ont aucun lien, ou qu'un lien limité, avec la réalité économique des transactions et ne poursuivent que l'intention de créer un avantage fiscal artificiel.
- ✓ Garantie qu'aucune assistance à l'évasion fiscale n'est offerte ou donnée.
- ✓ Interdiction de la création et de l'enregistrement des produits financiers se basant sur les paradis fiscaux.
- ✓ Formation et information des employés sur les nouveautés fiscales.
- ✓ Mise en place d'un système de *whistleblowing*²⁸⁸ (donneur d'alerte) pour les employés en cas de suspicion de pratiques fiscales dommageables.
- ✓ Exposé des mesures concrètes adoptées afin de garantir que les agents et les intermédiaires de la banque se conforment à la politique définie.
- ✓ Exposé de la politique de la banque relative à la traçabilité des flux financiers et de leurs sources de façon à complexifier le blanchiment d'activités criminelles
- ✓ Exposé d'une transparence complète sur la source et les montants des activités commerciales dans les paradis fiscaux, que ce soit pour la banque ou pour le groupe bancaire auquel elle appartient.

Cette liste n'est pas exhaustive. Les entreprises se doivent de reprendre les informations quant aux demandes particulières²⁸⁹ relatives à leurs stratégies fiscales²⁹⁰.

²⁸⁷ Le GAFI donne la définition suivante des Shell banks : « Shell bank means a bank that has no physical presence in the country in which it is incorporated and licensed, and which is unaffiliated with a regulated financial group that is subject to effective consolidated supervision ». <http://www.fatf-gafi.org/pages/glossary/s-t/>

²⁸⁸ Selon l'administration fiscale britannique: « Whistleblowing is when a worker reports suspected wrongdoing at work. Officially this is called 'making a disclosure in the public interest' ». <https://www.gov.uk/whistleblowing/overview>. On peut comparer ce système avec l'obligation de notification à la CTIF pour les intermédiaires financiers contenue dans la loi belge du 11 janvier 1993 relative à la prévention de l'utilisation du système financier aux fins du blanchiment de capitaux et du financement du terrorisme, M. B., 9 février 1993.

Dans le cadre de la problématique du *reporting*, il faut, une fois de plus, tenter de déterminer la motivation des entreprises à publier leurs chiffres. L'entreprise étant à la source de l'information, il appartiendra au lecteur intéressé de vérifier la cohérence des chiffres. L'information quantitative se doit être claire et dénuée d'ambiguïté : déterminer des standards communs de comptabilité permettrait de comparer les performances respectives des entreprises²⁹¹. L'entreprise doit poser de manière claire quels sont ses challenges futurs²⁹².

B) les médias²⁹³

Ils sont acteurs externes de l'entreprise et en contact direct avec les consommateurs. Il est important qu'ils puissent effectuer leur mission de contrôle social. Ils dénoncent notamment les *free-riders*²⁹⁴. Cependant, il faut que les médias mènent leurs missions en toute intégrité. Ils ne peuvent, par exemple, ignorer le droit de réponse de l'entreprise.

§5. Les intermédiaires fiscaux

La fiscalité constitue le *core business* des intermédiaires fiscaux. Nul doute que les intermédiaires fiscaux, en tant que personnes physiques, souhaitent augmenter le bien-être sociétal « *but their conceptions are likely to be shaped by their education, income, wealth, class and business interest* »²⁹⁵. Les pressions systémiques font que ces intermédiaires fiscaux sont devenus des polices privées œuvrant pour les entreprises. Au vu de leurs compétences, ils pourraient œuvrer pour un renforcement de la vision d'un impôt socialement responsable. Ils sont également pris dans la logique du profit « *at any cost* »²⁹⁶. Être socialement responsable, ce n'est pas payer plus d'impôt, c'est répondre de manière sincère aux normes sociales, cristallisées par la volonté du législateur. Si ces attentes sont mal détaillées par la législation, les intermédiaires fiscaux peuvent se rapprocher des codes de bonne conduite adoptés par le secteur, de la jurisprudence en matière d'anti-abus, de l'interprétation téléologique des dispositions, de l'interprétation qu'en font les autres entreprises. Le rôle de l'intermédiaire fiscal ne doit pas être redéfini : il est au service du contribuable et lui permet de ne pas payer un impôt supérieur à ses obligations fiscales. A notre avis, leur rôle est d'exécuter les volontés de leurs clients, non pas de les influencer²⁹⁷. La politique fiscale est déterminée par le client et

²⁸⁹ Voyez en droit belge, Gent, 18 avril 2002, T. R. V., p. 258, affaire dans laquelle le juge consacre une vision extensive du droit de poser des questions.

²⁹⁰ « *Only in this way can the relevant stakeholders, including governments, shareholders, employees and the general public obtain the data they need to determine whether the organizations that dominate the globalized economy are acting as good corporate citizen* ». J. CHRISTENSEN et R. MURPHY, *op. cit.*, p. 43.

²⁹¹ J. MALTBY, *op. cit.*, p. 165 à 167; « *International accounting standards* », adopté par l'UE depuis 2005. J. CHRISTENSEN et R. MURPHY, *op. cit.*, p. 42.

²⁹² *Ibid.*, p. 43. Nous avons consulté le rapport de l'entreprise Colruyt : à l'onglet 5, intitulé « *Charge d'impôt* », l'entreprise stipule uniquement : « *Le taux d'impôt effectif de Colruyt Group pour le premier semestre clôturé le 30 septembre 2013 est de 30,1%. Le taux d'impôt effectif pour l'exercice 2012/13, ainsi que pour le premier semestre de l'exercice précédent clôturé le 30 septembre 2012, était de 29,7%.* ». <http://www.colruytgroup.com>.

²⁹³ Le Parlement européen « *Encourage les sociétés du secteur des médias à introduire des normes de transparence journalistique dans leurs politiques de RSE, notamment des garanties pour la protection des sources et les droits des personnes dénonçant des abus* ». Rapport d'initiative du Parlement européen 2012/2098 (INI) sur la responsabilité sociale des entreprises : comportement responsable et transparent des entreprises et croissance durable

²⁹⁴ Voyez par exemple, le « *Offshore Leaks* », R. F., « *Offshore leaks, un scandale financier planétaire* », *Le nouvel observateur*, 4 avril 2013.

²⁹⁵ P. SIKKA, *op. cit.*, p. 23.

²⁹⁶ *Ibid.*, p. 23.

²⁹⁷ P. DIETSCH, « *Asking the fox to guard the henhouse: the tax planning industry and corporate social responsibility* », *Ethical Perspectives*, septembre 2011.

leur mission reste d'optimiser la situation fiscale de leur client. Leur « encouragement » des intermédiaires fiscaux en faveur de la RSE se définit par la négative : ils ne peuvent, de leur propre chef, proposer les techniques fiscales agressives²⁹⁸.

Le rapport OCDE sur les intermédiaires fiscaux liste les facteurs déterminant le comportement des intermédiaires fiscaux²⁹⁹ :

- La responsabilité (déontologique et éthique) envers le client et l'ordre juridique.
- La responsabilité (juridique) personnelle de l'intermédiaire.
- Les risques financiers et la réputation.
- Le système d'honoraires.
- L'étendue du secret professionnel.
- Les normes de contrôle du conseil fiscal, établies en interne et par l'administration fiscale.
- La *corporate governance* des sociétés clientes³⁰⁰. Les rapports financiers mentionnent le choix du conseiller fiscal, les choix des activités fiscales sous-traitées, l'élaboration et le contrôle d'une stratégie globale appropriée de gestion du risque.
- Les informations financières et autres qui doivent être rendues publiques. Par exemple, les Etats-Unis ont adopté la norme GAAP 48 qui pousse les entreprises à prévoir les réserves pour les risques fiscaux.

Conclusion

Les chefs d'entreprise soulignent l'importance de garder une égalité entre les entreprises et d'éviter les *free-riders*. C'est pour cette raison que la RSE ne doit pas servir d'élément de marketing : posons une entreprise qui pratique une RSE de qualité moindre que celle consentie par ses concurrents. Elle bénéficierait d'un avantage comparatif de court terme qui pourrait mettre en danger les investissements à long terme consacrés par ses concurrentes. Ce serait totalement contre-productif d'un point de vue macro-économique. Nous pouvons relever ici l'importance des processus de régulation et d'autorégulation qui permettent à l'ensemble d'un secteur d'évoluer « à la même vitesse », de sauter les étapes en même temps, en garantissant la cohésion du secteur³⁰¹.

Dans cette section, nous avons exposés les mesures encourageant les entreprises à pratiquer une RSE au plus proche de la RSE-Etat. Nous nous positionnons contre la mesure qui viserait à engager la responsabilité personnelle des dirigeants et des actionnaires. Elle est, par exemple, prévue pour les dettes fiscales de la société³⁰². Les Etats y forcent les acteurs de l'entreprise à accorder de l'importance à la matière fiscale. Mais cette mesure n'est pas à même, selon nous, de rencontrer les

²⁹⁸ Voyez J. VANDENHOVE qui analyse la position des banques par rapports à l'évasion fiscale. J. VANDENHOVE, « Focus: tax evasion and CSR », *Forum Ethibel*, 2013. <http://forumethibel.org/>

²⁹⁹ OCDE, *Etude du rôle des intermédiaires fiscaux*, Editions OCDE, Paris, 2008, p. 15 à 18.

