

Cour des comptes



LE SOUTIEN PUBLIC AU MÉCÉNAT DES ENTREPRISES

Un dispositif à mieux encadrer

Communication à la commission des finances, de l'économie générale
et du contrôle budgétaire de l'Assemblée nationale

Novembre 2018

Sommaire

AVERTISSEMENT	5
SYNTHÈSE	9
ORIENTATIONS ET RECOMMANDATIONS	15
INTRODUCTION	17
CHAPITRE I UN DISPOSITIF FISCAL AVANTAGEUX ET DYNAMIQUE	21
I - DES MESURES FISCALES PARMI LES PLUS FAVORABLES AU PLAN INTERNATIONAL	21
A - Le dispositif général de l'article 238 <i>bis</i> du code général des impôts : une mesure très incitative	21
B - Un dispositif sans équivalent parmi les pays comparables à la France	25
C - Des mesures fiscales spécifiques en faveur du mécénat culturel	28
II - UN DÉVELOPPEMENT SANS PRÉCÉDENT DU MÉCÉNAT DEPUIS 2003	30
A - Une forte progression du nombre d'entreprises mécènes	31
B - Une concentration du mécénat	34
C - Le mécénat des entreprises en faveur des trésors nationaux : un outil puissant	41
CHAPITRE II DES ÉVOLUTIONS DU MÉCÉNAT INSUFFISAMMENT PRISES EN COMPTE	45
I - L'ÉVOLUTION DES MODES D'INTERVENTION DES ENTREPRISES MÉCÈNES : LA PLACE MAJEURE DES FONDATIONS ET FONDS DE DOTATION	46
A - Un secteur en rapide essor dans un cadre juridique progressivement diversifié	46
B - Les fragilités ressortant du contrôle de grandes fondations	48
C - Les insuffisances du suivi et du contrôle des fondations et fonds de dotation par l'État	60
II - LA TRANSFORMATION DU MÉCÉNAT DES ENTREPRISES	63
A - La diversification des secteurs d'intervention du mécénat	63
B - L'apparition dans les grandes entreprises de véritables politiques de mécénat.....	66
C - Des évolutions récentes tendant à brouiller la distinction entre le mécénat et d'autres modalités d'intervention des entreprises	68
D - Des évolutions mal appréhendées par l'État	74
CHAPITRE III UNE DÉPENSE FISCALE CROISSANTE, À L'EFFICIENCE MAL ÉVALUÉE ET PEU CONTRÔLÉE	79
I - LE DYNAMISME DE LA DÉPENSE FISCALE	79
A - Une dépense fiscale affichée de l'ordre de 900 millions d'euros.....	79
B - Une dépense très dynamique devenue un enjeu financier significatif.....	82
C - Une dépense fiscale spécifique en faveur du mécénat culturel d'un coût marginal	84
II - UNE FAIBLE MAÎTRISE DE LA DÉPENSE FISCALE	85
A - Des prévisions annuelles du montant de la dépense fiscale peu fiables.....	85
B - Un élargissement du dispositif fiscal français à des actions de mécénat menées dans l'Union européenne à l'incidence incertaine	87
C - L'absence d'évaluation récente de l'efficacité des mesures fiscales en faveur du mécénat des entreprises	88

III - UNE DÉPENSE FISCALE INSUFFISAMMENT CONTRÔLÉE.....	91
A - L'absence de démarche systématique	91
B - Des contrôles rendus difficiles par un cadre juridique complexe.....	92
C - Des contrôles de faible ampleur	93
CHAPITRE IV UN SOUTIEN À MIEUX DÉFINIR ET À MIEUX ENCADRER.....	99
I - LA NÉCESSITÉ D'UN RÔLE PLUS ACTIF DE L'ÉTAT	100
A - Trois priorités pour renforcer l'efficacité du soutien de l'État au mécénat des entreprises : connaître, évaluer et contrôler.....	100
B - Une organisation interministérielle plus efficace à mettre en place	101
II - PLUSIEURS SCÉNARIOS D'AJUSTEMENT DU DISPOSITIF FISCAL À EXAMINER À COURT TERME.....	104
A - Un levier principal de maîtrise de la dépense fiscale : le taux de la réduction d'impôt	105
B - Un second levier d'adaptation du dispositif fiscal : le plafonnement de l'avantage fiscal.....	108
III - UNE CLARIFICATION INDISPENSABLE DE CERTAINES RÈGLES APPLICABLES AU MÉCÉNAT	112
A - Des dispositions relatives au mécénat de compétence à préciser.....	112
B - Un régime des contreparties accordées aux mécènes à redéfinir	116
IV - UN RENFORCEMENT SOUHAITABLE DU CADRE D'INTERVENTION DES ENTREPRISES MÉCÈNES ET DES ORGANISMES BÉNÉFICIAIRES.....	121
A - Rendre plus rigoureux le fonctionnement des fondations et des fonds de dotation	121
B - Mieux distinguer le champ du mécénat par rapport à celui d'autres modes d'intervention des entreprises	124
CONCLUSION GÉNÉRALE	129
ANNEXES	133

Avertissement

En application du 2^o de l'article 58 de la loi organique du 1^{er} août 2001 relative aux lois de finances (LOLF), la Cour a été saisie par le président de la commission des finances, de l'économie générale et du contrôle budgétaire de l'Assemblée nationale d'une demande d'enquête portant sur la dépense fiscale relative au mécénat des entreprises, par lettre du 11 décembre 2017.

Par un courrier en date du 20 décembre 2017, le Premier président lui a indiqué qu'une formation interchambres, réunissant les première, troisième et cinquième chambres, effectuerait cette enquête, dont le champ, l'approche et la date de remise seraient précisés au cours d'une séance de travail. Cette séance a réuni, le 1^{er} février 2018, M. Carrez, député désigné par la commission des finances, de l'économie générale et du contrôle budgétaire pour suivre cette enquête, et M. Durrleman, président de chambre maintenu, accompagné de MM. Clément et Duboscq, conseillers maîtres.

Les principaux axes définis lors de cette réunion ont été confirmés par une lettre du Premier président au président de la commission des finances, de l'économie générale et du contrôle budgétaire en date du 19 février 2018¹.

Comme précisé dans le cadre de ces échanges, l'enquête de la Cour a porté sur la période 2003-2017 de manière à dresser le bilan de la loi du 1^{er} août 2003 relative au mécénat, aux associations et aux fondations, dite « loi Aillagon », qui a considérablement renforcé les incitations fiscales au mécénat des entreprises et élargi son cadre d'intervention, et à analyser le développement et les évolutions du mécénat pendant cette période.

Les investigations de la Cour ont visé à apprécier l'importance et l'efficacité de ces dispositifs et leur apport aux politiques publiques. L'enquête a comporté dans cette perspective l'examen de la principale mesure fiscale instaurée par ce texte et codifiée à l'article 238 *bis* du code général des impôts (CGI), mais aussi celui des mesures spécifiques en faveur du mécénat culturel, parmi lesquels la réduction d'impôt sur les sociétés de 90 % dans le cadre de l'acquisition de trésors nationaux (art. 238 *bis*-0 A du CGI)².

Quatre champs d'investigations ont été convenus à ce titre.

Le premier a consisté à analyser le rôle des services du ministère en charge des finances dans le suivi des dispositifs fiscaux. Il s'est agi notamment d'apprécier la dynamique de ces derniers, tant en termes financiers qu'au regard du nombre et du type d'entreprises concernées, de mesurer la nature et l'importance des contrôles en ce domaine, et d'examiner le référentiel

¹ Ces différents courriers figurent en annexe 1.

² Des mesures sont également prévues pour l'acquisition d'œuvres d'artistes vivants ou d'instruments de musique, à condition de rendre les premières visibles au public et de mettre les seconds à disposition de musiciens, ou, dans des conditions très particulières, pour la diffusion du spectacle vivant et des expositions d'art contemporain ou pour la restauration de monuments historiques privés. La dépense fiscale liée à chacun de ces dispositifs est marginale (inférieure à 1 M€ par an).

(fondement du plafonnement des contreparties admises à 25 % du don, distinction entre mécénat et parrainage, éligibilité des dépenses réalisées à l'étranger notamment).

Le deuxième champ de l'enquête a consisté en une approche sectorielle de la dépense de mécénat, de façon à mesurer l'importance relative des principaux domaines bénéficiaires et à analyser leurs évolutions respectives au cours de la période récente.

Un troisième axe des travaux a porté sur les modes d'intervention des entreprises, en particulier le développement des fondations et des fonds de dotation, étroitement lié à l'essor du mécénat depuis quinze ans. Dans ce cadre, la Cour a effectué spécifiquement, pour les besoins de l'enquête, le contrôle de trois fondations bénéficiaires de mécénat des entreprises, différant tant par leur statut que par leur champ d'action : la Fondation du patrimoine, créée par la loi, au titre de l'article L. 111-12 du code des juridictions financières (CJF), la Fondation reconnue d'utilité publique Agir Contre l'Exclusion (FACE) et la Fondation d'entreprise Louis Vuitton, au titre de l'article L. 111-10 du CJF.

Un quatrième axe a visé à apporter un éclairage plus spécifique sur le mécénat en région et celui des petites entreprises, et à analyser les éventuels obstacles à leur développement.

La formation interchambres a été instituée le 7 mars 2018 par arrêté du Premier président. La phase d'instruction s'est déroulée de mars à juillet 2018, auprès de plusieurs administrations centrales, notamment auprès des services et directions du ministère de l'action et des comptes publics, du secrétariat général du ministère de la culture et de la communication, de la direction de la jeunesse, de l'éducation populaire et de la vie associative du ministère de l'éducation nationale et de la jeunesse, et auprès de la direction des libertés publiques et des affaires juridiques du ministère de l'intérieur.

Elle a aussi donné lieu à des déplacements sur le terrain, principalement en région Centre-Val-de-Loire et en région Normandie, et à des rencontres avec divers organismes publics ou privés, intervenant dans le domaine du mécénat ou le secteur des fondations, parmi lesquels plusieurs établissements publics placés sous la tutelle du ministère de la culture et de la communication, le Haut conseil pour la vie associative et l'association Admical. Un point d'étape sur l'enquête a été organisé à l'Assemblée nationale le 24 mai 2018 avec M. Gilles Carrez.

Le contrôle de chacune des trois fondations a donné lieu à une instruction spécifique. Des relevés d'observations provisoires ont été transmis à leurs dirigeants et, le cas échéant, aux administrations chargées de leur contrôle. Des auditions de la Fondation FACE et de la Fondation Louis Vuitton ont été organisées après réception de leurs réponses. Indépendamment des mentions figurant dans la présente communication, ces trois contrôles feront l'objet de suites définitives selon les modalités prévues par le code des juridictions financières.

Les observations relatives à la dépense fiscale de mécénat des entreprises ont donné lieu, pour leur part, à l'envoi le 24 juillet 2018, d'un relevé d'observations provisoires à la direction générale des finances publiques, à la direction de la législation fiscale, à la direction de la jeunesse, de l'éducation populaire et de la vie associative, ainsi qu'à la direction générale du Trésor. Les différents destinataires ont été auditionnés le 2 octobre 2018.

Ces auditions ont été complétées par celles de la direction des libertés publiques et des affaires juridiques du ministère de l'intérieur et du secrétariat général du ministère de la culture et de la communication. Ont été également organisés des échanges de la formation commune avec la Fondation de France, l'association Admical, et M. Jean-Jacques Aillagon, ancien ministre de la culture et de la communication. Une liste des personnes rencontrées au cours de l'enquête est présentée en annexe 2.

Un relevé d'observations provisoires de synthèse a été ensuite adressé à la direction générale des finances publiques, à la direction de la législation fiscale, à la direction de la jeunesse, de l'éducation populaire et de la vie associative, à la direction des libertés publiques et des affaires juridiques et au secrétariat général du ministère de la culture et de la communication. Des extraits ont été transmis aux dirigeants des trois fondations contrôlées ainsi qu'à la Banque de France.

Après l'examen des réponses reçues et une deuxième audition, à leur demande, le 30 octobre 2018, des dirigeants de la Fondation FACE, la présente communication, qui constitue la synthèse définitive de l'enquête menée par la Cour, a été délibérée, le 5 novembre 2018, par la formation interchambres présidée par M. Durrleman, président de chambre maintenu, et composée de MM. Racine, Guaino, Clément, Mme Périn, M. Soubeyran, conseillers maîtres, et M. Blanchard-Dignac, conseiller maître en service extraordinaire, le rapporteur général de la formation commune étant M. Duboscq, conseiller maître, les rapporteurs M. de Nicolay, conseiller maître, MM. Huiban et Valette-Valla, conseillers référendaires, M. Clément étant contre-rapporteur.

Le projet de communication a été ensuite examiné et approuvé le 13 novembre 2018 par le comité du rapport public et des programmes de la Cour des comptes, composé de M. Migaud, Premier président, M. Briet, Mme Moati, M. Morin, Mme de Kersauson, M. Maistre, rapporteur général du comité, MM. Andréani et Terrien, présidents de chambre, et M. Johanet, procureur général, entendu en ses observations.

Synthèse

Alors que la France a longtemps accusé un retard important, par rapport à la plupart des pays voisins, dans la consécration du mécénat comme source de financement d'actions d'intérêt général, en complément de celui du secteur public, comme dans le développement des fondations, dans le prolongement de la loi du 13 juillet 1987, la loi du 1^{er} août 2003 sur le mécénat, les associations et les fondations, dite « loi Aillagon », a entendu remédier à cette situation. La présente communication vise, conformément à la demande de la commission des finances de l'Assemblée nationale, à dresser un bilan de cette dernière avec un recul suffisant pour apprécier ses apports mais aussi ses limites.

Un dispositif fiscal avantageux et dynamique

Avec la loi Aillagon, la France s'est dotée d'un dispositif fiscal généreux en faveur du mécénat des entreprises, qui demeure, quinze ans après, parmi les plus incitatifs sur le plan international. Outre une réduction d'impôt à un taux élevé (60 %) et un plafonnement peu contraignant, les entreprises peuvent bénéficier d'un échelonnement de l'avantage fiscal sur cinq ans et de contreparties, dans une limite de 25 % du don. Enfin, une définition large de l'intérêt général permet à de nombreux organismes et secteurs d'activité de recevoir des dons.

Parallèlement, la possibilité instituée en 2000 de donner le nom de l'entreprise mécène à une fondation éponyme, ce qui était jusqu'alors strictement interdit, a puissamment encouragé l'essor du mécénat dans certains secteurs.

Ce dispositif a contribué à une multiplication par dix du nombre d'entreprises recourant à cet avantage fiscal. De ce point de vue, les résultats attendus par le législateur ont été largement atteints, même si la réalité de la dépense globale de mécénat des entreprises est très mal connue. En particulier, la part des dons ne donnant pas lieu à déclaration fiscale, et ne bénéficiant donc pas de l'avantage prévu par le code général des impôts, reste difficile à mesurer précisément, même si quelques études estiment qu'elle serait équivalente à celle des dons faisant l'objet d'une déclaration.

Le mécénat demeure aussi fortement concentré sur les très grandes entreprises - les vingt-quatre premiers bénéficiaires de l'avantage fiscal représentaient à elles seules 44 % du montant de la créance fiscale en 2016 - et quelques secteurs d'activité, tels que celui de la grande distribution, encouragé par la possibilité de bénéficier du dispositif fiscal au titre de dons en nature de produits alimentaires. Si la région Île-de-France, siège des principaux mécènes et des grandes fondations, concentre une part importante de la créance fiscale des entreprises au titre du mécénat, l'utilisation finale de ces ressources, mal appréhendée, est de toute évidence beaucoup plus diversifiée et irrigue l'ensemble du territoire national.

Le mécénat des plus petites entreprises se développe, notamment sous la forme d'un mécénat collectif. Le plafonnement de la mesure fiscale dont elles peuvent bénéficier à ce titre

constitue à cet égard une contrainte, surtout pour les très petites entreprises. Néanmoins, les effets ne doivent pas être surestimés.

Parmi les mesures fiscales spécifiques en faveur du mécénat culturel, celle en faveur de l'acquisition d'œuvres classées « trésor national » s'est révélée efficace.

Des transformations du mécénat insuffisamment prises en compte

Alors que les entreprises mécènes ont longtemps privilégié le financement direct d'organismes privés ou publics, elles recourent plus volontiers aujourd'hui à des organismes intermédiaires, tels que les fondations et des fonds de dotation, 24 % d'entre elles recourant à des structures qu'elles ont spécifiquement créées dans cette intention.

Le contrôle de plusieurs fondations réalisé par la Cour témoigne de l'apport de ces organismes à leurs secteurs d'activité respectifs, mais fait aussi ressortir certaines fragilités, et pose, au-delà des cas examinés, la question de la sécurisation du cadre d'action de ces organismes. Face au développement très rapide des fondations et fonds de dotation, l'État peine en effet à assurer sa mission de surveillance et de contrôle, renforçant les risques identifiés par la Cour.

Depuis quinze ans, le mécénat des entreprises a beaucoup évolué. Il est devenu plus complexe à appréhender qu'au moment de l'adoption de la loi Aillagon. Il a d'abord vu ses domaines d'intervention se diversifier. Longtemps identifié au secteur culturel, le mécénat soutient aujourd'hui largement les secteurs social, éducatif et de la santé, dans un contexte marqué par les conséquences de la crise économique de 2008. La structuration des services en charge du mécénat dans les grandes entreprises a conduit à la définition de véritables politiques de mécénat, souvent diversifiées quant aux secteurs aidés, mais beaucoup plus ciblés quant aux projets financés.

Dans un contexte d'émergence de la responsabilité sociétale des entreprises (RSE) dans les grandes entreprises, les frontières entre cette politique, qui concourt à l'objet social de l'entreprise, et le mécénat, qui répond à des objectifs d'intérêt général, tendent à se brouiller. Les effets sur le mécénat de l'élargissement de l'objet social de l'entreprise aux enjeux sociétaux et environnementaux prévu par le projet de loi PACTE apparaissent incertains à terme, mais peuvent être majeurs.

De même, l'essor récent de fondations d'art contemporain conduit à s'interroger sur la prise en compte des retombées médiatiques de leurs actions en termes d'image et de notoriété, celles-ci tendant par leur importance à rapprocher le mécénat du parrainage, et sur l'encadrement éventuel des projets fondés sur la construction de bâtiments prestigieux confiés à de grands architectes, dont une partie majoritaire est financée par la dépense fiscale.

En dépit de recommandations récurrentes, l'État ne s'est pas doté des outils lui permettant de documenter ces évolutions du mécénat et de rendre compte des effets de sa politique de soutien au mécénat. Il est en particulier dans l'incapacité de quantifier l'apport de son soutien, et plus largement du mécénat des entreprises, aux différents secteurs d'activité.

Afin d'améliorer sa capacité d'analyse et de lui permettre de mieux rendre compte de sa politique à la représentation nationale, il devrait être demandé aux principales structures

bénéficiaires du mécénat, en contrepartie de l'effort financier de l'État qui leur bénéficie indirectement, de déclarer annuellement certaines données relatives aux dons reçus.

Une dépense fiscale croissante, à l'efficacité mal évaluée et peu contrôlée

Le caractère très incitatif des mesures fiscales instaurées par la loi Aillagon et la forte progression du nombre d'entreprises y ayant recours ont contribué à une multiplication par dix du montant de la dépense fiscale prévue à l'article 238 *bis* du CGI. Celle-ci représente aujourd'hui de l'ordre de 900 M€, en dépit de limites méthodologiques qui ne permettent pas de rendre compte du coût réel des mesures pour l'État, et a connu une croissance régulière. Malgré une légère baisse prévue pour 2017 par rapport à l'année précédente, elle est vraisemblablement appelée à figurer à l'avenir parmi les vingt principales dépenses fiscales.

L'absence d'estimation pour 2018 et 2019, quelles que soient les limites de cet exercice, n'en est que plus regrettable. Il convient de revenir au principe d'une évaluation annuelle de la dépense fiscale dès le projet de loi de finances initiale pour 2020.

Si cette dépense fiscale est une dépense de guichet et ne peut donc pas, en temps réel, être régulée, le suivi assuré par l'État se révèle presque inexistant. L'impact de la baisse de l'impôt sur les sociétés ou des possibilités d'effectuer des dons au sein de l'Union européenne en bénéficiant du dispositif fiscal français n'a fait l'objet d'aucune anticipation. Aucune évaluation de l'efficacité des dispositifs en faveur du mécénat des entreprises n'a été réalisée récemment.

Les mesures fiscales en faveur du mécénat ne font, en outre, l'objet d'aucun objectif spécifique de contrôle et ne sont, dans les faits, pratiquement pas vérifiées, en dépit de progrès en 2017. Il ressort des échanges entre la Cour et l'administration, dans le cadre de la présente enquête, la perspective d'avancées dans ce domaine, en particulier la fixation d'objectifs spécifiques de contrôle de l'utilisation des mesures fiscales en faveur du mécénat par les plus grandes entreprises.

Un soutien à mieux définir et à mieux encadrer

Au-delà de mesures d'ajustement techniques et sans pour autant remettre en cause le principe du soutien public au mécénat des entreprises, il apparaît nécessaire de redéfinir la politique de l'État en la matière dans ses différentes composantes : l'organisation administrative chargée de la mettre en œuvre, les mesures fiscales et les cadres d'intervention des entreprises mécènes et des organismes bénéficiaires.

Les moyens en jeu et l'objectif ambitieux porté par la loi du 1^{er} août 2003 justifieraient que le soutien au mécénat des entreprises soit considéré comme une véritable politique publique. Tel n'est pas le cas. Ce soutien fait l'objet d'un pilotage éclaté entre plusieurs départements ministériels, aucun n'étant en capacité de l'exercer de manière efficace et avec une vision interministérielle.

L'État doit se montrer plus actif, en centrant son action autour de trois priorités : mieux connaître, mieux évaluer et mieux contrôler. La désignation d'une administration « chef de file » de cette politique, disposant d'une délégation du Premier ministre pour développer son caractère interministériel, est indispensable. Elle serait également chargée d'élaborer une annexe à la loi de finances initiale (jaune budgétaire) qui permettrait de rendre régulièrement

compte au Parlement, tous les trois ans par exemple, des effets de la politique de soutien au mécénat sur les entreprises mécènes ainsi que les organismes et secteurs bénéficiaires.

Face à la progression de la dépense fiscale et dans le contexte de la baisse programmée du taux normal de l'impôt sur les sociétés, la Cour analyse différents scénarios d'ajustement possibles de la mesure prévue à l'article 238 *bis* du CGI.

Si le retour à une mesure de déduction du résultat imposable, qui existait avant la loi du 1^{er} août 2003, paraît difficile, l'abaissement du taux de la réduction d'impôt actuel limiterait la dépense fiscale d'un montant estimé à 170 M€ (pour une baisse de 10 %) ou à 340 M€ (pour une baisse de 20 %). Une autre solution consisterait à appliquer des taux variables selon le type d'organisme bénéficiaire et l'importance de l'encadrement relatif à leur création et leur fonctionnement.

L'instauration de plafonnements des dons des entreprises en valeur, alternatifs au plafond actuel de 5 % du chiffre d'affaires hors taxe, pourrait également être envisagé, soit pour limiter les contraintes qu'il impose à certaines TPE ou PME, soit, dans le sens d'une moindre dépense fiscale, pour encadrer le recours important de grandes entreprises aux avantages fiscaux en faveur du mécénat, selon des modalités existant dans certaines législations étrangères. Ce plafonnement en valeur pourrait porter, alternativement, sur le montant de l'avantage fiscal plutôt que sur le montant des dons. Une telle mesure permettrait de mieux afficher l'objectif recherché, qui est d'encadrer le soutien apporté par l'État et non de limiter le volume des dons.

Certaines règles applicables au mécénat méritent aussi d'être réexaminées. Un encadrement législatif des contreparties aux dons apparaît souhaitable dans la mesure où il ne relève actuellement que d'une simple tolérance de l'administration fiscale sur le fondement de seules lettres ministérielles. Le niveau des contreparties pourrait être abaissé, selon diverses modalités (plafonnement en valeur, diminution du plafond de l'avantage actuellement fixé à 25 %, déduction des contreparties obtenues du montant du don). De même, le cadre de mise en œuvre du mécénat de compétence gagnerait à être précisé afin de mettre fin aux irrégularités observées dans le cadre de contrôles fiscaux ou à l'occasion du contrôle d'établissements publics par la Cour.

Enfin, au-delà de ces mesures d'ajustement, qui peuvent être mises en œuvre à brève échéance, l'évolution du mécénat depuis la loi Aillagon et celle, parallèle, du secteur des fondations et des fonds de dotation appellent des clarifications portant sur le cadre d'intervention des entreprises mécènes et des organismes bénéficiaires.

