

Faculté de droit et de criminologie

Comment le droit contribue-t-il au développement de la RSE ? Constat d'un exercice d'équilibriste du droit entre une approche volontaire et une approche contraignante.

Auteur : Thiery Grégoire

Promoteur : Culot Henri

Année académique 2022-2023

Master en droit à finalité spécialisée : Droit transnational, comparé et étranger

Plagiat et erreur méthodologique grave

Le plagiat, fût-il de texte non soumis à droit d'auteur, entraîne l'application de la section 7 des articles 87 à 90 du règlement général des études et des examens.

Le plagiat consiste à utiliser des idées, un texte ou une œuvre, même partiellement, sans en mentionner précisément le nom de l'auteur et la source au moment et à l'endroit exact de chaque utilisation*.

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

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

Remerciements

Je tiens tout d'abord à remercier mon promoteur Henri Culot pour sa grande disponibilité et ses conseils avisés qui m'ont permis de circonscrire plus précisément ma thématique de recherche.

Je tiens également à remercier ma famille (ma mère Marie, mon père Benoit ainsi que mon oncle maternel Jean et mon oncle paternel Vincent) qui m'a épaulé dans la rédaction de ce mémoire. Leur relecture et leurs pistes de réflexion m'ont été d'une aide précieuse.

Je tiens également à remercier mes amis Thomas, Arthur et Anton pour leur temps consacré à la lecture de ce mémoire et pour leur opinion émise sur ce dernier alors que nous nous rapprochions de la période des examens.

Et je tiens également enfin à remercier tout ce qui a pu indirectement contribuer à ce mémoire et sans quoi ce dernier n'aurait pas été possible, qu'il s'agisse du monde académique, des cours variés qui m'ont été enseignés ou encore des différents cas pratiques qui m'ont apporté un sens critique plus aiguisé.

« Pour ce qui est de l'avenir, il ne s'agit pas de le prévoir, mais de le rendre possible »

Antoine de Saint-Exupéry

Table des matières

INTRODUCTION	1
TITRE I. CONTEXTUALISATION DE LA RSE	4
Chapitre I. Revirement du paradigme économique	4
Chapitre II. Jalons et Cadres de référence	5
Chapitre III. Concept de la RSE	8
TITRE II. COMPLEMENTARITE ENTRE DEUX APPROCHES OPPOSEES	10
TITRE III. NORMES CONTRAIGNANTES	14
Chapitre I. Normes contraignantes spécifiques	14
I. <i>Reporting extra-financier</i>	14
Section 1. Objectifs de la directive	15
Section 2. Champ d'application ratione personae	16
Section 3. Contenu de la directive	17
Section 4. Certains principes gouvernant l'obligation d'information.....	17
Section 5. Le coût estimé et les sanctions éventuelles pour non-conformité	21
Section 6. Développements futurs	22
II. <i>Devoir de vigilance</i>	23
Section 1. La France, un des pays précurseurs en la matière	23
Section 2. Des recours intentés sur base de la loi française	26
Section 3. Conception d'un cadre réglementaire européen.....	26
Section 4. Champ d'application ratione personae de la proposition.....	27
Section 5. Les obligations à charge des entreprises concernées	29
Section 6. Suivi du bon respect des obligations de vigilance	32
Section 7. La responsabilité civile et les sanctions prévues à cet effet	32
Chapitre II. Norme contraignante d'un droit commun en prise avec la RSE.....	33
<i>Parité entre les hommes et les femmes dans les organes de gestion</i>	34
Section 1. Quelques statistiques venant éclairer la problématique de sous- représentation des femmes et les bienfaits de la diversité entre les sexes	35

Section 2. Présentation de la loi belge rééquilibrant la représentation des femmes	37
Section 3. Présentation de la Directive européenne.....	40
Chapitre III. Relativisation de la portée contraignante.....	42
TITRE IV. NORMES VOLONTAIRES.....	47
Chapitre I. Norme volontaire spécifique : Le Label	47
<i>Label écologique de l'Union européenne.....</i>	48
Section 1. Contexte et base légale.....	48
Section 2. Conditions à respecter pour l'octroi du label écologique.....	49
Section 3. Contrôle de l'usage du label et sanctions éventuelles	51
Section 4. Etude d'un cas d'entreprise ayant intégré le label	52
Section 5. Bienfaits et limites du label	53
Chapitre II. Norme volontaire d'un droit commun en prise avec la RSE	56
<i>Déductibilité des frais afférents aux voitures de société.....</i>	56
Section 1. Avant-propos sur les voitures de société.....	57
Section 2. Exposé des motifs de la loi.....	60
Section 3. Les modifications apportées par la loi	62
Section 4. Remarques générales à propos de la loi et son objectif d'électrification automobile	65
Chapitre III. Relativisation de la portée volontaire	67
TITRE V. PRINCIPE DE TEMPORALITE.....	71
CONCLUSION.....	75
BIBLIOGRAPHIE	77

INTRODUCTION

Nous vivons dans une époque assez remarquable. Depuis les années 60, nous ne cessons de progresser de plus en plus vite sur les plans techniques et sociétaux. On peut songer à l'avènement d'Internet et de l'Intelligence Artificielle, à l'inclusion des personnes vulnérables ou encore aux enjeux environnementaux.

Toutes ces transformations s'inscrivent dans un contexte plus global. Les événements récents tels que le conflit en Ukraine, la pandémie de Covid-19, la précarité sociale ou la crise climatique nous ont conduits à devoir repenser notre façon de vivre.

L'entreprise n'est pas épargnée par ces changements. En tant qu'élément essentiel pour le bien-être de la communauté, elle est amenée à devoir se réinventer dans le cadre de la Responsabilité sociétale des entreprises.

La philosophie éthique et les sciences économiques ont analysé le rôle que devait endosser l'entreprise dans ces transformations sociétales¹. Les sciences juridiques ont eu néanmoins moins tendance à se saisir de cette problématique.

Le droit étant à la fois spectateur de ces changements et celui qui peut en soutenir sa dynamique, il s'avère être toutefois une intéressante porte d'entrée pour envisager la Responsabilité sociétale des entreprises (RSE)².

Tout au long de ce mémoire, nous nous attacherons ainsi à présenter la manière dont le droit peut amener les entreprises à intégrer les considérations sociales et environnementales sans les cantonner à une RSE de façade purement cosmétique qui n'alignerait pas discours et pratiques³.

Nous nous évertuerons plus précisément, dans cet essai, à présenter l'approche contraignante qui est l'apport le plus évident que le droit peut avoir en matière de RSE et l'approche volontaire qui pourrait sembler moins visible en droit mais qui est non moins efficace.

¹ N. CUZACQ, « La RSE, le masque et la plume », *Revue des sociétés*, 2023, p. 71.

² J.-M. GOLLIER, *Responsabilité sociétale de l'entreprise : le droit dans la transition*, Anthemis, 2018, p. 5.

³ K. MARTIN-CHENUT et R. DE QUENAUDON, *La RSE saisie par le droit. Perspectives interne et internationale*, Paris, Pedone, 2016, p. 364.

La Responsabilité sociale des entreprises, lorsqu'on la met en lien avec le droit, peut s'appréhender comme un écosystème composé de différentes règles n'ayant pas toute la même valeur normative. Certaines normes revêtent un caractère contraignant tandis que d'autres revêtent un caractère davantage volontaire.

Ce mémoire aura ainsi pour but de présenter l'approche contraignante et volontaire en montrant ce qui les différencieraient à première vue, de présenter également les normes qui sembleraient se rattacher à chacune des approches et, pour finir, d'apporter des nuances à cette division qui se révéleraient dans les faits.

In fine, cet exposé viendra soutenir le postulat de la nécessité d'une saine combinaison des deux approches qui ne sont pas totalement hermétiques mais qui se complètent dans leur prédominance respective pour assurer le développement de la RSE.

Par conséquent, le premier titre permettra de replacer dans son contexte cette nouvelle tendance de la Responsabilité sociétale qui s'ancre de plus en plus dans la pratique des entreprises.

Ensuite, le second titre veillera à distinguer les deux approches en y exposant les différences observables qui les amènent à une certaine complémentarité.

Le troisième titre fera l'évocation de quelques normes contraignantes, c'est-à-dire, celles qui sont spécifiquement conçues en matière de RSE et une norme de droit commun qui est de nature plus générale mais qui peut également avoir un impact en RSE.

Le quatrième titre sera l'occasion de montrer par le biais de la seconde approche que le droit n'a pas toujours une valeur contraignante et qu'il peut se révéler aussi être un incitant dans l'avancée de la RSE.

Les troisième et quatrième titres nous amèneront à constater que le caractère contraignant ou volontaire attaché à ces normes est relativisé dans la réalité.

Enfin, le cinquième et dernier titre présentera le principe de temporalité qui va également venir nuancer la dichotomie opérée entre les deux approches avec l'idée que la norme n'est pas figée mais qu'elle suit un cycle.

Avant d'aborder en profondeur ce mémoire, il faut néanmoins d'ores et déjà préciser que ce dernier n'a pas vocation, du fait de son caractère restreint, à évoquer tous les aspects de la RSE.

En particulier, ce mémoire n'a pas pour ambition de dépeindre l'ensemble des normes existantes en droit qui viendrait soutenir le développement de la RSE. Il doit plutôt être vu comme un premier aperçu panoramique de cette matière très riche et foisonnante.

Ce mémoire n'a pas non plus pour ambition de délimiter de façon absolue et définitive les différents éléments présentés. Cette délimitation est purement doctrinale. Elle sert davantage à apporter de la lisibilité dans la manière dont le droit se déploie en RSE. C'est la raison pour laquelle des tempéraments seront mis en évidence à différentes reprises pour venir relativiser cette délimitation.

Ce mémoire, pour finir, sera uniquement orienté vers les différentes normes édictées par les pouvoirs publics qui prennent de plus en plus d'ampleur⁴. L'auto-régulation par les entreprises elles-mêmes, bien qu'importante, ne fera pas l'objet d'une analyse.

⁴ N. CUZACQ, *op. cit.*, p. 72.

TITRE I. CONTEXTUALISATION DE LA RSE

Chapitre I. Revirement du paradigme économique

Les entreprises ont longtemps été réduites à des entités productivistes orientées vers la maximisation du profit des actionnaires⁵.

Milton Friedman, économiste américain, était l'un des plus célèbres partisans de cette école de pensée⁶, comme le témoignent ces quelques mots : « Il y a une et seulement une seule responsabilité du monde des affaires : utiliser ses ressources et les engager dans des activités destinées à accroître son profit »⁷.

Cette pensée pourrait se concevoir si elle n'était pas sans conséquence pour l'homme et son environnement. La Crise des subprimes et la crise bancaire de l'automne 2008 vont venir remettre en question les fondements de ce paradigme économique⁸.

Les ménages ont été les premiers impactés par cette période financière douloureuse et la confiance a besoin d'être restaurée. Pour y parvenir, un avenir commun stable pour tous doit pouvoir en ce sens se profiler.

Pour ce faire, une prise de responsabilité nouvelle est nécessaire.

Il est ainsi souhaitable que les entreprises puissent comprendre que leurs activités ne sont pas sans risque pour les tiers et que leur comportement doit par conséquent être davantage vertueux. Il est également souhaitable que les pouvoirs publics puissent aussi prendre leurs responsabilités dans ce nouveau processus. Ils ne peuvent plus laisser le Marché dépendre que d'une faible régulation avec cette croyance portée par l'économiste Hayek en un ordre « spontané »⁹.

⁵ N. HACHEZ, « Responsabilité sociale des entreprises : l'Union avance-t-elle à reculons ? », *J.D.E.*, 2017, p. 378.

⁶ A. BORY et Y. LOCHARD, « La responsabilité sociale des entreprises : un cheval de Troie politique ? », *Sociologies pratiques*, 2009, pp. 43-44.

⁷ M. FRIEDMAN, « The social responsibility of business is to increase its profits », *New York Times*, 1970, p. 6.

⁸ M. ROSZKOWSKA-MENKES, « Was Friedman Right? Moving Towards Strategic CSR Agenda », M. Aluchna et S. Idowu (dir), « The Dynamics of Corporate Social Responsibility », *CSR, Sustainability, Ethics & Governance*, 2017, p. 81.

⁹ F. HAYEK, *Droit, législation et liberté*, Presses Universitaires de France, 2007, p. 55.

Depuis quelques décennies, les entreprises ont ainsi commencé, notamment grâce à une régulation des pouvoirs publics, à intégrer dans le coût de leur production les différentes externalités qui ne sont pas objectivées dans ce modèle très théorique des Lois du Marché¹⁰.

Le paradigme économique se décompose dorénavant en 3P : People, Planet, Profit¹¹.

La finalité financière reste un pilier essentiel de la pratique des entreprises¹². Elle ne doit pas être vue comme incompatible avec le nouveau paradigme qui est à l'œuvre¹³.

Les investissements dans des projets durables seront ainsi toujours analysés sous l'angle de leur rentabilité. Mais en complément, les entreprises vont s'attacher à considérer certaines externalités telles que la question sociale et climatique. Danone, à titre d'exemple, a mis en place ses objectifs pour 2030 en vue de devenir une entreprise plus durable (des produits sains, neutres en carbone, etc.)¹⁴.

Chapitre II. Jalons et Cadres de référence

La question climatique n'est pas née sous l'impulsion de ce revirement de paradigme économique. Son intégration est en réalité le fruit d'une construction opérée dès les années 70 avec le rapport Meadows. Ce rapport est paru en 1972 sous l'impulsion de chercheurs scientifiques qui avaient été sollicités par le Club de Rome¹⁵.

Il est l'un des premiers documents à démontrer que la croissance économique a des limites. Elles se heurtent à des ressources naturelles qui ne sont pas infinies¹⁶. Si l'on souhaite que chacun puisse avoir une vie digne sur Terre, il va falloir repenser notre modèle économique.

¹⁰ C. PICQUE, *La régulation, un enjeu pour la région bruxelloise*, Colloque, Région Bruxelles-Capitale, 2015, p. 7.

¹¹ L. CORNELIS, R. FELTKAMP et A. FRANCOIS, « Le droit privé au service d'une société durable : rêve ou réalité démocratique ? », *R.D.C.*, 2021, p. 84.

¹² N. CRUTZEN et D. VAN CAILLIE, « Le pilotage et la mesure de la performance globale de l'entreprise », *Humanisme et Entreprise*, 2010, p. 13.

¹³ C. RENOUEAU, « Stratégie sociale », *Dictionnaire critique de la RSE*, N. Postel et R. Sobel (dir.), 2013, p. 448.

¹⁴ X, « Danone Impact Journey », disponible sur www.danone.com, *s.d.*, consulté le 3 avril 2023.

¹⁵ W. W. BEHRENS *et al.*, *The limits to growth*, Universe books, 1972.

¹⁶ J-M. GOLLIER, *op. cit.*, p. 40.

Le rapport Brundtland et les rapports publiés depuis 1988 par le GIEC viennent confirmer ce constat. Le rapport Brundtland insiste à cet égard sur l'idée que nous avons une responsabilité pour la Terre que nous lèguerons plus tard à nos enfants¹⁷.

Le cinquième rapport de synthèse du GIEC paru en 2014 exprimait déjà sans équivoque que le réchauffement climatique est causé par la croissance économique actuelle¹⁸.

Les Accords de Paris sur le Climat découlant de la COP21 ont tracé de façon plus pragmatique la voie à une responsabilisation des États dans l'atténuation au changement climatique. Ces accords forment un traité international qui fixe des obligations pour maintenir « l'augmentation de la température moyenne mondiale bien en dessous de 2°C au-dessus des niveaux préindustriels » et de poursuivre les efforts « pour limiter l'augmentation de la température à 1,5°C au-dessus des niveaux préindustriels. »¹⁹.

Des cadres de référence ont aussi fait leur apparition pour donner des lignes directrices aux entreprises avec comme préoccupation l'idée de façonner une économie ainsi plus durable d'un point de vue environnemental mais aussi social.

Les principes de l'OCDE, le Pacte Mondial des Nations Unies, les Objectifs de Développement Durable et l'ISO 26000 sont en l'occurrence évoqués succinctement.

Les principes de l'OCDE à l'intention des entreprises multinationales ont pour but de faire en sorte que « les activités des entreprises multinationales s'exercent en harmonie avec les politiques des gouvernements »²⁰.

En raison d'une concurrence intense et des contraintes sur le plan juridique, social et réglementaire propres à chacune des multinationales, elles peuvent être tentées de « négliger certaines normes et principes adéquats afin d'obtenir un avantage concurrentiel »²¹.

¹⁷ ONU, « Rapport de la Commission mondiale sur l'Environnement et le Développement : Notre Avenir à tous », New York, 1987, p. 6.

¹⁸ GIEC, « Changements climatiques 2014 : Rapport de synthèse. Contribution des Groupes de travail I, II, III au cinquième Rapport d'évaluation du Groupe d'experts intergouvernemental sur l'évolution du climat », R. K. Pachauri et L. A. Meyer (dir.), Genève, 2014, p. 1.

¹⁹ UNFCCC, « Accord de Paris », disponible sur www.unfccc.int, *s.d.*, consulté le 9 mars 2023.

²⁰ OCDE, Les principes directeurs de l'OCDE à l'intention des entreprises multinationales, 25 mai 2011, p. 11.

²¹ *Ibidem*, p. 12.

Pour instaurer une confiance au sein du public, ces principes directeurs ont donc établi en 1976 des normes de bon comportement. Il est à souligner néanmoins que leur respect est volontaire et n'est pas de nature contraignante²².

Le Pacte Mondial des Nations Unies est un autre dispositif constitué de dix principes à destination des entreprises. Les dirigeants qui souhaiteraient s'engager sur cette voie doivent communiquer leur intention auprès du Secrétaire général en indiquant que leur entreprise assumera une démarche responsable basée sur les dix principes²³. Des entreprises belges telles que Solvay ou encore KBC sont concernées par ce Pacte²⁴.

Ces dix principes sont dédiés aux droits de l'homme, à l'environnement et à la lutte contre la corruption et visent à atteindre les objectifs de développement définis par les Nations Unies.

Les Objectifs de Développement Durable (ODD) ont été adoptés en 2015 également par les Nations Unies et sont la pierre angulaire de la RSE. Ce sont des objectifs au nombre de dix-sept qui s'adressent aux entreprises et également aux citoyens en tant qu'élément de référence pour l'année 2030. On peut énoncer comme objectifs, l'égalité de genre, une consommation et production responsable ou encore l'importance d'institutions fortes²⁵.

L'idée est de mettre fin aux inégalités par le biais d'un partenariat global fait de différentes stratégies. Chaque année, un rapport est publié pour analyser l'état d'avancement des dix-sept objectifs²⁶.

L'ISO 26000, enfin, est une norme internationale d'origine privée prise par l'Organisation internationale de normalisation en 2010 et destinée à n'importe quel type d'entreprise qui se focalise plus particulièrement sur la responsabilité sociétale.

Cette norme n'est pas destinée à des fins de certification et aborde 7 questions centrales telles que les questions relatives aux consommateurs ou encore à la loyauté des pratiques²⁷.

²² *Ibidem*, p. 14.

²³ ONU, « Pacte mondial de l'ONU », New York, 2000.

²⁴ SOLVAY, « Accord-cadre mondial sur la responsabilité sociale et le développement durable entre Le Groupe Solvay et IndustriAll Global Union », disponible sur www.solvay.com, 2017 ; KBC, « Cadre de durabilité de KBC Groupe », disponible sur www.kbc.com, 2023.

²⁵ ONU, « Les 17 Objectifs | Objectifs de Développement Durable », disponible sur www.sdgs.un.org, *s.d.*, consulté le 12 mars 2023.

²⁶ ONU, Résolution 70/1 de l'Assemblée générale, A/RES/70/1 (2015), 25 septembre 2015, par. 83.

²⁷ Organisation internationale de normalisation, « Lignes directrices relatives à la responsabilité sociétale. Découvrir ISO 26000 », disponible sur www.iso.org, 2014, p. 9.

Chapitre III. Concept de la RSE

Une première définition avait été donnée par la Commission Européenne dans son Livre Vert de 2001.

La RSE pouvait s'entendre comme « l'intégration volontaire des préoccupations sociales et écologiques des entreprises à leurs activités commerciales et leurs relations avec leurs parties prenantes »²⁸. Cette définition avait fait l'objet de critiques en raison du fait qu'elle laissait la possibilité aux entreprises d'intégrer ou non ces préoccupations²⁹.

Elle a subi une refonte en 2011 pour se présenter maintenant comme étant « la responsabilité des entreprises vis-à-vis des effets qu'elles exercent sur la société »³⁰.

Cette seconde définition met davantage l'accent sur ce que l'ISO 26000 avait initié en 2010, c'est-à-dire une approche qui responsabilise les impacts que les entreprises ont toutes sur la société. Il ne s'agit plus d'une démarche purement volontaire.

Les entreprises doivent respecter les législations en vigueur mais également engager « en collaboration étroite avec leurs parties prenantes, un processus destiné à intégrer les préoccupations en matière sociale, environnementale, éthique, de droits de l'homme et de consommateurs dans leurs activités commerciales et leur stratégie de base »³¹.

Ces parties prenantes avec lesquelles l'entreprise doit s'entretenir pour concevoir sa politique RSE, peuvent être entendues selon le philosophe Freeman comme « tout individu ou groupe qui peut affecter ou être affecté par la réalisation des objectifs de l'organisation »³².

C'est une notion éminemment large et donc peu définie qui peut englober diverses personnes telles que les clients, les employés, les fournisseurs, les ONG ou encore les concurrents³³.

²⁸ Communication des Communautés européennes – Livre vert : Promouvoir un cadre européen pour la responsabilité sociale des entreprises, COM (2001) 366 final, 18 juillet 2001, p. 7.

²⁹ I. CORBISIER, « L'entreprise : quelles sont ses valeurs fondatrices et ses finalités ? », *Crise et droit économique*, 2014, p. 217.

³⁰ Communication de la Commission au Parlement européen, au Conseil, au Comité économique et social européen et au Comité des Régions – Responsabilité sociale des entreprises : une nouvelle stratégie de l'UE pour la période 2011-2014, COM (2011) 681 final, 25 octobre 2011, p. 7.

³¹ Communication du 25 octobre 2011 précitée, p. 7.

³² R. E. FREEMAN, *Strategic Management: A Stakeholder Approach*, Cambridge, Cambridge University Press, 1984, p. 46.

³³ N. GASMI, « Innovations sociales et création de valeur partagée au sein des entreprises », *Vie & sciences de l'entreprise*, 2017, p. 107.

Les parties prenantes peuvent toutefois être identifiées par exemple selon la proximité qu'elles ont avec l'activité de l'organisation.

Il existerait ainsi des parties prenantes primaires qui seraient directement impliquées dans le processus économique et qui entretiendraient une relation officielle avec l'entreprise (actionnaires, banquiers, personnel, etc.), et des parties prenantes secondaires qui auraient des relations avec l'entreprise dans le cadre d'un contrat implicite (riverains, ONG, etc.)³⁴.

Les parties prenantes peuvent aussi être par exemple identifiées d'après le professeur universitaire américain Ronald K. Mitchell, comme celles qui exercent un pouvoir sur l'entreprise, celles qui détiennent une certaine légitimité à voir leurs intérêts être pris en compte et celles qui ont besoin d'être urgemment prises en compte³⁵.

Elles sont en tout état de cause la clé de voute de la RSE en constituant simultanément d'importants acteurs et destinataires des nouvelles initiatives que les entreprises vont devoir prendre. Les consommateurs peuvent attendre des entreprises des produits et services abordables et durables tandis que les employés aspireront à évoluer dans des conditions de travail soutenables. Chacun d'entre eux va venir exercer une pression sur les entreprises et les amener à prendre des dispositions en harmonie avec ces derniers³⁶.

³⁴ L. OUMARI, « La théorie des parties prenantes et ses limites », *Revue internationale des sciences de gestion*, pp. 1000-1001.

³⁵ *Ibidem*, p. 1001.

³⁶ A. BEJI-BECHEUR et F. BENSEBAA, « Responsabilité sociale, pressions institutionnelles et réactions des entreprises », *Management & Avenir*, 2005, p. 172.

TITRE II. COMPLEMENTARITE ENTRE DEUX APPROCHES OPPOSEES

La Responsabilité sociétale des entreprises s'est ainsi développée au départ sur une base volontaire mais elle est aussi depuis quelques années prise en charge par les pouvoirs publics pour concerner toutes les entreprises et éviter qu'elle ne soit mise en place qu'artificiellement³⁷.

Les deux catégories traditionnelles de normes sont en fait observables dans le domaine de la RSE. Il s'agit de la « Hard Law » que l'on pourrait définir en français comme l'approche contraignante et de la « Soft Law » qui, quant à elle, pourrait être définie en français comme l'approche volontaire³⁸. Cette dichotomie est relativement confuse³⁹ mais nous allons toutefois tenter de structurer ces deux approches au moyen d'éléments qui les distinguent.

Le fait générateur qui a entraîné l'adoption de la norme est un premier élément distinctif⁴⁰.

La norme qui se rattache à l'approche contraignante s'adresse aux entreprises sans leur laisser aucune marge de manœuvre. Elle s'applique à celles-ci sans qu'elles l'aient décidé.

L'entreprise n'a pas choisi spontanément de se conformer à la norme contraignante contrairement aux normes qui se rattachent à l'approche volontaire.

La loi instaurant la reddition des comptes, qui sera abordée dans l'exposé des normes contraignantes, n'est pas un acte librement consenti par les entreprises mais est une obligation qui s'impose à elles. En revanche, une loi qui instaurerait un label n'a pas pour but d'être imposée à l'entière des entreprises belges mais uniquement à celles qui le désireraient.

Les normes intégrant l'approche contraignante peuvent dès lors s'apparenter à des mécanismes d'instruction contrairement aux normes volontaires qui s'apparenteraient plutôt à des mécanismes d'incitation qui requièrent l'adhésion des entreprises⁴¹.

