



L'optimisation fiscale de la politique éthique des firmes multinationales

SARA ABDEDDAIM (Doctorante)

Laboratoire interdisciplinaire de recherche et d'étude en Management et Droit de l'entreprise, LIRE-MD.

Faculté des sciences juridiques économiques et sociales Marrakech.

Sarra MRANI ZENTAR (professeure habilitée).

Laboratoire interdisciplinaire de recherche et d'étude en Management et Droit de l'entreprise, LIRE-MD.

Faculté des sciences juridiques économiques et sociales Marrakech.

Résumé : Le but derrière ce travail est d'étudier les questions environnementales et sociales des entreprises qui constituent deux éléments pléniers et font une partie dans leurs stratégies et politiques afin de les intégrer dans la réalisation des objectifs économiques. Et l'intégration de la fiscalité dans les pratiques environnementales, sociales et sociétales va sans doute permettre une optimisation fiscale des charges de l'entreprise au niveau du domaine éthique, et c'est dans cet ordre d'idée qu'on évoquera dans ce travail les concepts liés étroitement avec la citoyenneté de la firme, en effet la responsabilité sociale. Il est clair que c'est difficile de trouver facilement une relation entre la fiscalité et la responsabilité globale de l'entreprise, mais ces deux notions peuvent se retrouver en commun et partagent une question complexe de la responsabilité fiscale. Le lien existant est sans doute lié à l'évolution de la fiscalité et les périmètres permettant d'optimiser sur le plan fiscal les charges engagées par l'entreprise dans le domaine de l'éthique, la fiscalité est devenue clairement un paramètre indispensable à la gestion.

De plus, il est à souligner que dernièrement les entreprises et surtout celles implantées dans les affaires internationales du fait de leurs implantation dans différents territoires elles se retrouvent devant la nécessité d'impliquer les questions d'ordre environnementale ou social dans leurs stratégies et les concilier avec leurs objectifs. Faire intégrer la fiscalité comme étant une discipline indispensable dans la gestion de toute entreprise va permettre une certaine optimisation fiscale des charges imposées aux entreprises dans le domaine de l'éthique. Et c'est dans cet ordre d'idées qu'on fera appel tout au long de ce travail de recherche à travers une réflexion théorique sur la responsabilité sociale des entreprises au regard des règles fiscales.

Mots-clés : Firme multinationale, optimisation fiscale, fiscalité, responsabilité sociale d'entreprise, éthique.

Digital Object Identifier (DOI): <https://doi.org/10.5281/zenodo.7554301>

Published in: Volume 2 Issue 1



This work is licensed under a [Creative Commons Attribution-NonCommercial-NoDerivatives 4.0 International License](https://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/4.0/).

1. Introduction

La Responsabilité Sociale de l'entreprise, revêt une grande importance par rapport au rôle que les entreprises jouent devant les multitudes enjeux mondiaux, économiques, sociaux, et environnementaux, et surtout si c'est le cas d'une entreprise multinationale. Compte tenu de l'influence de ses décisions en raison de sa taille et son habilité d'intervention, la firme multinationale est au centre des attentes, elle est considérée comme étant un agent responsable au niveau local en étant responsable de leurs impacts et en participant au développement économique et social des états dans lesquels elles ont des filiales. La RSE est considérée pour les entreprises comme étant une opportunité pour revoir leur perception sur la notion de la performance et de priorité. Dans un environnement de mondialisation, le processus d'internalisation des entreprises reconstruit la géographie mondiale et constituent de véritables doutes à l'avenir économique et social des Etats. La concurrence de plus en plus acharnée et le renforcement de la compétitivité poussent les entreprises à essayer de devenir plus flexible et à chercher à se délocaliser au-delà de leurs frontières, pour chercher d'avantage des fournisseurs installés dans des différentes zones pour diminuer les coûts de production. La firme multinationale effectue des investissements directs à l'étranger et cherche à s'implanter dans des territoires qui vont lui permettre de gagner en termes de marchés et de favoriser les facteurs de production, cette délocalisation consolide la compétitivité des entreprises et permet de préserver l'emploi dans le pays où se trouve le siège social. Avec la mondialisation du marché la question de responsabilité des entreprises est jugée d'une grande importance, les multinationales jouissent d'un nouveau pouvoir au niveau international en devenant plus puissantes que de nombreux Etats. En effet c'est le joueur principal qui porte la plus grande des responsabilités. « La mondialisation a fait surgir un nouvel espace et un nouveau cadre pour l'action : la politique s'affranchit des frontières et des Etats, avec pour conséquence l'apparition de joueurs supplémentaires, de nouveaux rôles, de nouvelles ressources, de règles inconnues, de nouvelles contradictions et de nouveaux conflits [...] Mais surtout, les anciens et les nouveaux acteurs n'en sont encore qu'au stade où ils doivent trouver ou inventer eux-mêmes leurs rôles et leurs ressources, c'est-à-dire les définir et les construire ». (Beck, 2003, p.29).

