



La réponse légaliste à la divulgation dans un contexte de scandale : la loi sans justice ?

Oussama Ouriemmi

Professeur associé à ISG Paris

oussama.ouriemmi@isg.fr

Résumé :

Les transgressions organisationnelles provoquent des scandales récurrents. Divulguées souvent par des lanceurs d'alerte, elles suscitent l'indignation du public et contraignent les organisations à réagir publiquement. Cet article s'intéresse à la réponse de l'organisation au scandale. Il a pour objectifs de relever les traits légalistes de cette réponse et de mettre en évidence les paradoxes qui la sous-tendent. L'article est fondé sur l'étude du cas d'un récent scandale : LuxLeaks (2010-2018). Celui-ci porte sur des pratiques d'évitement fiscal conseillées par le cabinet d'audit international PwC à des centaines d'entreprises, divulguées par les lanceurs d'alerte Antoine Deltour et Raphaël Halet. Les données du cas résultent du recoupement de plusieurs documents de communication organisationnelle (PwC) et gouvernementale (Luxembourg) ainsi que des documents parlementaires, judiciaires et de presse.

Mots-clés : Scandale, Évitement fiscal, Organisation légaliste, Whistleblowing, Représailles

INTRODUCTION

Les organisations mettent en place des montages fiscaux qui privent leurs pays d'origine d'importantes ressources. À cet égard, les pertes annuelles peuvent atteindre *240 billion USD*, selon l'OCDE¹. Désignés dans la littérature par 'évitement fiscal' (*tax avoidance*) ou encore 'optimisation fiscale', certains de ces montages sont néanmoins considérés comme légaux (Lenz, 2020 ; Pain & Raiborn, 2018). Pour autant, leur divulgation au public ne provoque pas moins de scandales. Le public en est informé à l'occasion des faillites, des procès, mais aussi par les lanceurs d'alerte (Sikka & Willmott, 2010). Ces derniers subissent à cette occasion des représailles de la part des organisations, lesquelles représailles peuvent prendre une forme légale (Ouriemmi, Ben Khaled & Fanchini, 2021).

Face au scandale provoqué par leurs pratiques, les organisations sont amenées à se défendre pour repousser la critique et regagner leur légitimité ébranlée par les révélations. Leurs réponses aux divulgations revêtent à cet égard une importance particulière. Elles sont étudiées

¹<https://www.oecd.org/tax/beps/home/>



récemment dans diverses études répondant à la question : « Que se passe-t-il après qu'une transgression soit rendue publique » (Ashforth et al., 2008, p. 680). La transgression y est définie comme « un acte de corruption ou contraire à l'éthique commis par une organisation, et qui met ses parties prenantes en situation de risque » (Coombs, 1995). Le but principal de ces travaux est d'étudier la manière dont l'organisation réagit à la divulgation publique de sa transgression en vue de restaurer sa légitimité et réaliser sa réintégration auprès de ses parties prenantes (Bertels et al., 2014 ; Gillespie et al., 2014 ; Pfarrer et al., 2008 ; Shembera et al., 2017). Ils mettent l'accent sur la reconnaissance par l'organisation du tort et sa volonté de remédier à celui-ci par des pratiques dont certaines sont effectives et d'autres ne relevant que du découplage (Bertels et al., 2014 ; Gillespie et al., 2014 ; Pfarrer et al., 2008 ; Shembera et al., 2017). Ainsi sont mis en avant des réponses organisationnelles différentes des « réflexes organisationnels typiques de déni, d'obscurcissement et d'attribution » (Ashforth et al., 2008, p. 680). Il ne reste pas moins que, dans ces travaux, la reconnaissance par l'organisation du tort en vue de sa réintégration demeure liée à la nature illégale des transgressions commises et divulguées au public. En cas de transgressions éthiques et sociales, considérées comme légales ou à la limite de la légalité, quand bien même elles choquent l'opinion publique, les organisations peuvent adopter une stratégie différente lors de leurs réponses au scandale. Ceci est d'autant plus vrai – et c'est le cas des grands cabinets d'audit – lorsque ces transgressions éthiques et sociales représentent une partie importante de l'activité de l'organisation (Sikka, 2015b ; Sikka & Willmott, 2013). Ces organisations peuvent mobiliser la légalité comme justification pour faire face à la critique engendrée par la divulgation au public de certaines de leurs pratiques. Le présent article a pour objectif de mieux comprendre ce type de réponse organisationnelle au scandale et les paradoxes qui la sous-tendent.

Deux registres nous permettent d'aborder théoriquement la réponse organisationnelle au scandale. Le premier est constitué par les travaux en sociologie sur le scandale (Dampierre, 1954 ; Blic et Lemieux, 2005). Le scandale y est défini comme une dénonciation publique d'une transgression. Sous le signe de la transformation, ces travaux en sociologie se proposent d'étudier les réactions suscitées par cet acte de dénonciation publique. Parmi les destins donnés à cette dénonciation, Blic et Lemieux (2005) distinguent la transformation du scandale en affaire : le dénonciateur fait à son tour l'objet d'une accusation de la part de l'accusé. Ils nous permettent de faire ressortir les traits de la réaction organisationnelle au scandale dont elle fait l'objet : se défendre par la justification publique et retourner publiquement l'accusation contre les lanceurs d'alerte par l'engagement de représailles légales.

Le deuxième registre est constitué par les travaux en sciences de gestion qui se sont intéressés aux pratiques organisationnelles legalistes et leurs dérivés (Bies & Sitkin, 1993 ; Sitkin & Bies, 1993). Selon Sitkin & Bies (1993), une nouvelle tendance s'affirme dans le management contemporain : la légalisation. Celle-ci se définit comme « la diffusion de raisonnements, de procédures et de structures legalistes pour soutenir ou renforcer la légitimité de l'organisation (ou d'une entité organisationnelle) face à la critique interne ou externe » (p. 346). L'organisation legaliste qui en ressort est marquée par deux caractéristiques. La première est une importance accrue accordée à la survenance des litiges avec les parties prenantes internes et externes. C'est que Sitkin & Bies (1993) appellent la « mentalité du litige ». Cette mentalité est véhiculée et se manifeste à travers une rhétorique légale, et c'est là la deuxième caractéristique de l'organisation legaliste. Cependant, l'état d'esprit de plus en plus legaliste des managers d'aujourd'hui est responsable de certaines dérives. La légalisation peut créer une situation paradoxale appelée « loi sans justice » par Bies & Sitkin (1993). Ce registre de travaux nous permet d'étudier la réponse de l'organisation au scandale dans le cadre du



mouvement de légalisation qui marque de plus en plus le discours et les pratiques organisationnels. Dans cet article l'organisation développe une rhétorique légaliste qui campe derrière la légalité de ses pratiques pour repousser la critique du public. Dans ce cadre, elle peut en outre poursuivre en justice ceux-là mêmes par qui le scandale arrive. Au-delà de la mise en lumière des traits de la réponse organisationnelle au scandale, ce sont les paradoxes de ce légalisme qui émergent, notamment l'injustice des pratiques organisationnelles légales.

Dans cet article, la transgression organisationnelle qui fait l'objet d'une dénonciation publique et donne lieu à un scandale a trait à l'évitement fiscal. L'évitement fiscal est très souvent étudié dans la littérature à travers celles-là mêmes qui le pratiquent : les entreprises multinationales. Cependant, cet article s'intéresse, à l'instar de Sikka (2009) et Sikka & Willmott (2013), aux organisations qui les conseillent. Ce sont en quelque sorte les 'artificiers' de ces pratiques d'évitement fiscal : les grands cabinets d'audit (Deloitte, KPMG, EY et PwC). L'étude empirique de l'article est construite à partir du cas du scandale LuxLeaks. Celui-ci porte sur des pratiques d'évitement fiscal conseillées par le cabinet d'audit international PwC à des centaines d'entreprises et divulguées par les lanceurs d'alerte Antoine Deltour et Raphaël Halet. Les données du cas résultent du recoupement de plusieurs documents de communication organisationnelle (PwC) et gouvernementale (Luxembourg) ainsi que des documents parlementaires, judiciaires et de presse. L'analyse de ces données nous permet de mettre en lumière les traits de la réponse légaliste au scandale – discours et pratique –, les paradoxes qui sous-tendent cette réponse ainsi que ses enjeux.

Nos résultats relèvent trois caractéristiques principales de la rhétorique organisationnelle face au scandale : déni, réformisme, victimisation. En s'appuyant sur cette rhétorique, l'organisation contre-attaque en engageant des représailles judiciaires contre les lanceurs d'alerte. Elle transforme le processus de dénonciation publique dont elle a fait l'objet en accusant à son tour l'accusateur. En outre, nos résultats font ressortir deux manifestations en externe du paradoxe 'loi sans justice', relevé par Bies & Sitkin (1993) et Sitkin & Bies (1993) au niveau interne de l'organisation. Au-delà de son caractère paradoxal, nos résultats relèvent les effets de la réponse légaliste au scandale. Par la transformation de ce dernier, elle jette du flou sur le sort du scandale et détourne l'opinion et les autorités publiques de l'objet initial l'ayant déclenché.

Par ces résultats, nous pensons contribuer d'abord aux travaux sur les réponses des organisations aux révélations portant sur des transgressions organisationnelles. En nous intéressant à un cas de transgression éthique, mais portant sur des pratiques légales nous mettons en avant des stratégies – discours et pratique – différentes des stratégies allant du déni passif à la pénitence mises en avant par la littérature. Ensuite, au niveau des travaux sur les représailles contre les lanceurs d'alerte, nous montrons l'aspect stratégique que pourrait donner l'organisation aux représailles au-delà de la réaction négative de revanche mise en avant jusqu'ici par la littérature sur les représailles. Enfin, au niveau des travaux sur la légalisation des organisations, notre travail complète la littérature portant jusqu'ici sur des pratiques légalistes internes. La mentalité et la rhétorique légalistes véhiculées en interne se prolongent en externe lors de la réponse de l'organisation au scandale.

Nous commençons dans cet article par préciser notre cadre d'analyse sur le scandale. Nous y articulons, les principaux éléments de littérature sur les lanceurs d'alerte, la réponse de l'organisation à la révélation de ses pratiques transgressives et l'organisation légaliste. Nous présentons ensuite la méthodologie et les résultats de notre étude. Nous terminons par une discussion des implications et des contributions de notre étude.



1. LE SCANDALE COMME CADRE D'ANALYSE DE LA RÉPONSE ORGANISATIONNELLE À LA DIVULGATION

Cet article s'inscrit dans trois registres de littérature. Le premier concerne les lanceurs d'alerte comme révélateurs de la transgression organisationnelle au public (1.1). Le deuxième a trait aux réponses données par les organisations aux révélations les concernant (1.2). Le troisième relève la légalité comme rhétorique mobilisée par l'organisation dite légaliste face à ses parties prenantes (1.3). L'ensemble est articulé dans un cadre d'analyse de la sociologie pragmatique sur le scandale où celui-ci se définit comme la dénonciation publique d'une transgression. Ce cadre montre une attention particulière aux trajectoires possibles du scandale, ce qui permet de relever les réactions des protagonistes du scandale, plus particulièrement celles de la partie dénoncée.

1.1 SCANDALE, TRANSGRESSION ET LANCEURS D'ALERTE

Le scandale est d'abord d'origine religieuse² (Dampierre, 1954, p. 329). D'un contexte théologique, il glisse dès le XVI^e siècle vers un contexte social plus large ; il est « un éclat qui survient au sein d'une collectivité de personnes » (Dampierre, 1954, p. 330). Dans le sens contemporain du terme, le scandale est défini dans la littérature en sociologie pragmatique comme la dénonciation publique d'une transgression (Blic et Lemieux, 2005, p. 16-17).