³⁷ P. FERAUGE, « Analyse typologique de la stratégie d'engagement RSE de PME belges », *Finance Contrôle Stratégie*, 2021, p. 51.

³⁸ P. PAILOT et D. DE SAINT-AFFRIQUE, « Loi sur le devoir de vigilance : éléments d'analyse d'une forme de juridicisation RSE », *Management international*, 2020, p. 110.

³⁹ N. CUZACQ, « Le cadre normatif de la RSE, entre soft law et hard law », HAL, 2012, p. 6.

⁴⁰ G. GROLLEAU, N. MZOUGHFI et L. THIEBAUT, « Les instruments volontaires : Un nouveau mode de régulation de l'environnement ? », *R. I. D. E.*, 2004, p. 469.

⁴¹ R. BISMUTH, « Fairvesta d'un autre point de vue : Une réflexion sur ce que « soft law » veut dire. Regards croisés sur la soft law en droit interne, européen et international », *LGDJ*, 2018, p. 257.

Le contenu qui est proposé par les deux approches est également différent⁴².

La norme purement juridique permet d'apporter une base minimale tandis que la norme volontaire se rapproche davantage d'une forme d'expérimentation⁴³.

On dépasse ainsi le cadre de la simple conformité réglementaire en allant au-delà de ce qui est prescrit par le droit, conformément à ce que la Commission avait mis en évidence dans son Livre vert⁴⁴.

Si l'on reprend l'exemple des labels, qui seront abordés plus en détail dans une section ultérieure, ils permettent de certifier plus globalement les démarches avancées des entreprises en RSE telles que la gestion des déchets ou la rationalisation de la mobilité des travailleurs⁴⁵.

Finalement, les effets qui sont encourus en cas de non-respect de la norme ne sont pas du même acabit. Le non-respect d'une norme contraignante offre un recours à toute personne intéressée devant le juge. La responsabilité juridique de l'entreprise peut être engagée⁴⁶ et une sanction étatique peut lui être infligée⁴⁷.

Le juge peut condamner l'entreprise reconnue coupable d'enfreindre une obligation qui lui incombait et se voir par conséquent imposer une sanction qui peut prendre notamment la forme d'une somme d'argent.

En France, la banque française BNP Paribas avait été condamnée le 26 février 2020 par le Tribunal correctionnel de Paris pour pratiques commerciales trompeuses sur base du Code de la consommation en raison d'un produit bancaire préjudiciable pour les emprunteurs qui n'avaient pas été mis au courant des risques liés aux taux de change et a été donc contrainte de payer 187 500 euros d'amende⁴⁸.

⁴² N. CUZACQ (2012), *op. cit.*, p. 24.

⁴³ M. EROGLU, « How to achieve sustainable companies: soft law (Corporate Social Responsibility and Sustainable Investment) or Hard Law (Company Law) », *Kadir Has University Law School Journal*, 2014, p. 97.

⁴⁴ Communication précitée (2001), p. 7.

⁴⁵ X, « En Bref – Label Entreprise Ecodynamique », disponible sur www.ecodyn.brussels, 26 novembre 2020.

⁴⁶ F. CHATZISTAVROU, « L'usage du soft law dans le système juridique international et ses implications sémantiques et pratiques sur la notion de règle de droit », *Revue de philosophie et de sciences humaines*, 2005, p. 5.

⁴⁷ N. CUZACQ (2012), *op. cit.*, p. 20.

⁴⁸ S. WAJSBROT, « BNP Paribas condamnée pour pratiques commerciales trompeuses », disponible sur www.lesechos.fr, 11 avril 2016.

En matière de RSE, on peut aussi citer les constructeurs automobiles BMW et le groupe Volkswagen qui ont été condamnés par la Commission européenne pour avoir enfreint l'interdiction des ententes illicites consacrée à l'article 101 du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne en se concertant pour ne pas se concurrencer dans la gestion de la pollution automobile. Par conséquent, ces deux entreprises ont écopé d'une amende de plus de 875 millions d'euros⁴⁹.

Cela conduit donc l'entreprise qui manquerait aux prescriptions d'une loi basée sur l'approche contraignante à s'exposer à un désagrément⁵⁰.

Pour ce qui concerne les normes volontaires, leur non-respect entraîne plutôt la perte d'un avantage concurrentiel sur ceux qui les respecteraient⁵¹. La sanction ne relèverait pas de l'ordre juridique mais au contraire d'une occasion manquée de montrer au public son engagement sociétal par rapport aux autres entreprises, voire de la désapprobation⁵².

Une entreprise impliquée dans un scandale climatique ou social pourrait être mise en lumière par les médias et subir le boycott de la société civile.

L'entreprise Nike essuie souvent des campagnes de rejet qui s'organisent via les outils de communication. De nombreux internautes s'étaient insurgés contre le travail des Ouïgours en Chine que la marque contribuait à pérenniser en faisant l'acquisition de coton de la région de Xinjiang. Nike a dû réagir à la situation en mettant un terme à ses relations avec les producteurs de cette région chinoise⁵³.

L'approche contraignante et l'approche volontaire se différencient en définitive en ce que la seconde approche tend à « conduire les individus à adopter certains comportements, non par la seule brutalité de l'exercice de la contrainte, mais en exploitant leur propension supposée à optimiser leur intérêt financier »⁵⁴.

⁴⁹ X, « Pratiques anticoncurrentielles : la Commission inflige à des constructeurs automobiles une amende de 875 millions pour restriction de la concurrence concernant l'épuration des gaz d'échappement émis par les nouvelles voitures à moteur diesel », disponible sur www.ec.europa.eu, 8 juillet 2021.

⁵⁰ O. LECLERC et S. TATIANA, « Gouverner par les incitations. La diffusion d'une logique incitative dans le droit du travail. », *Revue française de socio-économie*, 2020, p. 124.

⁵¹ N. CUZACQ (2012), *op. cit.*, p. 12.

⁵² R. BISMUTH, *op. cit.*, p. 257.

⁵³ F. SCHAEFFER, « Ouïghours : après H & M, Nike en pleine tempête en Chine », *Les Echos.*, disponible sur www.lesechos.fr, 25 mars 2021.

⁵⁴ O. LECLERC et S. TATIANA, *op. cit.*, p. 129.

L'un impose aux entreprises des comportements déterminés, l'autre va venir orienter l'action vers un comportement qu'il est de l'intérêt des entreprises de choisir d'adopter⁵⁵.

De nombreux auteurs soulignent une idée de complémentarité entre ces deux approches⁵⁶.

Une combinaison intelligente serait à rechercher entre « des mesures de politiques facultatives et des dispositions réglementaires complémentaires »⁵⁷.

L'ancien député européen Richard Howitt, maintenant directeur général de l'IIRC, le Conseil international sur le reporting intégré, avait lui-même tenu à propos de l'intervention de l'Union européenne dans la RSE des termes qui soutiennent cette combinaison : « Finissons-en aujourd'hui ! Ceux qui pensent qu'une seule approche est possible se trompent, l'UE doit adopter un « savant mélange » d'approches réglementaires et volontaires »⁵⁸.

Le postulat de ce mémoire ira dans ce sens en montrant cette complémentarité tout en admettant qu'il puisse y avoir de la perméabilité dans cette structuration.

Une norme n'est pas strictement contraignante ou volontaire mais aurait plutôt une prédominance pour une des deux approches dans une normativité graduée⁵⁹.

En partant de cette structuration, des normes contraignantes et volontaires peuvent ainsi être identifiées. Parmi celles qui peuvent être identifiées, quelques-unes feront l'objet d'un exposé approfondi. Ce mémoire, puisqu'il soutient une prédominance en lieu et place d'une séparation étanche entre les deux approches, introduira dès lors également des tempéraments.

⁵⁵ *Ibidem*, p. 128.

⁵⁶ V. MERCIER, « De la transparence à la vigilance ou le renforcement des obligations en matière de RSE », *RSE & Médiation – Regard croisé France-Canada*, 2018, p. 23.

⁵⁷ O. THIBOUT, « La RSE : un système normatif hybride », *Revue juridique de l'environnement*, 2016, p. 217.

⁵⁸ D. VINCENTI, « Not only one approach to corporate responsibility, says MEP », disponible sur www.euractiv.com, 2011.

⁵⁹ O. THIBOUT, *op. cit.*, p. 216.

TITRE III. NORMES CONTRAIGNANTES

Chapitre I. Normes contraignantes spécifiques

Ces dernières années, sous l'impulsion notamment du Green Deal européen⁶⁰, un arsenal législatif important s'est développé au sein de l'Union européenne autour de la RSE.

Dans cette section, sera abordée la question de la transparence car elle révèle les efforts qui sont réellement consentis par les entreprises pour assumer leur nouvelle responsabilité.

Plus particulièrement, le reporting extra-financier auquel les entreprises sont tenues chaque année et le devoir de vigilance qui n'est pour l'instant qu'à l'état de proposition au niveau européen seront analysés. Pour ce dernier, un parallèle sera fait avec la loi française qui a dès 2017 instauré une diligence raisonnable dans le chef des entreprises françaises⁶¹.

Ces normes contraignantes sont dites spécifiques car elles s'inscrivent directement dans le cadre du domaine de la responsabilité sociétale des entreprises⁶².

I. REPORTING EXTRA-FINANCIER

Le reporting extra-financier est actuellement réglé par la « Non-Financial Reporting Directive », dite Directive INF, adoptée en 2014 conjointement par le Parlement et le Conseil de l'Union européenne (Directive 2014/95/EU)⁶³.

Il s'insère dans la législation relative aux comptes annuels (Directive 2013/34/EU) et consiste en une obligation à charge des entreprises de révéler des informations d'ordre non financier en lien avec leurs activités principales et de les joindre à leur rapport de gestion, l'un des éléments de divulgation de leurs états financiers annuels au même titre que leurs comptes annuels.

⁶⁰ Communication de la Commission au Parlement européen, au Conseil européen, au Conseil, au Comité économique et social européen et au Comité des Régions, Communautés européennes – Le pacte vert pour l'Europe, COM (2019) 640 final, 11 décembre 2019, p. 6.

⁶¹ Loi n°2017-399 du 27 mars 2017 relative au devoir de vigilance des sociétés mères et des entreprises donneuses d'ordre, *J.O.R.F.*, 28 mars 2017.

⁶² X, « Informations non financières et informations relatives à la diversité. Note explicative à destination à l'intention des sociétés belges », disponible sur www.corporategovernancecommittee.be, 2 février 2018, p. 6.

⁶³ Directive (UE) 2014/95 du Parlement européen et du Conseil du 22 octobre 2014 modifiant la directive 2013/34/UE en ce qui concerne la publication d'informations non financières et d'informations relatives à la diversité par certaines grandes entreprises et certains groupes, *J.O.U.E.*, L 330, 15 novembre 2014.

La loi belge qui a transposé les nouveaux articles 19bis, 20, 29bis, 33, 34 et 48 de cette directive de 2013 est la loi du 3 septembre 2017⁶⁴.

Elle va venir modifier le Code des sociétés dans un premier temps.

Les dispositions se trouvent à présent dans le Code des sociétés et des associations qui a remplacé le 1^{er} mai 2019 le Code des sociétés, aux articles 3 : 4 à 3 : 6.

Section 1. Objectifs de la directive

Plusieurs communications de la Commission européenne parues en 2011 vont venir tour à tour afficher des objectifs de transparence à destination des entreprises pour les inscrire dans le contexte d'une économie mondiale durable qui récompense celles qui utiliseraient efficacement les ressources dont elles disposent⁶⁵.

Les investisseurs et les consommateurs ont en d'autres termes envie de connaître les incidences des activités des entreprises sur la société civile.

La directive aura donc en 2014 pour ambition d'apporter une clarté dans les activités exercées par les entreprises pour répondre aux attentes de ces investisseurs et consommateurs⁶⁶.

Pour ce faire, une image fidèle des politiques, des résultats et des risques qui entourent la gouvernance des entreprises sera exigée.

La directive souligne que la divulgation d'informations pourrait avoir des bienfaits également pour les entreprises elles-mêmes.

Elle peut par exemple avoir pour effet de les inciter à améliorer leur politique de diversité dans les organes décisionnels et leur permettre ainsi d'éviter le phénomène de la pensée de groupe pouvant faire obstacle à son évolution économique⁶⁷.

Les États membres ont pu antérieurement avoir déjà mis en place une contrainte en matière d'informations extra-financière mais l'Union européenne estime en concevant cette directive que cette matière serait mieux exercée à son niveau conformément au principe de subsidiarité.

⁶⁴ Loi du 3 septembre 2017 relative à la publication d'informations non financières et d'informations relatives à la diversité par certaines grandes sociétés et certains groupes, *M.B.*, 11 septembre 2017.

⁶⁵ Directive du 22 octobre 2014 précitée, considérant 3.

⁶⁶ Directive du 22 octobre 2014 précitée, considérant 3.

⁶⁷ Directive du 22 octobre 2014 précitée, considérant 18.

En effet, il s'agit de permettre une pertinence, une cohérence et une comparabilité des informations publiées par les grandes entreprises actives dans l'Union européenne⁶⁸.

Section 2. Champ d'application *ratione personae*

L'article 3 :4 nous renseigne sur les entreprises visées par l'obligation d'information.

Elle concerne l'entreprise qui est une entité d'intérêt public visée à l'article 1 :12, c'est-à-dire les sociétés cotées, les établissements de crédit ou encore les entreprises d'assurance ; qui dépassent à la date de bilan du dernier exercice clôturé, le critère du nombre moyen de 500 salariés sur l'exercice ; et qui dépassent, à la date de bilan du dernier exercice clôturé, au moins l'un des deux critères suivants :

- un total du bilan, visé à l'article 1:26, § 1^{er}, c'est-à-dire 17 000 000 euros ;
- un chiffre d'affaires annuel, visé à l'article 1:26, § 1^{er}, c'est-à-dire 34 000 000 euros.

Les seuils financiers prévus à l'époque par la directive 2013 en son article 3 paragraphe 4 étaient de 20 millions d'euros pour ce qui concerne le total du bilan et 40 millions d'euros pour ce qui concerne le chiffre d'affaires annuel.

On constate donc avec cette disposition, qui est à présent contenue dans le Code des sociétés et associations, que le champ *ratione personae* est plus large.

Une entreprise qui aurait à titre d'exemple un chiffre d'affaires de 36 millions d'euros ne serait en principe pas concernée par cette obligation d'information si l'on s'en tient à la directive européenne mais en raison de la nature de cet acte législatif qui instaure une harmonisation minimale permettant aux États Membres d'aller vers une plus grande sévérité⁶⁹, elle est donc susceptible de devoir s'y soumettre sur base de la loi belge.

⁶⁸ Directive du 22 octobre 2014 précitée, considérant 21.

⁶⁹ X, « Directives de l'Union européenne », disponible sur www.eur-lex.europa.eu, *s.d.*, consulté le 18 mars 2023.

Section 3. Contenu de la directive

La directive de 2013, dans son nouvel article 19bis, exige des entreprises qu'elles incluent dans le rapport de gestion des informations relatives aux questions environnementales, sociales et de personnel, de respect des droits de l'homme et de lutte contre la corruption.

En particulier, il doit révéler une brève description du modèle commercial de l'entreprise ; une description des politiques qu'elle applique en ce qui concerne ces questions ; les résultats de ces politiques ; les risques liés à ces questions en rapport avec ses activités ; et les indicateurs clés de performance concernant ses activités⁷⁰.

Pour déterminer les indicateurs clés de performance, les entreprises pourront s'appuyer sur des référentiels européens et internationaux présents sur une liste indicative⁷¹ et dont certains avaient partiellement été évoqués au Titre I. On peut ainsi citer les principes directeurs de l'OCDE ou encore l'ISO 26 000 de l'Organisation internationale de normalisation⁷².

Le Global Reporting Initiative est à titre informatif le standard le plus utilisé⁷³. Ce standard va par exemple préconiser une relecture des données inscrites dans le rapport par une personne indépendante tierce à la procédure⁷⁴.

Section 4. Certains principes gouvernant l'obligation d'information de la directive

Sur base notamment des lignes directrices données par la Commission européenne, nous pouvons passer en revue trois principes qui régissent cette collecte d'informations non financières et qui en facilitent la lecture finale par la société civile.

4.1. Principe Comply or Explain

Une certaine souplesse a été laissée aux entreprises par le principe du « Comply or Explain ».

⁷⁰ Directive du 22 octobre 2014 précitée, art. 19bis.

⁷¹ Communication de la Commission — Lignes directrices sur l'information non financière (méthodologie pour la communication d'informations non financières), *J.O.U.E.*, C 215, 5 juillet 2017, p. 19.

⁷² X, « Informations non financières et informations relatives à la diversité. Note explicative à destination à l'intention des sociétés belges », disponible sur www.corporategovernancecommittee.be, 2 février 2018, p. 19.

⁷³ *Ibidem*, p. 20.

⁷⁴ GRI, « Ensemble consolidé des normes GRI de reporting de développement durable », disponible sur www.globalreporting.org, 2016, p. 41.

Ce premier principe, qui signifie en français « Se conformer ou s'expliquer », est une approche réglementaire découlant de la Corporate Governance⁷⁵ et qui consiste à faire en sorte que les entreprises puissent faire fi de certaines dispositions à condition d'en expliquer les écarts⁷⁶.

Au sein du Code des sociétés et des associations, en son article 3 : 6, paragraphe 4 par exemple, il est fait mention de ce principe en ces termes : « Lorsque la société n'applique pas de politique en ce qui concerne l'une ou plusieurs de ces questions, la déclaration non financière comprend une explication claire et motivée des raisons justifiant cette non-application ».

Ceci laisse place à une marge de manœuvre des entreprises si tant est qu'elles soient en mesure de trouver une raison valablement motivée pour se soustraire à une des obligations contenues dans la déclaration non-financière.

Lorsque la publication de certaines informations portant sur des évolutions imminentes ou des affaires en cours de négociation pourraient nuire à « la position commerciale » de l'entreprise, il est rendu possible, dans des cas exceptionnels, l'omission de ces informations sur avis motivé de son organe d'administration et au titre de la responsabilité collective de ses membres⁷⁷.

Toutefois, cela ne peut s'envisager qu'à la condition que l'omission ne fasse pas obstacle à « une compréhension juste et équilibrée de l'évolution des affaires, des performances, de la situation de la société et des incidences de son activité »⁷⁸.

4.2. Principe de pertinence

Un deuxième principe pouvant s'appliquer à la directive INF est que les informations non financières que les entreprises doivent fournir sont uniquement des informations pertinentes et donc significatives⁷⁹.

⁷⁵ A. CADBURY, Rapport du Comité sur les Aspects financiers de la Gouvernance d'Entreprise, Londres, 1992, point 1.3.

⁷⁶ J-C. DUHAMEL et B. FASTERLING, « Le Comply or explain : la transparence conformiste en droit des sociétés », *R.I.D.E.*, 2009, p. 130.

⁷⁷ Codes des sociétés et des associations, art. 3 : 6, par. 4.

⁷⁸ Directive du 22 octobre 2014 précitée, art. 19bis (e).

⁷⁹ Communication du 5 juillet 2017 précitée, p. 5.

L'article 2 paragraphe 16 de la directive comptable (2013/34/UE) définit ce qu'elle entend par « informations significatives ». Il s'agirait des informations dont « l'omission ou l'inexactitude risque d'influencer les décisions que prennent les utilisateurs sur la base des états financiers de l'entreprise ».

Une analyse au cas par cas est à opérer, car une information pourrait s'avérer significative pour une entreprise tandis qu'elle le serait moins pour une autre.

Ce faisant, il est possible de déterminer le caractère significatif d'une information selon la situation d'une entreprise en se basant sur des éléments factoriels concrets ou bien en réalisant un comparatif entre entreprises d'un même secteur⁸⁰.

Les entreprises qui sont actives dans un même secteur ont tendance à faire face aux mêmes problématiques parce qu'elles dépendent des mêmes ressources pour produire leurs biens ou fournir leurs services⁸¹.

Parmi les éléments factoriels qui déterminent le degré de pertinence d'une information, l'on peut prendre l'exemple des réglementations⁸². Si une loi énonce des règles en matière de gestion des déchets, les entreprises les plus concernées par cette loi vont être amenées à indiquer une stratégie qui a été mise en place pour assurer un suivi dans la gestion de ces déchets.

Les entreprises vont en tout état de cause devoir sélectionner et hiérarchiser les données les plus opportunes en fonction de leur importance au regard de leurs enjeux, des risques qu'ils font courir, et des préoccupations des différentes parties prenantes avec qui elles se sont concertées.

Cette estimation est, quoi qu'il en soit, laissée à l'appréciation des entreprises elles-mêmes qui doivent garder en mémoire l'idée sous-jacente de la directive qui consiste à faire comprendre l'évolution de ses affaires⁸³.

L'objectif étant ainsi de donner « une image fidèle », la lisibilité doit ainsi se faire en lieu et place des informations purement « marketing »⁸⁴ ou d'une diversion aux vrais enjeux⁸⁵.

⁸⁰ Communication du 5 juillet 2017 précitée, p. 6.

⁸¹ Communication du 5 juillet 2017 précitée, p. 6.

⁸² Communication du 5 juillet 2017 précitée, p. 6.

⁸³ Directive du 22 octobre 2014 précitée, art. 19bis, 3), e).

⁸⁴ G. CHANSON et T. TITE, « Le contrôle RSE des fournisseurs : entre « greenwashing » et effort réel d'une firme pivot. Le cas VEOLIA », *Recherches en sciences de gestion*, 2018, p. 69.

⁸⁵ J-M GOLLIER, *op. cit.*, p. 122.

Il est à souligner que cette estimation est à renouveler de façon régulière par les entreprises, et ce d'autant plus s'il s'agit d'un secteur très instable⁸⁶.

4.3. Principe de cohérence

Le troisième et dernier principe examiné ci-après est le principe dit de la « cohérence ».

Il faut que la déclaration non financière soit réalisée en concordance avec les autres éléments du rapport de gestion pour que les informations soient aussi cohérentes en plus d'être significatives⁸⁷.

Ces interconnexions vont venir faciliter la compréhension des informations par les investisseurs et les autres parties prenantes car elles sont aussi soucieuses de l'impact financier que peuvent avoir certaines questions d'ordre non financier.

Il s'agit en fait là d'avoir une vue d'ensemble globale de la situation de l'entreprise avec des liens opérés entre les informations réparties dans les différentes sections du rapport de gestion⁸⁸. Une entreprise peut par exemple mettre en lien son modèle commercial avec les aspects relatifs aux droits humains tels que les travailleurs atteints d'un handicap.

Il convient de garantir que la cohérence se produise également au niveau temporel en encourageant les entreprises à commenter toute modification d'informations qui s'avèrent être dépassées⁸⁹.

La Commission précise à cet égard : « Ses utilisateurs pourront ainsi comprendre et comparer les changements passés et présents de l'évolution des affaires, de la situation, des performances et des incidences de l'activité de la société et les relier de manière fiable à des informations prospectives »⁹⁰.

⁸⁶ Communication du 5 juillet 2017 précitée, p. 6.

⁸⁷ Communication du 5 juillet 2017 précitée, p. 9.

⁸⁸ FSMA, « Reporting non financier : Etude de suivi et orientations à l'attention des sociétés belges cotées », disponible sur www.fsma.be, 2021, p. 155.

⁸⁹ *Ibidem*, p. 149.

⁹⁰ Communication du 5 juillet 2017 précitée, p. 9.

Ce qui est attendu des entreprises est donc qu'elles puissent être en mesure de faire le parallèle entre les informations financières et extra financières pour assurer une unicité dans le rapport de gestion, et qu'elles exposent les informations qui ont été modifiées avec les effets qui sont intervenus.

Section 5. Le coût estimé et les sanctions éventuelles pour non-conformité

La Commission européenne a évalué le coût qui serait nécessaire en vue d'une mise en conformité avec la directive européenne. Il s'établirait aux alentours de 600 à 4 300 euros par société⁹¹. Cette estimation est faite en tenant compte des frais relatifs à la collecte des informations et à la sollicitation des personnes qui seront chargées d'intégrer ensuite ces informations dans le rapport de gestion.

La directive sur le reporting extra-financier faisant ainsi partie de l'approche contraignante, elle met à charge non seulement des entreprises une obligation de faire état de leurs activités mais laisse en outre le soin aux États de prévoir « des sanctions effectives, proportionnées et dissuasives »⁹² en cas de non-conformité à cette dernière, soit que la déclaration non financière intégrée dans le rapport de gestion n'a pas été établie, soit qu'elle l'a été de façon incorrecte ou incomplète.

Les sanctions étant donc laissées aux États membres, elles n'existent pour ainsi dire pas au niveau européen mais au niveau national.

Ces sanctions sont bien entendu présentes dans le Code des sociétés et associations qui comprend la législation nationale de transposition de cette directive de reporting.

Les administrateurs de la société peuvent voir en particulier leur responsabilité être engagée sur base des articles 2 : 56 à 2 : 58 dudit Code lorsqu'ils commettent un manquement à l'obligation de reporting puisqu'ils sont chargés de la conception du rapport de gestion⁹³.

⁹¹ G. JAKHIAN et O. VAZZANO, « Les obligations d'information des sociétés : état des lieux à la suite des directives européennes 2014/95/UE et (UE) 2017/828 », *J.T.*, 2021, p. 693.

⁹² Directive (UE) 2013/34 du Parlement européen et du Conseil du 26 juin 2013 relative aux états financiers annuels, aux états financiers consolidés et aux rapports y afférents de certaines formes d'entreprises, modifiant la directive 2006/43/CE du Parlement européen et du Conseil et abrogeant les directives 78/660/CEE et 83/349/CEE du Conseil, *J.O.U.E.*, L 182, 29 juin 2013, art. 51.

⁹³ Code des sociétés et des associations, art. 3 : 5.

Il peut s'agir d'ailleurs à cet égard d'une responsabilité solidairement assumée si le manquement n'a pas été dénoncé par les autres administrateurs⁹⁴.