Par conséquent, les entreprises multinationales sont impérativement amenées à jouer un rôle qui est nouveau pour elles, à préserver les ressources naturelles ou la diminution du réchauffement climatique, Cela suppose que la firme supporte une responsabilité sociétale vis-à-vis les territoires de leur implantation, selon l'organisation de coopération et de développement économique (OCDE), elle suggère une définition descriptive en précisant que la RSE est une notion en évolution qui peut avoir plusieurs définitions pour plusieurs groupes, secteurs et intervenants. L'OCDE suppose ainsi qu'on « s'entend en général pour dire que les dans une économie globale sont souvent appelées à jouer un plus grand rôle, au-delà de celui de création d'emplois et de richesses et que la RSE est la contribution des entreprises au développement de la durabilité que le comportement des entreprises doit non seulement assurer des dividendes aux actionnaires, des salaires aux employés et des produits et services aux consommateurs, mais il doit répondre également aux préoccupations et aux valeurs de la société et de l'environnement ». Interroger la responsabilité des entreprises multinationales à l'égard des nations mène à définir de nouveaux critères d'appréciation de la performance sociétale et à

mesurer le succès d'un tel choix d'implantation de l'entreprise, la diversification de ses investissements de sa démarche de recrutement ainsi que ses différents choix stratégiques, en revanche ces choix peuvent ne pas être dans la même ligne de sa politique sociétale. Sur la base de ces avancées théoriques, le présent article de recherche a pour objet de répondre à la problématique suivante : « **Quelle est la pertinence d'une démarche sociétale en faveur des territoires pour une entreprise multinationale lors d'une stratégie d'optimisation fiscale ?** ».

Afin de pouvoir y répondre à cette problématique, nous choisissons de traiter la question des relations des entreprises multinationales à leurs territoires d'implantation du côté des démarches sociétales des entreprises et dans le but d'une optimisation fiscale. Ainsi qu'on va essayer durant ce travail d'apporter des éléments à la relation entre la fiscalité et l'éthique, tout en précisant son rôle essentiel dans la construction d'un climat de confiance entre l'administration fiscale et les contribuables d'une manière générale et à travers les comportements socialement responsables.

De ce fait notre article s'emploie à définir un cadre théorique permettant d'intégrer dans le conceptuel de la RSE en contexte international en exposant une revue de la littérature des principaux travaux sur la RSE et la RSE en contexte international, pour ensuite proposer une grille d'analyse des méthodes sociétales des entreprises vis-à-vis de leurs territoires dans le cadre des règles fiscales.

2. La responsabilité sociale de l'entreprise multinationale : Etat de l'art.

Adopter une démarche de RSE est plutôt un choix qui s'établit aux entreprises multinationales. Cette pratique a de multiples facettes a pour vocation d'ajuster la relation de pouvoir entre l'entreprise et la société, c'est un outil à la fois politique et stratégique visant à favoriser les résultats à court et long terme afin de mieux intégrer l'entreprise à son environnement (Paone, 2009). Le concept de responsabilité sociale de l'entreprise¹ englobe la relation des entreprises multinationales à leurs territoires d'implantation sous l'effet des démarches sociétales des entreprises. Selon Porter (1998), les avantages concurrentiels dans une économie à caractère mondialisée sont ancrés localement, manifestant des compétences, de savoirs et d'activités coordonnées ainsi que de clients. Pecqueur (2006, 2009) développe que le jeu de la globalisation augmente le besoin d'une production territorialisée. Les grandes firmes multinationales doivent nouer des liens avec les différents acteurs au niveau local pour collaborer à créer de ressources particulières leur conférant un « avantage différenciatif ». « Le territoire devient un espace central de coordination entre les acteurs cherchant à résoudre des problèmes productifs inédits » (Pecqueur, 2006, p.29).

Pour une entreprise multinationale exerçant des activités dans différents territoires, sa politique sociétale peut se définir d'une manière différente en passant d'un contexte à un autre, selon des situations différentes afin de faire face aux différentes attentes d'ordre social.

¹ A l'instar de nombreux auteurs, nous utiliserons le terme de responsabilité « sociale » de l'entreprise. Nous emploierons aussi les expressions de « démarche sociétale » ou de pratiques « sociétales ». Selon Néré (2005), « le concept social a une acception plus large en langue anglaise qu'en langue française, pour laquelle il est souvent réduit aux seules relations professionnelles ; d'où l'expression de sociétal souvent utilisée pour exprimer cette approche lato sensu des relations sociales » (Néré, 2005, p.30).

2.1 La Responsabilité Sociale de l'entreprise : définitions et fondements théoriques

La RSE est constituée comme étant une notion qui est difficile à cerner du fait de son caractère évolutif, depuis son apparition aux Etats-Unis en 1950 un caractère « ouvert, multiforme et en construction », (Acquier et Gond, 2007. « C'est une notion en cours de définition, dont la théorisation s'effectue par vagues successives, avec l'introduction de nouveaux concepts ». (Gond et Igalens, 2010, p.37). Au niveau de la littérature qui lui est consacrée, beaucoup d'auteurs confirment une « confusion autour de ce concept » (Persais, 2009), un « flou concept » (Pesqueux, 2011). Gond et Igalens (2010), montrent « le caractère ambigu et complexe de la RSE en tant que concept et que pratique corporative ». La définition et la délimitation du concept de performance sociétale trouvent toujours certaines divergences conceptuelles, le livre vert définissait la RSE comme « *l'intégration volontaire par les entreprises de préoccupations sociales et environnementales à leurs activités commerciales et leurs relations avec leurs parties prenantes* ». Car un comportement responsable se manifeste par une réussite commerciale durable et une gestion socialement responsable du changement au niveau de l'entreprise. Le *Business for Social Responsibility* (BSR) définit la RSE comme des pratiques d'affaires qui « renforcent la responsabilisation et respectent les valeurs sur le plan de l'éthique dans l'intérêt de tous les intervenants ». Le BSR propose également que des « pratiques d'affaires responsables respectent et préservent l'environnement naturel » et qu'en « aidant à améliorer la qualité de vie et les occasions d'affaires, les pratiques d'affaires responsables donnent le pouvoir aux gens et permettent d'investir dans la collectivité où l'entreprise œuvre. Si la RSE est abordée de façon globale, elle peut livrer les plus grands avantages à l'entreprise et aux intervenants lorsqu'elle est intégrée dans la stratégie et l'exploitation de l'entreprise »². Le *Canadian Business for Social Responsibility* (CBSR) définit la RSE comme « l'engagement d'une entreprise à opérer dans un milieu de durabilité économique et environnementale tout en reconnaissant les intérêts de ses intervenants. Les intervenants comprennent les investisseurs, les clients, les employés, les partenaires d'affaires, les collectivités locales, l'environnement et l'ensemble de la société ». Le CBSR aussi précise que la « RSE va au-delà des bonnes œuvres telles que le bénévolat et la charité »³. Pour Dhaouadi (2008), les différentes visions de la RSE reposent sur des visions différentes du rôle joué par l'entreprise dans la société. Selon Gond et Igalens (2010), ce sont les différentes conceptions de la relation entreprise-société qui ont engendré des visions différentes de la RSE. Traitant les pratiques sociétales des entreprises dès la fin du XIX^{ème} siècle et les différentes conceptions dès les années 1950, Acquier (2007) observe l'aspect turbulent de ces avancées : « Les concepts de RSE se diffusant et semblant s'institutionnaliser dans le monde des affaires, avant de disparaître pour plusieurs années, suivant une logique de stop and go » (Acquier, 2007, p. 104). Il souligne le caractère flexible de ces notions ainsi que les différentes possessions dont il est possible de faire l'objet : « Si ces notions se situent à la frontière entre action publique et action privée, et posent de manière récurrente la question de l'articulation entre entreprises et société, la nature des problématiques, des doctrines, des instrumentations gestionnaires et des pratiques évolue de manière significative entre chaque période. Ainsi, les