³⁰⁰ OCDE, *Etude du rôle des intermédiaires fiscaux*, Editions OCDE, Paris, 2008, p. 17.

³⁰¹ COM (2011) 681 final, 25 octobre 2011, *Responsabilité sociale des entreprises : une nouvelle stratégie de l'UE pour la période 2011-2014*, J. O. U. E., 10 février 2012, p. 11.

³⁰² W. SCHÖN, « Tax and corporate governance: a legal approach », *op. cit.*, p. 43. Voyez également D. GARABEDIAN, J.-M. DEGÉE et H. VERSTRAETE, *Payer l'impôt d'autrui? Quelques pièges qui guettent le juriste d'entreprise. Belasting betalen van derden ? Mogelijke valstrikken voor de bedrijfjurist*, Larcier, Bruxelles, 2010.

objectifs de la RSE car elle prend comme point de départ la dichotomie entre ce qui interdit et « *les autres comportements fiscaux* », tels que définis par John Hasseldine (*University of New Hampshire*) et Gregory Morris (*University of Exeter*), sans effectuer d'évaluation du comportement fiscal de l'entreprise par rapport à la volonté du législateur. Cette mesure est donc utile pour s'assurer que les cas extrêmes ne restent pas impunis, mais inutile pour encourager l'homme raisonnable.

Partie 3. La place de la RSE dans la mise en œuvre des dispositions anti-abus³⁰³

Rendre l'évasion fiscale hors-la-loi, ne serait-ce pas une antinomie ? Un second mémoire serait nécessaire à cette réponse, tout au moins pouvons-nous nous contenter de rejeter « *les dispositifs inacceptables de minimalisation de l'impôt* »³⁰⁴. Nous exposerons cette partie au regard de la RSE-Etat car elle seuls trouve légitimité à nos yeux. La RSE est le résultat d'une obligation que l'entreprise se donne à elle-même. La société encourage et renforce cette obligation. Au-delà du débat de la motivation (logique du profit ou de la conviction personnelle), nous voudrions exposer ci-après une application concrète de la RSE en matière fiscale. Parmi d'autres³⁰⁵, nous avons souhaité nous concentrer sur la problématique des dispositions anti-abus et voir dans quelle mesure celles-ci interagissaient avec la RSE.

Chapitre 1. La disposition anti-abus comme passage obligé de réflexion

Un des chantiers de la RSE en matière fiscale est de déterminer la volonté du législateur. Dans l'objectif de déterminer un impôt socialement responsable, le fiscaliste détermine l'application de la loi fiscale à son client et prend en compte les impacts (éventuels) de la stratégie fiscale adoptée *in limine* par son client. Pour ce faire, il s'appuiera sur les questions suivantes :

- Potentiellement, la stratégie fiscale ne vide-t-elle pas les dispositions fiscales de leur substance ? Si ce montage était adopté par l'ensemble des contribuables, les objectifs du législateur seraient-ils atteints ?
- Le taux effectif d'imposition (TEI) de l'entreprise est-il comparable à celui des concurrents et au monde de l'entreprise en général ? Le cas échéant, la différence est-elle justifiée ?
- La stratégie fiscale est-elle assez claire pour être comprise par les *stakeholders* ?

La disposition anti-abus est un passage obligé de réflexion pour l'intermédiaire fiscal³⁰⁶ car elle constitue risque de rejet du montage. Dans son conseil, le fiscaliste s'attache à exposer au CA ou aux actionnaires en quoi son montage n'est pas abusif et sera validé par l'administration. Le CA ou les actionnaires sont fondés, avec l'aide du fiscaliste, à déterminer quel est l'impôt socialement responsable et à se positionner par rapport à celui-ci.

Chapitre 2. La disposition anti-abus comme vecteur d'interprétation de la loi fiscale

Les dirigeants d'entreprise insistent sur la sécurité juridique. La Cour européenne des droits de l'homme (CEDH), dans l'arrêt *Serkov*, déclare que « *l'importance de la sécurité juridique découle du droit à la prévisibilité. Chacun doit pouvoir raisonnablement et préalablement connaître les*

³⁰³ Nous tenons à remercier notre promoteur, Edoardo Traversa, pour ses conseils spécifiques à ce chapitre, qui nous ont permis de concrétiser notre pensée.

³⁰⁴ OCDE, *Etude du rôle des intermédiaires fiscaux*, Editions OCDE, Paris, 2008, p. 11.

³⁰⁵ Nous avons pu déterminer entre autres les champs d'études suivants : RSE et paradis fiscaux, RSE et interprétation de la loi fiscale (abordé en partie par la problématique des dispositions anti-abus), RSE et *split* de la charge fiscale de l'entreprise multinationale, RSE et fiscalité dans les pays en développement, RSE et sanctions en matière fiscale, RSE et risques réputationnels.

³⁰⁶ Les entreprises ont pris le fil de la globalisation sans repenser leurs relations avec la cité. « *Elles ont intégré internationalement leurs procédures d'innovation, d'investissements, de vente, et de contrôle en négligeant les interactions avec les régulateurs fiscaux* ». G. MONSELLATO, *op. cit.*, p. 11.

conséquences juridiques et financières des actes qu'il pose, en vérifiant personnellement ou par l'intermédiaire d'un conseiller spécialisé, lorsque la complexité l'exige et le cas échéant, la jurisprudence et l'interprétation qu'en donne l'administration »³⁰⁷. Dans le droit romain, la prévisibilité se déclinait en deux sous-principes : le principe de réalisation (*securitas*) et le principe d'orientation (*certitudo*). Le premier principe a trait au respect des normes. Le second principe nous intéresse davantage dans la présente problématique. La sécurité juridique est maintenue lorsque le sujet de droit sait « à l'avance quel comportement juridique est attendu de lui comme de ses semblables. A cet égard, la loi ne doit ni être vague, ni laisser de marge trop vaste à ceux qui l'appliquent, ni remettre en cause les droits acquis ou établis, qui fondent particulièrement le sentiment de sécurité juridique »³⁰⁸. L'efficacité de la mesure anti-abus est de déterminer quel comportement est exclu, car considéré comme antisocial. Un autre aspect sur lequel insistent les chefs d'entreprise est l'égalité des concurrents devant la charge fiscale. L'arrêt *Serkov*, précise que le concept de prévisibilité « dépend du contenu de l'instrument juridique donné, du domaine auquel il s'applique et au nombre et au statut de ceux à qui il s'adresse. L'existence de plusieurs interprétations possibles n'implique pas nécessairement une violation de l'obligation de prévisibilité et c'est là que doivent intervenir les cours suprêmes pour assurer une application uniforme et cohérente de la loi »³⁰⁹.

Chapitre 3. Abus fiscal ou utilisation contre-sociale de l'impôt

La première disposition générale anti-abus en droit belge a été insérée à l'article 344 du CIR/92 par la loi du 22 juillet 1993³¹⁰. La disposition fût révisée par la loi du 29 mars 2012³¹¹. Désormais, l'administration ne peut se voir opposer un acte quand il est question d'abus fiscal. L'article 344 reprend une définition de l'abus fiscal³¹² : « Il y a abus fiscal lorsque le contribuable réalise, par l'acte juridique ou l'ensemble d'actes juridiques qu'il a posé, l'une des opérations suivantes :

1° une opération par laquelle il se place en violation des objectifs d'une disposition du présent Code ou des arrêtés pris en exécution de celui-ci, en-dehors du champ d'application de cette disposition; ou
2° une opération par laquelle il prétend à un avantage fiscal prévu par une disposition du présent Code ou des arrêtés pris en exécution de celui-ci, dont l'octroi serait contraire aux objectifs de cette disposition et dont le but essentiel est l'obtention de cet avantage ». Pour faciliter la tâche du fisc, la charge de la preuve revient au contribuable. C'est à ce dernier de démontrer que le ou les acte(s) correspondent à d'autres motivations qu'à l'évasion fiscale et, considérant que l'évasion fiscale n'est pas un objectif financier acceptable, de montrer les objectifs économiques et financiers.

L'administration fiscale néerlandaise se base sur la théorie de la *fraus legis* : un acte est requalifié lorsque trois conditions sont réunies : la motivation des transactions est uniquement, voire

³⁰⁷ T. KRSTIC, « L'arrêt *Serkov* de la Cour de Strasbourg : la sécurité juridique doit l'emporter, même contre la loi », *R. G. F.*, 2013/1, p. 11.

³⁰⁸ *Ibid.* p. 11.

³⁰⁹ *Ibid.* p. 17.

³¹⁰ Loi du 22 juillet 1993 portant des dispositions fiscales et financières, *M. B.*, 26 juillet 1993.

³¹¹ Articles 166 à 169 de la Loi-programme du 29 mars 2012, *M. B.*, 6 avril 2012.

³¹² M. MAUS et S. DE MEULENAER, *Handboek fiscaal straf-en strafprocesrecht*, op. cit., 2010, p. 5.

fortement, l'économie fiscale, les transactions n'ont pratiquement aucune influence, sauf sur le plan fiscal et l'objectif de la loi est faussé par l'octroi de l'avantage fiscal³¹³.

