

■ D'un point de vue fiscal, le mécénat de compétences constitue une forme de don en nature.

■ De multiples avantages sont attachés au mécénat de compétences tant pour l'organisme bénéficiaire que pour l'entreprise mécène.

MÉCÉNAT DE
COMPÉTENCESUNE RESSOURCE
INÉPUISABLE !

Toute association peut bénéficier de mécénat de compétences dès lors que son action principale procède de l'intérêt général. Cette formule « gagnant-gagnant » présente de nombreux avantages, sous réserve d'une parfaite maîtrise de son cadre fiscal. Revue de détail.



AUTEUR Colas Amblard
TITRE Docteur en droit,
avocat associé, cabinet NPS consulting,
chargé d'enseignement à l'université
Jean-Moulin – Lyon 3

De plus en plus pratiqué, le mécénat¹ de compétences² représente pour les institutions sans but lucratif ainsi que les collectivités territoriales³ un gisement de ressources quasiment illimité. La raison tient au fait que la formule offre de nombreux avantages pour l'ensemble des parties prenantes. Dès lors, on comprend mieux pourquoi ce type particulier de mécénat pourrait rapidement devenir le terrain d'expression privilégié des acteurs « socialement intéressés »⁴ et un socle idéal pour l'élaboration d'alliances stratégiques⁵ particulièrement fécondes dans les territoires concernés.

DÉFINITION

L'administration fiscale a rappelé que les « dons, autres que ceux effectués en numéraire, par lesquels l'entreprise mécène apporte à l'organisme qu'elle entend soutenir des biens, des moyens en personnel,

des services, des compétences » sont des dons en nature⁶. Cette forme de mécénat consiste, pour une entreprise autorisée⁷, à faire don de ses compétences au profit d'un organisme d'intérêt général⁸ ou d'une collectivité publique⁹. Concrètement, ce soutien matériel peut prendre deux formes : la réalisation d'une prestation de services – l'entreprise offre la réalisation d'une tâche déterminée – ou le prêt de main-d'œuvre – l'entreprise met à disposition de l'organisme bénéficiaire des salariés qui sont volontaires pour cette mission et inter-

viennent sur leur temps de travail. Dans l'une comme dans l'autre, l'entreprise reste l'employeur du personnel mis à disposition et conserve les obligations juridiques et sociales afférentes¹⁰. Cette définition souligne bien que ce procédé d'« alliance » entre entreprise mécène et organisme bénéficiaire débouche sur plusieurs formes de soutien possibles et, par conséquent, différents modes opératoires doivent être envisagés.

MODES OPÉRATOIRES

Sécuriser l'opération en amont. Avant de s'engager dans une démarche de mécénat de compétences, il importe de sécuriser l'opération :

- sur le plan fiscal : pour permettre à l'entreprise de bénéficier des avantages fiscaux attachés à la formule du mécénat (v. *infra*), l'organisme bénéficiaire doit s'assurer qu'il remplit les critères de reconnaissance d'intérêt général¹¹. Pour cela, et même si ce type de démarche demeure facultatif, il convient d'engager une procédure de rescrit fiscal¹² afin de permettre aux parties à l'opération de mécénat de se prévaloir d'une prise de position formelle de l'administration¹³ ;
- sur le plan juridique : lorsque le don prend la forme d'un prêt de main-d'œuvre, il convient également de respecter les dispositions prévues à cet effet par le code du travail¹⁴. Toute mise à disposition de personnel doit nécessairement s'effectuer dans un cadre « non lucratif », sous peine d'être lourdement sanctionnée pour délit de

1. L. n° 2003-709 du 1^{er} août 2003, JO du 2.
2. Dossier « Mécénat de compétences – Satisfait et remboursé ! », JA 2020, n° 612, p. 17 ; v. égal. JA 2020, n° 621, p. 38, étude V. Garcia, M.-S. Tomaka.
3. C. Amblard, « Collectivités territoriales : les nouveaux acteurs du mécénat », www.institut-isbl.fr, 2016 ; v. égal. dossier