Le développement sans précédent des fondations et des fonds de dotation a fait perdre à ce secteur sa lisibilité. Une simplification s'impose, dans l'intérêt de ses acteurs, qui le souhaitent, et de l'État, qui ne parvient plus à exercer complètement ses attributions. Par ailleurs, il importe de sécuriser le fonctionnement de ces organismes qui conduisent des actions d'intérêt général et gèrent des dons bénéficiant d'un avantage fiscal, par un contrôle plus vigilant par l'État du respect de leurs obligations légales et, le cas échéant, par un meilleur encadrement (cas des fondations abritées).

La Cour estime ainsi impératif de clarifier le cadre du mécénat, qui bénéficie d'un régime fiscal dérogatoire, par rapport à d'autres politiques conduites par les entreprises (RSE, parrainage, politique de communication et d'image), dont les dépenses relèvent du régime fiscal de droit commun applicable aux entreprises.

À défaut de ce réexamen d'ensemble et des ajustements et clarifications indispensables sur lesquels il devrait déboucher, la question de la légitimité de ce régime dérogatoire se poserait.

Orientations et recommandations

Au terme de son enquête, la Cour formule quatre orientations destinées à redéfinir la politique de soutien de l'État au mécénat des entreprises dans le cadre desquelles elle formule six recommandations opérationnelles :

- **construire rapidement un cadre d'ensemble clair, cohérent et complet de mise en œuvre de cette politique au plan interministériel :**
 1. désigner une administration « chef de file » chargée de suivre et d'animer au plan interministériel la politique de soutien public au mécénat des entreprises ; lui confier l'élaboration d'une annexe au projet de loi de finances annuel (jaune budgétaire) qui rendrait régulièrement compte au Parlement, selon un rythme triennal par exemple, de cette politique (Services du Premier ministre) ;
- **mieux maîtriser la dépense fiscale en résultant, notamment en examinant plusieurs scénarios d'ajustement à court terme du dispositif fiscal prévu à l'article 238 bis du code général des impôts afin de le rendre plus efficient :**
 2. reprendre, à compter de la prochaine loi de finances initiale, le processus d'évaluation du coût de la dépense fiscale en faveur du mécénat des entreprises (au titre de l'article 238 bis du code général des impôts) (DGFIP) ;
 3. rendre obligatoire, pour les organismes sans but lucratif (OSBL) ayant émis un reçu fiscal, la télédéclaration annuelle du montant des dons reçus, quand ceux-ci dépassent la somme fixée par le décret n° 2007-644 du 30 avril 2007, ainsi que l'identité des entreprises donatrices et la forme du mécénat intervenu (DJEPVA) ;
 4. prendre en compte les réductions d'impôt en faveur du mécénat à l'occasion du contrôle des grandes entreprises (DGFIP) ;
- **clarifier certaines des règles applicables au mécénat :**
 5. encadrer les contreparties délivrées par les organismes bénéficiaires aux entreprises mécènes en établissant une base juridique claire, en étudiant les voies d'un abaissement de leur niveau et en objectivant la valorisation de celles-ci (DLF) ;
 6. préciser les règles relatives au mécénat de compétence (DLF) ;
- **réexaminer, dans une perspective de moyen terme, cette politique au regard des évolutions survenues depuis quinze ans, en clarifiant le champ du mécénat par rapport à celui d'autres modes d'intervention des entreprises et en sécurisant les conditions de fonctionnement des fondations et des fonds de dotation.**
 7. Encadrer les modalités de création, de fonctionnement et de contrôle des fondations abritées (DLPAJ).

Introduction

Le mécénat est défini comme « un soutien matériel ou financier apporté sans contrepartie directe ou indirecte de la part du bénéficiaire à une œuvre ou à une personne morale pour l'exercice d'activités présentant un intérêt général »³.

En France, le développement du mécénat des entreprises est relativement récent, contrairement à d'autres pays où il a été reconnu de longue date. En effet, le mécénat s'est longtemps heurté au principe selon lequel la recherche du profit est inhérente à l'exercice des activités commerciales et industrielles des entreprises. Les dons consentis à des tiers sur les fonds de l'entreprise ne pouvaient, en règle générale, être regardés comme des actes ressortissant à une gestion normale, et présentaient traditionnellement le caractère de libéralités non déductibles de leur résultat imposable.

Des accommodements à ce principe avaient certes été tolérés au cours de la Seconde guerre mondiale au profit de certains organismes de caractère philanthropique ou charitable, mais le caractère même de ces exceptions et les circonstances qui les avaient justifiées ne faisaient que confirmer la rigueur du principe.

Ce n'est que progressivement que l'État a reconnu l'utilité du mécénat. Pour ce faire, il a recouru à l'incitation fiscale. Les principaux textes fondateurs de la politique de mécénat ne sont donc pas des textes généraux mais de nature fiscale.

La loi du 14 août 1954 portant diverses dispositions d'ordre fiscal a constitué la première intervention marquante du législateur en ce domaine, en établissant une incitation fiscale propre à encourager le mécénat en faveur des œuvres charitables et philanthropiques, qu'il soit le fait d'entreprises ou de particuliers⁴. Elle a marqué le cadre juridique du mécénat comme, plus généralement, celui de la philanthropie⁵.

Les limites de cette loi ont amené à l'adoption de la loi n° 87-571 du 23 juillet 1987 sur le développement du mécénat, qui a comporté un large ensemble de mesures nouvelles : un élargissement du champ d'application des déductions au profit de nouveaux organismes sans but lucratif ; la simplification du dispositif, lequel était fait d'adjonctions législatives répétées ; un assouplissement des modalités de déduction avec l'instauration d'un mécanisme de report des dépenses de mécénat et le relèvement des limites de déductibilité fiscale.

³ Cf. instruction fiscale BOI-BIC-RICI-20-30-10-20-20180103.

⁴ Article 11 de la loi n° 54-817 du 14 août 1954. Des ordonnances de 1958 ont ensuite étendu cette incitation aux organismes de recherche scientifique (ordonnance n° 58-882, 25 sept. 1958, art. 4, et n° 58-1171, 5 déc. 1958, art. 1^{er}). Ces dispositions ont été codifiées aux articles 238 *bis*-1 du code général des impôts (CGI), pour ce qui est des dons aux œuvres d'intérêt général, et 238 *bis* A, relatif aux versements en faveur de la recherche scientifique.

⁵ Dans son acception contemporaine, le mot philanthropie renvoie à des initiatives privées pour le bien public. La philanthropie se distingue en cela de l'entreprise privée et des pouvoirs publics, puisqu'elle œuvre en faveur de l'intérêt général par l'action volontaire de personnes (physiques ou morales) privées.

Considéré comme « peu avantageux, compliqué et au total peu incitatif »⁶, comparativement aux autres pays occidentaux, en dépit des avancées de la loi de 1987, le cadre juridique des libéralités des entreprises a été profondément modifié par la loi 2003-709 du 1^{er} août 2003 relative au mécénat, aux associations et aux fondations, dite « loi Aillagon » du nom du ministre de la culture et de la communication qui l'a défendue. Ce texte a institué un mécanisme de réduction d'impôt sur les sociétés beaucoup plus favorable que le dispositif antérieur de déduction du bénéfice imposable. Elle a aussi mis en place des mesures destinées à favoriser le développement des fondations.

Au-delà, le développement du mécénat relève de l'idée que la puissance publique n'est pas le seul comptable de l'intérêt général, mais que les citoyens ou les entreprises peuvent aussi prendre l'initiative d'y contribuer en affectant leurs dons à telle ou telle cause d'intérêt général librement choisie. L'exposé des motifs de la loi Aillagon mettait ainsi en exergue l'objectif « de favoriser une plus grande implication des citoyens, des entreprises et de l'ensemble de la société civile, dans l'exercice de missions d'intérêt général, aux côtés de l'État et des autres pouvoirs publics ».

Le soutien public au mécénat n'a pour autant pas seulement pris une forme fiscale. Le développement de structures juridiques spécifiques à même de favoriser les initiatives privées dans la poursuite d'objectifs d'intérêt général a constitué une évolution concomitante de celle du mécénat lui-même.

La loi du 23 juillet 1987 sur le développement du mécénat a aussi consacré l'existence des fondations définies comme « l'acte par lequel une ou plusieurs personnes physiques ou morales décident de l'affectation irrévocable de biens, droits ou ressources à la réalisation d'une œuvre d'intérêt général et à but non lucratif ». Elle a été suivie par plusieurs lois qui ont institué de nouvelles formes de fondations (fondations d'entreprise en 1990) ou des structures plus souples encore, comme les fonds de dotation (en 2008).

Depuis 2003, dix fois plus d'entreprises bénéficient des avantages fiscaux en faveur du mécénat. La dépense fiscale qui en résulte, c'est-à-dire le manque à gagner pour l'État en termes de recettes fiscales, s'est accrue dans des proportions comparables, jusqu'à représenter 930 M€ en 2016. Cette période a également été marquée par l'essor des fondations, tendance renforcée à partir de 2008 par celui des fonds de dotation.

Quinze ans après l'adoption de la loi Aillagon, son succès mais aussi les transformations du mécénat des entreprises et l'enjeu de maîtrise des dépenses fiscales justifient d'en dresser un bilan et d'envisager des mesures permettant de la rendre plus efficiente.

Conformément à la demande de la commission des finances, de l'économie générale et du contrôle budgétaire de l'Assemblée nationale, la Cour s'est intéressée tant aux outils fiscaux en faveur du mécénat des entreprises qu'aux outils juridiques mis en place pour permettre le développement des organismes sans but lucratif bénéficiaires de ses ressources.

Dans ce cadre, elle a examiné la dépense fiscale relative au mécénat des entreprises - à titre principal le dispositif général de soutien au mécénat codifié à l'article 238 *bis* du CGI, ainsi

⁶ Cf. exposé des motifs de la loi du 1^{er} août 2003. Celui-ci relevait aussi que « les réductions d'impôt sur le revenu ou les sociétés sont moins favorables que dans d'autres pays et notre droit des fondations demeure complexe » et « qu'il en résulte une certaine stagnation du mécénat en France, de la part des particuliers comme des entreprises ».

que les dispositifs de moindre ampleur ciblés sur le secteur culturel - et a cherché à apprécier aussi, plus largement, l'évolution du mécénat des entreprises, qu'il s'agisse de la diversification des secteurs d'activité soutenus par les entreprises mécènes ou celle de leurs modes d'intervention, facilitée par l'essor des fondations et des fonds de dotation.

La Cour a mené ses investigations :

- auprès des principales administrations concernées (finances, jeunesse et vie associative, culture et intérieur) ;
- de divers acteurs privés, parmi lesquels trois grandes fondations bénéficiaires du mécénat dans des domaines différents (patrimoine, social, culture) ont fait l'objet d'un contrôle (la Fondation du patrimoine, la Fondation Agir Contre l'Exclusion et la Fondation d'entreprise Louis Vuitton) ;
- au sein de deux régions (Centre-Val-de-Loire et Normandie) afin de mieux appréhender la dimension territoriale du mécénat et celle des petites et moyennes entreprises.

La présente communication s'attache ainsi à analyser successivement :

- l'essor du mécénat depuis quinze ans grâce à des mesures fiscales très favorables, y compris par rapport aux pays voisins de la France ;
- les évolutions du mécénat et des modes d'intervention des entreprises mécènes depuis 2003, qui restent insuffisamment prises en compte ;
- la progression de la dépense fiscale liée au mécénat, la faiblesse des moyens dont dispose l'État pour la prévoir et la maîtriser, ainsi que l'insuffisance du contrôle applicable aux mesures en faveur du mécénat des entreprises ;
- les solutions possibles pour permettre à l'État d'assurer un rôle plus actif dans le suivi et l'animation de sa politique de soutien au mécénat des entreprises et rendre le dispositif fiscal plus efficient dans un contexte de maîtrise des dépenses fiscales.

Les chiffres-clés du mécénat des entreprises

- 58 787 entreprises ont utilisé en 2016 le dispositif de réduction d'impôt prévu à l'article 238 *bis* du code général des impôts (6 500 en 2005) ; leur nombre est estimé à 68 930 en 2017 ;
- la dépense fiscale correspondante s'est élevée en 2016 à 930 millions d'euros et 902 millions d'euros en 2017, chiffres non définitifs (90 millions d'euros en 2004) ;
- 24 entreprises ont représenté 44 % de cette dépense fiscale en 2016 ;
- la dépense fiscale en faveur des « trésors nationaux » (deux mesures fiscales) représente un montant annuel proche de 20 millions d'euros ;
- la France comptait, en 2017, 2 364 fondations (1 109 en 2001) et 2 494 fonds de dotation.

Chapitre I

Un dispositif fiscal avantageux et dynamique

Les lois successives en faveur du mécénat ont comporté, comme principales mesures, des avantages fiscaux, ce qui explique que le régime du mécénat des entreprises relève pour l'essentiel de l'administration fiscale. Le dispositif général en vigueur depuis la loi du 1^{er} août 2003, défini à l'article 238 *bis* du code général des impôts (CGI), demeure, quinze ans après, parmi les plus favorables au plan international. Il est complété par quelques mesures spécifiques en faveur du mécénat culturel. L'ensemble de ces mesures a contribué à l'essor du mécénat des entreprises.

I - Des mesures fiscales parmi les plus favorables au plan international

La loi du 1^{er} août 2003 a fortement accru les avantages fiscaux accordés au mécénat des entreprises par rapport à la principale loi antérieure, celle du 23 juillet 1987. En dépit de la difficulté à réaliser des comparaisons internationales, le régime français applicable au mécénat depuis une quinzaine d'années, apparaît, par plusieurs de ses caractéristiques, comme l'un des plus favorables.

A - Le dispositif général de l'article 238 *bis* du code général des impôts : une mesure très incitative

Alors que les pouvoirs publics avaient retenu auparavant, à l'instar de nombreux autres pays, le principe d'une déduction du résultat imposable, la loi du 1^{er} août 2003 a mis en place une mesure de réduction d'impôt (diminution du montant de l'impôt à payer au lieu d'une diminution de la base imposable), beaucoup plus favorable. La possibilité d'octroi de contreparties aux dons et la définition très ouverte des bénéficiaires du mécénat renforcent le caractère incitatif du dispositif fiscal français.

1 - Le choix d'une réduction d'impôt assortie d'un taux et d'un plafonnement élevés

La loi n° 87-571 du 23 juillet 1987 prévoyait pour les entreprises la déduction du résultat imposable du montant des dons versés, à l'image de nombreuses autres charges de l'entreprise, alors même que ces dépenses ne répondaient pas aux conditions habituelles de déductibilité (dépenses engagées dans l'intérêt direct de l'entreprise).

Cette déduction était possible dans la limite d'un plafond variable selon le type de bénéficiaire : 2,25 % du chiffre d'affaires pour les versements effectués au profit d'œuvres ou d'organismes d'intérêt général, et 3,25 % du chiffre d'affaires pour les dons faits à des fondations et associations reconnues d'utilité publique ou à des musées de France. L'avantage pour l'entreprise correspondait donc au taux de l'impôt sur les sociétés, qui avait baissé, par étapes successives, de 45 % au moment de l'entrée en vigueur de la loi du 23 juillet 1987 à 33,33 % en 2003.

La loi du 1^{er} août 2003 a opéré une réforme de grande ampleur de l'article 238 *bis* du CGI fondée sur le principe d'une réduction du montant de l'impôt sur les sociétés dû qui, outre un taux très avantageux fixé à 60 % du montant du don, soit un quasi-doublement de l'avantage fiscal, présente l'avantage d'une plus grande lisibilité par rapport au système de déduction de charges du résultat imposable en vigueur jusqu'alors.

De surcroît, le plafond de l'avantage a été augmenté puisqu'il bénéficie désormais aux dons effectués dans la limite de 5 % du chiffre d'affaires hors taxe de l'entreprise mécène et une procédure de report sur cinq ans de l'avantage fiscal a été instaurée dans le cas où le montant de la réduction d'impôt excéderait le montant de l'impôt dû au titre de l'année.

2 - L'octroi de contreparties aux mécènes en complément de l'avantage fiscal

La possibilité de bénéficier de contreparties à l'apport en mécénat constitue un autre avantage accordé aux entreprises françaises, alors qu'il n'est que symbolique dans le cas des dons des particuliers.

a) La reconnaissance de la possibilité d'associer le nom de l'entreprise mécène aux opérations réalisées

Jusqu'en 1999, les mesures en faveur du mécénat étaient applicables aux seuls versements effectués à titre gratuit, c'est-à-dire sans contrepartie directe ou indirecte au profit de leurs auteurs⁷. L'instruction de la direction générale des impôts du 26 février 1988, qui explicitait les dispositions de la loi de 1987 précitée, indiquait qu'en l'absence d'autorisation législative, seuls étaient déductibles les versements qui s'analysaient comme de véritables dons, c'est-à-dire qui ne comportaient aucune contrepartie directe ou indirecte pour le donateur. Elle précisait même que le versement d'une entreprise qui « aurait pour contrepartie des prestations de service et notamment un effet publicitaire » serait exclu du bénéfice des dispositions fiscales.

L'article 17 de la loi n° 99-1172 du 30 décembre 1999 de finances pour 2000 a ouvert à l'ensemble des organismes visés à l'article 238 *bis* du CGI la possibilité d'associer le nom de l'entreprise mécène aux opérations de mécénat réalisées. L'instruction fiscale du 26 avril 2000 a précisé que « l'association du nom de l'entreprise versante aux opérations réalisées par l'organisme relève du mécénat si elle se limite à la mention du nom du donateur, quels que soient le support de la mention (logo, sigle, etc.) et la forme du nom, à l'exception de tout message publicitaire ».

⁷ L'existence d'une contrepartie institutionnelle, symbolique ou de faible importance, avait toutefois déjà été admise par la doctrine fiscale.

b) L'octroi possible de contreparties jusqu'à 25 % de l'apport en mécénat

Cette disposition, qui a marqué un tournant dans le régime juridique du mécénat en instaurant une forme nouvelle de « libéralité intéressée », n'a pas été modifiée, ni même précisée par la loi du 1^{er} août 2003.

L'instruction fiscale du 13 juillet 2004, prise en application de cette dernière, s'est ainsi bornée à rappeler que « comme antérieurement à l'entrée en vigueur de la loi, le bénéficiaire du dispositif en faveur du mécénat ne sera remis en cause que s'il n'existe pas une disproportion marquée entre les sommes données et la valorisation de la prestation rendue par l'organisme bénéficiaire des dons ». Dans le cadre de simples lettres ministérielles, il a été admis jusqu'à un rapport « un à quatre » entre la valeur de la contrepartie accordée par l'organisme bénéficiaire et le montant du don, à l'instar de ce que la doctrine administrative prévoit expressément pour les dons des personnes physiques. Ainsi, une entreprise peut recevoir une contrepartie équivalente à 25 000 € de prestations (sous forme, par exemple, de privatisations d'espaces ou de soirées privées) de la part d'un organisme auquel elle a fait un don de 100 000 €.

Le montant des contreparties n'est pas limité dans son montant pour les entreprises alors qu'il ne peut dépasser un plafond assez bas de 69 € en ce qui concerne les dons des particuliers.

3 - Une définition très ouverte des bénéficiaires du mécénat

La détermination des organismes sans but lucratif (OSBL) éligibles au mécénat des entreprises est quasiment⁸ identique à celle applicable aux dons des particuliers et interprétée de façon assez large.

a) Une notion large de l'intérêt général

L'application du régime fiscal du mécénat est conditionnée par l'existence d'une condition d'intérêt général correspondant pour les organismes bénéficiaires des dons à l'exercice d'activités entrant dans l'un des domaines d'action énumérés par la loi.

Cette liste trouve son origine dans l'article 11 de la loi du 14 août 1954, le législateur ayant renoncé à établir une définition précise de la notion d'intérêt général en optant pour une formule qui couvre les organismes d'intérêt général « à caractère philanthropique, éducatif, scientifique, social ou familial ». L'article 2 de la loi de 1987 a complété cette énumération pour lui donner ses contours actuels en incluant les organismes d'intérêt général à caractère culturel ou concourant à la mise en valeur du patrimoine artistique, à la défense de l'environnement naturel ou à la diffusion de la culture, de la langue et des connaissances scientifiques françaises⁹.

⁸ L'admission du financement des partis politiques, des campagnes électorales et des associations culturelles est possible pour les particuliers, non pour les entreprises.

⁹ Il s'agit donc actuellement « d'œuvres ou d'organismes d'intérêt général ayant un caractère philanthropique, éducatif, scientifique, social, humanitaire, sportif, familial, culturel ou concourant à la mise en valeur du patrimoine artistique, à la défense de l'environnement naturel ou à la diffusion de la culture, de la langue et des connaissances scientifiques françaises, notamment quand ces versements sont faits au bénéfice d'une fondation universitaire, d'une fondation partenariale ou d'une fondation d'entreprise ».

L'administration a interprété les dispositions de la loi de façon extensive en cherchant à couvrir « la générosité désintéressée à l'égard de ses semblables et le dévouement par rapport à l'humanité souffrante ».

Les trois critères permettant de reconnaître l'intérêt général d'une activité

Trois conditions cumulables ont été dégagées par la doctrine fiscale pour déterminer parmi les organismes susceptibles d'être éligibles à la délivrance de reçus fiscaux. Pour être considérés comme d'intérêt général, les organismes bénéficiaires des dons ne doivent pas fonctionner au profit d'un cercle restreint de personnes, ni exercer d'activité lucrative et doivent avoir une gestion désintéressée¹⁰.

- *La gestion désintéressée* : le caractère désintéressé de la gestion n'est pas remis en cause en cas de rémunération des dirigeants dès lors que les modalités de fonctionnement assurent la transparence financière, l'élection régulière et périodique de ses dirigeants, le contrôle effectif de la gestion par ses membres et l'adéquation de la rémunération aux sujétions effectivement imposées aux dirigeants concernés ;
- *une activité non lucrative* : cette caractéristique est déterminée pour chaque activité conduite par l'organisme, étant admis que seule l'activité non lucrative peut être financée par des dons donnant lieu à réduction d'impôts. L'activité non lucrative ne doit concurrencer aucune entreprise et, s'il existe une situation de concurrence, une méthode d'analyse dite « 4P » (produit, public, prix, publicité) est mise en œuvre. L'activité est considérée comme lucrative si, sur ces quatre facteurs, elle se compare à des entreprises du secteur concurrentiel ;
- *une action non réservée à un nombre restreint de personnes* : cette condition est délicate à vérifier dans la mesure où, *a contrario*, le fait de réserver une action à un public ciblé et bien délimité peut être une condition retenue pour la non-lucrativité. Cette notion n'est d'ailleurs pas explicitement prévue par la loi, mais le Conseil d'État l'a retenue, par exemple, pour refuser le bénéfice d'avantages fiscaux à des associations d'anciens élèves « dont l'objet principal est la défense des intérêts matériels et moraux de ses membres » fonctionnant au profit « du cercle restreint de leurs membres ».

Aussi large soit-elle, cette définition ancienne de la notion d'intérêt général fait parfois l'objet de critiques de la part d'acteurs du monde associatif qui lui reprochent, d'une part, d'être interprétée par la seule administration fiscale¹¹ alors que le mécénat a une portée plus générale et devrait concerner de nombreux départements ministériels, et, d'autre part, de ne pas prendre en compte de nouveaux champs d'activités d'intérêt général¹², notamment des activités comme l'économie sociale et solidaire à mi-chemin entre le marché et l'intérêt général.

¹⁰ La doctrine administrative relative aux critères tenant au cercle restreint de personnes et à la non-lucrativité est précisée dans les instructions fiscales BOI-IR-RICI-250-10-10-20170510 et BOI-IS-CHAMP-10-50-10-20-20170607.

¹¹ L'administration fiscale considère à cet égard que l'examen de la gestion et du caractère lucratif de l'activité a nécessairement des conséquences fiscales sur la situation de l'organisme au regard de l'impôt sur les sociétés, de la TVA et de la contribution économique territoriale et relève donc de sa compétence exclusive.

¹² Le rapport sur la notion d'intérêt général fondant l'intervention des associations du Haut conseil à la vie associative d'avril 2016 a notamment étudié l'évolution de la notion d'intérêt général.

Toutefois, cette dernière évolution aurait pour inconvénient d'affaiblir l'acceptation de la notion d'intérêt général qui est la justification du régime fiscal spécifique accordé au mécénat et distingue ce dernier des autres politiques menées par les entreprises.

b) L'absence d'habilitation ou d'agrément préalable

Autre élément favorable : les organismes bénéficiaires du mécénat n'ont pas à justifier d'une habilitation ou d'un agrément préalable de l'administration pour recevoir des dons ouvrant droit à la réduction d'impôt, ce qui singularise la législation française en Europe.

