

Depuis 2017, le régime du mécénat – des particuliers et des entreprises – est l’objet d’une évolution constante. Celle-ci a débuté par la réforme de l’impôt sur la fortune (ISF), remplacé à compter du 1^{er} janvier 2018 par celui sur la fortune immobilière (IFI)². Elle s’est poursuivie par la diminution du taux de réduction d’impôt sur les sociétés (IS) de 60 % à 40 % sur la fraction supérieure à 2 millions d’euros des dons effectués depuis le 31 décembre 2020³.

NOUVEAU DISPOSITIF FAVORABLE AUX PETITES ET MOYENNES ENTREPRISES

Ce « coup de rabot », annoncé fin août 2019⁴ par le gouvernement et critiqué par de nombreux réseaux associatifs qui craignaient que cette – double – réforme controversée, en réduisant l’assiette de taxation aux seuls biens et droits immobiliers ainsi qu’aux parts ou actions de sociétés détenant des biens immobiliers⁵, ait un impact non négligeable sur le volume de soutien des grands donateurs, et en particulier sur le volume financier apporté aux organismes d’intérêt général éligibles à la réduction d’IFI⁶, consistait en réalité rien moins qu’à pallier les difficultés pointées par le rapport de la Cour des comptes de 2018⁷ suite à l’affaire de la Fondation Louis-Vuitton⁸. Mais, malgré un contexte économique en berne, l’engagement sociétal des entreprises ne devait toutefois pas ralentir. Depuis 2020, le mécénat d’entreprise a continué sa progression⁹ et s’affirme toujours comme une pratique stratégique d’avenir pour les entreprises. Parmi les explications possibles

ÉVOLUTION DU DISPOSITIF ET RENFORCEMENT DU CONTRÔLE ADMINISTRATIF

S’il est un domaine où le gouvernement Macron a été particulièrement actif, c’est bien celui du mécénat. En effet, lors du premier quinquennat, nombreuses ont été les réformes apportées à ce dispositif. La dernière en date découle de la loi du 24 août 2021 confortant le respect des principes de la République¹. Revue de détail.

à cette progression, le nouveau dispositif fiscal – visant à compléter le seuil de réduction maximale d’impôt, initialement établi à 0,5 % du chiffre d’affaires hors taxes de l’entreprise, par un seuil alternatif de 10 000 puis de 20 000 euros¹⁰ applicable aux exercices comptables clos au 31 décembre 2020¹¹ – a considérablement augmenté la capacité d’investissement des très petites entreprises (TPE) et des petites et moyennes entreprises (PME) au service de l’intérêt général et de l’engagement citoyen.

MAINTIEN DU DISPOSITIF INITIAL POUR LES ACTIONS EN FAVEUR DES PERSONNES EN DIFFICULTÉ

Pour les organismes sans but lucratif (OSBL) œuvrant en faveur des personnes en difficulté (repas gratuits, logement) ou contribuant à titre principal à la fourni-

ture gratuite de prestations et produits de « première nécessité » (vêtements, couvertures et duvets, couches pour nourrissons, etc.)¹², la réduction d’impôt au taux de 60 % est maintenue, quel que soit le montant des dons consentis, pour l’ensemble de leurs activités éligibles à la réduction d’impôt¹³.

PRÉCISIONS CONCERNANT LE MÉCÉNAT

Mécénat de compétences

Le mécénat de compétences a aussi fait l’objet d’une nouvelle doctrine fiscale en février 2021¹⁴.

Les précisions apportées permettent de sécuriser ce type d’opération, notamment du point de vue de la valorisation. En effet, pour l’administration fiscale, « la valorisation relève de la responsabilité propre ●●●

1. L. n° 2021-1109 du 24 août 2021, JO du 25, dossier « Principes républicains – Gar(d)je à vous ! », JA 2022, n° 653, p. 15.

2. L. n° 2017-1837 du 30 déc. 2017, art. 31.

3. L. n° 2019-1479 du 28 déc. 2019, art. 134.

4. R. Honoré, E. Lefebvre, « Nous voulons un cadre plus clair pour le mécénat », interview de G. Attal, *LesEchos.fr*, 29 août 2019.

5. CGI, art. 965.

6. CGI, art. 978.

7. C. comptes, « Le soutien public au mécénat des entreprises – Un dispositif à mieux encadrer », nov. 2018, JA 2018, n° 590, p. 6, obs. R. Fievet ; JA 2019, n° 592, p. 37, étude W. Meynet.