« Collectivités territoriales – Les élus du mécénat », JA 2017, n° 569, p. 16.
4. C. Amblard, *La Gouvernance des entreprises associatives*, 1^{re} éd., Juris éditions – Dalloz, coll. « Hors-série », août 2019, p. 194, n° 432 et s.
5. www.associations.gouv.fr, « Alliances stratégiques entre associations,

entreprises et collectivités » ; v. égal. JA 2020, n° 628, p. 18, étude Y. Ulliac.
6. BOFIP-Impôts, BOI-BIC-RICI-20-30-10-20 du 7 août 2019, § 5.
7. CGI, art. 238 bis, 1.
8. CGI, art. 238 bis, 1, a) à g).
9. L. n° 2003-709, préc. ; BOFIP-Impôts, BOI-RICI-250-10-20-10 du 10 mai 2017, § 280 ;

v. égal. Civ. 1^{re}, 13 janv. 2016, n° 14-28.297.
10. Ministère des Sports, de la Jeunesse, de l'Éducation populaire et de la Vie associative, A. Hubert, F. Goizin, « Guide du mécénat – Entreprises et associations », 2010, p. 19.
11. CGI, art. 200 et 238 bis.
12. LPF, art. L. 80 A et L. 80 B, JA 2015,

prêt de main-d'œuvre, voire de marchandage¹⁵. Par ailleurs, si elles existent, les instances représentatives du personnel de l'entreprise mécène et de l'organisme bénéficiaire doivent être consultées préalablement à la mise en œuvre du prêt de main-d'œuvre, mais également informées des différentes conventions signées.

Contractualiser les relations entre les parties. L'article L. 8241-2 du code du travail précise que le prêt de main-d'œuvre à but non lucratif requiert l'accord du salarié concerné pour une mise à disposition d'une durée maximale de deux ans, une convention de mise à disposition entre l'entreprise prêteuse et l'entreprise utilisatrice qui en définit la durée et mentionne l'identité et la qualification du salarié concerné ainsi que le mode de détermination des salaires, des charges sociales et des frais professionnels, et, enfin, un avenant au contrat de travail, signé par le salarié, précisant le travail confié dans l'entreprise utilisatrice, les horaires et le lieu d'exécution du travail ainsi que les caractéristiques particulières du poste de travail.

AVANTAGES

Les avantages attachés à la pratique du mécénat de compétences sont multiples et variés, aussi bien pour l'organisme bénéficiaire que pour l'entreprise mécène.

Pour l'organisme bénéficiaire. Celui-ci bénéficie d'une prestation d'entreprise ou d'un prêt de main-d'œuvre gratuit ou à moindre coût. Au contact des salariés mis à disposition, ses membres bénévoles seront non seulement déchargés d'un certain nombre de tâches, mais pourront également améliorer leurs pratiques associatives.

Pour l'entreprise mécène. Concourir à la réalisation d'une œuvre d'intérêt général procède d'une stratégie de gestion globale de l'entreprise mécène visant prioritairement à renforcer son attractivité et à faciliter son intégration dans les territoires ciblés.

Sur le plan externe, cela lui permet non seulement de valoriser son image institutionnelle, mais également d'améliorer sa notation en matière de responsabilité sociale et environnementale (RSE)¹⁶ et, ainsi, de maximiser ses chances de succès en cas de soumission aux marchés publics¹⁷.

Sur le plan interne, le mécénat contribue au maintien, voire au renforcement de sa cohésion sociale, ce qui peut s'avérer être extrêmement utile notamment en période de restructuration. En outre, il constitue un outil précieux pour entretenir la motivation de ses salariés et leur permettre de développer envers leur employeur un sentiment d'attachement. Enfin, ce type d'investissement responsable offre des opportunités particulièrement intéressantes sur deux plans :

■ sur le plan fiscal, tout ou partie des dons en nature effectués par l'entreprise¹⁸ ouvrent droit à une réduction d'impôt sur les sociétés équivalente à 60 % de leur valeur – 40 % sur la fraction du don supérieure à 2 millions d'euros¹⁹ – dans la limite de 20 000 euros par an ou de 0,5 % de son chiffre d'affaires annuel hors taxes²⁰ lorsque ce dernier montant est plus élevé. Si l'on rajoute les contreparties « tolérées » susceptibles d'être accordées par l'organisme bénéficiaire – dans une limite maximale de 25 % de la valeur du don²¹ –, le coût effectif de la donation en nature réalisée par l'entreprise mécène ne dépasse pas, en réalité, 15 % de sa valeur initiale ;

■ sur le plan managérial, l'avantage réside dans les nouvelles opportunités offertes aux salariés de l'entreprise, notamment en fin de carrière, lorsque ces derniers accepteront de participer aux activités d'organismes d'intérêt général, et ce à moindres frais pour l'entreprise puisque la part du coût financier lié à la gestion de ces effectifs – en l'occurrence, celle que représentent les salariés mis à disposition de l'organisme d'intérêt général – sera en grande partie contrebalancée par les réductions d'impôt décrites ci-avant.