Ainsi, si un actionnaire se sent lésé par le manquement commis par les administrateurs, il pourrait réclamer sur le fondement de ces articles l'indemnisation du dommage qu'il aurait subi en raison de ce manquement⁹⁵.

Section 6. Développements futurs

Une modification de cette directive est advenue pour pallier les imperfections qui avaient été constatées. Un manque d'intelligibilité, de comparabilité, de fiabilité et de pertinence de l'information non financière étaient mis en évidence⁹⁶.

La déclaration non financière sera d'ailleurs remplacée par des informations en matière de durabilité⁹⁷.

La modification a été votée et s'appliquera à partir du 1er janvier 2024.

Parmi les changements les plus notables, on peut mentionner un champ d'application ratione personae élargi pour intégrer dans cette obligation de divulgation d'informations toutes les sociétés cotées sur les marchés réglementés européens, la standardisation du contenu des informations à collecter grâce à une taxonomie européenne dont les effets sont déployés par des actes délégués ou encore la vérification obligatoire des informations par un tiers indépendant⁹⁸.

⁹⁴ Code des sociétés et des associations, art. 2 : 56.

⁹⁵ J. CRESPIEN, *Les obligations de reporting non financier : état des lieux et analyse de l'application en Belgique pour certaines entités d'intérêt public cotées*, Mémoire de master en droit, P. Lambrecht (dir.), Université Catholique de Louvain, 2020-2021, pp. 39-40.

⁹⁶ L. BRUTOU, *L'évolution réglementaire du reporting non financier et son impact sur la théorie de l'agence au sein des entreprises de l'Union européenne*, Mémoire de master en gestion de l'entreprise, C. Dumas (dir.), Institut catholique des hautes études commerciales, 2021-2022, pp. 31-33.

⁹⁷ Directive (UE) 2022/2464 du Parlement européen et du Conseil du 14 décembre 2022 modifiant le règlement (UE) n°537/2014 et les directives 2004/109/CE, 2006/43/CE et 2013/34/UE en ce qui concerne la publication d'informations en matière de durabilité par les entreprises, *J.O.U.E.*, L 322, 16 décembre 2022.

⁹⁸ X, « La nouvelle directive CSRD sur le reporting de durabilité des sociétés », disponible sur www.amf-france.org, 17 janvier 2023.

II. *Devoir de vigilance*

La loi sur le devoir de vigilance et la législation européenne encore à l'état de proposition qui lui a emboité le pas, vont quant à eux venir apporter une régulation dans les espaces économiques dépassant les territoires nationaux⁹⁹.

C'est une régulation qui s'inscrit dans l'approche contraignante vue plus haut en tant qu'elle est identifiée comme « un droit étatique impératif »¹⁰⁰ dans la politique de régulation économique. En l'espèce, sous l'égide d'un devoir de vigilance, certaines entreprises vont devoir identifier les risques que leurs activités ou celles de leurs sous-traitants pourraient avoir sur l'environnement et sur les droits humains et vont devoir essayer de tout mettre en œuvre pour éviter leur survenance.

C'est en France qu'en premier lieu va se développer une législation afin de soumettre les entreprises à ce devoir de vigilance. C'est la raison pour laquelle la législation française sera d'abord examinée avant d'exposer de façon détaillée la proposition de directive européenne.

Section 1. La France, un des pays précurseurs en la matière

Aux fins de garder un avantage concurrentiel, les entreprises ont dû répartir leurs modes de production sur des territoires très dispersés avec une pluralité de filiales et cette situation les amène à échapper à certaines contraintes réglementaires en raison de chaînes de production de moins en moins lisibles¹⁰¹.

La structure du groupe était en plus organisée de telle sorte que chaque entité avait sa propre responsabilité juridique autonome et donc que seule cette dernière devait répondre de ses fautes¹⁰². La limitation de la responsabilité de la société mère et l'absence de compétence du juge pour traiter d'un dommage qui aurait été commis à l'étranger par l'une de ses filiales constituent ainsi un premier obstacle dans la condamnation de cette société mère qui aurait été à l'origine de ce dommage¹⁰³.

⁹⁹ P. PAILOT et D. DE SAINT-AFFRIQUE, *op. cit.*, p. 110.

¹⁰⁰ *Ibidem*, p. 109.

¹⁰¹ Proposition de loi relative au devoir de vigilance des sociétés mères et des entreprises donneuses d'ordre, C.R.A., A.N. Fr., 2014-2015, séance du 11 février 2015, n°2578, p. 9.

¹⁰² X. THUNIS et J-M. GOLLIER, « Devoir de vigilance des entreprises : vers une « responsabilité sociétale des entreprises » juridiquement obligatoire », *L'environnement, le droit et le magistrat*, 2021, p. 328.

¹⁰³ L. D'AMBROSIO, *op. cit.*, p. 635.

En outre, les multinationales se désolidarisent également de leurs sous-traitants en focalisant seulement leur responsabilité sur leur chaîne de production¹⁰⁴.

Pour responsabiliser tout de même les entreprises transnationales dans leur conduite, un devoir de vigilance raisonnable est dès à présent attendu de leur part.

Ce devoir nous vient tout droit du droit international sous la dénomination de due diligence¹⁰⁵.

Les Principes de l'OCDE à destination des multinationales qui s'en inspirent, ont mis en place à cet égard un standard pour l'organisation et la gestion des entreprises.

Mais plusieurs inconvénients sont à déplorer. Ces principes ne sont pas contraignants et ils constituent une obligation de moyen¹⁰⁶.

Les entreprises sont censées tout mettre en œuvre pour éviter la survenance de certains dommages. Il n'y a aucune obligation de résultat dans le chef des entreprises qui décideraient de faire usage des principes de l'OCDE comme cadre de référence.

Les principes de l'OCDE ne consacrent pour ainsi dire pas une responsabilité juridique à l'égard de la société mère mais seulement une manière de conduire de manière responsable ses activités en matière des droits humains et du droit de l'environnement¹⁰⁷.

Le caractère volontaire se heurtant à certaines limites, un besoin d'offrir un cadre réglementaire solide basé sur une approche contraignante s'est donc fait sentir notamment en France.

La catastrophe de Rana Plaza qui a fait 1138 morts et 2000 blessés a sans doute aussi accéléré sa mise à l'agenda, comme on peut le constater dans l'exposé des motifs de la loi française qui la relate en mettant en évidence le manque de contrôle des grandes marques de vêtements envers les conditions de travail instaurées par les sous-traitants bangladais¹⁰⁸.

¹⁰⁴ *Ibidem*, p. 331.

¹⁰⁵ L. D'AMBROSIO, « Le Devoir de vigilance : une innovation juridique entre continuités et ruptures », *Droit et société*, 2020, p. 639.

¹⁰⁶ *Ibidem*, p. 641.

¹⁰⁷ X., « Principes directeurs OCDE pour les entreprises multinationales », disponible sur www.economie.fgov.be, s.d., consulté le 15 mars 2023.

¹⁰⁸ Proposition de loi du 11 février 2015 précitée, p. 4.

Conformément à l'approche contraignante analysée plus haut, ce cadre devrait idéalement provenir alors d'un corps législatif sans que ce soit une démarche spontanée, il serait idéalement fondé sur une obligation de résultat à charge des grandes entreprises plutôt qu'une obligation de moyen et s'accompagnerait idéalement d'une réelle effectivité par des autorités de suivi et par un droit offert à tout intéressé de saisir un juge en cas de manquement à cette obligation de résultat.

La loi française du 27 mars 2017 va ainsi soumettre plus spécifiquement les entreprises à une obligation de vigilance (établissement, mise en place et publication d'un plan de vigilance), à une obligation de réaction (concernant le choix des mesures à prendre en cas de risque constaté) et une logique de sanction (si la surveillance est défaillante)¹⁰⁹.

Le plan de vigilance est la clé de voute de la loi et consiste à identifier les risques que les grands groupes font courir par leurs activités ainsi que les mesures raisonnables propres à prévenir ces risques préalablement identifiés¹¹⁰.

Ces grands groupes vont être responsabilisés dans les activités qui se dérouleraient ainsi dans leurs filiales et chaînes d'approvisionnement.

Si un dommage survient et que celui-ci aurait pu être évité par le plan de vigilance, ils seront tenus de le réparer. Le juge examinera les mesures qui avaient été envisagées et si celles-ci étaient suffisamment effectives¹¹¹.

Cette loi va ainsi bel et bien introduire une obligation à charge des entreprises mais l'on peut relever néanmoins qu'elle n'a pas passé le cap de faire en sorte que l'obligation soit une obligation de résultat¹¹².

La mise en œuvre d'un plan de vigilance respectueux des prescriptions de la loi suffit à exonérer de responsabilité l'entreprise qui aurait commis un dommage¹¹³.

¹⁰⁹ P. PAILOT et D. DE SAINT-AFFRIQUE, *op. cit.*, p. 110.

¹¹⁰ Proposition de loi du 11 février 2015 précitée, p. 11.

¹¹¹ L. D'AMBROSIO, *op. cit.*, p. 645.

¹¹² X., « Loi française relative au devoir de vigilance des sociétés mères et entreprises donneuses d'ordre. Questions fréquemment posées. », disponible sur www.plan-vigilance.org, 2017, p. 9.

¹¹³ X., « Tout comprendre sur le devoir de vigilance (FAQ) », disponible sur www.ccfid-terresolidaire.org, 1^{er} juillet 2021.

Section 2. Des recours intentés sur base de la loi française

Peu de décisions judiciaires ont pour l'instant été rendues sur base de la loi française mais l'on peut citer toutefois le recours intenté par des associations de protection de l'environnement et de défense des droits de l'homme pour s'opposer au mégaprojet de développement pétrolier mené par des filiales de TotalEnergies en Ouganda et Tanzanie¹¹⁴.

Ce mégaprojet qui consiste plus spécifiquement à construire un oléoduc de 1445 kilomètres, va conduire à faire déplacer des centaines de milliers de personnes et affecter un parc national¹¹⁵.

Le recours avait malheureusement été déclaré irrecevable par le Tribunal judiciaire de Paris le 28 février 2023 aux motifs notamment que l'action s'était fondée sur la mise en demeure réalisée en 2019 pour les manquements relevés dans le plan de vigilance de 2018 alors que ce plan n'est plus d'actualité maintenant puisqu'il a été remplacé successivement par les plans de 2019, 2020 et 2021, et que les griefs ne coïncidaient pas avec le plan de 2018 mais avec les plans postérieurs sans qu'aucune nouvelle mise en demeure n'ait été réalisée pour ces derniers¹¹⁶, préalable pourtant requis par la loi française avant toute saisine d'un juge¹¹⁷.

Il a toutefois le mérite d'être le premier en date à bousculer les firmes multinationales qui ne se préoccupent pas de leurs incidences réelles ou potentielles sur l'homme et l'environnement.

Section 3. Conception d'un cadre réglementaire européen

Dans ce contexte législatif qui a touché la France ainsi que l'Allemagne¹¹⁸ et qui voit d'autres États Membres comme la Belgique¹¹⁹, les Pays-Bas ou encore le Luxembourg suivre la même voie¹²⁰, la Commission a introduit sa proposition le 23 février 2022 à destination du Parlement et du Conseil en vue d'apporter une harmonisation au niveau des pays européens.

¹¹⁴ X, « Le procès Total, un test grandeur nature pour le devoir de vigilance », disponible sur www.cncd.be, 26 septembre 2022.

¹¹⁵ W. DRUET, « TotalEnergies prévoit de ravager l'Ouganda et la Tanzanie », disponible sur www.mrmondialisation.org, 19 novembre 2022.

¹¹⁶ Tribunal judiciaire de Paris, 28 février 2023, n°22/53942, p. 11 à 13.

¹¹⁷ Loi n°2017-399 du 27 mars 2017 relative au devoir de vigilance des sociétés mères et des entreprises donneuses d'ordre, *J.O.R.F.*, 28 mars 2017, art. 1.

¹¹⁸ Loi du 27 mars 2017 précitée ; Gesetz vom 16 Juli 2021 über die unternehmerischen Sorgfaltspflichten zur Vermeidung von Menschenrechtsverletzungen in Lieferketten (Lieferkettensorgfaltspflichtengesetz – LkSG), *BGBI.*, 23 Juli 2021.

¹¹⁹ Proposition de loi du 2 avril 2021 instaurant un devoir de vigilance et un devoir de responsabilité à charge des entreprises tout au long de leur chaîne de valeur, Doc Parl., *Ch.*, DOC 55 1903/001.

¹²⁰ Résolution du Parlement européen du 10 mars 2021 contenant des recommandations à la Commission sur le devoir de vigilance et la responsabilité des entreprises, 2020/2129, 10 mars 2021, considérant Y.

L'idée sous-jacente qui animerait la proposition serait de réduire en fait la chaîne complète de production et de relocaliser ainsi une partie de la production en Europe¹²¹.

L'adoption définitive de la proposition par le Parlement et le Conseil est attendue au printemps 2023 avec une entrée en vigueur espérée pour 2025.

Certains amendements seront entre-temps réalisés par les deux instances délibératives avant l'adoption de cette proposition.

Bien que cette dernière soit exposée en substance dans ce qui suit, il est donc utile de signaler que son contenu pourrait en conséquence encore évoluer si certaines modifications sont souhaitées. Le Conseil de l'Union européenne est déjà intervenu depuis l'envoi du texte par la Commission pour opérer certains changements qui seront mis en évidence dans la suite de ce mémoire.

Section 4. Champ d'application *ratione personae* de la proposition de directive

Ce devoir de vigilance concernera un certain nombre d'entreprises, environ 13 000 entreprises européennes et 4 000 de pays tiers opérant dans l'Union européenne selon les estimations de la Commission¹²². L'article 2 présente à cet effet les entreprises concernées.

Il s'agit premièrement des grandes entreprises de l'Union européenne qui emploient au moins 500 salariés et font un chiffre d'affaires net d'au moins 150 millions d'euros¹²³.

Les entreprises de l'Union européenne qui emploient 250 salariés et réalisent un chiffre d'affaires net d'au moins 40 millions dont la moitié de ce chiffre d'affaires est due à l'exercice d'une activité dans un secteur à haut risque sont aussi concernées¹²⁴. Par secteur à haut risque, il faut entendre notamment le secteur du textile, le secteur agricole ou encore le secteur de la construction¹²⁵.

¹²¹ N. CUZACQ (2023), *op. cit.*, p. 118.

¹²² Proposition de Directive du Parlement européen et du Conseil sur le devoir de vigilance des entreprises en matière de durabilité et modifiant la directive (UE) 2019/1937, COM (2022) 71 final, 23 février 2022, p 19.

¹²³ Proposition de Directive (23 février 2022) précitée, art. 2, par. 4, (c).

¹²⁴ Proposition de Directive (23 février 2022) précitée, art. 2, par. 4, (d).

¹²⁵ Proposition de Directive (23 février 2022) précitée, considérant 22.

Les entreprises des pays tiers qui réalisent un chiffre d'affaires d'au moins 150 millions d'euros ainsi que les entreprises des pays tiers qui font entre 40 millions et 150 millions d'euros de chiffres d'affaires dont la moitié est réalisée à partir d'une activité d'un secteur à haut risque sont, elles aussi, concernées par les prescriptions de la proposition de directive¹²⁶.

La dernière catégorie d'entreprises soumise à l'obligation de vigilance concerne enfin les partenaires commerciaux appartenant à la chaîne de valeur de ces entreprises¹²⁷.

La chaîne de valeur est définie par la proposition comme « les activités liées à la production de biens ou à la prestation de services par une entreprise, y compris le développement du produit ou du service et l'utilisation et l'élimination du produit, ainsi que les activités connexes des relations commerciales de l'entreprise établies en amont et en aval »¹²⁸.

Cette notion a été cependant restreinte matériellement en chaîne d'activités par le Conseil de l'Union car elle indique plus clairement que l'obligation de vigilance ne s'applique qu'à la chaîne d'approvisionnement et exclut donc la phase d'utilisation des produits ou services de l'entreprise¹²⁹. En conséquence, nous emploierons la seconde terminologie pour désigner dans la proposition ce qu'elle nomme « la chaîne de valeur ».

La proposition désigne ainsi ses entreprises prestataires de l'obligation de vigilance en fonction du nombre de salariés et de son chiffre d'affaires.

Le texte arrêté par le Conseil a tout de même ajouté à la proposition une « approche progressive » en ce sens que les règles s'appliqueraient d'abord trois ans après l'entrée en vigueur de la directive aux grandes entreprises comptant plus de 1000 salariés et réalisant plus de 300 millions d'euros ainsi que les entreprises de pays tiers générant dans l'Union plus de 300 millions d'euros¹³⁰.

¹²⁶ Proposition de Directive (23 février 2022) précitée, art. 2, par. 5, (f).

¹²⁷ S. BRABANT et F. FAVREAU, « Directive sur le devoir de vigilance : quels contrôles des pratiques managériales ? », *Politiques & management public*, 2022, p. 123.

¹²⁸ Proposition de Directive (23 février 2022) précitée, art. 3.

¹²⁹ Proposition de Directive du Parlement européen et du Conseil sur le devoir de vigilance des entreprises en matière de durabilité et modifiant la directive (UE) 2019/1937, 23 février 2022, modifiée par le Conseil, 30 novembre 2022, p. 6.

¹³⁰ Proposition de Directive (modifiée le 30 novembre 2022) précitée, p. 5.

Section 5. Les obligations à charge des entreprises concernées

Cette obligation générale de prévention des incidences négatives sur l'environnement et les droits humains est davantage approfondie aux articles 4 à 11 de la proposition ainsi qu'en son article 15.

L'Union européenne attire tout de même l'attention sur le fait que cette présente proposition ne porte pas préjudice aux obligations déjà existantes en matière de droits de l'homme et de droit de l'environnement¹³¹. En cas de conflit, des obligations qui seraient plus spécifiques ou plus étendues primeront ainsi sur cette proposition qui est de nature supplétive.

Les entreprises visées par la proposition vont devoir prendre certaines mesures indiquées schématiquement à l'article 4.

Elles vont devoir « intégrer le devoir de vigilance dans leurs politiques », « recenser les incidences négatives réelles ou potentielles », « prévenir et atténuer les incidences négatives potentielles, mettre un terme aux incidences négatives réelles et en atténuer l'ampleur », « établir et maintenir une procédure relative aux plaintes », « contrôler l'efficacité de leur politique et de leurs mesures de vigilance », et enfin « communiquer publiquement sur le devoir de vigilance ». Chacune de ses tâches est développée dans un article qui lui est dédié et qui suit l'article 4 dans son ordre d'énonciation.

L'intégration du devoir de vigilance s'effectuera par des politiques mises en place par l'entreprise qui comprendront une description de l'approche optée, un code de conduite décrivant les principes à suivre par la chaîne d'activités et une description des procédures pour sa mise en œuvre effective¹³².

Le recensement des incidences négatives réelles et potentielles est la seconde démarche à suivre par l'entreprise¹³³.

Pour ce faire, les entreprises sont notamment invitées à consulter les groupes potentiellement concernés par les incidences recensées.

¹³¹ Proposition de Directive (23 février 2022) précitée, p. 9.

¹³² Proposition de Directive (23 février 2022) précitée, art. 5.

¹³³ Proposition de Directive (23 février 2022) précitée, art. 6.

Une hiérarchie entre les incidences recensées est aussi exigée sur base de sa gravité et de sa probabilité, conformément au texte arrêté par le Conseil de l'Union, afin de traiter au départ les incidences négatives les plus importantes¹³⁴.

En troisième lieu, les entreprises sont tenues de prévenir ou au moins d'atténuer ces incidences négatives potentielles recensées. Les mesures de prévention prévues à cet effet prendront la forme d'un plan d'action, de garanties contractuelles qui attestent à charge des partenaires commerciaux le respect du code de conduite que l'entreprise a mise en place, ou encore de collaborer avec d'autres entités si toutes les actions prises par cette dernière s'avèrent inefficaces¹³⁵.

On assiste à cet égard à un bouleversement dans la conception classique du droit des contrats¹³⁶. La proposition de directive prévoit une mise en pratique concrète des obligations de vigilance par la voie contractuelle et donc enjoint le contrat à être un outil sociétal au service de la RSE¹³⁷. Les clauses vont ainsi être rédigées à charge des partenaires commerciaux dans l'intérêt des parties prenantes internes (telles que les conditions sociales de leurs travailleurs) et externes (notamment la population locale qui sera impactée par leurs activités)¹³⁸.

Si certaines incidences n'ont pas pu être adéquatement atténuées, l'entreprise va pouvoir mettre fin aux relations commerciales ou ne plus les étendre avec les partenaires qui seraient à l'origine de ces incidences par suite d'un manquement aux obligations contractuelles.

Une procédure relative aux plaintes doit aussi être prévue pour les personnes et organisations qui auraient des préoccupations légitimes quant aux incidences négatives qui proviendraient de l'entreprise ou de sa chaîne d'activités¹³⁹.

Les bénéficiaires de cette procédure seront les personnes touchées ou qui pourraient l'être par une incidence, les représentants des travailleurs actifs dans la chaîne d'activités et les organismes actifs dans les domaines liés à la chaîne d'activités.

¹³⁴ Proposition de Directive (modifiée le 30 novembre 2022) précitée, art. 6bis

¹³⁵ Proposition de Directive (23 février 2022) précitée, art. 7, par. 17 et art. 8, par. 24.

¹³⁶ M. TIREL, « La RSE, force créatrice du droit des contrats », *Recueil Dalloz*, 2023, p. 748.

¹³⁷ Proposition de Directive (23 février 2022) précitée, exposé des motifs, p. 16.

¹³⁸ M. TIREL, *op. cit.*, p. 748.

¹³⁹ Proposition de Directive (23 février 2022) précitée, art. 9.

Ces bénéficiaires ont le droit de demander un suivi approprié de leur plainte et de rencontrer les représentants de l'entreprise pour discuter de la situation. La procédure doit en tout état de cause être transparente, équitable et accessible¹⁴⁰.

Les entreprises seront aussi tenues de procéder à un suivi de l'efficacité des mesures qui auront été prises pour recenser, prévenir ou atténuer les incidences engendrées par leur chaîne d'activités sur base d'indicateurs quantitatifs et qualitatifs et d'ajuster leur politique en fonction des résultats obtenus¹⁴¹. Ce suivi se déroule *a minima* tous les douze mois et peut se dérouler toutes les fois où il existe une présomption que des risques liés à ces incidences peuvent se produire.

Enfin, les entreprises doivent communiquer publiquement leur politique de vigilance mise en place et qui contient les incidences identifiées et les mesures prises en conséquence. Une exemption est admise pour les entreprises qui sont soumises aux obligations de déclaration prévues par la directive 2013/34/UE relative aux comptes annuels (qui avait fait l'objet d'une analyse plus haut).

L'ensemble de ces prescriptions doit s'inscrire en outre en cohérence avec les objectifs climatiques instaurés par les Accords de Paris.

Les entreprises doivent donc en complément adopter un plan visant à garantir la compatibilité entre leur stratégie et la limitation du réchauffement planétaire en estimant dans quelle mesure ce réchauffement constitue un risque ou une incidence dans leurs activités¹⁴².

Cette obligation de vigilance en matière climatique, si l'on se réfère à une décision rendue par le Tribunal de la Haye qui condamnait le groupe Shell à réduire ses émissions de CO² de 45 pourcents d'ici 2030, pourrait s'appréhender comme une obligation de résultat¹⁴³.

Pour remplir au mieux leurs obligations, les entreprises pourront compter sur un panel d'aides mis à leur disposition. Des lignes directrices et des mesures de soutien sont en effet prévues conformément à l'article 13 et 14.

¹⁴⁰ Proposition de Directive (modifiée le 30 novembre 2022) précitée, art. 9, par. 3.

¹⁴¹ Proposition de Directive (23 février 2022) précitée, art. 9, par. 3.

¹⁴² Proposition de Directive (23 février 2022) précitée, art. 15.

¹⁴³ N. CUZACQ (2023), *op. cit.*, p. 82.

Section 6. Suivi du bon respect des obligations de vigilance

Une autorité de contrôle est désignée par chaque État membre pour veiller à la conformité des entreprises concernées avec les différentes obligations qui ont été présentées plus haut.

Cette autorité recevra toutes les prérogatives nécessaires à la bonne réalisation de cette surveillance.

Ces prérogatives comprennent *a minima* le pouvoir de faire cesser une infraction à une des obligations contenues dans la proposition, en ce compris la prise de mesures « correctives » proportionnées à l'infraction, le pouvoir d'imposer des sanctions pécuniaires et le pouvoir d'adopter des mesures provisoires pour éviter le risque d'atteinte grave et irréparable.

Les décisions prises par l'autorité de contrôle étant juridiquement contraignantes, un recours juridictionnel doit pouvoir être laissé à toute personne physique ou morale concernée par l'une de ces décisions.

Les autorités de contrôle des différents États membres sont en outre invitées à coopérer pour faciliter le bon respect du devoir de vigilance.

Section 7. La responsabilité civile et les sanctions prévues à cet effet

Une entreprise qui aurait occasionné un dommage par suite d'un manquement aux obligations relatives au devoir de vigilance, c'est-à-dire qu'elle n'a pas recensé, évité, atténué, supprimé ou réduit au minimum par des mesures appropriées l'incidence négative à l'origine de ce dommage, peut voir sa responsabilité civile engagée et être tenue de le réparer intégralement. Il s'agit donc au même titre que la loi française d'instaurer une obligation de moyen plutôt qu'une obligation de résultat comme l'indique la Commission¹⁴⁴.

¹⁴⁴ X, « Une économie juste et durable : la Commission établit des règles relatives au respect des droits de l'homme et de l'environnement par les entreprises dans les chaînes de valeur mondiales », disponible sur www.ec.europa.eu, 23 février 2022.

Une exonération de la responsabilité est toutefois invocable dès lors que le dommage a été uniquement causé par un de ses partenaires commerciaux faisant partie de sa chaîne d'activités¹⁴⁵.

Lorsque le dommage résulte du manquement de l'entreprise et d'un de ses partenaires commerciaux, ils sont par ailleurs solidairement responsables¹⁴⁶.

