

# ARTICLE

JURIDIQUE

MÉCÉNAT

## LES CONTRÔLES ADMINISTRATIFS VONT COMMENCER !

En 2018, un rapport de la Cour des comptes<sup>1</sup> sur le mécénat d'entreprise concluait à une quasi-absence de contrôle de la part de l'administration. Depuis, les mécanismes de surveillance administrative se sont multipliés, obligeant les organismes sans but lucratif (OSBL)<sup>2</sup> à anticiper les risques s'ils veulent continuer à bénéficier de ce dispositif.



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

**E**n raison d'un coût fiscal multiplié par 10 depuis 2004<sup>3</sup>, le rapport de la Cour des comptes de 2018 sur le mécénat d'entreprise ne pouvait pas rester sans réaction de la part de l'État. Cependant, pour les pouvoirs publics, le chantier est rapidement apparu d'autant plus vaste qu'il est confronté à une dynamique de créations d'OSBL sans précédent depuis la loi du 1<sup>er</sup> août 2003 relative au mécénat<sup>4</sup>. En effet, si tous ces corps intermédiaires ne peuvent revendiquer le bénéfice de ce dispositif<sup>5</sup>, le gouvernement actuel, peu enclin au dialogue civil, fait néanmoins face à 1,5 million d'associations<sup>6</sup> – pour un rythme de nouvelles créations estimé à

66 500 entre le 1<sup>er</sup> juillet 2021 et le 30 juin 2022<sup>7</sup> –, auxquelles il convient d'ajouter quelque 4 500 fonds de dotation<sup>8</sup> depuis 2009<sup>9</sup> ainsi que de nombreuses autres formes juridiques<sup>10</sup> potentiellement éligibles et dont le nombre, lui aussi, ne cesse d'augmenter significativement année après année. Cependant, loin de percevoir les effets positifs d'une telle dynamique, la réglementation applicable aux OSBL et au mécénat récemment promulguée<sup>11</sup> semble au contraire traduire l'inquiétude des pouvoirs publics face à un risque de prolifération incontrôlable de ces organismes pourtant dépositaires de l'intérêt général.

Sur la base de ces constats, les OSBL et le régime de mécénat ont, dès 2020, été placés sous surveillance<sup>12</sup>. Cela se vérifie particulièrement à travers l'analyse des nouveaux mécanismes de contrôle et de sanction mis en œuvre par le pouvoir exécutif<sup>13</sup>, mais aussi à travers une volonté encore plus récente des pouvoirs publics de se réapproprier le débat autour de l'intérêt général, notion restée certes trop longtemps le monopole de l'administration fiscale<sup>14</sup>. Cette nouvelle doctrine vis-à-vis des

corps intermédiaires n'est pas sans conséquence :

- d'abord, sur un plan opérationnel, elle crée un environnement juridique nouveau pour les OSBL, qui devront désormais s'adapter en anticipant de nombreux contrôles pouvant déboucher sur un large spectre de sanctions administratives susceptibles de les empêcher de bénéficier des avantages attachés à la réalisation d'activités d'intérêt général (mécénat et subvention) et d'aller jusqu'à la dissolution pure et simple des organismes concernés<sup>15</sup> ;
- ensuite, sur un plan politique, elle questionne sur l'intention réelle du gouvernement de poursuivre les liens de confiance ●●●

1. C. comptes, « Le soutien public au mécénat des entreprises – Un dispositif à mieux encadrer », nov. 2008.

2. En particulier les fonds de dotation.

3. Désormais évalué à plus de 900 milliards d'euros par an depuis 2016 rien que pour le mécénat d'entreprise, pour un « manque à gagner » total

estimé à 2,25 milliards d'euros si l'on ajoute le mécénat des particuliers.

4. L. n° 2003-709 du 1<sup>er</sup> août 2003, JO du 2.

5. CGI, art. 200 et 238 bis.

6. V. Tchernonog, L. Prouteau, *Le Paysage associatif français – Mesures et évolutions*, 3<sup>e</sup> éd., Juris éditions – Dalloz, mai 2019.

7. Recherches & Solidarités, « La

France associative en mouvement », 20<sup>e</sup> éd., oct. 2022.

