

OPTIMISATION FISCALE DE LA POLITIQUE ETHIQUE DES ENTREPRISES

Stéphane BUFFA

Allocataire recherche Paris 1 Panthéon Sorbonne – Doctorant en Droit
Centre d'Etude des Politiques Fiscales et Financières Publiques – (CEPFFP)

buffastephane@hotmail.com

Céline GAINET

Allocataire recherche GREGOR - Doctorante en Sciences de Gestion
Ecole Doctorale des Sciences de la Décision IAE Paris – HEC – ENSAM

Celine.gainet@malix.univ-paris1.fr

OPTIMISATION FISCALE DE LA POLITIQUE ETHIQUE DES ENTREPRISES

L'objectif de cette étude est de déterminer quelles sont les modalités permettant d'optimiser sur le plan fiscal les charges engagées par l'entreprise dans le domaine de l'éthique. Une distinction a été faite entre les mesures fiscales de nature pécuniaire et les outils fiscaux de sécurisation. Les mesures fiscales de nature pécuniaire peuvent être divisées en deux catégories : les mesures de nature dissuasive et les mesures de nature incitative. Bien évidemment, toutes les politiques éthiques ne peuvent intégrer un objectif fiscal. Ainsi, nombre d'entre elles ne peuvent correspondre aux critères définis par l'Etat pour bénéficier des avantages fiscaux proposés dans les lois de finances.

FISCAL OPTIMIZATION OF COMPANIES' ETHICAL POLICY

The aim of this study is to analyse the options available to companies in terms of fiscal regulations to optimise their ethical policy. Companies can use the criteria set by government regulations to optimize their ethical investments. The focus of this paper is not to describe tax measures relating to corporate ethics in a detailed manner. This study analyzes French tax structures and distinguishes between incentive and deterrent effects. Obviously, not all ethical policies can encompass a fiscal purpose. For this reason, a large number of policies cannot comply with the criteria set by government and be financially optimized.

OPTIMISATION FISCALE DE LA POLITIQUE ETHIQUE DES ENTREPRISES

Introduction

La politique des entreprises face aux enjeux environnementaux et sociaux est aujourd'hui un élément non négligeable de leur stratégie. Dans un objectif de pérennité de l'entreprise et dans l'intérêt de ses actionnaires, il est essentiel que ces objectifs de responsabilité sociale soient conciliés au mieux avec les objectifs économiques. Cette étude s'intéresse aux éléments fiscaux des politiques environnementales, sociales et sociétales des entreprises. Son objectif est de déterminer quelles sont les modalités permettant d'optimiser sur le plan fiscal les charges engagées par l'entreprise dans le domaine de l'éthique.

De nombreuses entreprises choisissent d'aller au-delà de leurs obligations légales en matière environnementale et sociale. La réflexion juridique sur le rôle de l'entreprise vis-à-vis de la société aux Etats-Unis a été marquée par deux grands arrêts (Mercier, 2006) : *Dodge v. Ford* (1919)¹ et *Smith Manufacturing Co. v. Barlow* (1953)². Dans l'arrêt de 1919, la Cour suprême du Michigan considère que les actionnaires doivent être les seuls ayant-droits de l'entreprise et qu'ainsi ils sont en droit d'exiger que l'entreprise distribue sous la forme de dividendes les surprofits réalisés. Henry Ford, alors actionnaire majoritaire avec 58% des actions, ne pouvait donc pas décider de ne pas distribuer l'ensemble des profits réalisés par l'entreprise pour diminuer le prix de ventes des véhicules vendus d'une part et embaucher d'avantages de salariés d'autre part. Selon la Cour suprême du Michigan, les profits des entreprises ne peuvent pas être diminués ou être utilisés au profit de la communauté, rendant secondaire l'intérêt des actionnaires. L'arrêt *Smith Manufacturing Co. v. Barlow* (1953) vient assouplir la conception de l'objectif final des entreprises soutenue par la cour suprême du Michigan. La position de la cour suprême du New Jersey dans cette affaire conduit à légitimer les actions philanthropiques menées par les entreprises et plus largement les objectifs plus sociaux qu'économiques des entreprises. Dans cet arrêt, les actionnaires souhaitent remettre en question une résolution validée par le conseil d'administration visant à faire une donation à l'Université de Princeton. Cette dépense se trouvait selon eux en dehors du champ des dépenses nécessaires de l'entreprise. Selon la cour suprême du New Jersey, « les actionnaires individuels, dont les intérêts privés reposent entièrement sur le bien-être de l'entreprise, ne devraient pas fermer les yeux sur les réalités présentes et contrarier l'action à long terme de l'entreprise. Dans cette optique, ils devraient, au contraire, reconnaître et s'acquitter volontairement de leur obligation. » (1953, p.87).