Cette définition suppose l'existence d'une norme préalable au scandale, partagée par un groupe social (Dampierre, 1954). Le scandale représente ainsi un « test » sur les normes et les valeurs transgressées et leur intangibilité (Dampierre, 1954, p. 335). Il permet aux sociétés, ou bien la réaffirmation collective de ces valeurs, et donc leur renforcement, ou bien la preuve de leur obsolescence (Blic et Lemieux, 2005, p. 12). Dans ce sens, les scandales engendrés par les transgressions organisationnelles de normes légales, sociales ou éthiques dénotent l'attachement de la société à ces normes. Les dernières décennies sont marquées par les scandales organisationnels : Enron, Kerviel-Société Générale, Dieselgate, etc. Parmi ces scandales, ceux provoqués par la transgression organisationnelle de normes de justice fiscale se distinguent par leur récurrence. Ainsi, Pandora papers succède à Panama papers et à LuxLeaks. Les transgressions y traduisent les efforts employés par les organisations dans le but de réduire les montants d'impôt à payer. Elles sont désignées par une multitude de termes. Particulièrement, deux termes sont à relever : 'évitement fiscal' et 'évasion fiscale'. La culture populaire, tout comme certains académiques, l'utilise parfois comme synonymes (West, 2018, p. 1144). Néanmoins, plusieurs travaux académiques les distinguent, notamment sur la base de la légalité des méthodes en jeu (Cruz, Shafer & Strawser, 2000 ; Hensen, Crosser & Laufer, 1992 ; Lenz, 2020 ; Payne & Raiborn, 2015, 2018). À cet égard, 'évitement fiscal' s'oppose à 'évasion fiscale'. Le premier désigne le « processus utilisant des moyens légaux pour réduire le montant de l'impôt dû conformément aux dispositions énumérées dans la loi fiscale ». Tandis que, 'évasion fiscale' désigne « l'action entreprise en dehors du cadre légal pour réduire ou dissimuler des revenus imposables ou augmenter les déductions de manière à réduire l'impôt réel à payer en deçà du montant dû en vertu du cadre fiscal légal » (Payne & Raiborn, 2018, p. 470). Néanmoins, comme l'affirment Sikka & Willmott (2010, p. 343), la distinction est souvent floue en pratique. Ainsi, plusieurs montages fiscaux considérés

²Il signifie alors la pierre d'achoppement sur laquelle on trébuche et désigne aussi un piège. C'est l'occasion de tomber dans le péché.



comme de l'évitement fiscal, examinés par tribunaux, se sont avérés relever de l'évasion. En outre, Payne & Raiborn (2018) le reconnaissent : certains aspects fiscaux sont ambigus et nécessitent des interprétations par l'organisation qui peuvent être suspectes. Ces interprétations profitent souvent des failles (lacunes) juridiques, ce qui n'est pas illégal *per se*. Dans ce cadre les organisations se basent « sur une interprétation juridique suspecte ou un paragraphe obscur de la loi fiscale et profitent ainsi d'une lacune juridique » (Payne & Raiborn, 2018, p. 470). Elles mettent en place des procédés juridiques et comptables qui leur permettent de payer moins d'impôts. Les plus utilisés concernent : l'exonération/le report des revenus des sociétés étrangères affiliées, les prix de transfert, les paiements de redevances, les autres frais généraux et coûts centraux (R&D par exemple), les 'allers-retours' et les sociétés fictives, le déplacement du siège social (Contractor, 2016 ; Sikka, 2015a ; Sikka & Willmott, 2010). Qu'elles relèvent de l'évitement fiscal ou de l'évasion fiscale, ces pratiques fiscales provoquent parfois des scandales ; elles sont ainsi considérées par le public comme transgressives vis-à-vis des normes de l'éthique et de la justice fiscale. Nous choisissons dans cet article d'utiliser le terme 'évitement fiscal' : d'une part, car il est plus général que 'évasion fiscale' et, d'autre part, car nous intéressons à la légalité, avérée ou prétendue, telle qu'elle est mise en avant lors de la justification de l'organisation qui fait face au public scandalisé par ses pratiques fiscales.

Le scandale, tel que défini par Blic et Lemieux (2005, p. 16-17), suppose également la divulgation publique de la transgression de la norme. Les médias jouent à cet égard un rôle important notamment dans la diffusion dans le public des informations (Thompson, 2000). Néanmoins, les dernières décennies voient l'apparition d'un acteur important sous ce rapport : le lanceur d'alerte. Ce terme est la traduction littérale de « whistleblower » dont la paternité revient à l'avocat activiste Ralph Nader qui le popularise aux États-Unis dans les années 1970 (Nader, Petkas, & Blackwell, 1972). En sciences de gestion, Near & Miceli (1985, p. 4) définissent le whistleblowing comme « la révélation, par un membre d'une organisation (ancien ou actuel) de pratiques illégales, immorales ou illégitimes dont l'employeur a le contrôle, à une personne ou à un organisme susceptible de remédier à la situation ». Les whistleblowers constituent une source d'informations importante sur les méfaits organisationnels (Kenny & Bushnell, 2020). Leur rôle est particulièrement précieux en ce qui a trait aux pratiques extrêmement occultées par ces dernières telles que les montages internationaux relevant de l'évitement fiscal (Sikka & Willmott, 2010). La prévalence des procédés d'évitement fiscal est « extrêmement difficile d'accès » (Sikka & Willmott, 2010, p. 349). Pour Sikka & Willmott (2010, p. 349), leur utilisation a tendance à n'être révélée qu'à travers de faillites inattendues d'entreprises, de lanceurs d'alerte, de journalistes d'investigation, d'interventions réglementaires ou d'actions en justice. Beaucoup de ces procédés sont « largement invisibles pour le public et difficiles et coûteux à détecter pour les autorités de réglementation », affirment Sikka & Willmott (2010, p. 343). Devant cette difficulté des pouvoirs publics, et si l'on souhaite ne pas attendre les faillites des organisations concernées ou les procès pour s'en rendre compte, les whistleblowers constituent les principaux acteurs d'information publique à cet égard.

Les whistleblowers payent néanmoins cher leurs divulgations ; ils font l'objet de représailles quasi systématiques de la part des organisations (Alford, 2002 ; Kenny, Fotaki, & Scriver, 2019). Les représailles constituent « une action indésirable à l'encontre d'un lanceur d'alerte – en réponse directe à l'alerte – qui a signalé un méfait en interne ou en externe, en dehors de l'organisation » (Rehg, Miceli, Near, & Van Scotter, 2008, p. 222). Elles peuvent prendre des formes différentes et non exclusives : rétrogradation, dégradation des conditions de travail,



menaces, harcèlement, ostracisme, psychiatrisation, licenciement, poursuites judiciaires, etc. (Kenny et al., 2019 ; Parmerlee, Near, & Jensen 1982). Les représailles des whistleblowers constituent une revanche de l'organisation pour punir le whistleblower. Elles peuvent avoir pour objectif de donner l'exemple et dissuader d'éventuels futurs whistleblowers. La littérature distingue le whistleblowing interne et externe. Le whistleblower peut se référer aux membres de l'organisation ou toute structure créée en son sein à cet effet. Sinon, il peut s'adresser à tout tiers en dehors de l'organisation comme les médias (Culiberg & Mihelic, 2017). La littérature relève néanmoins que le whistleblowing externe coûte à ses auteurs les représailles les plus sévères (Dworkin and Baucus 1998 ; Mesmer-Magnus and Viswesvaran 2005). Parmi les représailles externes les plus sévères, l'on peut citer les poursuites judiciaires et les peines qui peuvent en résulter : amende, peine de prison (Arnold & Ponemon, 1991 ; Liyanarachchi & Newdick, 2008). En effet, lorsque le whistleblower dévoile directement au public des informations confidentielles de l'organisation, des plaintes sont déposées par celle-ci contre lui. La procédure pénale ainsi engagée est souvent longue et coûteuse pour le whistleblower et ne se solde pas forcément en sa faveur (Ouriemmi et al., 2021). C'est d'autant plus vrai quand les informations divulguées ne portent pas sur des pratiques organisationnelles illégales ou se situent simplement à la limite de la légalité. C'est le cas notamment de certaines pratiques fiscales relevant de l'évitement fiscal. En absence d'un cadre légal protégeant effectivement les whistleblowers – face à tous les textes juridiques qui incriminent la violation du secret des affaires et le secret professionnel – ces derniers risquent souvent des sanctions pénales sévères. Dans ce sens, les représailles judiciaires engagées par l'organisation modifient la forme même du scandale.

1.2 LES RÉPONSES ORGANISATIONNELLES AU SCANDALE

La dénonciation publique peut avoir trois significations (destins), selon Blic et Lemieux (2005) : la confirmation comme un scandale « avéré » (unanimité dans le public sur la faute commise) ; la reconnaissance implicite comme un « non-scandale » (relativisation par le public) ; sa transformation en une « affaire » (le retournement de l'accusation en direction de l'accusateur). Selon Claverie (1998), qui formalise la distinction entre le scandale et l'affaire, un scandale se transforme en affaire à partir du moment où le dénonciateur fait à son tour l'objet d'une accusation de la part de l'accusé ou des groupes qui le soutiennent. Par conséquent, le public tend à se diviser en deux camps, qui peuvent être fort inégaux en nombre. Le recours aux procédures judiciaires, c'est-à-dire « l'introduction de la clause d'égalité de droit entre adversaires », favorise la transformation de la forme scandale en la forme affaire (Blic et Lemieux, 2005, p. 17).

La sociologie pragmatique du scandale, affirment Blic et Lemieux (2005, p.16), a pour programme de recherche l'étude des « réactions suscitées par un acte de dénonciation publique ». Dans ses trois significations, le scandale requiert une réponse du public, mais également de la partie dénoncée qui fait l'objet du scandale. En ce qui a trait à cette partie, la « transformation » constitue le maître-mot du programme de recherche. Il s'agit d'étudier, et c'est une première direction possible, comment les scandales ne se transforment pas en affaire. Autrement dit, comment un accusé ne profite d'aucune défense, ou du moins, ne se défend que par une série de dénégations et d'excuses publiques et jamais par contre-accusations (Blic et Lemieux, 2005, p. 20). La deuxième direction, et c'est celle qui nous intéresse particulièrement dans cet article, consiste à relever comment une dénonciation



publique est remise en cause par une contre-accusation également publique dirigée par le dénoncé contre le dénonciateur (Blic et Lemieux, 2005, p. 20-21).

En sciences de gestion, des travaux se sont efforcés d'apporter une réponse à la question : « Que se passe-t-il après qu'une transgression soit rendue publique » (Ashforth et al., 2008, p. 680). La transgression y est définie comme « un acte de corruption ou contraire à l'éthique commis par une organisation, et qui met ses parties prenantes en situation de risque » (Coombs, 1995). Le but principal de ces travaux est d'étudier la manière dont l'organisation restaure sa légitimité et réalise sa réintégration auprès de ses parties prenantes par la suite de la divulgation publique de sa transgression. Sous ce rapport, Pfarrer et al. (2008) proposent un modèle à quatre étapes qui favorisent l'intégration de l'organisation : (1) découverte de la transgression (que s'est-il passé ?), (2) explication de la transgression (pourquoi cela s'est-il produit ?), (3) faire pénitence (comment l'organisation devrait-elle être punie ?) et (4) réhabilitation interne et externe (quels changements organisationnels ont été opérés ? Ce modèle est surtout appliqué à des cas de transgressions légales comme dans les infractions de *Suncor Energy Inc.* à la réglementation environnementale canadienne (Bertels et al., 2014) ou encore dans la fraude de *Severn Trent* à la *England and Wales water regulation* (Gillespie et al., 2014). Sur ce même registre, Shembera et al. (2017) proposent une approche moins normative que Pfarrer et al. (2008), fondée sur trois cas de pratiques de corruption illégales (*Siemens, Daimler, Asea Brown Boveri Ltd*) sanctionnées par les régulateurs internationaux.

Dans l'ensemble de ces travaux, l'accent est mis sur les efforts de reconnaissance du tort et la volonté de remédier à celui-ci par des pratiques dont certaines sont effectives et d'autres ne relèvent que du découplage (Bertels et al., 2014 ; Gillespie et al., 2014 ; Pfarrer et al., 2008 ; Shembera et al., 2017). Ainsi, ces études tendent à relever des réponses organisationnelles différentes des réflexes organisationnels typiques de déni, d'obscurcissement et d'atermoisement (Ashforth et al., 2008, p. 680). Il ne reste pas moins que les réponses de reconnaissance du tort en vue de la réintégration de l'organisation restent liées à la nature illégale des transgressions commises et divulguées au public. Ces travaux n'incluent pas des transgressions éthiques et sociales considérées comme légales ou à la limite de la légalité. La réponse des organisations dans ce cas de figure peut déroger aux démarches de reconnaissance du tort et de pénitence mises en évidence par ces auteurs. C'est le cas surtout des organisations dont ces transgressions éthiques et sociales représentent une partie importante de leur activité (Sikka, 2015b ; Sikka & Willmott, 2013). Elles mobilisent alors la légalité comme justification pour faire face à la critique engendrée par la divulgation au public de leurs pratiques. Les travaux sur la légalisation des organisations, initiés par Bies & Sitkin (1993) et Sitkin & Bies (1993), permettent de mieux aborder ces réponses organisationnelles et surtout les paradoxes qui les sous-tendent.

1.3 LÉGALISATION ET ORGANISATION LÉGALISTE

Le risque de contentieux avec les parties prenantes engendre une tendance à la légalisation des organisations (Bies & Sitkin, 1993 ; Sitkin & Bies, 1993). La légalisation s'entend comme « la diffusion de raisonnements, de procédures et de structures legalistes pour soutenir ou renforcer la légitimité de l'organisation (ou d'une entité organisationnelle) face à la critique interne ou externe » (Sitkin & Bies, 1993, p. 346). L'organisation legaliste qui en ressort se caractérise par la formalisation et la mise en place de procédures et standards importés de la régulation externe. Néanmoins, l'organisation legaliste ne distingue pas par la simple conformité à la loi, mais par la consécration de celle-ci comme une mentalité dominante.