L'appréciation de la responsabilité civile de l'entreprise est réalisée par le juge en tenant compte des efforts faits par l'entreprise pour se conformer aux mesures « correctives » que l'autorité de contrôle lui aurait imposée et plus généralement des efforts faits pour remédier aux incidences négatives dans ses chaînes d'activités.

La proposition rappelle que les règles qu'elle a prévues pour la responsabilité civile et qui sont relatives aux incidences négatives sur les droits de l'homme et de l'environnement ne font pas obstacle aux règles édictées par les États Membres qui seraient plus strictes ou qui couvriraient des situations non contenues dans cette proposition.

Si la responsabilité civile de l'entreprise est établie, l'autorité de contrôle peut notamment lui infliger une sanction pécuniaire fondée sur son chiffre d'affaires.

Que la sanction prenne la forme d'une somme d'argent ou qu'elle prenne une autre forme, il faut s'assurer en tout état de cause que celle-ci soit suffisamment effective, proportionnée et dissuasive.

Chapitre II. Norme contraignante d'un droit commun en prise avec la RSE : Le Droit des sociétés

L'Union commence à dessiner les contours d'une entreprise tournée vers la durabilité et le social avec le reporting et le devoir de vigilance. Elle devra faire attention dans ce développement législatif à ne pas tomber dans les excès dénoncés par l'auteur Nicolas Cuzacq du « bougisme » et du « manque de cohérence » avec des normes édictées qui s'empilent les unes aux autres sans vision d'ensemble¹⁴⁷.

¹⁴⁵ Proposition de Directive (23 février 2022) précitée, art. 22, par. 1.

¹⁴⁶ Proposition de Directive (modifiée le 30 novembre 2022) précitée, art. 22, par. 3.

¹⁴⁷ N. CUZACQ (2023), *op. cit.*, p. 83.

Sera analysée sous ce chapitre, une législation ayant trait au droit des sociétés et qui concerne le volet humain de la RSE.

Cette norme contraignante fait partie d'un régime juridique, en l'occurrence pour ce qui nous concerne le droit des sociétés, qui est dit de droit commun car il s'agit d'un régime qui s'applique de façon générale dès lors qu'aucune règle spécifique n'y déroge¹⁴⁸.

En d'autres termes, ce droit commun va servir de texte de référence à des normes à objets plus restreints¹⁴⁹, c'est-à-dire aux normes spécifiques qui ont été exposées à la section précédente telles que le reporting et le devoir de vigilance¹⁵⁰.

En effet, les normes de droit commun permettent aux normes spécifiques qui s'attachent à une matière déterminée de s'appuyer sur les notions contenues dans ce droit commun pour se déployer dans leurs effets. Une entreprise qui est invitée à déposer en complément de ses comptes annuels un rapport détaillé des stratégies mises en œuvre aux fins de communiquer aux investisseurs et consommateurs sa prise en compte des considérations environnementales et sociales, aura recours au droit des sociétés, dont notamment la norme qui sera présentée dans cette section, pour appuyer sa politique de diversité.

Il est à noter que le droit des sociétés peut lui-même être vu comme spécifique pour un autre droit. Le droit civil peut par exemple servir de référentiel pour cette matière¹⁵¹.

Le droit des sociétés constitue en conséquence un fondement originel de la RSE en possédant des instruments propices à la prise en considération des parties prenantes¹⁵².

Parité entre les hommes et les femmes dans les organes de gestion

La Responsabilité sociétale des entreprises est souvent analysée sous le prisme du développement durable¹⁵³. C'est oublier un peu vite qu'elle consacre aussi un pilier social en complément du pilier environnemental.

¹⁴⁸ S. MAUCLAIR, *Recherche sur l'articulation entre le droit commun et le droit spécial en droit de la responsabilité civile extracontractuelle*, thèse de doctorat, Université d'Orléans, 2011, p. 14.

¹⁴⁹ *Ibidem*, pp. 14-15.

¹⁵⁰ Cf. supra (chapitre 2 titre III).

¹⁵¹ S. MAUCLAIR, *op. cit.*, p. 15.

¹⁵² Y. DE CORDT, « La responsabilité sociétale des entreprises – Les enjeux et les outils du droit des sociétés », *Reflets et perspectives de la vie économique*, 2009, p. 11.

¹⁵³ R. DE QUENAUDON, « Droit du travail », *Dictionnaire critique de la RSE*, N. Postel et R. Sobel (dir.), 2013, p. 121.

Les travailleurs font en effet partie intégrante des parties prenantes.

Dans cette perspective, se joue singulièrement la question de l'égalité de traitement qui devrait exister entre les hommes et les femmes. Cette égalité de traitement se déploie en différentes sous-branches et celle qui va nous intéresser concerne plus précisément la parité dans la représentation des deux sexes.

Section 1. Quelques statistiques venant éclairer la problématique de sous-représentation des femmes et les bienfaits de la diversité entre les sexes

Ces dernières années, les entreprises se sont davantage souciées de leur impact sur la société comme nous avons pu le constater.

Dans le cadre de cette nouvelle forme de responsabilité, les entreprises ont naturellement misé sur la gestion de la diversité au sein de leurs organes de gestion car elle en constitue l'un de ses enjeux¹⁵⁴. Cette gestion de la diversité s'inscrit bien entendu dans une stratégie politique reflétée par des acteurs sociaux dénonçant une sous-représentation de certaines catégories de personnes dans les hautes instances du monde économique¹⁵⁵.

Mais elle s'inscrit aussi plus concrètement dans une stratégie de management qui va permettre aux entreprises de faire changer leur culture et d'apporter des résultats économiques intéressants¹⁵⁶.

Elle remplit ainsi deux objectifs principaux : lutter contre les discriminations pour tendre vers une société juste et favoriser les desseins des entreprises en intégrant tous les talents disponibles¹⁵⁷.

Diverses études démontrent en effet que la diversité dans les organes a de nombreux bienfaits.

¹⁵⁴ J. BAUWERAERTS *et al.*, « Diversité de genre dans les organes de direction et performance des grandes entreprises belges », *La Revue des sciences de gestion*, 2017, p. 50.

¹⁵⁵ R. BATIONO et M. TOE, « Réaction du marché financier à la nomination de femmes au conseil d'administration. Cas de la France », *La revue des sciences de gestion*, 2019, p. 29.

¹⁵⁶ SPF Personnel et Organisation, « Elaborer une politique de diversité. Guide méthodologique », disponible sur www.fedweb.belgium.be, 1^{er} septembre 2010, p. 9.

¹⁵⁷ M. TOE, « Diversité du genre au Conseil d'Administration : vers une amélioration de la gouvernance des entreprises », *Gestion 2000*, 2014, p. 88.

Elle permet notamment la diffusion d'opinions et d'idées très variées mais aussi de détacher d'une pensée normée ceux qui sortent des grandes écoles qui a fait beaucoup de tort à l'économie¹⁵⁸. Tout ceci profite à l'entreprise en lui apportant créativité, remise en question, innovation, et une meilleure image auprès des clients et des consommateurs¹⁵⁹.

Dans cette perspective, la femme, quant à elle, peut créer de la valeur à l'entreprise grâce à ses caractéristiques distinctes de celles des hommes qui peuvent ainsi leur être complémentaires¹⁶⁰. Les femmes permettent plus précisément d'améliorer l'approche sur les clients en révélant les comportements féminins de consommation et sur les futurs employés en leur servant de référents et donc favoriser le processus de valeur de l'entreprise¹⁶¹.

En raison du fait que les études ayant analysé le lien entre une meilleure représentation de la femme et la performance économique n'ont pas abouti aux mêmes conclusions¹⁶², le marché financier demeure un bon indicateur pour évaluer de façon fiable la plus-value des femmes au sein des organes de gestion¹⁶³.

On observe des rentabilités anormales significatives de l'ordre de 1,02 pourcent du cours de l'action la veille de l'annonce de la nomination d'une femme et de 0,88 pourcent le jour-même de l'annonce¹⁶⁴.

Le marché financier envoie un signal positif à la nomination car il la considère comme un élargissement qui va améliorer la gouvernance de l'entreprise en limitant la « consanguinité » des administrateurs et créer de la richesse¹⁶⁵.

Malgré les bienfaits exposés, les interpellations de la société civile, les signaux positifs des marchés financiers et la bonne volonté de certaines entreprises, les femmes restent pourtant trop peu nombreuses à endosser des fonctions dans les conseils d'administration.

¹⁵⁸ X, « La diversité des genres peut-elle améliorer la performance de la gestion entrepreneuriale ? », disponible sur www.moneystore.be, 9 septembre 2019.

¹⁵⁹ J. BAUWERAERTS *et al*, *op. cit.*, p. 50.

¹⁶⁰ *Ibidem*, p. 55.

¹⁶¹ R. BATIONO et M. TOE, *op. cit.*, p. 31.

¹⁶² J. BAUWERAERTS *et al*, *op. cit.*, p. 55.

¹⁶³ R. BATIONO et M. TOE, *op. cit.*, p. 30.

¹⁶⁴ *Ibidem*, pp. 36-37.

¹⁶⁵ *Ibidem*, p. 38.

Les femmes ne représentaient en 2010 que dix pourcents des administrateurs dans les conseils d'administration des entreprises belges cotées en bourse¹⁶⁶.

Section 2. Présentation de la loi belge rééquilibrant la représentation des femmes

2.1. Base légale

À l'initiative notamment de la députée socialiste Colette R.R. Burgeon et sur base de ce qui était déjà mis en place dans les pays voisins tels que la Norvège ou l'Espagne¹⁶⁷, une proposition de loi avait été déposée le 24 septembre 2010 au Parlement et au Sénat en vue de lutter contre le plafond de verre que les femmes rencontrent « au fur et à mesure que l'on monte dans la hiérarchie »¹⁶⁸.

La proposition insistait ainsi sur le pouvoir du droit pour sortir plus rapidement de cette inégalité constatée¹⁶⁹.

Cette politique pouvait aussi par ailleurs indirectement contribuer à la réduction salariale observée entre les hommes et les femmes et qui constitue également un enjeu important en matière de RSE¹⁷⁰.

Il en est par conséquent advenu la Loi du 28 juillet 2011. Cette loi va venir modifier le Code des sociétés pour y insérer quelques dispositions. Ces dernières se trouvent à présent dans le Code des sociétés et des associations dans ses articles 3 : 6 paragraphe 2, 7 : 86 et 7 : 106¹⁷¹.

¹⁶⁶ S. BOSSCHAERTS, « Quota de femmes dans les conseils d'administration », disponible sur www.kluwereasyweb.be, *s.d.*, consulté le 4 avril 2023.

¹⁶⁷ Proposition de loi modifiant la loi du 21 mars 1991 portant réforme de certaines entreprises publiques économiques et le Code des sociétés afin de garantir la présence des femmes dans les instances délibératives des entreprises publiques autonomes et des sociétés cotées, développements, C.R.A., *Ch.*, 2010-2011, séance du 24 septembre 2010, n°0211/001, p. 5.

¹⁶⁸ Proposition de loi précitée, p. 4.

¹⁶⁹ Proposition de loi précitée, p. 5.

¹⁷⁰ Proposition de loi précitée, p. 7.

¹⁷¹ H. DE ROO et P. LAMBRECHT, « Directive européenne relative à la présence des femmes dans les conseils d'administration et implications pour la Belgique », disponible sur www.feb.be, 23 janvier 2023.

2.2. Champ d'application de la loi

L'obligation concerne les entreprises publiques et les entreprises privées cotées, c'est-à-dire les entreprises dont les titres sont admis aux négociations sur un marché réglementé¹⁷².

Une étude menée par le Syndicat Neutre pour Indépendants indiquait en 2011 une forte réticence des petites et moyennes entreprises à cette obligation de représentation car elles revendiquent le droit de choisir les candidats sur base de leur compétence¹⁷³. Toutefois, malgré ces réticences, les PME peuvent donc être visées dès lors qu'elles sont cotées.

En ce qui concerne les entreprises non cotées, elles ne sont pas tenues au niveau fédéral.

Cependant, à l'échelle de la Wallonie, un décret en 2014 a instauré l'obligation d'un quota d'un tiers pour les A.S.B.L.¹⁷⁴.

2.3. Contenu de la loi et délais pour sa mise en œuvre

Un tiers au moins des membres du conseil d'administration de sexe différent est exigé par la loi belge¹⁷⁵.

La loi précise que dans l'hypothèse où le nombre total d'administrateurs d'une entreprise ne peut pas être départagé en trois pour atteindre un nombre entier, le nombre est arrondi à l'unité supérieure.

Si le nombre d'administrateurs n'est pas d'un tiers, la prochaine assemblée générale qui aura lieu devra constituer un conseil d'administration conforme à l'esprit de cette loi¹⁷⁶.

Cette obligation n'est pas si facilement applicable. Du temps est nécessaire pour que les entreprises concernées puissent pleinement remplir cette obligation dans la pratique.

C'est la raison pour laquelle la loi est assortie de délais qui varient en fonction des entreprises.

¹⁷² Loi du 28 juillet 2011 modifiant la loi du 21 mars 1991 portant réforme de certaines entreprises publiques économiques, le Code des sociétés et la loi du 19 avril 2002 relative à la rationalisation du fonctionnement et la gestion de la Loterie Nationale afin de garantir la présence des femmes dans le conseil d'administration des entreprises publiques autonomes, des sociétés cotées et de la Loterie Nationale, *M.B.*, 14 septembre 2011, art. 4.

¹⁷³ E. HUCHET, A-C. MARQUET et M. TANCAU, « L'accès des femmes aux postes à responsabilité en Belgique. Entre entreprise social et classique : se co-inspirer pour un égal accès aux postes à responsabilité », disponible sur www.ess-europa.eu, 15 novembre 2015, p. 15.

¹⁷⁴ *Ibidem*, p.15.

¹⁷⁵ Loi du 28 juillet 2011 précitée, art. 4, par. 1.

¹⁷⁶ Loi du 28 juillet 2011 précitée, art. 4, par. 2.

En théorie, l'obligation de quota doit être respectée à partir du 1^{er} jour du 6^e exercice social qui suit la publication de la présente loi, c'est-à-dire qui suit le 14 septembre 2011.

Toutefois, l'obligation doit être respectée à partir du 1^{er} jour du 8^e exercice social qui suit la publication de la loi pour ce qui concerne les entreprises cotées dont moins de 50 pourcents des actions sont cotées en bourse ou qui remplissent au moins deux des trois critères :

- un nombre de salariés inférieur à 250 personnes ;
- un bilan inférieur ou égal à 43 millions d'euros ;
- un chiffre d'affaires net annuel inférieur ou égal à 50 millions d'euros.

Il est à noter que si l'entreprise vient d'être admise sur un marché réglementé, l'obligation de quota est à respecter à partir du 1^{er} jour du 6^e exercice social qui suit l'admission¹⁷⁷.

2.4. Sanctions

En cas de non-respect de la loi belge, deux sanctions principales sont envisagées.

La nomination d'une personne qui irait à l'encontre des objectifs de cette loi, c'est-à-dire une nomination effectuée sans respecter le quota, soit qu'elle ajouterait un administrateur du sexe dominant alors que le sexe différent n'est pas suffisamment représenté, soit qu'elle ferait diminuer le nombre d'administrateurs de sexe différent sous le minimum requis, peut faire l'objet d'une nullité¹⁷⁸.

La suspension des avantages financiers afférents au mandat des administrateurs peut aussi se produire en cas de manquement à l'obligation de quota jusqu'à ce que la composition du conseil d'administration ne s'y conforme¹⁷⁹.

La proposition initiale envisageait la nullité des décisions du conseil d'administration en cas de manquement de l'entreprise. Toutefois, elle n'est plus envisagée. Le Conseil d'État avait estimé que la sanction était disproportionnée en ce sens qu'elle allait jusqu'à troubler la continuité de l'entreprise pour faire respecter la représentation des femmes¹⁸⁰.

¹⁷⁷ Loi du 28 juillet 2011 précitée, art. 4, par. 3.

¹⁷⁸ Loi du 28 juillet 2011 précitée, art. 4, par. 4.

¹⁷⁹ Loi du 28 juillet 2011 précitée, art. 4, par. 2.

¹⁸⁰ Proposition de loi modifiant la loi du 21 mars 1991 portant réforme de certaines entreprises publiques économiques et le Code des sociétés afin de garantir la présence des femmes dans les instances délibératives des

2.5. Rapport des efforts fournis et évaluation de l'obligation de quota

Les entreprises cotées en bourse doivent inclure chaque année dans leur déclaration de gouvernement d'entreprise incluse dans le rapport de gestion, un aperçu des efforts qu'elles ont consentis en vue d'atteindre l'objectif d'un quota d'un tiers de femmes dans ses organes de gestion¹⁸¹.

En ce qui concerne l'évaluation de l'obligation, elle est à charge du Parlement et du Sénat qui sont amenés douze ans après la publication de cette loi, c'est-à-dire en 2023, à évaluer l'impact que cette loi belge aura eu dans les faits.

Cette année, nous en saurons ainsi plus si la loi a pu concrètement permettre la réalisation d'une plus grande représentation des femmes dans les hautes instances économiques.

L'Institut pour l'égalité des femmes et des hommes avait en tout cas en 2016 déjà analysé l'effectivité de la loi en comparant la composition du conseil d'administration de certaines entreprises cotées sur Euronext Brussels sur base de l'année 2008, 2012 et 2014.

On observe qu'en 2014, le pourcentage moyen de femmes est plus élevé qu'en 2008.

Les femmes sont en effet passées de 7,2 pourcents à 15,8 pourcents à faire partie d'un conseil d'administration¹⁸². Malgré cette belle progression, le quota reste malheureusement inférieur à celui attendu par la loi qui s'établit donc à 33 pourcents.

Parmi les entreprises cotées qui sont en conformité avec la loi, on peut citer à titre informatif Delhaize group, Umicore et ImmoBel¹⁸³.

Section 3. Présentation de la Directive européenne agissant à un échelon plus global

L'Union européenne s'est aussi dotée d'une législation apportant une diversité entre les sexes au sein des organes de gestion avec sa directive du 22 novembre 2022.

entreprises publiques autonomes et des sociétés cotées, avis du Conseil d'État, *Doc.*, Ch., 2010-2011, n°0211/007, p. 15.

¹⁸¹ Code des sociétés et des associations, art. 3 : 6, par. 2, 6°

¹⁸² Institut pour l'Égalité des Femmes et des Hommes, « Premier bilan de la loi du 28 juillet 2011 relative aux quotas de genre dans les conseils d'administration », disponible sur www.igvm-iefh.belgium.be, 25 janvier 2016, p. 8.

¹⁸³ *Ibidem*, p. 8.

Elle avance les motifs de la croissance économique, de la compétitivité des entreprises et des défis démographiques pour soutenir sa législation à l'échelon européen¹⁸⁴.

Il y aurait selon ses estimations 30,6 pourcents de femmes représentés dans les conseils d'administration. Ce chiffre qui pourrait sembler honorable, cache en réalité des disparités importantes entre les pays européens. La France voit ses organes être composés de 45,3 pourcents de personnes de sexe féminin tandis qu'à Chypre, seulement 8,5 pourcents des femmes accèdent aux mêmes fonctions¹⁸⁵.

La directive européenne va plus loin que ce que le législateur belge avait prescrit. Elle apporte un quota différencié qui dépend de la nature de la fonction occupée au sein du conseil d'administration.

S'il s'agit des administrateurs non exécutifs, 40 pourcents de femmes doivent endosser ce rôle, tandis que s'il s'agit de l'ensemble des administrateurs, 33,3 pourcents est requis¹⁸⁶.

L'administrateur exécutif est défini par une Recommandation de 2005 comme « tout membre de l'organe d'administration d'une société chargé de la gestion quotidienne de cette société »¹⁸⁷.

L'administrateur non exécutif est la catégorie résiduaire. Il concerne tout membre « autre que l'administrateur exécutif »¹⁸⁸.

A contrario de la législation belge, la directive européenne exclut toute PME de moins de 250 salariés¹⁸⁹.

Un délai unique est instauré par la directive. Les entreprises cotées ont jusqu'au mois de juillet 2026 pour se conformer aux prescriptions de cette directive¹⁹⁰.

¹⁸⁴ Directive (UE) 2022/2381 du Parlement européen et du Conseil du 23 novembre 2022 relative à un meilleur équilibre entre les femmes et les hommes parmi les administrateurs des sociétés cotées et à des mesures connexes, *J.O.U.E.*, L 315, 7 décembre 2022, considérant 10.

¹⁸⁵ X, « Des règles décisives pour favoriser l'égalité dans les conseils d'administration | Actualité | Parlement européen », disponible sur www.europarl.europa.eu, 22 novembre 2022.

¹⁸⁶ Directive du 23 novembre 2022 précitée, art. 5, par. 1 a) et b).

¹⁸⁷ Recommandation de la Commission du 15 février 2005 concernant le rôle des administrateurs non exécutifs et des membres du conseil de surveillance des sociétés cotées et les comités du conseil d'administration ou de surveillance, *J.O.U.E.*, 25 février 2005, 2.2.

¹⁸⁸ Recommandation de la Commission du 15 février 2005 précitée, 2.3.

¹⁸⁹ Directive du 23 novembre 2022 précitée, art.2.

¹⁹⁰ X, « Des règles décisives pour favoriser l'égalité dans les conseils d'administration », disponible sur www.europarl.europa.eu, 22 novembre 2022.

Tous les ans, les entreprises concernées devront en outre faire rapport de la représentation hommes-femmes et justifier si elles ne sont pas parvenues à respecter le quota imposé en présentant les moyens qui vont leur permettre d’y arriver¹⁹¹.

En cas de manquement, enfin, l’Union européenne insiste sur le fait que les sanctions qui seraient prises par les États membres soient efficaces, dissuasives et proportionnées¹⁹².

Une amende adressée à l’entreprise fautive ou la dissolution de son conseil d’administration sont des sanctions qui remplissent ces conditions selon elle¹⁹³.

Le quota, qu’il émane de la Belgique ou de l’Union européenne, s’inscrit donc vraisemblablement en plein dans l’approche contraignante en ce qu’il ne laisse pas de marge de manœuvre aux entreprises concernées, qu’il fait écho à une diversité de genre vue comme une base minimale que les entreprises doivent intégrer, et leur réserve certaines conséquences juridiques défavorables en cas de non-conformité.

Chapitre III. Relativisation de la portée contraignante

Nous avons analysé trois normes qui sont de nature contraignante dans leur contenu et dans leurs effets. Toutefois, on peut en réalité apporter une nuance à la nature de ces différentes normes.

Un nombre important d’auteurs pointait notamment de nombreux problèmes qui affectaient l’efficacité de la Directive européenne de 2014 en matière de reporting extra-financier¹⁹⁴.

Il existait en premier lieu une absence de contrainte envers les entreprises qui ne divulguaient pas les informations extra-financières et aussi envers celles qui fournissaient des informations incomplètes¹⁹⁵.

¹⁹¹ Directive du 23 novembre 2022 précitée, art. 13.

¹⁹² Directive du 23 novembre 2022 précitée, art. 8.

¹⁹³ X, « Des règles décisives pour favoriser l’égalité dans les conseils d’administration », disponible sur www.europarl.europa.eu, 22 novembre 2022.

¹⁹⁴ V. MERCIER, « De la transparence à la vigilance ou le renforcement des obligations en matière de RSE », *RSE & Médiation – Regard croisé France-Canada*, Presses Universitaires Aix Marseille, 2018 ; C. Z. WAGNER, « Evolving norms of Corporate Social Responsibility: Lessons Learned from the European Union Directive On Non-Financial Reporting », *Saint Louis University School of Law*, 2018 ; O. EQUEYE, « Le reporting extra financier - une analyse de son efficacité », disponible sur www.myriadconsulting.fr, *s.d.*, consulté le 20 avril 2023.

¹⁹⁵ O. EQUEYE, « Le reporting extra financier - une analyse de son efficacité », disponible sur www.myriadconsulting.fr, *s.d.*, consulté le 20 avril 2023.

Selon la Directive de 2013, chaque État Membre est libre de fixer ses propres mécanismes de contrainte¹⁹⁶. Ce faisant, une entreprise pouvait très bien se cantonner à des informations superficielles qui manquaient de consistance afin de communiquer favorablement sur ses activités lorsque la législation nationale n'avait pas élaboré de sanctions efficaces comme c'était le cas en France où une simple injonction était envisageable¹⁹⁷.

Il y avait aussi, en second lieu, une absence de standards internationaux obligatoires qui permettaient d'opérer des comparaisons entre entreprises d'un même secteur, que ces entreprises aient leur siège au sein de pays différents ou d'un même pays¹⁹⁸.

Pour le dire autrement, les entreprises, en pouvant utiliser des référentiels différents, rendaient ainsi la lecture de leurs activités complexe pour les investisseurs et toute comparaison impossible¹⁹⁹.

En troisième lieu, il n'y avait pas l'obligation de faire contrôler les informations collectées par une autorité indépendante tierce à l'opération qui viendrait certifier la véracité de ces dernières²⁰⁰. L'Autorité des marchés financiers était la seule à analyser les produits financiers qui étaient négociés sur les marchés réglementés²⁰¹.

Or, la certification permet d'apporter une crédibilité aux informations et par conséquent rassurer les potentiels investisseurs sur la concordance entre les informations émises et la situation réelle de l'entreprise²⁰².

Ces auteurs mettaient aussi en évidence que l'obligation, malgré ses bonnes intentions, ne couvrait pas suffisamment d'entreprises puisque les petites et moyennes entreprises n'étaient pas tenues de s'y conformer comme nous avons pu le constater²⁰³.

¹⁹⁶ Directive du 26 juin 2013 précitée, art. 51.

¹⁹⁷ V. MERCIER, *op. cit.*, p. 40.

¹⁹⁸ O. EQUYEY, « Le reporting extra financier - une analyse de son efficacité », disponible sur www.myriadconsulting.fr, *s.d.*, consulté le 20 avril 2023.