² Voir : http://strategis.ic.gc.ca/epic/site/csr-rse.nsf/fr/h_rs00095f.html

³ Voir : http://strategis.ic.gc.ca/epic/site/csr-rse.nsf/fr/h_rs00095f.html

concepts de RSE et de développement durable apparaissent comme des concepts malléables, supportant de multiples problématisations, que les acteurs peuvent investir suivant différentes logiques » (Acquier, 2007, p.104). Selon la définition de (Capron et Quairel-Lanoizelée, 2007), la RSE de l'entreprise multinationale constitue l'ensemble des méthodes utilisées par l'entreprise comme étant la réponse aux éléments sociétales, par des stratégies, des outils de management, des modes de pilotage, de la conduite de changement et de nouveaux éléments de performance. Il est délicat de proposer une définition générale de la RSE et de définir un cadre conceptuelle commun à tous les territoires, il serait un peu difficile de cerner le concept de la RSE dans un contexte international. Pour Arthaud-Day (2005) ou Pestre (2008), la RSE dans un cadre international formule un domaine de recherche mal exploré. Arthaud-Day (2005) affirme des justifications conceptuelles et méthodologiques : d'une part, le concept de la RSE est différent d'un pays à l'autre. D'autre part, le cadre international rend difficile d'un point de vue méthodologique toute recherche empirique. Selon Van der Putten (2005), étudier les pratiques sociétales des entreprises à l'échelle international est souvent confronté à la difficulté de repérer les valeurs à promouvoir dans un contexte international, souvent les valeurs traduites dans les grandes conventions internationales expliquent les valeurs du monde occidental. Après examen de la littérature sur la RSE, nous retenons pour la suite de notre travail, la définition de Pasquero (2007) : la RSE d'une entreprise multinationale englobe l'ensemble des obligations, légalement requises ou volontairement choisies, qu'une entreprise doit assumer afin de passer pour un modèle imitable de bonne citoyenneté à l'échelle mondiale et/ou locale.

2.2 La Responsabilité sociale de l'entreprise multinationale

Comme parvenu avant, il est difficile de donner une définition globale de la RSE et de bâtir un cadre analytique pareil à tous les pays. Dans ce cas, il serait difficile de cerner la notion de la RSE dans un contexte international. Les recherches traitant de la RSE se sont focalisées sur les problèmes nationaux. Les stratégies RSE ont été traités dans un cadre national, ce n'est qu'à partir des années 1990 que la dimension internationale commence à être traitée alors que les grandes entreprises industrielles s'intéressent aux pays en développement pour externaliser ou investir (Van der Putten, 2005). Les entreprises multinationales sont appelées à intervenir dans des pays émergents aux conditions de développement et réglementaires différentes, aux instances étatiques instables. L'entreprise multinationale est à la fois appelée à mener une pratique universelle et sollicitée pour satisfaire des attentes locales bien spécifiques sur des territoires d'implantation. L'entreprise multinationale est sollicitée sur des enjeux globaux, d'autant que certaines parties prenantes s'organisent à l'échelle mondiale (ONG, syndicats) et incitent les entreprises à adopter une démarche sociétale globale, Le pouvoir économique et politique des multinationales les amènent à jouer un nouveau rôle dans la régulation mondiale et à participer à la résolution des enjeux sociétaux mondiaux (Scherer et Palazzo, 2007 ; Dhaoudi, 2008). L'entreprise multinationale est appelée à « contextualiser » son intervention sociétale, c'est-à-dire à aligner ses actions au contexte des pays, sous l'effet de pressions institutionnelles ou de l'action de parties prenantes internationales ou locales. Des règles aux niveaux internationales et nationales, amènent ces entreprises multinationales de rapporter l'évaluation de leurs actions sociétales au contexte socio-économique du pays d'implantation.