Ainsi, « la prise de décision et les procédures organisationnelles sont devenues de plus en plus soucieuses d'assurer l'acceptabilité juridique de l'organisation au détriment d'autres critères importants (économiques, humanistes, etc.) » (p. 345). L'organisation légaliste est marquée par ailleurs par deux caractéristiques. La première est une importance accrue accordée à la survenance des litiges en interne, mais également avec les parties prenantes externes. C'est que Sitkin & Bies (1993) appellent la « mentalité du litige ». Cette mentalité est véhiculée et se manifeste à travers une « rhétorique légale », et c'est là la deuxième caractéristique de l'organisation légaliste. Cette rhétorique est le résultat direct de l'accroissement des professionnels de la conformité dans l'organisation, mais aussi de la prévalence des critères légaux dans la prise de décision.

Cependant, l'état d'esprit de plus en plus légaliste des managers d'aujourd'hui est responsable de certaines dérives. La légalisation peut créer une situation paradoxale appelée « loi sans justice » by Bies & Sitkin (1993). La traduction de la loi en procédures internes dans les organisations se fait ainsi sans considération des valeurs de justice qui la sous-tendent ou provoque un sentiment d'injustice en leur sein. Ce paradoxe, « loi sans justice », se manifeste par exemple dans les cas de la mise en place dans les organisations des politiques en faveur des employés atteints du HIV/AIDS (Sitkin & Roth, 1993), des procédures de communication sur la performance des employées (Bies & Tripp, 1993) et celles portant sur la définition et l'investigation du harcèlement sexuel (Guterk, 1993). Plus récemment, Ben Khaled & Gond (2020) relèvent une légalisation accrue dans le design des outils éthiques au sein de l'organisation. Souvent des processus éthiques ambitieux et porteurs de valeurs morales y sont réduits à des procédures cherchant davantage la conformité à la loi que l'insertion de ces valeurs dans l'organisation (Ben Khaled & Gond, 2020). Néanmoins, la légalisation est principalement étudiée jusqu'ici qu'au niveau interne de l'organisation. Pourtant, sa rhétorique et ses paradoxes peuvent être perceptibles dans le discours et les pratiques externes de l'organisation, notamment dans le cas d'un scandale. Nous nous efforçons dans cet article de mettre en avant ces aspects externes de la légalisation des organisations en relevant, d'une part, les rhétoriques et pratiques légalistes mises en place par la suite du scandale dont l'organisation fait l'objet et, d'autre part, les paradoxes de ce légalisme.

2. MÉTHODOLOGIE

Dans cet article, nous suivons un design de recherche qualitatif basé sur une étude de cas (Patton, 2014) d'un scandale provoqué par des pratiques organisationnelles non éthiques, mais légales. Ce design répond à une préoccupation principale : relever la prise en charge par l'organisation du problème de la divulgation des informations la concernant. Le cas retenu est le scandale LuxLeaks (2010-2018). C'est un cas extrême par le nombre d'entreprises internationales qu'il implique, mais également par l'ampleur médiatique qu'il suscite et le grand émoi qu'il provoque dans le public. Le recours aux cas extrêmes, comme l'affirment Stolowy et al. (2014, p. 360) à travers le scandale Madoff, offre une meilleure compréhension de certains mécanismes simples, mais difficiles à discerner dans des cas plus ordinaires où ils apparaissent sous des formes moins visibles. En effet, le cas du scandale LuxLeaks rend plus visibles les traits des stratégies de réponse de l'organisation aux révélations la concernant.

2.2 COLLECTE ET PRÉSENTATION DES DONNÉES DU CAS



Dans notre collecte de données, le principe de sélection consiste à repérer et consigner le discours de l'organisation en réaction au scandale qu'il l'implique : ses déclarations devant les instances officielles et devant la presse. En outre est collecté le discours de la seconde partie impliquée dans le scandale LuxLeaks, en l'occurrence le gouvernement luxembourgeois (diverses déclarations devant la presse). Tous sont accessibles en ligne. Outre le discours de l'organisation et du gouvernement du pays où elle agit sont collectées les données qui relèvent les pratiques organisationnelles en réaction à ce scandale notamment les représailles judiciaires engagées à l'encontre des lanceurs d'alerte : les données de la procédure judiciaire de l'affaire LuxLeaks. Cette documentation judiciaire est accessible en ligne. Nous l'avons téléchargée sur le portail officiel de l'administration judiciaire du Grand-Duché de Luxembourg³ (portail non commercial édité par le Parquet général). Ce principe de collection nous a permis de collecter des données de communication externe organisationnelle et gouvernementale, des données parlementaires et judiciaires ainsi que des données de presse (Tableau 1). Nous n'utilisons ces dernières que dans la mesure où elle apporte des données non offertes par notre documentation. Ainsi, nous avons utilisé principalement la presse la plus proche de notre cas, la presse locale du Luxembourg.

Tableau 1: Sources des données et utilisation dans l'analyse

| | Document | Date | Volume | Contenu utilisé |
|---|--|------------------|---------------|--|
| Communications publiques des protagonistes | Communiqué. Position de PwC Luxembourg dans le cadre du débat public autour de la récente diffusion d'informations fiscales. | 21 novembre 2014 | 1 page | Position officielle de PwC |
| | Conférence de presse de PwC (Didier Mouget - Managing Partner - et Wim Piot - associé en charge des services fiscaux) | 6 novembre 2014 | - | Position officielle de PwC |
| | Courrier de PwC à l'ICIJ | - | 2 pages | Réponse aux accusations de l'ICIJ |
| | "Décisions anticipatives" conférence de presse internationale, discours du ministre des Finances, Pierre Gramegna, à Bruxelles | 6 novembre 2014 | 3 pages | Position officielle du gouvernement luxembourgeois |
| | "Transparence fiscale" Conférence de presse du Premier ministre Xavier Bettel et du ministre des Finances Pierre Gramegna (retranscription des questions-réponses) | 6 novembre 2014 | 5 pages | Position officielle du gouvernement luxembourgeois |
| | Communiqué : The ministry of Finance comments on the practice of advance tax decisions | 7 novembre 2011 | 1 page | Position officielle du gouvernement luxembourgeois |
| | Prise de position du gouvernement luxembourgeois au sujet de la pratique des décisions anticipées en | 11 novembre 2014 | 4 pages | Position officielle du gouvernement luxembourgeois |

³<https://justice.public.lu/fr/actualites.html>



| | | | | |
|---|--|------------------|-----------|---|
| | matière fiscale (site du gouvernement) | | | |
| | Communiqué : Le ministère des Finances commente les dernières publications de l'ICIJ | 10 décembre 2014 | 1 page | Position officielle du gouvernement luxembourgeois |
| Documents parlementaires | Tax avoidance: the role of large accountancy firms + Oral evidence | 26 avril 2013 | 53 pages | Auditions des Head of Tax des big four dont Kevin Nicholson (PwC) |
| | Oral evidence. Tax avoidance: the role of large accountancy firms - follow-up | 8 décembre 2014 | 55 pages | Auditions de Kevin Nicholson (Head of Tax, PwC UK devant le Committee of Public Accounts (House of Commons, UK) sur le rôle de PwC dans l'organisation de tax avoidance en Europe |
| | Tax avoidance: the role of large accountancy firms – follow-up | 6 février 2015 | 15 pages | |
| Procédure judiciaire de LuxLeaks | Jugement du Tribunal correctionnel du Luxembourg | 29 juin 2016 | 55 pages | Faits, statut du lanceur d'alerte au Luxembourg et en Europe, raisonnement des juges en première instance |
| | Arrêt de la cour d'appel du Grand-Duché de Luxembourg | 15 mars 2017 | 56 pages | Faits, critères de protection du lanceur d'alerte selon la Cour européenne, jurisprudence des lanceurs d'alerte, raisonnement des juges en appel |
| | Arrêt de la Cour de cassation du Grand-Duché de Luxembourg concernant le pourvoi de M. Halet | 11 janvier 2018 | 8 pages | Statut du lanceur d'alerte, validation du raisonnement en appel par la Cour de cassation |
| | Arrêt de la Cour de cassation du Grand-Duché de Luxembourg concernant le pourvoi de M. Deltour | 11 janvier 2018 | 12 pages | Statut du lanceur d'alerte, le contre-raisonnement de la Cour de cassation |
| | Arrêt de la cour d'appel du Grand-Duché de Luxembourg autrement composée | 15 mai 2018 | 123 pages | Décision judiciaire quant à la soustraction par Deltour des documents de formations internes |
| Autres documents | Loi (luxembourgeoise) du 13 février 2011 renforçant les moyens de lutte contre la corruption | 18 février 2011 | 3 pages | Article I portant modification du Titre VII du Code de travail luxembourgeois – Protection des salariés en matière de lutte contre la corruption, le trafic d'influence et la prise illégale d'intérêts |
| | Directive 2016/943 de l'UE sur la protection des savoir-faire et des informations commerciales non divulguées (secrets d'affaires) contre l'obtention, l'utilisation et la divulgation illicites | 8 juin 2016 | 18 pages | Protection du secret des affaires au sein de l'UE |



| | | | | |
|---------------|--|-----------------|----------|--|
| | Directive 2019/1937 de l'UE sur la protection des personnes qui signalent des violations du droit de l'Union | 23 octobre 2019 | 40 pages | Mesures visant à protéger les lanceurs d'alerte qui dénoncent des infractions au droit de l'Union (y compris les pratiques légales, mais abusives) |
| Presse | Journaux luxembourgeois | 2014-2018 | En ligne | Communication de presse de PwC/couverture du procès des lanceurs d'alerte |
| | Wall Street Journal | 22 octobre 2014 | Online | Interview avec Marius Kohl |
| | Site de l'ICIJ | 2014 | En ligne | Rescrits fiscaux de 343 multinationales |

2.3 ANALYSE DE DONNÉES

À l'issue de la lecture de l'ensemble des documents du Tableau 1, et pour constituer du sens à partir de ces données, nous procédons par une analyse en trois étapes.

Dans la première étape, nous organisons les données en deux catégories. La première concerne les éléments de contexte (l'éclatement du scandale, ses protagonistes, les faits objet du scandale et les agissements de ceux qui les divulguent). L'identification et l'analyse des éléments de contexte sont essentielles dans les études qui ont pour objet un processus (Langley, 1999). La deuxième catégorie concerne les données relatives à la réponse organisationnelle au scandale. Cette catégorie de données inclut les éléments du discours de l'organisation devant les médias et les sphères publiques ainsi que ses pratiques, plus précisément les représailles judiciaires qu'elle engage contre les lanceurs d'alerte. En outre, figurent dans cette même catégorie les éléments du discours du gouvernement du Luxembourg, second protagoniste du scandale LuxLeaks.

Dans la deuxième étape de notre démarche, nous identifions d'abord les données pertinentes à l'analyse parmi les deux catégories constituées (Miles & Huberman, 1994). Ensuite, nous procédons par un *open coding* en vue d'identifier les premiers concepts de données groupés dans des 'codes de 1^{er} ordre' (Gioia et al., 2013). Un 'code de 1^{er} ordre' n'est constitué que lorsqu'il représente un élément important de la réponse de l'organisation lors de sa justification face au scandale. Il peut concerner un élément discursif répétitif ou une pratique organisationnelle significative. Ainsi, nous formons huit 'codes de 1^{er} ordre' (Figure 1). Nous n'intégrons pas d'éléments théoriques à ce stade de notre analyse, restant volontairement proches du sens des données empiriques (Van Maanen, 1979). Ce n'est que dans la troisième étape de l'analyse que nous nous sommes laissés guidés par des éléments théoriques sur le scandale et la légalisation.

Lors de cette troisième étape, nous procédons par une analyse axiale pour rassembler et relier tous les 'codes de 1^{er} ordre' afin de retracer et comprendre la réponse organisationnelle au scandale et, ensuite, ses paradoxes (Strauss & Corbin, 1998 ; Charmaz, 2006). Nous agrégeons les 'codes de 1^{er} ordre' pour obtenir des 'thèmes de second ordre' (Gioia et al., 2013). Nous formons ainsi quatre principaux groupes de ces derniers thèmes. Ils correspondent aux principaux traits de la réponse légaliste de l'organisation face au scandale : la justification par le biais de la conformité à la loi et la pratique de représailles contre les lanceurs d'alerte au nom de la loi (Figure 1). Nous procédons enfin à l'agrégation de ces quatre 'thèmes de second ordre' en vue de déceler les paradoxes qui sous-tendent les traits de



la réponse légaliste de l'organisation. Cette dernière analyse axiale débouche sur l'identification de deux principaux paradoxes de l'organisation légaliste, au niveau de ses efforts de conformité à la loi dans l'exercice de son activité de conseiller fiscal, mais également dans la manière dont elle mobilise et demande aux juges l'application de la loi contre les lanceurs d'alerte.

