

LE MÉCÉNAT D'INTÉRÊT SOCIAL DE L'ENTREPRISE À L'HEURE DE L'ENTREPRISE À MISSION

LE MÉCÉNAT D'ENTREPRISE SE PORTE BIEN, ET POURTANT CELUI-CI RESTE D'UNE PRATIQUE RÉCENTE À L'ÉCHELLE DU MÉCÉNAT. LE MÉCÉNAT D'ENTREPRISE NE RÉSULTE, EN EFFET, EN FRANCE, QUE DE L'ADOPTION FINALEMENT RÉCENTE DE LA LOI SUR LA FONDATION D'ENTREPRISE DU 4 JUILLET 1990 (1).



PAR LAURENT BUTSTRAËN
CORESPONSABLE
DU DÉPARTEMENT
« ORGANISATIONS
NON LUCRATIVES »,
DELSOL AVOCATS

Il est assez significatif de constater la difficulté pour les parlementaires de l'époque d'appréhender la possibilité pour une entreprise de réaliser des opérations de mécénat, cette pratique ne pouvant alors être dissociée de la finalité lucrative de l'entreprise.

Un parlementaire de l'époque précise à cet égard : « Il faut rappeler que le mécénat d'entreprise s'inscrit naturellement dans la logique de l'entreprise qui ne saurait être désintéressée, mais qui est, logiquement et légalement, celle du profit, que cela plaise ou déplaise » (2). Pourtant, en vingt-huit ans, le mécénat d'entreprise s'est résolument inscrit dans le paysage de la philanthropie française au point d'en être une composante essentielle.

Le panorama national des générosités présenté en avril 2018 par la

Fondation de France est à cet égard particulièrement instructif (3).

Sur la base des chiffres disponibles en 2015, le mécénat d'entreprise serait estimé à la somme de 3,5 milliards d'euros, toutes tailles d'entreprises confondues. Mais très étonnamment, selon l'Admical, seulement 55 % des entreprises mécènes bénéficieraient de la réduction d'impôt au titre du régime fiscal de faveur du mécénat d'entreprise (visé à l'article 238 bis du Code général des impôts).

Ce constat n'est pas sans intérêt, car il met en avant que si plus de la moitié des entreprises font application du régime fiscal de faveur du mécénat qui permet une réduction d'impôts de 60 % du montant du don effectué, les autres entreprises qui n'en font pas application traitent leurs opérations de mécénat comme des charges de l'entreprise.

La question posée est simple : au-delà de la pratique répandue qui en est faite, l'entreprise a-t-elle le choix entre l'une ou l'autre de ces possibilités ? Et si oui, sur quels fondements est-il possible de justifier qu'une dépense de mécénat pratiquée par une entreprise peut être considérée comme une charge fiscalement déductible ?

Certains auteurs estiment que le mécénat ne peut être constitutif d'une charge déductible en raison de sa définition même qui suppose une intention libérale, et donc une absence de contrepartie pour l'entreprise.

Le mécénat d'entreprise serait donc nécessairement soumis au régime fiscal de faveur du mécénat. À défaut, il s'agirait forcément d'une dépense de parrainage constitutive d'une contrepartie pour l'entreprise seule à même de justifier sa déductibilité en tant que charge.

Cette analyse n'est pas sans conséquences car elle imposerait de façon très manichéenne à l'entreprise de limiter ses dépenses de mécénat au seul seuil de déductibilité fiscale dans

NOTES

(1) L. n° 90-559, 4 juill. 1990, créant les fondations d'entreprises.

(2) AN, Séance du lundi 28 mai 1990, p. 1688, intervention de M^{me} Françoise de Panafieu.

(3) Panorama national des générosités, Observatoire de la philanthropie, Fondation de France.

li) limite de 5 pour mille (mettre le symbole) du chiffre d'affaires de l'entreprise. Au-delà, la dépense ne serait déductible de l'impôt, ni une charge déductible du résultat.

Force est de constater que la pratique n'est pas celle-là ; ce qui suppose clairement d'identifier les bonnes pratiques du mécénat d'entreprise afin de déterminer avec précision la sécurité juridique et fiscale nécessaire à l'entreprise pour s'investir sérieusement dans une demande de mécénat, en lien avec la stratégie de l'entreprise, sécurité juridique et fiscale nécessaire au développement même du mécénat. Cette question prend aujourd'hui une acuité particulière. En effet, au moment où se discute le statut de « l'entreprise », le « sujet d'intérêt collectif » (4) et où la responsabilité sociale de l'entreprise (RSE) est entrée de plain-pied dans l'entreprise moderne, il y a lieu de s'interroger sur la compatibilité entre la nature même de l'entreprise tournée vers le profit et celle du mécénat d'entreprise qui, par sa nature philanthropique, a vocation à entraîner un appauvrissement sans contrepartie de cette dernière.

Mais pour autant, le mécénat est-il contraire à l'activité sociale de l'entreprise ?