Afin de sécuriser sa situation juridique, tout organisme désireux de bénéficier des dons ouvrant droit à réduction d'impôt peut saisir les services fiscaux, en remplissant un formulaire de demande décrivant son activité. Le « rescrit fiscal » permet d'assurer les organismes demandeurs sur le fait qu'ils répondent bien aux critères définis par les articles 200 et 238 *bis* du CGI relatifs respectivement aux dons des particuliers et au mécénat des entreprises. L'administration doit alors répondre dans un délai de six mois à compter de la réception d'un dossier complet, l'absence de réponse valant accord tacite.

Ce dispositif de rescrit mis en place par la direction générale des finances publiques (DGFIP) est opérationnel et apprécié des acteurs. Le nombre de rescrits relatifs au « mécénat » rapporté au nombre de rescrits en général est significatif : en 2016, ils ont représenté près de 35 % des quelque 18 291 rescrits fiscaux.

La loi de finances rectificative pour 2008 a institué un second examen des rescrits afin d'améliorer la sécurité juridique procurée par les prises de position de l'administration pour les demandes présentées à compter du 1^{er} juillet 2009. Après une phase de croissance, cette procédure décline quelque peu, signe possible que la doctrine est désormais claire au regard de la plupart des interrogations des organismes demandeurs.

B - Un dispositif sans équivalent parmi les pays comparables à la France

Le terme français de mécénat n'est pas aisément transposable ni comparable à celui employé par les pays voisins¹³. Aussi existe-t-il assez peu de comparaisons internationales récentes en la matière. L'examen des mécanismes en vigueur dans plusieurs pays voisins atteste toutefois du caractère très incitatif de celui appliqué en France.

1 - Un mécanisme de réduction d'impôt singulier parmi les pays européens

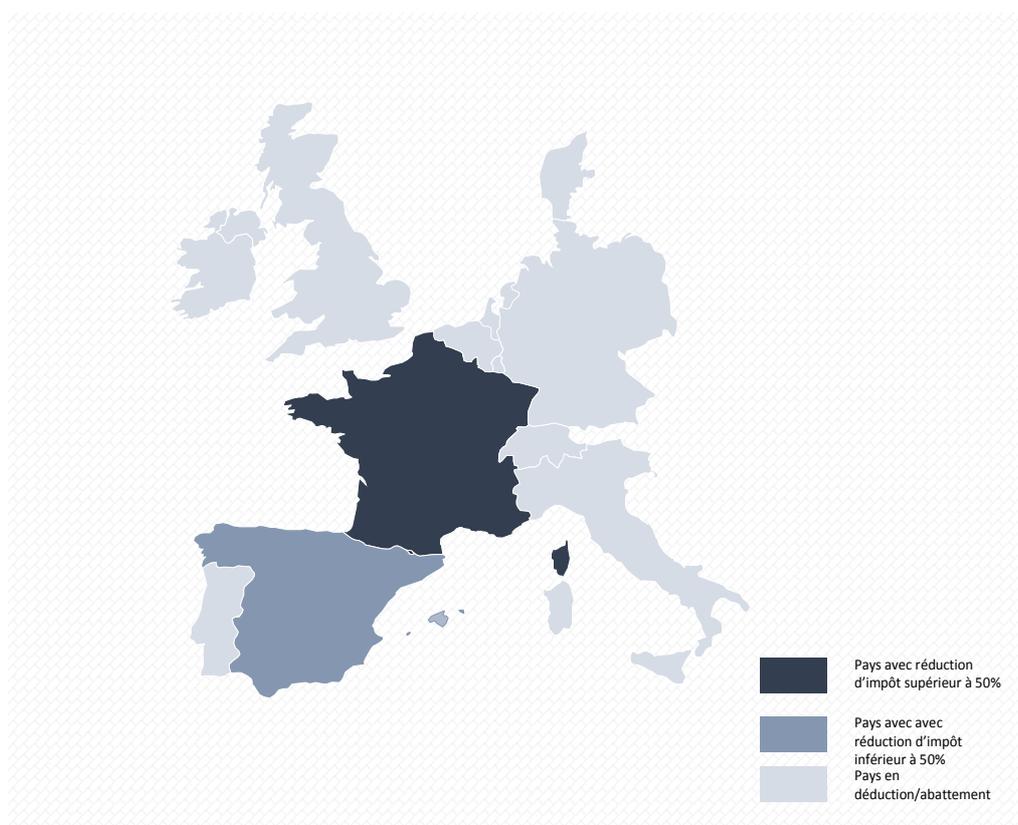
Une étude déjà ancienne, réalisée en 2007 par le Comité européen pour le rapprochement de l'économie et de la culture (CEREC), soulignait déjà l'attractivité du dispositif français en

¹³ Les termes de « *corporate giving* » ou de « *corporate donations* » sont généralement employés dans les pays de langue anglaise comme dans la littérature internationale.

observant que « la France est l'un des rares pays en Europe à imputer la déduction des dons directement sur l'impôt dû et non sur le revenu taxable avant imposition »¹⁴.

L'analyse des dispositifs juridiques et fiscaux actuels des grands pays voisins fondés sur des déductions de la base imposable ou des abattements fait ressortir la singularité du dispositif français. Le choix d'une réduction d'impôt, qui offre une meilleure lisibilité, est d'autant plus avantageux que le taux appliqué en France (60 %) est très élevé.

Carte n° 1 : typologie de l'avantage fiscal en faveur du mécénat d'entreprise en Europe



Source : Cour des comptes, sur la base des dispositifs fiscaux de droit commun en vigueur (ne sont pas pris en compte les dispositifs fiscaux spécifiques au domaine culturel)

La singularité et le caractère très attractif du dispositif français doivent toutefois être nuancés au regard des spécificités de l'impôt sur les sociétés en France : un taux nominal parmi les plus élevés en Europe¹⁵ assorti d'une cinquantaine de mesures d'assiette et d'une trentaine de dispositifs de réduction ou de crédit d'impôt. Outre la volonté de soutenir telle ou telle

¹⁴ CEREC, *Corporate Philanthropy, patronage and sponsorship taxation issues, an overview of 13 European countries*, 2007. Le CEREC est une association composée fondations d'entreprises, d'entreprises mécènes et d'associations actives en matière de mécénat, à l'image d'Admical en France.

¹⁵ Le taux normal en 2018 de l'IS est de 28 % jusqu'à 500 000 € de bénéfices et de 33,33 % au-delà. Un taux réduit de 15 % est appliqué aux PME sous certaines conditions.

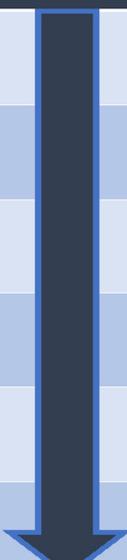
politique, l'ampleur de certains avantages fiscaux peut être analysée comme un moyen de compenser le taux élevé d'imposition.

Au-delà de ces comparaisons européennes, le modèle américain apparaît plus avantageux pour les particuliers que pour les entreprises¹⁶.

2 - Des modalités de détermination du plafond de l'avantage fiscal très incitatives

En ce qui concerne le plafonnement de l'avantage fiscal, malgré la diversité des dispositifs, celui en vigueur en France (5 ‰ du chiffre d'affaires hors taxe) apparaît particulièrement favorable, quel que soit l'indicateur utilisé, comme l'illustre le tableau suivant. De nombreux pays ont, en effet, établi un plafonnement en valeur absolue de l'avantage fiscal.

Schéma n° 1 : comparaison de l'intensité du plafonnement de l'avantage fiscal

Pays concerné	Dispositif de plafonnement de l'avantage fiscal de droit commun	Intensité du plafonnement
	L'entreprise peut bénéficier d'une réduction d'impôt dans la limite de 5 pour mille du chiffre d'affaires avec faculté de report sur cinq exercices	
	L'entreprise peut déduire jusqu'à 20% des revenus imposables dans la limite de 1 000 000 euros	
	L'entreprise peut déduire jusqu'à 10% des revenus imposables avec une faculté de report sur dix exercices	
	L'entreprise peut déduire jusqu'à 10% des revenus imposables avec une faculté de report sur cinq exercices	
	L'entreprise peut déduire jusqu'à 5% des revenus imposables dans la limite de 500 000 euros	
	L'entreprise peut déduire jusqu'à 50% du bénéfice imposable dans la limite de 100 000 euros	

Source : Cour des comptes, sur la base des dispositifs fiscaux de droit commun en vigueur (ne sont pas pris en compte les dispositifs fiscaux spécifiques au domaine culturel). Le dispositif français est rapproché de ceux en vigueur respectivement en Allemagne, aux États-Unis, en Espagne, en Belgique et aux Pays-Bas.

3 - Des règles favorables en matière de contreparties

À l'inverse de la France, la plupart des législations étrangères prévoient des dispositifs plus rigoureux, voire restrictifs, en matière de contreparties. Alors qu'elles font l'objet d'un encadrement tolérant en droit français¹⁷, seule la contrepartie indirecte d'image est autorisée en

¹⁶ Une analyse détaillée des dispositifs en vigueur à l'étranger est présentée en annexe 3.

¹⁷ En outre, cet aspect n'est, en pratique, pas contrôlé par l'administration fiscale car il est indifférent pour la détermination de l'impôt dû.

droit belge¹⁸. Un don ne peut procurer d'avantage en droit américain¹⁹ comme dans les législations des pays voisins de la France.

Tableau n° 1 : comparaison de l'encadrement des contreparties au mécénat des entreprises

<i>Pays</i>	Royaume-Uni²⁰	Allemagne	Italie	États-Unis	France
<i>Plafonnement de la contrepartie</i>	Don < à 100 £ : 25 % du montant du don Entre 101 £ et 1 000 £ : 25 £ Entre 1 001 £ et 10 000 £ : 2,5 % du montant du don > à 10 000 £ : 250 £	Absence de contrepartie	Absence de contrepartie	Absence de contrepartie	Contreparties admises jusqu'à 25 % du montant du don, sans plafonnement

Source : Cour des Comptes, d'après CEREC et France Générosités 2011

C - Des mesures fiscales spécifiques en faveur du mécénat culturel

Le secteur culturel bénéficie, de longue date, de mesures fiscales qui complètent les moyens budgétaires dont dispose le ministère de la culture, par exemple le système des datations d'œuvres en paiement des droits de succession instauré en 1968 ou les diverses mesures fiscales en faveur de la protection du patrimoine ou de la création audiovisuelle et cinématographique. Il a aussi été, pendant longtemps, le secteur d'élection du mécénat, ce qui justifiait que la loi du 1^{er} août 2003 ait été portée par le ministre chargé de la culture, M. Jean-Jacques Aillagon.

Ce contexte explique qu'au-delà de la mesure générale en faveur du mécénat des entreprises (article 238 *bis* du CGI), plusieurs mesures ciblées aient été adoptées afin de soutenir le mécénat culturel.

1 - L'acquisition de biens classés « trésor national » ou présentant un « intérêt majeur pour le patrimoine national »

Deux dispositifs très proches accordent aux entreprises une réduction d'impôt en contrepartie de leur contribution à l'acquisition de biens classés « trésor national » ou de tout

¹⁸ L'association du nom de l'entreprise versante aux opérations réalisées par l'organisme relève du mécénat si elle se limite à la simple mention du nom du donateur, quels que soient le support et la forme, à l'exception de tout message publicitaire.

¹⁹ Si tel est le cas, il n'est possible de déduire que le montant du don, net de contrepartie. Ainsi, soutenir un théâtre à hauteur de 500 dollars peut donner lieu à un avantage fiscal. Si le théâtre procure au donateur des places gratuites, valorisées à 100 dollars, la déduction du don ne pourra intervenir qu'à hauteur de 400 dollars.

²⁰ La réduction d'impôt accordée au titre de la cession d'actions à une organisation philanthropique est en outre diminuée du montant des contreparties éventuellement fournies par le bénéficiaire.

autre bien culturel « dont l'acquisition présenterait un intérêt majeur pour le patrimoine national ».

Le dispositif d'acquisition des trésors nationaux, décrit en annexe 4, a été institué par la loi n° 92-1477 du 31 décembre 1992²¹ et modifié par la loi n° 2000-643 du 10 juillet 2000 relative à la protection des trésors nationaux. Il vise à empêcher l'exportation par leurs propriétaires d'œuvres d'art ou d'archéologie d'un intérêt majeur pour le patrimoine national du point de vue de l'histoire, de l'art ou de l'archéologie.

La loi du 1^{er} août 2003 relative au mécénat a institué un second dispositif d'acquisition qui vise les œuvres d'intérêt patrimonial majeur. En l'occurrence, il ne s'agit pas d'œuvres présentes sur le territoire national dont le propriétaire demande l'autorisation d'exportation, mais de biens culturels, disponibles sur le marché international de l'art, présentant, eux aussi, un intérêt majeur.

Afin de renforcer l'efficacité de ces procédures d'acquisition, la loi n° 2002-5 du 4 janvier 2002 sur les musées de France avait introduit deux dispositifs fiscaux incitatifs :

- le premier, le plus puissant et le plus utilisé, inscrit à l'article 238 *bis-0 A* du CGI, ouvre droit à une réduction de l'impôt sur les sociétés égale à 90 % des versements effectués pour permettre l'acquisition par l'État d'un bien classé, dans la limite de 50 % de l'impôt dû ;

- le second (art. 238 *bis AB-0* du CGI) autorise une réduction d'impôt égale à 40 % des sommes engagées par une entreprise pour l'acquisition du bien pour son propre compte, à charge pour elle de le laisser exposé dans un musée de France pendant dix ans avant d'en récupérer la jouissance.

La réduction d'impôt correspondant au premier cas est d'un niveau sans équivalent (90 % de l'apport en mécénat), ce qui signifie que l'entreprise ne contribue *in fine*, eu égard à l'avantage fiscal dont elle bénéficie, qu'à 10 % de l'acquisition de l'œuvre. Ce dispositif présente surtout l'avantage pour le ministère de la culture de ne pas mobiliser ses crédits budgétaires, qui pourraient s'avérer insuffisants au moment voulu, sauf éventuellement à titre de financement complémentaire.

L'extension du champ de cette mesure fiscale a des projets de restauration de grands monuments patrimoniaux a parfois été envisagée par le ministère, mais n'a pas abouti.

Contrairement au dispositif de droit commun prévu à l'article 238 *bis* du CGI qui peut être utilisé à la discrétion des entreprises, dans la limite du plafonnement fixé par la loi, l'acquisition de biens classés « trésor national » ou présentant un « intérêt majeur pour le patrimoine national » est un mécanisme encadré, puisqu'il nécessite au préalable une décision de classement par l'État.

2 - D'autres dispositifs très ciblés et de moindre ampleur

Outre le dispositif en faveur des trésors nationaux et œuvres d'intérêt patrimonial majeur, des mesures spécifiques, d'ampleur plus limitée, ont été ouvertes aux entreprises mécènes.

²¹ Loi relative aux produits soumis à certaines restrictions de circulation et à la complémentarité entre les services de police, de gendarmerie et de douane.

La première concerne les acquisitions d'œuvres d'art contemporain ou d'instruments de musique (art. 238 *bis AB* du CGI). Les entreprises qui acquièrent des œuvres originales d'artistes vivants et les inscrivent à un compte d'actif immobilisé peuvent déduire du résultat imposable de l'exercice d'acquisition et des quatre années suivantes une somme correspondant au prix d'acquisition dans la limite de 5 % du chiffre d'affaires pour chaque exercice²². Pendant toute la période de déduction, les œuvres acquises doivent être exposées dans un lieu ouvert au public ou simplement aux salariés et aux clients de l'entreprise.

La même mesure s'applique à l'acquisition d'instruments de musique destinés à être prêtés à titre gratuit à des interprètes professionnels, à des étudiants des conservatoires nationaux supérieurs de Paris et de Lyon et à des étudiants en 3^{ème} cycle des autres conservatoires et écoles de musique.

La deuxième mesure concerne la diffusion du spectacle vivant et les expositions d'art contemporain (art. 238 *bis-I* du CGI). Elle s'applique aux organismes publics ou privés dont la gestion est désintéressée, et qui ont pour activité principale la présentation au public d'œuvres dramatiques, lyriques, musicales, chorégraphiques, cinématographiques et de cirque, ou l'organisation d'expositions d'art contemporain. Ces organismes peuvent bénéficier du mécénat d'entreprise (réduction d'impôt de 60 % du montant du don), même s'ils sont assujettis à la TVA et aux autres impôts commerciaux. Les entreprises mécènes bénéficient dans ce cadre de la réduction d'impôt de 60 % du montant du don.

Cette disposition a été étendue aux sociétés de capitaux dont le capital est entièrement détenu par l'État ou un ou plusieurs établissements publics nationaux, seuls ou conjointement avec une ou plusieurs collectivités territoriales, et qui ont pour activité principale la présentation au public d'œuvres dramatiques, lyriques, musicales, chorégraphiques, cinématographiques et de cirque, ou l'organisation d'expositions d'art contemporain.

Enfin, en ce qui concerne les monuments historiques privés, les dons à la Fondation du patrimoine, ou à toute autre fondation ou association agréée, ouvrent droit à réduction d'impôt, pour les entreprises et les particuliers, sous réserve que le monument soit conservé par son propriétaire et ouvert au public pendant au moins dix ans.

II - Un développement sans précédent du mécénat depuis 2003

La loi du 1^{er} août 2003 a coïncidé, et très certainement contribué, au développement continu et important du mécénat des entreprises. Si celui-ci demeure assez concentré, il présente une forte dynamique de progression qui devrait se poursuivre. Les mesures fiscales spécifiques en faveur du mécénat culturel, notamment celle relative aux trésors nationaux, ont constitué une source de financement efficace mais plus marginale.

²² Ce plafond minoré d'éventuels versements effectués au titre d'autres mesures en faveur du mécénat.

A - Une forte progression du nombre d'entreprises mécènes

La définition des entreprises susceptibles de bénéficier de la réduction d'impôt prévue à l'article 238 *bis* du CGI est assez large comme le montre l'encadré suivant.

Les entreprises bénéficiaires de la réduction d'impôt prévue à l'article 238 *bis* du CGI

La mesure concerne les entreprises assujetties à l'impôt sur les sociétés (IS), selon un régime réel d'imposition, ou à l'impôt sur le revenu.

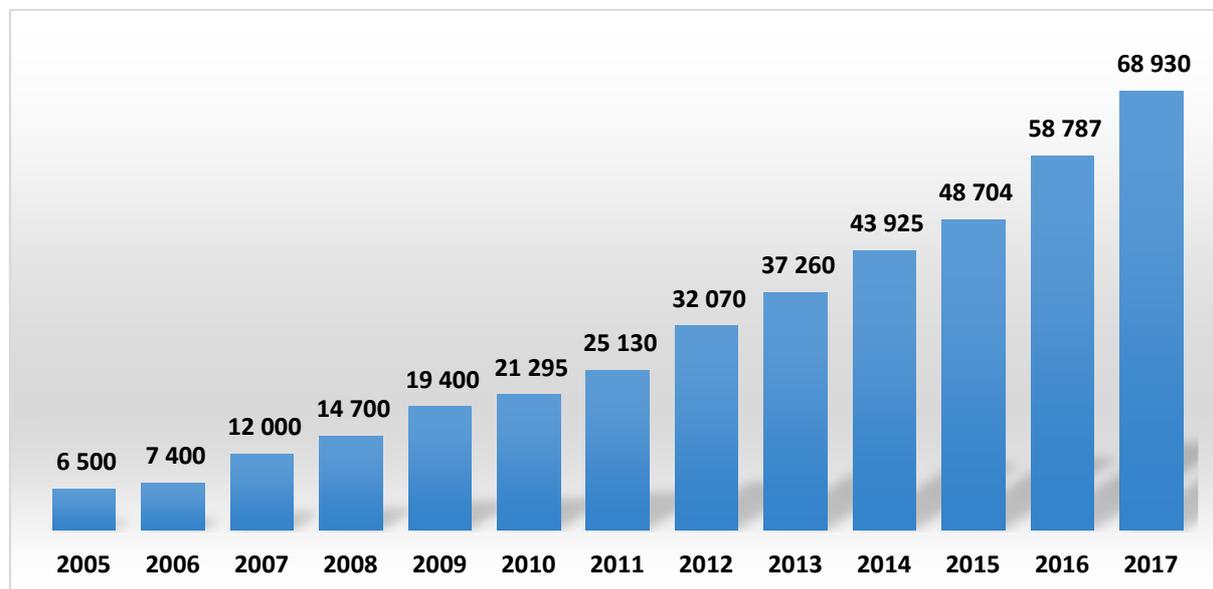
Par entreprise, il faut entendre toutes les entreprises industrielles ou commerciales et les exploitations agricoles, quelle que soit leur forme sociale (SA, SAS, SASU, SARL par exemple). Ne peuvent, en revanche, bénéficier de la mesure les entreprises dont les résultats imposables sont évalués par application d'un pourcentage au montant des recettes déclarées (les exploitants soumis au régime des micro-entreprises, par exemple). En effet, les dépenses effectuées au titre du mécénat d'entreprise sont comprises dans l'abattement forfaitaire appliqué à ces recettes et sont donc déjà déduites du résultat imposable. Il en va de même pour les entreprises exonérées de l'IS en vertu d'une disposition particulière (les sociétés coopératives agricoles d'approvisionnement sur le fondement du 1 de l'article 207 du CGI par exemple).

De façon générale, les dispositions de l'article 238 *bis* sont indépendantes de celles applicables aux particuliers (article 200 du CGI) et ne peuvent donner lieu à un cumul de réduction d'impôt pour le même versement.

1 - Une multiplication par dix du nombre d'entreprises bénéficiaires de la réduction d'impôt prévue à l'article 238 *bis* du CGI

Depuis l'instauration par la loi Aillagon des nouvelles dispositions de l'article 238 *bis* du CGI, le nombre d'entreprises qui effectuent un don bénéficiant de l'avantage fiscal a connu une croissance aussi forte que constante (+ 1 060 % d'augmentation entre 2005 et 2017). Alors que l'on comptait seulement 6 500 entreprises concernées en 2005, première année de mesure de la dépense fiscale, leur nombre atteignait 58 787 en 2016 et 68 930 en 2017.

Graphique n° 1 : évolution du nombre d'entreprises bénéficiaires de la réduction d'impôt prévue à l'article 238 bis du CGI



Source : Cour des comptes, d'après les projets de lois de finances annuels - annexes Évaluation des voies et moyens Tome II et PAP correspondants.

Cette progression ne s'explique que de manière limitée par la démographie des entreprises soumises à l'impôt sur les sociétés au cours de la période.

Les entreprises soumises à l'impôt sur le revenu sont, quant à elles, peu concernées par la dépense fiscale de mécénat, essentiellement en raisons de ressources disponibles limitées²³. Même si, en six ans, le nombre des donateurs a été multiplié par trois, il n'a concerné, en 2016, que 7 253 entreprises pour un montant total de réduction d'impôt de 3,94 M€. Le dispositif bénéficie donc très majoritairement aux entreprises redevables de l'IS.

2 - Une incertitude persistante sur le nombre d'entreprises mécènes

Si la forte progression du nombre d'entreprises mécènes depuis 2003 n'est pas contestée, leur nombre donne lieu à des chiffrages différents qui tiennent aux critères retenus.

Ainsi, l'enquête biennale *Le mécénat d'entreprise en France*, réalisée depuis 2006 par l'association Admical à partir d'un sondage auprès d'un échantillon d'entreprises de taille limitée²⁴, présente des chiffres très différents de ceux de l'administration fiscale. En 2016, le pourcentage d'entreprises mécènes était estimé à 14 %, de l'ordre de 170 000 entreprises, soit plus de trois fois celui mentionné dans les documents budgétaires. Le pourcentage ressortant de

²³ Selon les travaux de l'Observatoire ATH de l'information financière, le taux de résultat d'exploitation sur chiffre d'affaires est passé de 4,4 % (2008) à 3,6 % (2015) pour les petites et moyennes entreprises (PME) et de 5 % (2008) à 3,9 % (2015) pour les entreprises de taille intermédiaire (ETI) sur la période de huit ans. Le résultat net moyen des PME s'établissait à 307 000 € en 2015.

²⁴ L'enquête 2018 a été réalisée par téléphone auprès de 1 003 entreprises représentatives du tissu économique français selon la taille et le secteur d'activité et de 20 entreprises mécènes.

la dernière enquête portant sur 2018 est plus bas (9 %). Cette même année, selon cette enquête, 50 % des entreprises mécènes n'auraient pas déclaré leurs dons ou ne les auraient déclarés que de façon partielle.

Admical explique que ses données prennent en compte l'ensemble des entreprises mécènes, qu'elles bénéficient ou non de l'avantage fiscal, alors que les documents budgétaires portent uniquement sur les entreprises ayant utilisé la réduction d'impôt. Consciente néanmoins de l'importance de l'écart, elle s'est attachée, avec l'appui méthodologique du ministère de la culture, à affiner les paramètres de sa dernière enquête.