8. L. n° 2008-776 du 4 août 2008, art. 140 et 141 ; décr. n° 2009-158 du 11 févr. 2009.

9. S. Hugounenq, « L'insolent succès des fonds de dotation », *La Gazette Drouot*, 12 oct. 2021.

10. Fondation reconnue d'utili-

lité publique, fondation d'entreprise, fondation abritée, etc.

11. L. n° 2021-1109 du 24 août 2021, JO du 25 ; dossier « Principes républicains – Gar(d)e à vous ! », JA 2021, n° 653, p. 15 ; décr. n° 2022-813 du 16 mai 2022, JO du 17, JA 2022, n° 665, p. 34, étude L. Devic, M. Baron.

# ARTICLE

JURIDIQUE

L'ESSENTIEL

■ Depuis quelques années, les OSBL et le régime de mécénat ont été placés sous surveillance.

■ De nouveaux mécanismes de contrôle et de sanction ont été mis en œuvre par le pouvoir exécutif.

●●● instaurés depuis le 14 février 2014<sup>16</sup> entre l'État, les associations et les collectivités territoriales comme sur sa volonté de préserver le rôle des OSBL dans la coconstruction des politiques publiques, tel que défini par la circulaire du 29 septembre 2015<sup>17</sup> relative aux relations entre les pouvoirs publics et les associations.

## UN RÉGIME SOUS HAUTE SURVEILLANCE ADMINISTRATIVE

### Encadrement législatif

En réponse à la Cour des comptes, la loi de finances pour 2020<sup>18</sup> a, dans un premier temps, renforcé les règles d'encadrement du mécénat d'entreprise :

- par la diminution de 60 % à 40 %<sup>19</sup> du taux maximum de réduction d'impôt sur les sociétés (IS) au titre du mécénat d'entreprise pour la fraction supérieure à 2 millions d'euros de dons ;
- par la modification du plafonnement de l'avantage fiscal relatif au mécénat d'entreprise<sup>20</sup>, en particulier ceux applicables au mécénat en nature et en compétences<sup>21</sup>.

### Surveillance et sanctions administratives

Dans un second temps, la loi du 24 août 2021 confortant le respect des principes de la République et le décret du 16 mai 2022 modifiant le décret n° 2009-158 du 11 février 2009 relatif aux fonds de dotation ont considérablement renforcé les pouvoirs de surveillance des autorités administratives sur l'ensemble des OSBL et en particulier sur les fonds de dotation<sup>22</sup>. Jugée conforme à la Constitution<sup>23</sup>, la loi du 24 août 2021 a élargi la liste des infractions pour lesquelles ceux qui sont définitivement condamnés pourront temporairement perdre leur éligibilité au dispositif de mécénat<sup>24</sup> ainsi que les cas de suspension<sup>25</sup> ou de dissolution administrative<sup>26</sup>.

## DES CONTRÔLES FISCAUX D'ÉLIGIBILITÉ AU MÉCÉNAT

Auparavant, l'administration fiscale disposait de moyens juridiques extrêmement limités, au point qu'aucun contrôle *a priori* n'existait pour vérifier l'éligibilité de l'entité avant l'émission de reçus fiscaux. Seul un contrôle de concordance entre le montant inscrit sur le reçu fiscal et le don reçu a été rendu possible à compter du 1<sup>er</sup> janvier

2018, mais aucun moyen de recoupement concernant le mécénat d'entreprise ne pouvait être envisagé sur le plan technique puisque aucune obligation déclarative n'incombait aux OSBL quant aux reçus fiscaux qu'ils émettaient, la fourniture de ces derniers par les entreprises n'ayant de surcroît pas été rendue obligatoire pour les faire bénéficier de la réduction d'impôt, à la différence du cas des particuliers. L'amende pour émission induite de reçus fiscaux – lorsque, par exemple, l'activité du fonds de dotation ne relève pas de l'intérêt général – n'était quant à elle que très rarement prononcée faute de données déclaratives permettant à l'administration fiscale d'identifier les organismes délivrant des reçus fiscaux. Depuis la loi du 24 août 2021, l'administration fiscale dispose de moyens juridiques accrus pour surveiller les OSBL qui, désormais, émettent les documents justificatifs de la réduction d'impôt sous leur propre responsabilité.