Cette analyse suppose en premier lieu un bref rappel de ce qu'est le mécénat (6). Nous aborderons en second lieu la compatibilité entre le mécénat et la finalité économique de l'entreprise (II).

I - RAPPEL RELATIF À LA NOTION DE « MÉCÉNAT »

Le mécénat se définit comme le « soutien matériel apporté, sans contrepartie directe de la part du bénéficiaire, à une œuvre ou à une personne pour l'exercice d'activités présentant un intérêt général » (5).

La personne qui apporte un tel soutien est désignée comme « mécène ». Juridiquement, le mécénat est un don. Le don suppose une intention libérale, c'est-à-dire la volonté de donner en assurant la transmission d'un bien ou d'un droit appartenant à une personne

physique ou morale au profit d'une autre (6).

L'intention libérale nécessite une absence de contrepartie ou pour le moins une contrepartie disproportionnée entre le don effectué et ce qui est reçu en retour.

L'intention libérale est nécessaire afin que l'opération de mécénat ne soit pas remise en cause, et requilibrée en un acte à titre onéreux.

Ainsi, le mécénat se traduit nécessairement par un appauvrissement du donateur et la volonté de donner ne doit pas être remise en cause par la contrepartie, même symbolique, éventuellement accordée au mécène. Le mécénat est donc une libéralité.

La « libéralité » est un terme générique qui désigne l'ensemble des actes à caractère gratuit. Il y a ainsi lieu de distinguer les libéralités entre vifs, et celles à cause de mort (par testament). Une libéralité entre vifs est alors désignée par le vocable de « donation » (7), alors qu'une libéralité à cause de mort est appelée « legs » (8).

Rapportées au mécénat des entreprises, celles-ci ne sont concernées que par les donations, ou libéralités entre vifs, puisque le décès d'une entreprise ne peut être envisagé en tant que tel.

La « donation » – ou don – est un contrat qui nécessite pour sa réalisation l'acceptation du bénéficiaire (9). Le régime spécifique des donations (9) pose une obligation de forme pour la validité de ces actes qui doivent, en principe, être notariés (10).

La pratique a cependant développé une exception à ce principe par la voie du don manuel. Cette forme de donation simplifiée ne nécessite qu'une remise matérielle du bien (la « tradition »). Les dons manuels se limitent donc de fait aux seuls biens meubles corporels qui peuvent être remis de la main à la main. Avec le développement de la « dématérialisation », la technique s'est étendue à des biens incorporels tels que les dons de chèques, valeurs mobilières ou virements bancaires (11).

Contrairement à une idée reçue, le don manuel n'est pas une somme d'argent ou d'un bien n'est pas limité dans sa valeur.

Le don manuel, qui suppose une remise du bien de la main à la main, est donc incompatible, pour sa réalisation, avec la rédaction d'un écrit. A défaut, pour sa validité, l'acte devra être notarié (12). Mais ici encore, sous certaines conditions, la pratique admet la rédaction d'un écrit. Ainsi, la réalisation d'un don manuel n'est pas exclusive de la rédaction d'une convention de mécénat, qui permet de fixer les attentes légitimes de chacune des parties. La rédaction d'une telle convention pour l'entreprise mécène apparaît d'ailleurs comme un moyen important de justifier sa démarche, au regard de son intérêt social que ce soit en interne (salariés, associés) ou à l'égard des tiers (administration fiscale).

La convention de mécénat doit alors préciser juridiquement les caractéristiques d'un pacte adjoint au don manuel.

Le pacte adjoint à un don manuel se définit en doctrine comme recouvrant « les clauses incluses, stipulées dans le contrat de don manuel, faisant corps avec ce dernier, et par lesquelles les parties aménagent certaines conditions de l'opération » (13).

NOTES

- (4) Rapport aux ministres de la Transition écologique et solidaire, de la Justice, de l'Économie, des Finances et du Travail, 9 mars 2018.
- (5) Répertoire terminologique, éd. 2000, établi par la commission générale de terminologie et de néologie.
- (6) C. civ., art. 893.
- (7) C. civ., art. 894.
- (8) C. civ., art. 895.
- (9) C. civ., art. 931 et s.
- (10) Pour un exemple de nullité des clauses et conditions d'une libéralité stipulée dans un acte sous séing privé, v. Cass. 1^{re} civ., 17 oct. 2007, n° 05-14818, JCP N 2008, n° 37, 1281, note P. Van Steenlandt.
- (11) Par ex. : admission du virement de compte à compte comme don manuel, Cass. 1^{re} civ., 12 juil. 1966, D. 1966, jur., p. 614, note H. Mazeaud.
- (12) Cass. 1^{re} civ., 12 juin 1967, D. 1967, p. 584, note Breton.
- (13) N. Peterka, Les dons manuels, préf. P. Catala, LGDJ, 2001, n° 139.

Sans entrer dans les débats doctrinaux, on peut à minima retenir que le pacte adjoint permet de déterminer les modalités et conditions du don manuel, telles que la réserve de nue-propriété à un usufruit, ou bien une clause de retour. Le pacte adjoint est également indéfiniment un outil de preuve du don manuel, d'une part, et de ses modalités et conditions, d'autre part.