L'étude réalisée sur le mécénat par l'association Recherches et Solidarités, avec le soutien de la direction de la jeunesse, de l'éducation populaire et de la vie associative, parue en janvier 2018²⁵, propose pour sa part, pour l'année 2015, une « prudente fourchette » entre 110 000 et 120 000 entreprises mécènes, parmi celles soumises à l'IS.

Il est probable que se conjuguent à cet égard deux phénomènes :

- certaines entreprises, peu informées des mesures fiscales existantes, ne disposant pas d'une organisation permettant de gérer leurs actions de mécénat, voire désireuses de ne pas attirer l'attention de l'administration fiscale, ne déclarent pas leurs actions de mécénat ;
- d'autres entreprises en déclarent une partie seulement ; en particulier, le mécénat en nature ou le mécénat de compétence ne feraient pas systématiquement l'objet de déclarations fiscales, soit volontairement dans un but philanthropique, soit en raison d'une plus grande difficulté d'évaluation que pour un don financier.

La dernière enquête d'Admical a tenté de déterminer plus précisément les raisons pour lesquelles certaines entreprises mécènes ne déclarent qu'une partie de leurs dons. La principale correspondrait au cas de dons de faibles montant ; les autres à l'atteinte du plafond de 5 % du chiffre d'affaires ou à des opérations de mécénat en nature ou de compétence.

Pour ce qui est des entreprises mécènes qui ne déclarent aucun don, quatre motifs principaux se dégagent : le manque de temps pour effectuer les déclarations, l'absence de priorité pour les entreprises, le choix délibéré d'un geste philanthropique et la méconnaissance du dispositif fiscal. Le traitement comptable et fiscal de ces dépenses qui ne relèvent pas de l'objet social des entreprises concernées, et notamment le point de savoir si elles ne sont pas malgré tout passées en charges déductibles du résultat imposable, ne fait pas l'objet d'analyses.

Si l'existence d'un écart entre le nombre d'entreprises mécènes et le nombre d'entreprises utilisant l'avantage fiscal de l'article 238 *bis* du CGI apparaît ainsi avérée au regard de toutes les enquêtes disponibles, son ampleur et ses causes mériteraient ainsi d'être plus rigoureusement et plus précisément analysées par les pouvoirs publics. Au-delà des explications avancées, il n'est pas à certains égards sans poser question sur l'intérêt même du dispositif fiscal actuel.

²⁵ Association Recherche et Solidarités : *Mécénat, déclarations fiscales des entreprises* – janvier 2018, page 5 – Cécile Bazin et Jacques Malet.

3 - Une progression du nombre d'entreprises mécènes vraisemblablement appelée à se poursuivre

En dépit de la forte progression du nombre d'entreprises recourant au dispositif de l'article 238 *bis* du CGI, ces dernières représentent une petite fraction du nombre total des entreprises soumises à l'impôt sur les sociétés, même en se limitant aux entreprises à résultats financiers positifs. Ainsi, en 2013, sur 51 % des entreprises imposables, soit 1,5 million d'entreprises, un peu moins de 40 000 avaient une créance fiscale pour le motif du mécénat.

Pour apprécier l'effort des entreprises, l'étude comparée des données moyennes et médianes de la réduction d'impôt illustre la grande hétérogénéité des dons effectués : depuis 2010, et de façon quasiment constante, le montant annuel médian de la réduction d'impôt approche 950 € par entreprise²⁶, alors que le montant annuel moyen de la réduction d'impôt baisse puisqu'il est passé de 20 929 € en 2010 à 14 760 € en 2016 par entreprise.

Cet écart entre les dons médian et moyen s'explique par l'hétérogénéité des entreprises qui bénéficient de la dépense fiscale, en ce qui concerne leur taille, leur secteur d'activité comme leur lieu d'implantation.

Outre le fait probable que certaines entreprises ne recourent pas ou très partiellement aux avantages fiscaux offerts par la loi, d'autres facteurs devraient contribuer à l'avenir à la poursuite de la progression du nombre d'entreprises mécènes : la diversification de l'objet du mécénat et l'importance croissante du mécénat dans le domaine social (cf. *infra*, chapitre 2, II.A) ; la possibilité reconnue aux mécènes de bénéficier des avantages fiscaux français pour des opérations de mécénat en faveur d'organismes situés dans d'autres pays de l'Union européenne (cf. *infra*, chapitre 3, II.B).

B - Une concentration du mécénat

Alors que la place des grandes entreprises demeure prépondérante, le mécénat des petites et moyennes entreprises (PME), et surtout des très petites entreprises (TPE), soulève des problématiques spécifiques. La dépense fiscale en faveur du mécénat est concentrée sur certains secteurs d'activité et, sur un plan territorial, sur la région Île-de-France, siège des principales entreprises mécènes, même si ce constat ne préjuge pas du lieu d'utilisation finale des dons.

1 - La place prépondérante des très grandes entreprises

Le mécénat reste, du point de vue des sommes engagées ou de la dépense fiscale induite, l'apanage des plus grandes entreprises²⁷, ce qui ne peut surprendre. Ce sont les plus redevables

²⁶ Plus précisément, 950 € en 2010, 960 € en 2011, 960 € en 2012, 940 € en 2013, 900 € en 2014, 900 € en 2015 et 900 € en 2016.

²⁷ La taille d'entreprise est précisée par le décret n° 2008-1354 du 18 décembre 2008 relatif aux critères permettant de déterminer la catégorie d'appartenance d'une entreprise pour les besoins de l'analyse statistique et économique. La catégorie des micro-entreprises (MIC) est constituée des entreprises qui, d'une part, occupent moins de 10 personnes; d'autre part, ont un chiffre d'affaires annuel ou un total de bilan n'excédant pas 2 M€. La catégorie

à l'impôt sur les sociétés et partant, les plus intéressées par les avantages fiscaux liés au mécénat. Ce sont également les mieux structurées pour développer une stratégie de mécénat.

La catégorie des grandes entreprises représente, de manière régulière, entre 57 et 61 % des dépenses fiscales au titre des dispositions de l'article 238 *bis* du CGI.

Tableau n° 2 : part des grandes entreprises dans le montant total de la réduction d'impôt de 2010 à 2015

<i>Année</i>	2010	2011	2012	2013	2014	2015
<i>Part dans le montant total de la réduction d'impôt</i>	61 %	61 %	58 %	57 %	57 %	58 %

Source : Cour des comptes, d'après DGFIP

Pour l'année 2016, les vingt-quatre entreprises (ou groupes fiscalement intégrés) dont le chiffre d'affaires est supérieur à 18,7 Md€ et qui ont eu recours à la réduction d'impôt au titre du mécénat, ont bénéficié d'une créance fiscale de 396,5 M€, soit 44 % de la dépense fiscale en faveur du mécénat²⁸. Avec une liste élargie (trente-six entreprises dont le chiffre d'affaires est supérieur à 13,6 Md€ ayant bénéficié de la réduction d'impôt au titre du mécénat), la créance fiscale s'élève à 432 M€, soit 48 % de la dépense fiscale.

Tableau n° 3 : ventilation de la créance au titre la réduction d'impôt en faveur du mécénat parmi les très grandes entreprises - 2016

<i>Grandes entreprises en fonction du chiffre d'affaires</i>	Nombre d'entreprises concernées	Montant total de la réduction d'impôt	Moyenne de la réduction d'impôt
<i>Total (ensemble grandes entreprises)</i>	246	601,3 M€	2,4 M€
<i>dont CA entre 13,6 Md€ et 18,7 Md€</i>	12	35,5 M€	3 M€
<i>dont CA entre 18,7 Md€ et 42,8 Md€</i>	12	234,2 M€	19,5 M€
<i>dont CA sup à 42,8 Md€</i>	12	162,3 M€	13,5 M€
<i>Sous-total 36 principales grandes entreprises</i>	36	432,0 M€	12 M€

Source : Cour des comptes, d'après données DGFIP

La créance fiscale des cinq principales entreprises (ou groupes fiscalement intégrés) bénéficiaires en 2016 de la réduction d'impôt au titre du mécénat a porté sur les montants

des petites et moyennes entreprises (PME) est constituée des entreprises qui n'appartiennent pas à la catégorie des microentreprises : d'une part, occupent moins de 250 personnes; d'autre part, ont un chiffre d'affaires annuel n'excédant pas 50 M€ ou un total de bilan n'excédant pas 43 M€. La catégorie des entreprises de taille intermédiaire (ETI) est constituée des entreprises qui n'appartiennent pas à la catégorie des PME et qui, d'une part, occupent moins de 5 000 personnes et d'autre part, ont un chiffre d'affaires annuel n'excédant pas 1 500 M€ ou un total de bilan n'excédant pas 2 000 M€. La catégorie des grandes entreprises (GE) est constituée des entreprises qui ne sont pas classées dans les catégories précédentes. La DGFIP précise que la détermination de la taille des entreprises repose sur des données déclaratives et recommande la prudence à la lecture des résultats.

²⁸ Elle s'élève en 2016 à 930 M€.

compris entre 33,1 M€ et 79,2 M€. Cinq autres entreprises ont bénéficié d'une créance comprise entre 10 et 30 M€.

Tableau n° 4 : les cinq principales créances au titre la réduction d'impôt en faveur du mécénat en 2016

<i>Grandes entreprises</i>	Montant total de la réduction d'impôt
<i>Entreprise A</i>	79,2 M€
<i>Entreprise B</i>	50,5 M€
<i>Entreprise C</i>	48,9 M€
<i>Entreprise D</i>	37,6 M€
<i>Entreprise E</i>	33,1 M€

Source : Cour des comptes, d'après données DGFIP

Dans son étude sur le mécénat parue en janvier 2018, l'association Recherches et Solidarités a, dans le même sens, montré qu'en 2015 les 10 % d'entreprises ayant le résultat fiscal le plus élevé (supérieur à 766 617 €) ont représenté 70,7 % du montant des dons.

2 - La problématique particulière des PME-TPE

Face à la prééminence des grandes entreprises, la place plus marginale des PME et des TPE est l'objet d'interrogations régulières des acteurs du secteur associatif et du mécénat. Elles portent principalement sur le frein que pourrait constituer le plafonnement de la réduction d'impôt à 5 % du chiffre d'affaires hors taxes, d'une part, plus généralement sur les voies d'un développement du mécénat des PME-TPE, d'autre part.

a) L'impact du plafond de cinq pour mille sur le mécénat des PME/TPE

Si le plafond est identique pour toutes les entreprises, son niveau est souvent considéré comme plus contraignant pour les petites que pour les plus grandes. Ainsi, pour une entreprise dont le chiffre d'affaires hors taxes serait de 100 000 €, le plafond de l'avantage fiscal serait de 500 €, montant ne permettant pas d'engager d'action d'une particulière ampleur au titre du mécénat.

Afin de disposer de données objectives sur cette question, la direction de la législation fiscale (DLF) a analysé très récemment la part des entreprises dont les versements atteignent le plafond actuel de 5 % du CA HT. Cette étude fait ressortir que la proportion des TPE atteignant le plafond actuel de versement serait seulement de 16 % en nombre comme en montant de réduction d'impôt. Pour les PME, dont le chiffre d'affaires est compris entre 2 M€ et 50 M€ de CA HT, cette proportion baisserait à 7 % en nombre mais augmenterait à 20 % pour ce qui est du montant de réduction d'impôt concerné.

Tableau n° 5 : nombre d'entreprises atteignant en 2016 le plafond de la réduction d'impôt au titre de l'article 238 bis

Montant du CA (en M€)	Nombre et pourcentage d'entreprises saturant le plafond de 5 % du CAHT		Montant total de la réduction d'impôt	dont montant de réduction d'impôt des entreprises quiaturent le plafond	
CA < 2 M€	7 036	16 %	64	10	16 %
2 M€ ≤ CA < 50 M€	1 623	7 %	206	41	20 %
CA ≥ 50 M€	80	3 %	769	96	12 %
Total	8 739	12 %	1 039	147	14 %

Source: DLF, 2016

Toutefois, cette étude fondée sur des données fiscales sous-estime probablement certains facteurs psychologiques. Il est possible que certaines entreprises aient été freinées ou dissuadées d'accroître leur mécénat, sans pour autant avoir atteint le plafond de l'avantage fiscal.

Le plafonnement actuel de la réduction d'impôt n'apparaît donc comme une contrainte que pour une proportion très minoritaire de TPE et de PME et ne doit pas être surestimé parmi les freins possibles au développement du mécénat de ces catégories d'entreprises. Pour autant, cette étude confirme que la contrainte est d'autant plus forte que les entreprises sont plus petites : les entreprises dont le chiffre d'affaires est inférieur à 2 M€ étant les plus pénalisées alors que celles dont le chiffre d'affaires est supérieur à 50 M€ sont peu touchées.

b) Les efforts de développement du mécénat des petites entreprises

Le mécénat des PME et des TPE pâtit vraisemblablement d'une certaine méconnaissance des mesures fiscales existantes et des moyens financiers relativement limités susceptibles de lui être consacrés.

Afin d'atténuer cette difficulté, le ministère de la culture a, de longue date, tenté d'impliquer certaines professions ou organisations. Des conventions ont ainsi été conclues avec le conseil supérieur de l'ordre des experts comptables, le conseil supérieur du notariat, le conseil national des barreaux, et les chambres de commerce et d'industrie (CCI France). Elles ont toutes des objectifs similaires, en particulier la désignation de correspondants locaux comme interlocuteurs des directions régionales des affaires culturelles (DRAC), la diffusion du cadre législatif national et des bonnes pratiques, et la promotion du mécénat collectif. L'effet réel de ces conventions au plan local n'a pu être mesuré par la Cour.

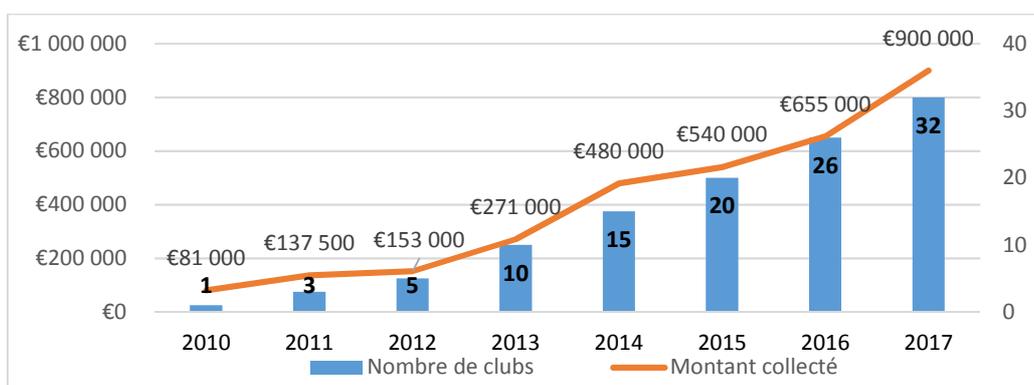
Le mécénat collectif à l'échelon départemental ou local constitue une autre piste de développement du mécénat des petites entreprises. Il consiste pour des entreprises à regrouper leurs moyens dans le cadre ou non de structures juridiques *ad hoc*.

Plusieurs collectivités territoriales ont pris des initiatives en vue de fédérer des entreprises locales autour de projets²⁹. Dans le domaine de la culture et du patrimoine, des organismes de mécénat collectif ont vu le jour sur divers territoires avec du champ plus ou moins large (ville, pays, région, etc...) et sous des formes juridiques variées (notamment d'association, de fonds de dotation ou de fondation d'entreprises). Les fondations à forte implantation territoriale ont aussi développé le mécénat collectif, comme l'illustre le cas de la Fondation du patrimoine.

Les clubs départementaux de mécènes au sein de la Fondation du patrimoine

Depuis 2010, cette fondation a encouragé en son sein le développement de clubs de mécènes régionaux ou départementaux, s'appuyant sur son implantation territoriale et sa connaissance du tissu économique local. Le premier club d'entreprises a été constitué en 2010 dans le Maine-et-Loire, à la suite de l'incendie du logis Royal du château d'Angers. En 2017 existaient 32 clubs fédérant 330 entreprises. Cette progression régulière est retracée dans le graphique suivant.

Évolution du nombre de clubs de mécènes et des montants collectés (2010-2017)



La Cour a pu examiner dans le cadre de l'enquête ce développement au sein de deux délégations régionales de la Fondation.

Celle de Normandie compte aujourd'hui quatre clubs, chacun étant animé par un bénévole : un en Seine-Maritime (2013) comportant 12 entreprises adhérentes, un dans l'Orne (2013) comptant 12 entreprises, un dans la Manche (2015) comptant 9 entreprises et un dans le Calvados (2016) comptant 10 entreprises. La capacité de financement de l'ensemble de ces clubs est de 133 000 € en 2017 et est prévue à hauteur de 150 000 € en 2018. Le montant de l'adhésion annuelle peut varier selon les départements. Dans la Manche, elle est par exemple de 4 500 € (susceptible d'ouvrir droit à la réduction d'impôt sur les sociétés) ou de 2 500 € pour les membres non assujettis.

²⁹ La commune de Reims s'est dotée d'une mission mécénat en 2010 tandis que la ville de Bordeaux a créé en 2012, avec le centre communal d'action sociale et le Crédit municipal, le fonds de dotation *Bordeaux mécènes solidaires*. Ce dernier a pour objectif de mutualiser les initiatives prises par différents partenaires sur le territoire bordelais pour lutter contre l'exclusion et la pauvreté, et renforcer la solidarité entre les générations les personnes et les catégories sociales et professionnelles. Pour une analyse plus complète des premières initiatives prises en ce sens par les collectivités territoriales, voir l'étude *Les collectivités à l'heure du mécénat*, octobre 2014, réalisée par EY et \EXCEL, agence conseil en mécénat.

Celle du Centre-Val-de-Loire a créé en son sein trois clubs, également animés par un bénévole : un en Loir-et-Cher (2014) comptant 8 entreprises adhérentes ou associées, un en Indre (2015) comptant 10 entreprises adhérentes et un dans le Loiret (2017) comptant 6 entreprises adhérentes. La capacité de financement de ces trois clubs s'élevait en 2017 à 70 000 €, avec des montants de cotisation annuelle variables selon les clubs (2 000 € ou 4 000 €).

Dans les deux régions, le profil des entreprises est varié qu'il s'agisse de TPE, de PME ou de représentations régionales de grandes sociétés (Saint-Gobain, Groupama, etc.). Les clubs de mécènes sont organisés au sein de la Fondation du patrimoine, sans création d'une structure juridique distincte (associative par exemple). Ils n'ont pas vocation à se développer au-delà d'une quinzaine de membres, au risque de faire naître des problèmes de cohésion et d'organisation.

Les montants peuvent sembler assez faibles mais tiennent compte des possibilités des donateurs et d'une volonté d'appliquer une cotisation égale pour tous. Les aides sont attribuées à l'occasion de plusieurs réunions annuelles des membres des clubs, souvent en présence des porteurs de projets présélectionnés. Les politiques suivies varient selon les clubs, avec une sélectivité plus ou moins grande, au risque parfois d'un certain « saupoudrage » des aides.

Le développement du financement participatif ou « crowdfunding » est, lui aussi, de nature à contribuer à celui du mécénat des petites ou moyennes entreprises, comme il contribue à celui des particuliers. Ce mode relativement nouveau de financement privé³⁰ permet à des personnes physiques ou morales de présenter leurs projets grâce à des plateformes sur internet et de recevoir des financements en ligne. Le financement peut consister en un don, un prêt ou un investissement.

Selon le Baromètre du « crowdfunding » en France en 2017³¹, principale source d'information disponible, les fonds collectés seraient en forte progression (167 M€ en 2015, 234 M€ en 2016 et 336 M€ en 2017). Les dons s'élèveraient en 2017 à 82,8 M€ sans que la part susceptible de relever du mécénat soit identifiée.

Le recours au « crowdfunding » dans le cadre de projets ouverts aux dons des particuliers ouvrant droit à avantage fiscal ou au mécénat d'entreprise a gagné divers secteurs d'activité mais il a bénéficié d'une visibilité plus particulière dans le secteur culturel lorsque de grandes institutions ont fait appel à ce mode de financement en complément des formes traditionnelles d'appel aux dons des entreprises et des particuliers³².

Dans le cadre de sa dernière enquête sur le mécénat des entreprises en France, Admical a interrogé les entreprises sur leur recours au « crowdfunding ». 4 % des entreprises indiquent avoir soutenu des projets via une plateforme de « crowdfunding » contre 2 % en 2015, ce qui témoigne d'une dynamique de progression vraisemblablement appelée à se poursuivre.

3 - Une concentration sectorielle et géographique

L'analyse sectorielle de la répartition de la dépense fiscale révèle d'importantes disparités parmi les entreprises ayant recours au dispositif.

³⁰ Le cadre juridique de cette activité a été déterminé par l'ordonnance n° 2014-559 du 30 mai 2014 relative au financement participatif.

³¹ Enquête réalisée par KPMG pour l'association Financement participatif France.

³² Cf. annexe 5 pour une analyse plus détaillée.

Trois secteurs concentrent l'essentiel de la réduction d'impôt, l'industrie manufacturière, le secteur financier et des assurances et surtout le secteur du commerce et de la distribution qui représente à lui seul plus de 40 % de la dépense totale. En 2016, parmi les cinq premiers groupes ayant déclaré une dépense fiscale au titre de l'article 238 *bis* du CGI, trois relevaient du secteur de la grande distribution. Au-delà de son importance en termes de chiffre d'affaires global ou de nombre d'entreprises, la place occupée par ce dernier secteur s'explique par la part importante des dons alimentaires en tant que mécénat en nature.

Évolutions récentes des dispositions relatives aux dons de produits alimentaires

Depuis août 2016, parallèlement à la loi n° 2016-138 du 11 février 2016 relative à la lutte contre le gaspillage alimentaire, le ministère de l'économie et des finances a engagé une modification des règles applicables aux dons en nature des entreprises. Pour les produits alimentaires soumis à une date limite de consommation (DLC), la valeur retenue pour le calcul de la réduction d'impôt était égale d'une part, à son coût de revient pour un bien donné avant les trois derniers jours de sa DLC et, d'autre part, à 50 % de son coût de revient pour un bien donné dans les trois derniers jours de sa DLC. Ces précisions ont entraîné, en 2016, un nombre important de redressements fiscaux dans le secteur de la distribution et une baisse des dons aux associations assurant l'alimentation de personnes démunies. Le système de décote pénalisait le don de denrées alimentaires et occasionnait de fortes charges administratives et logistiques pour les organismes donataires.

Aussi, l'article 19 de la loi de finances pour 2017, introduit par amendement parlementaire, a modifié l'article 238 *bis* du code général des impôts. Désormais, le dernier alinéa du 1 de cet article prévoit que, lorsque les versements sont effectués sous forme de dons en nature, leur valorisation est effectuée au coût de revient du bien donné ou de la prestation de service, indépendamment des dispositions de la loi du 11 février 2016.

L'étude conduite par l'association Recherches et Solidarités³³ confirme, pour 2015, la place prépondérante des entreprises du secteur du commerce. Ils représentent 20,3 % du total des entreprises soumises à l'impôt sur les sociétés, 27,9 % des entreprises déclarant un don et 42,4 % des montants de dons déclarés. Les secteurs des activités financières et d'assurance et de l'industrie manufacturière suivent avec respectivement 14,9 % et 14,5 % du montant des dons déclarés. Chacun des autres secteurs représente moins de 10 % (notamment information et communication, 7,6 %, et activités spécialisées, scientifiques et techniques, 6,5 %).

Sur un plan géographique, les écarts régionaux sont importants mais s'expliquent par la présence des sièges sociaux des plus grandes entreprises dans les grandes métropoles et plus particulièrement en Île-de-France. Cette région concentre ainsi plus de la moitié de la dépense fiscale tandis que certaines régions sont quasiment absentes du dispositif. Ce constat n'est pas propre au dispositif de l'article 238 *bis*, la Cour ayant eu l'occasion de le relever par exemple à l'occasion de ses travaux sur les bénéficiaires du crédit impôt recherche³⁴.

Il serait pour autant inexact d'affirmer que l'utilisation des dons dans le cadre du mécénat suit la même répartition géographique. Les contrôles réalisés par la Cour dans le cadre de la présente enquête montrent au contraire que, si les mécènes comme les principaux bénéficiaires

³³ Association Recherche et Solidarités : *Mécénat, déclarations fiscales des entreprises* – janvier 2018, page 13 – Cécile Bazin et Jacques Malet. Étude réalisée avec le soutien de la direction de la jeunesse, de l'éducation populaire et de la vie associative et à partir de données portant sur les déclarations fiscales des entreprises.