C'est dans ce contexte que le concept de responsabilité sociale des entreprises (RSE) s'est développé aux Etats-Unis. De nombreuses définitions de la RSE ont été données à partir des années 60, bien qu'aucune n'ait jamais fait consensus. Selon Davis (1973), la RSE correspond « à la prise en considération par l'entreprise de problèmes qui vont au delà de ses obligations économiques, techniques et légales minimales et des réponses que celle-ci apporte à ses

¹ Dodge v. Ford Motor Co., 170 N.W. 668 (Mich. 1919)

² A.P. Smith Mfg. Co. v. Barlow, 13 N.J. 145, 98 A.2d 581 (N.J.1953)

problèmes. » Cette définition générale permet d'apprécier le concept large et multiforme que représente la RSE.

En France, la finalité de l'exercice du pouvoir des dirigeants d'une entreprise se doit d'être l'intérêt social. Dans les sociétés personnalisées, l'intérêt social se définit comme l'intérêt de la personne morale, entendu essentiellement comme un patrimoine autonome affecté à une activité économique. Ainsi, si des visées charitables étaient poursuivies par les dirigeants, celles-ci pourraient être considérées dans certains cas comme un délit d'abus de biens sociaux. D'un point de vue fiscal, ni l'administration, ni les tribunaux ne peuvent s'immiscer dans la gestion des entreprises (CE, 7 juillet 1958, n°35.977). Néanmoins, selon une jurisprudence constante du Conseil d'Etat, l'administration peut apprécier le caractère normal ou anormal des actes de gestion. Ainsi, « *le caractère déductible des frais généraux est subordonné à la condition que ces frais se rattachent à la gestion normale de l'entreprise ou soient exposés dans l'intérêt de l'exploitation* » (conclusions sous CE 20 mars 1974, n° 82807, 83553, 85291 et 85772). A l'inverse, le législateur via la fiscalité se donne pour rôle d'orienter la politique des entreprises. Dans certains cas, son objectif est d'inciter les entreprises à poursuivre des visées charitables ou éthiques en rendant ces politiques fiscalement avantageuses ou en sanctionnant économiquement le comportement des entreprises les moins socialement responsables.

Dans une économie de marché, la fiscalité est l'un des leviers les plus efficaces à la disposition du législateur pour influencer la gestion des entreprises et légitimer leurs actions sociales et environnementales (Avi-Yonah, 2006). En impactant directement le coût d'opportunité des investissements, la fiscalité peut rendre des projets sociaux ou environnementaux rentables pour l'entreprise. Elle permet donc - sans contrainte légale - de modifier les choix économiques faits par les entreprises. En effet, l'Etat utilise essentiellement la dépense fiscale pour inciter les entreprises à adopter une démarche socialement responsable. Le concept de « dépense fiscale » – qui a été forgé aux Etats-Unis au cours des années 1960 et repris ensuite en France par le Conseil des impôts en 1979 – concerne les allègements fiscaux au profit des contribuables. Ces dépenses procèdent d'une politique incitative, interventionniste de l'Etat (Bouvier, 2005).

Différents moyens fiscaux peuvent être utilisés par le législateur pour inciter les entreprises à prendre en considération les enjeux socialement responsables. Pour comprendre les liens entre politique fiscale et choix éthiques des entreprises, il est nécessaire de commencer par analyser la notion d'éthique en fiscalité. Nous approfondirons ensuite quels sont les différents outils fiscaux en faveur de l'éthique et dans quelle mesure ils permettent une optimisation fiscale de la politique des entreprises.

1. Notion de Responsabilité Sociale des Entreprises (RSE) en droit fiscal

La notion de responsabilité sociale de l'entreprise existe en dehors du droit fiscal bien évidemment. Pourtant, bien que l'on retrouve le contenu de cette notion dans les articles du Code Général des Impôts (CGI), le droit fiscal ne consacre pas expressément cette notion. Bien au contraire, il n'en utilise que des fragments qu'il est nécessaire de réunir pour comprendre la notion de responsabilité sociale des entreprises dans le droit fiscal.

1.1. Définition de la RSE au regard du droit fiscal

Selon Carroll (1979), la responsabilité sociale des entreprises intègre l'ensemble des attentes économiques, légales, éthiques et philanthropiques que peut avoir la société à l'égard d'une entreprise à un moment donné. Carroll distingue ainsi quatre catégories de RSE : les responsabilités économiques, les responsabilités légales, les responsabilités éthiques et enfin les responsabilités discrétionnaires. Ce faisant, il synthétise et englobe l'ensemble des approches qui existaient avant lui de l'approche la plus minimaliste, qui ne reconnaît à l'entreprise de responsabilités qu'envers ses actionnaires (Friedman, 1970) aux approches mettant en avant les dimensions philanthropiques.

Plus précisément, les responsabilités discrétionnaires renvoient aux responsabilités à propos desquelles la société n'émet pas de message clair et qui sont laissées à la libre appréciation des individus, comme le mécénat. Les responsabilités éthiques sont celles que les membres de la société s'attendent à voir assumer par les entreprises, bien qu'elles ne soient pas codifiées par les lois, comme les normes sociales. Les responsabilités légales correspondent à la nécessité pour les entreprises d'obéir et de se soumettre aux lois en vigueur dans la société. Les responsabilités économiques recouvrent les rôles "classiques" de l'entreprise dans la vie économique : la capacité à produire les biens et services que souhaite la société dans des conditions de rentabilité. (Gond, 2001).