### Établissement et délivrance de reçus par l'organisme bénéficiaire

Pour les dons et versements reçus depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2022, les organismes bénéficiaires doivent délivrer des reçus conformes au modèle type proposé par l'administration (Cerfa n° 11580)<sup>27</sup>. En cas d'établissement d'un reçu unique pour toute l'année, la date de paiement peut être remplacée par la formule « cumul 2022 » en cas de pluralité de dons effectués par une même entreprise au cours d'une même année.

### Comptabilisation des dons reçus de l'étranger

Les OSBL recevant des avantages ou des ressources, en numéraire ou en nature, de la part d'un État étranger, d'une personne morale étrangère, de tout dispositif juridique de droit étranger comparable à une fiducie ou d'une personne physique non-résidente en France doivent tenir un état séparé de ces avantages et ressources, intégré à l'annexe des comptes annuels<sup>28</sup>.

### Obligation déclarative à la charge des organismes bénéficiaires de dons

Le nouvel article 222 *bis* du code général des impôts (CGI) prévoit désormais l'obligation, chaque année, pour les OSBL, de déclarer le montant global des dons perçus qui sont à l'ori-

12. C. Amblard, « Liberté d'association : 2021, une année sous haute surveillance ? », institut-isbl.fr, 28 janv. 2021.

13. Dossier « Administration et fonctionnement – Devoirs surveillés », JA 2022, n° 667, p. 15.

14. HCVA, « Rapport sur la notion d'intérêt général fondant l'interven-

tion des associations », 25 mai 2016, JA 2016, n° 541, p. 3, édito B. Clavagnier ; *ibid.*, p. 6, obs. A. Verjat.

15. JA 2022, n° 653, p. 31, étude C. Amblard in dossier « Principes républicains – Gar(d)e à vous ! », préc.

16. Charte d'engagements réciproques entre l'État, Le Mouvement associatif et

les collectivités territoriales du 14 févr.

2014, JA 2014, n° 498, p. 36, étude S. Rizet.

17. Circ. n° 5811/SG du 29 sept. 2015 ; dossier « Pouvoirs publics et associations – Le 2<sup>e</sup> temps de la Valls », JA 2016, n° 533, p. 16.

18. L. n° 2019-1479 du 28 déc. 2019, art. 134, réd. CGI, art. 238 *bis*.

19. Sauf exception prévue pour les organismes d'aide aux personnes en difficulté mentionnées par CGI, ann. III, art. 49 *septies* XC, 3<sup>o</sup>.

20. CGI, art. 238 *bis*, 3.

21. BOFIP-*Impôts*, BOI-BIC-RICI-20-30-10-20 du 8 juin 2022 ; L. n° 2019-1479, préc., art. 134, réd. CGI, art. 238 *bis*.

■ Les pouvoirs publics ont également la volonté de se réapproprier le débat autour de l'intérêt général.

gine de reçus fiscaux et effectivement perçus au cours de l'année civile précédente ou au cours du dernier exercice clos s'il ne coïncide pas avec l'année civile, ainsi que le nombre de documents délivrés au cours de cette période ou de cet exercice dans les trois mois de la clôture de l'exercice<sup>29</sup>. Selon l'étude d'impact du projet de loi confortant le respect des principes de la République<sup>30</sup>, cette mesure permettra d'améliorer l'efficacité des contrôles fiscaux sur le régime du mécénat. La mesure s'applique aux dons reçus à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2021. Une plateforme déclarative dédiée a été mise en place par la Direction générale des finances publiques (DGFiP)<sup>31</sup>.

### Obligations à la charge des entreprises mécènes

Les entreprises doivent déclarer les réductions d'impôt au titre du mécénat sur une déclaration récapitulative des crédits et réductions d'impôt<sup>32</sup> (formulaire n° 2069-RCI-SD). Cette déclaration est obligatoirement souscrite par voie électronique<sup>33</sup>. Pour celles qui ont accordé plus de 10 000 euros de dons ouvrant droit à la réduction d'impôt au cours d'un exercice, cette déclaration est renforcée, notamment, de la valeur des biens et services reçus, directement ou indirectement, en contrepartie<sup>34</sup>. Pour les versements effectués depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2022, l'article 238 bis du CGI modifié prévoit qu'en cas de contrôle, les entreprises mécènes doivent être en mesure de fournir des reçus fiscaux, alors que cela n'était que facultatif jusqu'alors.