³⁴ Cour des comptes, Rapport sur le crédit impôt recherche, 2013.

du mécénat tels que les fondations ou les établissements publics sont situés majoritairement en Île-de-France, les actions menées à partir de ces dons sont répartis sur l'ensemble du territoire. Il n'existe toutefois aucune donnée ou étude permettant de documenter plus précisément la localisation des bénéficiaires finaux des dons au titre du mécénat.

C - Le mécénat des entreprises en faveur des trésors nationaux : un outil puissant

En 2017, le ministère de la culture a publié la liste des trésors nationaux ayant fait l'objet d'un refus de certificat d'exportation du début du dispositif (1993) jusqu'au 15 mai 2017, soit 232 dossiers traités en 24 ans (environ une dizaine de dossiers par an).

Le tableau suivant montre que la procédure de classement conduit majoritairement (59,7 %) à l'acquisition des œuvres. Alors que seulement trois avaient été acquises grâce au mécénat d'entreprise jusqu'en juin 2000, la modification de la procédure intervenue à cette date, puis les mesures fiscales très favorables instaurées en 2002, ont permis le développement des acquisitions grâce au mécénat. Ainsi, de juin 2000 à mai 2017, 44 œuvres sur 84 ont été acquises partiellement ou intégralement grâce au mécénat. Dans 18,8 % des cas, cette proportion diminuant à partir de 2000, la procédure de classement a échoué, l'œuvre recevant *in fine* un certificat d'exportation. Enfin, dans 9,1 % des cas, le propriétaire a renoncé à son projet d'exportation.

Tableau n° 6 : suites données au classement d'œuvres comme trésors nationaux de 1993 à mai 2017

<i>Suites données</i>	D'avril 1993 à juin 2000		De juin 2000 à mai 2017		Total depuis 1993	
	Nombre	En %	Nombre	En %	Nombre	En %
<i>Acquisition de l'œuvre</i>	54	60,0 %	84,5(*)	59,5 %	138,5	59,7%
<i>- dont acquisition avec mécénat</i>	3	3,3 %	44	31,0 %	47	20,3 %
<i>Certificat d'exportation accordé</i>	21	23,3 %	22,5(*)	15,8 %	43,5	18,8 %
<i>Certificat d'exportation non redemandé</i>	10	11,1 %	11	7,7 %	21	9,1 %
<i>Opérations en cours</i>		0,0 %	15	10,6 %	15	6,5 %
<i>Dons</i>	1	1,1 %	2	1,4 %		0,0 %
<i>Autres cas</i>	4	4,4 %	7	4,9 %	11	4,7 %

Source : Cour des comptes. (*) Dans des cas rares, le classement comme « trésor national » portait sur plusieurs pièces ou œuvres qui n'ont pas toutes été acquises.

Les deux principaux bénéficiaires sont le musée du Louvre (23,7 %), eu égard à la diversité de ses collections, et la Bibliothèque nationale de France (18,0 %). D'autres grandes institutions culturelles nationales (Château de Versailles, Musée d'Orsay, CNAC Georges Pompidou ou Musée national Picasso-Paris) comptent parmi les bénéficiaires réguliers. La procédure profite aussi, ce qui est moins connu, à des musées municipaux ou des services d'archives de collectivités territoriales : 21 acquisitions ont été faites dans le cadre de la procédure des trésors nationaux, soit 13,7 % du total.

En dépit de ces résultats, le dispositif des trésors nationaux connaît certains signes d'essoufflement. Le ministère de la culture souligne qu'il est de plus en plus difficile de trouver des mécènes susceptibles de financer la totalité d'une acquisition, même si quelques exemples contraires récents peuvent être cités. La diversification de la politique de mécénat des grandes entreprises, notamment vers des actions à objet plus social ou éducatif, est aussi avancée pour expliquer cette difficulté. Le coût des œuvres, parfois supérieur à celui attendu, à la suite d'évaluations contradictoires avec le propriétaire, explique enfin certains échecs.

Ces dernières années, la Banque de France est intervenue, parfois pour des montants élevés³⁵, en se substituant aux mécènes privés et à l'État.

Les interventions de la Banque de France dans l'acquisition de trésors nationaux et d'œuvre d'intérêt patrimonial majeur

La Banque de France a engagé depuis une dizaine d'années une politique de mécénat dans les domaines économique, culturel et de solidarité. Elle est intervenue à plusieurs reprises en tant que mécène pour l'acquisition de trésors nationaux :

- elle a acquis pour son propre compte deux portraits de Louis XIII (par Philippe de Champaigne et Elisabeth-Louise Vigée-Lebrun) pour un montant total de 6,1 M€, dans le cadre du dispositif prévoyant une réduction fiscale de 40 % ;
- elle a contribué au titre du dispositif le plus avantageux (réduction d'impôt de 90 %) à l'acquisition de trésors nationaux ayant un lien avec son histoire ou son patrimoine : le fonds d'archives Turgot en 2014 pour 8,5 M€ (financement intégral de l'acquisition) au profit des Archives nationales et le Trésor de Cuts en 2015 au profit de la Bibliothèque nationale de France pour 0,35 M€ (sur un coût total de 0,4 M€) ;
- dans ce même cadre fiscal, elle a aussi contribué, sans liens particuliers avec son histoire ou son patrimoine, au financement d'un tableau d'Ingres, *le portrait du Comte Molé* (3 M€ sur un total de 19 M€, dont 8,5 provenant du mécénat) en 2009 en faveur du Louvre, de *l'ivoire de Trébizonde* en 2011 (2,5 M€, soit le financement intégral de l'acquisition) au profit du musée de Cluny, de la *Table de Teschen* au profit du Louvre (5 M€ sur 12,5 M€).

Elle a surtout acquis l'un des deux portraits d'un diptyque de Rembrandt représentant les *époux Soolmans* en faveur du Louvre pour un montant, exceptionnel, de 80 M€. Dans le cas de cette acquisition très médiatisée, elle est venue au secours de l'État qui avait initialement renoncé au recours au classement des œuvres comme trésor national faute de moyens financiers suffisants, mais s'était ravisé en la classant « œuvre d'intérêt patrimonial majeur » face à la concurrence affirmée de l'État néerlandais et du *Rijksmuseum* d'Amsterdam. En définitive, un accord entre la France et les Pays-Bas a retenu le principe de l'achat d'une œuvre par chacun des deux pays (par la Banque de France pour la France) et d'une présentation alternée des deux œuvres réunies par le Louvre et le musée Néerlandais.

Dans le cadre du contrôle de la Banque de France au titre des exercices 2011 à 2017, la Cour a considéré très discutable cette acquisition notamment au regard de l'importance des montants en jeu, de l'absence de tout lien avec ses missions et de l'absence de plafonnement de sa participation financière. Son financement s'est traduit par une diminution d'autant du dividende versé par la Banque de France à l'État, qui l'a ainsi dans les faits intégralement supporté sans avoir recours à des crédits budgétaires.

³⁵ Au cours de la période 2011-2017, ses dépenses nettes des avantages fiscaux en faveur du mécénat culturel ont représenté le double de ses dépenses au titre de ses autres actions de mécénat (recherche, pédagogie, entreprises).

En ce qui concerne les autres mesures fiscales spécifiques en faveur du mécénat culturel, les informations permettant d'apprécier leur succès auprès des entreprises sont limitées au montant annuel de la dépense fiscale, du reste très faible. Les documents budgétaires annuels (projet annuel de performance de la mission *Culture*) n'indiquent pas le nombre de bénéficiaires de la mesure en faveur de l'acquisition d'œuvres originales d'artistes vivants ou d'instruments de musique (art. 238 *bis* AB du CGI).

Alors que le ministère de la culture est en mesure d'analyser l'évolution du dispositif des trésors nationaux, dont il maîtrise la procédure, il reconnaît ne disposer d'aucune information précise sur les entreprises ayant recours à ce dernier dispositif.

Les autres mesures spécifiques en faveur du mécénat culturel sont incluses dans les données relatives au dispositif général de l'article 238 *bis* du CGI et ne font pas l'objet, à ce jour, d'une présentation individualisée.

CONCLUSION

Depuis la loi du 1^{er} août 2003, la France s'est dotée d'un dispositif fiscal très avantageux en faveur du mécénat des entreprises : une réduction d'impôt d'un niveau élevé plutôt qu'une déduction du résultat imposable, l'octroi possible de contreparties au mécène allant jusqu'à 25 % du don, un plafonnement assez élevé de l'avantage fiscal, une possibilité de report pendant cinq ans, une définition large de l'intérêt général permettant à de nombreux organismes sans but lucratif et à de nombreux secteurs d'activité de bénéficier du mécénat.

Ce dispositif demeure parmi les plus favorables sur le plan international. Il est complété par plusieurs mesures très incitatives en faveur du mécénat culturel.

*La loi du 1^{er} août 2003 a contribué à la multiplication par dix du nombre d'entreprises recourant à l'avantage fiscal principal (défini à l'article 238 *bis* du CGI), le nombre d'entreprises mécènes étant encore supérieur sans qu'il soit toutefois possible de déterminer précisément dans quelles proportions. Plusieurs facteurs incitent à envisager une poursuite de cette progression. De même, le mécénat en faveur de l'acquisition de « trésors nationaux » a permis l'acquisition d'un nombre important d'œuvres. De ce point de vue, les résultats attendus par le législateur ont été largement atteints.*

Le mécénat présente une certaine concentration, les très grandes entreprises représentant l'essentiel du montant de la réduction d'impôt. Il est également principalement le fait d'entreprises situées en Île-de-France, ce qui ne préjuge pas de la répartition territoriale de l'emploi des dons par les organismes bénéficiaires, et concerne principalement des entreprises du commerce et de la distribution, de l'industrie manufacturière et du secteur financier et des assurances. Le mécénat des petites entreprises (PME et surtout TPE) constitue une problématique particulière. Le plafonnement de l'avantage fiscal constitue un certain frein au mécénat des plus petites d'entre elles, même si celui-ci ne doit pas être surestimé.

Chapitre II

Des évolutions du mécénat

insuffisamment prises en compte

Fondée sur le dispositif fiscal de l'article 238 *bis* du code général des impôts, la loi Aillagon a contribué au développement du mécénat des entreprises qui s'est progressivement transformé et diversifié.

Les modes d'intervention des entreprises ont profondément évolué avec l'essor des fondations puis l'apparition des fonds de dotation. Ces organismes sans but lucratif sont désormais largement pris en considération par les entreprises qui leur attribuent tout ou partie de leurs apports de mécénat ou qui les créent en vue afin d'en faire l'outil privilégié de leur stratégie de mécénat. Ils en constituent désormais souvent une composante majeure.

Toutefois, la progression très rapide du nombre des fondations et des fonds de dotations depuis une quinzaine d'années et l'apparition régulière de nouvelles formes juridique à même de faciliter la mobilisation de ressources en provenance des entreprises ne sont pas sans inconvénients. L'État peine à assurer sa mission de suivi et de contrôle d'un aussi grand nombre d'organismes. Les contrôles réalisés par la Cour sur trois grandes fondations révèlent, au-delà des cas examinés, des risques de fragilité, en particulier des fondations reconnues d'utilité publique.

L'objet du mécénat a également profondément évolué, ne se limitant plus au secteur culturel auquel il a souvent été assimilé. Les grandes entreprises, au même titre que les principaux organismes bénéficiaires, ont progressivement défini de véritables stratégies de mécénat, dans un contexte d'évolutions profondes, encore mal appréhendées par la puissance publique. Ces dernières tendent à brouiller de plus en plus les frontières entre le mécénat et d'autres formes d'intervention des entreprises telles que la responsabilité sociétale des entreprises (RSE), la stratégie d'image et de communication ou les actions de parrainage. Les règles actuelles applicables au mécénat des entreprises sont impuissantes à prendre en compte ces évolutions.

I - L'évolution des modes d'intervention des entreprises mécènes : la place majeure des fondations et fonds de dotation

Outre le développement du mécénat et des dons des particuliers, la loi du 1^{er} août 2003 avait pour objectif de favoriser le développement des fondations, dont le cadre existait déjà depuis la loi du 23 juillet 1987. Même si les organismes habilités à recevoir des dons sont nombreux (associations, organismes publics, etc.), les fondations constituent une forme juridique particulièrement adaptée. Elles peuvent être créées à l'initiative des entreprises dans le cadre de leur stratégie de mécénat et leur définition même met en avant les moyens qui lui sont affectés, contrairement aux associations définies comme « un regroupement de personnes autour d'un objectif non lucratif ».

A - Un secteur en rapide essor dans un cadre juridique progressivement diversifié

Reconnues par la loi en 1987, les fondations ont d'abord pris la forme de fondations reconnues d'utilité publique (FRUP). De nouvelles formes sont apparues avec la loi n° 90-559 du 4 juillet 1990 : les fondations d'entreprise et les fondations abritées.

De nouveaux textes sont venus compléter les structures juridiques existantes. S'inspirant des *endowment funds* américains, la loi n° 2008-776 du 4 août 2008 de modernisation de l'économie a créé les fonds de dotation, structures juridiques plus souples que celle des fondations (création par simple déclaration en préfecture, dotation initiale peu élevée, modalités de gouvernance simplifiées). En outre, de 2006 à 2009, quatre nouvelles formes de fondations, spécialisées, ont été créées : les fondations de coopération scientifique, les fondations universitaires, les fondations partenariales et les fondations hospitalières. Il existe aujourd'hui huit statuts juridiques (dont sept pour les fondations)³⁶.

Les modifications successives de l'article 238 *bis* du CGI ont cherché à prendre en compte cette diversification sans cesse accrue des organismes susceptibles de bénéficier du mécénat des entreprises, en énumérant non seulement les activités d'intérêt général éligibles mais aussi les catégories juridiques de bénéficiaires. Il en résulte désormais un texte complexe et à la lisibilité médiocre.

Dans le cadre de la discussion sur le projet de loi en faveur du mécénat, le ministre de la culture et de la communication, M. Jean-Jacques Aillagon soulignait le retard de la France. On ne comptait alors, selon les chiffres donnés par le ministre, que 473 fondations reconnues d'utilité publique, 73 fondations d'entreprise et environ 500 fondations sous l'égide de la Fondation de France, dont beaucoup étaient peu actives, à comparer aux 12 000 fondations américaines et 3 000 *charity trusts* britanniques.

Le nombre de fondations a doublé par la suite au cours de la période 2001-2017, passant de 1 109 à 2 364. Cette progression a concerné principalement les fondations d'entreprise (de 67 à 400), ainsi, à un degré moindre, que les FRUP (de 471 à 638) et les fondations abritées,

³⁶ Cf. annexe 6.

hors fondations abritées par la Fondation de France (de 571 à 1 242). Le nombre de fondations de coopération scientifique, de fondations universitaires et de fondations hospitalières, créées plus tardivement, restent faible.

Tableau n° 7 : fondations et fonds de dotation en 2001, 2006, 2014 et 2017

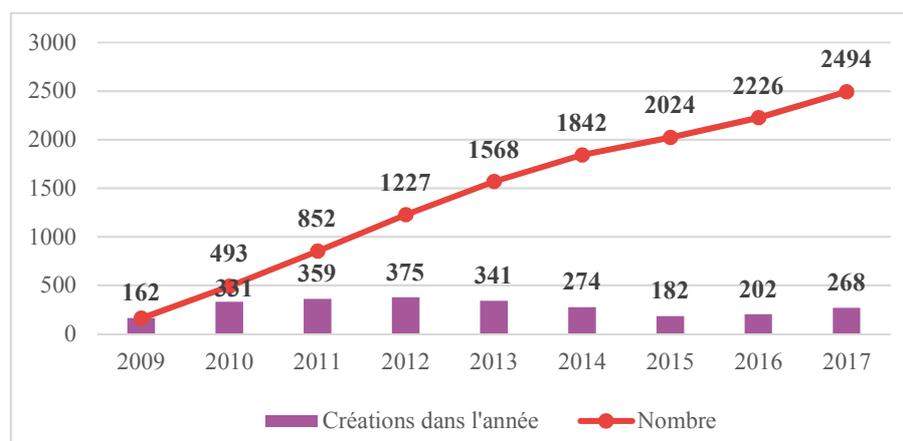
<i>Structures juridiques</i>	2001	2009	2014	2017	Évolution 2001-2017
<i>FRUP</i>	471	578	634	638	35,5 %
<i>Fondations d'entreprise</i>	67	250	344	400	497,0 %
<i>Fondations abritées*</i>	571	811	1 161	1 242	117,5 %
<i>Fondations de coopération scientifique</i>		25	41	36	
<i>Fondations partenariales</i>		7	20	20	
<i>Fondations universitaires</i>		15	29	28	
Total fondations	1 109	1 686	2 229	2 364	113,2 %
<i>Fonds de dotation</i>		162	1 842	2 494	
Total fondations et fonds de dotation	1 109	1 848	4 071	4 858	338,1%

* Hors fondations abritées de la Fondation de France

Source : Cour des comptes à partir de données du rapport *Les fonds et fondations en France de 2001 à 2014 complétées pour 2017* par celles de l'Observatoire de la Philanthropie de la Fondation de France et du Centre Français des Fonds et Fondations.

Pour leur part, les fonds de dotation se sont considérablement développés, passant de 162 en 2009, peu après la loi qui les a institués, à 2 494 en 2017, ce en dépit d'une réduction du nombre de créations annuelles récentes, en 2015 et 2016.

Tableau n° 8 : évolution des créations annuelles et du nombre total de fonds de dotation de 2009 à 2017



Source : Cour des comptes, à partir de données de la Fondation de France (« les fonds et fondations en France de 2001 à 2014 ») et de l'Observatoire de la Philanthropie de la Fondation de France et du Centre Français des Fonds et Fondations

Ces évolutions traduisent pour une part celles du mécénat des entreprises. Selon l'association Admical, si les entreprises réalisent pour la plupart leurs actions de mécénat en attribuant les fonds directement à des organismes sans but lucratif (qui les utilisent pour leurs propres actions ou les redistribuent), 24 % d'entre elles interviendraient en matière de mécénat en tout ou en partie au travers de structures juridiques qu'elles ont spécifiquement créées à cet effet (fondation abritée, fondation d'entreprise, fonds de dotation).

B - Les fragilités ressortant du contrôle de grandes fondations

La Cour effectue régulièrement le contrôle de fondations³⁷. Dans le cadre de la présente enquête, elle a contrôlé trois grandes fondations : la Fondation du patrimoine, la Fondation Agir contre l'exclusion (FACE) et la Fondation d'entreprise Louis Vuitton.

Les critères de choix retenus par la Cour

La Cour a choisi de contrôler des fondations relevant de statuts différents (deux fondations reconnues d'utilité publique, dont une créée de manière atypique par la loi, et une fondation d'entreprise), agissant dans des secteurs différents (social et culturel) et d'ancienneté variable (les deux premières datant des années 1990 ; la troisième de la fin des années 2000). Pendant la période examinée, la Fondation d'entreprise Louis Vuitton a été la principale fondation d'entreprise du point de vue des ressources mises à disposition par les fondateurs. Les deux autres fondations disposent d'un réseau étendu d'entités associées (FACE) et de délégations régionales présentes sur tout le territoire (Fondation du patrimoine).

Même s'ils ne permettent pas de dresser un état des lieux de l'ensemble du secteur des fondations, ces contrôles, plus particulièrement celui de la Fondation FACE, ont fait ressortir certaines fragilités qui, au-delà des cas examinés, appellent une réflexion afin de préciser le cadre d'action de ces organismes poursuivant des objectifs d'intérêt général et appelés à gérer les dons des entreprises comme ceux des particuliers.

1 - La Fondation du patrimoine

La Fondation du patrimoine est une fondation, soumise aux règles relatives aux fondations reconnues d'utilité publique, qui présente la particularité d'avoir été instituée en 1996 par la loi. Forte de ses 70 salariés, de ses 565 bénévoles et d'une implantation dans l'ensemble des régions métropolitaines ainsi qu'aux Antilles, cette fondation est devenue un acteur essentiel du secteur patrimonial français.

En dépit de son origine législative, elle doit sa création aux contributions d'une douzaine de grandes entreprises ou autres structures de droit privé qui ont constitué sa dotation initiale de 6 M€. Ceci explique que les fondateurs jouent un rôle toujours prépondérant dans sa

³⁷ Elle intervient, soit dans le cadre de ses contrôles des organismes faisant appel à la générosité publique (elle assure alors le contrôle du compte d'emploi des ressources collectées auprès du public afin de vérifier la conformité des dépenses engagées aux objectifs poursuivis par l'appel à la générosité publique), soit dans le cadre de contrôles d'organismes dont les dons ouvrant droit à un avantage fiscal dépassent 153 000 € (elle vérifie alors la conformité des dépenses financées par ces dons aux objectifs de l'organisme bénéficiaire).

gouvernance. Pour autant, les contributions des fondateurs sont restées figées, ceux-ci n'ayant plus apporté aucune ressource financière au titre du mécénat³⁸.

Depuis une dizaine d'années, la Fondation du patrimoine a renoué des liens durables avec de grandes entreprises ou fondations qui assurent le cofinancement de certains de ses projets. Au plan départemental, l'essor des clubs d'entreprise constitue une évolution très positive puisqu'elle permet de fédérer le mécénat de TPE et de PME (cf. *supra* I, chapitre I, II.B). Par ailleurs, de nombreuses entreprises contribuent aux opérations de souscription organisées par la Fondation (en 2017, 1 600 entreprises pour un montant collecté de 2,3 M€).

a) Un élargissement progressif et maîtrisé de ses missions

La création de la Fondation a, dans une certaine mesure, correspondu à un partage des missions avec l'État : ce dernier concentrait ses moyens sur le patrimoine le plus important, le patrimoine inscrit ou classé, lui laissant, au moyen d'un dispositif fiscal spécifique, la mission de soutenir les projets de restauration du patrimoine de moindre valeur, le patrimoine non protégé. La Fondation délivre ainsi des labels ouvrant droit à avantage fiscal à des projets de rénovation du petit patrimoine, essentiellement situé dans les villages ou les petits bourgs, portés par des propriétaires privés. Une réflexion avec les services de l'État sur les adaptations possibles de ce dispositif apparaît aujourd'hui nécessaire³⁹.

Profitant de l'essor du mécénat des entreprises et des particuliers, encouragé par la loi du 1^{er} août 2003, la Fondation a fait office de précurseur en élargissant ses activités à l'organisation de souscriptions publiques en faveur de projets de restauration du patrimoine portés par les communes et des associations. La Fondation a ainsi organisé en 2017 quelque 865 souscriptions pour un montant collecté de 13,4 M€. Cette activité doit toutefois faire face à des contraintes nouvelles⁴⁰.

Récemment, la Fondation s'est vue confier par l'État une mission supplémentaire dans le cadre de la mission « Patrimoine en péril », dite aussi « mission Bern ». Elle aura à gérer les dossiers de financement des 269 projets retenus au titre de la première année du dispositif, dont 18 projets emblématiques, et bénéficiera des quelque 15 à 20 M€ attendus de deux jeux de loto en faveur du patrimoine. La pérennité de la mission n'étant pas garantie au-delà de trois ans, la Fondation devra faire preuve d'une certaine prudence dans les moyens supplémentaires qu'elle sera amenée à déployer à cet effet.

³⁸ Plusieurs fondateurs apportent toutefois un appui à titre gracieux à la Fondation sous la forme de mise à disposition de locaux en région ou de la mise à disposition de leurs représentants pour des fonctions en son sein (vice-président, trésorier).

³⁹ En examinant notamment son périmètre d'application, l'obligation actuelle pour la Fondation de financer au moins 1 % du montant des travaux réalisés, et en recherchant une meilleure répartition territoriale des labels.

⁴⁰ La diminution des ressources propres de la Fondation limite ses possibilités d'abondement des sommes collectées et accroît le risque de saupoudrage des crédits. La transformation de l'impôt de solidarité sur la fortune (ISF) début 2018 et la retenue à la source de l'impôt sur le revenu des particuliers en 2019, de manière probablement plus conjoncturelle, engendrent une baisse des dons dont l'ampleur et la durée restent actuellement difficiles à mesurer. Enfin, l'arrivée de plateformes de financement participatif dans le secteur du patrimoine est susceptible de concurrencer à terme la Fondation. Si celle-ci dispose d'atouts, elle devra moderniser certaines de ses procédures pour s'adapter à ce contexte nouveau.

Tout en ayant resserré son action autour d'un nombre limité d'activités et en gagnant en visibilité auprès d'un large public, la Fondation tend toutefois à s'éloigner quelque peu de ce qui constituait à l'origine son cœur de métier, le patrimoine non protégé, même si celui-ci occupe encore une place prépondérante⁴¹.