Les aspects économiques et légaux mise en avant dans la définition de la RSE de Carroll apparaissent comme étant discutables : faire du profit et respecter la loi sont deux choses avant tout nécessaires pour le bon fonctionnement de l'entreprise elle-même. Dans cette perspective, nous retiendrons ici une définition volontariste de la RSE où l'entreprise doit agir au-delà de ce qui est nécessaire pour un fonctionnement à minima. Ainsi, nous nous intéresserons qu'aux responsabilités éthiques et philanthropiques.

La vision de la RSE en fiscalité ne correspond pas aujourd'hui à un ensemble clairement construit. Des mesures ont été prises au fur et à mesure sur différents points (mécénat, parrainage, véhicules polluants, etc.). Si on les considère comme un ensemble, se dessine alors une fiscalité de la RSE dont les entreprises peuvent tirer avantage pour développer leurs politiques sociale et environnementale.

1.2. Le comportement socialement responsable des entreprises au regard des règles fiscales

Après avoir analysé les critères fixant les limites de la RSE en droit fiscal, il sera possible de réunir et de catégoriser les différentes règles fiscales visant à influencer le comportement socialement responsable des entreprises.

1.2.1. Les critères du comportement socialement responsable selon le droit fiscal

Contrairement aux autres branches du droit, le droit fiscal n'est pas composé uniquement de règles obligatoires, c'est-à-dire de règles instituant un devoir envers l'entreprise. Le droit fiscal permet une certaine souplesse. En effet, la fiscalité comporte de nombreuses règles permissives, laissant à l'entreprise une liberté de gestion³. La jurisprudence reconnaît une liberté de gestion de l'entrepreneur. Selon Serlooten (2007, p.6-11), « la liberté de gestion emporte le droit d'opter pour la solution la moins imposée. Ce droit permet d'abord à l'entreprise d'exploiter 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 ». L'administration ne peut pas remettre en cause les actes normaux de gestion de l'entreprise : selon le mot de M. Cozian (2004, p.530), l'administration « n'exerce pas une mission de contrôleur de gestion ».

L'abus de droit est prévu par l'article 64 du Livre des Procédures Fiscales. L'abus de droit peut être constitué d'une simulation ou par fraude. L'abus de droit n'est pas constitué par la violation des prescriptions légales, mais par le contournement de son esprit (Cozian, 1999, p.22-23). Le contribuable ment sur la réalité de sa situation (cas de la dissimulation) soit constitue un montage dépourvu de toute substance et réaliser dans le seul but d'éluder l'impôt (cas de fraude à la loi). Le cas de fraude à la loi existe aussi, en dehors du cadre de l'article L. 64 du Livre des Procédures Fiscales : il consiste alors en des actes « qui, recherchant le bénéfice d'une application littérale des textes à l'encontre des objectifs poursuivis par leurs auteurs, n'ont pu être inspirés par aucun motif autre que celui d'éluder ou d'atténuer les charges fiscales que l'intéressé, s'il n'avait pas passé ces actes, aurait normalement supportées eu égard à sa situation et à ses activités réelles »⁴.

L'autre limite est l'acte anormal de gestion. Avec la théorie de l'acte anormal de gestion, « il ne s'agit plus de remettre en cause les situations juridiques voulues par les entreprises, mais il s'agit de vérifier que les décisions des entreprises ayant une répercussion fiscal ont bien été prise dans l'intérêt de celle-ci » (Serlooten, 2007, p.10).

Le critère déterminant est celui de l'intérêt de l'entreprise. Bien que ce critère soit critiqué en doctrine, soit par son insécurité (Collet, 2003, p. 536-54), soit parce qu'il conduit un tiers à

³ D'ailleurs, M. Cozian (2004) qualifie la fiscalité française de relativement libérale : « elle offre fréquemment le choix entre plusieurs solutions ».

⁴ CE sect., 27 septembre 2006, Sté Janfin, n° 260050, DF 2006, n° 47.

définir l'intérêt de l'entreprise (Serlooten, 2007, p.10), il est couramment utilisée par la jurisprudence.

A l'intérieur de ces limites, la gestion de l'entreprise reste libre. Le législateur fiscal institue néanmoins de nombreuses règles visant à influencer les choix des dirigeants. Ces règles ne sont pas impératives, mais incitatives : elles ne contraignent pas l'employeur, mais leur respect ouvre droit à un avantage fiscal. Dans certains cas, celles-ci incitent les dirigeants à prendre des décisions dont la rentabilité - sur le court terme ou le moyen terme - n'est pas toujours quantifiable. En contrepartie d'un choix à visée social ou environnemental qui diverge parfois de l'objectif de maximisation de la valeur de l'entreprise ou de la richesse des actionnaires (comme l'investissement dans la recherche, l'achat de matériels moins polluant mais plus coûteux, etc.), l'entreprise bénéficie d'un régime fiscal plus favorable : crédit d'impôt, amortissement sur une période de temps plus courte etc. Dès lors, l'entrepreneur peut agir dans le sens de l'incitation et profiter de l'avantage fiscal ou rester sous le régime de droit commun