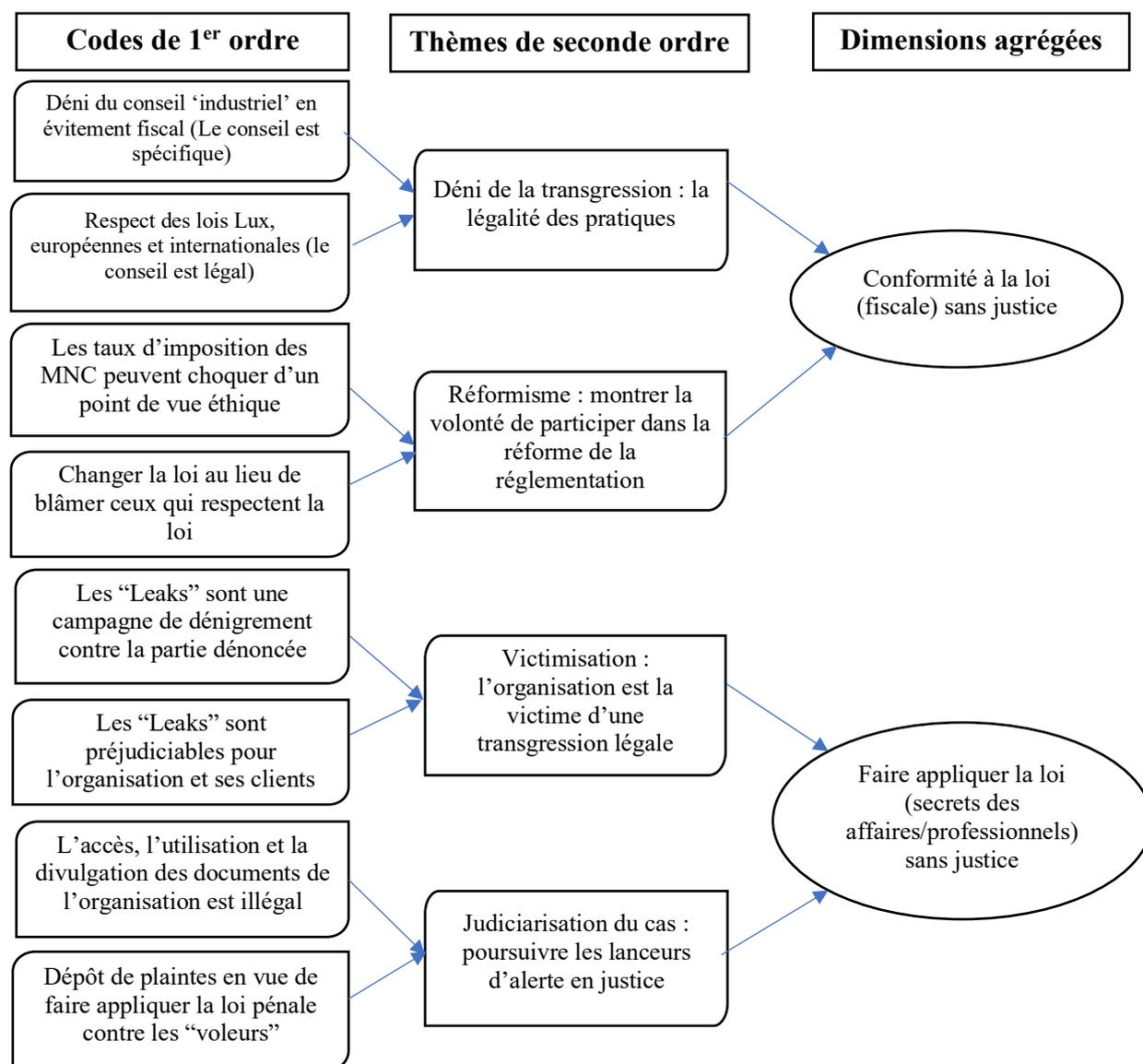


Figure 1 : La structure des données

3. L'ÉCLATEMENT DU SCANDALE LUXLEAKS

Le scandale LuxLeaks éclate à la suite de la mise en ligne, le 5 novembre 2014, d'une importante quantité de documents fiscaux par l'*International Consortium of Investigative*



*Journalists (ICIJ)*⁴. PwC Luxembourg (Lux) organise dans l'urgence une conférence de presse pendant laquelle Didier Mouget, son directeur (*Managing partner*), s'adresse aux médias à côté de Wim Piot, responsable des services fiscaux (*Head of Tax*). Ils emboîtent le pas au gouvernement luxembourgeois qui choisit de s'exprimer sur l'affaire depuis Bruxelles, le 6 novembre au matin. La publication est massive : 47 000 pages de documents relatifs à 343 entreprises internationales et correspondant à 548 rescrits fiscaux (*Advance tax agreement* ou encore *Tax ruling*) préparés par les soins de PwC Lux et approuvés par les autorités fiscales du Duché. Les documents révélés publiquement concernent des mécanismes de transfert intra compagnie de revenus, débouchant sur un taux d'imposition effectif marginal par rapport au taux officiel du Duché (approchant les 29%). En outre, 16 déclarations fiscales relatives à des groupes comme Amazon, IKEA ou ArcelorMittal sont divulguées. L'ensemble de ces données se diffuse mondialement, le 6 novembre 2014. Toutefois, ce n'est pas pour la première fois que certaines de ces données sont montrées au public. Lors des préparatifs de l'émission *Cash Investigation* (France 2) sur la fiscalité internationale, le 4 avril 2012, est divulguée sous les yeux de l'invité, le responsable des services fiscaux de PwC Lux, une demande de rescrit fiscal préparée par PwC pour le compte d'un client, la multinationale britannique GSK, et avisée favorablement par les Contributions directes luxembourgeoises. À la diffusion de l'émission, le 11 mai 2012, plusieurs autres rescrits fiscaux sont montrés, concernant 18 clients de PwC.

Une enquête interne de PwC dévoile l'anonymat de la source de l'émission. L'homme identifié s'appelle Antoine Deltour, un ex-auditeur de la firme dont la démission a pris effet près de deux ans auparavant, le 14 octobre 2010. À la veille de son départ, soit le 13 octobre 2010, ce dernier se procure 538 rescrits fiscaux ainsi que des documents de formations internes. Un rapport d'audit interne de PwC précise lors du procès que Deltour a profité d'une « *spécificité* » dans le système informatique qui rendait les rescrits fiscaux accessibles à un grand nombre d'auditeurs, en dépit du fait que ces documents se trouvaient dans un répertoire sécurisé : « *Dès que les [rescrits] étaient scannés, ils étaient, vu leur caractère confidentiel, déplacés dans un répertoire spécifique sécurisé. Or, lorsque l'on déplace des documents en faisant un « copier-coller », Windows conserve les droits d'accès provenant du répertoire de départ pour les documents déplacés* » (CAL, 2017). PwC dépose une première plainte, le 5 juin 2012.

Les documents 'fuités' continuent à être montrés dans les médias notamment dans un nouveau numéro de *Cash Investigation*, le 10 juin 2013. L'émission y dévoile en particulier la dizaine de déclarations fiscales des clients de PwC, soustraites après le départ de Deltour. Chez PwC, une enquête interne supplémentaire identifie la nouvelle source des fuites : Raphaël Halet, un employé administratif dont les fonctions consistent à centraliser, scanner et sauvegarder les déclarations fiscales puis les adresser aux clients pour archivage. L'enquête établit que Halet accède notamment, du fait de ses fonctions, « *le 16 novembre 2012 à 12 minutes d'intervalle, aux déclarations/lettres liées à IKEA et à la déclaration TVA annuelle 2010 de ArcelorMittal Long Carbon Europe SA* » (TCL, 2016). Le 23 décembre 2014, PwC dépose un complément de plainte et procède, le 29 décembre 2014, au licenciement de Halet.

À la fin de l'année 2014, tous les éléments constituant le scandale (norme de société transgressée – dénonciation publique) et sa transformation en affaire (réponse de la partie dénoncée notamment par le biais des plaintes) sont présents (Blic et Lemieux, 2005). Ces

⁴<https://www.icij.org/investigations/luxembourg-leaks/explore-documents-luxembourg-leaks-database/>



éléments nous offrent la possibilité de faire ressortir dans ce qui suit les traits particuliers de la réponse de PwC à ce scandale ainsi que les paradoxes qui les sous-tendent.

4. LA RÉPONSE ORGANISATIONNELLE AU SCANDALE

Notre analyse empirique permet d'éclairer la réponse légaliste de l'organisation et ses paradoxes. Elle met en avant les caractéristiques techniques de la transgression organisationnelle dénoncée (4.1), les principaux traits de la rhétorique de justification de l'organisation (4.2) et sa transformation du scandale en affaire par l'engagement d'un processus de représailles judiciaires contre les lanceurs d'alerte (4.3).

4.1 DU CONSEIL EN ÉVITEMENT FISCAL À UNE ÉCHELLE INDUSTRIELLE

“We do not mass-market tax products, we do not produce tax products, we do not promote tax products”, affirme Kevin Nicholson, responsable des services fiscaux (Head of Tax) de PwC UK, devant le *Public Accounts Committee* (PAC), le 31 janvier 2013. À cette date, les *big four* (Deloitte, KPMG, EY et PwC) sont entendus au sujet du rôle des grands cabinets d'audit dans l'évitement fiscal (PAC, 2013). Par la suite des publications de l'ICJI, Nicholson est convoqué de nouveau devant les membres du PAC. En s'adressant au représentant de PwC, la présidente Margaret Hodge donne tout de suite le ton de la séance :

“Mass-marketing means you have a scheme that you market to a whole lot of different companies. That's what you've been doing, and that's what you denied, which is why I accused you of lying, and I don't do that lightly. That is what you denied to us when you came to see us in January 2013. You have advised companies on the same scheme; you've written to the Luxembourg authorities yourself—all on your headed notepaper. I don't know how you can possibly think that is not mass-marketing.” (PAC, 2014, p.3)

Hodge se réfère aux 548 lettres concernant 343 clients (dont 80 sont britanniques) de PwC désormais dans le domaine public. Ces lettres constituent des demandes de rescrits fiscaux préparés et envoyés par les soins de PwC au fisc luxembourgeois. Le cabinet y demande la validation – et l'obtient – des montages financiers permettant à ses clients de contourner le taux d'imposition officiel luxembourgeois de 29%. Dans certains dossiers, et c'est le cas de Shire Pharmaceuticals dont le directeur du service fiscal (Fearghas Carruthers) est auditionné par le PAC en même temps que Nicholson, le taux d'imposition final peut aller jusqu'à 0.0156 % (PAC, 2014, p.3). Les montages conseillés par PwC emploient deux caractéristiques principales mises en avant dans la littérature sur l'évitement fiscal (Contractor, 2016 ; Sikka & Willmott, 2010). La première est la création de filiales à l'étranger qui s'avèrent des coquilles vides, autrement dit des sociétés-écrans dépourvues d'activité économique réelle si ce n'est d'opérer en vases communicants pour le compte de l'entreprise mère. À titre d'exemple, la filiale Luxembourg du groupe Shire, dont les schémas fiscaux font partie des documents LuxLeaks, n'emploie que deux personnes sur place (PAC, 2014, p. 8-9).

La deuxième caractéristique a trait aux flux financiers exercés entre ces entités. D'une part sont identifiés des mécanismes de transfert des *patents* ou des *brands* entre l'entreprise mère et ses filiales à l'étranger. Ces mécanismes sont assurés de telle façon que le paiement des *royalties* déductible de l'impôt soit fait dans les pays à haute taxation. D'autre part, et c'est l'essentiel des schémas divulgués par LuxLeaks, des prêts intra compagnie très importants sont octroyés. À titre d'exemple, les prêts intra compagnie de Shire accordés par sa filiale au



Luxembourg s'élèvent à £10 billion (PAC, 2014, p. 8-9). Le paiement des intérêts sur ces prêts s'assure de telle manière qu'il soit déductible de l'impôt dans les juridictions à haute taxation, souvent le pays d'origine de l'entreprise mère.