RÉGIME FISCAL

Le mécénat de compétences fait l'objet d'une doctrine fiscale relativement récente²². Les précisions qu'elle apporte permettent de sécuriser ce type d'opération.

Valorisation. Pour l'administration fiscale, « la valorisation relève de la responsabilité propre de celui qui effectue le don et non de l'organisme bénéficiaire qui n'a pas à justifier de la valeur des biens et services reçus »²³. Aussi, il appartiendra à l'entreprise mécène de maîtriser les règles d'évaluation des biens en nature qu'elle déclare comme dons au profit d'organismes reconnus d'intérêt général. À défaut, elle risque d'être sanctionnée sur le plan fiscal. ●●●

n° 515, p. 37, étude C. Lavédrine, L. Allouli ; dossier « Rescrit – Le grand examen », JA 2017, n° 560, p. 21.
13. C. Amblard, « Intérêt général : des procédures de rescrit fiscal ingérables » et « Intérêt général d'une association : le rescrit n'est pas l'unique moyen d'appréciation », www.institut-isbl.fr, 2017.

14. C. trav., art. L. 8241-1 et s., JA 2020, n° 617, p. 24, étude D. Castel.
15. C. trav., art. L. 8241-1 et L. 8231-1.
16. B. Héraud, « Qu'est-ce qu'une entreprise responsable en matière de RSE ? », www.novethic.fr, 2020.
17. CCP, art. L. 2112-2.
18. Au cours des exercices clos à

compter du 31 décembre 2020.
19. CGI, art. 238 bis, 2 mod. par L. n° 2019-1479 du 28 déc. 2019.
20. BOFIP-Impôts, BOI-BIC-RICI-20-30-20 du 7 août 2019, § 10 et s.
21. Bien qu'il n'existe aucun fondement légal, il est usuellement admis, notamment par le ministère de la Culture, que

la contrepartie peut représenter jusqu'à 25 % de la valeur du don du mécène ; *Mémento pratique – Associations*, Francis Lefebvre, 2020, n° 83321, p. 1489.
22. BOFIP-Impôts, BOI-BIC-RICI-20-30-10-20, préc., JA 2020, n° 617, p. 42, étude B. Halba, N. Elio.
23. *Ibid.*, § 30.

●●● Pour ouvrir droit au bénéfice de la réduction d'impôt, il est d'abord rappelé que le salarié doit être mis gratuitement à disposition par l'entreprise « pour y exercer réellement et effectivement une activité »²⁴ au service d'un organisme visé à l'article 238 *bis* du code général des impôts (CGI). Ensuite, s'agissant des modalités de valorisation à retenir, il est clairement précisé que lorsque le mécénat prend la forme d'une mise à disposition gratuite de salariés, « ce don est évalué à son coût de revient, à savoir les rémunérations et charges sociales y afférentes »²⁵. La loi de finances pour 2020²⁶ a précisé que pour calculer la réduction d'impôt, le coût de revient à retenir dans la base de calcul correspond, pour chaque salarié mis à disposition, à ses rémunérations et charges sociales y afférentes dans la limite de trois fois le plafond de la Sécurité sociale, soit 10 284 euros par mois en 2020²⁷. La méthode de valorisation selon le coût de revient devra également être retenue « lorsque le don [...] prend la forme d'une prestation non rémunérée »²⁸, la doctrine fiscale précisant désormais que les prestations de services données sont valorisées « à leur coût de revient »²⁹ conformément à l'article 238 *bis*, 1, dernier alinéa du CGI, celle-ci ajoutant même dans cette dernière hypothèse que le coût de revient pourra prendre en compte la totalité des « coûts supportés par l'entreprise pour [...] produire [...] la prestation donnée ».

Réintégration extra-comptable. L'article 238 *bis* du CGI dispose que ces dons en nature ne sont pas déductibles pour la détermination du résultat imposable de l'entreprise. Dès lors qu'ils ont été acceptés par l'organisme bénéficiaire, l'entreprise doit procéder à une réintégration extra-comptable de leur valorisation, peu importe la méthode retenue. Cette réintégration nécessite d'utiliser l'imprimé n° 2058-A-SD – Cerfa n° 10951 – disponible sur le site www.impots.gouv.fr.