¹⁹⁹ V. MERCIER, *op. cit.*, p. 34.

²⁰⁰ C. Z. WAGNER, *op. cit.*, pp. 698-699.

²⁰¹ V. MERCIER, *op. cit.*, p. 37.

²⁰² B. BOYER-ALLIROL, « Faut-il mieux réglementer le reporting extra financier pour améliorer sa prise en compte par les investisseurs », *Comptabilité sans Frontières...The French Connection*, 2013, p. 17.

²⁰³ Cf. *supra* « Section 2. Champ d'application *ratione personae* », p. 15.

En dernier lieu, le principe « Comply or Explain » qui a été analysé plus haut renforçait l'idée d'une contrainte atténuée en laissant la possibilité aux entreprises de ne pas dévoiler certaines informations tant que ces dernières trouvaient des justifications convaincantes²⁰⁴.

Ce principe a pour but d'apporter une souplesse dans l'application de la Directive dans un contexte où certains pays de l'Union européenne voulaient laisser un pouvoir discrétionnaire aux entreprises²⁰⁵.

La modification récente qui a été adoptée par le Parlement européen va permettre, comme nous l'avons vu, de pallier une grande partie de ces problèmes pour en assurer une effectivité plus concrète en faveur de la durabilité et de l'humain.

Toutefois, ces différents éléments démontrent qu'une législation *a priori* contraignante peut manquer d'effectivité si elle n'encadre pas suffisamment son objet. La finalité sous-jacente de cette obligation qui pourrait se résumer à ce que les entreprises publient « des données concernant leur impact sur le climat et l'environnement pour que les investisseurs soient pleinement informés de la durabilité de leurs investissements »²⁰⁶ ne semble donc pas si aisément atteignable, même si l'on se trouve dans le champ des normes contraignantes.

La figure du juge qui représente le dernier rempart garantissant l'effectivité de la loi lorsque celle-ci n'est pas assez consistante, est alors espérée.

Il s'avère pourtant que peu de jurisprudence est à dénombrer à l'encontre des entreprises qui ne se plieraient pas à cette obligation de reporting. Le devoir de vigilance étant un concept plus récent, il est davantage compréhensible que les différends ne se soient pas encore véritablement exprimés au niveau judiciaire.

On peut tout de même souligner que même lorsque la loi est assortie d'une sanction juridique, comme c'est plus clairement le cas au sujet de la loi française et de la proposition de directive sur le devoir de vigilance, cette dernière peut s'avérer difficile à actionner.

²⁰⁴ C. Z. WAGNER, *op. cit.*, p. 696.

²⁰⁵ *Ibidem*, p. 690.

²⁰⁶ Communication du 11 décembre 2019 précitée, p. 20.

Pour rappel, ces deux normes prévoient la possibilité d'engager la responsabilité juridique d'une entreprise et donc un droit à réparation dans l'hypothèse où un dommage est survenu en raison d'un manquement à ce devoir²⁰⁷. Il s'agit comme nous l'avons vu de deux obligations de moyen et non de résultat. En cas d'inexécution de l'obligation, la charge de la preuve qui incombe à la victime du dommage sera plus exigeante pour ce qui concerne l'obligation de moyen.

Au lieu de simplement prouver que le résultat n'a pas été atteint, elle devra en plus démontrer la faute du débiteur qui ne s'est pas comporté en bon père de famille « en ne faisant pas un bon choix dans les moyens mis en œuvre »²⁰⁸.

Certaines organisations non gouvernementales faisaient part avec regret à cet égard qu'il était de ce fait relativement complexe pour la victime de démontrer le lien de causalité entre ce dommage et l'inadéquation des mesures de diligence raisonnable prises par l'entreprise pour l'éviter²⁰⁹.

Dans l'hypothèse où l'intéressé a pu démontrer la culpabilité de l'entreprise et que celle-ci est sanctionnée pécuniairement, il faut aussi encore s'assurer que cette sanction soit suffisamment dissuasive.

Les entreprises agissent en être économique rationnel lorsqu'il s'agit de faire face à certaines dépenses qui pourraient nuire à leur performance.

Elles évaluent par conséquent le coût du risque d'être en infraction et de se voir infliger une sanction pécuniaire avec celui qui est nécessaire pour que l'infraction ne soit pas commise, c'est-à-dire les coûts de sa mise en conformité avec la loi²¹⁰.

Certaines entreprises habitées par des « enjeux économiques de pérennisation d'une activité » pourraient être tentées de ne pas se soucier des « enjeux éthiques de responsabilité de gouvernance » dès lors que ces derniers n'apportent aucune certitude de bénéfice autre que l'évitement d'une sanction pécuniaire potentielle²¹¹.

²⁰⁷ V. MERCIER, *op. cit.*, p. 41.

²⁰⁸ L. DEBROUX, « Les obligations : Définitions et notions », *Obligations. Traité théorique et pratique*, 2016, p. 16.

²⁰⁹ V. MERCIER, *op. cit.*, pp. 48-49.

²¹⁰ P. DE VREESE, « Le coût de la conformité réglementaire pour les institutions financières », disponible sur www.pideeco.be, 2 décembre 2019.

²¹¹ J-D. DARSA et N. DUFOUR, « Gérer le coût du risque en entreprise, un enjeu stratégique entre contrôle budgétaire et sauvegarde de la valeur », *Revue Internationale de Management et de Stratégie*, 2014, p. 2.

A contrario, les coûts d'une mise en conformité réglementaire sont déterminables (ressources financières, humaines, temporelles) et peuvent s'établir entre 10 à 100 pourcents de la marge nette²¹².

Si les entreprises sont conscientes qu'elles ont un risque faible d'être sanctionnées en raison d'exigences procédurales lourdes, et encore plus faible de subir une sanction supérieure aux coûts qui auraient permis son évitement, elles ne perçoivent pas toutes un intérêt économique à agir.

Sans entrer dans les détails, on peut aussi noter que le contenu de la loi française sur le devoir de vigilance a fait l'objet de critiques en raison de sa largeur et de son imprécision sémantique²¹³.

On peut aussi noter que le quota instauré en vue d'apporter un équilibre entre les sexes dans les organes de gestion a permis aux femmes d'occuper davantage les hautes fonctions économiques, mais qu'il n'a pas atteint totalement le cœur du problème de sous-représentation du sexe féminin puisque seulement 5,6 pourcents des entreprises ont une femme à la tête de ces organes de gestion²¹⁴. Un problème peut en cacher un autre.

Ces observations viennent, lorsqu'elles sont mises côte à côte, illustrer les lacunes que peuvent avoir les normes légales et les rendre moins contraignantes qu'elles n'ont semblé l'être *prima facie*.

À cet égard, on verra que les normes volontaires peuvent être davantage propices à la réalisation des objectifs sociétaux.

²¹² *Ibidem*, pp. 5-6.

²¹³ P. PAILOT et D. DE SAINT-AFFRIQUE, *op. cit.*, p. 115.

²¹⁴ X, « Communiqué de presse. Loi Quotas : quatre fois plus de femmes dans les conseils d'administration », disponible sur www.igvm-iefh.belgium.be, 16 juin 2022, p. 1.

TITRE IV. NORMES VOLONTAIRES

La RSE se traduit par une responsabilité de rendre des comptes sur ses propres activités et celles de ses sous-traitants au risque pour l'entreprise d'être sanctionnée juridiquement.

Toutefois, il existe aussi des normes non assorties de sanction juridique²¹⁵.

Ces normes, comme on l'a vu, semblent être laissées à l'appréciation des entreprises.

Il peut s'agir de certifications, de labels ou encore d'outils conçus par des agences de notation²¹⁶.

Par souci de réalisme, nous nous concentrerons uniquement sur un label qui permet de certifier qu'un produit ou un service s'inscrit dans un processus responsable ainsi que sur une norme en lien avec la fiscalité.

Comme pour l'approche contraignante, la famille des normes spécifiques en RSE et des normes de droit commun en prise avec la RSE seront donc abordées.

Nous verrons en outre, après l'exposé de ces quelques normes, que leur caractère *a priori* volontaire est aussi à relativiser.

Chapitre I. Norme volontaire spécifique : Le Label

La plateforme RSE active en France définit un label RSE comme « une attestation de garantie délivrée par une tierce partie qui caractérise la démarche RSE mise en œuvre par une entreprise au sens des lignes directrices ISO 26000 »²¹⁷.

Il peut aussi s'entendre comme « tout document, certificat ou attestation confirmant que les ouvrages, les produits, les services, les procédés ou les procédures en question remplissent certaines exigences » conformément à la loi sur les marchés publics²¹⁸.

Les labels sont très variés puisqu'ils peuvent autant concerner l'aspect social de la RSE que son aspect environnemental.

²¹⁵ I. CADET, « Aspects juridique de la responsabilité sociale », *I2D - Information, données & documents*, 2016, p. 38.

²¹⁶ C. BONANNI *et al.*, *La RSE – La responsabilité sociale des entreprises*, Dunod, 2016, p. 133.

²¹⁷ Plateforme RSE, « Labels RSE. Propositions pour des labels RSE sectoriels destinés aux TPE, PME et ETI », disponible sur www.strategie.gouv.fr, février 2021, p. 3.

²¹⁸ Loi du 17 juin 2016 relative aux marchés publics, *M.B.*, 14 juillet 2016, art. 2, 50°.

Bien que nous nous restreignons à l'analyse du label écologique mis en place par l'Union européenne, nous pouvons citer à titre d'exemple de façon extrêmement brève deux labels actifs en Belgique.

Il s'agit du label social belge qui est apparu en 2002 par la loi du 27 février 2002 et qui certifie que le produit ou le service proposé par l'entreprise a été élaboré tout au long de sa chaîne de production « dans le respect des quatre principes repris dans la Déclaration relative aux principes et droits fondamentaux au travail adoptée par l'OIT (...) telles que la liberté d'association et le droit de négociation collective, l'abolition du travail forcé, l'interdiction du travail des enfants et l'interdiction de la discrimination sur le lieu de travail »²¹⁹.

Il s'agit aussi du label Entreprise Éco-dynamique qui existe à l'échelon bruxellois puisqu'il est géré par Bruxelles-Environnement et qui récompense les entreprises (label 1 étoile, 2 étoiles, 3 étoiles) sur base d'un score tenant compte des bonnes pratiques qu'elles ont réalisées dans des thématiques environnementales variées telles que le bruit ou la mobilité²²⁰.

Label écologique de l'Union européenne

Section 1. Contexte et base légale

Dans un but d'une distribution et d'une consommation plus durable, les autorités publiques veulent agir dès la phase précontractuelle par la création de labels écologiques qui informent les consommateurs sur les produits qu'ils achètent²²¹.

L'Union européenne a ainsi lancé dès 1992, par la voie d'un Règlement, la possibilité pour les entreprises d'apposer un label sur leurs produits dont le cycle de vie complet s'inscrirait dans une démarche responsable.

Le Règlement actuellement en vigueur est le Règlement 66/2010 du Parlement européen et du Conseil du 25 novembre 2009 qui a modifié le Règlement 880/92 à l'origine du projet de label.

²¹⁹ M. GLORIEUX, « Le label social belge : une initiative à valeur d'exemple ? », *Reflets et perspectives de la vie économique*, 2009, p. 103.

²²⁰ X, « Le Label Entreprise Ecodynamique : valorisez les efforts de votre entreprise pour l'environnement », disponible sur www.environnement.brussels, 11 octobre 2021.

²²¹ H. JACQUEMIN et P. LIMBREE, « Mobiliser le droit de l'entreprise pour promouvoir le développement durable et l'économie circulaire », *J.T.*, 2021, pp. 170-171.

Ce label récompense les entreprises qui ont réellement des produits dont leur impact sur l'environnement pendant toute leur durée de vie est faible et donc qui ont finalement de bonnes performances environnementales.

Ces performances environnementales sont en conséquence analysées à l'aune du concept de cycle de vie qui regroupe les étapes allant de l'extraction des matières premières du produit jusqu'à sa fin de vie²²².

L'écolabel adopté par l'Union est ainsi défini comme un label « volontaire destiné à promouvoir les produits ayant une incidence moindre sur l'environnement pendant tout leur cycle de vie et à fournir aux consommateurs des informations précises, exactes et scientifiquement établies concernant l'incidence des produits sur l'environnement »²²³.

Section 2. Conditions à respecter pour l'octroi du label écologique

Pour que l'entreprise puisse bénéficier du label, l'article 9 nous dit qu'elle doit faire une demande à l'organisme compétent pour connaître de celle-ci.

Un organisme est en fait institué par chaque État membre sur base du Règlement pour vérifier si une entreprise remplit les critères d'obtention du label et le cas échéant, après obtention, si elle respecte ses conditions d'utilisation²²⁴. L'organisme compétent que l'entreprise sollicitera est celui du lieu dans lequel le produit est ou sera mis sur le marché.

Si le produit est commercialisé dans plusieurs pays, l'entreprise peut choisir un organisme présent dans l'un de ces pays.

La demande doit comprendre les coordonnées de l'entreprise, le groupe de produits pour lequel l'entreprise fait la demande, la description complète du produit et toute autre information que l'organisme compétent estimerait avoir besoin.

Des critères généraux et des critères spécifiques sont en outre à respecter.

²²² X, « Limiter les impacts de l'utilisation des matériaux de construction | Rénovation des Écoles », disponible sur www.renoovermonecole.be, 9 mai 2016.

²²³ Règlement (CE) 66/2010 du Parlement européen et du Conseil du 25 novembre 2009 établissant le label écologique de l'UE, *J.O.U.E.*, L 27, 30 janvier 2010, préambule.

²²⁴ Règlement du 25 novembre 2009 précité, art. 4.

Ils sont le fruit « d'études scientifiques et d'une vaste concertation avec des ONG environnementales, des associations de consommateurs, des unions professionnelles, des PME et des intermédiaires »²²⁵.

En ce qui concerne les critères généraux, ils se fondent notamment sur les incidences environnementales, le potentiel de réutilisation du produit ou encore le principe de réduction des tests sur les animaux²²⁶, tandis qu'en ce qui concerne les critères spécifiques, ils sont précisés dans des référentiels applicables à chaque catégorie de produits ou services.

Une catégorie de produits peut s'entendre comme « un ensemble de produits qui ont une finalité similaire et sont similaires du point de vue de l'utilisation, ou qui ont des propriétés fonctionnelles similaires, et sont similaires du point de vue de la perception par les consommateurs »²²⁷. On peut citer à titre d'exemple la catégorie du multimédia, de la papeterie, des vêtements ou encore du mobilier.

L'impact environnemental le plus élevé pour une imprimante n'étant pas semblable à celui d'un détergent puisque le premier consommera beaucoup d'énergie tandis que le second occasionnera surtout des dommages à l'eau, des critères spécifiques ont dû être élaborés²²⁸.

Certains produits ne peuvent pas faire l'objet d'un label et ne pourront donc pas être contenus dans la demande faite par l'entreprise. L'article 2 exclut plus particulièrement les médicaments à usage humain, les médicaments vétérinaires ainsi que les dispositifs médicaux.

L'organisme compétent va recevoir la demande et donner une réponse dans les deux mois en examinant le caractère suffisamment complet de la demande.

Si le dossier est complet, l'organisme de contrôle peut conclure un contrat avec l'opérateur économique et lui imposer des conditions d'utilisation. L'apposition du label ne peut en tout état de cause s'effectuer tant que le contrat n'aura pas été au préalable conclu²²⁹.

²²⁵ X, « Les critères environnementaux | Ecolabel », disponible sur www.ecolabel.be, *s.d.*, consulté le 5 avril 2023.

²²⁶ Règlement du 25 novembre 2009 précité, art. 6.

²²⁷ Règlement du 25 novembre 2009 précité, art. 3, 1).

²²⁸ X, « Les critères environnementaux | Ecolabel », disponible sur www.ecolabel.be, *s.d.*, consulté le 5 avril 2023.

²²⁹ Règlement du 25 novembre 2009 précité, art. 8, 9.

Le label a une période de validité de 3 à 5 ans qui va dépendre de la date d'octroi et de l'échéance qui est calquée sur l'expiration de la période des critères spécifiques²³⁰.

À l'heure actuelle, d'après les statistiques de mars 2023 réalisées par la Direction générale de l'environnement, le label a été octroyé à 2367 reprises et est utilisé sur 88 045 produits²³¹.

Section 3. Contrôle de l'usage du label et sanctions éventuelles

Un contrôle régulier par l'organisme compétent est réalisé en vue de s'assurer que l'entreprise demeure en conformité avec les critères du label octroyé conformément à l'article 10.

Les moyens qui lui sont conférés pour mener à bien cette mission sont relativement importants puisque l'organisme peut par exemple solliciter de la part de l'entreprise certains documents ou l'accès à ses locaux.

En cas d'absence de conformité avec les critères établis par le Règlement, l'organisme compétent se réserve le droit d'interdire l'utilisation du label par l'entreprise qui en avait reçu l'autorisation.

Le Règlement va venir introduire une interdiction envers les logos ou les labels qui feraient penser au label décerné par l'Union sans que ce soit celui-ci et qui créeraient ainsi un risque de confusion pour les consommateurs.

Toute publicité mensongère ou trompeuse est également formellement interdite.

Une entreprise ne peut par exemple pas laisser penser qu'elle est en possession de ce label et l'afficher sur ses produits alors qu'elle n'a pas obtenu l'autorisation nécessaire pour ce faire.

Il s'agit d'une pratique commerciale trompeuse selon l'article VI.100, 2° du Code de droit économique.

²³⁰ SPF Santé publique, Sécurité de la Chaîne alimentaire et Environnement, « EU ECOLABEL. Information destinée aux demandeurs », 2017, p. 5.

²³¹ X, « Ecolabel facts and figures », disponible sur www.environment.ec.europa.eu, *s.d.*, consulté le 16 avril 2023.

Le label a été instauré avec l'idée d'encadrer la conception durable et d'en faciliter son développement sur les marchés des biens et des services mais il a aussi été instauré avec l'idée d'encadrer la communication qui pourrait en être faite par les entreprises, objectif qui s'inscrit directement dans la lutte contre le greenwashing qui voit des produits se prétendre « eco-friendly » alors qu'ils n'en ont pas les caractéristiques²³².

Les sanctions sont laissées aux États membres et doivent en tout état de cause être effectives, proportionnées et dissuasives²³³.

Une amende de 100 à 500 euros ou bien les mesures dissuasives qui seraient prises par le Tribunal correctionnel sont des sanctions qui remplissent ces exigences²³⁴.

Section 4. Étude d'un cas d'entreprise ayant intégré le label

Pour mieux comprendre le contexte dans lequel opère le label, nous pouvons prendre l'exemple d'une entreprise belge et voir ce qu'elle a été amenée à devoir faire pour obtenir ce label.

En Belgique, parmi les entreprises qui détiennent ce label, nous pouvons nous focaliser sur l'entreprise belge Pollet.

L'entreprise belge Pollet a été, à titre indicatif, désignée en 2022 plus vieille entreprise belge à détenir le label écologique en l'ayant obtenu en 2007²³⁵.

Cette entreprise est active dans le secteur des produits professionnels de nettoyage en proposant aux clients des produits d'entretien des sols ou encore des sanitaires.

Ce secteur fait partie des différentes catégories de produits visés par le label.

La Décision de la Commission du 2 mai 2018²³⁶ établit les critères spécifiques auxquels l'entreprise doit se conformer si elle veut obtenir le label tant convoité dans ce secteur d'activités. En son article 3, la décision décrit à cet effet les conditions d'obtention du label.

²³² *Ibidem*, p. 170.

²³³ Règlement du 25 novembre 2009 précitée, art. 17.

²³⁴ H. JACQUEMIN et P. LIMBREE, *op. cit.*, p. 171.

²³⁵ X, « Pollet plus ancien détenteur de l'EU Ecolabel », disponible sur www.be-fr.pollet.eu, *s.d.*, consulté le 16 avril 2023.

²³⁶ Décision (UE) 2018/680 de la Commission du 2 mai 2018 établissant les critères du label écologique de l'Union européenne pour les services de nettoyage intérieur, *J.O.U.E.*, L 91, 4 mai 2018.

Il s'agit pour le produit de faire partie de la catégorie visée par la décision et de satisfaire notamment aux critères obligatoires suivants :

- Utilisation de produits de nettoyage à faible incidence environnementale,
- Dosage des produits de nettoyage,
- Utilisation de produits microfibrés,
- Formation du personnel,
- Bases d'un système de management environnemental,
- Tri des déchets solides dans les locaux,
- Infos figurant sur le label écologique européen.

Au niveau par exemple du dosage, il est exigé que le personnel puisse avoir accès à des appareils de dosage adaptés aux produits et qu'ils aient les instructions de dosage²³⁷.

Au niveau cette fois des bases d'un système de management environnemental, l'entreprise doit concevoir une politique environnementale recensant les incidences environnementales, un programme d'action garantissant l'application de sa politique environnementale et un processus d'évaluation interne annuel des performances de l'entreprise par rapport aux objectifs du plan d'action²³⁸.

Une entreprise telle que l'entreprise Pollet doit donc s'assurer de remplir à la fois les critères généraux qui ont été édictés par le Règlement ainsi que les critères spécifiques relatifs au secteur dans lequel le produit fait partie pour être en mesure de se voir octroyer par le Comité belge d'attribution le droit d'apposer le label sur le produit concerné.

Section 5. Bienfaits et limites du label

Dans ce que les auteures Laurie Caucheteux et Michaëla Roegiers dénoncent comme une perte de confiance des consommateurs face à la prolifération et l'hétérogénéité des labels ainsi que leur absence de contrôle²³⁹, le label écologique européen va pouvoir apporter une plus grande lisibilité et crédibilité au phénomène de labellisation.

²³⁷ Décision du 2 mai 2018 précitée, p. 28.

²³⁸ Décision du 2 mai 2018 précitée, p. 30.

²³⁹ L. CAUCHETEUX et M. ROEGIERS, « La responsabilité sociétale des entreprises (RSE) au regard des pratiques commerciales », *R.D.C.*, 2015, p. 657.

Le label écologique de l'Union européenne a en effet pour avantage d'éviter la multiplication de labels durables de toutes sortes en se présentant comme un label qui embrasse un large panel de secteurs à l'origine du produit et qui déploie ses effets dans l'ensemble du territoire de l'Union, en ce compris la Norvège, le Liechtenstein et la Finlande²⁴⁰.

Le label européen est en effet le seul label écologique officiel utilisable dans tous les pays membres de l'Union européenne tandis que l'index des labels évalue à 457 le nombre d'écotags existant dans le monde²⁴¹.

Le label va surtout permettre d'apporter une information qualitative aux consommateurs sur les produits qu'ils consomment et permettre aussi aux entreprises de mettre en avant leurs engagements responsables.

Ce label se heurte toutefois à certaines limites qui peuvent notamment poser des problèmes dans son déploiement.

On peut par exemple mentionner le manque d'intérêt ou de connaissance des consommateurs pour le label écologique²⁴².

Un plan d'action est néanmoins prévu par la législation européenne aux fins de faire connaître et promouvoir le label écologique²⁴³.

On peut également mentionner que le label fait dépendre son obtention à des coûts qui peuvent s'avérer conséquents pour les potentiels bénéficiaires.

Ces coûts se composent d'une redevance exigée pour couvrir les frais de la demande qui s'établit entre 200 et 1200 euros, d'une autre redevance exigée annuellement qui s'établit à 1500 euros maximum et de certains frais indirects à prévoir tels que des tests en laboratoire en vue d'évaluer la conformité du produit avec les critères établis par le label²⁴⁴.

²⁴⁰ X, « Le pouvoir de la Fleur : la Commission récompense les entreprises de l'Union européenne qui ont le plus contribué à la diffusion de son message en faveur de la protection de l'environnement », disponible sur www.ec.europa.eu, 22 septembre 2009.

²⁴¹ X, « All ecolabels | Ecolabel Index », disponible sur www.ecolabelindex.com, *s.d.*, consulté le 17 avril 2023.

²⁴² T. DADDI, F. IRALDO et L. MARRUCCI, « Investigating the management challenges of the EU Ecolabel through multi-stakeholder surveys », *The International Journal of Life Cycle Assessment*, 2021, p. 586.

²⁴³ Règlement du 25 novembre 2009 précité, art. 12.

²⁴⁴ SPF Santé publique, Sécurité de la Chaîne alimentaire et Environnement, « EU ECOLABEL. Information destinée aux demandeurs », 2017, pp. 5-6.

Un traitement différencié est toutefois prévu en fonction de l'entreprise qui serait à l'origine de la demande. Les micro-entreprises et les opérateurs économiques des pays en voie de développement sont plus avantagés sur la somme qui leur sera demandée en comparaison avec les grandes entreprises.

On peut aussi citer des critères extrêmement techniques qui sont régulièrement réactualisés en fonction des dernières avancées technologiques²⁴⁵. La technicité de ces critères conduit les entreprises à éprouver des difficultés à être détentrices de ce label écologique.

Enfin, le label est peu effectif car il l'est naturellement dans sa raison d'être.

Le label vise sciemment une faible quantité de produits. Les critères écologiques sont définis de sorte que seulement 10 à 20 pourcents des produits présents sur le marché puissent avoir l'occasion d'être certifiés par le label écologique européen²⁴⁶.

Une réduction des coûts, un accroissement des intérêts des consommateurs pour le label et plus largement l'environnement, une synergie entre les critères et d'autres réglementations européennes telles que les marchés publics ou encore une plus grande flexibilité dans les critères pourraient ainsi constituer des pistes intéressantes dans un futur proche pour faciliter l'adoption de cet écolabel²⁴⁷.

Après avoir analysé un type particulier de label qui recouvre les qualités que nous avons mises en exergue à propos de l'approche volontaire en laissant à l'entreprise la décision de satisfaire aux exigences du label, en se présentant comme extrêmement technique et en n'infligeant aucune sanction juridique aux entreprises tierces qui ne s'y conforment pas, nous allons nous tourner vers une autre norme faisant partie de cette approche.

²⁴⁵ Règlement du 25 novembre 2009 précité, considérant 5.