8. R. Lecadre, « Les fondations douteuses du très cher musée de Bernard Arnault », *Libération.fr*, 29 nov. 2018.

9. Admical, IFOP, « Le mécénat d’entreprise en

France », nov. 2020, JA 2021, n° 631, p. 14.

10. CGI, art. 238 bis, 3°.

11. L. n° 2019-1479, préc., art. 134.

12. CGI, art. 238 bis, 2 ; CGI, ann. III, art. 49 septies XC ; BOFIP-Impôts, BOI-BIC-RICI-20-30-20 du 3 févr. 2021, § 2.

13. BOFIP-Impôts, BOI-BIC-RICI-20-30-20, préc., § 7.

14. BOFIP-Impôts, BOI-BIC-RICI-20-30-10-20 du 3 févr. 2021, mis à jour le 8 juin 2022.

●●● 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 reçus¹⁵. Aussi, il appartiendra à l'entreprise mécène de maîtriser les règles d'évaluation des services « 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 fiscal¹⁶. Pour ouvrir droit au bénéfice de la réduction d'impôt, il est par ailleurs indiqué que le salarié concerné par l'opération de mécénat de compétences doit être mis gratuitement à disposition par l'entreprise « pour [...] exercer réellement et effectivement une activité »¹⁷ au service d'un organisme visé à l'article 238 *bis* du code général des impôts (CGI). S'agissant des modalités de valorisation à retenir, il est ensuite 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 »¹⁸. La loi de finances pour 2020¹⁹ 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 pour 2022²⁰. Cette méthode de valorisation selon le coût de revient devra également être retenue « lorsque le don [...] prend la forme d'une prestation non rémunérée »²¹, la doctrine fiscale précisant désormais que les prestations de services données sont valorisées « à leur coût de revient »²², conformément à l'article 238 *bis*, 1, avant-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 ». Il est enfin rappelé 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 »²³. Certes, si ces précisions s'imposaient, il n'empêche que cette nouvelle doctrine 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 »²⁴ 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 »²⁵. L'ensemble de ces contreparties doit cependant faire l'objet d'une valorisation par l'OSBL 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 cas²⁶.

Mécénat d'entreprise

La doctrine fiscale, mise à jour le 8 juin 2022²⁷, vient apporter d'autres précisions relatives au mécénat d'entreprise. À compter

du 1^{er} janvier 2022, le bénéfice de la réduction d'impôt est subordonné à la condition que le contribuable soit en mesure de présenter, à la demande de l'administration fiscale, un reçu fiscal répondant à un nouveau modèle²⁸ fixé par l'administration et attestant la réalité des dons et versements²⁹. La délivrance du reçu fiscal incombe à l'organisme bénéficiaire du don. En revanche, la responsabilité de la valorisation du don, lorsqu'il s'agit d'un don en nature, incombe exclusivement à l'entreprise mécène. L'établissement d'un reçu fiscal ne dispense pas l'entreprise donatrice de conserver l'ensemble des pièces justificatives attestant la réalité des dons consentis et permettant leur valorisation :

■ lorsque le don en numéraire prend la forme d'un abandon de recettes³⁰, l'organisme bénéficiaire du don se fait communiquer par le client qui intervient en qualité d'intermédiaire l'ensemble des renseignements nécessaires à l'établissement du reçu fiscal mentionné plus haut ;

■ lorsque l'entreprise effectue un don en nature, le reçu fiscal délivré par l'organisme comporte, outre son identité, celle de l'entreprise donatrice et la (les) date(s) du don, la description exhaustive (nature et quantité) des biens et services reçus qu'il a acceptés, le détail des salariés mis à disposition ainsi que le montant de leur valorisation telle qu'elle a été déterminée par l'entreprise³¹. L'organisme bénéficiaire ne pourra émettre de reçu fiscal qu'à la condition que cette valorisation, établie sous la responsabilité de l'entreprise donatrice, lui soit communiquée. À défaut, l'entreprise ne pourra pas disposer du reçu requis ni,

15. *Ibid.*, § 30.

16. V. JA 2021, n° 633, p. 40, étude C. Amblard.

17. *BOFIP-Impôts*, BOI-BIC-RI-CI-20-30-10-20, préc., § 70.

18. *Ibid.*

19. L.n° 2019-1479, préc., art. 134, JA 2020,

n° 611, p. 36, étude R. Fievet.

20. Arr. du 15 déc. 2021, JO du 18, texte n° 122.

21. *BOFIP-Impôts*, BOI-BIC-RI-CI-20-30-10-20, préc., § 70.

22. *Ibid.*, § 40.

23. *Ibid.*, § 1.

24. *Ibid.*, § 160.

25. *Ibid.*, § 130.