Au Luxembourg, les groupes payent très peu ou pas d'impôt sur les revenus dégagés sur les redevances, les intérêts sur prêts consentis et d'autres types de produits. Ils profitent en effet d'une fiscalité réduite que PwC aura négocié avec les autorités, plus précisément avec une seule et même personne, un certain Marius Kohl. Responsable du département chargé de déterminer le montant d'impôt dû par les sociétés domiciliées au Luxembourg, l'homme est parti en retraite quand le scandale LuxLeaks éclate, mais son nom attire l'intérêt des médias internationaux. Le *Wall Street Journal*, à qui il accorde son premier interview en octobre 2014, l'appelle "Monsieur Ruling" ou encore le "*Business-Friendly Bureaucrat*". Kohl affirme dans cet interview : "*I could say 'yes' or 'no'*". Et d'ajouter : "*Sometimes it's easier if you only have to ask one person*" (*Wall Street Journal*, 22 octobre 2014). Les méthodes de Kohl, appréciées par les multinationales et leurs cabinets de conseil, sont pour le moins approximatives. Le journal américain le relève : "*Asked how he determined if a company's pricing information was accurate, Mr. Kohl licked his thumb and held it up in the air*". "*There was no way to verify it*", affirme Kohl (*Wall Street Journal*, 22 octobre 2014). Les propos de Kohl dénotent le caractère « industriel » des schémas fiscaux montés par PwC pour le compte de ses clients et présentés pour validation au fisc luxembourgeois. Lorsque le 5 novembre 2014 la planète entière est mise au courant de ces schémas « industriels », les protagonistes : d'une part, PwC et, d'autre part, le gouvernement luxembourgeois placent la légalité au cœur de leur justification pour repousser la critique et se défendre face au scandale.

4.2 DE L'ÉVITEMENT FISCAL LÉGAL

4.2.1 "Tout est légal !"

La première réaction officielle aux révélations LuxLeaks provient du gouvernement luxembourgeois lors de sa conférence de presse du 6 novembre 2014. Xavier Bettel, le Premier ministre du Grand-Duché y déclare : « *Ces décisions [rulings], telles qu'elles ont été rendues au Luxembourg, sont conformes aux règles internationales et nationales* ». Son ministre des Finances, Pierre Gramegna, apporte davantage de précisions à cet égard :

« Les rulings du Luxembourg respectent le droit luxembourgeois, le droit européen et les conventions internationales qui existent en la matière. Les résultats qui découlent de l'application du droit positif tel que nous le connaissons aujourd'hui peuvent paraître à certains égards non satisfaisants. Il peut résulter de l'application du droit positif tel qu'il existe [...] et de sa conjonction avec les conventions internationales des [...] résultats qui aboutissent à une [...] imposition peu significative. » (Communiqué de presse Lux, 6 novembre 2014)

Le même argument est mobilisé par PwC dans sa conférence de presse tenue le même jour. Les propos de son directeur au Luxembourg, Didier Mouget, sont repris par la presse luxembourgeoise et internationale : « *tout est légal* »⁵. Le cabinet de conseil n'aurait rien à se reprocher : « *Nous conseillons nos clients sur la meilleure façon de gérer leurs obligations*

⁵ « PwC Luxembourg réagit à LuxLeaks : 'Tout est légal' ». *Luxemburger Wort*, le 6 novembre 2014.



fiscales [...] Nous le faisons dans le respect absolu des réglementations fiscales locales et internationales »⁶, déclare Mouget.

L'argument de la légalité des pratiques fiscales conseillées à ses clients est plus étayé dans la réponse de PwC aux journalistes de l'ICJI : la référence à la loi serait une règle de conduite inscrite dans les codes éthiques de la firme.

“PwC has a Global Code of Conduct for tax that applies to all its member firms, imposing strict compliance with international and national tax rules [...] All our advice and assistance is given in accordance with applicable local, European and international tax laws and agreements and is guided by a PwC Global Tax Code of Conduct which has been in place since 2005. Our global tax code sets out guidance for our tax professionals around the world on a range of issues, including taking into consideration how any tax decisions will be viewed by wider stakeholders.” (Réponse à l'ICJI, p.2)

Deux mois plus tard, en décembre 2014, le responsable des services fiscaux de PwC UK entérine cette justification légale devant le PAC. Face à des parlementaires scandalisés, Nicholson tempère. D'une part, les pratiques des clients de PwC mises en cause dans le scandale LuxLeaks répondent à un choix (parmi d'autres) de système de financement. D'autre part, les taux d'intérêt qui y sont appliqués respectent les règles de concurrence internationales en la matière.

“If you have a UK company looking to finance, you can do it directly from the UK, you could do it through shareholder equity, or you could do it through a loan. [...] In a typical example, the UK [company] might put a loan into a branch in Luxembourg that would then on-loan to a subsidiary that would go out and buy something. The tax rate is the difference between the interest rates that the branch and the subsidiary were charged, and because there isn't a great deal of risk involved, the arm's length rate would arrive at that interest rate—the interest rate on which it is taxed—and that ends up the effective rate that you have described. All those payments have to be done under arm's length OECD principles.” (PAC, 2014, p. 3)

Pour Nicholson, sa firme n'ignore pas la loi ; c'est néanmoins le cas de ses dénonciateurs et détracteurs. Ainsi, lorsque la présidente Hodge déclare avec regret qu'une *“great UK brand worldwide [PwC], being dragged through the mud publicly in this Committee, along with a great formerly British company [Shire] that has fantastic [products]”*, Nicholson lui répond : *“The dragging through, Madam Chair, is because of simply ignoring the law, the disclosure, and the agreement on these pieces of planning and structures by these organisations”* (PAC, 2014, p. 51).

PwC aurait agi en toute légalité, et ce au Luxembourg comme dans les pays d'exploitation d'origine de ses clients. C'est la principale ligne de défense du représentant britannique du cabinet : *“I am not here to defend the Luxembourg tax regime or how the inspector [Kohl] operates, but we do abide by the law—we abide by the procedures that Luxembourg puts in place”* (PAC, 2014, p. 38). En ce qui a trait aux conditions de l'exercice de conseil au client imposées au sein du cabinet, Nicholson rajoute : *“If we work with a client, the code of conduct is very important. First of all, [...] it has to be legal, or it has to be supportable in law”* (PAC, 2014, p. 32). Les autorités fiscales ainsi que les pouvoirs publics des pays d'origine des clients de PwC, plus précisément britanniques, sont au fait des rescrits fiscaux conclus entre ces derniers et le Luxembourg :

⁶ « PwC dénonce une ‘campagne massive’ ». *Paperjam*, 6 novembre 2014.



“If a UK company [for example] had undertaken a ruling in Luxembourg and obtained a ruling, they would have reported that to HMRC [Her Majesty’s Revenue and Customs], and it would have been the subject of either agreement or settlement.” (PAC, 2014, p. 28).

La création des filiales internationales par les clients de PwC et le type de financement intra entreprise ne constituent pas des pratiques clandestines, selon Nicholson. Elles sont régies par les accords sur les *Controlled Foreign Corporation* (CFC) dont fait partie la Grande-Bretagne. Ces accords sont revus maintes fois par différents gouvernements, des Travailleurs sous Blair (jusqu’à 2007) et de la coalition sous Cameron (jusqu’à 2014), sauf sur les aspects liés à l’impôt sur les sociétés.

“This CFC regime was subject to the biggest review, started by the Labour Government and continued by the coalition, there has ever been on corporate tax reform, and they decided that this sort of structure —Luxembourg financing— was permissible in the new corporate tax regime. In fact, they went further and said that, because of EU laws, you have to have an overseas finance company to qualify for the 5% regime that this Parliament enacted. In other words, if you went now and said, “Are these structures and finance companies still in existence?” the answer is that they are because it is the only way that UK tax laws—the laws that this Parliament enacted—now work.”(PAC, 2014, p. 22)

Pour le représentant de PwC auditionné devant les membres du PAC du Parlement britannique, c’est ce même parlement qui a discuté et validé les pratiques révélées par LuxLeaks pour permettre aux entreprises du pays de se financer à l’étranger.

“This Parliament, including the Chancellor and the Treasury Secretary, looked at this when they enacted corporate tax reform. What they said was that they wanted the UK to be an attractive place for business to come and operate. To do that, they needed to have the ability to finance their operations overseas in a tax efficient way [...] There was an agreement that we needed business to want to come to the UK and stay here because it generates taxes. Corporation tax rates are going down; it’s only 7% of the Treasury take now, but we need businesses to be here, because it creates employment taxes, sales taxes, etc.”(PAC, 2014, p. 23)

Le directeur chez PwC UK rappelle enfin que son cabinet opère dans un contexte international où des pays *“are competing with each other for taxation”* (PAC, 2014, p. 23). C’est le cas de la Grande-Bretagne, mais aussi du Luxembourg. Le régime fiscal de ce pays serait un facteur important de son attractivité. Au lieu de le blâmer et de la blâmer les entreprises qui y opèrent, il conviendrait plutôt de réformer la réglementation internationale.

4.2.3 Réformisme

Les schémas fiscaux conseillés aux clients de PwC seraient légaux et ne feraient pas l’objet de « transactions honteuses » avec le fisc luxembourgeois⁷. Toutefois, les deux parties impliquées dans le scandale LuxLeaks reconnaissent que leurs pratiques puissent choquer le public. Elles mettent toutes les deux en avant leur volonté de réformer les textes régissant la fiscalité internationale. Mieux, elles expriment que, chacune à son niveau, elles ont déjà fourni des efforts pour changer la réglementation actuelle.

Le ministre des Finances du Luxembourg déclare alors : *« depuis la crise économique et financière, le regard que les États et les citoyens portent sur ces mécanismes internationaux a*

⁷ « PwC dénonce une ‘campagne massive’ ». *Paperjam*, 6 novembre 2014.



changé. La légitimité de certains [de ces tax rulings], conformes aux règles applicables, est aujourd'hui remise en question ». Et d'ajouter : l'état actuel des règles fiscales internationales « *peut permettre d'arriver au résultat d'une imposition très légère, voire nulle. Ceci n'est pas acceptable d'un point de vue éthique* » (Communiqué de presse, 11 novembre 2014). Selon le ministre luxembourgeois, son pays est prêt à coopérer à l'échelle européenne et internationale pour mettre fin à ces pratiques contestées. D'ailleurs, affirme-t-il, « *cette position du Luxembourg n'est pas nouvelle* ». Le Grand-Duché « *n'a pas attendu l'actuelle discussion pour infléchir sa politique. Bien avant, le gouvernement avait déjà pris un engagement fort en faveur de la transparence en matière fiscale, et avait mis en œuvre des mesures concrètes* » (Communiqué de presse Lux, 11 novembre 2014, p.2). « *Le Luxembourg participe activement aux discussions BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) de l'OCDE, visant à mettre en place une plus grande équité fiscale au niveau mondial. Le Luxembourg s'est engagé à appliquer pleinement les nouvelles règles qui résulteront de ces discussions* » (Communiqué de presse Lux, 11 novembre 2014, p.3).

PwC n'est pas en reste de ces volontés réformatrices post-scandale. Lors de sa première conférence de presse, le directeur de PwC Lux dit comprendre l'émotion que les révélations LuxLeaks avaient suscitée. Présent dans cette même conférence de presse, Piot, le directeur des services fiscaux de PwC Lux, renchérit : « *Nous sommes demandeurs d'une clarification des normes fiscales internationales* »⁸. Dans la lettre de réponse aux journalistes de l'ICIJ, nous pouvons lire : « *PwC, along with other stakeholders, is fully engaged in [OCDE's] discussions with a view to improve the functioning of the international tax system.* » (Lettre de réponse à l'ICIJ, p. 1).

Devant le CAP, au Parlement britannique, le représentant de PwC UK va dans ce sens quand il affirme qu'au lieu de blâmer les entreprises qui ont fonctionné dans le cadre d'un régime fiscal légal, il faudrait réformer le régime lui-même.

“Luxembourg is a member state of the EU—it is part of the EU— with international tax treaties with countries including the UK. If the politicians don't like the way Luxembourg works within the EU, change it.”(PAC, 2014, p. 39).

Selon PwC, la réforme du régime des rescrits fiscaux en Europe et à l'échelle internationale (G20) s'est imposée avant les révélations LuxLeaks. Le plus important, affirme Nickolson, s'est de se concentrer sur l'avenir (“*I am focused on the future*”). “*The debate has moved on. Since the rulings that we are looking at, the UK corporation tax rules have changed, and we are now engaged with the OECD*” (PAC, 2014, p. 39). Tout en reconnaissant la frustration qu'engendrent les pratiques fiscales de sa firme, Nicholson met en valeur son soutien apporté aux accords BEPS et ses efforts pour harmoniser les positions des pays à l'échelle internationale pour que les pratiques révélées par LuxLeaks ne se reproduisent plus.