En raison de leur pouvoir qu'elles ont d'intervenir et aussi des bénéfiques qu'elles peuvent tirer, les entreprises multinationales font l'objet de demandes sociétales croissantes, les poussant à être socialement responsable au niveau de l'échelle mondiale qu'à l'échelle nationale. Et en raison de la multitude des contextes économiques, sociaux, institutionnels et culturels, auxquels elle est confrontée, la RSE est appelée à mettre en ligne sa stratégie sociétale avec les territoires d'implantations, l'entreprise doit se demander sur les valeurs éthiques qu'elle espère adopter au sein de son niveau d'influence. Face à des défis locaux très spécifiques, l'entreprise multinationale est menée à choisir le niveau d'intégration et de différenciation de démarche sociétale. Et comme pour toute autre fonction dans un contexte relevant du management international, se pose la question du choix entre une stratégie globale de RSE, au niveau de chaque filiale, et une stratégie différenciée selon le contexte du pays d'implantation. Selon Prahalad et Doz (1987), les entreprises se trouvent sous des pressions au niveau global comme l'harmonisation des goûts des consommateurs et des structures de marché, mais aussi à des pressions pour une intégration des démarches entre le siège et les filiales (pressions des ONG et de parties prenantes mondiales, problèmes mondiaux, économies d'échelle) et des pressions au contraire pour une différenciation des méthodes (demandes spécifiques des parties prenantes locales, problématiques particulières). L'adoption d'une stratégie sociétale universelle constitue un avantage permettant de communiquer un message clair, l'entreprise repose sur une manière stratégique pour faire face aux pressions sociétales, Elle peut avoir avantage à intégrer des objectifs sociétaux à sa stratégie économique, sa pérennité dépendant de son aptitude à gérer les demandes des groupes les plus influents (Mitchell, Agle et Wood, 1997), ou ceux dont les ressources et le soutien sont nécessaires pour sa survie (Pfeffer et Salancik, 1978). Elle peut choisir au contraire de ne pas changer son fonctionnement, tout en montrant une conformité aux pressions institutionnelles. Selon Capron et Quairel-Lanoizelée (2007), « les stratégies observées s'inscrivent dans un continuum allant de l'ignorance du problème aux actions symboliques, de l'intégration effective d'actions ponctuelles à une stratégie intégrée dans un plan d'ensemble » (Capron et Quairel-Lanoizelée, 2007, p.74). Bouyoud (2010) souligne que l'une des difficultés liées au concept RSE est de savoir son statut et sa place dans les organisations : « Elle peut être considérée comme méta, c'est-à dire qu'elle détermine la politique générale et l'influence. Ou elle peut être vue comme une déclinaison des orientations politiques et stratégiques de l'organisation ». (Bouyoud, 2010, p.68).

Porter et Kramer (2006) discernent une RSE défensive d'une RSE stratégique. La première à comme vocation d'alléger les effets néfastes des activités en gardant une conformité aux normes existantes. Selon ces auteurs, la démarche stratégique va loin et explore ce qui dans la RSE permet de se différencier et intensifier l'avantage concurrentiel. Selon Husted et Allen (2007), on parle de stratégie sociétale lorsque l'entreprise envisage sa réaction sociétale comme un outil pour atteindre un avantage compétitif. Cet avantage compétitif se fonde sur des relations liées avec stakeholders. La démarche de création de la valeur est donc compliquée, d'une longue durée. Selon ces auteurs, juste un minimum d'entreprises qui traite de façon stratégique leur intervention sociétale (Husted et Allen, 2007).

2.3 Une multiplicité de parties prenantes aux échelles globales et locales

En raison de leur implantation au niveau de plusieurs pays, les multinationales se trouvent sous l'autorité de nombreuses parties prenantes. Ces parties prenantes peuvent avoir des attentes différentes voire même concurrentes. En effet les attentes peuvent être différentes selon les pays, les attentes des « communautés locales » d'un pays en développement diffèrent beaucoup des attentes d'un pays industrialisé, dans ce type de situation l'entreprise peut être confrontée aux attentes des parties prenantes de son territoire d'origine avec celles du pays de son implantation. Les parties prenantes d'un pays peuvent également se préoccuper avec soin à ce que fait l'entreprise dans un autre pays d'implantation. Avec la forte circulation de l'information et l'accentuation de la pression des parties prenantes elles peuvent s'exprimer au niveau mondial, au niveau du pays d'origine ou encore au niveau du pays d'accueil. Les ONG donnent une grande importance aux activités des multinationales, elles annoncent la rupture et luttent contre les impacts négatifs de certaines activités par diffusion d'informations, boycotts, poursuite devant les tribunaux..., ou collaborer avec les multinationales pour défendre les causes sociétales et humanitaires. Ces multinationales sont souvent accusées du fait de tirer profit des failles de réglementations en ce qui concerne l'environnement ou de droit du travail, (Renouard, 2006) les entreprises multinationales abusent dans l'utilisation des ressources naturelles de zones en développement sans redistribuer les gains et en mettant à mal le potentiel de développement du pays. En outre la notion de la citoyenneté d'entreprise considère l'entreprise comme un citoyen comme étant un individu citoyen, à ce niveau l'entreprise doit renforcer les droits humains dans les pays où l'Etat de droit est faible (Champion et Gendron, 2005), ce concept n'est rentré dans le monde académique qu'au début des années 2000 après qu'il a été introduit dans le monde professionnel dans les années 1970-1980 (Garriga et Melé, 2004). Selon Almeida (1996) une entreprise est considérée en étant « bon citoyen » cette notion émergente de l'Amérique si elle répond aux critiques qui leur sont adressées. L'entreprise citoyenne se reconnaît une responsabilité dans le développement socioéconomique des pays dans lesquels elle intervient lorsque la force publique est faible dans ces domaines. « Ces entreprises sans cité contrebalancent par là leur déracinement objectif par un ancrage dans la société où elles interviennent. Elles participent directement (en leur nom) ou indirectement (en incitant leurs salariés) aux activités culturelles, sociales et sportives des contrées où elles sont implantées (Almeida, 1995, p.55).