Dans cette perspective, le législateur se donne pour rôle d'inciter l'entreprise à avoir un comportement socialement responsable, c'est-à-dire, à ne pas respecter seulement les prescriptions légales minimum. La fiscalité s'empare ainsi de la notion de 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.*

La distinction entre l'obligation fiscale et l'incitation est particulièrement claire pour le Crédit d'Impôt Formation. Le législateur oblige les entreprises à prendre en charge certaines dépenses de formation⁵. Il prévoit aussi un crédit d'impôt pour les dépenses de formations en sus des dépenses imposées⁶. Dès lors, dépenser davantage pour la formation que ce qui est obligatoire légalement doit être considéré comme relevant du domaine de la RSE

1.2.2. Le contenu de la notion de comportement socialement responsable

Une fois posée la définition de l'éthique selon la loi fiscale, il convient de s'interroger sur son contenu. Autrement dit, il s'agit d'étudier ce qui concrètement est considéré comme relevant du domaine de l'éthique par le législateur.

Les incitations éthiques sont nombreuses. Un classement, qui ne prétend pas à l'exhaustivité, peut néanmoins être établi.

Les trois domaines de la RSE sont concernés : la politique sociale fait l'objet d'incitations fiscales. Elle comporte deux aspects. Le premier est la politique envers les salariés : formation

⁵ C'est la participation des employeurs au développement de la formation professionnelle continue prévue par les articles 235 ter C à 235 ter KE du Code Général des Impôts (CGI).

⁶ Art. 244 quater C du CGI.

professionnelle et apprentissage des employés et salariés⁷, aide la création de l'entreprise des salariés par le biais de prêts à taux privilégiés ou par la souscription au capital⁸, constitution de régime de participation salariale volontaire ou dérogatoire⁹. Le second concerne l'aménagement du territoire sinistrés par le biais d'investissements en faveur de certaines régions¹⁰ ou zones¹¹ sont favorisées.

L'environnemental est aussi concerné : le comportement éthique consiste alors par exemple en l'achat de certain matériel plus respectueux de l'environnement¹².

Enfin le sociétal comporte des aspects plus variées : actions philanthropiques, comme les dons et legs aux organismes d'intérêt général¹³, les actions pour la protection du patrimoine¹⁴ et l'investissement cinématographique¹⁵ et la recherche tant par les investissements pour la recherche en générale¹⁶, que dans les nouvelles technologies¹⁷ et les brevets¹⁸, dans les matériels et outillages¹⁹ et immeubles²⁰ utilisés pour opérations scientifiques et techniques²¹. Le législateur a mis en place des pôles de compétitivité rassemblant des entreprises participant à un projet de recherche et bénéficiant alors d'une exonération d'impôt sur les bénéfices²².

La mise en place de régime d'incitation se fait parfois progressivement, par une politique de « petit-pas ». Le gouvernement teste un régime incitatif et consent à augmenter son champ d'application, ses avantages etc., si le régime fonctionne.

L'exemple du crédit d'impôt est particulièrement éclairant à cet égard. Il fut institué par l'article 67 de la loi de finances pour 1983. Le régime prévu, en général, pour une durée de

⁷ Art. 244 quater C du CGI pour le crédit d'impôt formation et art. 244 quater G du CGI pour le crédit d'impôt apprentissage.

⁸ Art. 39 quinquies H du CGI : l'article prévoit la possibilité de constituer en franchise d'impôt une provision spéciale.

⁹ Art. 237 bis A du CGI.

¹⁰ Art. 220 septies du CGI pour la région Nord-Pas-de-Calais, art 208 quater, 199 A, 217 undecies et 217 duodecies pour l'outre mer, art. 44 decies pour la Corse.

¹¹ Art. 39 quinquies D du CGI pour les zones de revitalisation rurale ou redynamisation urbaine et art. 44 octies du CGI dans les zones franches urbaines.

¹² Les équipements concernés sont les matériels destinés à économiser l'énergie et les équipements de production d'énergies renouvelables (art. 39 AB du CGI et 39 AA du CGI), les véhicules non polluant et les équipements y afférent (Art. 39 AC à 39 AF), les matériels destinés à réduire le niveau sonore acoustique (t. 39 quinquies DA), les immeubles destinés à l'épuration des eaux industrielles (art. 39 quinquies du CGI) , les immeubles destinés à la lutte contre les pollutions atmosphérique et les odeurs (art. 39 quinquies F du CGI).

¹³ Art. 238 bis du CGI et art. 795 du CGI.

¹⁴ Art. 1131-I du CGI et art. 795 du CGI.

¹⁵ Art. 163 septdecies du CGI et art. 217 septies du CGI.