La Fondation du patrimoine est devenue assez rapidement une fondation abritante, même si le nombre de fondations abritées⁴² est toujours resté limité, une douzaine en moyenne. Celles-ci ont un périmètre plus ou moins large, se limitant parfois à des actions patrimoniales au sein d'une ville, et occupent une place assez modeste dans ses comptes financiers. Afin de mieux encadrer les fondations abritées et de leur assurer une certaine sécurité financière, la Fondation du patrimoine a formalisé leurs relations réciproques dans une convention-type et imposé un montant minimal de dotation initiale non consommable. En 2018, la Fondation a aussi fait réaliser un audit interne de ses fondations abritées dont il ressort plusieurs propositions d'amélioration.

b) La recherche d'une diversification de ses ressources

La Fondation du patrimoine, comme de nombreux organismes à but non lucratif, cherche à accroître ses ressources tout en les diversifiant. Ses principales ressources sont constituées par les dons des particuliers dans le cadre de souscriptions pour la restauration de sites patrimoniaux. Le mécénat des entreprises a connu, pour sa part, une progression plus limitée.

L'excellente implantation territoriale de la Fondation la met naturellement en relation directe avec les services de l'État au plan régional et avec les collectivités territoriales. Les subventions de ces dernières ont assez peu évolué, et sont très disparates selon les régions, en raison de l'implication plus ou moins grande des collectivités dans la préservation du patrimoine, mais aussi des liens existants avec chaque délégation régionale de la Fondation.

Le principal enjeu financier actuel pour la Fondation est la recherche de ressources supplémentaires libres d'emploi. Depuis 2003, la Fondation bénéficie d'une ressource affectée, issue du produit de la gestion des successions vacantes par l'État. Après une phase de hausse jusqu'en 2014 qui pouvait être analysée comme un effet d'aubaine même s'il a accompagné la croissance des activités, ces ressources se sont effondrées, obérant fortement les moyens de fonctionnement et le financement des actions de l'institution.

Afin de faire face à cette situation, la Fondation a réduit ses dépenses de fonctionnement et s'est résolue à augmenter deux ressources propres dont elle a la maîtrise : les frais de gestion et de dossiers perçus dans le cadre de la gestion des labels et des souscriptions ; les cotisations de ses adhérents, au moyen d'une politique plus volontariste.

⁴¹ Il concernait 82 % des biens soutenus par la Fondation avant prise en charge de la mission « Patrimoine en péril ».

⁴² Dépourvues de personnalité juridique propre, les fondations abritées permettent de démultiplier l'action de la fondation abritante mais exposent ces dernières à des risques d'ordres éthique, juridique, opérationnel et fiscal.

c) Un fonctionnement satisfaisant mais des sujets de vigilance

La Fondation bénéficie depuis sa création de la stabilité de ses dirigeants. Le fonctionnement du conseil d'administration souffre d'un nombre de membres élevé et d'un absentéisme très important, mais le projet de réforme engagée par la Fondation, va dans la bonne direction. Plusieurs instances rattachées au conseil d'administration (comité financier ou comité d'audit) jouent un rôle utile, et constituent une bonne pratique.

L'implantation territoriale de la Fondation du Patrimoine constitue sa principale force et le cœur de son action, mais présente aussi quelques faiblesses dont la principale tient à des niveaux d'activité et des résultats trop disparates entre les délégations régionales qu'il conviendrait, autant que possible, de corriger.

Lors d'un précédent contrôle, la Cour avait mis en évidence une certaine fragilité administrative et financière de la Fondation dont le développement s'est largement appuyé sur le bénévolat. Si certaines mesures ont été prises depuis 2011 pour renforcer le contrôle du siège sur les délégations régionales en matière financière, la gestion au sein d'une délégation régionale, qui donne lieu depuis la fin 2016 à une enquête judiciaire, a constitué une alerte sérieuse pour la Fondation. Celle-ci a adopté depuis lors plusieurs mesures visant à réduire les risques.

2 - La Fondation Agir Contre l'Exclusion (FACE)

La Fondation FACE a été créée en 1993 sur l'intuition que les entreprises pouvaient assumer un rôle actif dans l'insertion des personnes en difficulté. Treize grands groupes français ont apporté leurs concours afin de constituer la dotation initiale de 5,18 M€.

a) Une fondation occupant une place originale dans le secteur social

L'objet de la Fondation, déterminé lors de sa reconnaissance d'utilité publique en 1994, est la lutte contre l'exclusion. Ses modes d'action sont la réalisation de travaux d'évaluation et de recherche, des publications, l'organisation de manifestations et de rencontres, ainsi que l'attribution de concours individuels à la réalisation d'actions exemplaires.

La FACE a fait le choix, audacieux lors de sa création, d'assurer « l'interface » entre les entreprises et les pouvoirs publics, et de chercher à rapprocher ces acteurs autour de projets communs répondant à l'intérêt général. Elle a constitué à cet effet un réseau qui s'est progressivement étoffé et fédère aujourd'hui, selon la présentation qu'elle en fait, plus de 132 entités⁴³ présentes dans 365 villes. Y participent 474 collaborateurs permanents, 360 volontaires du service civique et plus de 10 000 salariés d'entreprises engagés bénévolement sur les territoires au profit de 295 000 bénéficiaires sur 426 sites.

La modification des statuts effectuée fin 2013 a traduit une importante inflexion puisque la Fondation s'est vue reconnaître une vocation à abriter des fondations sous égide⁴⁴.

⁴³ En mai 2018, ce réseau comptait, selon elle, 52 clubs d'entreprises, sous la forme d'associations loi de 1901, 17 antennes, 5 structures régionales, 5 structures de médiation sociale dédiées, 4 structures d'insertion, 54 fondations sous égide ratifiées par le conseil d'administration, 2 sociétés par actions simplifiée (SAS).

⁴⁴ Les fondations abritées sont également appelées fondations sous égide.

Le mécénat d'entreprise, qui en 2016 a représenté 70 % des ressources de la Fondation, en constitue la principale ressource. Ne se limitant pas aux entreprises fondatrices, il prend la forme d'une participation à des projets liés aux objectifs de la Fondation. De 2013 à 2016, il a donné lieu à quatre-vingt-trois conventions avec la Fondation pour un montant total de 10 M€. Des financements publics (État, collectivités territoriales, institutions européennes) complètent ces ressources.

La FACE souligne que les avantages fiscaux liés au mécénat ne sont pas les seuls, ni les principaux motifs pour lesquels les entreprises feraient appel à elle. Selon la Fondation⁴⁵, seuls 20 % des fonds collectés auprès d'elles donneraient en effet lieu à l'émission d'un reçu fiscal et la moitié de ceux-ci feraient l'objet d'une déclaration fiscale. Elle met surtout en exergue l'attrait qu'exerce la reconnaissance de son utilité publique et la valeur ajoutée qu'elle apporte aux projets par son expérience du secteur social et sa connaissance des acteurs publics et privés. C'est aussi à l'aune de ces critères que la Cour a examiné son action au cours de la période 2013-2016.

b) Une croissance rapide du nombre de fondations abritées

Depuis fin 2013, la FACE a mis en place un processus d'accueil de fondations en deux étapes - ratification et création - qui se concluent toutes deux par une délibération du conseil d'administration. La ratification reconnaît la conformité de l'objet de la fondation en gestation à celui de la FACE, mais seule sa création par la fondation abritante lui donne son existence. Celle-ci est décidée selon des délais variables liés au degré de maturation du projet, de quelques mois à plusieurs années, aucune limite temporelle n'étant fixée.

Les cinq critères⁴⁶ retenus par la FACE pour apprécier les projets de fondations abritées sont définis de manière très ouverte de sorte que toutes les fondations ratifiées ou créées à ce jour ont répondu à au moins deux critères. L'objet de certaines d'entre elles apparaît toutefois à la marge des missions statutaires de la fondation, même en retenant une acception large de celles-ci⁴⁷.

⁴⁵ Selon une étude que la FACE indique avoir réalisée durant l'été 2018. En effet, aucun suivi des reçus fiscaux n'a été réalisé par la Fondation entre 2013 et 2016.

⁴⁶ 1- contribuer à faire de la prévention et la lutte contre l'exclusion, la discrimination et la pauvreté un enjeu majeur pour notre société en développant un plaidoyer en ce sens, 2- mobiliser les acteurs économiques avec les acteurs sociaux et institutionnels autour des questions de l'exclusion, la discrimination et la pauvreté, 3- favoriser le développement d'actions contre l'exclusion, la discrimination et la pauvreté au sein des entreprises, en faveur de l'emploi, à l'école, dans la vie quotidienne et pour les territoires, 4- apporter un appui à tous ceux qui agissent contre l'exclusion et qui sont préoccupés par son évolution, 5- contribuer à la recherche méthodologique et l'innovation sociale sur la lutte contre l'exclusion, la discrimination et la pauvreté.

⁴⁷ En témoigne l'objet statutaire de quatre fondations ratifiées (3) ou créées (1) : soutenir les artistes musicaux en Afrique, rapprocher les peuples et mettre en œuvre un modèle de musique équitable en Afrique avec la création d'une plate-forme digitale collaborative et une cité de la musique à Abidjan ; soutenir les démarches innovantes au service du développement durable, de lutte contre les dérèglements climatiques, des transformations sociétales, de l'encouragement à une création artistique porteuse de messages positifs ; agir pour une inclusion européenne renforcer et une meilleure compréhension de l'Europe à partir d'un réseau régional de radios innovantes ; favoriser le déploiement territorial et intergénérationnel pour l'émergence des innovations répondant aux mutations sociétales à travers une chaire de la « convivance ».

Cette stratégie a conduit à un développement très soutenu de cette nouvelle activité puisque fin septembre 2018, la FACE indique avoir ratifié ou créé soixante-treize fondations abritées⁴⁸. La présentation de cette activité par la Fondation souffre parfois d'une certaine confusion entre le nombre de fondations ratifiées et créées, voire, parmi ces dernières, avec celles ayant une activité effective (projets en cours, charges et produits). Ainsi, au 31 décembre 2016, la Cour pu constater que le montant global des ressources des fondations abritées était concentré sur un nombre limité d'entre elles⁴⁹.

Ces constats suscitent des interrogations quant au nouveau « modèle économique » choisi par la FACE, fondé sur la croissance rapide du nombre de fondations abritées. Si les projets de ces dernières permettent à la Fondation de démultiplier son action (selon le principe affiché par celle-ci « une action, une fondation »), peu apparaissent, à ce jour, avoir un impact significatif sur le terrain dans les domaines couverts par la Fondation⁵⁰. Pour certains projets très ciblés se pose aussi la question de la pertinence de la création de très petites fondations abritées pour des initiatives qui pourraient être menées directement par la FACE.

Cette politique de développement nécessite la mise en place d'outils de suivi très rigoureux de l'activité des fondations abritées, sauf à exposer la Fondation à des risques juridiques, opérationnels et fiscaux.

c) Des fragilités dans la gouvernance et la gestion

En dehors du collège des fondateurs et de celui des représentants du réseau, dont l'assiduité aux réunions est satisfaisante, le conseil d'administration est marqué par l'instabilité des représentants de l'État (cinq ministères) qui connaissent une forte rotation⁵¹. Les membres du collège des personnalités qualifiées n'ont pas été désignés au cours de la période 2013-2016, la Fondation le justifiant par les perspectives de rapprochement avec une association, qui n'a finalement pas abouti (en 2014).

La gouvernance de la Fondation a été marquée par plusieurs défaillances : un règlement intérieur incomplet, le non-respect de l'obligation statutaire de réunir le conseil d'administration au moins une fois par semestre (exercice 2016), une approbation des comptes, pourtant certifiés sans réserves, au-delà du délai statutaire de six mois (exercices 2014, 2015 et 2016) et la transmission très tardive aux services de l'État⁵² ou l'absence de publication au journal officiel (exercice 2013) des comptes annuels et du rapport du commissaire aux comptes.

⁴⁸ Parmi lesquelles 41 fondations créées et 28 ratifiées mais non encore créées, et 4 ratifiées mais dont le projet de création serait d'ores et déjà abandonné.

⁴⁹ Neuf d'entre elles sur les vingt créées à cette date représentaient 98,8 % du montant des ressources de l'ensemble des fondations abritées.

⁵⁰ Constat établi par la Cour à partir de l'étude de six projets et quatre fondations abritées mobilisant au total 70 % des ressources issues du mécénat sur la période.

⁵¹ Liée notamment à la spécificité qu'en dehors du ministre de l'intérieur, représenté par un fonctionnaire de son administration, les quatre autres ministres se font représenter par un membre de leur cabinet. Ce choix, qui présente certains avantages lors de l'examen de la stratégie et des activités de la Fondation, s'est avéré préjudiciable pour l'exercice par l'État du rôle de surveillance et de contrôle qui lui incombe.

⁵² Un récépissé de la préfecture de Seine Saint-Denis concernant la réception des comptes 2013 à 2015 porte la date du 31 août 2017.

Les rappels à la réglementation formulés à plusieurs reprises par le représentant du ministre de l'intérieur au conseil d'administration entre 2015 et 2018 ont eu des effets très limités et tardifs. Hormis ces interventions, les ministères représentés au conseil d'administration n'ont pas exercé le rôle de surveillance et, le cas échéant, d'alerte qui leur incombe.

En outre, dans un contexte de fort développement, la FACE n'a que très tardivement engagé une démarche de formalisation des procédures de gouvernance et de gestion, tant en matière de délégation de pouvoir, d'engagement de dépense, de suivi des reçus fiscaux que de prévention des conflits d'intérêts.

d) L'utilisation de la dotation statutaire, pourtant non consommable

Entre 2013 et 2016, la Fondation a connu une forte augmentation de ses charges d'exploitation (+ 218 %), supérieure à celle de ses produits d'exploitation (+ 172 %). La dégradation du résultat d'exploitation qui en résulte est le fait, selon la Fondation, moins de l'augmentation des dépenses - conforme aux budgets votés - que d'une « insuffisante génération des ressources en mécénat escomptée, faute d'une concrétisation suffisante des pré-engagements d'entreprises accordés ». La dégradation du résultat net est encore plus régulière, d'un excédent de 0,13 M€ en 2013 à une perte de - 2,5 M€ en 2016, la Fondation faisant état cependant d'un résultat net légèrement positif en 2017 (+ 0,06 M€⁵³).

La situation de la trésorerie est structurellement tendue, comme le soulignent, exercice après exercice, les procès-verbaux du bureau du conseil d'administration, qui en attribuent la cause principale aux décalages observés dans les versements du Fonds social européen (FSE), principal bailleur de fonds publics de la FACE. Les procédures liées aux financements du FSE s'étendant sur plus d'une année, de la constitution d'un dossier à l'établissement de bilans d'exécution, il en résulte des décalages de trésorerie (la FACE procède aux dépenses avant, une ou deux années plus tard, de percevoir la subvention accordée, la plupart du temps inférieure au montant figurant dans la demande).

Le mode de comptabilisation par la FACE des créances liées à des versements attendus au titre du FSE apparaît à cet égard contestable. Plusieurs de ces créances, inscrites sur la seule base du dépôt d'un projet et d'une demande de financement correspondante, ont dû être annulées lorsque les demandes ont été rejetées par les instances gestionnaires du FSE. Il en est résulté des pertes exceptionnelles de près de 1,9 M€ en 2016 et de 0,6 M€ en 2017, cette dernière étant de surcroît constatée très tardivement⁵⁴.

Du fait de la dégradation des résultats entre 2013 et 2016, les fonds propres ont diminué de 82 % et auraient été presque nuls si l'annulation de cette créance mentionnée ci-dessus avait été enregistrée dans les comptes 2016, comme il se devait.

⁵³ Le résultat d'exploitation est plus élevé (0,74 M€).

⁵⁴ L'apurement n'est intervenu qu'à la clôture des comptes 2017 alors que le refus de subvention du projet avait été notifié à la Fondation en avril 2016.

La situation financière de la FACE est d'autant plus préoccupante que la dotation statutaire d'un montant de 5,18 M€, non-consomptible comme en disposent ses statuts, n'est plus garantie par des éléments de l'actif du bilan d'un montant au moins équivalent. Au 31 décembre 2016, mais également à la clôture des exercices 2013 à 2015, la dotation était constituée d'immobilisations financières⁵⁵ qui ne correspondent pas à celles prévues par les statuts⁵⁶, d'un montant total (environ 1,7 M€) très inférieur à celui de la dotation statutaire et dont la valeur comptable est susceptible de subir des dépréciations.

La Fondation explique cette situation par la stratégie de développement de son activité et la dynamique d'action qui l'a portée au cours des dernières années afin de répondre aux nombreuses sollicitations des entreprises et des pouvoirs publics.

La Cour observe néanmoins que ces motifs ne sauraient justifier que la FACE s'affranchisse d'une disposition aussi essentielle que l'intangibilité de la dotation qui représente son fondement constitutif. Elle souligne qu'une telle situation serait de nature à remettre en question son existence même en tant que fondation reconnue d'utilité publique (FRUP).

En réponse à ces observations, la FACE a fait connaître son intention de reconstituer progressivement sa dotation statutaire, et fait état des démarches engagées, toutefois sans concrétisation à ce jour, en vue de renforcer ses fonds propres par l'arrivée de nouveaux fondateurs.

e) Des faiblesses dans la sélection, la gestion et l'évaluation des projets

Selon la classification retenue par le Centre français des fonds et fondations, la FACE est une fondation opératrice et de financement, ce qui signifie qu'elle se consacre au financement de projets qui lui sont extérieurs tout en mettant également elle-même en œuvre des actions avec des équipes salariées.

Les objectifs des actions menées par la Fondation au cours de la période examinée par la Cour, en dehors de quatre fondations abritées (cf. *supra*), entrent dans le champ de la lutte contre l'exclusion, la discrimination et la pauvreté, conformément aux statuts. Les actions apparaissent diversifiées, allant de l'insertion professionnelle à l'inclusion numérique en passant par l'égalité hommes-femmes, l'accès à la culture ou la lutte contre l'illettrisme.

L'examen d'un échantillon significatif de projets conventionnés et de fondations abritées fait ressortir que la Fondation n'est pas en mesure de documenter suffisamment, comme elle le devrait, les phases d'instruction, de suivi et d'évaluation des projets qu'elle a conduits.

La sélection n'obéit à aucune procédure formalisée et ne fait pas l'objet « d'appels à projets ». Elle est principalement dictée par les financements apportés par des entreprises mécènes ou le FSE, ainsi que par les sollicitations d'acteurs publics (ministères sociaux, grandes collectivités locales) comme privés (entreprises). L'évaluation *ex ante* des projets n'est

⁵⁵ Soit au 31 décembre 2016, les avances aux clubs d'entreprises mentionnées ci-dessus pour environ 0,8 M€, d'une part, et les participations de la FACE dans trois sociétés par action simplifiée (SAS), valorisées environ 0,9 M€, d'autre part.

⁵⁶ Dans les statuts de 2013, la liste des placements éligibles pour la dotation renvoie à l'article R. 931-10-21 du code de la sécurité sociale, remplacé depuis 2015 par l'article R. 332-2 du code des assurances : valeurs mobilières et titres assimilés ; actifs immobiliers ; prêts, dépôts et titres assimilés.

pas toujours réalisée. Les bilans de réalisation des actions, souvent de qualité médiocre, parfois inexistant, n'ont pas permis à la Cour d'apprécier les résultats de l'ensemble des projets examinés. Certains apparaissent modestes au regard des montants engagés, même si leur caractère expérimental peut parfois expliquer des résultats inférieurs aux attentes.

Au surplus, certaines interventions de la Fondation, qu'elles soient portées directement par elle, par des fondations abritées ou des entités qu'elle possède, apparaissent fragiles au regard du statut de FRUP, qui n'autorise que des activités désintéressées, dans un but d'intérêt général. Elles pourraient être de nature à remettre en cause, pour les dons effectués, le droit à bénéficier de l'avantage fiscal au titre des articles 200 et 238*bis* du code général des impôts.

La Cour a ainsi relevé que le versement en 2014 (185 000 €), 2015 (225 000 €) et 2016 (549 000 €) de subventions à plusieurs dizaines d'associations d'une même commune, sur des fonds versés, sur ses deniers personnels, par l'ancien maire, titulaire d'un mandat national⁵⁷, a donné lieu, au vu des documents produits, à une formalisation insuffisante des caractéristiques du projet et du processus de sélection des bénéficiaires⁵⁸. La Cour a aussi observé que des projets financés par des entreprises d'un des groupes fondateurs avaient été conduits dans des conditions qui présentent un risque de confusion des genres avec l'entreprise mécène.

3 - La Fondation d'entreprise Louis Vuitton

La Fondation d'entreprise Louis Vuitton constitue un cas, exceptionnel par son ampleur, d'utilisation des possibilités offertes par la législation fiscale en matière de mécénat afin de développer un projet culturel ambitieux tout en assurant la promotion de la marque principale d'un groupe, dans une logique de communication d'entreprise qui articule art contemporain, mode et luxe. Elle a débuté son activité en novembre 2006 et pour une durée de 60 ans.

Le conseil d'administration compte un nombre réduit de membres, deux d'entre eux n'ayant en outre jamais siégé alors que leur mandat était régulièrement reconduit. Les procès-verbaux de ses réunions ne rendent pas compte des débats majeurs sur les orientations ou sur les questions à enjeu qui s'y tiendraient, selon la Fondation.

La Fondation a été organisée autour d'une équipe permanente limitée à une trentaine de personnes et a externalisé l'essentiel des activités ne relevant pas de son cœur de métier ou à vocation saisonnière. Au total, les postes externalisés représentaient en 2017 entre 145 et 235 ETP selon les périodes de l'année.

⁵⁷ Le donateur était en l'occurrence l'ancien maire de la ville où se situaient les associations bénéficiaires, détenteur d'un mandat électif national dans le département concerné au moment des dons, et était devenu, en 2016, membre fondateur de la FACE.

⁵⁸ En particulier, le rôle de la FACE dans l'instruction des dossiers de versement en faveur des associations bénéficiaires en 2016 a été sommaire, les virements aux associations étant effectués le surlendemain de la réception du don. Même si cette formalité n'était pas obligatoire, les versements ne se sont accompagnés de conventions signées qu'en 2017 aux dires de la Fondation (conventions non fournies à la Cour).

a) Le financement des objectifs de la fondation

Les comptes annuels sont établis conformément à la réglementation en vigueur et certifiés sans réserves depuis l'origine par le commissaire aux comptes. Néanmoins, la Fondation n'a pas rempli ses obligations déclaratives vis-à-vis de l'État en 2016 en fournissant des comptes simplifiés, non conformes aux normes applicables aux fondations, alors même qu'elle établissait en interne des comptes complets.

Les trois programmes d'action pluriannuels de la Fondation par lesquels les fondateurs se sont engagés, conformément aux textes régissant les fondations d'entreprise, sur leurs contributions au cours des cinq années suivantes, sont très fortement revus à la hausse chaque année depuis l'origine⁵⁹. S'ils apparaissent déconnectés du coût des actions à accomplir, aucune irrégularité n'a été relevée, la modification des statuts ayant été systématiquement effectuée et les engagements financiers pris par les fondateurs respectés.

Au total, de 2007 à 2017, les contributions des fondateurs se sont élevées à 863 M€, soit un montant annuel moyen de 78,5 M€. La répartition entre les entreprises du groupe LVMH (19 à l'origine ; 27 actuellement) est arrêtée en novembre pour l'année en cours et varie chaque année en fonction de la capacité de chacune et des besoins de financement de la Fondation. Les ressources de la Fondation Louis Vuitton sont d'un montant exceptionnel par rapport à celles couramment observées dans le secteur des fondations.

La réduction maximale d'impôt pour l'ensemble des entreprises du groupe LVMH concernées s'élève, sur la base des contributions versées, à 518,1 M€ pour les onze premiers exercices, soit 47,1 M€ par an en moyenne. En ordre de grandeur, elle représenterait environ 8,1 % de la dépense fiscale totale pour l'État au titre du mécénat des entreprises sur la période.

La Fondation n'accorde pas de contreparties à titre gracieux au mécénat des fondateurs, les prestations telles que les locations d'espaces ou les visites privées leur étant systématiquement facturées. La véritable retombée est l'apport en termes d'image de la Fondation au groupe et à sa principale marque, mais les textes existants ne prévoient aucune valorisation de cet avantage inhérent à la création d'une fondation d'entreprise.

b) Un projet immobilier d'un coût très élevé

À l'image de plusieurs autres fondations culturelles, la Fondation d'entreprise Louis Vuitton a fondé son projet sur la construction d'un bâtiment de prestige, destiné à accueillir ses activités et le public, confié à un architecte de renom, Frank Gehry, connu notamment pour avoir conçu le musée Guggenheim de Bilbao. De 2007 à 2014, la construction du bâtiment a constitué la principale activité de la Fondation.