Contreparties. Il est précisé que « pour ouvrir droit à la réduction, le versement [en mécénat de compétences] doit procéder d'une intention libérale de l'entreprise et ne doit pas être la contrepartie d'une prestation que l'organisme [d'intérêt général] a effectuée à son profit »³⁰. Certes, si ce rappel s'impose, il n'empêche que cette doctrine récente ne devrait pas remettre en cause le régime de contreparties tolérées par l'administration fiscale elle-même dès lors que le principe de « disproportion marquée »³¹ entre la valeur du don en nature et les avantages obtenus par l'entreprise est respecté. Par

conséquent, « les organismes [bénéficiaires] visés à l'article 238 *bis* du CGI peuvent [continuer à] associer le nom de l'entreprise donatrice aux opérations qu'ils réalisent »³². L'ensemble de ces contreparties doit faire l'objet d'une valorisation par l'organisme bénéficiaire lui-même : soit conformément à la valeur inscrite dans la convention de mécénat si elle existe, soit, en l'absence de convention de ce type, conformément au prix de vente du bien ou du service rendu s'il fait l'objet d'une offre commerciale de la part de l'organisme bénéficiaire ou à son prix de revient si tel n'est pas le cas³³.

Obligations déclaratives. Les entreprises doivent reporter leurs réductions d'impôt au titre du mécénat de compétences sur une déclaration récapitulative des crédits et réductions d'impôt – formulaire n° 2069-RCI-SD, Cerfa n° 15252³⁴. Cette déclaration est obligatoirement souscrite par voie électronique³⁵. Pour celles qui accordent plus de 10 000 euros de dons ouvrant droit à la réduction d'impôt au cours d'un exercice, elles doivent en outre déclarer par voie électronique, en même temps que leur déclaration de résultat, les informations suivantes : montant et date de ces dons, identité des bénéficiaires ainsi que, le cas échéant, valeur des services reçus, directement ou indirectement, en contrepartie³⁶. En pratique, cette déclaration est réintégrée à la déclaration n° 2069-RCI-SD.

Sanctions. En cas de défaut de production, de production tardive, d'omissions ou d'inexactitudes dans la déclaration qui doit être fournie à l'administration fiscale, des amendes peuvent être prononcées, sauf en cas de première infraction commise durant l'année civile en cours et les trois années précédentes³⁷. Par ailleurs, le fait de délivrer sciemment des documents permettant à un contribuable d'obtenir indûment une réduction du revenu ou du bénéfice imposable, un crédit d'impôt ou une réduction d'impôt, entraîne également l'application d'une amende égale au taux de réduction ou du crédit d'impôt en cause et son assiette est constituée par les sommes indûment mentionnées sur les documents délivrés au contribuable ou, à défaut de mention de ces sommes, au montant de l'avantage fiscal indûment obtenu³⁸. Dans une telle situation, il importe enfin de noter que les dirigeants de droit ou de fait de l'organisme bénéficiaire en fonction au moment de la délivrance des documents irréguliers sont solidairement responsables du paiement de l'amende³⁹. ■

24. *Ibid.*, § 70.

25. *Ibid.*

26. L. n° 2019-1479 du 28 déc.

2019, *JO* du 29, art. 134, *JA* 2020, n° 611, p. 36, étude R. Fievet.

27. *CSS*, art. L. 241-3.

28. *BOFIP-impôts*, BOI-BIC-RICI-20-30-10-20, préc., § 70.

29. *Ibid.*, § 40.

30. *Ibid.*, § 1.

31. *Ibid.*, § 160.

32. *Ibid.*, § 130.

33. *JA* 2020, n° 624, p. 50.

34. *JA* 2020, n° 622, p. 50.

35. *CGI*, art. 1649 *quater* B *quater*, XI.

36. *CGI*, art. 238 *bis*, 6 ; *CGI*,

ann. III, art. 49 *septies* X mod. par décr. n° 2019-513 du 27 mai 2019, applicable depuis le 30 mai 2019.

37. *CGI*, art. 1729 B.

38. *CGI*, art. 1740 A ; Cons. const.,

décis. n° 2018-739 *QPC* du 12 oct. 2018,

RJF 12/18, n° 1264 ; *JA* 2018, n° 587, p. 3 ;

ibid., p. 9, obs. R. Fievet ; *JA* 2018, n° 590, p. 37, étude S. Goater : l'application de l'amende requiert le caractère intentionnel de l'infraction pour les litiges en cours depuis le 13 oct. 2018.

39. *CGI*, art. 1754, V, 2.