Sur un plan formel, la convention de mécénat ne doit pas porter acceptation du don par le bénéficiaire, car dans ce cas le recours à l'acte notarié serait obligatoire (C. civ., art. 931), mais constater le don qui a été effectué ou en prendre acte. La convention de mécénat ne peut pas non plus être constitutive d'une promesse de don, une telle promesse étant prohibée (14).

La convention de mécénat pourra relativement prévoir les conditions attachées à la réalisation du don telles que celles-ci auront été convenues entre les parties.

Fiscalement, la révélation d'un don manuel à l'administration fiscale entraîne en principe son assujétissement au droit d'enregistrement (15) au taux de 60 % (16). Par exception, un don manuel même connu de l'administration fiscale sera exonéré de droit d'enregistrement si il répond aux conditions visées par le régime fiscal de faveur du mécénat (17).

Il s'agit là d'un point essentiel du régime fiscal de faveur du mécénat qui, bien au-delà de la réduction d'impôt dont bénéficie le mécène, permet d'exonérer le don effectué des droits d'enregistrement (v. ci-après).

En pratique, le don manuel se retrouve sous les différentes formes suivantes : le mécénat en numéraire, qui suppose le versement d'une somme d'argent, en espèces, par chèque ou virement ; le mécénat en nature, qui peut prendre la forme de la remise d'un bien acheté ou produit par l'entreprise ; le mécénat de compétence, qui est une forme de mécénat en nature mais qui se traduit par la mise à disposition par l'entreprise mécène des compétences de son entreprise et plus particulièrement de ses salariés. Le mécénat

de compétence se traduit généralement par la rédaction de conventions de mise à disposition de personnels (v. ci-après).

L'entreprise peut également procéder à une donation par acte notarié et ce, à titre obligatoire lorsque la forme même de la donation suppose pour sa validité un tel acte. Il pourra s'agir : d'une donation d'un bien immobilier (18) ;

ou d'une donation constatant un démembrement de la propriété, par exemple une donation temporaire d'usufruit (19). Il convient de relever à ce égard que l'obligation de recourir à un acte notarié relève alors de la doctrine de l'administration fiscale et non d'une obligation juridique. En cela la doctrine de l'administration fiscale est contestable.

Le don consenti devra être compatible avec la finalité poursuivie par l'entreprise et plus particulièrement si l'entreprise est portée par une personne morale.

Il convient donc de s'interroger sur la capacité juridique de l'entreprise de faire un don. Cette capacité résulte du Code civil qui précise que toute personne (physique ou morale) peut disposer de son patrimoine par voie de donation, sauf si un texte spécifique vient restreindre cette possibilité (20).

II - L'ENTREPRISE MÉCÈNE : LE MÉCÉNAT EST-IL COMPATIBLE AVEC LA FINALITÉ ÉCONOMIQUE POURSUIVIE PAR L'ENTREPRISE ?

En l'absence de texte restreignant la capacité des personnes morales à disposer de leur patrimoine à titre gratuit, le principe de capacité implique que les personnes morales, et en particulier les sociétés, peuvent librement consentir des dons (21). Cette capacité de principe est cependant limitée à la réalisation de leur objet social.

L'entreprise désigne habituellement une organisation dotée ou non de la personnalité morale (entreprise individuelle ou société) dont le but est de

produire et fournir des produits ou services à destination d'un ensemble de clients ou d'usagers.

L'entreprise a d'abord une finalité économique en favorisant la création et la distribution de richesses. Juridiquement, et par assimilation avec la définition de société, telle qu'elle résulte du Code civil, l'entreprise a pour finalité le partage d'un bénéfice ou la réalisation d'une économie (22).

Au premier abord, la finalité poursuivie par l'entreprise semble incompatible avec le mécénat, en ce que la définition même du mécénat apparaît en contradiction avec celle-ci.

En effet, comme rappelé précédemment, le mécénat se définit habituellement comme le soutien matériel apporté, sans contrepartie directe de la part du bénéficiaire, à une œuvre ou à une personne pour l'exercice d'activités présentant un intérêt général.

Le mécénat renvoie donc à une intention libérale qui se traduit par l'action de donner.

Ainsi, à l'issue de l'opération de mécénat, le mécène se verra patrimoniallement nécessairement appauvri, même si sa bienveillance l'aura valorisé socialement, intellectuellement ou culturellement.

La contradiction de principe entre l'entreprise et mécénat apparaît donc manifeste dès lors que l'entreprise n'a pas, par principe, vocation à s'appauvrir volontairement, alors même que le mécénat aboutit nécessairement à un tel appauvrissement.

Cette contradiction est renforcée par l'appréciation juridique de la notion

NOTES

- (14) *Ibid.*, n° 157.
- (15) CGI, art. 795.
- (16) CGI, art. 777, Tableau III.
- (17) CGI, art. 200, 238 bis et 757, 3°.
- (18) C. civ., art. 710-1.
- (19) BOFIP Impôts, BOI - PART - ISF - 30-20-20-20120912, § 200.
- (20) C. civ., art. 902.
- (21) C. civ., art. 902.
- (22) C. civ., art. 1832.