“I understand the frustration with the way that these rules work, and that is at the heart of the work that is going on at the minute, which we support, the Government supports and the Opposition supports, around the BEPS debate. Having got the corporate tax reform rules in, the UK has dealt with this issue from a UK perspective; we now need to make sure that all countries are working together to make sure that this sort of thing doesn't[...].” (PAC, 2014, p. 29)

La volonté réformatrice vient ainsi s'ajouter au déni de la transgression (mise en avant de la légalité des pratiques) dans la réponse au scandale de PwC. Ces deux premiers traits de la

⁸ « PwC Luxembourg réagit à LuxLeaks : ‘Tout est légal’ ». *Luxemburger Wort*, le 6 novembre 2014.



réponse organisationnelle fondent la rhétorique légaliste de l'organisation (Sitkin & Bies, 1993). Cette rhétorique fait ressortir deux sens de l'attachement de cette dernière à la légalité au détriment de toute autre considération éthique ou de justice fiscale. En interne, l'organisation fonde ses pratiques – ici ses conseils fiscaux à ses clients – sur une certaine traduction de la loi (réglementation fiscale nationale et internationale). Des procédures internes, consignées dans les codes de conduite, traduisent la loi de telle façon qu'elles maximisent les intérêts des clients. Si elles permettent à ces derniers de minimiser le paiement de l'impôt partout où ils opèrent, ces procédures demeurent légales. L'organisation prépare ainsi toute contestation lors de potentiels contentieux avec ses parties prenantes (Sitkin & Bies, 1993 ; Ben Khaled & Gond, 2021). En effet, en externe, en cas de mise en cause de ses pratiques, l'organisation – procédures internes et codes de conduite conformes à la loi à l'appui – s'efforce surtout de démontrer la légalité de ses pratiques. Ces codes, comme le souligne la présidente Hodge dans notre étude cas, opèrent *“almost like a shroud, hiding the way in which [PwC] abuse terms in order to devise schemes that are essentially just aggressive tax avoidance schemes”* (PAC, 2014, p. 28). La justification en externe des pratiques organisationnelles contestées fait primer la conformité à la loi sur toute autre considération, plus précisément les valeurs de justice qui portent la loi. La loi appliquée en interne et brandie en externe lors de la justification ne constitue qu'un texte dépourvu de justice : un paradoxe désigné par Sitkin & Bies (1993) et Bies et Sitkin (1993) par la formule *“loi sans justice”*. Ce paradoxe, nous le verrons, se manifeste également sur un autre niveau de la réaction de l'organisation au scandale, les représailles légales qu'elle engage à l'encontre des responsables de la divulgation de ses pratiques contestées.

4.3 LES REPRÉSAILLES DES LANCEURS D'ALERTE AU NOM DE LA LOI

4.3.1 PwC comme victime

Dès le premier jour de sa communication de crise, le directeur de PwC Lux déclare que LuxLeaks constitue une campagne « commerciale » orchestrée contre le Luxembourg et son cabinet. Il met en avant le caractère « illégal » de l'obtention des documents révélés au public. Pour Mouget, sa firme est la « victime d'un vol de documents » survenu en septembre 2010⁹. Cela, dit-il, « relève du droit pénal et nous avons déposé plainte il y a plus de deux ans »¹⁰. Dans sa lettre de réponse à l'ICIJ, PwC souligne que les révélations *“would appear to be based largely on stolen documentation, the theft of which is in the hands of the relevant authorities”* (Réponse à l'ICIJ, p.1). Outre cette réponse, la firme envoie au même organisme journalistique une lettre à travers ses avocats américains pour le mettre en garde contre « l'utilisation de documents obtenus illégalement » (Communiqué de presse de PwC, 21 novembre 2014).

Lors de l'audition du représentant de PwC par les membres du PAC, une bataille sémantique s'engage entre les deux parties. D'une part, Nicholson évoque des *'fraudeurs'* qui ont volé des documents confidentiels à PwC. À ses yeux, PwC souffre de ce vol de documents dans la mesure où cela porte un préjudice à ses clients avec qui la firme a engagé depuis un dialogue en continu pour les rassurer.

⁹ « PwC dénonce une 'campagne massive' ». *Paperjam*, 6 novembre 2014.

¹⁰ « PwC Luxembourg réagit à LuxLeaks : 'Tout est légal' ». *Luxemburger Wort*, le 6 novembre 2014.



“We do not take our clients for granted. That is why this publicity—these stolen documents that have been put in the public domain— is embarrassing and deeply upsetting. [...] It is deeply upsetting because nobody likes their private affairs splashed all over the newspapers.” (PAC, 2104, p. 43)

D'autre part, les parlementaires insistent : il s'agit de 'whistleblowers' révélant des informations d'intérêt général. C'est la présidente du CAP qui répond au discours de victimisation de Nicholson :

“You talked about material being stolen from PwC. In my view, you had whistleblowers. I have done this job for four and a half years, and I must tell you that you will carry on having whistleblowers for as long as you undertake business of this nature. You will carry on having such people in your employ.” (PAC, 2014, p. 50)

En définitive, la « victimisation » s'ajoute au « déni de transgression » et au « réformisme » pour former les trois principaux traits de la rhétorique légaliste (Sitkin & Bies, 1993) de PwC face au scandale. Par ailleurs, la rhétorique de victimisation de PwC est une première étape dans le processus de disqualification des responsables de la divulgation. Elle prépare une seconde étape qui consiste à les poursuivre en justice. « Voleurs » ou « lanceurs d'alerte » ? La question sera tranchée par la justice luxembourgeoise, lors d'un processus de représailles judiciaires engagé par PwC contre les révéléteurs de ses pratiques fiscales scandaleuses.

4.3.2 Des représailles judiciaires contre les lanceurs d'alerte

Le processus de représailles judiciaires se déclenche par les plaintes déposées contre Deltour et Halet. Ouvert le 26 avril 2016, le procès de ces derniers est marqué par deux grands moments (Annexe 1). Le premier moment a lieu au Tribunal correctionnel. Les juges retiennent à la charge de Deltour et Halet cinq infractions pénales et leur refusent le statut de lanceur d'alerte. Tous les deux sont considérés comme ayant enfreint les lois luxembourgeoises, notamment les lois sur le secret des affaires et le secret professionnel. Pour les juges en première instance, les deux personnes impliquées dans la divulgation d'informations concernant PwC et ses clients ne peuvent profiter d'aucune protection légale. Des peines de prison ainsi que des amendes sont prononcées à leur encontre (Annexe 1). Le second moment important de l'affaire judiciaire s'engage lors de l'appel, les nouveaux juges considèrent que Deltour et Halet sont susceptibles d'être protégés en mobilisant la jurisprudence de la Cour de justice européenne sur les lanceurs d'alerte, à condition qu'ils valident un certain nombre de critères. Sur ce revirement judiciaire, les critères et la manière dont ils ont été mobilisés par les juges d'appel nous renvoyons vers Ouriemmi et al. (2021). Nous relevons toutefois qu'à la clôture du procès en 2018, seul Deltour est reconnu définitivement comme un lanceur d'alerte et peut de ce fait échapper à la sanction pénale. Quant à Halet, il doit subir cette sanction (Annexe 1). Au-delà des sanctions judiciaires, ce processus aura été coûteux psychologiquement et financièrement pour les deux lanceurs d'alerte.

Par le déclenchement de ce processus de représailles contre les lanceurs d'alerte, PwC retourne publiquement l'accusation contre ses accusateurs. Dans le sens de Blic et Lemieux (2005), elle transforme le scandale en affaire. Cette transformation s'inscrit dans la même réponse légaliste donnée par PwC au scandale : les représailles contre les lanceurs d'alerte sont engagées en toute légalité, par application des lois sur le secret professionnel et le secret des affaires. Néanmoins, ces représailles judiciaires ne sont pas pour autant justes, du moins du point de vue des lanceurs d'alerte et de leurs soutiens dans le public, mais également dans



certaines cercles officiels. L'organisation saisit les juges pour appliquer les lois en vigueur au Luxembourg qui permettent de réprimer pénalement les lanceurs d'alerte agissant dans l'intérêt général. Scandalisé par des pratiques fiscales de PwC qu'il considère comme injustes, le public assiste maintenant aux représailles légales de ceux-là mêmes qui l'informent. La désapprobation du public de ce processus se traduit dans le soutien qu'apporte la société civile à Deltour et Halet, voir à cet égard les activités par exemple de l'Association du comité de soutien de Deltour (2015-2018)¹¹. Ce soutien aux lanceurs d'alerte est perçu également dans les sphères officielles européennes. C'est ainsi que Deltour est décoré par le Parlement européen en 2015¹². En France, en réponse au processus de représailles judiciaires subi par Deltour et Halet, une loi est votée en 2016 en vue d'assurer la protection des lanceurs d'alerte (Loi Sapin 2).

Au-delà du paradoxe « loi sans justice » qui ressort de la transformation du scandale en affaire, ce sont les effets de cette transformation qui nous restent à souligner. Par la transformation du scandale en affaire, PwC obtient son individualisation. Pendant les années de la procédure judiciaire de l'affaire LuxLeaks (2014-2018), ce n'est plus l'évitement fiscal, problème organisationnel et systémique, qui préoccupe en premier lieu les médias et le débat public. Ce sont les récits individuels de Deltour et Halet et leur combat judiciaire qui prédominent. Cette procédure judiciaire décentre le regard du public et des pouvoirs publics. Très vite, dès 2016, LuxLeaks se transforme en affaire de protection (ou non) des deux lanceurs d'alerte qui y sont impliqués. Durant le procès, il ne s'agit que des droits des individus à être ou non protégés par la justice, en cas de divulgation d'informations concernant les organisations. Les avocats des lanceurs d'alerte ont tenté lors du procès d'attirer l'attention des juges sur les pratiques fiscales décriées de PwC, mais en vain. La justice luxembourgeoise a choisi d'écourter, dès la première instance, toute tentative de transformer le procès en une tribune contre l'évitement fiscal (TCL, 2016). Selon, le procureur général, cette question fait partie des « *considérations politiques* » qui n'ont pas leur place au tribunal. Et d'ajouter : « *Tenons-nous-en aux seuls faits !* »¹³. De même, pour les juges d'appel, le procès en place est le procès des lanceurs d'alerte et non de PwC. Ils se sont bien empêchés de se prononcer sur le fond des pratiques fiscales de PwC, car approuvées par l'administration fiscale luxembourgeoise. Ils affirment : « *La cour ne se prononcera pas sur la légalité d'une décision administrative individuelle qu'est le rescrit fiscal ni sur la légalité d'une pratique administrative* » (CAL, 2017). La sphère réglementaire européenne est également détournée du problème de l'implication des *Big four* dans des opérations d'évitement fiscal à l'échelle internationale. Elle consacre ses efforts pour protéger les lanceurs d'alerte futurs des représailles organisationnelles. Des efforts qui seront couronnés en 2019 par une directive européenne en la matière (UE, 2019).

5. DISCUSSION

5.1. TRAITS ET ENJEUX DE LA RÉPONSE DE L'ORGANISATION LÉGALISTE AU SCANDALE

Récents travaux portent sur les réponses à la divulgation de la transgression organisationnelle (corruption, non-conformité à la réglementation, etc.) (Bertels et al., 2014 ; Gillespie et al.,

¹¹<https://support-antoine.org/asso/>

¹² « Le Prix du citoyen européen pour... Antoine Deltour », *Luxemburger Wort*, 4 juin 2015.

¹³ « Procès LuxLeaks (1er jour-5^e jour) », série d'articles dans *Le Quotidien*, 27 avril-3 mai 2016.



2014 ; Pfarrer et al., 2008 ; Shembera et al., 2017). Ils relèvent, d'une part, des discours organisationnels qui reconnaissent la transgression et, d'autre part, des solutions (effectives ou relevant simplement du découplage) engagées par les organisations en vue de remédier à leurs actes. Dans cet article, les pratiques organisationnelles divulguées ne sont pas illégales. La réponse de l'organisation s'inscrit dès lors dans un registre différent de ceux étudiés par Pfarrer et al. (2008), Bertels et al., (2014), Gillespie et al. (2014) et Shembera et al. (2017). Nos résultats font ressortir les traits marquants de ce registre : déni – réformisme – victimisation. Dans sa réaction, l'organisation nie, en premier lieu, le caractère transgressif de ses actes divulgués : tout est conforme à la réglementation en vigueur ! Il n'est de dimension plus importante que la dimension légale. Concernant toute autre dimension, notamment éthique et sociale, l'organisation ne se montre pas soucieuse dans son discours. Elle peut même aller jusqu'à comprendre que ces pratiques peuvent heurter les sentiments de l'opinion. Toutefois, elle est prête à participer dans la réforme de son environnement légal, puisque celui-ci choque le public. En outre, l'organisation se présente comme la double victime d'une campagne de dénigrement et d'un vol de sa documentation.