Logsdon et Wood (2002) ont enrichi la notion de citoyenneté d'entreprise globale (global business citizenship) par opposition avec le concept de citoyenneté d'entreprise (corporate citizenship), ce concept est lié aux initiatives volontaires d'entreprises principalement avec les communautés locales. Ils donnent la définition suivante : « a global business citizen is a multinational enterprise that responsibility implements its duties to individuals and to societies within and across national and cultural borders » (Wood et Logsdon, 2002). Le souci pour des enjeux locaux s'est élargi à des soucis mondiaux (Garriga et Melé, 2004). La mondialisation a permis aux entreprises à admettre un rôle qui est social comme celui des Etats, pour deux raisons d'une part parce qu'elles se dotent d'une force économique plus grande que celle des Etats et d'autre part de l'inaptitude des Etats à résoudre les problèmes mondiaux. Faisant face à de multiples contextes économiques, sociaux, institutionnels et culturels, l'entreprise

multinationale est appelée à aligner sa stratégie RSE au pays d'implantation. Dans le cas d'une contradiction entre les règles du pays d'origine et les normes du pays d'implantation, l'entreprise doit faire son choix selon les valeurs éthiques qu'elle souhaite adopter dans sa stratégie d'influence. Interroger sur des enjeux locaux différents, l'entreprise se trouve face à choisir le niveau d'intégration et de différenciation de stratégie sociétale. Quant à Gond et Igalens (2010) s'interrogent sur les valeurs à adopter dans un contexte marqué par la globalisation, les valeurs au niveau des grandes conventions internationales traduisent les valeurs du monde occidentale, et elles peuvent être contradictoire aux valeurs des réalités locales. Ces auteurs prennent l'exemple des conventions de l'OIT (l'organisation internationale du travail) relatives à la liberté syndicale qui est en contradiction avec la constitution de la Chine. Logsdon et Wood (2002), posent une grande question en éthique des affaires, « Est-ce que les managers intervenant sur plusieurs pays sont tenus de suivre les pratiques locales dans une démarche de respect et de tolérance ou doivent-ils respecter des principes pouvant s'appliquer partout ? ». Pour Donadson et Dunfee (1994), il serait faisable de rendre les principes éthiques standards et applicables dans n'importe quel contexte, selon ces auteurs, il y a des « hypernormes » qui selon ces auteurs déjà cité permettent une convergence dans les croyances religieuses, culturelles et philosophiques, ces hypernormes considérées comme étant des « standards éthiques » que chaque entreprise doit mettre en effet, droits de l'homme, droits à la liberté de mouvement, droit à la propriété, à la sécurité physique, à la liberté de discours et d'association, à la participation politique. Les entreprises opérant au contexte de management international, remettent la question du choix entre une stratégie globale de RSE réalisé au niveau de chaque filiale et une stratégie qui soit adapté au contexte local du pays d'implantation, les entreprises doivent respecter au niveau global le fait d'homogénéiser des goûts des consommateurs et des marchés, mais aussi à une pression permettant une conformité au niveau de la réglementation ou une adaptation des produits par rapport à chaque pays. Donc l'entreprise multinationale se trouve face à un double objectif qui est la recherche d'efficacité nécessitant un certain niveau de standardisation de ses démarches sociétales, et à une adaptation au niveau local. Bartlett et Ghoshal (1989), font la distinction entre quatre types d'organisation à fin d'apporter des éléments de réponse à ce double dilemme. Ils font la distinction entre quatre types d'organisation : l'entreprise globale, l'entreprise multidomestique, l'entreprise internationale et l'entreprise transnationale. Arthaud-Day (2005), comme les autres auteurs se réfère au modèle de Bartlett et Ghoshal (1989) comme référence d'analyse des stratégies de RSE. Ce modèle de Bartlett et Ghoshal (1989) permet de relever quatre types de stratégie :

- Une stratégie de RSE globale qui repose sur valeurs et des normes éthiques globales et standards à respecter dans n'importe quel contexte où l'entreprise opère.
- Une stratégie de RSE multinationale, multidomestique, permet des stratégies locales différentes selon chaque territoire d'intervention et adaptée à chaque contexte.
- Une stratégie de RSE internationale consiste à appliquer dans les pays d'implantation la stratégie RSE réalisée dans le pays d'origine (et non des normes universels, définies dans un cadre global).
- Une stratégie de RSE transnationale consiste à arbitrer intégration et adaptation en standardisant certains domaines et en adaptant d'autres.

Le modèle de Bartlett et Ghoshal (1989), l'entreprise multinationale doit suivre la stratégie la plus judicieuse pour elle, elle doit être prise d'une manière rationnelle selon les gains espérés et les coûts de mise en œuvre de la procédure sociétale. Ainsi une entreprise peut être universelle dans sa stratégie et multidomestique dans sa stratégie RSE pour l'adapter à chaque territoire d'implantation lorsque l'entreprise estime qu'un profit qui dépassera les coûts engendrés par la différenciation.

Cette dernière stratégie connue aussi sous le terme de stratégie hybride par Logsdon et Wood (2002), cette stratégie repose sur une certaine centralisation et un véritable échange entre les filiales sur leurs pratiques.

3. La responsabilité sociétale des entreprises au terme des règles fiscales

Le droit fiscal est caractérisé par sa flexibilité, la notion des responsabilités sociale est bien évidemment en dehors du droit fiscal, cette branche de droit n'utilise que des parties qu'il est nécessaire de réunir pour mieux comprendre la notion de responsabilité sociale des entreprises dans le droit fiscal. Ainsi et selon Carroll (1979), la responsabilité sociale des entreprises comprend l'ensemble des attentes économiques, légales, éthiques et philanthropiques, que peut avoir la société à l'égard d'une entreprise a un moment donné. Il distingue quatre catégories de RS : les responsabilités économiques, les responsabilités légales, les responsabilités éthiques et enfin discrétionnaires⁴.