26. V. JA 2020, n° 624, p. 50.

27. *BOFIP-Impôts*, BOI-BIC-RI-CI-20-30-10-20, préc.

28. Le formulaire « Reçu des dons et versements effectués par les entreprises au titre de l'article 238 *bis* du code général des impôts » (formulaire n° 2041-MEC-SD, Cerfa n° 16216) est disponible sur le site www.impots.gouv.fr.

29. CGI, art. 238 *bis*, 5 *bis*.

30. *BOFIP-Impôts*, BOI-BIC-RI-CI-20-30-10-20, préc., § 20.



DEPUIS 2020,
le mécénat d'entreprise a
continué sa progression et
s'affirme toujours comme une
pratique stratégique d'avenir
pour les entreprises.

en conséquence, bénéficier de la réduction d'impôt ;

■ lorsque l'organisme bénéficiaire n'accepte qu'une partie des dons en nature proposés par une entreprise – par exemple, s'agissant de dons de produits alimentaires, parce qu'il n'est pas en mesure d'assurer la prise en charge et la distribution effective des produits au public bénéficiaire de son action –, il ne peut délivrer un reçu fiscal qu'à raison des seuls dons acceptés. Corrélativement, l'entreprise ne peut pas prétendre au bénéfice de la réduction d'impôt à raison des dons en nature refusés par l'organisme.

À titre de simplification, l'organisme bénéficiaire peut établir un reçu unique pour plusieurs dons ou versements effectués par une même entreprise au cours d'une

période donnée – par exemple, un mois, un trimestre, un semestre, une année civile ou l'exercice fiscal de l'entreprise donatrice s'il ne coïncide pas avec l'année civile –, sous réserve de fournir, au titre des dons en nature, une description exhaustive des biens et services reçus (nature et quantité), le détail des salariés mis à disposition ainsi que leur valorisation globale³².

Quel que soit le choix de l'organisme bénéficiaire des dons, le ou les reçus fiscaux délivrés à l'entreprise donatrice devront faire apparaître une description exhaustive des biens et prestations reçus et acceptés au cours de la période sur laquelle porte le reçu :

■ lorsque les dons et versements sont réalisés par l'intermédiaire d'un organisme qui

n'intervient qu'à titre de simple collecteur de fonds, cet organisme n'est pas lui-même éligible au régime fiscal du mécénat³³ et ne peut donc pas émettre de reçus fiscaux. Pour autant, les dons et versements effectués auprès de l'organisme collecteur ouvrent droit à la réduction d'impôt lorsque l'organisme bénéficiaire final des dons est lui-même éligible au régime fiscal du mécénat. Tel est le cas des collectes de dons organisées par les sociétés d'amis³⁴ ainsi que des dons et versements reçus par les fondations et associations reconnues d'utilité publique pour le compte d'organismes d'intérêt général mentionnés au *a*) du 1 de l'article 238 bis du CGI³⁵. Dans ce cas, le bénéficiaire final du don se fait communiquer par l'organisme collecteur l'identité de l'entreprise ●●●

31. *Ibid.*, § 30.

32. L'organisme bénéficiaire devra cependant s'assurer que la période sur laquelle porte le reçu fiscal n'est pas à cheval sur deux exercices fiscaux différents de l'entreprise donatrice, notamment dans le cas où l'exercice fiscal de l'entreprise donatrice ne coïncide pas avec l'année civile.

33. BOFIP-Impôts, BOI-BIC-RICI-20-30-10-10 du 8 juin 2022, § 210.

34. L'organisme devra donc indiquer sur le ou les reçus fiscaux la nature des biens donnés et acceptés (pommes de terre, pâtes, etc.), leur quantité ainsi que leur valorisation globale.

35. BOFIP-Impôts, BOI-BIC-RICI-20-30-10-10, préc., § 210.

●●● donatrice afin de pouvoir lui délivrer un reçu fiscal ;

■ lorsque les versements sont effectués au profit des fonds de dotation dont la gestion est désintéressée pour financer des organismes éligibles au régime du mécénat³⁶, les fonds de dotation délivrent aux entreprises donatrices les reçus fiscaux correspondant aux versements qu'ils ont reçus.

Pour rappel, les organismes ne respectant pas les conditions posées par l'article 238 *bis* du CGI et qui délivrent sciemment des reçus fiscaux permettant à un contribuable d'obtenir indûment cette réduction d'impôt sont passibles de l'amende fiscale prévue au premier alinéa de l'article 1740 A du CGI. Le taux de l'amende est égal à celui de la réduction d'impôt et son assiette est constituée par les sommes indûment mentionnées sur les reçus délivrés au contribuable. Lorsque ces reçus ne mentionnent pas une somme, l'amende est égale au montant de la réduction d'impôt indûment obtenue³⁷.