La France a innové en créant une institution spécifique ayant pour tâche de juger si l'administration a légitimement appliqué la législation anti-abus : le « Comité de l'abus de droit fiscal » (CADF, ex-comité consultatif pour l'abus de droit fiscal). Ses avis ne sont pas contraignants mais fournissent une jurisprudence éclairant quant à l'application et les objectifs poursuivis de l'ensemble des mesures fiscales³¹⁴. Ce comité offre l'avantage d'actualiser l'application de la loi fiscale au fil du temps. Il définit quelles transactions sont constitutives d'abus de droit fiscal, au regard de deux critères. Les opérations contreviennent-elles aux objectifs du législateur ? Les opérations poursuivent-elles un but exclusivement³¹⁵ fiscal ?

Ces différents régimes anti-abus confirment notre vision de la RSE-Etat : ce qui est abusif est le non-respect de l'intention du législateur. La mission du fiscaliste se décline en deux étapes : 1) Déterminer l'intention du législateur³¹⁶, 2) Déterminer si l'application qui va en être faite de la disposition respecte cette intention. La jurisprudence de la Cour de Justice de l'Union Européenne (CJUE) en matière de TVA suit cette logique³¹⁷. La Cour est consciente qu'existe une tension entre la liberté du citoyen dans le choix de la voie la moins imposée, le besoin de sanctionner les abus et la garantie du maintien de la sécurité juridique³¹⁸. Sa définition de l'abus reprend la réunion de deux éléments. Le premier est objectif : l'assujetti agit en violation de l'esprit de la disposition dont il réclame l'application, quand bien même il en suit formellement le dispositif. Le second élément est subjectif : l'assujetti a la volonté de profiter de l'avantage offert par le droit européen³¹⁹.

Le fiscaliste doit donc proposer au juge une interprétation cohérente dépassant la lettre de la loi. En déterminant l'esprit de la loi, il valide son montage juridique. Or, vu que le législateur, en tant que régulateur social, ne peut avoir adopté une mesure anti-sociale, le fiscaliste doit proposer une interprétation de la loi qui soit conforme à la RSE. Cet avis est partagé dans le chapitre XI des *Guidelines for multinational Enterprises*: « enterprises should comply both the letter and the spirit of the tax laws and regulations in which they operate [...]. An enterprise complies with the spirit of tax laws and regulations if it takes reasonable steps to determine the intention of the legislature and

³¹³ T. JANSEN, « Een nieuwe antimisbruikregel naar de europees model », X., *De nieuwe antimisbruikbepaling. Verslagboek van het grote anti-misbruik-seminar, georganiseerd door Kluwer opleiding om 10 mei 2012*, Kluwer, Mechelen, 2013, p. 9.

³¹⁴ Voyer le résumé de la jurisprudence 2013 par D. GUTMAN, « Abus de droit : bilan de l'année 2013 », *Option finances*, 6 janvier 2014.

³¹⁵ La loi de Finances 2014 prévoyait en son article 100 de modifier le critère définissant les actes constitutifs d'abus de droit comme « des opérations à but exclusivement fiscal » vers des actes qui « ont pour motif principal » d'éluder ou d'atténuer l'impôt. Voyez la décision du Conseil constitutionnel du 29 décembre 2013 n°2013-685 DC censurant l'article 100.

³¹⁶ « Een eerste opmerking is dat het gaat om de doelstelling van de wettelijke bepaling die de belastingplichtige omzeilt of waarop hij zich steunt om een fiscaal voordeel te claimen. Het gaat dus om de doelstelling van de specifieke heffende of belastingverminderende bepaling in kwestie », T. JANSEN, *op. cit.*, p. 20.

³¹⁷ « Om een bepaald economisch resultaat te bereiken heeft de belastingplichtige veelal de keuze tussen verschillende rechtsvormen (wegen) en hij kiest deze die voor hem de fiscaal meest gunstige oplossing biedt. De belastingplichtige handelt daarbij in overeenstemming met de letterlijke tekst van de wet, maar meogelijkerwijze in strijd met de geest ervan. Het wordt problematisch waar de keuze van de juridische vormgeving zo abnormaal, artificieel, complex etc is dat de belastingplichtige bij die keuze eigenlijk niet meer geleid wordt door economische of zakelijke overwegingen maar nog alleen of hoofdzakelijk door fiscale overwegingen » CJUE, 21 février 2006, *Halifax*, C-255/02. L. DE BROE, « De vervagende grens tussen belastingontduiking en belastingvermijding », *op. cit.*, p. 37.

³¹⁸ V. DAUGINET et V. VERCAUTEREN, « Aan de slag met de nieuwe antimisbruikbepaling » X., *De nieuwe antimisbruikbepaling. Verslagboek van het grote anti-misbruik-seminar, georganiseerd door Kluwer opleiding om 10 mei 2012*, Kluwer, Mechelen, 2013, p. 106.

³¹⁹ *Ibid.*, p. 107.

interprets those tax rules consistent with that intention in light of the statutory language and relevant, contemporaneous history »³²⁰.

Le fiscaliste rassemble les outils pertinents relatifs à la disposition fiscale, qu'ils soient juridiques ou non. Au niveau international, le législateur n'a pas pu adopter une mesure qui allait contre ses engagements internationaux (sauf s'il l'a mentionné expressément). Dans le cadre européen, la lecture des lois nationales se fait à la lumière des directives, de sorte que pour déterminer l'intention du législateur de nouveaux principes³²¹ et outils³²² aident le fiscaliste dans sa tâche. Le législateur doit avoir suivi les impacts de son choix légistique sur les 3P dans le long terme. La tâche revient au juge de valider quelle interprétation juridique, qui lui est soumise par les parties, est la plus à même d'allier les différents enjeux sociaux, environnementaux et économiques. Dans cette perspective, la RSE est un outil innovant au service des acteurs du monde fiscal, y compris des juges.

Ce travail de déterminer l'intention du législateur peut sembler révolutionnaire par rapport aux principes du droit fiscal. En effet, des éléments situés hors de la loi fiscale sont pris en compte pour déterminer l'obligation fiscale. Dans ce cas, le principe de légalité de l'impôt est-il encore respecté ?³²³ La Cour constitutionnelle a validé l'article 344§1^{er} CIR/92 en ce que la délégation au pouvoir exécutif est suffisamment encadrée. La Cour comprend l'enjeu de la mesure quand elle considère que « *le principe constitutionnel de légalité en matière fiscale n'exige pas que le législateur définisse de façon plus détaillée encore les conditions concrètes d'application de la mesure, puisque la nature même du phénomène que celle-ci combat ne le permet pas* »³²⁴. La cour confirme que la RSE peut constituer une réponse à l'évasion fiscale, tout au moins à l'évasion fiscale se basant sur une interprétation favorable de la loi et faisant usage de montages³²⁵.

Chapitre 4. Exemples

Section 1. 207, alinéa 3 CIR/92

La Cour d'appel d'Anvers, dans un arrêt récent³²⁶, aborde la problématique des rachats de sociétés³²⁷ à des fins fiscales. L'intérêt dans le rachat d'une société en pertes est que l'acheteur peut fusionner la société en perte avec une autre et déduire les pertes fiscales de la première de sorte à immuniser les bénéfices de la seconde. Le législateur a inséré à l'article 207, alinéa 3 du CIR/92, une mesure anti-abus spécifique³²⁸ pour lutter contre ce genre de pratique. Comment déterminer qu'il y ait eu abus ? La Cour confirme que l'objectif des pertes fiscales est de soulager une société en difficulté et non pas faire l'objet d'un « cadeau fiscal » à des sociétés qui débutent, voire ont déjà démarré une

³²⁰ OCDE Guidelines for multinational enterprises (2011 Edition), p. 60 cité par T. JANSEN, *op. cit.*, p. 8.

³²¹ Par exemple les libertés fondamentales.

³²² Voyez les différents outils juridiques innovants de l'UE que sont les communications et les livres blancs et verts.

³²³ « *Wat is nu het doel van een wettelijke bepaling en waar kan men het vinden?* » T. JANSEN, *op. cit.*, p. 20.

³²⁴ C. C. 30 octobre 2013, n°141/2013 cons. B. 21. 1 *in limine*. (C'est nous qui soulignons.)

³²⁵ Voyez « §1. Interprétation favorable de la loi fiscale et montages » p. 30.

³²⁶ Antwerpen, 18 juin 2013, F. J. F., 2014/1, p. 65 à 70.

³²⁷ Au sens du droit des sociétés.