²⁴⁶ X, « Les critères environnementaux | Ecolabel », disponible sur www.ecolabel.be, *s.d.*, consulté le 24 avril 2023.

²⁴⁷ T. DADDI, F. IRALDO et L. MARRUCCI, *op. cit.*, p. 577.

Chapitre II. Norme volontaire d'un droit commun en prise avec la RSE : La Fiscalité verte

Que l'impôt soit direct ou bien qu'il prenne la forme d'une taxe ou encore qu'on puisse en être exonéré sous le respect de certaines conditions, il peut indirectement contribuer à la poursuite des objectifs économiques, sociaux et environnementaux propres à la Responsabilité sociétale des entreprises²⁴⁸.

Par conséquent, la fiscalité peut avoir un impact sur la RSE qui se nourrit d'instruments très variés et qui n'est ainsi pas uniquement constituée de normes juridiques « pures ».

En raison de leur grande diversité, nous avons décidé de nous concentrer exclusivement sur le principe de la déductibilité fiscale.

En particulier, sera dans cette section abordée celle qui concerne les frais afférents aux voitures de société, c'est-à-dire en d'autres termes l'une des composantes de la fiscalité verte qui concerne l'automobile.

Déductibilité des frais afférents aux voitures de société

La RSE joue un rôle dans la transition climatique et, dans le cas qui nous occupe, va pouvoir plus concrètement jouer un rôle dans l'une de ses composantes, qui s'avère être la transition vers une flotte automobile plus durable²⁴⁹.

Les entreprises sont en effet de plus en plus soucieuses de leur image et savent qu'elles ont un impact non négligeable sur la société de manière générale.

En tant qu'important bassin du parc automobile, il y a lieu de les inciter à investir dans la mobilité de demain en faisant notamment l'acquisition par fonds propres ou contrats de leasing de voitures dont l'impact environnemental est moins considérable qu'il ne l'est aujourd'hui.

²⁴⁸ A. PIRLOT, « Les interactions entre la fiscalité et la responsabilité sociétale des entreprises. Au-delà de la planification fiscale, la fiscalité environnementale comme lieu d'expression de la RSE ? », *Ann. dr.*, 2014, p. 379.

²⁴⁹ A. MENSAH, « Comment la RSE peut aider dans le verdissement d'une flotte automobile ? », disponible sur www.beev.co, 29 mars 2023.

Section 1. Avant-propos sur les voitures de société

Les voitures de société sont ces derniers temps sous les feux des débats politiques²⁵⁰. En cause, les nombreux inconvénients que leur système fiscal engendre sur la société entendue au sens large et bien sûr en ce qui concerne l'environnement.

Les voitures de société s'inscrivent en effet dans un contexte fiscal attractif pour les employeurs mais qui crée en même temps des externalités négatives jugées disproportionnées.

La voiture de société peut tout d'abord se définir conformément au Code des impôts sur les revenus comme un véhicule « mis par l'employeur, directement ou indirectement, gratuitement ou non, à disposition du travailleur pour utilisation personnelle »²⁵¹.

On estime en 2022 à 560 941 le nombre de voitures de société en Belgique selon les statistiques du SPF Mobilité et Transports²⁵². Selon les statistiques fournies cette fois-ci par Securex, près d'un salarié sur quatre disposerait d'une voiture de société²⁵³.

Le régime des voitures de société est intéressant en premier lieu pour l'employeur.

Celui-ci va pouvoir réduire sa base imposable à l'impôt des sociétés, récupérer une partie de la TVA sur les dépenses liées à ces voitures, déduire également une partie des dépenses de 50 à 120 pourcents comme la part non récupérable de la TVA ou le carburant²⁵⁴.

Le régime bénéficie aussi aux travailleurs.

En lieu et place d'un montant complémentaire qui fera monter le taux d'imposition à une tranche supérieure, ils bénéficieront d'un avantage de toute nature dont l'estimation forfaitaire pour la taxation comme revenu professionnel est de l'ordre de 1400 euros minimum et basée sur la valeur catalogue du véhicule, son âge, son coefficient CO², etc.²⁵⁵.

²⁵⁰ D. MALVETTI, « Ecolo & Groen disent stop aux avantages fiscaux des voitures de société », disponible sur www.link2fleet.be, 8 mars 2019 ; B. HERMANN, « Comment compenser la disparition des voitures de société ? Pas nécessairement avec du cash », disponible sur www.levif.be, 28 juillet 2022.

²⁵¹ Code des impôts sur les revenus, art. 65.

²⁵² SPF Mobilité et Transports, « Le nombre de voitures de société en Belgique en 2022 », disponible sur www.mobilite.belgium.be, 2022.

²⁵³ X, « En 3 ans, 10 % moins de voitures de société en région bruxelloise ; 11 % de plus en Wallonie », disponible sur www.press.securex.be, 7 septembre 2022.

²⁵⁴ T. ERMANS, N. HOOFTMAN et X. MAY, *op. cit.*, p. 5.

²⁵⁵ X, « Voitures de société », disponible sur www.finances.belgium.be, 13 février 2020.

L'estimation forfaitaire n'équivaut pas à la valeur réelle du véhicule.

Sur cette estimation, aucun paiement de cotisations sociales n'est d'ailleurs dû²⁵⁶.

Les externalités négatives que le régime des voitures de société viendrait générer, concerneraient en l'occurrence principalement la mobilité, l'environnement et l'iniquité ainsi que le manque à gagner fiscal.

En matière de mobilité, certaines villes souffrent d'une congestion automobile.

Bruxelles fait à cet égard partie des villes les plus embouteillées d'Europe²⁵⁷.

Les routes secondaires sont également de plus en plus empruntées par les automobilistes pour réaliser des trajets plus rapides, ce qui nuit à la qualité de vie des riverains, piétons et cyclistes. Ces deux phénomènes sont partiellement dus aux voitures de société, car leur régime attractif fait rouler les travailleurs davantage et n'encourage pas à l'usage des autres modes de transport²⁵⁸. La carte carburant amplifie d'ailleurs ce phénomène.

En matière environnementale, même si la plupart des voitures de société sont des véhicules récents avec un âge moyen de 3 années contre 7 années pour les particuliers en 2017²⁵⁹, elles seraient nocives sur le plan de la qualité de l'air et des émissions de CO².

Sur le plan de la qualité de l'air, elles seraient nocives car 93 pourcents de ces voitures sont équipés d'un moteur diesel et qu'il a été démontré scientifiquement que le diesel nuit à cet égard 3 fois plus que l'essence et 6 fois plus que l'électrique en raison des particules fines qui sont émises par celui-ci²⁶⁰.

Sur le plan des émissions de CO², elles seraient aussi nocives. Elles émettent certes moins de CO² qu'un véhicule équipé d'un moteur essence.

Si l'on prend l'exemple donné par les auteurs Xavier May, Thomas Ermans and Nils Hooftman, une Golf diesel émettrait 178, 15 grammes de Co² au kilomètre et donc moins qu'une Golf essence qui, elle, avoisinerait les 215,5 grammes²⁶¹.

²⁵⁶ T. ERMANS, N. HOOFTMAN et X. MAY, *op. cit.*, p. 5.

²⁵⁷ X, « Traffic Index ranking | TomTom Traffic Index », disponible sur www.tomtom.com, *s.d.*, consulté le 25 avril 2023.

²⁵⁸ J. BOSSELOO, « Fin des voitures de société : un effet contre-productif ? », disponible sur www.gocar.be, 7 août 2022.

²⁵⁹ SPF Mobilité et Transports, « Les voitures de société en Belgique. Fiche thématique utilisant la base de données développée dans le cadre du projet MONITOR », disponible sur www.mobility.vias.be, 9 décembre 2019, p. 7.

²⁶⁰ T. ERMANS, N. HOOFTMAN et X. MAY, *op. cit.*, p. 30.

²⁶¹ T. ERMANS, N. HOOFTMAN et X. MAY, *op. cit.*, p. 31.

Toutefois, en raison d'un régime qui encourage la conduite, les individus concernés rouleraient davantage avec une moyenne estimée de 29 000 kilomètres contre 17 000 kilomètres²⁶² et donc *in fine* émettraient davantage de CO².

Enfin, ce régime encouragerait l'iniquité puisque seulement 6 pourcents des voitures de société concernent des personnes à revenus faibles²⁶³.

Ces derniers ont des revenus trop bas que pour être intéressés par l'utilisation du système des voitures de société car leurs revenus sont moins susceptibles d'atteindre les tranches d'imposition les plus élevées.

Que l'on se place au niveau de l'employeur ou des travailleurs, un manque à gagner fiscal est aussi évidemment décelable en raison notamment du fait que les hauts revenus sont les plus nombreux à faire usage de ce régime et ainsi à ne pas contribuer dans les tranches plus élevées. Il s'évaluerait autour des deux milliards d'euros²⁶⁴.

Ce manque à gagner pourrait justement servir à doter la Belgique d'infrastructures de transports en commun de plus grande qualité. Le RER à titre informatif coûterait 3 milliards d'euros²⁶⁵.

Pour toutes les raisons évoquées, la RSE, en tant qu'elle se place comme un moyen pour les entreprises de responsabiliser leur conduite et de les faire contribuer à une société plus juste et équitable, a aussi une carte à jouer en ce qui concerne le régime fiscal des voitures de société.

La loi fédérale qui sera analysée maintenant n'envisage pas la suppression du régime des voitures de société, qui peut s'avérer d'ailleurs bienvenu dans un pays où la taxation salariale est très élevée (53 pourcents contre 34,6 pourcents en 2022 pour l'ensemble des pays de l'OCDE²⁶⁶), mais tentera à tout le moins d'apporter certaines solutions aux problèmes environnementaux en faisant basculer le régime vers les véhicules électriques.

²⁶² *Ibidem*, p. 31.

²⁶³ *Ibidem*, p. 32.

²⁶⁴ *Ibidem*, p. 24.

²⁶⁵ A VAN CALOEN, « La facture totale du RER estimée pour l'heure à 3 milliards d'euros », disponible sur www.lalibre.be, 6 avril 2017.

²⁶⁶ X, « Les impôts sur les salaires. Indexation de la fiscalité du travail et des prestations dans les pays de l'OCDE », disponible sur www.oecd.org, 2023, p. 5.

Section 2. Exposé des motifs de la loi

Le système fiscal des voitures de sociétés est en effet un système très intéressant pour les entreprises et les salariés mais puisqu'il entraîne comme nous l'avons vu « des conséquences négatives sur le plan économique, environnemental et social »²⁶⁷, il a été décidé d'édicter une loi proposant un régime fiscal davantage attractif pour les véhicules électriques.

Le projet de loi, qui a vu naître la loi du 25 novembre 2021, apporte des précisions sur sa raison d'être.

Le nombre élevé de voitures de société et leur usage intensif ainsi que la diminution insuffisamment rapide de leurs émissions moyennes de dioxyde de carbone empêcheraient *in fine* la réalisation des objectifs climatiques européens de 2030²⁶⁸.

La nouvelle loi trouverait ainsi son fondement à l'aune des objectifs qui avaient été mis en place dans le cadre des Accords de Paris.

La réduction des émissions de CO² est très axée pour l'instant sur certains secteurs via le système d'échanges de quotas d'émission (système ETS).

Le secteur du transport ne fait pas partie de ce système tout en représentant pourtant plus d'un cinquième des émissions totales (21,5 pourcents) de la Belgique selon les chiffres du Service Public Fédéral Santé publique, Sécurité de la Chaîne alimentaire et Environnement²⁶⁹. Certaines discussions sont néanmoins en cours pour qu'en 2027 ce secteur soit aussi intégré au système de quotas de CO², affaire à suivre donc²⁷⁰.

Sur base de ce constat, les pouvoirs publics ont senti l'urgence d'agir aussi sur ces émissions.

Un Plan national Energie Climat (PNEC) a été mis en place et a été transmis à la Commission européenne. Il a conçu en 2019 notamment une politique complémentaire pour réduire les émissions non-ETS et qui comprenait entre autres le verdissement du parc automobile²⁷¹.

²⁶⁷ Projet de loi organisant le verdissement fiscal et social de la mobilité, exposé des motifs, *Doc.*, Ch., 2020-2021, n°2170/001, p. 4.

²⁶⁸ Exposé des motifs précité, *Doc.*, Ch., 2020-2021, n°2170/001, p. 5.

²⁶⁹ X, « Émissions par secteur », disponible sur www.climat.be, *s.d.*, consulté le 4 avril 2023.

²⁷⁰ X, « Accord sur un système d'échange de quotas d'émission plus ambitieux », disponible sur www.europarl.europa.eu, 18 décembre 2022.

²⁷¹ PNEC, « Plan National intégré Energie Climat Belge 2021-2030 », disponible sur www.climat.be, 2019, p. 20.

L'exposé des motifs du projet de loi précise, outre ce qui a fondé sa raison d'être, que sa loi ne vise pas à interdire « les véhicules d'entreprise qui roulent au combustible fossile »²⁷².

Le ministre des Finances Vincent Van Peteghem en charge de la réforme abonde dans ce sens : « Le libre choix demeure, mais les voitures de société polluantes ne pourront plus compter sur un avantage fiscal »²⁷³.

En cela, la loi peut s'insérer dans l'approche volontaire en matière de RSE.

Il n'y a pas de contrainte juridique en tant que telle mais un glissement de l'avantage fiscal et donc concurrentiel que les entreprises peuvent avoir des véhicules émetteurs de dioxyde de carbone vers les véhicules électriques.

En d'autres termes, les entreprises qui continueraient à faire l'acquisition de véhicules dont les émissions seraient supérieures à zéro n'auront plus l'occasion à partir du 1^{er} janvier 2026 de les déduire de l'impôt des sociétés²⁷⁴.

Pour que le verdissement du parc automobile se déroule le plus rapidement possible, il est précisé que cette déductibilité se réduira progressivement pour atteindre seulement 67,5 pourcents pour les véhicules acquis à partir de 2031²⁷⁵.

Cet avantage fiscal sera ainsi plafonné pour ce qui concerne les véhicules électriques aux fins d'encourager les entreprises à en faire rapidement l'acquisition²⁷⁶.

Pour calculer la date d'acquisition sur base de laquelle le taux de déductibilité sera établi, le projet de loi nous indique qu'il faut savoir si l'entreprise a réalisé un achat ou au contraire, a opté pour un leasing.

S'il s'agit d'un achat, la date d'acquisition sera la date de la commande même si le véhicule n'est pas encore livré à l'entreprise, tandis que s'il s'agit du leasing, la date d'acquisition sera la date de la conclusion du contrat²⁷⁷.

²⁷² Exposé des motifs précité, *Doc.*, Ch., 2020-2021, n°2170/001, p. 5.

²⁷³ M. RIDOLE, « Que prévoit la réforme fiscale des voitures de société ? », www.lecho.be, 19 mai 2021.

²⁷⁴ Exposé des motifs précité, p. 5.

²⁷⁵ Exposé des motifs précité, p. 6.

²⁷⁶ B. COLLIGNON, *Quelles stratégies doivent adopter les entreprises face aux changements de fiscalité des voitures de société ?*, Mémoire de master en droit, I. Brévière (dir.), Université Catholique de Louvain, 2021-2022, p. 16.

²⁷⁷ Exposé des motifs précité, p. 6.

Section 3. Les modifications apportées par la loi

La loi du 25 novembre 2021 va venir apporter quelques modifications par rapport au régime qui était en place avant son entrée en vigueur.

« Pour les véhicules achetés, pris en leasing ou en location avant le 1er juillet 2023, le taux ne peut être inférieur à 50 pourcents, ni supérieur à 100 pourcents »²⁷⁸.

Cet article 3 maintient les effets qui avaient cours avant l'instauration de cette loi et qui se fondaient sur les émissions de CO² des véhicules²⁷⁹.

Toutefois, le fonctionnaire délégué ayant étroitement participé à l'élaboration du projet et ayant été entendu par le Conseil d'État a indiqué que pour les véhicules de société acquis entre le 1^{er} juillet 2023 et le 31 décembre 2025, la déduction sera fixe et diminuera progressivement. Elle s'établira plus précisément à 75 pourcents en 2025, 50 pourcents en 2026, 25 pourcents en 2027 et 0 pourcent à partir de 2028²⁸⁰. Ce régime transitoire témoigne d'une volonté de donner du temps et donc de la prévisibilité aux entreprises pour qu'elles tiennent compte de ces ajustements dans les politiques qu'elles élaborent en matière de voitures de société.

Il sera ainsi mis un terme à la déductibilité fiscale des voitures de société émettrices de CO² acquises à partir du 1^{er} janvier 2026 comme écrit précédemment.

Au niveau des voitures électriques, un taux de déductibilité est fixé suivant leur date d'acquisition et sera identique pendant toute la durée de leur utilisation. Il s'amointrit progressivement au plus nous avançons dans le futur puisqu'il existe une volonté d'encourager au plus vite l'acquisition de l'électrique.

Il se présente comme suit selon l'article 4 :

- 100 pourcents s'il concerne un véhicule qui est acheté, pris en leasing ou en location avant le 1er janvier 2027 ;

²⁷⁸ Loi du 25 novembre 2021 organisant le verdissement fiscal et social de la mobilité, *M.B.*, 3 décembre 2021, art. 3, 2^o.

²⁷⁹ X, « Voitures de société », disponible sur www.finances.belgium.be, 13 février 2020.

²⁸⁰ Projet de loi du 14 septembre 2021 organisant le verdissement fiscal et social de la mobilité, avis du Conseil d'État, *Doc.*, Ch., 2020-2021, n^o2170/001, p. 58.

- 95 pourcents s'il concerne un véhicule qui est acheté, pris en leasing ou en location en 2027 ;
- 90 pourcents s'il concerne un véhicule qui est acheté, pris en leasing ou en location en 2028 ;
- 82,5 pourcents s'il concerne un véhicule qui est acheté, pris en leasing ou en location en 2029 ;
- 75 pourcents s'il concerne un véhicule qui est acheté, pris en leasing ou en location en 2030 ;
- 67,5 pourcents s'il concerne un véhicule qui est acheté, pris en leasing ou en location à partir du 1er janvier 2031.

La cotisation de solidarité CO² payée par l'employeur sera augmentée en ce qui concerne ces mêmes véhicules. Elle sera multipliée par un facteur qui augmentera progressivement comme suit conformément à l'article 34 :

- Cotisation de solidarité multipliée par 2,25 à partir du 1er juillet 2023 ;
- Cotisation de solidarité multipliée par 2,75 à partir du 1er janvier 2025 ;
- Cotisation de solidarité multipliée par 4 à partir du 1er janvier 2026 ;
- Cotisation de solidarité multipliée par 5,50 à partir du 1er janvier 2027.

La loi va également instaurer des incitants fiscaux pour encourager l'installation de bornes. Il faut en effet également miser sur les infrastructures qui doivent accompagner le développement de l'électrique.

Une déductibilité majorée de 200 pourcents du 1^{er} septembre 2021 au 31 décembre 2022, puis de 150 pourcents à partir du 1^{er} janvier 2023 jusqu'au 31 août 2024 sera offerte aux entreprises en ce qui concerne les amortissements relatifs à des bornes de recharge²⁸¹.

Il faut notamment que ces bornes soient neuves, accessibles au public ou encore digitalement connectées.

²⁸¹ Loi du 25 novembre 2021 précitée, art. 13.

Par « accessibles au public », il doit s'agir de bornes de recharge sur des parkings publics tels que ceux « liés à des centres commerciaux, des supermarchés, des bureaux, etc. » et qui sont utilisables « soit pendant les heures d'ouverture normales, soit en dehors de ces heures »²⁸².

Enfin, le budget mobilité est mis à jour pour devenir plus flexible.

Ce budget existe en tant qu'alternative durable à la voiture de société²⁸³.

Il couvre le « coût brut annuel de la voiture de société, pour l'employeur, y compris les charges fiscales et parafiscales, et les frais y afférents conformément à la politique relative aux voitures de société, comme les frais liés au financement, les frais de carburant, la cotisation de solidarité, auquel le travailleur a droit »²⁸⁴.

Le travailleur peut opter dans le cadre de ce budget mobilité pour une voiture mais cette dernière ne doit pas dépasser un certain seuil d'émissions de CO².

Dès 2026, il ne pourra d'ailleurs plus choisir que des mobilités douces qui sont neutres en carbone²⁸⁵.

La période d'attente qui existait pour passer du régime des voitures de société vers le régime du budget mobilité a été abrogée²⁸⁶. Autrefois, il fallait pour le travailleur qu'il ait disposé ou ait été éligible à une voiture de société depuis quelques mois sans interruption pour se voir octroyer un budget mobilité et donc indirectement qu'il contribue aux externalités qui ont été dénoncées dans la section 1 et 2.

Ce budget a aussi été revu à la hausse en étant compris entre 3 000 euros et 16 000 euros²⁸⁷ et étendu à certaines hypothèses telles que les frais liés au stationnement pour prendre un transport public, l'indemnité kilométrique pour les déplacements entre le domicile et le lieu de travail réellement effectués à pied ou encore la possibilité de faire bénéficier les membres de la famille du salarié qui vivent sous le même toit d'un abonnement aux transports en commun²⁸⁸.

²⁸² E. VAN EENHOOGHE et E. VERGOTE, « Incitants fiscaux pour les investissements dans des bornes de recharge électrique », disponible sur www.wolterskluwer.com, 2021.

²⁸³ X, « Budget Mobilité | mobility », disponible sur www.mobilit.belgium.be, 5 décembre 2022.

²⁸⁴ B. MARISCAL, « Verdissement du parc automobile : le budget mobilité rendu plus souple et plus attractif », disponible sur www.wolterskluwer.com, 22 février 2022.

²⁸⁵ Loi précitée, art. 25, 3°.

²⁸⁶ Circulaire 2022/C/20 du SPF Fiscalité du 15 février 2022 relative au verdissement fiscal de la mobilité – budget mobilité, disponible sur www.fisconetplus.be, 5. 2.

²⁸⁷ Loi précitée, art. 30 par. 4.

²⁸⁸ Loi précitée, art. 25, 9° et 13°.

Section 4. Remarques générales à propos de la loi et son objectif d'électrification automobile

Quand on connaît l'impact environnemental que représente le secteur des transports, on peut reconnaître aux pouvoirs publics d'avoir eu le mérite de prendre à bras le corps la problématique automobile qui est l'un des chantiers à défricher pour faire avancer la transition énergétique. La mobilité douce passera en effet par le remplacement progressif des véhicules thermiques au profit des véhicules électriques.

Néanmoins, quelques éléments sont encore à élucider ou à déplorer car ils viennent faire obstacle au développement électrique que les entreprises peuvent rendre effectif dans le cadre de leur RSE.

Les pouvoirs publics belges sont à la traîne dans la mise en place des bornes de recharge et l'on risque ainsi de se retrouver avec un déséquilibre entre la demande d'énergie électrique qui sera réclamée par les usagers et la capacité d'approvisionnement électrique réelle qui pourra être fournie. La Belgique dispose d'environ 8500 bornes de recharge contre plus de 60 000 en ce qui concerne son voisin néerlandais²⁸⁹.

Un plan national coordonnant les politiques des trois entités régionales serait vivement conseillé pour s'assurer d'un développement cohérent et équilibré de ces bornes de recharge²⁹⁰.

Il existe aussi un prix d'achat plus élevé pour ce qui concerne les véhicules électriques en comparaison avec les véhicules équipés d'un moteur thermique.

Cette différence s'évalue en moyenne à environ 10 000 euros pour un modèle équivalent et pourrait décourager particuliers et entreprises à en faire l'acquisition malgré sa plus grande attractivité fiscale ou sa rentabilité sur le long terme²⁹¹.

La voiture électrique la moins chère sur le marché belge en 2023 est pour information la Dacia Spring qui coûte en entrée de gamme 20 999 euros²⁹².

²⁸⁹ J. BOSSELOO, « Quel pays possède le plus de bornes de recharge en Europe ? », disponible sur www.gocar.be, 7 janvier 2021.

²⁹⁰ X, « Livre Blanc de la Mobilité », disponible sur www.febiac.be, 14 septembre 2021, p. 12.

²⁹¹ X, « Rouler en voiture électrique... Combien cela coûte-t-il vraiment ? », disponible sur www.lizy.be, *s.d.*, consulté le 15 avril 2023.

²⁹² A. DE JONG, « Les 10 voitures électriques les moins chères », disponible sur www.gocar.be, 17 janvier 2023.

Mobia, une association regroupant des fédérations automobiles, regrette quant à elle que les voitures hybrides n'aient pas plus été mis en évidence par la loi du 25 novembre 2021.

Tant que l'électrique n'aura pas été suffisamment mis en place, ils constituent une bonne alternative. En 2030, 80 pourcents du parc automobile resteront thermiques²⁹³.

Il y a aussi, selon elle, besoin d'accorder également de l'attention aux carburants biologiques et de forcer l'achat des voitures neuves qui, même si elles émettent du CO², doivent respecter une norme Euro 6 très stricte²⁹⁴. L'électrique n'est pour ainsi dire pas la panacée dans les conditions actuelles dans lesquelles nous nous trouvons.

Ces quelques questionnements ne doivent pas occulter les bienfaits de l'électrique qui peut se targuer d'avoir un impact environnemental réduit ou encore des coûts de carburant et d'entretien faibles pouvant contrebalancer son prix d'achat.

Le développement de l'électrique répond aux attentes des travailleurs et de la société civile, permettra aussi à celles qui s'en emparent de redorer leur image de marque et sera utile pour anticiper des réglementations plus strictes qui risqueront d'arriver à l'horizon 2035 puisque l'Union européenne souhaiterait interdire les véhicules émetteurs de CO²²⁹⁵.

Cette loi belge se présente donc en une norme volontaire de droit commun faisant avancer la RSE puisqu'elle est un bon moyen d'inciter à la transition électrique et non de contraindre car il est toujours possible pour les entreprises de faire l'acquisition de véhicules émettant du CO², puisqu'elle vise à expérimenter l'électrique par la voie de la fiscalité et non d'imposer une base minimale environnementale comme le seraient les normes de CO² dans la conception automobile, et puisqu'elle se présente enfin comme une bonne occasion de redorer l'image de marque des entreprises davantage que de leur faire éviter une quelconque sanction juridique.