Par ailleurs, sauf si le manquement délibéré de l'entreprise ou l'existence de manœuvres frauduleuses est démontré, la réduction d'impôt ne saurait en principe être remise en cause lorsque les entreprises sont en possession d'un reçu fiscal tel que défini au 5 *bis* de l'article 238 *bis* du CGI. Toutefois, dans le cas où la mention sur le reçu fiscal de la valorisation des dons en nature, des dons de prestations ou des mises à disposition de personnel est erronée, dans la mesure où cette valorisation relève uniquement de la responsabilité de l'entreprise donatrice, le montant de la réduction d'impôt dont elle a bénéficié sur la base de cette valorisation erronée ne peut être remis en cause.

NOUVELLES OBLIGATIONS DÉCLARATIVES

L'article 19 de la loi confortant le respect des principes de la République du 24 août 2021³⁸ instaure de nouvelles obligations déclaratives à la charge des organismes bénéficiaires de dons ouvrant droit à avantage fiscal³⁹.

Organismes concernés. Tous les organismes qui délivrent des reçus par lesquels ils indiquent à un contribuable donateur qu'il est en droit de bénéficier de réduction d'impôt au titre du mécénat sont concernés par l'obligation déclarative, à l'exception toutefois des associations de financement électorales et des mandataires de partis et groupements politiques visés au 3 de l'article 200 du CGI. Les organismes publics – comme les collectivités territoriales – sont, quant à eux, soumis à cette même obligation déclarative à partir du moment où ils émettent un reçu fiscal dans le cadre de l'un des régimes fiscaux précités.

Informations à déclarer. Ces organismes doivent déclarer à l'administration fiscale :

■ le montant global des dons et versements mentionnés sur les documents (reçus, attestations ou tous autres documents) délivrés aux donateurs perçus au cours de l'année civile précédente – ou au cours du dernier exercice clos s'il ne coïncide pas avec l'année civile – qui ont donné lieu à l'émission d'un reçu fiscal ;

■ le nombre de documents (reçus, attestations ou tous autres documents) délivrés au cours de cette période ou de cet exercice au titre de ces dons.

Période concernée. Un organisme dont l'exercice est à cheval sur deux années civiles – par exemple, qui clôt ses comptes au 30 juin 2022 – devra faire sa première déclaration cette année. Elle portera sur le nombre de reçus fiscaux au titre des dons qu'il aura encaissés ainsi que sur le montant cumulé de ces dons entre le 1^{er} juillet 2021 et le 30 juin 2022. L'organisme a en principe trois mois pour ce faire – soit jusqu'au 30 septembre 2022. À titre exceptionnel, en 2022, il bénéficiera de la possibilité de faire sa déclaration jusqu'au 31 décembre.

RENFORCEMENT DU CONTRÔLE ADMINISTRATIF ET DES SANCTIONS

Contrôle administratif

La loi du 24 août 2021 confortant le respect des principes de la République prévoit également un renforcement du contrôle de l'administration fiscale sur l'émission de reçus fiscaux au profit des donateurs bénéficiant d'une réduction d'impôt.

Organismes concernés. Ce contrôle vise les OSBL bénéficiaires de dons et versements (fondations ou associations reconnues d'utilité publique, œuvres ou organismes d'intérêt général, etc.)⁴⁰.

Étendue du contrôle. Il porte sur les documents, les certificats, reçus, états, factures ou attestations délivrés par ces organismes et destinés à permettre à un contribuable d'obtenir les réductions d'impôts prévues en matière d'impôt sur le revenu⁴¹, d'impôt sur les sociétés⁴², d'impôt de solidarité sur

36. BOFIP-*Impôts*, BOI-BIC-RICI-20-30-10-15 du 7 avr. 2021, § 170 et 620.

37. CGI, art. 1740 A.

38. L. n° 2021-1109, préc.

39. CGI, art. 222 *bis*.

40. LPF, art. L. 14 A.

41. CGI, art. 200.

42. CGI, art. 238 *bis*.

la fortune jusqu'en 2017⁴³ et d'impôt sur la fortune immobilière à compter de 2018⁴⁴. Le contrôle a pour but de vérifier que les montants portés sur les documents délivrés correspondent à ceux des dons et versements effectivement perçus et ayant donné lieu à la délivrance de ces documents. Il s'applique depuis le 1^{er} janvier 2018 aux dons et versements effectués à compter du 1^{er} janvier 2017.