³²⁸ « *En cas de prise ou de changement, au cours de la période imposable, du contrôle d'une société, qui ne répond pas à des besoins légitimes de caractère financier ou économique, ne sont pas déductibles des bénéfices de cette période, ni d'aucune autre période imposable ultérieure : [...] par dérogation à l'article 206, les pertes professionnelles antérieures* ».

activité économique générant des bénéfices. La mesure anti-abus a donc pour objectif que le rachat de la société se fasse dans la perspective d'une relance de son activité économique et non pas dans un but fiscal. L'aspect RSE en cause est celui du *Profit* : le développement d'une activité économique. L'entreprise est socialement responsable lorsqu'elle rachète une entreprise, la relance effectivement et jouit de la déduction des pertes antérieures³²⁹. Comment l'entreprise peut-elle prouver que le rachat a eu lieu dans la perspective d'une reprise des activités ? Le point de départ est que l'entreprise doit prouver que le bien-être économique dégagé par la relance des activités est supérieur à l'avantage fiscal qui lui a été concédé. Cela ne permet pas de dégager un chiffre mais donne une ligne directrice aux différents acteurs dans l'évaluation des impacts. La question de l'évaluation des impacts demande un examen plus profond, dans lequel, notamment, les chercheurs en économie sont impliqués. Ainsi, ils peuvent mettre en évidence la limitation des coûts à l'avantage du consommateur ou le maintien, voire l'augmentation du taux d'emploi et/ou de la production. La mesure anti-abus s'autolimité quand elle met en avant « *des besoins légitimes et financiers* »³³⁰ ou que l'acte n'ait pu être inspiré « *par aucun autre motif que celui d'éviter ou d'atténuer les charges fiscales* »³³¹. La mesure ne requiert pas que les entreprises soient socialement responsables sur tous les plans. Il n'en reste pas moins qu'elle peut déterminer dans quelle mesure elle peut bénéficier de l'avantage fiscal : la condition est d'être économiquement responsable par rapport à la société. La tâche du conseiller fiscal de la société est de prouver que l'attitude de l'entreprise a été économiquement responsable et que, de fait, son comportement est conforme au test de l'article 207, alinéa 3 du CIR/92.

Section 2. Les intérêts notionnels³³²

L'exemple des intérêts notionnels illustre comment il est difficile de déterminer l'impôt socialement juste. Nous ne savons déterminer l'intention du législateur dans cette disposition, ni même y trouver un point de départ pour le développement d'une interprétation socialement profitable. L'entreprise se voulant socialement responsable ne sait pas déterminer dans quelles mesures elle peut appliquer les intérêts notionnels et profiter de cet avantage fiscal. Cette mesure visait en réalité une réduction de l'imposition des sociétés. La situation est révélatrice du manque de cohérence politique et nous permet de revenir à ce qu'on disait plus haut par rapport aux besoins de (re)préciser les objectifs de la loi fiscale. La fiscalité belge est rendue plus complexe dans son application car elle est le résultat de compromis entre familles politiques³³³.

Conclusion

Le schéma suivant résume notre point de vue sur la problématique :

³²⁹ Dans cette affaire, l'activité économique n'avait que peu redémarré, il aurait fallu 260 années pour imputer les pertes accumulées de tels profits. Le rachat n'était motivé que par le maintien des activités et de l'emploi mais « *principalement guidé par la récupération des pertes en les déduisant des profits futurs des autres activités* ». Antwerpen, 18 juin 2013, F. J. F., 2014/1, p. 66.

³³⁰ Article 344§1 du CIR/92.

³³¹ Article L64 du livre des procédures fiscales.

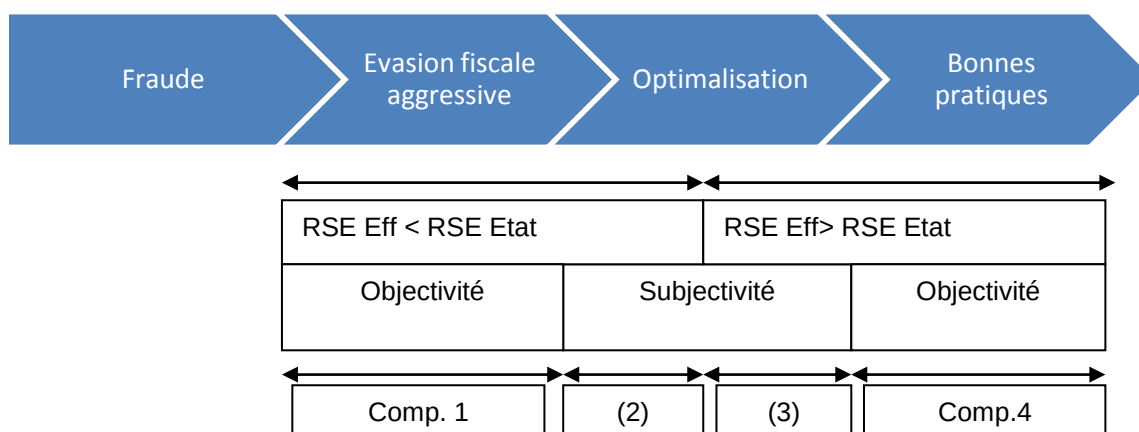
³³² Déduction pour capital à risque. Articles 205bis à 205novies CIR/92.

³³³ « *Fiscale maatregelen in onze overlegdemocratie vormen altijd een compromis* ». F. VANISTENDAEL, « Belastinghervormingen uitleggen tijdens de kiescampagne », A. F. T., 2014/2, p. 2.

Comp.= Comportement

RSE Eff= RSE effectivement pratiquée par l'entreprise

RSE Etat= RSE attendue par le législateur



Nous avons rappelé la différence entre fraude et évasion. La fraude est le non-respect formel de la loi. Ce comportement est sanctionné pénalement.

Comp. 1 : l'entreprise respecte la loi formellement. Elle pratique une évasion fiscale si agressive qu'on peut objectivement³³⁴ et raisonnablement³³⁵ évaluer que la RSE dégagée par l'entreprise suite à l'application de l'avantage fiscal (RSE Eff) n'équivaut pas la RSE attendue de la part du législateur (RSE Etat). La mesure anti-abus veille spécifiquement à exclure ce type de comportement. La sanction est une requalification du montage fiscale et, éventuellement, une amende.

Comp. 2 et 3 : l'entreprise jouit d'un avantage fiscal. On ne sait déterminer si cet avantage est légitime (comportement 3) ou non (comportement 2) car l'aspect subjectif est présent, soit parce qu'on ne sait déterminer précisément la RSE Etat, soit parce qu'on ne sait évaluer objectivement et de manière précise la RSE Eff ou encore, parce qu'il est impossible de déterminer quel était l'objectif du contribuable. Le principe de légalité professe que le doute profite au contribuable (*in dubio contra fiscum*) ; on ne sait déterminer si l'entreprise pratique une politique fiscale acceptable socialement. La mesure anti-abus est inefficace dans ce cas. Les entreprises restent en insécurité quant aux conséquences fiscales et leur politique RSE.

³³⁴ Le législateur doit veiller « à faire coller les termes de ses textes au plus près des objectifs qu'il leur assigne ». Il peut lutter les pratiques fiscales agressives en quantifiant « la portion abusive à partir de critères économiques ou arithmétiques (comme dans les mesures des prix de transfert) » M. BOURGEOIS et M. NOLLET, « L'introduction d'une notion générale d'abus (de droit) fiscal en matière d'impôts sur les revenus, de droits d'enregistrement et de droit de succession », *R. G. F.*, 2012/6, p. 8.

³³⁵ « Lorsque l'administration fiscale établit l'existence de l'élément objectif de l'abus fiscal, [...], elle ne peut constater la contrariété de l'opération aux objectifs de la disposition fiscale concernée que lorsque ces objectifs ressortent de manière suffisamment claire du texte et, le cas échéant, des travaux préparatoires de la disposition législative applicable. A cet égard, l'administration devra tenir compte, notamment, du contexte général de la législation fiscale pertinente, des pratiques communément en vigueur au moment de l'entrée en vigueur de la disposition fiscale dont elle invoque l'usage abusif ainsi que l'existence éventuelle de dispositions spécifiques qui visent déjà à lutter contre certains usages abusifs de la disposition fiscale concernée ». C. C. 30 octobre 2013, n°141/2013, cons. B. 21.2.

Comp. 4 : l'entreprise apporte des preuves factuelles objectives qu'elle a établies dans le cadre de la décision fiscale, démontrant que la RSE qu'elle pratique (suite à l'octroi de l'avantage fiscal) est supérieure à celle attendue par la loi. Ce sont les bonnes pratiques fiscales. Ces pratiques apportent la sécurité juridique à l'entreprise. En fiscalité, Luc De Broe nous dit « *Ik denk dat deze omschrijving iets te subjectief is om ze in onze wetgeving neer te schrijven om te definiëren welke vormen van de belastingontwijking door middel van juridische vormgeving de grens van de maatschappelijke toleerbare overschrijden, met andere woorden als de definitie van fiscaal misbruik* »³³⁶. L'auteur exprime ses craintes de l'arbitraire. Il ne fait, en vérité, qu'anticiper les critiques relatives aux mesures anti-abus : « *de grens van de maatschappelijke aanvaardbare dreigt mogelijkerwijze te worden overschreden. Een democratisch rechtssysteem, dat een fair belastingssysteem beoogt, moet niet tolereren dat de belastingplichtingen van de juridische regels en vormen gebruik maken enkel om de belastingindruk uit te schakelen of te verminderen. Rechtsregels en-vormen zijn geel doel op zich. Het zijn instrumenten om een feitelijkheid of (economische) gedragingen in één of andere zin te ordenen en/of om evenwichten in de maatschappij te betrachten en desgevallend te herstellen* »³³⁷.

L'élaboration de ces bonnes pratiques juridiques permet à l'entreprise d'opter pour une politique fiscale responsable. Une description plus détaillée de chaque mesure fiscale permettrait aux entreprises de fixer des standards de politique fiscale et, partant, l'égalité entre elles et, *de facto*, la compétitivité.