(« intérêt social ») qui correspond à la réalisation par l'entreprise, en tant que personne morale, de ses objectifs qui eux-mêmes se traduisent par la réalisation d'une économie ou d'un bénéfice. Remarque : Pour les entreprises individuelles, la problématique est simplifiée. En effet, l'entreprise individuelle n'est pas une société et n'a pas de personnalité juridique. Par conséquent, la notion d'« intérêt social », issue du droit des sociétés, est inopérante.

Si elle se justifie du fait de la juxtaposition d'intérêts pouvant être opposés au sein d'une société, cette notion ne peut avoir ce rôle dans une entreprise individuelle des lors qu'il n'existe que le seul intérêt de l'exploitant.

En revanche, l'entreprise individuelle reste concernée par la notion fiscale de l'acte anormal de gestion (v. ci-après).

En effet, les actes passés par une entreprise, dotée de la personnalité morale, ne sont pas totalement libres. Ces actes doivent respecter le principe de spécialité de la société, d'une part, c'est-à-dire l'activité que celle-ci a pour but de poursuivre conformément à ses statuts, et son intérêt social, d'autre part. Les décisions prises par la société doivent être conformes à l'intérêt social, et être à ce titre utiles et profitables à la société (23).

Le principe de la spécialité des personnes morales n'est pas que théorique. Celui-ci a en effet été rappelé et codifié à l'occasion de la réforme du Code civil intervenue en 2016, qui a créé un nouvel article 1145, alinéa 2, qui dispose que « la capacité des personnes morales est limitée aux activités que défini par leurs statuts et aux actes qui leurs sont accessoires, dans le respect des règles applicables à chacune d'entre elles ».

L'intérêt social résulte de l'article 1832 du Code civil, qui définit, dans le cadre de sa rédaction actuelle (juin 2018), le contrat de société, et dont il ressort que la finalité, légale, de toute société est la réalisation de profits ou d'économies. Le contenu de l'intérêt social est sujet à débat en doctrine en ce que de savoir s'il

correspond à l'intérêt des associés ou à un intérêt plus large attaché à la personne morale elle-même. Dans l'une ou l'autre de ces acceptions, l'intérêt social apparaît à première vue en contradiction avec le mécénat dès lors que dans un cas il prive les actionnaires d'une partie des bénéfices distribuables et dans l'autre diminue les recettes de la société nécessaires à son développement.

Le mécénat, en ce qu'il aboutit à l'appauvrissement économique de l'entreprise, personnel morale, serait donc, a priori, contraire à son intérêt social. Cette analyse est confortée par les règles fiscales applicables à la notion de l'acte anormal de gestion.

L'ensemble de ces critères met donc en évidence une incompatibilité de principe entre le mécénat et l'intérêt social de l'entreprise (en tant que structure dotée de la personnalité morale), en ce que le mécénat se traduit par un appauvrissement de l'entreprise et que, par principe, la finalité même poursuivie par l'entreprise est incompatible avec son appauvrissement volontaire.

Au-delà du débat actuel relatif à l'entreprise, « objet d'intérêt collectif », et plus particulièrement de « l'entreprise à mission », il y a lieu de réconcilier le mécénat et l'intérêt social de l'entreprise.

III - LE MÉCÉNAT FAVORISE LA FINALITÉ POURSUIVIE PAR L'ENTREPRISE : LA PRISE EN COMPTE DE L'INTÉRÊT SOCIAL DE L'ENTREPRISE

Malgré la contradiction apparente entre mécénat et entreprise, le mécénat permet à l'entreprise de prendre pleinement sa place dans la société en affirmant son rôle social, son lien entre les hommes et les activités.

Ainsi, l'entreprise mécène peut, à travers son action, mener un ensemble d'initiatives qui permettent de contribuer au développement d'une image positive de l'entreprise, tant vis-à-vis de ses associés et collaborateurs que vis-à-vis des tiers.

Cette notion se retrouve notamment dans le concept de « responsabilité sociale » des entreprises (31) qui vise à

Ces retombées, même s'il ne s'agit pas de retombées économiques directes, doivent alors être réelles et en adéquation avec les sommes engagées, ce que contrôlent les associés qui doivent être informés de ces opérations. Ce pouvoir de contrôle paraît légitime, au même titre que toute opération de gestion des dirigeants, dans la mesure où les actionnaires abandonnent une part des bénéfices qui leur revient.

« Un acte mécénat est un instrument de valorisation pour l'entreprise s'inscrivant dans sa stratégie commerciale, mais également un acte d'intérêt général qui contribue à l'enrichissement du patrimoine commun.

Lorsqu'une entreprise choisit d'aider la communauté en encourageant la recherche, la création artistique ou la défense du patrimoine, ce n'est pas seulement l'activité culturelle elle-même qui définit le recours au mécénat, mais plutôt le souci de valorisation de l'image de la firme. C'est pourquoi le mécénat d'entreprise s'inscrit, comme le parrainage, dans une logique de communication de l'entreprise.