¹⁶ Art. 39 AH du CGI, pour les installations destinées à la recherche contre certaines maladie peuvent faire l'objet d'un amortissement sur douze mois.

¹⁷ Art. 244 quater K art. 236 II du CGI.

¹⁸ Art. 39 terdecies du CGI.

¹⁹ Art. 39 AA quinquies du CGI

²⁰ Art. 39 quinquies A du CGI.

²¹ Les régimes fiscaux qui concernent la recherche dans les nouvelles technologies et les brevets ainsi que les matériels et outillages et immeubles utilisés pour opérations scientifiques et techniques pourraient être également dans certains cas spécifiques considérés comme faisait partis des règles fiscales concernant l'aspect environnemental de la RSE.

²² Art. 44 undecies du CGI.

trois ans a depuis été reconduit d'années en années²³ ; son champ d'application, restreint à l'origine aux entreprises industrielles et commerciales a été progressivement étendu.

Initialement le mécanisme du Crédit d'Impôt Recherche consistait en un crédit d'impôt de l'équivalent de 50 % de l'augmentation des dépenses de recherche de l'entreprise. L'augmentation était calculée par rapport aux dépenses de recherches exposées l'année précédente. Le mécanisme incitait donc les entreprises à augmenter leurs dépenses de recherche ; l'effort supplémentaire réalisé par l'entreprise était valorisé par le législateur et non le résultat dans l'absolu.

Le mécanisme a connu des évolutions, notamment dans le sens d'une amélioration pour les entreprises. Ainsi, le champ d'application a été progressivement étendu aux entreprises agricoles²⁴. De même le champ de dépenses de recherche prises en compte pour le Crédit d'Impôt Recherche a lui aussi été élargi²⁵, le calcul de l'accroissement a aussi été modifié²⁶. Le plafond n'a connu qu'une augmentation : il est passé de 40 000 Kfrancs (6 100 000 €) à 800 000 €²⁷. Le montant du crédit d'impôt a aussi été augmenté, d'abord pour les territoires nécessitant des aides au développement²⁸, puis pour les dépenses afférentes aux titulaires d'un doctorat ou d'un diplôme équivalent pendant leur 12 mois de leur recrutement²⁹. Les dépenses en faveur d'organismes publics de recherche, d'universités et de centres techniques exerçant des missions d'intérêt général ont été majorées de 100%³⁰. D'autres assouplissements ont été réalisés, telle la possibilité de mobiliser la créance sur le Trésor au profit d'établissements de crédit³¹. Des conditions plus restrictives ont été aussi instaurées dans le but d'éviter les évactions fiscales : c'est le cas de la loi de finances pour 1993 qui remplace le régime de

²³ Option de 1983-1987, renouvelable en 1987-1989 et 1990-1992 ; option 1985-1988 renouvelable aussi pour 1987-1989 et 1990-1991 ; option 1987-1989 renouvelable en 1990-1992 ; option 1988-1990 renouvelable pour 1991 et 1992 ; option 1990-1992. Chacune de ses options ont été prévus par les diverses lois de finances.

²⁴ Il a été étendu aux entreprises agricoles (art. 58 de la loi de finances pour 1991), puis aux jeunes entreprises innovantes, aux entreprises exerçant ou créant des activités dans les zone franches urbaines, aux entreprises qui ont créé ou exercé des activités en Corse et qui ont été exonéré d'impôt sur le revenu ou sur les sociétés. (Article 87 de la loi de finances pour 2004).

²⁵ Ont été intégrées les dépenses d'amortissement des brevet acquis en vue de réaliser des opérations de recherche et de développement expérimental (Art. 7 de la loi de finances pour 1988), celles liées aux dépenses de normalisations (Art. 20 de la loi de finances pour 1990 et article 44 de la loi de finances pour 1994)²⁵, à l'élaboration de nouvelles collections qui sont exposées par les entreprises du secteur du textile, du cuir et de l'habillement (art. 61 de la loi de finances pour 1991 et article 73 de la loi de finances pour 1996), et aux frais de défenses des brevets et aux dépenses de veille technologique (article 87 de la loi de finances pour 2004).

²⁶ Alors que la loi de 1983 prévoyait que l'effort de recherche était mesuré par rapport aux dépenses de recherche de l'année précédente, la loi de finances pour 1990 précise que l'effort de recherche est mesuré par rapport à la moyenne des dépenses des deux années précédentes (art. 20 de la loi de finances pour 1990).

²⁷ Article 87 de la loi de finances pour 2004.

²⁸ La loi n° 95-115 du 4 février 1995 d'orientation pour l'aménagement du territoire a fixé le taux forfaitaire des dépenses forfaitaire de fonctionnement à 100 % des dépenses de personnel qui se rapportent aux chercheurs et techniciens de recherche affectés exclusivement dans les territoires ruraux de développement prioritaire et dans les zones d'aménagement du territoire ouvrant droit à la prime d'aménagement du territoire pour les projets industriels. Le taux a été diminué pour les entreprises installé en région parisienne à 65 %.Le dispositif a été abrogé par l'article 16 de la loi de finances rectificative pour 1999 pour cause de risque d'incompatibilité avec le régime des aides d'Etat du droit communautaire.