Notre lecteur peut s'étonner de ce que les deux principes chers au contribuable (légalité et choix de la voie la moins imposée) soient remis en cause dans ce schéma. Il serait plus juste de préciser qu'ils sont « déplacés ».

Pour le principe de légalité, les intermédiaires fiscaux continue de remplir leur rôle de contrepoids aux dangers que constituent l'arbitraire et l'imprévisibilité. La disposition anti-abus limite l'arbitraire du fisc et du juge « *door te voorzien in een duidelijke omschrijving van het fiscaal misbruik en de eis te stellen dat aan de hand van objectief waarneembare feiten bewezen wordt dat de belastingplichtige met een exclusief ontwijkingsmotief handelde* »³³⁸.

La mesure anti-abus offre l'avantage de mettre fin à la « *course incessante entre le législateur et le contribuable* », ainsi que s'exprimait Philippe MAYSTADT³³⁹. Le contribuable n'aura plus de raison de chercher les lacunes ou imprécisions du système fiscal. De même le législateur ne prendra plus de mesures ponctuelles qui rendent le système fiscal illisible.

Le principe de la recherche de la voie la moins imposée incitera les acteurs du monde fiscal à fixer les balises des bonnes pratiques fiscales acceptables *a minima*. Le débat de la voie la moins imposée ne portera pas sur la distinction entre la fraude et l'évasion fiscales mais visera à identifier

³³⁶ L. DE BROE, « De vervargende grens tussen belastontduiking en belastingvermijding », *op. cit.*, p. 37 et 38.

³³⁷ L. De Broe, « Pleidooi voor het invoeren van een efficiënte algemene antimisbruikbepaling in het WIB en enige bedenkingen bij de aanbevelingen van de Parlementaire Onderzoekscommissie Fraude en het experenverslag Clerfayt inzake bestrijding van de belastingontwijking », *op. cit.*, p. 68.

³³⁸ *Ibid.*, p. 93.

³³⁹ PH. MAYSTADT, *op. cit.*, p. 14 et 15.

quels comportements sont qualifiables de comportement 3 ou 4. L'objectif de l'intermédiaire fiscal reste de fixer la charge fiscale « juste » de l'entreprise. La RSE sert de balise sur lesquels s'appuyer pour maintenir cette égalité : « *l'enjeu [d'une mesure générale] est de ménager un savant équilibre entre, d'un côté l'intérêt public du fisc qui veut pouvoir contrecarrer, à partir de critères polyvalents, chaque nouvel abus inventé sans attendre une réaction ponctuelle du législateur, et d'un autre côté, l'intérêt privé du contribuable qui doit pouvoir mesurer, à partir de critères sécurisants, la charge fiscale générée par ses actes juridiques au moment où il les accomplit* »³⁴⁰. Il faut garder à l'esprit qu'il est impossible de déterminer un système d'imposition totalement juste « *tant et si bien que l'arbitraire et l'approximation sont une nécessité inéluctable dans la complication et l'enchevêtrement des phénomènes de la vie économique. Telle est la rançon de la liberté, et la liberté individuelle en pâtit tout comme l'intérêt public* »³⁴¹.

Conclusion

Dans notre introduction, nous avons posé la question : « *La RSE appliquée en matière fiscale serait-elle donc une antinomie du profit ?* ». La réponse que nous apportons est négative. Nous l'avons illustrée au travers de la dialectique entre RSE-entreprise et RSE-Etat. Se conformer à ses obligations fiscales est source de profit pour l'entreprise jusqu'à un certain point. Il est donc erroné de dire que leur relation est antinomique, mais plutôt qu'elles coïncident jusqu'à un certain point. L'entreprise se conformant à ses obligations fiscales au-delà de ce point tend vers un impôt socialement juste, mais n'en retire aucun bénéfice, voire diminue son profit. L'entreprise ne peut se limiter à la RSE-entreprise au vu des fondements de l'impôt développés dans la première partie. Au-delà de ce constat, nous regrettons que les entreprises aient été entraînées dans une logique du profit exacerbé.

Nous formulons l'hypothèse que le mouvement de la RSE s'opèrera en deux étapes. Dans un premier temps, les entreprises pratiqueront la RSE-entreprise. La RSE imprégnera l'ensemble de l'entreprise jusqu'à ce que les principes éthiques forment une culture d'entreprise³⁴². En outre, les encouragements (section 4) deviendront efficaces. Dans un second temps, l'entreprise pratiquera la RSE comme une habitude. La logique du profit sera moins exacerbée. C'est dans ce cadre que la moralité retrouvera sa place dans l'entreprise. R. W. EMERSON disait « *L'homme ne vit pas seulement de pain, il vit aussi de considération* »³⁴³.

En 1691, le gouvernement ottoman a procédé à une nouvelle réforme fiscale. Il avait pris conscience que son système de taxation (forfaitaire) ne correspondait plus à la réalité économique et à la conception de la justice dans la communauté ottomane. Sa réforme répartissait des contribuables en trois catégories ; les riches, les hommes de condition moyenne et les pauvres. La catégorisation

³⁴⁰ M. BOURGEOIS et A. NOLLET, *op. cit.*, p. 8.

³⁴¹ J. INGLEBEEK, *op. cit.*, p. 11.

³⁴² « *Prior studies have examined the costs and benefits of tax avoidance [...] but have largely ignored the important issues of how corporate culture affects the decision to avoid taxes* ». HOI (CH.-K.), WU (Q.) et ZHANG (H.), « *Is corporate social responsibility (CSR) associated with tax avoidance? Evidence from irresponsible CSR activities* », *Accounting Review*, 2013/88, p. 2030.

³⁴³ C. CHAMPAUD, *op. cit.*, p. 8.

n'a pas fait l'objet d'une détermination fixe par la loi. Les critères de distinction se sont construits avec le temps : un territoire de l'empire ottoman, la Crète a fait l'objet d'un « *long procès de négociation et de compromis* »³⁴⁴. Ce passage historique nous enseigne que le changement ne sera pas instantané.

³⁴⁴ M. SARIYANNIS, « Notes on the Ottoman Poll-Tax Reforms of the late XVIIth Century: the case of Crete », *Journal of the Economic and Social history of the Orient*, 2011/54, p. 39 à 61.

Tables des Matières

Objectifs.....	4
Avertissement.....	5
Remerciements	6
Sur l'auteur	6
Introduction	8
Partie 1. Les enjeux de la fiscalité des entreprises	9
Chapitre 1. Les fondements de l'obligation de payer l'impôt	9
Section 1. La justification de la règle fiscale	9
§1. La fiscalité comme pourvoyeuse de ressources pour le processus décisionnel.....	10
§2. La fiscalité comme pourvoyeuse de ressources pour les politiques publiques.....	11
§3. La fiscalité comme outil de moralité	12
Section 2. La répartition de l'imposition des citoyens.....	14
§1. Un choix de société	14
§2. Principe ability-to-pay	14
§3. Principe de légalité	15
§4. Principe d'égalité de traitement des contribuables devant la loi fiscale	15
Chapitre 2. Définition et conséquences de la fraude et de l'évasion fiscales	16
Section 1. Fraude fiscale	17
§1. La dissimulation	17
§2. La simulation.....	18
Section 2. Evasion fiscale	18
§1. Droit du contribuable au choix de la voie la moins imposée	18
A) Le principe de légalité.....	18
B) La liberté des conventions.....	20
§2. Limites actuelles à l'évasion fiscale	20
Section 3. Evaluation et conséquences de la fraude et de l'évasion fiscale	21
§1. La fraude fiscale	21
§2. Evasion fiscale	21
Chapitre 3. Les causes de la fraude et de l'évasion fiscale	23
Section 1. Cupidité et logique du profit.....	23
§1. Introduction	23
§2. Modèle d'Allingham et Sandmo.....	24
§3. La logique du profit dans l'entreprise.....	25
Section 2. Perspective psycho-sociale	27
Section 3. Protestation contre le régime politique	28

Section 4. « Un crime sans victime ».....	28
Section 5. Approche socio-psychologique des contribuables	28
Section 6. Opportunité de fraude et d'évasion du système fiscal.....	29
§1. Interprétation favorable de la loi fiscale et montages	30
§2. Evasion physique.....	30
§3. Lobbying	31
Section 7. Les intermédiaires fiscaux	31
Conclusion	32
Chapitre 4. Solutions actuelles à l'évasion fiscale	33
Partie 2. RSE en matière fiscale	34
Chapitre 1. RSE.....	34
Section 1. Définition de la RSE.....	34
§1. RSE vs CSR	34
§2. Volontaire ou obligatoire ?	35
§3. Triple bottom line ou les 3 « P »	36
§4. Stakeholders/parties prenantes ou « quelle société est visée ? »	37
Conclusion	37
Section 2. La RSE au travers de l'histoire des entreprises	38
Section 3. Les entreprises dans nos sociétés actuelles	39
Conclusion	40
Chapitre 2. ... en matière fiscale.....	41
Section 1. La RSE s'applique à la fiscalité	41
Section 2. RSE et impôt vs Entreprise et Etat	42
§1. « Should corporation pay tax ? ».....	42
§2. Vision de l'entreprise dans la société	43
§3. Shareholder profit maximization as sole legitimate of corporate activity.....	44
§4. RSE et corporate governance	45
Conclusion	46
Section 3. <i>Business case</i> fiscal ou la volonté du législateur	48
§1. RSE-entreprise : Modus operandi en deux étapes	48
A) RSE-entreprise : <i>Business case</i>	48
B. Mise en œuvre de la RSE	50
§2. RSE-Etat	50
§3. Quand la société impactée ne correspond plus avec l'Etat.....	52
Section 4. Encouragements à la RSE	53
§1. Une meilleure coordination de la fiscalité internationale	53
§2. Une cohérence dans le contrat social	54
§3. Education RSE	54