Ainsi les entreprises comptabilisent-elles leurs dépenses de mécénat à des titres extrêmement variés. Cette variété se retrouve au niveau de l'imputation fiscale : articles 238 bis ou 31, 7 du Code général des impôts.

Dans les faits, la catégorie fiscale du don désintéressé coïncidant mal avec l'objectif même des entreprises et pouvant d'ailleurs apparaître en contradiction avec le droit des sociétés, c'est au mécanisme de prise en compte dans les frais généraux que les entreprises ont le plus souvent recours » (27).

Comme le souligne Dan ROSKIS dans son étude relative au mécénat d'entreprise, « en l'absence de jurisprudence établie et spécifique au mécénat (28), les principes que la loi et les tribunaux ont dégagés en matière d'abus de biens sociaux inclinent à considérer l'intérêt social d'une opération de mécénat selon trois critères. Il s'agit du montant des dépenses du mécénat de l'intérêt personnel des dirigeants et enfin des retombées attendues de l'opération » (29).

Aussi, afin de vérifier que la dépense engagée par l'entreprise est conforme à son intérêt social, il convient de s'assurer du respect des conditions suivantes :

- la dépense de mécénat doit être proportionnée aux capacités de l'entreprise mécène. Cette proportionnalité se détermine en fonction de l'importance de l'entreprise et de sa capacité financière. Pour autant, la proportionnalité de l'engagement de l'entreprise au regard de l'action mécénée reste soumise à un aléa, et le succès escompté de l'action doit être privilégié à sa réussite effective ;

- l'opération mécénée ne doit pas répondre à l'intérêt personnel des dirigeants. Cette notion s'apparente ici à celle d'abus de bien social défini par le Code de commerce et qui se traduit comme le fait pour les dirigeants « de faire, de mauvaise foi, des biens ou du crédit, de la société, un usage qu'ils savent contraire à l'intérêt de celle-ci, à des fins personnelles ou pour favoriser une autre société ou entreprise dans laquelle ils sont intéressés directement ou indirectement » (30). Comme pour toute sanction pénale, ces critères sont d'interprétation restrictive ;

- l'opération mécénée doit être envisagée en fonction des retombées identifiées par l'entreprise (31). Comme évoqué précédemment, il n'est pas question ici d'envisager la réalisation de l'opération de mécénat au regard d'une contrepartie directe et proportionnée du don effectué au regard de l'avantage attendu en retour par l'entreprise.

Cette acception serait par ailleurs contraire à la notion même de « mécénat », comme nous avons pu

l'envisager précédemment, et qui suppose par nature un appauvrissement du mécène.

A cet égard, il y a lieu de ne pas confondre la notion de « lien direct » entre la somme versée et la contrepartie reçue qui caractérise un échange économique, tel que le parrainage, ce lien direct étant incompatible avec la notion même de « mécénat », et l'intérêt direct ou indirect de l'entreprise qui pose la question de savoir si l'opération de mécénat, bien qu'étant effectuée sans contrepartie proportionnée, a bien été effectuée en prenant en considération l'objet social de l'entreprise et les objectifs transmis par elle (valorisation de son image vis-à-vis de ses salariés, de ses clients, etc.).

A ce titre, il semble possible de s'appuyer sur la notion fiscale d'« acte anormal de gestion ».

Car en effet, si l'opération de mécénat portée par l'entreprise ne peut en soi être assimilée à une opération commerciale normale, telle que le parrainage, par exemple, il n'apparaît pas non plus possible d'admettre que cette opération aille à l'encontre de l'intérêt de l'entreprise mécène.

D'une manière générale, l'acte anormal de gestion est celui qui met une dépense ou une perte à la charge de l'entreprise ou qui prive cette dernière d'une recette sans être justifiée par les intérêts de l'exploitation commerciale (32).

La notion d'« acte anormal de gestion » revient ici aux règles fiscales applicables à la déductibilité des charges de l'entreprise.

Ainsi, lorsqu'une entreprise engage des dépenses, de quelque nature

NOTES

(27) JO AN 28 mai 1990, p. 1688
 (28) Sous réserve de la jurisprudence récente de la Cour de Cassation (Chim., 5 mars 2014 ci-après-visée au n°31, l'analyse de Dan ROSKIS reste pertinente.
 (29) Mécénat d'entreprise. Dan ROSKIS, janvier 2008, Rep. DS
 (30) C. com., art. L. 241-3, 4° (SARL), L. 242-6, 3° et L. 242-3 (SA), L. 244-1 (SAS).
 (31) X. Delo, Mécénat et parrainage - Guide juridique et fiscal, Juris Service, 2004.
 (32) Mécénat d'entreprise. Dan ROSKIS, Fiscal 2014, n° 78150.