Les responsabilités discrétionnaires définissent les responsabilités à travers lesquelles la société ne donne pas de message clair et qui sont laissées à la libre interprétation des individus, comme le mécénat. Pour les responsabilités éthiques sont définies comme celles que les individus faisant groupe de la société s'attendent à voir assumer par les entreprises, comme les normes sociales. Quant aux responsabilités légales elles renvoient à l'obligation par les entreprises de s'aligner aux normes et d'appliquer les lois en vigueur dans la société. Et dernièrement les responsabilités économiques qui englobent les rôles classiques de la firme dans le contexte économique, en effet l'aptitude à concevoir des biens et des services que souhaite la société dans des conditions de rentabilité.⁵

Selon Carroll, les aspects économiques et légaux dans la définition de la RSE, sont considérés comme le fonctionnement naturel de l'entreprise, car la raison principale de chaque entreprise est de réaliser du profit en respectant la loi, à partir de là on peut retenir une définition volontariste de la Responsabilité sociale des Entreprises dans le cadre où elle agit au-delà de ce qui fait partie du fonctionnement normal, d'où les aspects éthiques ou philanthropiques.

3.1 Les critères du comportement socialement responsable au regard des règles fiscales

En le comparant aux autres branches du droit, le droit fiscal ne permet pas seulement une imposition obligatoire des règles à appliquer par les entreprises, mais également il permet une certaine souplesse. En effet, la fiscalité comme étant une discipline au cœur de la gestion de chaque entreprise elle comprend des règles et des normes émanant de la loi fiscale et permettant

⁴ Carrol, A.B, 1999 « Corporate Social Responsibility. Evolution of a Definition Construct », Business and Society, Vol 38, pg 268.

⁵ Gond J.P, 2011, « l'éthique est-elle profitable ? l'étude des interactions entre performance sociétale et performance financière », Revue Française de Gestion, pp. 77-85.

une certaine liberté de gestion⁶ aux entreprises. Cette loi confère à toute entreprise le libre choix d'appliquer les régimes ou les solutions avantageuses et les moins imposés selon la taille et le degré contributif de celle-ci. La jurisprudence donne une liberté de gestion aussi à l'entrepreneur. Pour Serlooten (2007), « la liberté de gestion emporte le droit d'opter pour la solution la moins imposées. Ce droit permet de prime abord à l'entreprise d'utiliser son activité dans le cadre juridique de son choix. Mais d'une façon plus générale lui permet d'opposer à l'administration toute décision de gestion ». Ce qui fait que l'administration fiscale est incapable de remettre en question les actes de normaux de gestion tant qu'il y a un respect de la loi : selon le mot de M. Cozian (2004, p. 530), l'administration « n'exerce pas une mission de contrôleur de gestion ». Et c'est le cas notamment de la théorie d'abus de droit. Dans le même cadre, lorsque l'entreprise adopte des comportements qui ont une orientation sociale et environnementale, loin de sa volonté de maximisation de la richesse va lui permettre de gagner en termes des avantages fiscaux, ces avantages de nature incitatif permettent au législateur d'influer les dirigeants des sociétés et les encourager. En effet et parmi ces encouragements incitatifs, on note bien l'investissement dans la recherche, l'achat de matériel diminuant la pollution mais qui coûte par crédit d'impôt, exonération au niveau de la TVA ou encore le bénéfice d'un amortissement accéléré. Rappelons que la gestion de l'entreprise de ces règles reste libre par le législateur qui ne contraignent pas l'employeur mais leur respect permettra un avantage fiscal.

Dans cette optique, le législateur influe les dirigeants par rôle incitatif d'agir d'une façon socialement responsable, c'est-à-dire à ne pas respecter seulement les règles légales, mais de s'emparer du principe de la responsabilité sociale des entreprises : sont considérés comme socialement responsable, par la loi fiscale, les comportements de l'entreprise qui ne sont pas motivés par des obligations légales, mais par des régimes fiscaux incitatifs.⁷ Du fait que la fiscalité est l'un des leviers les plus efficaces à la disposition du législateur pour impacter la gestion des entreprises et rendre légitime leurs interventions sociales et environnementales (Avi-Yonah, 2006).

Les trois domaines relevant de la notion RSE, sont respectivement, la politique sociale, environnemental et sociétal. En ce qui concerne la politique sociale elle concerne en premier lieu une politique en interne envers les salariés par le biais d'une formation professionnelle et l'apprentissage des employés et des salariés ainsi que leur intégration au niveau de la stratégie et des orientations de la firme, quant à l'élément externe, il se manifeste par la participation de l'entreprise à soulever les difficultés au niveau social dans certaines zones et régions en besoin. L'environnemental est aussi concerné, lorsque l'entreprise investit dans des matériaux respectueux de l'environnement, cela permet de montrer de plus un comportement d'éthique. Le troisième aspect sociétal, il concerne les entreprises qui participe dans des actions philanthropiques comme les dons et legs, le mécénat, les actions visant la préservation du patrimoine, l'investissement en recherche et développement, les brevets et matériels et outillages destinés à des opérations scientifiques et technologiques.

⁶ D'ailleurs, M. Cozian (2004) qualifie la fiscalité française de relativement libérale : « elle offre fréquemment le choix entre plusieurs solutions ».

⁷ BUFFA Stéphane et GAINET Céline, 2008, « Optimisation fiscale de la politique éthique des entreprises ».

La perception de la RSE en fiscalité ne tend pas vers un ensemble bien défini, mais les mesures ont été prises en considération à travers différents points comme le parrainage, les matériaux respectant et préservant l'environnement, et s'ils sont considérés comme étant un ensemble, on peut parler dans cette situation à une fiscalité de la RSE permettant aux entreprises d'avoir des avantages afin de développer leurs politiques sociale et environnementale.