§4. Communication et transparence.....	54
A) le <i>reporting</i> des entreprises.....	55
B) les médias	57
§5. Les intermédiaires fiscaux	57
Conclusion	58
Partie 3. La place de la RSE dans la mise en œuvre des dispositions anti-abus	60
Chapitre 1. La disposition anti-abus comme passage obligé de réflexion.....	60
Chapitre 2. La disposition anti-abus comme vecteur d'interprétation de la loi fiscale	60
Chapitre 3. Abus fiscal ou utilisation contre-sociale de l'impôt	61
Chapitre 4. Exemples	63
Section 1. 207, alinéa 3 CIR/92	63
Section 2. Les intérêts notionnels	64
Conclusion.....	64
Conclusion	67
Tables des Matières	69
Bibliographie	72
Législation	72
Union Européenne.....	72
Belgique	72
France.....	72
Angleterre	72
Doctrine	72
Jurisprudence.....	77
Cour européenne des droits de l'homme	77
Cour européenne de Justice	77
Belgique	77
France.....	77
Annexe I : Le marchand et le fiscaliste.....	78
Annexe II : Tax evasion behaviour	80

Bibliographie

Législation

Union Européenne

- COM (2012) 722, 6 décembre 2012, *Plan d'action pour renforcer la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales*.
- Rapport d'initiative du Parlement européen 2012/2098 sur la responsabilité sociale des entreprises : comportement responsable et transparent des entreprises et croissance durable.
- COM (2011), 121/4, 16 mars 2011, *Proposition de directive du Conseil concernant une assiette commune consolidée pour l'impôt des sociétés (ACCIS)*.
- COM (2011) 681 final, 25 octobre 2011, *Responsabilité sociale des entreprises : une nouvelle stratégie de l'UE pour la période 2011-2014*, J. O. U. E., 10 février 2012.

Belgique

- Articles 10, 11 et 170 à 172 de la Constitution.
- Article 1382 du Code Civil.
- Articles 131, 132, 205bis à 205novies, 207, 344, 444 et 449 du CIR/92.
- Article 73 du CTVA.
- Ordonnance du 4 septembre 2008 visant la promotion de la responsabilité sociétale dans les entreprises bruxelloises, M. B., 30 septembre 2008 (cinquième éd.).

France

- Article 13 de la déclaration française des droits de l'homme et du citoyen du 26 août 1789.
- Article L64 du livre des procédures fiscales.

Angleterre

- Article 174 *Companies act* (2006).

Doctrine

- Académie des entrepreneurs sociaux, *Baromètre des entreprises sociales en Belgique*, HEC-ULg, Liège, 2014. <https://www.ulg.ac.be>
- ADRIAENS (J.) et VANRYCKEGHEM (P.), *70 technieken voor fiscale vermogens- en successieplanning: alle technieken afgetoetst aan de nieuwe antimisbruikbepaling*, Leuven Indicator, Leuven, 2012.
- AFSCHRIFT (Th.), *L'abus fiscal*, Bruylant, Bruxelles, 2013.
- AMSTRONG (Ch. S.), BLOUIN (J. L.), JAGOLINZER (A. D.) et LARCKER (D. F.), « Corporate governance, Incentives, and tax avoidance », *Working paper series, Rock center for corporate governance*, 2013/136.
- ANTONISSEN (K.), BOSSUYT (J.), e. a., *De nieuwe antimisbruikbepaling*, Kluwer, Malines, 2012.
- AVI-YONAH (R.), « Taxation, corporate social responsibility, and the business enterprise », *Comparative research in law&political economy*, 2009/9, p. 1 à 17.

- AVI-YONAH (R.), « Corporate social responsibility and strategic tax behaviour », *Law & Economics working papers*, 2006/69, p. 183 à 213.
- BARILARI (A.), *Le consentement à l'impôt*, Presse de la fondation nationale des sciences politiques, Paris, 2000.
- BAUDOUIN-BUGNET (P.), *Les sociétés par actions en Allemagne : loi du 30 janvier 1937*, Librairie générale de droit et de jurisprudence, Paris, 1939. <http://www.gallica.com/>
- BARLETT (S.) et DYVEKE (R.), *La norme ITIE*, ITIE, 2013. www.eiti.org
- BLAYLOCK (B. S.), « Do managers extract economically significant rents through tax aggressive transactions? », *Working paper, State University Oklahoma*, 2011.
- BOURGEOIS (M.) et NOLLET (A.), « L'introduction d'une notion générale d'abus (de droit) fiscal » en matière d'impôts sur les revenus, de droits d'enregistrement et de droits de succession », *R. G. F.*, 2012/6, p. 4 à 20.
- CARDYN (Ch.) et DELEPIERRE (J.), *Frauder...ou payer ses impôts ? Essai de morale fiscale*, Ecole supérieure de sciences fiscales, Bruxelles, 1962.
- CHAMPAUD (C.) (dir.), *L'entreprise dans la société du 21e siècle*, Larcier, Bruxelles, 2013.
- CHRISTENSEN (J.) et MURPHY (R.), « The social irresponsibility of corporate tax avoidance : taking CSR to the bottom line », *Development Journal*, 47/3, p. 37 à 44.
- CREMER (F.), *Bilan prospectif actuel de la responsabilité sociétale dans le secteur bancaire luxembourgeois : le développement durable face à la crise financière*, GRYSPEERDT (A.) (promoteur), UCL, Louvain-la-Neuve, 2009.
- CRUCKE (J.), *L'intérêt pour les entreprises de communiquer sur la responsabilité sociétale*, CATTELANI (A.) (promoteur), UCL, Louvain-la-Neuve, 2010.
- DAUDE (CHR.), GUTIÉRREZ (H.) et MELGUIZO (A.), « What drives tax morale? », *Tax and development*, Mars 2013, p. 1 à 12.
- DE CORDT (Y.) et GOLLIER (J.-M.), « Corporate Social Responsibility through the prism of company law », 2012 (non publié).
- DE CORDT (Y.), *L'intérêt social comme vecteur de la responsabilité sociétale*, Bruylant-Academia, Louvain-la-Neuve, 2008.
- DE LA PEÑA (I.), *Is tax the next big corporate social responsibility issue?*, International Centre for tax and development, 18 juin 2014.
- DESAI (M. A) et DHARMAPALA (D.), « Taxation and corporate governance: an economic approach », Conference on taxation and corporate governance, Munich, avril 2007, <http://ssrn.com/abstract=983563>.
- DESAI (M. A.), « The Degradation of Reported Corporate Profits », *Journal of Economic Perspectives*, 2005/19-4, p. 171 à 192. <http://ssrn.com/abstract>.
- DESAI (M. A.), « Taxation and Corporate Governance: An Economic Approach », *MPI studies on intellectual property, Competition and tax law*, 2008/3, p. 13 à 30.
- DESAI (M. A.) et DHARMAPALA (D.), « CSR and taxation: the missing link », *Leading Perspectives*, 2006, p. 4 et 5.