Garanties de l'organisme lors du contrôle.

Relevées au niveau législatif⁴⁵ par la loi du 24 août 2021, les garanties offertes à l'organisme contrôlé sont les suivantes :

- envoi au bénéficiaire des dons et versements d'un avis de contrôle qui précise les années soumises au contrôle et mentionne expressément, sous peine de nullité de la procédure, que l'organisme a la faculté de se faire assister par un conseil de son choix⁴⁶ ;
- information sur les résultats du contrôle, délivrée par un document motivé de nature à permettre à l'organisme de formuler ses observations⁴⁷ ;
- interdiction de renouveler le contrôle pour la même période⁴⁸.

Délai. S'agissant du délai du nouveau contrôle sur place, il est désormais expressément prévu qu'il ne peut s'étendre sur une durée supérieure à six mois à compter de la présentation des pièces et documents nécessaires au contrôle, sous peine de nullité⁴⁹. Par ailleurs, il est expressément prévu la possibilité de présenter un recours hiérarchique en cas de désaccord avec la position de l'administration fiscale dans un délai de 30 jours à compter de la notification du document

motivant la position de l'administration⁵⁰.

Sanction en cas de manquement.

Conformément aux dispositions de droit commun, le défaut de production de la déclaration nouvelle mise à la charge des OSBL entraîne l'application d'une amende de 150 euros⁵¹, portée à 1500 euros en cas d'infraction pour la deuxième année consécutive⁵².

Obligation pour les personnes morales de présenter un reçu fiscal pour bénéficier d'une réduction d'impôt.

À l'instar de ce qui existe déjà pour les particuliers⁵³, il est également prévu que le bénéfice de la réduction d'impôt soit subordonné à la condition que l'entreprise soit en mesure de présenter, à la demande de l'administration fiscale, les pièces justificatives, répondant à un modèle fixé par l'administration, attestant la réalité des dons et versements.

Entrée en vigueur. Cette nouvelle obligation est applicable aux dons et versements effectués à compter du 1^{er} janvier 2022.

Sanctions

La procédure de suspension du bénéfice des avantages fiscaux pour les dons effec-

tués au profit de certains OSBL instaurée par la loi du 24 août 2021 vise à supprimer toute possibilité de financement des organismes ayant fait l'objet d'une condamnation pénale définitive ou dont les comptes révèlent une absence de conformité entre les objectifs poursuivis et les dépenses engagées⁵⁴.

Lorsqu'un organisme bénéficiant de dons, soumis au contrôle de la Cour des comptes, est définitivement condamné pour abus de confiance ou escroquerie, les dons, legs et versements effectués à son profit ne peuvent plus, à compter du quinzième jour qui suit la condamnation, ouvrir droit à l'avenir au bénéfice d'un avantage fiscal.

L'article 20 de la loi du 24 août 2021 élargit la liste des infractions pour lesquelles un organisme définitivement condamné peut temporairement perdre son éligibilité aux réductions d'impôts liées aux dons qui lui sont consentis par des contribuables en y intégrant les actes de terrorisme⁵⁵, le blanchiment d'argent⁵⁶, le recel⁵⁷, l'usage de menaces, de violences ou de tout autre acte d'intimidation à l'égard d'un agent public ou de toute autre personne chargée d'une mission de service public⁵⁸, ainsi que l'atteinte à la vie d'autrui par la diffusion d'informations relatives à la vie privée, familiale ou professionnelle⁵⁹. ■



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

43. CGI, art. 885-0 V bis.

44. CGI, art. 978.

45. LPF, art. L. 14 B, nouv.

46. LPF, art. L. 14 B, I, nouv.

47. LPF, art. L. 14 B, II, nouv.

48. LPF, art. L. 14 B, III, nouv.

49. LPF, art. L. 14 B, II, nouv., al. 1^{er}.

50. LPF, art. L. 14 B, II, nouv., al. 2.

51. CGI, art. 1729 B, 1.

52. CGI, art. 1729 B, 1, al. 2, mod. ; L. n° 2021-1109,

préc., art. 19, I, 3^o.

53. CGI, art. 238 bis, 5 bis, nouv. ; L. n° 2021-1109,

préc., art. 19, I, 2^o.

54. CGI, art. 1378 octies.

55. C. pén., art. 421-1 à 421-2-6.

56. C. pén., art. 324-1.

57. C. pén., art. 321-1.

58. C. pén., art. 433-3-1.

59. C. pén., art. 223-1-1 ; CGI, art. 1378 octies, II, mod. par L. n° 2021-1109, préc., art. 20.