En réponse au scandale, provoqué par la dénonciation publique de la transgression, l'organisation se défend et contre-attaque par la rhétorique légale. Cette dernière est véhiculée dans deux sens : les pratiques divulguées sont conformes à la loi et, au nom même de la loi, des représailles judiciaires sont engagées à l'encontre des responsables de cette divulgation. La littérature la plus récente sur le sujet (Bertels et al., 2014 ; Gillespie et al., 2014 ; Pfarrer et al., 2008 ; Shembera et al., 2017) montre des stratégies de réintégration mises en œuvre par les organisations. La stratégie du réformisme – se montrer prêt voire participer déjà dans la réforme de la réglementation fiscale internationale – que nous mettons en avant peut s'apparenter à un effort en vue de la réintégration. Néanmoins, la pratique organisationnelle la plus importante qui succède au scandale relevée dans cet article est le processus de représailles judiciaires engagé contre les lanceurs d'alerte. Elle constitue une stratégie qui transforme le scandale en 'affaire' : retourner la charge contre ceux-là mêmes qui l'accusent. Elle a principalement deux conséquences, qui affaiblissent la dénonciation publique dont l'organisation fait l'objet. Par sa ligne de défense légale et le retournement de l'accusation envers les lanceurs d'alerte – considérés comme voleurs – l'organisation alimente le flou et l'incertitude. Les poursuites judiciaires et le procès (2014-2018) qui s'ouvre par la suite de cette stratégie sont porteurs de ces flou et incertitude caractérisant en réalité toute 'affaire' (Blic et Lemieux, 2005).

La procédure judiciaire engagée contre les lanceurs d'alerte à titre de représailles permet également d'individualiser le dossier. L'attention de l'opinion et des pouvoirs publics est détournée. Nous rejoignons, à cet égard, le travail de Morales et al. (2014) sur le scandale de la crise grecque. Les auteurs y mettent en évidence que le problème structurel des techniques de finance créative pratiquées dans la sphère publique est occulté. Le débat public et l'attention médiatique sont dès lors réorientés vers des questions individuelles ou de groupe d'individus. Cette individualisation permet surtout au néolibéralisme d'échapper à la critique et de perpétuer les pratiques de la finance créative. Dans cet article, nous explicitons un autre vecteur de cette individualisation : la judiciarisation. La justice se transforme ainsi en un levier qui permet à l'organisation de mieux détourner la critique et d'affaiblir son intensité : un autre aspect du paradoxe « *loi sans justice* » que nous mettons en avant dans cet article.

Ainsi, nous pensons contribuer aux travaux sur les réponses des organisations aux révélations portant sur des transgressions organisationnelles. Notre contribution est, dans un premier temps, de se focaliser sur un cas de transgression éthique, mais relevant de pratiques légales.



Dans un second lieu, il s'agit de mettre en évidence des stratégies – discours et pratiques – différentes des stratégies allant du déni passif à la pénitence mises en avant par la littérature. Les stratégies que nous mettons en évidence permettent de comprendre la perpétuation de certaines pratiques organisationnelles non éthiques.

5.2. ASPECTS EXTERNES DE L'ORGANISATION LÉGALISTE

La littérature sur la légalisation (Bies & Sitkin, 1993 ; Sitkin & Bies, 1993) relève surtout les aspects internes de ce phénomène qui traverse les organisations. Plus précisément sont mis en avant les efforts de traduction de la loi en procédures internes qui, tout en consacrant la conformité, se font souvent au détriment des valeurs de justice qui sous-tendent la loi (Sitkin & Roth, 1993 ; Bies & Tripp, 1993 ; Gutek, 1993 ; Ben Khaled & Gond, 2020).

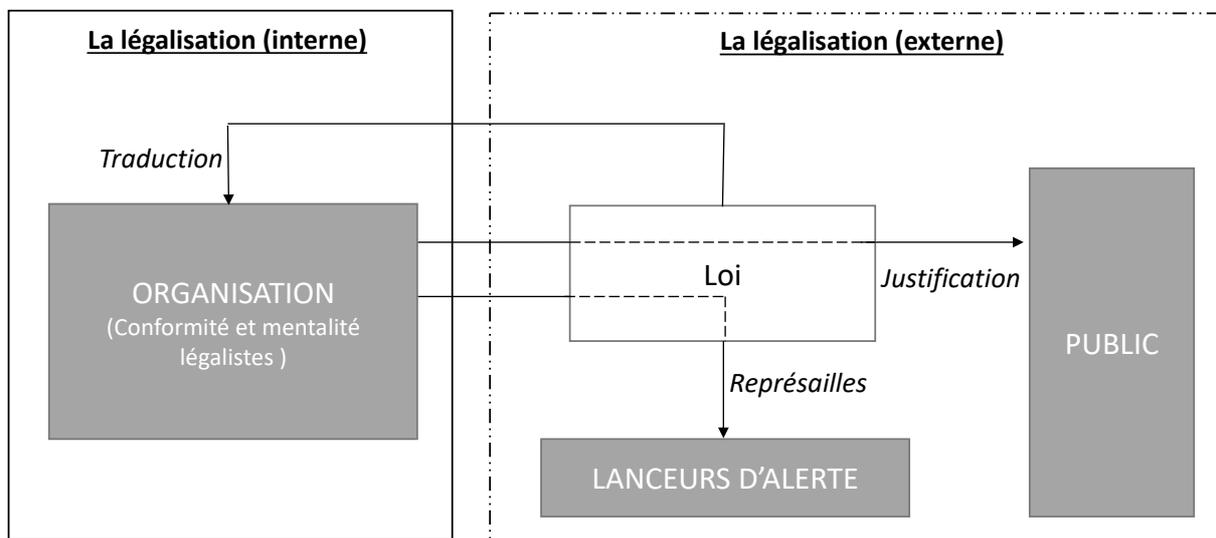


Figure 2. La légalisation interne/externe

Les résultats de cet article permettent de mettre en lumière un autre aspect marquant de la légalisation de l'organisation, en externe à celle-ci. Nous montrons que – en cas de scandale portant sur des pratiques organisationnelles légales, en l'occurrence les montages fiscaux conseillés aux entreprises multinationales en vue de diminuer significativement l'impôt dû – l'organisation peut développer une stratégie de justification légaliste. Cette stratégie s'inscrit dans la continuité des politiques légalistes internes illustrées jusqu'ici par la littérature. Elle consiste, d'une part, à justifier les pratiques qui scandalisent le public par la conformité à la loi et, d'autre part, à engager des représailles légales contre les responsables de la divulgation de ces pratiques au public (Figure 2). En complétant la littérature existante, concentrée sur les seuls aspects internes de la légalisation, nous contribuons à faire émerger une approche plus complète de ce mouvement qui traverse les organisations. Au-delà des pratiques et rhétoriques de justification organisationnelles externes, c'est l'idée de la « loi sans justice » qui se trouve ici renforcée. La conformité à la loi ne protège pas l'organisation de la critique externe quand cette conformité se sépare des valeurs de justice qui devraient porter la loi. Néanmoins, la légalité – en tant que référence principale dans la réponse au scandale – permet à l'organisation d'échapper à la sanction, de faire face à la critique et même détourner celle-ci.



5.3. LES REPRÉSAILLES CONTRE LES LANCEURS D'ALERTE COMME UNE STRATÉGIE DE L'ORGANISATION LÉGALISTE

La littérature s'est intéressée aux opérations de représailles contre les lanceurs d'alerte principalement dans une logique prédictive (e.g., Dworkin and Baucus 1998 ; Mesmer-Magnus and Viswesvaran 2005). Au-delà de la logique prédictive, les représailles sont abordées dans la littérature comme un processus interne qui se décide et se déploie au sein même de l'organisation, et souvent à l'insu du public qui ne s'en rend compte qu'une fois ce processus est achevé (Bjørkelo, 2013 ; Dworkin, & Baucus, 1998 ; Lee, Heilmann, & Near, 2004 ; Kenny et al., 2019 ; Mesmer-Magnus & Viswesvaran, 2005 ; Miceli et al., 2009). À l'instar de Richardson & McGlynn (2011), Charreire Petit & Cusin (2013), nous élargissons dans cet article l'étude des représailles au-delà du cadre limité des deux parties principales de l'alerte : l'organisation (et ses membres) et l'individu lanceur d'alerte. Néanmoins, nous inscrivons le processus de représailles dans le contexte public du scandale. Ainsi, nous le montrons comme un processus qui se déploie devant le public et non pas à son insu. L'enjeu de cette perspective est de mettre en évidence un paradoxe qui émerge dès lors de cette situation. Scandalisé par des pratiques qu'il considère comme injustes, le public assiste à travers les médias aux représailles de ceux-là mêmes qui l'informent, au nom des normes légales de la société. L'on peut relever à cet égard une seconde scandalisation du public qui s'ajoute à la première.

En outre, il ressort souvent de la littérature que les représailles contre les lanceurs d'alerte représentent une revanche ou du moins une réaction négative qui vise à les sanctionner, mais aussi à dissuader les lanceurs d'alerte potentiels. Nos résultats permettent de montrer l'aspect stratégique du processus de représailles contre les lanceurs d'alerte. C'est un élément de transformation du scandale en 'affaire' ; il permet à l'organisation de retourner l'accusation vers ceux-là mêmes qui l'accusent lors de la divulgation d'informations la concernant. Les représailles contre les lanceurs d'alerte se manifestent ainsi comme une partie intégrante de la stratégie de défense de l'organisation. Échafaudant une réponse legaliste (« tout est légal ! ») pour faire face à la critique et la contestation de ses pratiques divulguées au public, l'organisation prolonge cette stratégie par les représailles judiciaires contre ses dénonciateurs. Outre prétendre respecter la loi dans ses pratiques dénoncées et critiquées, elle poursuit au nom de la loi les lanceurs d'alerte devant la justice. Nous contribuons ainsi à montrer des aspects stratégiques peu étudiés du processus de représailles contre les lanceurs d'alerte, au-delà de la réaction négative à effets dissuasifs qu'il représente dans la littérature.

CONCLUSION

L'objectif de cet article est de mettre en relief les traits de la réponse organisationnelle au scandale et soulever les paradoxes qui la sous-tendent. Dans cette optique, nous avons recoupé et analysé plusieurs documents de communication organisationnelle et gouvernementale ainsi que des documents parlementaires, judiciaires et de presse relatifs au scandale LuxLeaks (2010-2018). Ce dernier révèle des pratiques d'évitement fiscal conseillées par le cabinet d'audit international PwC à des centaines d'entreprises, divulguées par les lanceurs d'alerte.

Face à l'indignation du public, l'organisation se défend par le legalisme. Sous ce rapport, nos résultats font d'abord ressortir trois traits constitutifs de sa rhétorique legaliste : déni – réformisme – victimisation. Cette rhétorique exprime la primauté de la conformité à la loi sur



les valeurs de justice qui devraient pourtant porter la loi. Elle dénote une première manifestation en externe du paradoxe 'loi sans justice', relevé par Bies & Sitkin (1993) et Sitkin & Bies (1993) au niveau interne de l'organisation.

Nos résultats concernent ensuite les pratiques legalistes de l'organisation en réponse au scandale. Nous nous référons à Blic et Lemieux (2005) pour mieux rendre compte de la stratégie de contre-attaque de l'organisation. Nous montrons, d'abord, que cette dernière ne se contente pas de se défendre passivement. Elle transforme le processus de dénonciation publique dont elle a fait l'objet en accusant à son tour l'accusateur. Ensuite, nous soulignons que par cette transformation, l'attention de l'opinion et des autorités publiques peut se trouver détournée du problème initial ayant déclenché le scandale. Les représailles judiciaires constituent ainsi une stratégie de réponse qui permet d'affaiblir et de détourner la critique post-scandale. Enfin, nous faisons ressortir à ce niveau une seconde manifestation en externe du paradoxe 'loi sans justice', relevé par Bies & Sitkin (1993) et Sitkin & Bies (1993) au niveau interne de l'organisation. En veillant à ce que des lois réprimant la divulgation publique soient appliquées à l'encontre des lanceurs d'alerte, l'organisation fait fi encore une fois des valeurs de justice qui devraient sous-tendre l'application de la loi.

Par l'ensemble de ces résultats, nous pensons apporter une contribution à trois registres de littérature. D'abord, en nous intéressant à un cas de transgression éthique, mais portant sur des pratiques légales nous mettons en avant des stratégies – discours et pratique – différentes des stratégies allant du déni passif à la pénitence mises en avant par la littérature. Ensuite, nous montrons l'aspect stratégique que pourrait donner l'organisation aux représailles contre les lanceurs d'alerte au-delà de la réaction négative de revanche mise en avant jusqu'ici par la littérature. Enfin, notre travail complète la littérature sur la légalisation des organisations portant jusqu'ici sur des pratiques legalistes internes. La mentalité et la rhétorique legalistes véhiculées en interne se prolongent en externe lors de la réponse de l'organisation au scandale. L'approche dont nous disposons de la légalisation qui traverse l'organisation est désormais plus complète.