- DIETSCH (P.), « Asking for the fox to guard the henhouse: the tax planning industry and corporate social responsibility », *Ethical Perspectives*, 2011/18, p. 341 à 354.
- DODGE (J. M.), « Theories of tax justice: ruminations on the benefit, partnership, and ability-to-pay principles », *Tax law review*, 2005/58, p. 399 à 461.
- ELOY (M.) et MARCUS (C.), « Le renforcement des sanctions pénales en matière fiscale », *R. G. F.*, 2013/5, p. 2 et 3.
- ELOY (M.) et MARCUS (C.), « Payer l'impôt est-il un acte solidaire ? », *R. G. F.*, 2013/1, p. 2.
- FISHER (J. M.), « Fairer shores : tax havens, tax avoidance, and corporate social responsibility », *Boston University Law Review.*, 2014/94, p. 337 à 365.
- GARABEDIAN (D.), DEGÉE (J.-M.) et VERSTRAETE (H.), *Payer l'impôt d'autrui ? Quelques pièges qui guettent le juriste d'entreprise. Belasting betalen van derden ? Mogelijke valstrikken voor de bedrijfsjurist*, Larcier, Bruxelles, 2010.
- GODESSART (G.), « Fraude fiscale : quel dommage pour l'Etat ? », *Dr. pen. ent.*, 2013/4, p. 17 à 35.
- GRISAY (D.), *De la lutte contre la fraude à l'argent du crime: état des lieux*, Larcier, Bruxelles, 2013.
- GEPAART (Ch. P. A.), *Over het vertrouwenbeginsel in de belastingrecht*, RM Themis, 1998/5-6, p. 467 à 510.
- GERMENTIER (C.), *Ethique d'entreprise : mythe ou réalité? : évaluation du caractère "éthique" de l'entreprise au regard de la morale et des critères de responsabilité sociétale*, GRYSPEERDT (A.) (promoteur), UCL, Louvain-la-Neuve, 2001.
- GUTMAN (D.), « Abus de droit : bilan de l'année 2013 », *Option Finance*, 6 janvier 2014.
- HANTON (M.) et HEITZMAN (S.), « A review of tax research », *Journal of accounting and Economics*, décembre 2010, p. 127 à 178.
- HARRISSON (J. S.) et WICKS (A. C.), « Stakeholder theory, value, and firm performance », *Business ethics quarterly*, 2013/23-1, p. 97 à 124.
- HASSELDINE (J.) et MORRIS (G.), « Corporate social responsibility and tax avoidance: A comment and reflection », *Accounting forum*, 2013/37, p. 1 à 14.
- HASSELDINE (J.) et MORRIS (G.), « Corporate social responsibility and tax avoidance », conference du 11 juillet 2011. <http://www.sbs.ox.ac.uk/>
- HAYOZ (N.) et HUG (S.), *Tax evasion, trust and state capacities*, Lang, Bern, 2007.
- HEIRBAUT (F.) et JOURDAIN (S.), « Tax chapter – New Savings Directive / Foreign Account Tax. Compliance Act », *Bull. ass.*, 2012/18, p. 155 à 170.
- HENN (M.), « Tax havens and the taxation of transnational corporations », *Dialogue on globalization*, juin 2013, p. 1 à 13.
- HM Revenue & Customs, *Measuring tax gaps 2013 edition. Tax gap estimates for 2011-12*, octobre 2013. <http://www.gov.uk/>
- HOI (CH.-K.), WU (Q.) et ZHANG (H.), « Is corporate social responsibility (CSR) associated with tax avoidance? Evidence from irresponsible CSR activities », *Accounting Review*, 2013/88, p. 2025 à 2059.

- Imug, *Secrecy Jurisdictions & Tax Avoidance*, 2012, www.imug.de
- INGHAM (M.), *Vers l'innovation responsable : pour une vraie responsabilité sociétale*, De Boeck, Bruxelles, 2011.
- INGLEBEEK (J.), *La justice dans l'impôt*, Berger-Levrault, Paris, 1918.
- JANSEN (T.) e. a., *De nieuwe antimisbruikbepaling. Verslagboek van het grote antimisbruik-seminar, georganiseerd door Kluwer opleiding op 10 mei 2012*, Kluwer, Mechelen, 2013.
- KRSTIC (T.), « L'arrêt Serkov de la Cour de Strasbourg : la sécurité juridique doit l'emporter, même contre la loi », *R. G. F.*, 2013/1, p. 11 à 20.
- KUIPER (W. G.) (dir.), *International tax glossary*, International Bureau of fiscal documentation, Amsterdam, 1988.
- MALLIN (CHR. A.), *Corporate governance*, Oxford university press, Oxford, 2013.
- MALTBY (J.), « Showing a strong front: corporate social reporting and the business case in Britain 1914-1919 », *Accounting Historians Journal*, 2005/32, p. 145 à 171.
- MANKIW (N. G.), WEINZIERL (M.) et YAGAN (D.), « Optimal taxation in theory and practice », *Journal of Economic Perspectives*, 2009/23-4, p. 147 à 174.
- MAUS (M.) et DE MEULENAER (S.), *Handboek fiscaal straf-en strafprocesrecht*, Universiteit Antwerpen, Antwerpen, 2014.
- MAUS (M.) et ROZIE (M.) (eds.), *Actuele problemen van het fiscaal strafrecht*, Intesentia, Cambridge-Antwerpen, 2011.
- MAYSTADT (Ph.), « Pour un civisme fiscal », *J. D. F.*, 1991, p. 5 à 27.
- MONSELLATO (G.), *Pour un nouveau contrat fiscal*, Institut Choiseul, Paris, 2013.
- OCDE, *Bringing the international tax rules into the 21st century: update on base erosion and profit shifting (BEPS) exchange on information, and the tax and development programme. Meeting of the OECD Council at ministerial level. Paris, 6-7 may 2014*, Editions OCDE, Paris, 2014.
- OCDE, *Lutter contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices*, Editions OCDE, Paris, 2013.
- OCDE, *Cinquième réunion du forum de l'OCDE sur l'administration fiscale, Paris, 28-29 mai 2009*, Communiqué de l'OCDE. <http://www.oecd.org/>
- OCDE, *Etude sur le rôle des intermédiaires fiscaux*, Editions OCDE, Paris 2008.
- PANIS (W.) et SMET (G.), « De fiscale wetgevende hoogtepunten van het jaar 2012 », *Cah. jur.* 2013/1, p. 3 à 10.
- PEETERS (A.), *RSE : responsabilité sociale des entreprises*, EdiPro, Liège, 2007.
- PISTONE (P.), « Coordinating the action of regional and global player during the shift from bilateralism to multilateralism in international tax law », *World tax journal*, 2014/2, p. 3 à 9.
- PREUSS (L.), « Tax avoidance and corporate social responsibility: you can't do both, or can you? », *Corporate governance*, 2010/10, p. 365 à 375.
- QUINONES CRUZ (D.), « Whirlpools and Sea Monsters: Navigating Tax », *HavensIntertax*, 2011/4, p. 178 à 194.

- RASKOLNIKOV (A.), « Accepting the Limits of Tax Law and Economics », *Cornell Law Review*, 2012/98, p. 523 à 590. <http://ssrn.com/abstract=1990430>
- SARIYANNIS (M.), « Notes on the Ottoman Poll-Tax reforms of the late XVIIth century: the case of Crete », *Journal of the Economic and social history of the orient*, 2011/54, p. 39 à 61.
- SCHEIWILLER (Th.) et SYMONS (S.), « Corporate responsibility and paying tax », *OECD Observer*, s. d. <http://www.oecdobserver.org/>
- SCHÖN (W.), « International tax coordination for a second-best world (part I) », *World tax journal*, octobre 2009, p. 67 à 114.
- SCHÖN (W.), « Tax and corporate governance: a legal approach », *MPI studies on intellectual property, Competition and tax law*, 2008/3, p. 31 à 61.
- SIKKA (P.), « Smoke and mirrors: Corporate social responsibility and tax avoidance—A reply to Hasseldine and Morris », *Accounting Forum*, 2013, p. 15 à 28.
- SEGIER (S.), « Abus fiscal: commentaire autour des deux premières circulaires ministérielles et essai d'approche méthodologique », *R. G. F.*, 2012/7, p. 14-24.
- SMETS (J.) et VERBERCKMOES (G.), « [Adviezen] Afdeling Wetgeving van de Raad van State », *T. B. P.*, 2011/5, p. 284-315.
- DE STEXHE (G.), *La neutralité et la distribution comme justice? Question au libéralisme solidariste de Philippe Van Parijs*, Colloque organisé par l'UCL le 6 novembre 1992. <http://www.uclouvain.be>.
- TORGLER (B.), *Tax morale and tax compliance: review of evidence and case studies of Europe*, The world bank, Brisbane, 2011.
- TRAVERSA (E.), HERMAND (O.), e. a., *Les dialogues de la fiscalité : anno 2012*, Larcier, Bruxelles, 2013.
- TRAVERSA (E.), *Responsabilité sociale des entreprises et fiscalité*, présentation du 16 mars 2010 à l'UCL.
- TIMMERMAN (P.), « Een kritische analyse van het charter van de belastingplichtige betreffende de informatiedoorstroming in Ecofin-dossiers. De relatie tussen fiscale opsporings- en wetgevingsbeleid sinds 1980 », *Jura Falc.* 2009-10/1, p. 107 à 172.
- VALENDUC (Chr.), « Politique fiscal et positionnement des Etats dans une économie globalisée », *Bulletin de documentation du SPF Finances.* 2008/3, p. 53 à 89.
- VAN CROMBRUGGE (S.), *Fraus legis of wetsontduiking in het Belgisch fiscaal recht anno 2012*, Biblo, Antwerpen, 2012.
- VAN EIJSDEN (A.), « The relationship between corporate responsibility et tax: unknow and unloved », *EC Tax Review.* 2013/1, p. 15 à 22.
- J. VANDENHOVE, « Focus : tax evasion and CSR », *Forum Ethibel*, 2013. <http://forumethibel.org/>
- VAN DER REYSEN (L.), VANRYCKEGHEM (P.) et VOSSEN (L.), *20 fiscale klassiekers getoest aan de nieuwe antimisbruikbepaling welke fiscale optimalisatie krijgt nog groen licht?*, Leuven Indicator, Leuven, 2012.