### Extension du contrôle formel à un contrôle de fond et légalisation des garanties procédurales

L'administration fiscale peut désormais se rendre sur place, consulter les documents utiles au contrôle et engager un dialogue contradictoire pour apprécier précisément l'éligibilité de l'entité au régime fiscal du mécénat, à l'aune de son activité réelle<sup>35</sup>. Ce contrôle spécifique pourra, en pratique, déboucher sur une vérification. En outre, les garanties offertes à l'OSBL contrôlé ont été relevées au niveau législatif dans un article L. 14 B du livre des procédures fiscales (LPF). Un recours hiérarchique est aussi ouvert en cas de désaccord sur les conclusions du contrôle, la saisine du tribunal administratif restant toujours possible *in fine*. Ces nouvelles dispositions s'appliquent à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2022.

Il est donc prévisible que, dotée de nouveaux moyens de surveillance, l'administration fiscale veuille effectuer des contrôles sur l'éligibilité des OSBL au régime fiscal du mécénat. Dès lors, ces contrôles sur la satisfaction des critères liés notamment à l'intérêt général, l'absence de contrepartie significative aux dons, le respect du plafonnement de l'avantage lié au mécénat de compétences – très fréquent dans les grands groupes – ou encore l'absence de liens privilégiés entre les entreprises mécènes et les organismes bénéficiaires des dons doivent être anticipés. Cela explique la multiplication des « audits » actuellement pratiqués par des OSBL bénéficiaires visant à sécuriser leur situation au regard du nouveau régime de mécénat, mais aussi par des entreprises mécènes désireuses de vérifier le sérieux de ces organismes bénéficiaires.

### UNE REPRISE EN MAIN POLITIQUE DE LA NOTION D'INTÉRÊT GÉNÉRAL

La notion d'intérêt général a également été scrutée de près par les pouvoirs publics, et non plus seulement à travers les pouvoirs exorbitants<sup>36</sup> dont dispose l'administration fiscale depuis 2003.

En effet, depuis le 2 janvier 2022, tout OSBL qui fait une demande de subvention doit signer un contrat d'engagement républicain<sup>37</sup>, y compris ceux qui, depuis de nombreuses années, bénéficient officiellement d'un, voire de plusieurs agréments ministériels, d'une reconnaissance d'utilité publique et/ou d'intérêt général, ou encore ceux qui ont signé une convention pluriannuelle d'objectifs avec l'État ou des collectivités territoriales<sup>38</sup>. Le non-respect de cette nouvelle obligation pourra donner lieu à une restitution des subventions publiques, voire à des sanctions administratives pouvant aller jusqu'à la dissolution administrative. Dès lors, rien d'étonnant à ce que **les** sept engagements que contient ce contrat **sonnent** comme autant de marques d'irrespect vis-à-vis du dévouement dont font preuve chaque jour l'immense majorité des associations, fondations et fonds de dotation et, à travers ces structures, leurs bénévoles.

Mais au-delà du climat de suspicion généralisée que cette nouvelle « doctrine » gouvernementale fait désormais peser sur l'ensemble des corps intermédiaires, la loi du 24 août 2021 et son décret d'application du 16 mai 2022 recèlent un danger beaucoup plus ●●●

22. JA 2022, n° 664, p. 19, étude C. Amblard *in* dossier « Financement privé – Opération mécénat ».

23. Cons. const. 13 août 2021, n° 2021-823 DC, JA 2021, n° 644, p. 3, édito. B. Clavagnier ; *ibid.*, p. 33, étude X. Delpech.

24. L. n° 2021-1109, préc., art. 20.

25. Décr. n° 2022-813, préc., art. 11.

26. L. n° 2021-1109, préc., art. 16.

27. BOFiP-*Impôts*, BOI-IR-RCI-250-40 du 12 sept. 2012, § 30 et s.

28. L. n° 2021-1109, préc., art. 21 et 22.

29. *Ibid.*, art. 19.