²⁹³ MOBIA, « Livre Blanc de la Mobilité », disponible sur www.febiac.be, 14 septembre 2021, p. 10.

²⁹⁴ *Ibidem*, p. 14.

²⁹⁵ X, « Accord sur l'objectif de zéro émission pour les voitures et camionnettes en 2035 | Actualité | Parlement européen », disponible sur www.europarl.europa.eu, 27 octobre 2022.

Chapitre III. Relativisation de la portée volontaire

Il a été observé qu'un lien positif existait entre les engagements en matière de Responsabilité sociétale des entreprises et la performance économique²⁹⁶.

En France, il y aurait un écart de performance de 13 pourcents entre les entreprises qui appliqueraient une politique RSE et celles qui feraient fi de cette tendance²⁹⁷.

L'effet peut se révéler être indirect en permettant notamment une meilleure efficacité organisationnelle à l'entreprise qui promouvrait le travail collaboratif et donc une amélioration de ses performances économiques²⁹⁸.

De nombreux bienfaits ont été ainsi observés vis-à-vis des parties prenantes des entreprises qui ne sont pas insensibles aux engagements sociaux et environnementaux.

Au niveau des employés, l'on constate qu'une entreprise qui s'occupe du bien-être de ces derniers en installant par exemple un espace détente dans les bureaux, peut susciter chez ces derniers un sentiment d'adhésion, de faire partie « d'une grande famille » et ainsi en accroître leur productivité et les maintenir dans la structure²⁹⁹.

Une politique en faveur des travailleurs peut aussi avoir pour effet d'attirer de nouvelles ressources qui voudraient évoluer dans un environnement épanouissant³⁰⁰.

Une entreprise qui mettrait donc en place une vraie politique de mobilité durable avec la mise à disposition de voitures électriques pour les déplacements ou encore la mise sur pied d'un budget mobilité intéressant, pourrait à cet égard toucher les individus qui veulent évoluer dans un secteur en adéquation avec leurs valeurs écologiques.

²⁹⁶ S. EL IMRANI et A. TAQI, « Responsabilité Sociale des Entreprises et Performance financière : entre la convergence et la divergence », *International Journal of Scientific & Engineering Research*, 2019, p. 144.

²⁹⁷ S. BENHAMOU et M-A. DIAYE, « Responsabilité sociale des entreprises et compétitivité : Evaluation et approche stratégique », *France Stratégie*, 2016, p. 8.

²⁹⁸ *Ibidem*, p. 7.

²⁹⁹ C. DESCLEE DE MAREDSOUS, *L'impact de la Responsabilité Sociétale des Entreprises sur le bien-être des employés*, Mémoire de master en sciences de gestion, V. Swaen (dir.), Université catholique de Louvain, 2014-2015, p. 19.

³⁰⁰ S. BENHAMOU et M-A. DIAYE, *op. cit.*, p. 93.

Au niveau des consommateurs, on constate également une amélioration de l'image de marque³⁰¹. Celle-ci se manifeste notamment par une intention d'achat accrue, une plus grande loyauté à la marque et une volonté plus forte de payer plus pour des produits responsables³⁰². À cet égard, le fait de porter notamment le label écologique pourrait être très vite valorisable pour les entreprises et celles qui ne le détiendraient pas se verraient ainsi indirectement pénalisées en renvoyant une image moins soucieuse de la portée environnementale complète du produit ou service qu'elles fournissent.

Des parts de Marché plus importantes sont dans cette perspective envisageables³⁰³.

Au niveau des institutions, les engagements RSE ont un impact positif pour les entreprises. Ils permettent par exemple d'anticiper l'adoption par l'État d'un arsenal législatif qui pourrait déstabiliser leurs opérations et de gagner ainsi un avantage sur celles qui ne l'auraient pas anticipé³⁰⁴.

Les entreprises qui se sont donc déjà attelées à rendre durables leur produit ou service et la mobilité de leurs employés partent déjà avec une avance sur leurs concurrents directs qui perdront en temps et en moyens pour se remettre en conformité avec les nouvelles exigences légales.

En matière de financement, qu'il s'agisse du niveau bancaire ou du niveau boursier, on constate aussi que les entreprises sont contraintes d'adopter une conduite responsable si elles veulent séduire les investisseurs³⁰⁵.

L'institut CFA spécialisé dans le domaine de la finance estime que 73 pourcents des investisseurs prennent en compte les critères environnementaux, sociaux et de gouvernance dans leurs décisions d'investissement³⁰⁶.

³⁰¹ V. CREST, *La responsabilité sociale comme source d'avantage concurrentiel*, Mémoire de master en sciences de la gestion, Université de Montréal, 2018-2019, p. 43.

³⁰² V. CREST, *op. cit.*, pp. 35-36.

³⁰³ X, « Affichez votre différence avec l'Écolabel européen », disponible sur www.agirpouurlatransition.ademe.fr, *s.d.*, consulté le 4 avril 2023.

³⁰⁴ V. CREST, *op. cit.*, p. 39.

³⁰⁵ P. VAN BEURDEN et T. GOESSLING, « The worth of values – A literature review on the relation between corporate social and financial performance », *Journal of Business Ethics*, 2008, p. 407.

³⁰⁶ X, « Global Perceptions of Environmental, Social, and Governance issues in Investing », disponible sur www.cfainstitute.org, 2017, p. 2.

Et en ce qui concerne le cadre purement interne, les entreprises qui consentent aux engagements en matière de RSE sont en mesure de réduire certains coûts³⁰⁷.

Les entreprises belges, qui seraient par exemple poussées par l'incitant fiscal cette fois-ci des primes énergétiques et qui décideraient en conséquence de faire verdier leurs installations, pourraient économiser onze pourcents de leur consommation énergétique avec un retour sur investissement déjà perceptible en moins de quatre ans, selon les estimations fournies par le département Énergie du Service public de Wallonie³⁰⁸.

De manière plus générale enfin, bien que les normes dites volontaires sous-tendent l'idée d'une démarche spontanée initiée par l'entreprise, dans certains cas, elles s'avèrent primordiales pour réaliser certaines opérations.

Dans le cadre des marchés publics par exemple, il est parfois indispensable que l'entreprise porte un label ou à tout le moins remplisse certains de ses critères³⁰⁹.

Lorsqu'un label est imposé comme spécification technique, il peut entraîner le rejet du soumissionnaire qui n'en disposerait pas tandis que lorsqu'il est imposé comme critère d'attribution, il peut servir d'atout à l'entreprise qui s'y conformerait³¹⁰.

Dans un arrêt du 4 juin 2019 rendu par le Conseil d'État, la société LogisVesdre avait lancé une procédure de marchés publics pour la pose de châssis en PVC et n'avait pas sélectionné un candidat, car ce dernier ne répondait pas à l'un des critères du cahier des charges qui exigeait d'être détenteur d'un label ou d'un certificat démontrant la conformité de la méthode de travail avec les « standards de qualité les plus actuels sur le marché belge »³¹¹.

L'engagement en matière de RSE n'est par conséquent pas dénué d'enjeux économiques fondamentaux. Il ne se construit pas uniquement autour d'idéaux moraux et de contrainte publique. Les normes volontaires ne sont donc pas si volontaires qu'elles n'en ont l'air car elles offrent à ceux qui les utilisent des atouts concurrentiels notables.

³⁰⁷ Communication du 25 octobre 2011 précitée, p. 4.

³⁰⁸ SPW Energie, « Vademecum de la Région wallonne. Maitriser les consommations d'énergie de mon entreprise : Pourquoi ? Comment ? », disponible sur www.energie.wallonie.be, 10 avril 2009, p. 17.

³⁰⁹ S. MOENS, « Un label dans les marchés publics : les options possibles. Comment exiger des marques de qualité dans les marchés publics ? », *Fire & Security Alert Magazine*, 2020, p. 50.

³¹⁰ *Ibidem*, p. 57.

³¹¹ C.E. (6^e ch.), 4 juin 2019, n°244.673, Pierret Project, p. 3.

Le degré de volontariat peut être ainsi associé à « un coût d'opportunité relatif à ce à quoi on renonce, en ne souscrivant pas à l'approche volontaire considérée »³¹². Une approche qualifiée de volontaire pourrait s'avérer être « une quasi-obligation par l'adoptant du fait des pertes encourues en cas de non-adoption »³¹³.

Les normes volontaires peuvent ainsi être des normes contraignantes en fait.

³¹² G. GROLLEAU, N. MZOUHGI, L. THIEBAUT, *op. cit.*, p. 469.

³¹³ *Ibidem*, p. 469.

TITRE V. PRINCIPE DE TEMPORALITE

« La RSE est présentée comme un ensemble d’engagements que l’entreprise prend en dehors de toute contrainte étatique. Pourtant à y regarder de plus près, il se peut que l’eau et le feu parviennent à se rencontrer ; c’est à la condition toutefois de reconnaître au droit la possibilité de changer d’état, de passer de celui solide à celui de liquide, voire de gazeux ; c’est aussi à la condition d’admettre que la RSE est un concept polymorphe, parce que sans architecte unique, et encore inachevé »³¹⁴.

Les normes ne sont en effet pas figées et participent à un mouvement cyclique qui peut les conduire à changer d’approche étant donné que la frontière qui existe entre les deux approches présentées n’est pas étanche³¹⁵. Des États peuvent intégrer dans leurs législations des pratiques des entreprises qui ont pu être formalisées par exemple dans des codes de bonne conduite³¹⁶.

Le reporting par exemple était à l’origine une démarche volontaire et ces dernières années, elle s’est matérialisée en contrainte³¹⁷. Au départ, les entreprises décidaient spontanément d’apporter de la transparence à leurs activités en se servant de cadres de référence tels que le Global Reporting Initiative.

Depuis lors, une directive européenne a été adoptée en 2014 pour contraindre certains groupements d’entreprises à agir dans cette voie. Celle-ci a étendu encore son champ d’application à d’autres groupements d’entreprise et tend en conséquence à faire propager l’obligation de communication dans l’ensemble des entreprises.

On peut également citer le devoir de vigilance qui, à l’origine, était pris en charge de façon volontaire par les entreprises via les principes directeurs de l’OCDE.

Il a cependant été rendu obligatoire juridiquement en France et en Allemagne sur base de leur loi nationale respective et sera bientôt généralisé à l’ensemble du territoire européen.

³¹⁴ R. DE QUENAUDON, *op. cit.*, p. 121.

³¹⁵ N. CUZACQ (2012), *op. cit.*, p. 25.

³¹⁶ *Ibidem*, p. 25.

³¹⁷ V. MARCIER, *op. cit.*, p. 25.

En ce qui concerne l'électrification du parc automobile, nous ne sommes pas encore face à une situation qui revêt un caractère impératif. Mais cette électrification pourrait devenir une réalité dont les entreprises devront tenir compte dans les prochaines années.

Une Proposition de Règlement du Parlement européen et du Conseil³¹⁸ a prévu la sortie officielle des moteurs à combustion thermique pour le 1^{er} janvier 2035 en n'autorisant que la vente sur le marché européen de véhicules neufs électriques, tandis que le Président de la commission de l'Environnement du Parlement européen avait émis l'idée dans une conférence de presse de mettre fin à l'acquisition de véhicules thermiques par les entreprises pour 2030³¹⁹.

Ces différentes normes évoquées et qui ont fait l'objet d'un exposé dans les sections précédentes témoignent d'un basculement (ou de la probabilité d'un basculement) d'éléments expérimentaux vers des principes bien ancrés dans l'ordonnement juridique³²⁰.

Il est aussi possible, bien que moins fréquent, de voir le cheminement inverse avec une norme contraignante qui ne deviendrait pas forcément incitative mais qui contiendrait en elle en tout cas des germes expérimentaux que l'on pourrait assimiler à l'approche volontaire³²¹. Toute règle peut en effet être vue comme incitative³²².

Le principe « Comply or Explain » du reporting extra-financier que nous avons examiné plus haut confère la possibilité aux entreprises de ne pas rendre certaines informations transparentes et ainsi de leur ménager une porte de sortie dans certaines circonstances. Cela démontre que certaines informations sont bonnes à obtenir des entreprises mais qu'elles ne doivent pas essentiellement être communiquées.

Ces informations s'apparenteraient davantage à de l'expérimentation plutôt qu'à une base minimale vis-à-vis de laquelle on ne peut transiger et qui octroierait une action judiciaire en cas de non-respect.

³¹⁸ Proposition de Règlement du Parlement européen et du Conseil modifiant le règlement (UE) 2019/631 en ce qui concerne le renforcement des normes de performance en matière d'émissions de CO₂ pour les voitures particulières neuves et les véhicules utilitaires légers neufs conformément à l'ambition accrue de l'Union en matière de climat, *J.O.U.E.*, 14 juillet 2021.

³¹⁹ D. LECLERCQ, « Les entreprises obligées d'acheter uniquement des voitures électriques dès 2030 ? », disponible sur www.gocar.be, 2 septembre 2023.

³²⁰ J. CAZALA, « Soft Law international entre inspiration et aspiration », 2011, *R.I.E.J.*, p. 44.

³²¹ O. THIBOUT, *op. cit.*, p. 227.

³²² O. LECLERC et S. TATIANA, *op. cit.*, p. 123.

Pour déterminer en tout état de cause l'approche la plus adéquate entre celle qui découle de l'incitation et celle de la contrainte, il faut en réalité observer le critère de l'ancrage de la norme dans le monde vécu³²³.

Le mouvement cyclique de l'approche volontaire à contraignante s'initiera en effet dans l'hypothèse où l'ancrage se révèle être relativement considérable en raison de l'usage constant et régulier de la norme par la plupart des entreprises qui l'ont adoptée ou de l'attention croissante qu'elle suscite dans la société civile.

La norme sera ainsi vue comme un standard de comportement, c'est-à-dire comme « un comportement correspondant à ce qui est communément admis par un groupe social à un moment donné »³²⁴, et son inobservation sera considérée comme une faute³²⁵.

Si elle est donc fondée sur des valeurs reconnues par une majorité de personnes, elle va pouvoir être intégrée dans le droit par le législateur, sous la pression des juges qui peuvent exploiter des « normes à texture ouverte » ou des parties prenantes³²⁶, car le droit est le reflet des normes sociales et celui qui peut les renforcer³²⁷.

En cela, nous faisons un parallèle avec la coutume qui se joue au niveau international bien que cette dernière ne concerne pas les entreprises mais les États et qu'elle peut différer sur certains aspects.

La coutume internationale peut s'entendre comme une pratique tellement générale qu'elle s'est transformée en une norme juridique contraignante³²⁸.

La pratique générale signifie plus précisément que cette pratique est simultanément répétée et appréhendée par les individus comme une norme à laquelle les destinataires doivent ou devraient se conformer³²⁹.

Dans le contexte de la RSE qui nous occupe, l'on peut prendre l'exemple du reporting.

Les entreprises étaient nombreuses à rendre compte de leurs performances et cette pratique a été progressivement vue comme un impératif des entreprises.

³²³ H. POURTOIS, « Le système juridique comme système social. Le débat Habermas-Luhmann », *Recherches Sociologiques*, 1993, p. 14.

³²⁴ N. CUZACQ (2012), *op. cit.*, p. 25.

³²⁵ *Ibidem*, p. 25.

³²⁶ X. THUNIS et J-M. GOLLIER, *op. cit.*, pp. 351-352.

³²⁷ N. CUZACQ (2023), *op. cit.*, p. 73.

³²⁸ L. SAKAI, « La coutume internationale est-elle un mythe ? », *Passages de Paris*, 2015, p. 107.

³²⁹ *Ibidem*, p. 108.

Il a ainsi été pris en charge par une loi contraignante pour viser un ensemble plus grand d'entreprises et s'assurer de la crédibilité des informations communiquées.

On peut aussi prendre l'exemple de la loi de vigilance née sous l'impulsion de la catastrophe du Rana Plaza qui a révélé que la pratique consistant à tenir compte des droits humains dans les activités commerciales était jugée par la société civile comme étant acquise par les entreprises et qu'il convenait de la faire respecter.

Le juge néerlandais dans l'Affaire Shell du 29 janvier 2021 avait d'ailleurs, avant même sa consécration juridique en norme obligatoire par l'Union, fait encourir la responsabilité civile de la multinationale Shell pour les agissements de sa filiale au Nigéria car elle exerçait une influence déterminante dans la gestion de cette dernière et qu'elle avait adhéré aux principes de l'OCDE³³⁰.

La pression des entreprises, des juges et de la société civile, de toutes les parties prenantes en fin de compte, conduisent le législateur à faire passer certaines pratiques vues comme incontournables d'une approche *a priori* volontaire à une approche contraignante.

C'est la raison pour laquelle, sur base de tout ce qui a été écrit plus haut, ce mémoire a tenu comme postulat l'idée d'une prédominance des normes pour l'une des deux approches car ces dernières ne sont pas totalement hermétiques.

Certaines normes juridiques méritent plus que d'autres de se voir apposer l'épithète « incitatif » tandis que d'autres méritent plus de se voir apposer l'épithète « contraignant »³³¹. Mais de surcroît, ces normes peuvent en effet passer d'un état à un autre et contenir en elles des caractéristiques qui appartiennent à l'approche contraire.

³³⁰ X. THUNIS et J-M. GOLLIER, *op. cit.*, p. 341.

³³¹ O. LECLERC et S. TATIANA, *op. cit.*, p. 123.

CONCLUSION

Le droit, en tant qu'il est essentiel dans l'organisation des rapports humains, est un outil approprié pour solidifier les nouvelles relations qui se sont tissées ces dernières années entre les entreprises et la société civile. Il peut être, en d'autres termes, utile pour donner une réelle assise à la pratique de la Responsabilité sociétale des entreprises.

Par conséquent, la RSE a été analysée sous l'angle du droit et plus précisément via deux approches basées sur la distinction « Hard Law » et « Soft Law ».

Ces deux approches ont été définies respectivement comme contraignante et volontaire et leurs caractéristiques ont été présentées afin de permettre leur distinction.

En se fondant sur cette dichotomie, ce mémoire a pu exposer quelques normes dites contraignantes en ayant l'occasion de passer en revue deux d'entre elles qui sont spécifiques, en particulier le reporting et le devoir de vigilance, et l'une d'entre elles qui est de droit commun en faisant intervenir le droit des sociétés. Ce mémoire a également pu exposer quelques normes dites volontaires qui font partie de la fiscalité verte et de la thématique des labels.

Deux constats ont émergé à l'égard de ces deux approches.

Le premier constat nous révèle une complémentarité entre l'approche contraignante et l'approche volontaire.

L'approche contraignante est en effet utile pour une RSE ancrée dans le réel, qui évite que tout engagement pris par une entreprise ne le soit uniquement de façon cosmétique.

L'approche volontaire, quant à elle, va venir servir de laboratoire à une RSE avancée, qui ose l'expérimentation.

Le second constat tempère son prédécesseur en insistant sur la perméabilité qui existe aussi entre les deux approches.

Les normes contraignantes peuvent s'avérer moins contraignantes qu'elles ne le seraient *prima facie*. Elles peuvent offrir une certaine souplesse aux entreprises et manquer d'effectivité en n'étant ni assortie d'un contrôle de suivi ni assortie d'une sanction pécuniaire ou à tout le moins d'une sanction pécuniaire réellement dissuasive.

Les normes volontaires peuvent aussi s'avérer moins volontaires qu'elles ne sembleraient l'être. Les entreprises sont non seulement dépendantes du cadre réglementaire instauré par le droit mais doivent surtout conserver un avantage concurrentiel sur les autres si elles veulent continuer leurs activités.

Le fait de ne pas adopter une conduite responsable pourrait leur faire perdre de considérables atouts aux yeux de nombreux intervenants (employés, consommateurs, investisseurs, pouvoirs publics) par rapport à celles qui opteraient pour des engagements sérieux en RSE.

Le passage d'une norme d'une approche à l'autre vient renforcer cette idée de porosité entre les deux approches. Une norme volontaire peut devenir contraignante sous l'impulsion d'un pays ou d'une entité supranationale si elle commence à être de plus en plus partagée par les entreprises ou à recevoir l'intérêt grandissant de la population, tandis qu'une norme contraignante peut contenir en elle les germes d'une RSE expérimentale.

La synthèse de ces deux constats invite en conséquence ce mémoire à soutenir le postulat d'un droit qui contribuerait au développement de la RSE car il est « le chemin privilégié de toute effectivité durable, singulièrement en présence de complexes et changeantes situations économiques, environnementales comme sociales »³³², et le ferait à la manière d'un délicat et indispensable équilibre entre deux approches complémentaires dont les séparations ne sont pas nettement définies.

³³² I. TCHOTOURIAN, « La responsabilité sociale des entreprises vue sous l'angle du développement durable ou quand le monde des entreprises change », *Lex Electronica*, 2009, p. 4.

BIBLIOGRAPHIE

1. Législations

1.1. Législations internationales

1.1.1. Union européenne

- Règlement (CE) 66/2010 du Parlement européen et du Conseil du 25 novembre 2009 établissant le label écologique de l'UE, *J.O.U.E.*, L 27, 30 janvier 2010.
- Directive (UE) 2022/2464 du Parlement européen et du Conseil du 14 décembre 2022 modifiant le règlement (UE) n°537/2014 et les directives 2004/109/CE, 2006/43/CE et 2013/34/UE en ce qui concerne la publication d'informations en matière de durabilité par les entreprises, *J.O.U.E.*, L 322, 16 décembre 2022.
- Directive (UE) 2022/2381 du Parlement européen et du Conseil du 23 novembre 2022 relative à un meilleur équilibre entre les femmes et les hommes parmi les administrateurs des sociétés cotées et à des mesures connexes, *J.O.U.E.*, L 315, 7 décembre 2022.
- Directive (UE) 2014/95 du Parlement européen et du Conseil du 22 octobre 2014 modifiant la directive 2013/34/UE en ce qui concerne la publication d'informations non financières et d'informations relatives à la diversité par certaines grandes entreprises et certains groupes, *J.O.U.E.*, L 330, 15 novembre 2014.
- Directive (UE) 2013/34 du Parlement européen et du Conseil du 26 juin 2013 relative aux états financiers annuels, aux états financiers consolidés et aux rapports y afférents de certaines formes d'entreprises, modifiant la directive 2006/43/CE du Parlement européen et du Conseil et abrogeant les directives 78/660/CEE et 83/349/CEE du Conseil, *J.O.U.E.*, L 182, 29 juin 2013.
- Décision (UE) 2018/680 de la Commission du 2 mai 2018 établissant les critères du label écologique de l'Union européenne pour les services de nettoyage intérieur, *J.O.U.E.*, L 91, 4 mai 2018.
- Proposition de Directive du Parlement européen et du Conseil sur le devoir de vigilance des entreprises en matière de durabilité et modifiant la directive (UE) 2019/1937, COM (2022) 71 final, 23 février 2022, modifiée par le Conseil, 30 novembre 2022.

- Proposition de Directive du Parlement européen et du Conseil sur le devoir de vigilance des entreprises en matière de durabilité et modifiant la directive (UE) 2019/1937, COM (2022) 71 final, 23 février 2022.
- Proposition de Règlement du Parlement européen et du Conseil modifiant le règlement (UE) 2019/631 en ce qui concerne le renforcement des normes de performance en matière d'émissions de CO2 pour les voitures particulières neuves et les véhicules utilitaires légers neufs conformément à l'ambition accrue de l'Union en matière de climat, COM (2021) 556 final, 14 juillet 2021.
- Communication de la Commission au Parlement européen, au Conseil européen, au Conseil, au Comité économique et social européen et au Comité des Régions, Communautés européennes – Le pacte vert pour l'Europe, COM (2019) 640 final, 11 décembre 2019.
- Communication de la Commission — Lignes directrices sur l'information non financière (méthodologie pour la communication d'informations non financières), *J.O.U.E.*, C 215, 5 juillet 2017.
- Communication de la Commission au Parlement européen, au Conseil, au Comité économique et social européen et au Comité des Régions – Responsabilité sociale des entreprises : une nouvelle stratégie de l'UE pour la période 2011-2014, COM (2011) 681 final, 25 octobre 2011.
- Communication des Communautés européennes – Livre vert : Promouvoir un cadre européen pour la responsabilité sociale des entreprises, COM (2001) 366 final, 18 juillet 2001.
- Recommandation de la Commission du 15 février 2005 concernant le rôle des administrateurs non exécutifs et des membres du conseil de surveillance des sociétés cotées et les comités du conseil d'administration ou de surveillance, *J.O.U.E.*, 25 février 2005.
- Résolution du Parlement européen du 10 mars 2021 contenant des recommandations à la Commission sur le devoir de vigilance et la responsabilité des entreprises, *J.O.U.E.*, C 474, 10 mars 2021.

1.2. Législations nationales

1.2.1. Belgique

- Code des sociétés et des associations, art. 2 : 56, 3 : 4 à 3 : 6, 7 : 86 et 7 : 106.
- Code des impôts sur les revenus, art. 65.
- Loi du 25 novembre 2021 organisant le verdissement fiscal et social de la mobilité, *M.B.*, 3 décembre 2021.
- Loi du 3 septembre 2017 relative à la publication d'informations non financières et d'informations relatives à la diversité par certaines grandes sociétés et certains groupes, *M.B.*, 11 septembre 2017.
- Loi du 17 juin 2016 relative aux marchés publics, *M.B.*, 14 juillet 2016.
- Loi du 28 juillet 2011 modifiant la loi du 21 mars 1991 portant réforme de certaines entreprises publiques économiques, le Code des sociétés et la loi du 19 avril 2002 relative à la rationalisation du fonctionnement et la gestion de la Loterie Nationale afin de garantir la présence des femmes dans le conseil d'administration des entreprises publiques autonomes, des sociétés cotées et de la Loterie Nationale, *M.B.*, 14 septembre 2011.
- Proposition de loi du 2 avril 2021 instaurant un devoir de vigilance et un devoir de responsabilité à charge des entreprises tout au long de leur chaîne de valeur, *Doc., Ch.*, 2020-2021, n°1903/001.
- Proposition de loi modifiant la loi du 21 mars 1991 portant réforme de certaines entreprises publiques économiques et le Code des sociétés afin de garantir la présence des femmes dans les instances délibératives des entreprises publiques autonomes et des sociétés cotées, avis du Conseil d'État, *Doc., Ch.*, 2010-2011, n°0211/007.
- Projet de loi du 14 septembre 2021 organisant le verdissement fiscal et social de la mobilité, avis du Conseil d'État, *Doc., Ch.*, 2020-2021, n°2170/001.
- Circulaire 2022/C/20 du SPF Fiscalité du 15 février 2022 relative au verdissement fiscal de la mobilité – budget mobilité, disponible sur www.fisconetplus.be.