NOTES

(23) Cass. com., 13 déc. 2005, n° 9896, RJD 2016, n° 273.
 (24) Définition de la responsabilité sociale des entreprises selon la Commission européenne, in Livre vert Promoting a European Framework for Corporate Social Responsibility, 2001.
 (25) L. n° 89-1172, 30 déc. 1989.
 (26) JOAN 28 mai 1990, p. 1688.

que ce soit, celles-ci ne peuvent être déductibles que si elles répondent aux conditions suivantes (33) :

- elles doivent correspondre à une charge effective pour l'entreprise ;
- elles doivent être imputées parmi les charges de l'exercice au cours duquel elles ont été engagées ;
- elles doivent être appuyées de justifications suffisantes ;
- elles doivent se rattacher à la gestion normale de l'entreprise et être exposées dans son intérêt direct.

Aussi, par principe, seuls sont déductibles les dons versés dans l'intérêt direct de l'entreprise, qui relèvent d'une gestion commerciale normale (contrairement aux notions d'« intérêt social » et d'« abus de bien social » propres aux sociétés). La notion d'« acte anormal de gestion » est applicable aux entreprises individuelles.

Cette incompatibilité apparente entre le mécénat et les objectifs poursuivis par l'entreprise trouve ainsi sa reconnaissance légale aux termes de l'article 238 bis du Code général des impôts, qui autorise, dans certaines limites, le mécénat d'entreprise.

Dans cette perspective, le mécénat a possédé ainsi une connotation positive qui peut déteindre efficacement sur l'entreprise mécène. Dès lors, même lorsque l'intention est purement libérale, c'est-à-dire sans contrepartie attendue en retour, le mécénat n'est pas forcément dénué d'intérêt pour l'entreprise sur le plan social. En effet, comme le relève un auteur (34), « le mécénat d'entreprise est gratuit au sens économique du terme, a généralement pour objet ou pour effet de promouvoir l'image de marque de l'entreprise ou de son activité auprès du public, de sa clientèle et de son personnel ». Simplement, « le mécène n'attend pas en retour de son action, et à la différence du *Farrain* ou *sponsor*, une retombée économique immédiate ou à court terme, quantifiable financièrement et proportionnée à l'investissement initial » (35).

Ainsi, dans les faits, l'opération de mécénat n'est pas contraire à l'intérêt social dans la mesure où elle permet bien potentiellement à l'entreprise de communiquer de manière positive et d'obtenir des contreparties sociales et morales qui, bien qu'indirectes, incertaines, diffusées et difficilement quantifiables, sont également bien réelles.

Cet aspect intrinsèque du mécénat est d'ailleurs visible lors du traitement comptable du don. En effet, pour l'entreprise, les dépenses de mécénat constituent comptablement des charges du résultat des activités ordinaires, à constater dans le compte « *Publicité, publication, relations publiques* » (ligne « autres charges externes »). Il y a donc dans tous les cas, initialement, une déduction comptable du résultat pour une charge relative à l'image de l'entreprise, à sa communication, indépendamment du régime fiscal de faveur du mécénat, et sans que cette dépense soit qualifiée de *parrainage* pour autant.

A ce stade, l'entreprise peut, si elle le souhaite, réintégrer les sommes pour la détermination du résultat fiscal imposable, afin d'ouvrir droit à la réduction d'impôt dans le cadre du mécénat. Mais il est, à notre sens, tout à fait possible de laisser ces dépenses en charges sans bénéficier des avantages fiscaux, au risque peut-être, suivant la situation, de rendre plus flou le bénéfice de l'acte pour la société.

Celle analyse semble corroborée par la doctrine de l'administration fiscale relative aux règles de déductibilité des charges constitutives de dons qui confirme la déductibilité des dons en tant que charge des

lors que le don effectif prend en considération l'intérêt commercial de l'entreprise.

La doctrine précise à cet égard : « Les dons et subventions qui ne sont pas consentis dans l'intérêt commercial de l'entreprise présentent le caractère de libéralités qui doivent être réintégrés pour la détermination du résultat fiscal. Cependant, le point de savoir si en assurant un avantage à un tiers, l'entreprise a poursuivi ou non des fins étrangères à son activité est essentiellement une question de fait qui ne peut être résolue qu'au vu des circonstances propres à chaque cas particulier » (36).

Pour l'ensemble des raisons ci-dessus évoquées, la notion d'« intérêt commercial » visée dans la doctrine fiscale ne doit pas être confondu avec la notion de « contrepartie commerciale » qui qualifierait le don en opération de *parrainage*, en l'absence d'intention libérale mais renvoie bien effectivement à la finalité sociale de l'entreprise (il convient de relever par ailleurs que les règles de déductibilité des charges de *parrainage* font l'objet de règles spécifiques fixées par la doctrine fiscale) (37).

Mais, au-delà de cette reconnaissance légale, le mécénat d'entreprise doit, à travers les choix effectués par l'entreprise mécène, contribuer à l'intérêt social de l'entreprise.

Il importe donc, pour l'entreprise, de toujours définir sa politique de mécénat en prenant en considération son intérêt social, et de s'assurer que les moyens consacrés par l'entreprise à son action de mécénat sont proportionnés.