30. Étude d'impact, NOR : INTX2030083L/Bleue du 8 déc. 2020.

31. [www.impots.gouv.fr](http://www.impots.gouv.fr).

32. L. n° 2021-1109, préc., art. 19, *réf. CGI*, art. 238 bis, 5 bis.

33. *CGI*, art. 1649 quater B quater.

34. *CGI* art. 238 bis, 6 ; *CGI*, ann. III, art. 49 septies X.

35. L. n° 2021-1109, préc., art. 18, *réf. LPF*, art. L. 14 A.

36. HCVA, « Rapport sur la notion d'intérêt général fondant l'intervention des associations », préc., 1.1.3.4.

37. Décr. n° 2021-1947 du 31 déc. 2021, JO du 1<sup>er</sup> janv., JA 2022, n° 651, p. 7 ; charte d'engagements réciproques, préc.

38. Circ. n° 5811/SG, préc.

# ARTICLE

JURIDIQUE



© Tim Graham

## “ La nouvelle « doctrine » gouvernementale fait désormais peser un climat de suspicion généralisée sur l'ensemble des corps intermédiaires ”

●●● **pernicieux** : celui de créer les conditions de la division au sein même des associations en ouvrant la possibilité d'imputer directement au groupement, en tant que personne morale, la responsabilité des agissements de ses membres « agissant en cette qualité ou directement liés aux activités de l'association »<sup>39</sup> comme préalable à toute procédure de dissolution administrative de ces organismes. Cette nouvelle approche politique n'est pas sans rappeler l'amendement déposé par le député Marc Le Fur<sup>40</sup> visant « à exclure du bénéfice de la réduction de l'article 200 du code général des impôts les dons aux associations dont les adhérents sont reconnus coupables d'actes d'intrusion et/ou de violences vis-à-vis de professionnels [...] ». Il propose en outre d'interdire à ces mêmes associations de délivrer des reçus fiscaux, nécessaires pour permettre aux contribuables de bénéficier de la réduction d'impôt ». Qui peut le plus peut le moins !

Adopté en première lecture le 30 septembre 2022 lors de l'examen du projet de loi de finances pour 2023, puis finalement abandonné<sup>41</sup>, cet amendement parlementaire constitue un dangereux précédent pour les OSBL. C'est d'ailleurs la raison pour laquelle les principales instances représentatives des associations<sup>42</sup> ainsi que des organisations non gouvernementales (ONG)<sup>43</sup> se sont émuës des différentes atteintes portées à la liberté associative et à la liberté d'expression d'organismes pourtant reconnus d'intérêt général depuis des années<sup>44</sup> tandis que, de son côté, la secrétaire d'État en charge de l'économie sociale et solidaire et de la vie associative appelait à un « pacte de confiance » lors de la présentation de sa feuille de route ministérielle du 14 septembre 2022<sup>45</sup>.

Dans un tel climat de défiance, l'affaire apparaît d'ores et déjà très mal engagée. ■

39. L. n° 2021-1109, préc., art. 16, réd. CSI, art. L. 212-1-1.

40. Ass. nat., amendement n° I-CR607 du 30 sept. 2022.

41. « L'Assemblée nationale rejette des amendements LR pour sanctionner les actions d'"agribashing" »,

[www.telegramme.fr](http://www.telegramme.fr), 14 oct. 2022.

42. HCVA, communiqué de presse, 12 oct. 2022 ; Le Mouvement associatif, communiqué de presse, 21 sept. 2022.

43. Ligue des droits de l'homme, tribune collective « La désobéissance civile relève de la liberté d'expression »,

[www.ldh-france.org](http://www.ldh-france.org), 23 sept. 2022 ; Amnesty International, « Nos préoccupations concernant le projet de loi confortant le respect des principes de la République », [www.amnesty.fr](http://www.amnesty.fr), 29 mars 2021.

44. C. Amblard, « Loi du 24 août 2021 confortant le respect des principes

de la République : avancée démocratique ou chasse aux sorcières ? », [institut-isbl.fr](http://institut-isbl.fr), 30 mai 2022.

45. « Marlène Schiappa : "Je serai votre VRP" », [www.chorum.fr](http://www.chorum.fr), 15 sept. 2022.