1.2.2. France

- Loi n°2017-399 du 27 mars 2017 relative au devoir de vigilance des sociétés mères et des entreprises donneuses d'ordre, *J.O.R.F.*, 28 mars 2017
- Proposition de loi relative au devoir de vigilance des sociétés mères et des entreprises donneuses d'ordre, C.R.A., A.N. Fr., 2014-2015, séance du 11 février 2015, n°2578.

1.2.3. Allemagne

- Gesetz vom 16 Juli 2021 über die unternehmerischen Sorgfaltspflichten zur Vermeidung von Menschenrechtsverletzungen in Lieferketten (Lieferkettensorgfaltspflichtengesetz – LkSG), *BGBI.*, 23 Juli 2021.

2. Doctrine

2.1. Sources juridiques

- BISMUTH, R., « Fairvesta d'un autre point de vue : Une réflexion sur ce que « soft law » veut dire. Regards croisés sur la soft law en droit interne, européen et international », *LGDJ*, 2018, p. 253 à 262.
- CADET, I., « Aspects juridiques de la responsabilité sociale », *I2D - Information, données & documents*, 2016, p. 37 à 38.
- CAUCHETEUX, L. et ROEGIERS, M., « La responsabilité sociétale des entreprises (RSE) au regard des pratiques commerciales », *R.D.C.*, 2015, p. 654 à 665.
- CAZALA, J., « Soft Law international entre inspiration et aspiration », *R.I.E.J.*, 2011, p. 41 à 84.
- COLLIGNON, B., *Quelles stratégies doivent adopter les entreprises face aux changements de fiscalité des voitures de société ?*, Mémoire de master en droit, I. Brévière (dir.), Université Catholique de Louvain, 2021-2022, p. 1 à 67.
- CORBISIER, I., « L'entreprise : quelles sont ses valeurs fondatrices et ses finalités ? », *Crise et droit économique*, 2014, p. 175 à 236.
- CORNELIS, L., FELTKAMP, R. et FRANCOIS, A., « Le droit privé au service d'une société durable : rêve ou réalité démocratique ? », *R.D.C.*, 2021, p. 4 à 99.

- CRESPIN, J., *Les obligations de reporting non financier : état des lieux et analyse de l'application en Belgique pour certaines entités d'intérêt public cotées*, Mémoire de master en droit, P. Lambrecht (dir.), Université Catholique de Louvain, 2020-2021, p. 1 à 79.
- CUZACQ, N., « La RSE, le masque et la plume », *Revue des sociétés*, 2023, p. 71 à 83.
- CUZACQ, N., « Le cadre normatif de la RSE, entre soft law et hard law », HAL, 2012, p. 1 à 28.
- D'AMBROSIO, L., « Le Devoir de vigilance : une innovation juridique entre continuités et ruptures », *Droit et société*, 2020, p. 633 à 647.
- DEBROUX, L., « Les obligations : Définitions et notions », *Obligations. Traité théorique et pratique*, 2016, p. 1 à 26.
- DE CORDT, Y., « La responsabilité sociétale des entreprises – Les enjeux et les outils du droit des sociétés », *Reflets et perspectives de la vie économique*, 2009, p. 11 à 21.
- DUHAMEL, J-C. et FASTERLING, B., « Le Comply or explain : la transparence conformiste en droit des sociétés », *R.I.D.E.*, 2009, p. 129 à 157.
- EROGLU, M., « How to achieve sustainable companies: soft law (Corporate Social Responsibility and Sustainable Investment) or Hard Law (Company Law) », *Kadir Has University Law School Journal*, 2014, p. 87 à 104.
- GLORIEUX, M., « Le label social belge : une initiative à valeur d'exemple ? », *Reflets et perspectives de la vie économique*, 2009, p. 99 à 106.
- GOLLIER, J-M., *Responsabilité sociétale de l'entreprise : le droit dans la transition*, Limal, Anthemis, 2018.
- GROLLEAU, G., MZOUGH, N. et THIEBAUT, L., « Les instruments volontaires : Un nouveau mode de régulation de l'environnement ? », *R. I. D. E.*, 2004, p. 461 à 481.
- HACHEZ, N., « Responsabilité sociale des entreprises : l'Union avance-t-elle à reculons ? », *J.D.E.*, 2017, p. 378 à 385.
- HAYEK, F., *Droit, législation et liberté*, Presses Universitaires de France, 2007.
- JACQUEMIN, H. et LIMBREE, P., « Mobiliser le droit de l'entreprise pour promouvoir le développement durable et l'économie circulaire », *J.T.*, 2021, pp. 161 à 179.
- JAKHIAN, G. et VAZZANO, O., « Les obligations d'information des sociétés : état des lieux à la suite des directives européennes 2014/95/UE et (UE) 2017/828 », *J.T.*, 2021, p. 689 à 710.

- MARTIN-CHENUT, K. et DE QUENAUDON, R., *La RSE saisie par le droit. Perspectives interne et internationale*, Paris, Pedone, 2016.
- MAUCLAIR, S., *Recherche sur l'articulation entre le droit commun et le droit spécial en droit de la responsabilité civile extracontractuelle*, thèse de doctorat, Université d'Orléans, 2011, p. 1 à 397.
- MERCIER, V., « De la transparence à la vigilance ou le renforcement des obligations en matière de RSE », *RSE & Médiation – Regard croisé France-Canada*, 2018, p. 21 à 51.
- MOENS, S., « Un label dans les marchés publics : les options possibles. Comment exiger des marques de qualité dans les marchés publics ? », *Fire & Security Alert Magazine*, 2020, p. 50 à 58.
- PAILOT, P. et DE SAINT-AFFRIQUE, D., « Loi sur le devoir de vigilance : éléments d'analyse d'une forme de juridicisation RSE », *Management international*, 2020, p. 109 à 118.
- PICQUE, C., *La régulation, un enjeu pour la région bruxelloise*, Colloque, Région Bruxelles-Capitale, 2015, p. 3 à 46.
- PIRLOT, A., « Les interactions entre la fiscalité et la responsabilité sociétale des entreprises. Au-delà de la planification fiscale, la fiscalité environnementale comme lieu d'expression de la RSE ? », *Ann. dr.*, 2014, p. 377 à 394.
- SAKAI, L., « La coutume internationale est-elle un mythe ? », *Passages de Paris*, 2015, p. 106 à 112.
- TCHOTOURIAN, I., « La responsabilité sociale des entreprises vue sous l'angle du développement durable ou quand le monde des entreprises change », *Lex Electronica*, 2009, p. 3 à 53.
- THIBOUT, O., « La RSE : un système normatif hybride », *Revue juridique de l'environnement*, 2016, p. 215 à 233.
- THUNIS, X. et GOLLIER, J-M., « Devoir de vigilance des entreprises : vers une « responsabilité sociétale des entreprises » juridiquement obligatoire », *L'environnement, le droit et le magistrat*, 2021, p. 315 à 352.
- TIREL, M., « La RSE, force créatrice du droit des contrats », *Recueil Dalloz*, 2023, p. 742 à 749.

- WAGNER, C. Z., « Evolving norms of Corporate Social Responsibility: Lessons Learned from the European Union Directive On Non-Financial Reporting », *Saint Louis University School of Law*, 2018, p. 619 à 708.

2.2. Sources non-juridiques

- BATIONO, R. et TOE, M. « Réaction du marché financier à la nomination de femmes au conseil d'administration. Cas de la France », *La revue des sciences de gestion*, 2019, p. 29 à 40.
- BAUWERAERTS, J., COLOT, O., DUPONT, C., GIULIANO, R. et HENRY, N., « Diversité de genre dans les organes de direction et performance des grandes entreprises belges », *La Revue des sciences de gestion*, 2017, p. 49 à 56.
- BEJI-BECHEUR, A. et BENSEBAA, F., « Responsabilité sociale, pressions institutionnelles et réactions des entreprises », *Management & Avenir*, 2005, p. 171 à 198.
- BEHRENS, W. W., MEADOWS, D., MEADOWS, D. et RANDERS, J., *The limits to growth*, Universe books, 1972.
- BENHAMOU, S. et DIAYE, M-A., « Responsabilité sociale des entreprises et compétitivité : Evaluation et approche stratégique », *France Stratégie*, 2016, p. 5 à 135.
- BONANNI, C., HUDSON, S., LEPINEUX, F. et ROSE, J-J., *La RSE – La responsabilité sociale des entreprises*, Malakoff, Dunod, 2016.
- BORY, A. et LOCHARD, Y., « La responsabilité sociale des entreprises : un cheval de Troie politique ? », *Sociologies pratiques*, 2009, p. 39 à 50.
- BOYER-ALLIROL, B., « Faut-il mieux réglementer le reporting extra financier pour améliorer sa prise en compte par les investisseurs », *Comptabilité sans Frontières...The French Connection*, 2013, p. 2 à 19.
- BRABANT, S. et FAVREAU, F., « Directive sur le devoir de vigilance : quels contrôles des pratiques managériales ? », *Politiques & management public*, 2022, p. 121 à 129.
- BRUTOUT, L., *L'évolution réglementaire du reporting non financier et son impact sur la théorie de l'agence au sein des entreprises de l'Union européenne*, Mémoire de master en gestion de l'entreprise, C. Dumas (dir.), Institut catholique des hautes études commerciales, 2021-2022, p. 9 à 72.

- CHANSON, G. et TITE, T., « Le contrôle RSE des fournisseurs : entre « greenwashing » et effort réel d'une firme pivot. Le cas VEOLIA », *Recherches en sciences de gestion*, 2018, p. 59 à 80.
- CHATZISTAVROU, F., « L'usage du soft law dans le système juridique international et ses implications sémantiques et pratiques sur la notion de règle de droit », *Revue de philosophie et de sciences humaines*, 2005, p. 1 à 10.
- CREST, V., *La responsabilité sociale comme source d'avantage concurrentiel*, Mémoire de master en sciences de la gestion, Université de Montréal, 2018-2019, p. 9 à 107.
- CRUTZEN, N. et VAN CAILLIE, D., « Le pilotage et la mesure de la performance globale de l'entreprise », *Humanisme et Entreprise*, 2010, p. 13 à 32.
- DADDI, T., IRALDO, F. et MARRUCCI, L., « Investigating the management challenges of the EU Ecolabel through multi-stakeholder surveys », 2021, *The International Journal of Life Cycle Assessment*, 2021, p. 575 à 590.
- DARSA, J-D. et DUFOUR, N., « Gérer le coût du risque en entreprise, un enjeu stratégique entre contrôle budgétaire et sauvegarde de la valeur », *Revue Internationale de Management et de Stratégie*, 2014, p. 1 à 7.
- DE QUENAUDON, R., « Droit du travail », *Dictionnaire critique de la RSE*, N. Postel et R. Sobel (dir.), 2013, p. 121 à 125.
- DESCLEE DE MAREDSOUS, C., *L'impact de la Responsabilité Sociétale des Entreprises sur le bien-être des employés*, Mémoire de master en sciences de gestion, V. Swaen (dir.), Université catholique de Louvain, 2014-2015, p. 1 à 69.
- EL IMRANI, S. et TAQI, A., « Responsabilité Sociale des Entreprises et Performance financière : entre la convergence et la divergence », *International Journal of Scientific & Engineering Research*, 2019, p. 133 à 145.
- FERAUGE, P., « Analyse typologique de la stratégie d'engagement RSE de PME belges », *Finance Contrôle Stratégie*, 2021, p. 1 à 65.
- FREEMAN, R. E., *Strategic Management: A Stakeholder Approach*, Cambridge, Cambridge University Press, 1984.
- FRIEDMAN, M., « The social responsibility of business is to increase its profits », *New York Times*, 1970, p. 1 à 6.
- GASMI, N., « Innovations sociales et création de valeur partagée au sein des entreprises », *Vie & sciences de l'entreprise*, 2017, p. 95 à 111.

- LECLERC, O. et TATIANA, S., « Gouverner par les incitations. La diffusion d'une logique incitative dans le droit du travail. », *Revue française de socio-économie*, 2020, p. 121 à 135.
- OUMARI, L., « La théorie des parties prenantes et ses limites », *Revue internationale des sciences de gestion*, p. 996 à 1008.
- POURTOIS, H., « Le système juridique comme système social. Le débat Habermas-Luhmann », *Recherches Sociologiques*, 1993, p. 5 à 23.
- RENOUARD, C., « Stratégie sociale », *Dictionnaire critique de la RSE*, N. Postel et R. Sobel (dir.), 2013, p. 445 à 450.
- ROSZKOWSKA-MENKES, M., « Was Friedman Right? Moving Towards Strategic CSR Agenda », M. Aluchna et S. Idowu (dir), « The Dynamics of Corporate Social Responsibility », *CSR, Sustainability, Ethics & Governance*, 2017, p. 71 à 89.
- TOE, M., « Diversité du genre au Conseil d'Administration : vers une amélioration de la gouvernance des entreprises », *Gestion 2000*, 2014, p. 87 à 113.
- VAN BEURDEN, P. et GOESSLING, T., « The worth of values – A literature review on the relation between corporate social and financial performance financial performance », *Journal of Business Ethics*, 2008, p. 407 à 421.

3. Jurisprudence

3.1. Belgique

- C.E. (6^e ch.), 4 juin 2019, n°244.673, Pierret Project.

3.2. France

- Tribunal judiciaire de Paris, 28 février 2023, n°22/53942.

4. Divers

4.1. Sources internet

- BOSSCHAERTS, S., « Quota de femmes dans les conseils d'administration », disponible sur www.kluwereasyweb.be, *s.d.*, consulté le 4 avril 2023.
- BOSSELOO, J., « Fin des voitures de société : un effet contre-productif ? », disponible sur www.gocar.be, 7 août 2022.
- BOSSELOO, J., « Quel pays possède le plus de bornes de recharge en Europe ? », disponible sur www.gocar.be, 7 janvier 2021.
- DE JONG, A., « Les 10 voitures électriques les moins chères », disponible sur www.gocar.be, 17 janvier 2023.
- DE ROO, H. et LAMBRECHT, P., « Directive européenne relative à la présence des femmes dans les conseils d'administration et implications pour la Belgique », disponible sur www.feb.be, 23 janvier 2023.
- DE VLIEGHER, S., « En 3 ans, 10 % moins de voitures de société en région bruxelloise ; 11 % de plus en Wallonie », disponible sur www.press.securex.be, 7 septembre 2022.
- DE VREESE, P., « Le coût de la conformité réglementaire pour les institutions financières », disponible sur www.pideeco.be, 2 décembre 2019.
- DRUET, W., « TotalEnergies prévoit de ravager l'Ouganda et la Tanzanie », disponible sur www.mrmondialisation.org, 19 novembre 2022.
- EQUÉYE, O., « Le reporting extra financier - une analyse de son efficacité », disponible sur www.myriadconsulting.fr, *s.d.*, consulté le 20 avril 2023.
- HERMANN, B., « Comment compenser la disparition des voitures de société ? Pas nécessairement avec du cash », disponible sur www.levif.be, 28 juillet 2022.
- HUCHET, E., MARQUET, A-C. et TANCAU, M., « L'accès des femmes aux postes à responsabilité en Belgique. Entre entreprise social et classique : se co-inspirer pour un égal accès aux postes à responsabilité », disponible sur www.ess-europa.eu, 15 novembre 2015.
- LECLERCQ, D., « Les entreprises obligées d'acheter uniquement des voitures électriques dès 2030 ? », disponible sur www.gocar.be, 2 septembre 2023.
- MALVETTI, D., « Ecolo & Groen disent stop aux avantages fiscaux des voitures de société », disponible sur www.link2fleet.be, 8 mars 2019.

- MARISCAL, B., « Verdissement du parc automobile : le budget mobilité rendu plus souple et plus attractif », disponible sur www.wolterskluwer.com, 22 février 2022.
- MENSAH, A., « Comment la RSE peut aider dans le verdissement d'une flotte automobile ? », disponible sur www.beev.co, 29 mars 2023.
- RIDOLE, M., « Que prévoit la réforme fiscale des voitures de société ? », www.lecho.be, 19 mai 2021.
- SCHAEFFER, F., « Ouïghours : après H & M, Nike en pleine tempête en Chine », *Les Echos.*, disponible sur www.lesechos.fr, 25 mars 2021.
- VAN CALOEN, A., « La facture totale du RER estimée pour l'heure à 3 milliards d'euros », disponible sur www.lalibre.be, 6 avril 2017.
- VAN EENHOOGHE, E. et VERGOTE, E., « Incitants fiscaux pour les investissements dans des bornes de recharge électrique », disponible sur www.wolterskluwer.com, 2021.
- VINCENTI, D., « Not only one approach to corporate responsibility, says MEP », disponible sur www.euractiv.com, 2011.
- WAJSBROT, S., « BNP Paribas condamnée pour pratiques commerciales trompeuses », disponible sur www.lesechos.fr, 11 avril 2016.
- X, « Les impôts sur les salaires. Indexation de la fiscalité du travail et des prestations dans les pays de l'OCDE », disponible sur www.oecd.org, 2023.
- X, « Accord sur un système d'échange de quotas d'émission plus ambitieux », disponible sur www.europarl.europa.eu, 18 décembre 2022.
- X, « Budget Mobilité | mobility », disponible sur www.mobilit.belgium.be, 5 décembre 2022.
- X, « Des règles décisives pour favoriser l'égalité dans les conseils d'administration | Actualité | Parlement européen », disponible sur www.europarl.europa.eu, 22 novembre 2022.
- X, « Accord sur l'objectif de zéro émission pour les voitures et camionnettes en 2035 | Actualité | Parlement européen », disponible sur www.europarl.europa.eu, 27 octobre 2022.
- X, « Le procès Total, un test grandeur nature pour le devoir de vigilance », disponible sur www.cncd.be, 26 septembre 2022.
- X, « Communiqué de presse. Loi Quotas : quatre fois plus de femmes dans les conseils d'administration », disponible sur www.igvm-iefh.belgium.be, 16 juin 2022.

- X, « Une économie juste et durable : la Commission établit des règles relatives au respect des droits de l'homme et de l'environnement par les entreprises dans les chaînes de valeur mondiales », disponible sur www.ec.europa.eu, 23 février 2022.
- X, « La nouvelle directive CSRD sur le reporting de durabilité des sociétés », disponible sur www.amf-france.org, 17 janvier 2023.
- X, « Le Label Entreprise Ecodynamique : valorisez les efforts de votre entreprise pour l'environnement », disponible sur www.environnement.brussels, 11 octobre 2021.
- X, « Pratiques anticoncurrentielles : la Commission inflige à des constructeurs automobiles une amende de 875 millions pour restriction de la concurrence concernant l'épuration des gaz d'échappement émis par les nouvelles voitures à moteur diesel », disponible sur www.ec.europa.eu, 8 juillet 2021.
- X, « Tout comprendre sur le devoir de vigilance (FAQ) », disponible sur www.ccf-terresolidaire.org, 1^{er} juillet 2021.
- X, « En Bref – Label Entreprise Ecodynamique », disponible sur www.ecodyn.brussels, 26 novembre 2020.
- X, « Voitures de société », disponible sur www.finances.belgium.be, 13 février 2020.
- X, « La diversité des genres peut-elle améliorer la performance de la gestion entrepreneuriale ? », disponible sur www.moneystore.be, 9 septembre 2019.
- X, « Global Perceptions of Environmental, Social, and Governance issues in Investing », disponible sur www.cfainstitute.org, 2017.
- X., « Loi française relative au devoir de vigilance des sociétés mères et entreprises donneuses d'ordre. Questions fréquemment posées. », disponible sur www.plan-vigilance.org, 2017.
- X, « Limiter les impacts de l'utilisation des matériaux de construction | Rénovation des Écoles », disponible sur www.renovermonecole.be, 9 mai 2016.
- X, « Le pouvoir de la Fleur : la Commission récompense les entreprises de l'Union européenne qui ont le plus contribué à la diffusion de son message en faveur de la protection de l'environnement », disponible sur www.ec.europa.eu, 22 septembre 2009.
- X, « Traffic Index ranking | TomTom Traffic Index », disponible sur www.tomtom.com, *s.d.*, consulté le 25 avril 2023.
- X, « Les critères environnementaux | Ecolabel », disponible sur www.ecolabel.be, *s.d.*, consulté le 24 avril 2023.

- X, « All ecolabels | Ecolabel Index », disponible sur www.ecolabelindex.com, *s.d.*, consulté le 17 avril 2023.
- X, « Pollet plus ancien détenteur de l'EU Ecolabel », disponible sur www.be-fr.pollet.eu, *s.d.*, consulté le 16 avril 2023.
- X, « Ecolabel facts and figures », disponible sur www.environment.ec.europa.eu, *s.d.*, consulté le 16 avril 2023.
- X, « Rouler en voiture électrique... Combien cela coûte-t-il vraiment ? », disponible sur www.lizy.be, *s.d.*, consulté le 15 avril 2023.
- X, « Les critères environnementaux | Ecolabel », disponible sur www.ecolabel.be, *s.d.*, consulté le 5 avril 2023.
- X, « Émissions par secteur », disponible sur www.climat.be, *s.d.*, consulté le 4 avril 2023.
- X, « Affichez votre différence avec l'Écolabel européen », disponible sur www.agirpouurlatransition.ademe.fr, *s.d.*, consulté le 4 avril 2023.
- X, « Directives de l'Union européenne », disponible sur www.eur-lex.europa.eu, *s.d.*, consulté le 18 mars 2023.
- X., « Principes directeurs OCDE pour les entreprises multinationales », disponible sur www.economie.fgov.be, *s.d.*, consulté le 15 mars 2023.

4.2. Autres (rapports, informations, normes)

- CADBURY, A., Rapport du Comité sur les Aspects financiers de la Gouvernance d'Entreprise, Londres, 1992.
- FSMA, « Reporting non financier : Etude de suivi et orientations à l'attention des sociétés belges cotées », disponible sur www.fsma.be, 2021.
- GIEC, « Changements climatiques 2014 : Rapport de synthèse. Contribution des Groupes de travail I, II, III au cinquième Rapport d'évaluation du Groupe d'experts intergouvernemental sur l'évolution du climat », R. K. Pachauri et L. A. Meyer (dir.), Genève, 2014.
- GRI, « Ensemble consolidé des normes GRI de reporting de développement durable », disponible sur www.globalreporting.org, 2016.

- Institut pour l'Égalité des Femmes et des Hommes, « Premier bilan de la loi du 28 juillet 2011 relative aux quotas de genre dans les conseils d'administration », disponible sur www.igvm-iefh.belgium.be, 25 janvier 2016.
- KBC, « Cadre de durabilité de KBC Groupe », disponible sur www.kbc.com, 2023.
- MOBIA, « Livre Blanc de la Mobilité », disponible sur www.febiac.be, 14 septembre 2021.
- OCDE, Les principes directeurs de l'OCDE à l'intention des entreprises multinationales, 25 mai 2011.
- ONU, Pacte mondial de l'ONU, New York, 2000.
- ONU, « Accord de Paris », disponible sur www.unfccc.int, *s.d.*, consulté le 9 mars 2023.
- ONU, Rapport de la Commission mondiale sur l'Environnement et le Développement : Notre Avenir à tous », New York, 1987.
- ONU, « Les 17 Objectifs | Objectifs de Développement Durable », disponible sur www.sdgs.un.org, *s.d.*, consulté le 12 mars 2023.
- ONU, Résolution 70/1 de l'Assemblée générale, A/RES/70/1 (2015), 25 septembre 2015.
- Organisation internationale de normalisation, « Lignes directrices relatives à la responsabilité sociétale. Découvrir ISO 26000 », disponible sur www.iso.org, 2014.
- Plateforme RSE, « Labels RSE. Propositions pour des labels RSE sectoriels destinés aux TPE, PME et ETI », disponible sur www.strategie.gouv.fr, février 2021.
- PNEC, « Plan National intégré Energie Climat Belge 2021-2030 », disponible sur www.climat.be, 2019.
- SOLVAY, « Accord-cadre mondial sur la responsabilité sociale et le développement durable entre Le Groupe Solvay et IndustriAll Global Union », disponible sur www.solvay.com, 2017.
- SPF Mobilité et Transports, « Le nombre de voitures de société en Belgique en 2022 », disponible sur www.mobilit.belgium.be, 2022.
- SPF Mobilité et Transports, « Les voitures de société en Belgique. Fiche thématique utilisant la base de données développée dans le cadre du projet MONITOR », disponible sur www.mobility.vias.be, 9 décembre 2019.
- SPF Personnel et Organisation, « Elaborer une politique de diversité. Guide méthodologique », disponible sur www.fedweb.belgium.be, 1^{er} septembre 2010.

- SPF Santé publique, Sécurité de la Chaîne alimentaire et Environnement, « EU ECOLABEL. Information destinée aux demandeurs », 2017.
- SPW Energie, « Vademecum de la Région wallonne. Maitriser les consommations d'énergie de mon entreprise : Pourquoi ? Comment? », disponible sur www.energie.wallonie.be, 10 avril 2009.
- X, « Informations non financières et informations relatives à la diversité. Note explicative à destination à l'intention des sociétés belges », disponible sur www.corporategovernancecommittee.be, 2 février 2018.