NOTES

(33) CGI, art. 39-1.

(34) A. Chauveau-Maulini, L'abus de bien social dans l'ombre du mécénat, juris association n° 379, 15 mai 2008.

IV - COMPATIBILITÉ DU MÉCÉNAT D'ENTREPRISE AVEC L'INTÉRÊT SOCIAL DE CETTE DERNIÈRE. VERS UNE CONFIRMATION JURISPRUDENTIELLE ET POURQUOI PAS... LÉGALE

L'analyse ci-dessus reproduite semble aujourd'hui confortée par la jurisprudence du Conseil d'Etat qui, dans le cadre d'une décision plénière du 9 mai 2018, insiste sur le fait qu'il y a lieu de rattacher les dépenses de mécénat aux dons,

« lesquels doivent être enregistrés selon le cas dans un compte de "services extérieurs", rattaché aux comptes de classe 15 "charges générales d'exploitation", ou au compte de classe 22 "charges exceptionnelles", comme le prévoit le règlement du 23 avril 1999 également mentionné au point 3, qui prescrit un enregistrement des dons, selon le cas, dans les charges exceptionnelles mentionnées au compte 6713 "dons, libéralités". Les dépenses de mécénat réalisées par une entreprise doivent, ainsi, être comptabilisées en charges exceptionnelles lorsqu'elles ne peuvent être regardées, compte tenu des circonstances de fait, notamment de leur absence de caractère récurrent, comme relevant de l'activité habituelle et ordinaire de l'entreprise et en charges d'exploitation dans le cas contraire (...) » (38).

En raison de la finalité purement fiscale de cet arrêt, il semble qu'il n'y a pas lieu de chercher à justifier davantage la possibilité pour une entreprise de traiter sous forme de charge une dépense de mécénat, dès lors que, par ailleurs, cette dépense remplit les conditions de déductibilité des charges engagées par l'entreprise.

Cette faculté dont la mise en œuvre semble confortée par la jurisprudence du Conseil d'Etat s'inscrit également dans la tendance actuelle qui vise à reconnaître à l'entreprise un rôle social accru.

En effet, et bien qu'au moment de la rédaction de cet article, la loi « PACTE » ne soit pas encore votée, il ressort du rapport rédigé par Mme Nicole Nolat et M. Jean-Dominique Senard sur « l'entreprise, objet d'intérêt collectif », une tendance forte à voir reconnaître à la société en tant que personne morale une dimension visant à prendre en considération dans la réalisation de sa mission, et donc de son objet social, un rôle ne se rattachant plus seulement à la réalisation d'une économie ou au partage d'un bénéfice.

Ainsi, comme le souligne ce rapport, même si « le rôle premier de l'entreprise n'est pas la poursuite de l'intérêt général, mais des attentes croissantes à l'égard des entreprises - sont également exprimées, avec l'essor des défis environnementaux et sociaux ».

Par ailleurs, « chaque entreprise a donc une raison d'être non réductible au profit ».

La prise en compte de ces aspects, parmi d'autres critères (court-terme, financiarisation pesant sur l'entreprise, intérêts collectifs, enjeux sociaux et environnementaux, etc.) conduisant les auteurs du rapport à préconiser une évolution législative visant à prendre en considération cette dimension.

Parmi ces recommandations, nous relevons notamment : « (...) ajouter un second alinéa à l'article 1833 du Code civil : « (...) La société doit être gérée dans son intérêt propre, en considérant les enjeux sociaux et environnementaux de son activité » ;

- confirmer à l'article 1835 du Code civil la possibilité de faire figurer une « raison d'être » dans les statuts d'une société, quelle que soit sa forme juridique, notamment pour permettre les entreprises à mission.

Un deuxième alinéa serait ainsi adjoint : « L'objet social peut préciser la raison d'être de l'entreprise constituée » ;

d'une « raison d'être » visant à guider la stratégie de l'entreprise en considération de ses enjeux sociaux et environnementaux. L'article L. 225-35 du Code de commerce serait ainsi complété des mots soulignés : « Le conseil d'administration détermine les orientations de l'activité de la société en référence à la raison d'être de l'entreprise, et veille à leur mise en œuvre, conformément à l'article 1833 du Code civil » ;

- reconnaître dans la loi l'entreprise à mission (C. com., art. L. 225-100-1), accessible à toutes les formes juridiques de sociétés, à la condition de remplir quatre critères que sont : (1) l'inscription de la raison d'être de l'entreprise dans ses statuts ; (2) l'existence d'un comité d'impact doté de parties prenantes ; (3) la mesure par les organes de gouvernance du respect de la raison d'être inscrite dans les statuts ; (4) la publication d'une déclaration de performance extra-financière comme les sociétés de plus de cinquante salariés.