²⁹ Art. 16 de la loi de finances rectificative pour 1999.

³⁰ Article 87 de la loi de finances pour 2004.

³¹ Article 73 de la loi de finances pour 1996.

restitution du crédit d'impôt non imputable par le report de son imputabilité sur les trois exercices suivants.³²

Dans l'ensemble le dispositif du Crédit d'Impôt Recherche a connu de sensibles améliorations. La politique de petits-pas du législateur permet de tester l'efficacité du système et d'éviter des dépenses trop onéreuses pour l'Etat qui apporteraient peu au regard de l'objectif initial. L'amélioration du Crédit d'Impôt Recherche démontre ainsi son efficacité et l'intérêt que les entreprises lui portent.

2. Les outils fiscaux mis en place en faveur de la responsabilité sociétale de l'entreprise

Les outils mis en place par le législateur pour inciter au comportement éthiques sont de deux ordres : pécuniaires et de sécurisation.

2.1. Les outils pécuniaires

Les outils pécuniaires utilisés par le législateur peuvent être soit incitatifs, soit dissuasif.

2.1.1. Les incitations pécuniaires

Les dispositifs d'incitation pécuniaire ont pour objet de conférer un avantage monétaire aux entreprises. L'avantage peut être soit direct, soit indirect, les avantages indirects étant les plus nombreux et les plus communs.

Le législateur utilise parfois la technique du crédit d'impôt. C'est le cas pour les *dons aux organismes d'intérêt général et aux fondations et associations reconnues d'utilité publique* qui ouvrent droit à une réduction d'impôt imputée sur l'IS égale à 60 % des versements³³. Le crédit d'impôt, calculé le plus souvent par l'application d'un prorata sur les dépenses engagées diminue à concurrence l'impôt à payer. Il se rapproche de la subvention surtout lorsque, ne pouvant être imputé sur l'impôt, il est remboursé à l'entreprise. Le crédit d'impôt peut donc se révéler comme un moyen incitatif très efficace. Pourtant il comporte deux défauts majeurs : le crédit d'impôt non restituable par l'Etat risque de ne pas pouvoir être imputé lorsque la société ne paie pas d'impôts sur les bénéfices. Dès lors les entreprises exonérées d'impôt sur les bénéfices et les entreprises en déficit sont exclues de l'incitation. En outre, le crédit d'impôt peut être une charge lourde pour le budget de l'Etat.

L'incitation peut être aussi faite par voie d'exonération d'impôt. Cette technique concerne surtout les incitations à *l'établissement dans certaines zones*. Elle met en œuvre bien souvent la politique d'aménagement du territoire. L'exonération concerne, dans la plupart des cas

³² Article 20 de la loi de finances pour 1993.

³³ Art. 238 bis du CGI : dans la limite de 5 pour mille du chiffre d'affaires.

l'impôt sur le bénéfice industriel et commercial et l'impôt sur les sociétés ainsi que la taxe professionnelle. Il est particulièrement incitatif puisqu'il constitue une aide directe à l'entreprise, mais souffre des mêmes défauts que le crédit d'impôt. L'exonération est un manque à gagner pour l'Etat. En outre, elle n'intéresse pas les entreprises qui sont déficitaires à l'exception de l'exonération sur la taxe professionnelle calculée à partir de la valeur vénale du bien. Enfin, il faut noter que de tels régimes risquent la condamnation par le droit communautaire sur le fondement des aides fiscales d'Etat.

Plus indirectement, les incitations peuvent consister en des majorations d'amortissements. Les amortissements concernent surtout les *matériels respectueux de l'environnement*³⁴. Ces biens font l'objet d'un amortissement plus rapide et leur valeur est réduite pour l'établissement de la taxe professionnelle³⁵. Le législateur consent à ce que le bien construit ou acquis soit amorti sur une durée plus courte que celle prévue normalement. L'entreprise déduira davantage les premières années et moins les dernières en optant pour l'amortissement majoré. L'avantage pour l'entreprise est qu'elle n'est pas tenue de procéder à l'amortissement majoré : ce choix est une décision de gestion opposable à l'administration. Ce refus peut s'expliquer par le caractère déficitaire de l'activité de l'entreprise les premières années. Toutefois l'avantage consenti à l'entreprise est moindre que celui consenti par un crédit d'impôt ou une exonération. Il ne s'agit que d'une avance de trésorerie au profit de l'entreprise, puisque le surplus d'amortissement gagné les premières années diminue le taux d'amortissement. Le Trésor public subit donc au départ ce qui pour l'entreprise aurait été un préjudice de trésorerie. La majoration d'amortissement ne peut concerner que les immobilisations amortissables.