3.2 La raison pour l'entreprise d'adopter une stratégie fiscale responsable :

L'intérêt pour l'entreprise de mettre une place une planification fiscale bien défini va lui permettre sans doute de gagner en termes de cohérence, de conformité et de gestion des risques. Une bonne stratégie fiscale permettra de se prémunir du risque de réputation inhérents aux pratiques fiscales. D'après une enquête faite par Henderson Global en 2005, « les arrangements qui permettent aux entreprises de minimiser les montants des impôts payés à court terme peuvent être plus préjudiciable à plus long terme en impactant leurs relations avec les administrations fiscales des pays où leurs activités, en générant des amendes et des coûts⁸ juridiques additionnels pour régler des contentieux complexes, ou encore en ternissant la réputation de l'entreprise dans la société civile ». D'ailleurs dans la même année, 97% des entreprises interrogées par PWC disaient être inquiètes d'une couverture médiatique défavorable sur leur politique fiscal⁹.

Quant au système fiscal marocain il est basé sur l'autodétermination comme principe de l'impôt et même si le comportement fiscal des contribuables est fondé sur le civisme et l'exactitude des déclarations, l'administration aura toujours le droit de faire des contrôles selon l'article 210 du CGI à fin de s'assurer des déclarations fiscales, le contrôle fiscal est devenu un outil indispensable pour déterminer l'équité devant l'impôt et garantir une concurrence saine et loyale entre les entreprises dans une économie de marché, malgré tout cela le contrôle fiscal a une mauvaise réputation, et il est considérée comme un mal vécu par les contribuables qui le subissent, pour l'entreprise il est considéré comme un risque pénible et loin d'être maîtrisable. Pour une entreprise, et selon une définition donnée par le Cabinet Ernest & Young et repris par Moreau Franck, est « la menace qu'un événement, une action, ou une inaction affecte la capacité de l'entreprise à atteindre ses objectifs stratégiques et compromettre la création de valeur » (Moreau Franck, 2002). Selon les termes de Bressy G, « les risques d'entreprises sont tous les événements pouvant survenir et qui sont de nature à réduire sa rentabilité, voire à remettre en question son existence. Il peut s'agir de menaces qui se réalisent, d'erreurs de gestion ou de prévisions ou encore de la survenance d'aléas défavorables » (Bressy G, 2004).¹⁰

Outre le risque de la réputation fiscale, adopter une stratégie responsable convenable confère à l'entreprise un avantage de se prémunir contre le risque financier, sous forme de contrôle fiscal ou de redressement fiscal entendu sous « rectification de la base d'imposition » ou de régularisation d'assiettes générant des amendes et des pénalités entre les différents systèmes fiscaux et dans les différents pays où l'entreprise est implantée. Et trouver un équilibre entre la minimisation de la charge fiscale et le maintien des bonnes relations avec les autorités et les

⁸ Henderson Global Investors, Gestionnaire d'actif ayant mené une étude en 2005 sur les 350 premières entreprises britanniques sur leur politique dans ce domaine.

⁹ PricewaterhouseCoopers, « What is a Responsible Tax Strategy ? », 2005.

¹⁰ La règle fiscale : quels risques pour l'entreprise au Maroc, ALJ BOUCHRA. 2019.

gouvernements où l'entreprise est implantée est un défi d'une grande importance, et c'est dans ce cas là où le risque financier rejoint celui de la réputation. En effet plusieurs multinationales réputées dans le monde se retrouvent devant l'actualité pour des scandales relatifs à la fiscalité. Lors de la recherche d'optimiser leurs bénéfices, les multinationales provoquent par ces pratiques d'optimisation de la charge fiscale dans les normes un manque à gagner important en termes de recettes fiscales pour les gouvernements, cela ne peut montrer la réussite qu'avec la délocalisation dans les juridictions offrant une bonne infrastructure et des avantages fiscaux attrayant, et c'est dans cette orientation qu'une entreprise adoptant une bonne stratégie responsable est appelée à participer d'une manière équitable qui permettra les pays en développement et accueillant ces multinationales à dépenser en investissant en terme d'infrastructure dans le but de garder un environnement législatif, culturel et économique favorable. L'exemple à prendre aujourd'hui est celui de la Grèce, où les armateurs, les banquiers, et l'Eglise pourtant premier propriétaire foncier du pays, ne paient pas d'impôt : on y estime l'évasion fiscale à quelque 45 milliards d'euros, soit près de 20 % du PIB national. Si le pays ne récupérait la moitié de cette somme « la Grèce n'aurait pas plus de problème », estime Nikkos Lekks, de la brigade fiscale grecque¹¹.

L'adoption d'une meilleure stratégie fiscale responsable ne s'éloigne pas de la politique RSE du fait que toute entreprise doit adopter une stratégie fiscale alignée aux autres stratégies, dans la mesure où le côté fiscal doit être exempt de tout ce qui opaque. Ainsi et c'est comme le cas dans le cadre de la RSE, il faut que l'entreprise suive les mêmes normes de comportements, selon les territoires et que la stratégie doit être largement définie. Pour éviter le risque fiscal lorsque les firmes multinationales transfèrent leurs activités dans les pays à fiscalité avantageuse tout en essayant d'alléger le poids de la charge fiscale.