RÉFÉRENCES

- Alford, C. (2002). *Whistleblowers: Broken lives and organizational power*. Cornell University.
- Ashforth, B., Gioia, D., Robinson, S. (2008). Re-viewing organizational corruption (Introduction to a special topic forum). *Academy of Management Review*, 33: 670–684.
- Ben Khaled, W. & Gond, J. P. (2020). How do external regulations shape the design of ethical tools in organisations? An open polity and sociology of compliance perspective. *Human Relations*, 73(5), 653-681. DOI: [10.1177/0018726719828437](https://doi.org/10.1177/0018726719828437)
- Bertels S, Cody, M. and Pek, S. (2014). A responsive approach to organizational misconduct: Rehabilitation, reintegration, and the reduction of reoffense. *Business Ethics Quarterly*, 24: 343–370.
- Bies, R. & Sitkin, S. (1993). Law Without Justice: The Dilemmas of Formalization and Fairness in the Legalistic Organization. *Employee Responsibilities and Rights Journal*, 6(4), 271-275.
- Bies, R. & Tripp, T. (1993). Employee-initiated defamation lawsuits: Organizational responses and dilemmas. *Employee Responsibilities and Rights Journal*, 6(4), 313–324.
- Bjørkelo, B. (2013). Workplace bullying after whistleblowing: Future research and implications. *Journal of Managerial Psychology*, 28, 306-323. DOI:[10.1108/02683941311321178](https://doi.org/10.1108/02683941311321178)
- Blic (de), D. & Lemieux, C. (2005). Le Scandale comme épreuve. *Éléments de sociologie pragmatique, Politix*, vol. 18, n°71, 9-38.
- Charreire Petit S. & Cusin J. (2013). Whistleblowing and resilience: Analysis of an individual trajectory. *M@n@gement*, 16(2), 141-173. DOI: [10.3917/mana.162.0142](https://doi.org/10.3917/mana.162.0142)
- Claverie, É. (1998). « La Naissance d'une forme politique : l'affaire du Chevalier de la Barre », in Roussin (P.) (eds.), *Critique et affaires de blasphème à l'époque des Lumières*, Paris, Honoré Champion, pp. 185-265.
- Contractor, F. (2016). Tax Avoidance by Multinational Companies: Methods, Policies, and Ethics. *AIB Insights*, Vol. 16, No. 2, 10-13.
- Coombs, W. (1995). Choosing the right words: The development of guidelines for the selection of the "appropriate" crisis-response strategies. *Management Communication Quarterly*, 8: 447-476.
- Cruz, C. A., Shafer, W. E., & Strawser, J. R. (2000). A multidimensional analysis of tax practitioners' ethical judgments. *Journal of Business Ethics*, 24, 223-244.
- Culiberg, B., & Mihelič, K. K. (2017). The evolution of whistleblowing studies: A critical review and research agenda. *Journal of Business Ethics*, 146(4), 787-803. DOI:[10.1007/s10551-016-3237-0](https://doi.org/10.1007/s10551-016-3237-0)
- Dampierre (de), E. (1954). Thèmes pour l'étude du scandale. *Annales. Économies, sociétés, civilisations*, vol. 9, n°3, pp. 328-336.
- Dworkin, T. M., & Baucus, M. S. (1998). Internal vs. external whistleblowers: A comparison of whistleblowing processes. *Journal of Business Ethics*, 17(12), 1281-1298. DOI: [10.1023/A:1005916210589](https://doi.org/10.1023/A:1005916210589)
- Gillespie, N., Dietz, G., and Lockey S (2014). Organizational reintegration and trust repair after an integrity violation: A case study. *Business Ethics Quarterly*, 24: 371–410.
- Gioia D., Corley, K., and Hamilton, A. (2013). Seeking qualitative rigor in inductive research notes on the Gioia methodology. *Organizational Research Methods* 16(1): 15–31.
- Goodstein, J., Butterfield, K., Pfarrer, M., et al. (2014). Individual and organizational reintegration after ethical or legal transgressions: Challenges and opportunities. *Business Ethics Quarterly*, 24: 315–342.



- Gutek, B. A. (1993). Sexual harassment: Rights and responsibilities. *Employee Responsibilities and Rights Journal*, 6(4), 325–340. <https://doi.org/10.1007/BF01385021>
- Hanson, D. R., Crosser, R. L., & Laufer, D. (1992). Moral ethics vs. tax ethics: The case of transfer pricing among multinational corporations. *Journal of Business Ethics*, 11, 679–686.
- Kenny, K., & Bushnell, A. (2020). How to Whistle-Blow: Dissensus and Demand. *Journal of Business Ethics*, 164:643–656.
- Kenny, K., Fotaki, M. & Scriver, S. (2019). Mental health as a weapon: Whistleblower retaliation and normative violence. *Journal of Business Ethics*, 160(3), 801-815. DOI: [10.1007/s10551-018-3868-4](https://doi.org/10.1007/s10551-018-3868-4)
- Langley, A. (1999). Strategies for theorizing from process data. *Academy of Management Review*, 24(4), 691-710. DOI: [10.5465/amr.1999.2553248](https://doi.org/10.5465/amr.1999.2553248)
- Lee, J., Heilmann, S. G., & Near, J. P. (2004). Blowing the whistle on sexual harassment: Test of a model of predictors and outcomes. *Human Relations*, 57, 297-322. DOI: [10.1177/0018726704043273](https://doi.org/10.1177/0018726704043273)
- Lenz, H. (2020). Aggressive Tax Avoidance by Managers of Multinational Companies as a Violation of Their Moral Duty to Obey the Law: A Kantian Rationale. *Journal of Business Ethics* (2020) 165:681–697.
- Liyanarachchi, G., & Newdick, C. (2009). The impact of moral reasoning and retaliation on whistleblowing: New Zealand evidence. *Journal of Business Ethics*, 89(1), 37-57. DOI: [10.1007/s10551-008-9983-x](https://doi.org/10.1007/s10551-008-9983-x)
- Mesmer-Magnus, J. R. & Viswesvaran, C. (2005). Whistleblowing in organizations: An examination of correlates of whistleblowing intentions, actions, and retaliation. *Journal of Business Ethics*, 62(3), 277-297. DOI: [10.1007/s10551-005-0849-1](https://doi.org/10.1007/s10551-005-0849-1)
- Miceli, M. P., Near, J. P. & Dworkin, T. M. (2009). A word to the wise: How managers and policy-makers can encourage employees to report wrongdoing. *Journal of Business Ethics*, 86(3), 379-396. DOI: [10.1007/s10551-008-9853-6](https://doi.org/10.1007/s10551-008-9853-6)
- Nader, R., Petkas, P., & Blackwell, K. (1972). *Whistleblowing*. New York: Bantam Books.
- Near, J. P. & Miceli, M. P. (1985). Organizational dissidence: The case of whistle-blowing. *Journal of Business Ethics*, 4(1), 1-16. DOI: [10.1007/BF00382668](https://doi.org/10.1007/BF00382668)
- Ouriemmi, O., Ben Khaled, W., & Fanchini, M. (2021). Whistleblowers or Offenders? A Judicial Approach to Whistleblowing – The LuxLeaks Case. *M@n@gement*, 24(4), 1–17. <https://doi.org/10.37725/mgmt.v24.5449>
- Parmerlee, M. A., Near, J. P. & Jensen, T. C. (1982). Correlates of Whistleblowers' Perceptions of Organizational Retaliation. *Administrative Science Quarterly*, 27(1), 17-34. DOI: [10.2307/2392544](https://doi.org/10.2307/2392544)
- Patton, M. Q. (2014). *Qualitative research & evaluation methods: Integrating theory and practice*. London, UK: Sage Publications.
- Raiborn, C. A., Massoud, M. F., & Payne, D. M. (2015). Tax avoidance: The good, the bad, and the future. *Journal of Business and Management*, 21(1), 77–94.
- Rehg, M. T., Miceli, M. P., Near, J. P. & Van Scotter, J. R. (2008). Antecedents and Outcomes of Retaliation Against Whistleblowers: Gender Differences and Power Relationships. *Organization Science*, 19(2), 221-240. DOI: [10.1287/orsc.1070.0310](https://doi.org/10.1287/orsc.1070.0310)
- Richardson, B. K. & McGlynn, J. (2011). Rabid fans, death threats, and dysfunctional stakeholders: The influence of organizational and industry contexts on whistleblowing cases. *Management Communication Quarterly*, 25(1), 121-150. DOI: [10.1177/0893318910380344](https://doi.org/10.1177/0893318910380344)
- Schembera, S., & Scherer, A. G. (2017). Organizational strategies in the context of legitimacy loss: Radical versus gradual responses to disclosed corruption. *Strategic Organization*, 15 (3), 301–337.



- Sikka P., & Willmott H. (2010). The dark side of transfer pricing: it's role in tax avoidance and wealth retentiveness. *Critical Perspectives on Accounting*, 21(4): 342–56.
- Sikka, P. (2015a). The hand of accounting and accountancy firms in deepening income and wealth inequalities and the economic crisis: Some evidence. *Critical Perspectives on Accounting*, 30, 46–62.
- Sikka, P. (2015b). No accounting for tax avoidance. *Political Quarterly*, 86(3), 427–433.
- Sikka, P., & Willmott, H. (2013). The tax avoidance industry: Accountancy firms on the make. *Critical Perspectives on International Business*, 9(4), 415–443.
- Sitkin, S. & Bies, R. (1993). The Legalistic Organization: Definitions, Dimensions, and Dilemmas. *Organization Science*, 4(3), 345-351.
- Sitkin, S. & Roth, N., (1993). Explaining the Limited Effectiveness of Legalistic "Remedies" for Trust/ Distrust. *Organization Science*, 4(3), 367-392.
- Stolowy, H., Messner, M., Jeanjean, T., & Baker, R. C. (2014). The construction of a trustworthy investment opportunity: insights from the Madoff fraud. *Contemporary Accounting Research*, 31(2), 354-397.
- Thompson, J. B. (2000), *Political Scandal. Power and Visibility in the Media Age*, Cambridge, Polity Press.
- West, A. (2018). Multinational tax avoidance: Virtue ethics and the role of accountants. *Journal of Business Ethics*. 153, 1143–1156. <https://doi.org/10.1007/s10551-016-3428-8>
- Morales, J., Gendron, Y., & Guénin-Paracini, H. (2014). State privatization and the unrelenting expansion of neoliberalism: The case of the Greek financial crisis. *Critical Perspectives on Accounting*, 25(6), 423–445. <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2013.08.007>
- Van Maanen, J. (1979). The fact of fiction in organizational ethnography. *Administrative Science Quarterly* 24(4): 539–550. DOI: [10.2307/2392360](https://doi.org/10.2307/2392360)
- Strauss, A. & Corbin, J. (1998). *Basics of qualitative research techniques*. Thousand Oaks, CA: Sage publications.
- Charmaz, K. (2006). *Constructing grounded theory: A practical guide through qualitative analysis*. Thousand Oaks, CA: Sage.



Annexe 1: Décisions judiciaires dans l'affaire LuxLeaks

| Instances | | Tribunal correctionnel du Luxembourg | Cour d'appel du Grand-Duché de Luxembourg 1 | La Cour de cassation du Grand-Duché de Luxembourg | Cour d'appel du Grand-Duché de Luxembourg 2 |
|--------------------------|---|--|--|---|--|
| Dates | | 29 juin 2016 | 15 mars 2017 | 11 janvier 2018 | 15 mai 2018 |
| Décisions pénales | Antoine Deltour | Au pénal, retient à sa charge les infractions suivantes : i. Vol domestique ; ii. Accès frauduleux à un système informatique ; iii. Violation du secret professionnel ; iv. Violation du secret des affaires ; v. Blanchiment-détention. Et le condamne à 12 mois de prison avec sursis et à une amende de 1500 euros. | Au pénal, ne retient que les infractions de : i. Vol domestique ; ii. Maintien frauduleux dans un système informatique ; iii. Blanchiment-détention. Acquitte Deltour du reste des infractions du fait justificatif du lanceur d'alerte. Ramène la peine prononcée en première instance à 6 mois de prison avec sursis et maintient la peine d'amende de 1500 euros. | Casse et annule l'arrêt du 15 mars 2017 et renvoie l'affaire devant la cour d'appel autrement constituée. | Au pénal, accorde la « faveur » de la suspension du prononcé de la condamnation. |
| | Raphaël Halet | Au pénal, retient à sa charge les infractions suivantes : i. Vol domestique ; ii. Accès frauduleux à un système informatique ; iii. Violation du secret professionnel ; iv. Violation du secret des affaires ; v. Blanchiment-détention. Et le condamne à 9 mois de prison avec sursis et à une amende de 1000 euros. | Au pénal, ne retient que les infractions de : i. Vol domestique ; ii. Maintien frauduleux dans un système informatique ; iii. Violation du secret professionnel ; iv. Blanchiment-détention. Acquitte Halet de l'infraction qui reste, car « non établie en droit ». Ne maintient que la peine d'amende de 1000 euros. | Rejette le recours en cassation et confirme la décision en appel. | - |
| Décisions civiles | Au civil, condamne les deux solidairement à payer à PwC le montant de 1 euro. | Au civil, condamne les deux solidairement à payer à PwC le montant de 1 euro. | Au civil, confirme la décision antérieure | Au civil, confirme la décision antérieure | |