Si, à travers ce rapport, dont les propositions ont été reprises dans la loi Pacte présentée en conseil des ministres le 18 juin 2018, il est possible de s'interroger sur cette tendance trop française de vouloir faire relever de la loi ce qui devrait d'abord relever de la responsabilité individuelle et sociale des personnes et des associés des entreprises en particulier, force est de constater que cette tendance, a fortiori si elle se traduit dans la loi, aura pour effet de lever les dernières réticences psychologiques sur la compatibilité entre le mécénat et l'intérêt social de l'entreprise, et plus encore sur la compatibilité entre le régime fiscal

NOTES

(38) CE, plén., 9 mai 2018, n° 388209, Caisse régionale de Crédit agricole mutual de Pyrénées-Gascogne.

de faveur du mécénat et les règles applicables aux charges déductibles des entreprises.

En définitive, cette analyse doit participer à l'établissement des bonnes pratiques du mécénat d'entreprise. Nous retiendrons notamment que :

- l'entreprise mécène doit veiller à ce que sa politique de mécénat et les actions de mécénat prennent en considération son intérêt social : tel ne serait pas le cas, par exemple, d'une dépense effectuée de façon totalement anonyme par une entreprise avec la volonté de celle-ci que le don ne soit connu de personne. Il s'agirait dans ce cas d'une faute de gestion contraire à l'intérêt social de l'entreprise ;

- les actions de mécénat ciblées par l'entreprise doivent relever du champ d'application du régime fiscal de faveur du mécénat d'entreprise ;
- indépendamment de la déduction effective du mécénat réalisé des bénéfices de l'entreprise au titre du régime fiscal de faveur du mécénat (39), il est nécessaire que les dépenses de mécénat de l'entreprise respectent les conditions générales de déductibilité des charges des entreprises.

Le don versé doit ainsi présenter une réelle justification pour l'entreprise et relever d'une gestion commerciale normale de celle-ci. » En conséquence, la mise en œuvre ou le financement d'une action de

mécénat par l'entreprise suppose au préalable une définition à minima du projet afin de valider sa compatibilité avec les objectifs poursuivis par l'entreprise.

NOTES

(39) CGI, art. 238 bis.



www.droit-patrimoine.fr

ACTUALITÉ | PRATIQUE | ANALYSE | DOSSIER | JURISPRUDENCE

VIVEZ LES ÉVOLUTIONS DU DROIT ET DU MONDE DU DROIT



BULLETIN D'ABONNEMENT

À retourner à l'adresse suivante : INFO6TM - Service abonnements - 25 rue Dupont des Loges - 57000 Metz - Tél. : 01 40 05 23 45 - Mail : abonnements@info6tm.com

TTABA0002

OUI, je souhaite m'abonner à **Droit & Patrimoine** et je choisis la formule suivante :

Formule et composition de l'abonnement annuel **Prix HT** **Prix TTC**

- | | | | |
|---|--|----------------|--------------------------|
| <input type="checkbox"/> Revue mensuelle et lettre hebdomadaire (réf. JO002) : 11 numéros mensuels, 1 index, 45 lettres hebdomadaires, les actualités et contenus en ligne réservés aux abonnés, la version numérique des numéros via appli mobile | | 670,35€ | 684,42€ |
| | | 548€ | 559€⁵⁰ |
| <input type="checkbox"/> Revue mensuelle (réf. JO001) : 11 numéros mensuels, 1 index, les actualités et contenus en ligne réservés aux abonnés, la version numérique des numéros via appli mobile | | 455€ | 464€⁵⁵ |
| <input type="checkbox"/> Lettre hebdomadaire (réf. JO103) : 45 lettres hebdomadaires, les actualités et contenus en ligne réservés aux abonnés, la version numérique des numéros via appli mobile | | 197,55€ | 201,70€ |

par chèque joint à l'ordre de INFO6TM ; je recevrai une facture acquittée

je réglerai à réception de facture

TVA 21%. Les tarifs indiqués sont valables jusqu'au 31/12/2018 franco de port et d'emballage sous réserve d'une modification du taux de TVA applicable au moment de la commande. Pour tout envoi hors de France métropolitaine, une majoration est prévue sur le prix HT de 10% pour l'Europe et les DOM-TOM, et de 20% pour les autres pays. Ces tarifs correspondent à des abonnements annuels. Les abonnements sont automatiquement renouvelés d'une année sur l'autre sauf avis contraire de votre part signifié deux mois avant la date d'échéance. Conformément à la loi « Informatique et Libertés », vous disposez d'un droit d'accès et de rectification aux informations vous concernant auprès de la direction commerciale de INFO6TM.

INFO6TM | Siège social : Immeuble Valmy B1 137 qual de Valmy | 75010 PARIS | INFO6TM SAS au capital de 10 000 € | Code APE : 6420Z | RCS Paris B15 380 496 | N° Intra. FR 65815380498

J'indique mes coordonnées : Mme Mr

Nom

Prénom

Fonction

Raison sociale

Adresse

Code postal

Ville

Téléphone

Fax

E-mail (obligatoire)

N° Siret

Code NAF Siège Établissement

Nombre de salariés à mon adresse

Date : / / Signature et cachet :



La signature de ce bulletin d'abonnement emporte adhésion des conditions générales de vente consultables sur www.droit-patrimoine.fr