4. Conclusion :

Les firmes multinationales sont des acteurs majeurs des représentants majeurs dans l'économie mondiale et de la mondialisation, elles veillent à créer la richesse dans les économies nationales, se caractérisent par une implantation géographique hétérogènes. Selon Dunning et Lundan (2008), une entreprise multinationale est une entreprise qui pratique des investissements directs à l'étranger, et qui a le contrôle des activités dans plusieurs pays où elle opère et où elle possède des filiales, ainsi ce contrôle d'activité dépend aussi du style de management suivi par la firme avec ses filiales. « Les différentes entités d'un même groupe peuvent être amenées à nouer les partenariats avec d'autres entreprises et à interagir, de manière autonome, avec d'autres acteurs de l'environnement local (fournisseurs, distributeurs, clients, gouvernements, etc...) (Mayrhofer, 2011 b, p.11-12). La raison d'être d'une entreprise multinationale est essentiellement la réalisation des investissements directs à l'étranger et d'opérer sur investissements directs à l'étranger et d'opérer sur les territoires afin de profiter des avantages économiques indéniables de l'investissement. Certes, ces avantages ne sont pas automatiques et leur impact diffère selon le pays d'accueil et le contexte, cette mobilité à l'international permet bien le renforcement de la compétitivité de l'entreprise et de contribuer à protéger

¹¹ « Les 1500 filiales « offshore » des entreprises du CAC 40 », Le monde, 13 février 2014.

l'emploi dans le pays d'origine. L'entreprise est censée faire un arbitrage entre les différences de nature de chaque territoire (en termes de coûts, de ressources et autres conditions des affaires), la mondialisation s'ajoute aussi aux périmètres d'internationalisation des entreprises refondant en effet la géographie économique et mondiale, et remet la question concernant le devenir économique et social des territoires. La concurrence acharnée mène les entreprises à chercher davantage à se localiser à des territoires pour externaliser leurs affaires et devenir plus flexible, pour minimiser les coûts de production et profiter de la main d'œuvre et de la diversification des marchés.

Ajoutons à cela que la fiscalité joue un rôle considérable dans les décisions de la firme (implantation, investissement, etc), et plus généralement à montrer comment l'entreprise génère un apport fiscal favorable aux juridictions dans lesquels elle ramène des profits, ainsi qu'en encourageant à être responsablement sociales en adoptant une politique RSE saine permettra à l'Etat de se rattraper par rapport aux manques énormes à gagner. Et d'agir d'une certaine transparence pour gagner d'une part en réputation fiscale en minimisant les risques pouvant émerger d'éventuels contrôle fiscal.

Comme toute étude, notre recherche présentait certaines perspectives, qui se résument comme suit : nous pensons que ce travail peut ouvrir la voie à une prolongation théorique qui permettra de développer un corpus théorique sur d'autres déterminants de l'optimisation de la charge fiscale des multinationales face à leur politique éthique. Concernant le prolongement méthodologique, nous sommes convaincus que les travaux futurs ne devraient pas seulement se limiter sur une revue de la littérature théorique, mais devraient surtout inclure les résultats des études qualitatives et quantitatives afin de pouvoir comprendre les différentes variables dans leur globalité.

Bibliographie

- [1] ALBOUY M. (2012), RSE et gouvernance des entreprise mondialisées in LE FLANCHEC A, UZAN O, DOUZIN M responsabilité sociale de l'entreprise et gouvernance mondiale, Economica, paris, pp .33-44.
- [2] BUFFA St2phane et GAINET Céline. 2008. « Optimisation fiscale de la politique éthique des entreprises ».
- [3] BOUYOUD F. (2010), Le management stratégique de la responsabilité sociale des entreprises, thèse de doctorat responsabilité sociale en Sciences de Gestion, CNAM, Paris.
- [4] CHAMPION E, GENDRON C. (2005), De la responsabilité sociale à la citoyenneté, corporative ; l'entreprise privée et sa nécessaire quête de légitimité, nouvelles pratiques sociales, Vol. 18 n°1, pp 90-103.
- [5] Code Général des Impôts, 2022.
- [6] DEJEAN F, GOND J-P (2004), La responsabilité sociétale de l'entreprise ; enjeux stratégiques et méthodologies de recherche, finance contrôle stratégie. Vol 7 n°1, pp - 5-31.

- [7] DUPUIS J-C, EYQUEM-RENAUT M. (2010) A la recherche de nouvelles frontières pour la RSE et l'entreprise, Revue internationale de psychosociologie Vol, 16, n°38, pp 43-62.
- [8] LE GALL S. (2011), la localisation des filiales à l'étranger, quels sont les liens établis avec les territoires d'implantation ? Revue française de gestion, n° 212, pp 93-107.
- [9] MAYRHOFER U. (2011.a). La gestion des relations siège-filiales, Revue française de gestion. Vol 3 n°212, pp. 65-75.
- [10] MAYRHOFFER U. (2011.b), le management des firmes multinationales, Vubert, paris.
- [11] PHONE V. (2009), La responsabilité sociale de l'entreprise à l'épreuve des faits, thèse de Doctorat en Sciences de Gestion, CNAM, Paris.
- [12] POSTEL N. ROUSSEAU S. (2009), Ethique, Entreprise et RSE, in BOIDIN B, POSTEL N, ROUSSEAU S, La responsabilité sociale des entreprises, une perspective intentionnaliste, Villeneuve d'Ascq.
- [13] PricewaterhouseCoopers, « What is a Responsible Tax Strategy ? », 2005.
- [14] RENOARD C. (2006). Multinationales industrielles et développement durable des pays du Sud. De quoi rendre responsables les entreprises multinationales, thèse de doctorat de l'EHESS, paris.
- [15] SAVALL. H (2012). Petite lecture épistémologique de la responsabilité sociale de l'entreprise, in LE FLANCHEC. A, UZAN O, DOUCIN M, Responsabilité Sociale de l'entreprise et gouvernement mondiale, Economica, paris, pp 15-31.
- [16] TANNERY F. (2002). L'influence des styles de management des groupes, in LAZZERRI Y et RYCHEN risques locaux et action collective, éditions de l'aube, pp 131-156.