En décembre 2006, la Ville de Paris a autorisé l'implantation de la Fondation sur un terrain situé dans le Bois de Boulogne dans le cadre d'une convention d'occupation domaniale d'une durée de 55 ans. À son terme, la Fondation remettra de plein droit et à titre gratuit le

⁵⁹ Prévus à 60 M€, les engagements pour la période 2006-2010 ont été réévalués à 271,4 M€ ; ceux de la période 2011-2015 prévus à 77,3 M€ ont finalement atteint 421,4 M€. Les engagements financiers pour la période 2016-2020 (77,3 M€) sont d'ores et déjà largement dépassés (170,7 M€ déjà versés fin 2007).

bâtiment à la Ville de Paris. Elle verse également à la ville une redevance annuelle d'un montant proche de 1 M€ depuis l'ouverture de la Fondation au public.

Initialement annoncé à 100 M€ HT⁶⁰, le coût du bâtiment TTC s'est finalement établi à 790 M€. Il est supérieur à celui de la Philharmonie de Paris et comparable à celui de la Philharmonie de l'Elbe à Hambourg, deux projets culturels récents sous maîtrise d'ouvrage publique. Ce montant inclut un montant de TVA non récupérable par la Fondation de 106,5 M€⁶¹.

Son achèvement prévu pour la fin 2009 ou le début 2010 n'est finalement intervenu qu'en 2014. Si les contentieux auxquels a dû faire face la Fondation ont contribué à ralentir d'environ trois mois les travaux, le retard de quatre ans par rapport aux annonces initiales de la Fondation et les coûts élevés tiennent surtout à la difficulté technique particulière du projet – certaines technologies n'ayant été maîtrisées qu'en cours de réalisation – et à une certaine liberté laissée à l'architecte d'adapter son projet.

c) Une politique culturelle variée, portée par des expositions prestigieuses

Pour l'organisation de certaines de ses expositions, la Fondation, qui ne possède pas de collection propre, hormis quelques œuvres attachées au bâtiment, recourt gracieusement aux œuvres de la collection d'une filiale du Groupe LVMH ou de la collection personnelle du président de la Fondation. La formule bénéfique à la Fondation, qui peut organiser des expositions au moindre coût, aussi bien qu'aux prêteurs, qui trouvent ainsi une vitrine prestigieuse de présentation des œuvres susceptible d'en conforter la valeur.

La Fondation profite aussi de la puissance du groupe LVMH qui lui permet d'obtenir des prêts à titre gracieux d'œuvres prestigieuses du fait d'une politique de mécénat active au plan international et auprès des institutions culturelles étrangères prêteuses. Ainsi les grandes expositions *Icones de l'art moderne – La collection Chtchoukine* en 2016-2017 et *Être moderne : Le MoMA à Paris* en 2017-2018 n'ont pas occasionné de dépenses de prêt d'œuvres. Les budgets de production des grandes expositions sont néanmoins très supérieurs à ceux des institutions culturelles publiques, même si la comparaison est difficile à établir du fait de contraintes différentes (frais d'assurance des œuvres notamment), et font ressortir des moyens de communication importants.

La politique tarifaire de la Fondation est proche de celle pratiquée par les institutions culturelles publiques ou privées en Ile-de-France, mais sa politique d'adhésion (cartes annuelles permettant un accès privilégié) apparaît plus élitiste au regard des tarifs proposés. La Fondation organise aussi une saison musicale et des activités éducatives et culturelles. Ses activités à but lucratif restent accessoires et correspondent aux pratiques observées dans l'ensemble des institutions culturelles publiques ; elles sont bien distinguées des activités non lucratives.

⁶⁰ Coût prévisionnel HT estimé (valeur 2006) mentionné dans la convention d'occupation domaniale conclue le 1^{er} janvier 2007 avec la Ville de Paris. La Fondation estime, pour sa part, qu'il s'agissait à ce stade d'un montant minimal purement indicatif.

⁶¹ Par ailleurs, 23,9 M€ de TVA payée à ce jour seront récupérables.

Les activités internationales de la Fondation, prévues par ses statuts, se limitent à ce jour à la présentation d'expositions dans les Espaces culturels du groupe LVMH⁶² dans plusieurs villes européennes ou asiatiques, et concourent tant à sa propre notoriété qu'à l'image de son fondateur.

Les activités de la Fondation apparaissent conformes à ses missions statutaires qui ont été définies de manière assez large.

*
**

À l'issue de ces contrôles, la Cour relève plusieurs formes de fragilités dans le fonctionnement des fondations reconnues d'utilité publique (FRUP), qui, au-delà des cas examinés, pourraient s'appliquer à d'autres fondations de ce type.

Alors que la dotation apportée par les fondateurs est, sauf exceptions, non consommable, assurant ainsi, dans une certaine mesure, la pérennité de l'activité de la fondation, l'exemple de la FACE montre que ce principe n'est pas toujours respecté, sans que les instances de la fondation (direction et conseil d'administration) aient pris les mesures de redressement indispensables et que les autorités extérieures à la fondation (État ou commissaire aux comptes) aient suffisamment alerté sur les risques financiers et juridiques qui en découlaient. La Cour souligne qu'une situation de ce type pourrait justifier le retrait de la reconnaissance d'utilité publique par l'État.

Certaines failles dans la gouvernance des FRUP (effectif trop nombreux du conseil d'administration, absence de nomination de certains membres, forte rotation des membres ou absentéisme important, nombre insuffisant de réunions du conseil d'administration) apparaissent comme la cause, autant que le symptôme, d'un mauvais fonctionnement. La Cour observe que la création d'instances au sein du conseil d'administration (comité financier, comité d'audit, comité d'éthique), généralement confiées à des administrateurs bénévoles, est de nature à améliorer la gouvernance des principales d'entre elles.

Le choix pour une fondation d'accueillir des fondations abritées, qui n'ont pas de personnalité juridique propre, lui confère d'importantes responsabilités juridiques, financières mais aussi éthiques. Alors que le formalisme entourant la création d'une FRUP (décret en conseil d'État, statuts-type) est élevé, la création d'une fondation abritée relève seulement d'une décision du conseil d'administration de la fondation abritante et les relations entre les deux entités ne sont pas encadrées par des statuts-types (hormis l'établissement de conventions-cadres à l'initiative de la fondation abritante). Le fonctionnement des fondations abritées doit aussi être suivi et contrôlé régulièrement, en particulier leur situation financière et la conformité de leurs actions à l'objet social de la fondation abritante.

La gestion d'un réseau étendu de structures associées ou de délégations régionales, de même que la diversité des sources de financement et des actions menées, implique une organisation administrative et financière solide de nature à limiter les risques. La formalisation

⁶² Les « espaces culturels » sont situés à proximité de magasins de la marque, mais possèdent un accès réservé ou une entrée autonome pour le public, et sont aménagés aux normes internationales en vue de la présentation d'œuvres d'art.

des procédures, la définition des fonctions de chacun, l'information régulière du conseil d'administration et l'organisation ponctuelle d'audits internes sont de nature à les réduire.

L'intérêt général est la raison d'être des fondations reconnues d'utilité publique. La Cour constate que la recherche de financements nouveaux et diversifiés et le souhait de développer l'activité, qui peuvent être légitimement au cœur de la stratégie d'une FRUP, peuvent concourir à l'en éloigner progressivement. Il peut en être ainsi lorsqu'une action est conduite au profit d'un nombre trop restreint de bénéficiaires ou profite à une structure de nature lucrative, ou encore dans le cas de projets apportés par un mécène pour lesquels l'instruction et le suivi par la fondation est limité, voire inexistant.

Même lorsque l'objet social et les missions de la fondation sont définis très largement, ce qui est généralement le cas, la définition d'une stratégie, régulièrement actualisée et approuvée par le conseil d'administration, constitue une pratique indispensable. L'existence de conventions définissant précisément les conditions de réalisation des actions conduites avec tel mécène ou tel partenaire doit aussi être systématisée, de même que l'établissement de bilans d'exécution pour toute action. La Cour ne peut que regretter que ces pratiques soient insuffisamment mises en œuvre au sein de la fondation FACE, rendant très difficile le contrôle des actions menées et celui de leur conformité à l'objet social de la fondation.

La Fondation d'entreprise Louis Vuitton, n'appelle pas d'observations quant à la régularité de son fonctionnement. La Cour relève toutefois un mode d'établissement de ses programmes d'action pluriannuels qui s'éloigne des pratiques observées par ailleurs et de l'objectif qui leur a été assigné par le législateur d'assurer, dans une optique de moyen terme et avec la possibilité d'ajustements ultérieurs, des ressources suffisantes pour permettre la réalisation des actions envisagées. Elle relève aussi un manquement de la Fondation à ses obligations déclaratives vis-à-vis de l'État en 2016 d'autant plus regrettable que les formalités imposées aux fondations d'entreprises apparaissent peu contraignantes (simple transmission à la préfecture).

Au-delà, et au même titre que d'autres fondations d'art contemporain, elle suscite des réflexions plus générales sur les évolutions des politiques de mécénat des entreprises, en particulier l'importance particulière des retombées médiatiques liées aux actions menées et au coût élevé, en termes de dépense fiscale pour l'État de projets comportant l'édification de bâtiment prestigieux et d'un coût souvent élevé (cf. analyses *infra* chapitre 2, C.2).

C - Les insuffisances du suivi et du contrôle des fondations et fonds de dotation par l'État

Alors que le nombre de fondations et de fonds de fondations s'est fortement accru et que les risques susceptibles d'affecter leur fonctionnement sont réels comme l'ont montré les contrôles réalisés par la Cour, les services de l'État ne se sont pas mis en état d'assurer pleinement le respect des obligations déclaratives qui incombent à ces organismes (rappelées en annexe 7). Ils assurent également de façon imparfaite leur mission de surveillance et de contrôle, d'importance variable selon la nature des organismes.

1 - Au plan national

Plusieurs rapports d'inspection parus au cours des dernières années ont souligné le suivi confus et insuffisant par les services de l'État à l'échelon national et des faiblesses dans la représentation de l'État lorsque celle-ci est requise par les textes⁶³.

Le rôle de l'État vis-à-vis des organismes reconnus d'utilité publique mais de statut privé ne peut s'assimiler à celui qu'il exerce à l'égard des établissements publics, de statut public, dont il assure la tutelle. L'État joue essentiellement un rôle d'alerte et de rappel à la loi, d'une efficacité variable, comme l'a constaté la Cour dans le cadre du contrôle de la Fondation FACE, mais dispose de peu de moyens de contrainte si ce n'est le retrait de la reconnaissance d'utilité publique, utilisé dans des cas exceptionnels liés à des dysfonctionnements majeurs.

Au sein du ministère de l'intérieur, le bureau des associations et fondations de la direction des libertés publiques et des affaires juridiques (DLPAJ) est en charge plus particulièrement des organismes reconnus d'utilité publique, associations ou fondations. Il instruit les demandes de reconnaissance d'utilité publique, assure un suivi des obligations déclaratives de ces organismes et, plus généralement, de leur activité et de leur situation financière, et participe aux conseils d'administration de certains d'entre eux. Outre le suivi de quelque 650 FRUP, dont 115 où il siège, ce bureau, qui compte une dizaine de collaborateurs, a en charge un millier d'associations reconnues d'utilité publique.

Face à un nombre aussi élevé d'organismes, ce bureau exerce une surveillance dont l'intensité dépend des enjeux financiers ou politiques présentés par la fondation, des difficultés éventuelles signalées par les représentants de l'État ou de la circonstance d'une modification des statuts (dans la mesure où il prépare le dossier qui sera examiné en Conseil d'État). Une centaine de dossiers est ainsi examinée chaque année. Le recensement des FRUP repose sur un outil assez rudimentaire, un simple fichier Excel, mais devrait être complété par une application en cours de développement de suivi des fondations, conçue sur le modèle du répertoire national des associations et destinée à être partagée avec les préfetures. Ce service n'assure pas, de manière systématique, le contrôle du respect des obligations déclaratives des FRUP, rôle qui incombe aussi aux préfetures.

Au sein des ministères en charge de l'économie et des finances, le suivi des FRUP demeure assez éclaté même si, depuis plusieurs années, le contrôle général économique et financier (CGEfi) a été chargé du suivi et du contrôle d'une douzaine de fondations, et s'est structuré en conséquence. La représentation de l'État auprès des fondations est assurée par des membres de ce service de contrôle qui bénéficient d'une connaissance accrue de ce type d'organismes ; des bilans du contrôle de ces fondations sont désormais établis annuellement.

⁶³ Un rapport de l'inspection générale des finances d'avril 2017 souligne que « le contrôle des fondations par l'État est fragmenté et peu coordonné, ce qui en limite la portée et ne permet pas d'avoir une vision d'ensemble du secteur ». Dans le secteur culturel, un rapport plus ancien de l'inspection générale des affaires culturelles sur les fondations à vocation culturelle constate la difficulté à simplement identifier les fondations relevant de la responsabilité du ministère de la culture et les degrés variables de représentation de ce ministère au sein des FRUP.

2 - Au plan local

Sur le plan local, les préfectures jouent un rôle important en représentant l'État dans les FRUP implantées en région, et vis-à-vis de l'ensemble des catégories de fondations et de fonds de dotation, en intervenant à des stades divers (création, modification des statuts, autorisation de certains actes), en étant destinataires de documents annuels tels que les rapports d'activité ou les comptes, et en assurant un contrôle minimal.

Ces attributions sont assurées de manière variable selon les préfectures : celles qui sont en charge d'un nombre conséquent d'organismes ont pu se doter d'équipes permettant d'assurer des contrôles assez approfondis ; les autres, majoritaires, ne disposent pas des effectifs et/ou de compétences suffisants pour effectuer les vérifications requises.

La préfecture de Paris et d'Ile-de-France correspond au premier cas avec un effectif d'une quinzaine de collaborateurs chargés entièrement ou partiellement du suivi et du contrôle de ces organismes. Elle assure un suivi des obligations déclaratives qui n'empêche certes pas les lacunes (ainsi deux comptes récents de la fondation FACE contrôlée par la Cour n'étaient pas disponibles auprès de cette préfecture). Elle dispose aussi d'une équipe de comptables chargés d'effectuer un examen rapide des comptes annuels de fondations ou fonds de dotations sélectionnés et de détecter les anomalies ou les situations à risques.

Les modalités d'exercice de la tutelle des préfectures sur les fondations et associations reconnues d'utilité publique ayant leur siège hors de Paris ont fait l'objet d'un rapport récent par l'inspection générale de l'administration⁶⁴. Ce dernier dresse une analyse de la situation actuelle qui témoigne d'une dégradation des conditions d'exercice du contrôle de ces organismes, celui-ci s'appuyant sur des effectifs très limités et une faible capacité d'expertise, en dépit des risques qui pèsent sur le fonctionnement des organismes reconnus d'utilité publique, relatifs aussi bien aux aspects financiers qu'à leur gouvernance et à la poursuite de l'intérêt général.

La DLPAJ fait état de plusieurs initiatives en 2017 et 2018 pour renforcer les compétences des agents en charge du suivi des fondations à l'échelon central comme dans les préfectures : sessions de formation, kit méthodologique relatif à l'analyse de la situation financière des établissements reconnus d'utilité publique, actualisation du « guide du représentant de l'État ».

La Cour observe néanmoins que, d'une manière générale, les services de l'État sont très souvent dépassés par la croissance du nombre de fondations et de fonds de dotation, et peinent à assurer complètement leur mission de surveillance et de contrôle, alors que celle-ci vise précisément à sécuriser ce secteur appelé à recevoir les dons des entreprises et des particuliers.

⁶⁴ *Les modalités d'exercice de la tutelle des préfectures sur les fondations et associations reconnues d'utilité publique ayant leur siège hors de Paris* – Inspection générale de l'administration - Janvier 2017 – MM. Marc-René Bayle et Damien Reberry.

II - La transformation du mécénat des entreprises

Alors que le mécénat était traditionnellement assimilé au secteur culturel, il s'est progressivement diversifié - les entreprises et les grandes fondations d'entreprise conduisent des projets dans plusieurs secteurs - et orienté vers des actions à but plus social, éducatif ou de santé. Cette évolution est concomitante de l'essor de la responsabilité sociétale des entreprises (RSE), dont le mécénat apparaît aujourd'hui comme l'un des modes d'action. Les frontières entre ces deux modes d'intervention des grandes entreprises en sont quelque peu brouillées. Le développement récent de grandes fondations dans le secteur culturel, qui entre dans le cadre de stratégies d'image et de communication de grandes entreprises, amène, lui aussi, à s'interroger sur les limites des dispositifs actuels en faveur du mécénat des entreprises.

Face à une structuration croissante de la politique de mécénat des entreprises et des grandes fondations, l'État ne s'est pas doté des outils de connaissance du mécénat et des effets des moyens importants qu'il consacre à son développement. Les règles applicables au mécénat, pour l'essentiel issues de la loi du 1^{er} août 2003, se révèlent insuffisantes pour prendre en compte les évolutions les plus récentes du mécénat des entreprises.

A - La diversification des secteurs d'intervention du mécénat

1 - La place nouvelle occupée par les secteurs social, éducatif et de la santé

Les données disponibles sur les domaines d'intervention du mécénat des entreprises proviennent des enquêtes biennales réalisées par l'association Admical à partir de sondages auprès des entreprises. Les résultats des trois dernières, effectuées en 2014, 2016 et 2018, sont, pour ce qui concerne les domaines d'intervention du mécénat, résumées dans le tableau suivant.

Si ces enquêtes ont le mérite de montrer la diversité des secteurs financés par le mécénat d'entreprise, leurs résultats restent difficiles à interpréter sur ce plan en raison de leur très forte variabilité d'une enquête à l'autre. La culture et le patrimoine demeurent un domaine d'élection du mécénat, mais il en ressort la progression, dans un contexte marqué par les conséquences de la crise économique, du mécénat à objet social, éducatif ou de santé.

Tableau n° 9 : part des domaines d'activité dans le budget du mécénat

<i>Domaines</i>	2014	2016	2018
<i>Social</i>	38 %	17 %	28 %
<i>Culture et patrimoine</i>	13 %	15 %	25 %
<i>Éducation (enseignement et formation)</i>	5 %	14 %	23 %
<i>Santé et recherche médicale</i>	16 %	10 %	11 %
<i>Urgence et post-urgence humanitaire</i>		2 %	7 %
<i>Solidarité internationale et aide au développement</i>	8 %	8 %	3 %
<i>Sport</i>	5 %	12 %	2 %
<i>Recherche scientifique et enseignement supérieur</i>	12 %	11 %	<1 %
<i>Environnement, développement durable, biodiversité</i>	3 %	6 %	<1 %
<i>Accompagnement entrepreneurs sociaux, développement entrepreneurial social</i>		5 %	

Source : Cour des comptes, à partir des enquêtes Le mécénat d'entreprise en France - Admical et CSA – 2014, mai 2016 et données issues de l'enquête d'octobre 2018

Une autre étude, réalisée par la Fondation de France en collaboration avec le bureau des associations et fondations du ministère de l'intérieur, intitulée *Les fonds et fondations en France de 2001 à 2014*, montre la diversité des domaines d'action des fondations et la progression notable des actions relevant du champ social (action sociale) et de la santé depuis 2009.

Tableau n° 10 : répartition des fondations selon leur domaine d'intervention principal en 2001, 2009 et 2013

<i>Domaines</i>	2001	2009	2013
<i>Action sociale</i>	22 %	22 %	29 %
<i>Santé et recherche médicale</i>	15 %	19 %	18 %
<i>Arts et culture</i>	21 %	22 %	17 %
<i>Enseignement supérieur et formation initiale</i>	13 %	17 %	11 %
<i>Sciences</i>	6 %	6 %	4 %
<i>Développement et relations internationales</i>	5 %	5 %	4 %
<i>Environnement</i>	4 %	3 %	3 %
<i>Emploi et marché du travail</i>	2 %	2 %	3 %
<i>Logement et développement en France</i>	6 %	1 %	2 %
<i>Autres</i>	6 %	3 %	9 %

Source : Cour des comptes, à partir de données de l'étude Les fonds et fondations en France de 2001 à 2014 – Fondation de France

2 - Des actions de mécénat relevant fréquemment de plusieurs secteurs d'activité

L'hybridation croissante entre les domaines - éducatif et culturel ; scientifique et environnemental ; sanitaire et social - rend délicat le rattachement aux catégories initialement retenues.

La progression du mécénat à objet social ou éducatif, et l'hybridation entre différents objets sont très perceptibles dans le secteur culturel. Elles ont contribué à élargir le champ du mécénat culturel, en particulier de celui en faveur des établissements culturels nationaux, qui portait jusqu'alors plutôt sur l'acquisition d'œuvres, l'organisation d'expositions ou de spectacles, l'aménagement de salles ou le financement de travaux d'ampleur. Les responsables de ces établissements s'accordent pour souligner que leurs projets à vocation éducative ou sociale trouvent facilement des mécènes.

Deux exemples de mécénat culturel à vocation sociale et éducative

Le musée du Louvre a pu financer, grâce à un mécène principal et plusieurs autres mécènes, l'essentiel du coût de son projet de « Petite galerie », espace d'exposition spécifique à l'éducation artistique et culturelle qui propose aux jeunes et à leurs accompagnateurs d'explorer chaque année un thème grâce à la présentation d'œuvres d'art majeures.

Le projet Démos mis en œuvre par la Philharmonie de Paris, autre établissement public sous la tutelle du ministère de la culture, est dédié à la création d'orchestres de jeunes, principalement des enfants ne disposant pas, pour des raisons économiques, sociales ou culturelles d'un accès facile à la pratique musicale. En mai 2018, trente orchestres étaient constitués ou confirmés ; huit encore en projet. Démos associe trois types de partenaires dans des proportions assez proches : les mécènes, l'État et les partenaires locaux, notamment les collectivités territoriales. À cette même date, le projet avait déjà mobilisé une vingtaine de mécènes.

Si ces deux projets financés, totalement ou en partie, par du mécénat, n'entrent pas dans les missions traditionnelles de ces deux établissements publics que sont l'organisation de spectacles ou d'expositions, ils contribuent à l'objectif de démocratisation culturelle qui leur est assigné par l'État.

Outre ce phénomène d'hybridation, beaucoup d'entreprises mécènes et de fondations ont désormais des champs d'intervention multiples relevant de plusieurs secteurs d'activité. C'est le cas de nombreuses fondations d'entreprise, créées pour mettre en œuvre tout ou partie de la stratégie de mécénat des entreprises fondatrices.

Les domaines d'intervention de quelques grandes fondations d'entreprise

La Fondation d'entreprise Total intervient ainsi dans quatre domaines aussi différents que l'environnement, le patrimoine et la culture, la santé, la solidarité et l'éducation.

La fondation d'entreprise Orange a pour mission de faciliter l'insertion professionnelle des jeunes et des femmes en difficulté, des personnes avec autisme, par des programmes d'éducation prioritairement numériques, de contribuer à la démocratisation de la culture et d'améliorer les conditions de vie des populations en France et à l'international en facilitant l'accès à l'éducation et aux soins des populations défavorisées.

La Fondation d'entreprise Groupe EDF agit dans les domaines de la solidarité (inclusion sociale ; insertion professionnelle et l'emploi), de l'intervention humanitaire et du progrès (accès à la connaissance et au savoir ; recherche médicale ; progrès numérique).

La Fondation d'entreprise L'Oréal peut intervenir dans les domaines suivants : soutien et promotion de l'éducation ; soutien et promotion de la recherche scientifique ; soutien d'actions de solidarité, notamment en contribuant au mieux-être des personnes fragilisées ; développement et partage des connaissances sur la sociologie de la beauté.

La Fondation d'entreprise Société générale pour la solidarité a pour objets la réalisation et le soutien d'actions d'intérêt général à caractère humanitaire, social, éducatif, culturel ou sportif visant à favoriser l'inclusion des personnes en difficulté, en particulier les jeunes, en œuvrant pour l'insertion professionnelle et l'insertion par l'éducation.

La Fondation d'entreprise Véolia environnement conduit des actions en matière d'urgence humanitaire, de développement des connaissances fondamentales ; de soutien aux innovations sociales et technologiques ; de contribution au bien-être et à la santé des générations actuelles et futures. La Fondation d'entreprise Carrefour intervient notamment dans les domaines de la solidarité, de l'action humanitaire, de la santé, de la recherche scientifique et médicale, de la culture, de l'éducation, de la lutte contre l'exclusion et de la protection de l'environnement.

B - L'apparition dans les grandes entreprises de véritables politiques de mécénat

Depuis la loi du 1^{er} août 2003, les grandes entreprises ont structuré leurs équipes chargées du mécénat, et défini des stratégies d'intervention, soit directes, soit dans le cadre de structures (notamment des fondations d'entreprise ou des fonds de dotation) qu'elles ont créées.