Le législateur a donc pu prévoir des provisions palliant l'absence d'amortissement. Ainsi la dépréciation des *œuvres d'art* peut donner lieu à la constitution d'une provision³⁶. Par conséquent, si la perte de valeur de l'œuvre n'est pas durable, l'entreprise aura bénéficié d'une avance de trésorerie. La provision peut aussi permettre de déduire certaines charges non déductibles. Il en est ainsi des *dépenses de participation salariales*, lorsque le régime a été appliqué volontairement ou lorsque les entreprises appliquent un mode de calcul dérogatoire, donnant lieu à la constitution d'une provision égale à 25 % des sommes comptabilisées dans la réserve spéciale de participation.

La loi permet, pour certains cas, à l'entreprise de choisir entre immobiliser une dépense et la déduire de suite. C'est le cas des dépenses de *recherche scientifique ou technique*³⁷. La déduction au cours de l'année exposée n'est pas toujours préférable dans la mesure où l'entreprise peut connaître un déficit cette même année.

³⁴ Cf. supra.

³⁵ Art. 1518 A du CGI.

³⁶ Art. 39-1 du CGI.

³⁷ Art. 236 du CGI.

2.1.2. La dissuasion pécuniaire

La dissuasion pécuniaire consiste à augmenter les charges d'imposition d'une entreprise pour certains comportements³⁸. Elle permet de définir de ce fait les comportements qui ne sont pas considérés comme éthiques par le législateur fiscal. Ces comportements non éthiques sont des comportements que la loi ne prohibe pas, mais qui subissent un traitement défavorable en droit fiscal. Le législateur les écarte du champ d'application d'un régime spécial ou du régime de droit commun.

Il en est ainsi des *œuvres et publications pornographiques ou de violence* qui ne sont pas considérées comme éthiques : elles sont exclues du régime des entreprises de presses prévu par l'article 39 bis³⁹ et du régime prévu pour les SOFICA⁴⁰.

Les dépenses consenties au profit des dirigeants ou celles dont on peut penser qu'elles bénéficient aux dirigeants, sont exclues du régime de droit commun. Elles ne sont pas déductibles ou ne sont pas entièrement déductibles et augmentent ainsi la charge fiscale de l'entreprise. C'est le cas des *dépenses somptuaires* (dépenses de chasse, de résidence de plaisance, de voiture particulière, de yacht et bateau de plaisance)⁴¹. Toutefois le législateur permet la déduction des frais d'entretien des demeures historiques, confirmant ainsi le caractère éthique de leur entretien⁴².

De même les *jetons de présence* alloués aux membres du Conseil d'administration ou du Conseil de surveillance ne sont pas entièrement déductibles : leur déduction n'est pas admise au delà de 5% de la moyenne de la rémunération des salariés les mieux payés de l'entreprise⁴³. Le législateur considère comme contraire à l'éthique le fait d'allouer une rémunération trop importante sous forme de jetons de présence.

2.2. La sécurisation de la situation de l'entreprise

La sécurisation de l'entreprise peut avoir lieu soit directement par la loi, soit par l'utilisation de la technique de procédé de sécurisation plus individuel.

2.2.1. La sécurisation par la loi

La sécurité juridique est un élément de premier plan dans la gestion fiscale d'une entreprise. L'entreprise qui entreprend une dépense désire être certaine du régime fiscal qui lui sera applicable. Les dépenses RSE peuvent se révéler, en effet, importantes et être prévues sur le

³⁸ CE 7^{ème} et 9^{ème} s.-s., 5 décembre 1985, n° 35 697, DF 1984 n° 14, comm. 695.

³⁹ Art. 39 bis 1 bis C du CGI.

⁴⁰ Art. 238 bis HF du CGI.

⁴¹ Art. 39-4 du CGI du CGI.

⁴² Art. 39-4 dernier alinéa du CGI.

⁴³ Art. 210 sexiès du CGI.

long terme. C'est le cas par exemple des dépenses de recherches ou d'acquisition d'immobilisation. La remise en cas de ces dépenses nuit fortement aux prévisions de l'entreprise.

Dès lors le législateur sécurise parfois la situation fiscale de l'entreprise. Il a pu le faire par l'article 39-1 7° du Code Général des Impôts (CGI), lequel permet la déduction des dépenses engagées dans le cadre de manifestations d'intérêt général, lorsqu'elles sont exposées dans l'intérêt direct de l'entreprise.

A première vue les dispositions de l'article semblent inutiles puisque toutes les dépenses exposées dans l'intérêt direct de l'entreprise sont déductibles. En fait, cette précision est de nature à rassurer les entreprises, en indiquant explicitement qu'une dépense dans le cadre d'une manifestation d'intérêt général peut être exposée dans l'intérêt direct de l'entreprise. Sans une telle précision le doute aurait demeuré et les entreprises n'auraient pas été incitées à consentir à de telles dépenses.

2.2.2. La sécurisation par les rescrits

Les mécanismes de sécurisation peuvent aussi plus individuels ; ils ne concernent alors qu'une seule entreprise. Le rescrit est un acte par lequel l'administration donne à une entreprise son interprétation de la loi. L'administration ne peut plus remettre en cause son interprétation et redresser l'entreprise par la suite, quand bien même cette interprétation de l'administration ne serait pas conforme aux dispositions légales.