- VAN DUYSSE (K.), « Zwart geld in het voetbal: op naar een propere lei? », *T. S. P.*, 2013/1, p. 39.
- VANHEESWIJCK (L.), « Voetbal en het gelijkheidsbeginsel », *T. F. R.*, 2013/434, p. 59.
- VANHEESWIJCK (L.) (dir.), « Reflecties over de aanpak van de fiscale fraude en de rechten van de belastingplichtige », De Boeck-Larcier, Bruxelles, 2010.
- VANISTENDAEL, (F.), « Belastinghervormingen uitleggen tijdens de kiescampagne », *A. F. T.*, 2014/2, p. 2 à 3.
- VANISTENDAEL, (F.), « FATCA [Foreign Account Tax Compliance Act]: alles is belastbaar tenzij het tegendeel bewezen wordt », *A. F. T.*, 2011/4, p. 2 à 3.
- VANISTENDAEL (F.), « Legal framework for taxation » in THURONYI (V.) (éd.), *Tax Law design and drafting*, vol. I, FMI, New-York, 1996.
- WALES (Chr.) (dir.), *Fair tax: towards a modern tax system*, Smith Institute, Londres, 2008.
- WEBLEY (P.), ROBBEN (H.), ELFFERS (H.) et HESSING (D.), *Tax evasion. An experimental approach*, Cambridge University Press, Cambridge, 1991.
- WILLIAMS (D. F.), *Tax and corporate social responsibility*, KPMG's Tax Business School, 2007.
<http://www.kpmg.co.uk/>
- XIAOHANG (T. W.), « Tax Avoidance, Corporate Transparency, and Firm Value », 2010,
<http://ssrn.com/abstract=1904046>

Jurisprudence

Cour européenne des droits de l'homme

- C. E. D. H., *Serkov c. Ukraine*, 7 juillet 2011.

Cour européenne de Justice

- C.J.C.E. (2e ch.), n° C-425/06, 21 février 2008 (Part Service)

Belgique

- C. C., n°141/2013, 30 octobre 2013. <http://www.const-court.be>.
- C. C., n°36/2002, 13 février 2002. <http://www.const-court.be>
- Cass., 5 mars 1999, *J. T.*, 2000 p. 200.
- Cass., 6 juin 1961, *Pas.*, 1961, I, p. 1082.
- Antwerpen, 18 juin 2013, *F. J. F.*, 2014/1, p. 65 à 70.

France

- C. C., n°2013/684, 29 décembre 2013. <http://www.conseil-constitutionnel.fr/>

Annexe I : Le marchand et le fiscaliste³⁴⁵

D'après « Le savetier et le Financier », livre VIII, fable 2, Jean de La Fontaine (1621-1695)

Un marchand chantait du matin au soir.

C'était merveilles de le voir,

Merveilles de voir ses résultats, de lire ses comptes.

Il achetait, vendait, payait les précomptes,

Chantait peu et avait le sommeil léger.

C'était un fiscaliste

Si sur le point du jour, parfois il sommeillait,

Le marchand alors, en chantant l'éveillait.

Et le fiscaliste se plaignait

Que les psychanalystes

N'aient pas au marché vendu le dormir

Ou du moins le moyen de dormir mieux.

En son cabinet, il fait venir

Le marchand, et lui dit : « Cher Monsieur,

Que gagnez-vous par an ?

- Par an ?

Dit plein d'étonnement

Le commerçant, ce n'est pas manière

De compter de la sorte, et je n'entasse guère

Un jour sur l'autre : il suffit qu'à la clôture bilantaire

J'aie payé la sécurité sociale et l'impôt ;

Chaque jour amène son chiffre d'affaires.

-Eh bien, que gagnez-vous, dites-moi, après impôts ?

³⁴⁵ C. DOCCLO, « Le marchand et le fiscaliste », in X., *Liber amicorum Frans Vanistendael, orgelregisters, logica van wetboeken, moet echt kiezen?*, Knop Publishing, Herentals, 2007, p. 139 à 141.

*-Tantôt plus, tantôt moins : le mal est que toujours
(Et cela sans nos gains seraient plus importants)
Le mal est que dans l'an s'entremêlent des jours
Qu'il faut travailler pour le Trésor : on nous ruine en prélèvements.
L'un fait du tort à l'autre ; et Monsieur le Ministre des Finances
De quelque nouvelle charge grève toujours nos finances ».
Le fiscaliste, soucieux du portefeuille du contribuable et du sien,
Lui dit : « Je veux faire votre bien.
Suivez mon conseil ; suivez-le scrupuleusement ;
Vous ferez ensuite moins de versements. »
Le marchand crut voir tout l'argent que son exploitation
Avait depuis vingt ans produits pour le gouvernement
Il retourne chez lui ; avec son comptable il établit sa déclaration.
Après la visite de l'administration,
Il reçoit l'avis de rectification.
Plus de chant : il perdit la voix,
L'argent des honoraires et sa joie à la fois.
Le sommeil quitta son logis,
Il eut pour hôte les soucis,
Les soupçons, les alarmes et les paniques,
Pour le jour, il avait l'œil au guet ; et la nuit,
Si quelque chat faisait du bruit,
Le chat refaisait ses comptes, n'en voulant plus,
Le marchand courut chez celui qu'il ne réveillait plus ;
« Sortez-moi, lui dit-il, de ce paradis fiscal
Et rendez-moi mon somme et mon entrain commercial ».*

Annexe II : Tax evasion behaviour³⁴⁶

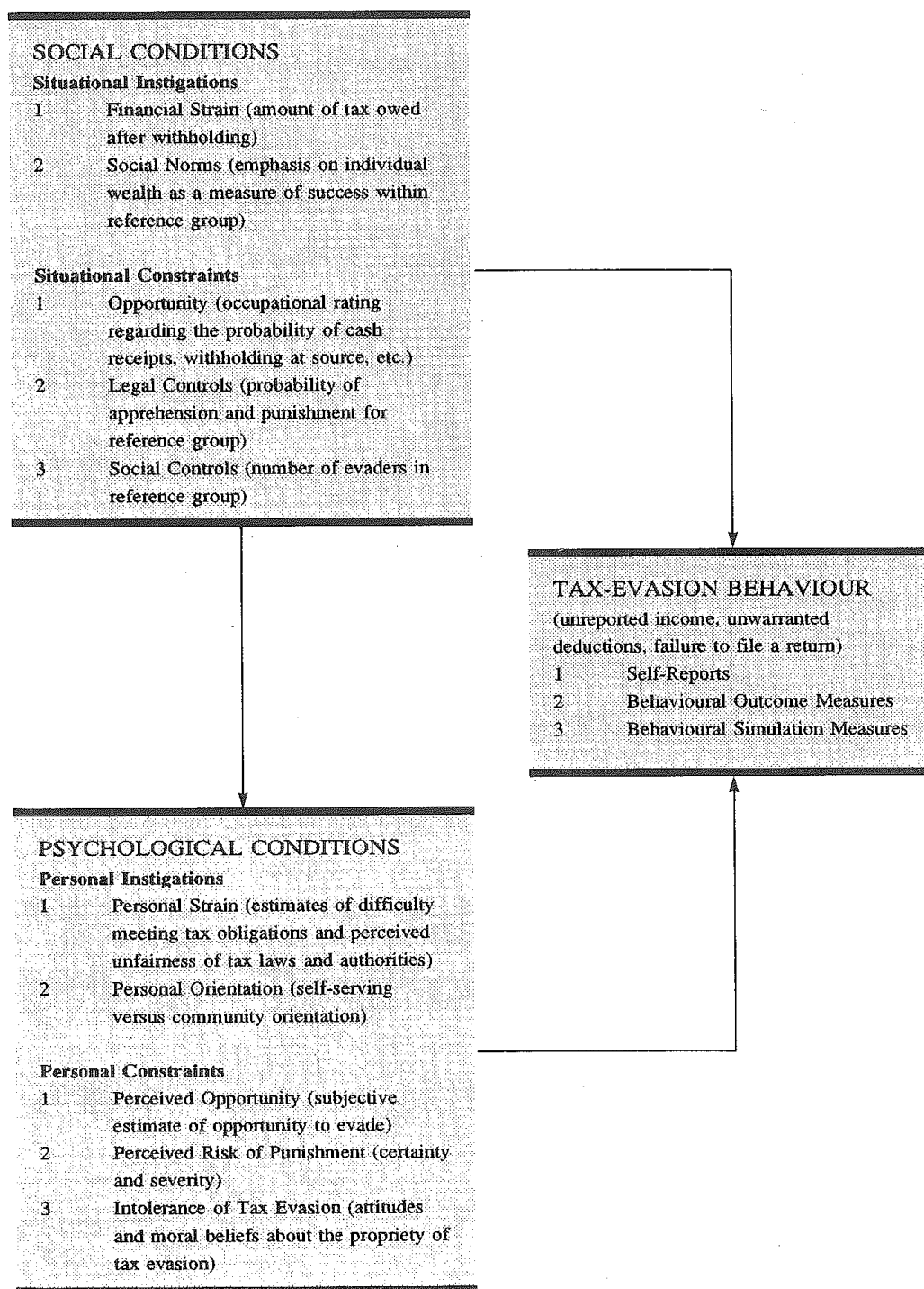


Figure 1.1 A social psychological model of individual income tax-evasion behaviour (adapted from Weigel, Hessing, and Elffers 1987, 229). Examples of the variables in the model are included in brackets.

³⁴⁶ P. WEBLEY, H. ROBBEN, H. ELFFERS et D. HESSING, *Tax evasion. An experimental approach*, Cambridge University Press, Cambridge, 1991, p. 21.

Place Montesquieu, 2 bte L2.07.01, 1348 Louvain-la-Neuve, Belgique www.uclouvain.be/drt