Ainsi de nombreux rescrits ont été mis en place pour sécuriser la situation d'entreprises désireuses de bénéficier de dispositifs d'incitation fiscale : l'article L. 80 B du LPF prévoit l'utilisation du rescrit pour les dépenses éligibles au Crédit d'Impôt Recherche et les entreprises participant à un projet de recherche dans les pôles de compétitivité, et pour le régime d'amortissement des biens respectueux de l'environnement.

La technique de l'agrément fiscal est aussi utilisée. Usuellement, la technique de l'agrément fiscal est décrite comme permettant à l'administration de filtrer les incitations économiques. L'agrément a aussi un rôle de sécurisation de l'opération ; il permet à l'entreprise de s'assurer que son opération est conforme au dispositif prévu par la loi (en ce sens voir Maïa, 2001, p.99). Certains comportements éthiques peuvent de ce fait être sécurisés par l'octroi d'un agrément : c'est le cas de l'exonération d'impôt sur les sociétés d'une entreprise investissant dans des installations situées dans un département d'outre-mer⁴⁴, pour les investissements productifs neufs en outre-mer supérieur à 1 000 K€⁴⁵, de l'exonération de droits de mutation et taxes annexes afférentes à la transmission du bien pour les dons à l'Etat d'une œuvre d'art, de livres, d'objets, de collections ou de documents de haute valeur artistique ou historique⁴⁶ et

⁴⁴ Art. 208 quater I du CGI.

⁴⁵ Art. 199 undecies II du CGI pour les entreprises soumises à l'impôt sur le revenu et 217 undecies II quater du CGI pour les sociétés soumises à l'IS

⁴⁶ Art. 1131 II du CGI.

du bénéfice de la réduction d'impôt pour les souscription au capital d'une Société pour le Financement de l'Industrie Cinématographique et Audiovisuelle (SOFICA)⁴⁷.

Conclusion

Bien que le droit fiscal ne consacre pas la notion de responsabilité sociale de l'entreprise, ni qu'il existe une politique fiscale unifiée concernant la RSE, nombre de mesures fiscales visent à inciter les entreprises à développer des comportements plus socialement responsables.

Les dépenses fiscales ou les impôts supplémentaires concernent comme nous avons pu le démontrer dans cet article, des comportements socialement responsables très spécifiques. Le législateur cherche à orienter les choix environnementaux, sociaux et sociétaux des entreprises – sans imposer – mais en modifiant le coût d'opportunité de certains investissements.

Aujourd'hui les mesures fiscales sont souvent trop parcellaires pour que les entreprises puissent construire leur politique RSE exclusivement en se fondant sur les incitations proposées par l'Etat. Nombre d'entre elles ne peuvent correspondre aux critères restrictifs donnés par l'Etat. S'il était nécessaire de coordonner les actions menées par les entreprises en matière de RSE, la fiscalité est probablement un vecteur étatique qui pourrait être largement plus approfondi.

Cet article demande à ce que des recherches plus approfondies soient faites notamment sur l'utilisation concrète faite par les entreprises des mesures fiscales qui concernent la RSE.

⁴⁷ Art. 163 septdecies du CGI.

Bibliographie

- Avi-Yonah, R.S. "Corporate social responsibility and strategic tax behavior", *Public Law and Legal Theory Working Paper Series*, University of Michigan Law School, Working paper n°69, Dec. 2006.
- Bouvier, M. *Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt*, L.G.D.J., 7^{ème} éd., 2005.
- Carrol, A.B. "Corporate Social Responsibility. Evolution of a Definitional Construct", *Business and Society*, Vol.38, n°3, September, pg.268-295, 1999.
- Collet, M., *Contrôle des actes de gestion : pour un retour à l'anormal*, n° 14, DF 2003.
- Cozian, M. *Précis de fiscalité de l'entreprise*, Litec, 2004.
- Cozian, M., *Les grands principes de la fiscalité des entreprises*, Litec, 4^{ème} éd°, 1999.
- Davis, K. "The Case for and Against Business Assumptions of Social Responsibilities", *Academy of Management Journal*, 16(2), pg. 312-322, 1973.
- Friedman, M. "The social responsibility of business is to increase its profits", *New York Times Magazine*, 1970.
- Gond, J.P. "L'éthique est-elle profitable ? L'étude des interactions entre performance sociétale et performance financière", *Revue Française de Gestion*, pp. 77-85, Nov.-Déc. 2001.
- Maïa, J. « L'agrément fiscal : instrument d'intervention économique ou de sécurité juridique ? », *Revue de Jurisprudence Fiscale*, 2/01, 2001.
- Mercier, S. "Aux origines de la Stakeholder Theory : 1916-1950", Université de Bourgogne - FARGO (Research center in Finance, organizational ARchitecture and GOvernance), Working Papers FARGO, n°1061004, 2006.
- Serlooten, P., *Liberté de gestion et droit fiscal : la réalité et le renouvellement de l'encadrement de la liberté*, n° 12, DF 2007.