1 - La structuration du mécénat au sein des grandes entreprises et des principaux organismes bénéficiaires

Alors que le mécénat relevait le plus souvent de l'initiative personnelle des dirigeants de l'entreprise, il a ensuite été confiée aux directions de la communication. Il dépend aujourd'hui plus communément de services dédiés : une direction du mécénat, une direction en charge de la responsabilité sociétale des entreprises (RSE) ou, plus récemment encore comme l'observe la Fondation de France, une « direction de l'engagement », qui regroupe l'ensemble des actions relevant, selon l'entreprise, de l'intérêt général ou du bien commun.

Cette structuration a concerné également les organismes bénéficiaires du mécénat. Parmi eux, les grands établissements publics culturels placés sous la tutelle du ministère de la culture ont connu une évolution comparable à celle des grandes entreprises. L'objectif de développement de leurs ressources propres les a conduits à étoffer leurs équipes en charge du mécénat et du parrainage, dans des proportions toutefois variables selon les établissements⁶⁵. Ces derniers ont également cherché à diversifier leurs modes d'intervention, en recourant à des

⁶⁵ Cf. annexe 8.

plateformes de financement participatif pour récolter des fonds ou en constituant des fonds de dotation.

Le développement des formations au mécénat témoigne lui-aussi de la structuration croissante de ce secteur.

2 - Un mécénat plus ciblé et lié à la stratégie des entreprises

L'examen des politiques de mécénat des grandes entreprises ou des missions statutaires de nombreuses fondations d'entreprise montre que leurs modes d'intervention sont le plus souvent ciblées sur des objectifs précisément définis : domaines et modalités d'intervention, publics visés, ciblage géographique.

Il en résulte que le mécénat à objet très large, visant à soutenir globalement les actions d'un organisme à but non lucratif (associations, fondations, fonds de dotation, etc.), est de moins en moins courant. Cette évolution conduit les organismes bénéficiaires du mécénat à adapter leurs relations avec les entreprises mécènes et la nature de leurs actions.

Certains, comme les grands établissements publics culturels nationaux, cherchent, plus qu'auparavant, à répondre aux attentes exprimées ou présumées des mécènes. Ils estiment qu'une partie du succès d'une politique de mécénat tient aux relations étroites établies avec les mécènes habituels ou potentiels, à la connaissance de leurs attentes et à la capacité à proposer des projets susceptibles de les intéresser, voire à concevoir avec eux les actions à même de bénéficier de leurs apports.

D'autres organismes, en collaboration avec le mécène, sont amenés à sélectionner, parmi leurs actions, celles qui répondent à ses objectifs. Tel est le cas de la Fondation du patrimoine.

Les objectifs des mécènes nationaux de la Fondation du patrimoine

Parmi les projets de restauration du patrimoine qu'elle a retenus, la Fondation du patrimoine sélectionne ceux susceptibles de correspondre à la stratégie de ses mécènes.

Ainsi, son principal mécène, la fondation d'entreprise d'un grand groupe, s'intéresse aux projets visant à la restauration d'éléments du patrimoine industriel et artisanal dans les régions françaises où celui-ci est implanté, la reconversion d'éléments notoires du patrimoine régional à des fins culturelles et touristiques, et l'insertion sociale et à la formation professionnelle aux métiers du bâti ancien. Un autre mécène ne finance que des projets liés à la sauvegarde d'édifices liés à l'eau ou considérés comme des « symboles de ville ou de village ». Enfin, un mécène du secteur automobile finance exclusivement des projets d'appui à la sauvegarde et la valorisation d'éléments du patrimoine motorisé roulant (automobiles, autocars).

Ce ciblage engendre quelques contraintes : il nécessite une instruction spécifique avec l'entreprise mécène ; il a aussi pu conduire la Fondation du patrimoine à élargir le champ de ses interventions à de nouveaux éléments du patrimoine afin de s'adapter aux attentes des mécènes.

Enfin, beaucoup d'organismes sont amenés à retenir les projets apportés par les mécènes, et à la conception desquels ils ont été peu ou pas associé, sous réserve qu'ils entrent dans le cadre de leur objet social. Plusieurs projets d'envergure mis en œuvre par la Fondation FACE correspondent à cette situation.

Deux exemples de projets conduits par la Fondation FACE

Le premier projet a été mis en œuvre en 2012 et 2013. Il a été porté et soutenu financièrement par un grand mécène du secteur énergétique. Il a eu pour but d'identifier et d'accompagner les ménages en situation de précarité énergétique, clients ou non de l'entreprise. La documentation fournie par la FACE, en tant que maître d'œuvre du projet, présentait des lacunes qui n'ont pas permis d'apprécier pleinement les résultats obtenus. Quelques éléments partiels suggèrent que le nombre de foyers effectivement assistés a été très inférieur à celui initialement identifié et sollicité par téléphone ou courrier.

Le deuxième projet a été porté par la filiale du principal mécène de la Fondation, entreprise du secteur énergétique comme dans le cas du premier projet. L'engagement total sur plusieurs années est supérieur (3,5 M€). Il implique en outre divers partenaires pour sa mise en œuvre. Il consiste en la mobilisation de jeunes en service civique en vue d'accompagner des foyers modestes dans la maîtrise de l'énergie et la sécurisation de leurs installations intérieures. L'objectif est de former 5 000 volontaires et d'assister près de 100 000 foyers. Ce projet est bien documenté par la Fondation et les modalités de son suivi clairement définies.

Dans les deux cas, le rôle de l'entreprise mécène est essentiel dans la conception et la réalisation du projet qui fait appel à des compétences techniques relevant de son champ de compétence (secteur énergétique), qu'il s'agisse de la formation des volontaires ou de l'identification des lieux d'intervention. Le rôle de la fondation demeure essentiel dans la recherche d'autres partenaires, publics ou privés, dans l'établissement de conventions définissant l'objet de l'action, dans sa mise en œuvre et dans l'évaluation de ces résultats ; il a, en l'occurrence, été exercé par la FACE avec une efficacité variable.

C - Des évolutions récentes tendant à brouiller la distinction entre le mécénat et d'autres modalités d'intervention des entreprises

1 - Les liens étroits et complexes entre le mécénat et la responsabilité sociétale des entreprises (RSE)

a) Le mécénat, modalité de mise en œuvre de la RSE ou politique distincte ?

Bien que la RSE et le mécénat constituent pour les entreprises des politiques différentes, leurs objectifs peuvent se recouper. Le mécénat apparaît aujourd'hui comme l'un des modes d'action de l'entreprise dans le cadre de la RSE ; il s'en distingue toutefois en principe puisqu'au-delà de cet objectif ou de la promotion des valeurs de l'entreprise, il contribue aussi à sa notoriété auprès du public.

La responsabilité sociale des entreprises

La RSE est définie par la Commission européenne comme un concept dans lequel les entreprises intègrent les préoccupations sociales, environnementales et économiques dans leurs activités et dans leurs interactions avec leurs parties prenantes sur une base volontaire.

Les actions susceptibles d'être conduites au titre de la RSE sont très variées. Dans le domaine social, il peut s'agir de politiques spécifiques contre les discriminations, pour pallier les risques professionnels ou psychosociaux ou pour permettre de concilier vies personnelle et professionnelle. Dans le domaine environnemental, la RSE peut consister en des démarches d'amélioration énergétique, de réduction de la pollution ou de prévention et recyclage des déchets. Enfin, dans le domaine économique, elle se manifeste notamment dans les relations de l'entreprise avec ses clients ou ses fournisseurs.

Apparu dans les années 1960, le concept a connu une première consécration en droit français avec l'article 116 de la loi du 15 mai 2001 relative aux nouvelles régulations économiques, qui prévoyait que les entreprises cotées en bourse indiquent dans leur rapport annuel des informations relatives aux conséquences sociales et environnementales de leurs activités. La loi n° 2010-788 du 12 juillet 2010 dite « Grenelle 2 » a élargi la catégorie des entreprises concernées. Plus récemment, une ordonnance du 19 juillet 2017 relative à la publication d'informations non financières par certaines grandes entreprises et certains groupes d'entreprises a institué une déclaration de performance extra-financière en remplacement du rapport précité.

Cette évolution trouve un prolongement dans le projet de loi PACTE qui prévoit un élargissement de l'objet social des entreprises.

Plusieurs fondations d'entreprise, créées pour mettre en œuvre la politique de mécénat des entreprises fondatrices, mentionnent dans leurs statuts qu'elles agissent dans le cadre de la politique de RSE de ces dernières. Ainsi, les statuts de la Fondation d'entreprise SNCF précisent qu'elle est partie intégrante de la politique de la solidarité de l'entreprise et s'inscrit dans une perspective de responsabilité sociale de l'entreprise (RSE). Ceux de la Fondation d'entreprise Groupe EDF mentionnent qu'elle s'appuie « sur [...] les valeurs et pratiques du groupe en matière de responsabilité sociale des entreprises ». De même, une fondation reconnue d'utilité publique comme la FACE, présente dans le secteur social, a fondé une partie de sa stratégie, depuis 2010, sur le développement concomitant des démarches de mécénat, de RSE et de développement durable au sein des entreprises.

Les interactions entre le mécénat et la RSE ont fait l'objet au cours des dernières années d'études comme celle réalisée en juin 2018 par l'Observatoire de la philanthropie de la Fondation de France, en collaboration avec l'association Admical et le Comité 21⁶⁶, intitulé *L'entreprise engagée : nouvelles frontières de la RSE et du mécénat*.

Cette étude constate que plusieurs logiques existent, selon les entreprises, quant à l'articulation des politiques de RSE et de mécénat. Certaines entreprises considèrent que le mécénat est une modalité de la RSE, et subordonnent le premier à la seconde. D'autres estiment qu'il s'agit d'outils différents : la RSE procéderait d'une logique endogène, qui part de l'activité de l'entreprise pour réduire ses effets négatifs voire créer des externalités positives ; le mécénat,

⁶⁶ Comité français pour l'environnement et le développement durable.

a l'inverse, serait exogène, l'entreprise se projetant hors d'elle-même pour apporter une réponse à des problèmes qui lui sont extérieurs.

L'évolution des pratiques récentes des grandes entreprises montre que les frontières entre la RSE et le mécénat, en principe aisées à identifier, se sont progressivement brouillées.

Alors que la RSE est censée servir les intérêts commerciaux de l'entreprise en renforçant l'intérêt et la motivation des salariés pour leur travail ou en affichant auprès des actionnaires et des clients des actions concrètes visant à limiter d'éventuels effets négatifs de son activité, certaines entreprises lui confèrent un objet plus large, celui de contribuer à l'intérêt général, au même titre que le mécénat. Ce rapprochement peut tendre vers une certaine confusion lorsque la politique de mécénat de l'entreprise relève de la direction en charge de la RSE au sein de l'entreprise ou lorsque le mécénat apparaît comme une modalité de mise en œuvre de la RSE.

Or les dépenses afférentes à ces deux politiques reçoivent un traitement fiscal différent : les dépenses de RSE constituent des charges déductibles du résultat imposable, et relèvent donc du régime de droit commun applicable aux entreprises, alors que les dépenses de mécénat ouvrent droit à la réduction d'impôt de l'article 238 *bis* du CGI, dispositif fiscal dérogatoire.

La Fondation de France souligne à cet égard le risque que l'extension progressive du champ de la RSE conduise celle-ci à prendre en charge, avec des moyens importants, des actions d'intérêt général présentant une pertinence pour l'entreprise, laissant au mécénat, avec des budgets moindres, d'autres domaines moins porteurs relevant de l'intérêt général (par exemple la prison, la grande précarité ou la recherche médicale fondamentale).

b) Les effets incertains du projet de loi PACTE sur le mécénat

Dans le prolongement de la RSE, le projet de loi relatif au plan d'action pour la croissance et la transformation des entreprises (PACTE) présenté en conseil des ministres le 18 juin 2018, prévoit une modification importante du code civil afin de consacrer la notion jurisprudentielle d'intérêt social de l'entreprise et d'affirmer la nécessité pour les sociétés de prendre en considération les enjeux sociaux et environnementaux inhérents à leur activité. En outre, le code civil pourrait reconnaître la possibilité pour les entreprises de se doter d'une « raison d'être » en poursuivant, dans le respect de leur objet social, un projet entrepreneurial répondant à un intérêt collectif et qui donne un sens à l'action de l'ensemble des collaborateurs.

Les effets de ces dispositions sur le mécénat apparaissent, pour l'heure, incertains. Si elles peuvent contribuer à renforcer l'effort de mécénat des entreprises, elles sont aussi susceptibles de brouiller plus encore les frontières entre ce qui relève de l'activité normale d'entreprise, conforme à son objet social, et ce qui relève d'une action désintéressée en vue de l'intérêt général, correspondant en principe au champ du mécénat.

2 - La place centrale des stratégies d'image dans certaines actions de mécénat : l'exemple des fondations d'art contemporain

Même si elles ne concernent qu'une part très marginale des entreprises mécènes et des organismes bénéficiaires, de nouvelles problématiques sont apparues ces dernières années avec l'émergence de grandes fondations dans le secteur culturel fondées sur les ressources du

mécénat⁶⁷. Les dispositions actuelles applicables au mécénat ne permettent pas de les prendre en compte.

a) La construction de bâtiments prestigieux au cœur de la stratégie de mécénat

De longue date ont été créées des fondations dédiées à l'art contemporain, accompagnées de bâtiments de prestige : la Fondation Maeght, créée en 1954 à Saint-Paul de Vence, ou la Fondation Cartier pour l'art contemporain, créée en 1984 et son bâtiment parisien confié à l'architecte Jean Nouvel, en constituent deux illustrations.

Toutefois, le phénomène tend à se développer. Au-delà de l'exemple de la Fondation d'entreprise Louis Vuitton, d'autres fondations ont, selon des modalités variables (remise par le fondateur ou maîtrise d'ouvrage directe), associé leur projet culturel à la construction ou la réhabilitation de leur siège ou du lieu destiné à accueillir le public par des architectes de renom.

Il en est ainsi de la Fondation Seydoux-Pathé avec Renzo Piano, de la Fondation Lafayette anticipations avec Rem Koolhaas, ou du Luma à Arles, dont le bâtiment construit par Frank Gehry devrait être inauguré en 2019. La Fondation Carmignac vient aussi d'ouvrir un lieu d'exposition sur l'île de Porquerolles. La Fondation Emerige a annoncé pour sa part la création d'un grand pôle artistique et culturel de 37 500 m² sur l'Île Seguin à Boulogne-Billancourt, qui comportera également un multiplexe de cinémas et un hôtel tourné vers la création contemporaine.

Le choix de confier la conception de ces bâtiments à de grands architectes, et par conséquent, la place accordée au geste architectural dans le projet, répond aussi et surtout à un souci de valoriser l'image de la fondation, mais aussi du mécène.

Même si ces fondations ne représentent qu'une très faible part des organismes à but non lucratif bénéficiaires du mécénat des entreprises, elles suscitent une interrogation portant sur le coût pour l'État de projets aussi ambitieux, et sur l'éventualité d'un plafonnement plus restrictif. L'exemple du bâtiment de la Fondation d'entreprise Louis Vuitton montre que les montants peuvent être élevés, une partie étant financée indirectement par les mesures fiscales en faveur du mécénat.

b) Des retombées majeures en termes d'image et de notoriété, rendant le lien ténu entre mécénat et parrainage

Ce n'est qu'à partir de la loi de finances pour 2000 qu'a été ouverte la possibilité d'associer le nom de l'entreprise mécène aux opérations de mécénat réalisées. Cette disposition, jointe aux mesures de la loi Aillagon beaucoup plus favorables au mécénat, a progressivement conduit au développement d'un nouveau type de mécénat. Ce dernier est conçu comme un

⁶⁷ Un autre modèle existe consistant à gérer une activité culturelle dans un but lucratif, hors du cadre du mécénat. Il n'offre pas l'avantage de la réduction d'impôt à 60 %, les charges étant, selon les procédures de droit commun, déduites du résultat imposable. N'étant pas soumise au respect de l'intérêt général, l'activité peut, en revanche, être réalisée dans un but commercial : des œuvres exposées peuvent ainsi être commercialisées et des opérations publicitaires peuvent être organisées sans contraintes.

vecteur essentiel de l'image de l'entreprise et s'intègre pleinement, par ses retombées médiatiques qui peuvent être considérables, dans une politique de communication globale.

Dans leur étude sur les fondations et fonds de dotation de 2016, l'association les entreprises pour la Cité et l'entreprise EY⁶⁸ relèvent, à cet égard, la montée en puissance de l'image : « En matière de communication, les fondations et fonds de dotation créés ou issus des entreprises ont saisi tout l'intérêt de rendre leur action à la fois plus lisible et visible aux yeux de leurs parties prenantes. 74 % d'entre elles se sont d'ailleurs dotées de stratégie de communication affiliées à leur politique de mécénat. [...] S'il est toujours difficile pour un mécène de communiquer sur ses actions de mécénat sans être soupçonné de vouloir faire parler de lui, voire d'être le garant de la « bonne conscience » de l'entreprise, 87 % des structures interrogées considèrent assez logiquement que cette communication génère des retombées positives sur l'image de l'entreprise ». Cette communication est à la fois interne (collaborateurs de l'entreprise) et externe.

Certaines entreprises mécènes ont construit autour de leur fondation d'entreprise une stratégie de communication visant à valoriser une marque ou une société, au-delà des missions d'intérêt général qui leur ont été reconnues par l'État et qu'elles assument le plus souvent correctement. Tel est le cas de grandes fondations du domaine culturel évoquées ci-dessus, qui fondent leur stratégie sur l'ouverture à un large public de collections d'œuvres d'art, une collaboration suivie avec des artistes et l'édification de bâtiments de prestige.

Grâce à la visibilité des actions bénéficiant du mécénat auprès d'un large public, ce modèle offre des retombées en termes d'image et de notoriété pour la fondation comme pour les entreprises mécènes sans commune mesure avec celles des autres actions de mécénat. Dans le cas déjà évoqué de la fondation d'entreprise Louis Vuitton (cf. *supra*), ces effets sont accrus par le niveau exceptionnel de fréquentation des expositions et les moyens de communication qui les entourent, mais aussi par l'organisation par la fondation d'expositions dans quatre espaces culturels Louis Vuitton situés à l'étranger (Munich, Venise, Tokyo et Pékin), gérés par l'un des entreprises fondatrices.

Il en est de même de fondations d'entreprises créés par de grands groupes industriels qui, au-delà de démarches au titre de la responsabilité sociétale des entreprises, recherchent, par des actions de mécénat dans le secteur social ou environnemental, à améliorer leur image auprès du public, *a fortiori* lorsque celle-ci a été dégradée.

Alors que la doctrine administrative (cf. *supra* chapitre 1, I.A) admet la possibilité pour l'organisme bénéficiaire du don la possibilité d'octroyer des contreparties à son mécène dès lorsqu'il existe une disproportion marquée avec le montant du don⁶⁹, et que sont mentionnées les contreparties immatérielles (mention du logo du donateur sur les documents de communication) ou matérielles (par exemple des billets remis à titre gratuits dans le cas d'un musée), les retombées en termes d'image et de notoriété pour le mécène ne font pas l'objet

⁶⁸ *Panorama des fondations et des fonds de dotations créés par des entreprises mécènes – 2016 – Peut-on concilier performance et intérêt général* - Association les entreprises pour la Cité et EY.

⁶⁹ La limite de 25 % du don, mentionnée dans des lettres ministérielles, étant en pratique appliquée par les bénéficiaires des dons des entreprises, notamment dans le secteur culturel.

d'une prise en compte au titre des contreparties. Les réflexions engagées récemment par l'administration à ce sujet n'ont pas encore abouti à des mesures concrètes.

En tout état de cause, l'importance des retombées en termes d'image et de notoriété dans les cas précédemment évoqués tend à réduire, voire abolir, la distinction entre mécénat et parrainage⁷⁰. Le bénéfice retiré de l'opération peut être proche de l'apport financier, même s'il est mieux identifié et valorisé dans le cas du parrainage.

c) La place des fondations dans le secteur culturel

Au-delà des retombées en termes d'image pour les fondateurs, le développement des fondations dédiées à l'art contemporain pose la question de la pertinence d'un soutien aussi important de l'État à des structures privées susceptibles de concurrencer des organismes publics.

Les responsables de grandes institutions culturelles publiques interrogées dans le cadre de l'enquête émettent des avis très divers.

Certains expriment la crainte que la multiplication des fondations d'entreprise et des fonds de dotation par les entreprises ne s'accompagne d'une réduction du mécénat en faveur des institutions culturelles publiques, ou que les institutions étrangères ne privilégient des prêts à des fondations privées, parfois assortis de contreparties financières, par rapport à des prêts à titre gratuit, selon les pratiques couramment admises entre les institutions culturelles internationales.

Plus généralement, ils observent que le développement des fondations et fonds de dotation, et la progression de la dépense fiscale relative au mécénat des entreprises, s'inscrivent dans un contexte de baisse des subventions publiques allouées aux établissements publics, ce qui n'est pas contestable.

D'éventuels effets d'évictions en termes de fréquentation, parfois évoqués, apparaissent plus difficiles à établir. Il peut être observé que le succès de l'exposition Chtchoukine organisé par la Fondation d'entreprise Louis Vuitton n'a pas empêché le public de se rendre massivement au Centre Pompidou pour voir l'exposition Magritte. Il est même possible que l'organisation concomitante à Paris de plusieurs grandes expositions constitue, en outre, un facteur d'attractivité pour un public étranger.

D'autres responsables d'institutions culturelles publiques relèvent avant tout l'intérêt d'une offre culturelle nouvelle ou l'émulation qu'elle peut engendrer.

Hormis le cas de quelques grandes fondations, telles que la Fondation Cartier ou la Fondation d'entreprise Louis Vuitton, dont les expositions sont comparables par leur ampleur et le prestige des œuvres présentées à celles des grandes institutions publiques, beaucoup d'autres fondations d'art contemporain centrent leur action sur des artistes en devenir. Leur démarche apparaît complémentaire à celles d'institutions culturelles publiques, dont la vocation plus patrimoniale peut les conduire à privilégier des artistes plus confirmés. Le mode de fonctionnement des fondations présente également plus de souplesse dans la programmation culturelle.

⁷⁰ Telle que précisée dans l'instruction fiscale BOI-BIC-RICI-20-30-10-20-20180103.

L'implantation de fondations dédiées à la création artistique contemporaine en dehors de Paris ou des grandes métropoles régionales paraît aussi de nature à enrichir l'offre culturelle locale.

Deux fondations récentes dédiées à la création artistique contemporaine implantées en Charente et en Seine-Saint-Denis

La Fondation d'entreprise Martell à Cognac, lancée en octobre 2016, bénéficie pour sa programmation culturelle de la réhabilitation d'une ancienne usine appartenant à l'entreprise fondatrice. Son offre culturelle axée sur la création artistique porte sur des domaines variés (art, design, architecture, métier d'art, numérique, danse, littérature, musique, etc. ...) et prend des formes diverses (résidences d'artistes, expositions, ateliers, etc...). Elle apparaît plus complémentaire que concurrente, des institutions culturelles locales telles que le musée municipal d'art et d'histoire de Cognac ou les autres institutions charentaises, voire au-delà, dont le champ et les objectifs sont différents. Des partenariats ont également été noués, dans le domaine musical, avec la cité musicale de l'Abbaye aux Dames de Saintes, par exemple.

La Fondation d'entreprise Fiminco a été créée en mars 2017 par le groupe immobilier du même nom, mécène pendant plusieurs années de l'Orchestre de Paris. Elle disposera fin 2018 d'un site industriel réhabilité à Romainville en Seine-Saint-Denis dédiée à la création contemporaine (production artistique, promotion et valorisation du travail des artistes auprès du public). Tout en confortant l'ancrage de son fondateur dans ce département, elle crée localement une offre culturelle nouvelle et susceptible d'intéresser de nouveaux publics, avec des objectifs assez comparables à ceux poursuivis par l'État et ses établissements en faveur de la démocratisation culturelle. La complémentarité avec le secteur public est, en l'occurrence, d'autant plus forte que le Fonds régional d'art contemporain (FRAC) Île-de-France installera, en 2019, ses réserves dans des locaux du même site industriel réhabilité.

Plus généralement, les frontières entre les organismes publics et les fondations privées apparaissent peu étanches puisque ces dernières font assez souvent appel à des agents ayant réalisé l'essentiel de leur carrière dans le secteur public.

D - Des évolutions mal appréhendées par l'État

En dépit de recommandations récurrentes, l'État ne s'est toujours pas doté d'outils lui permettant de rendre compte précisément des effets de son soutien au mécénat. L'absence d'obligations déclaratives pour les destinataires des dons est, de ce point de vue, préjudiciable.

1 - Une méconnaissance anormale des effets du soutien de l'État au mécénat

La Cour a, de longue date, regretté l'incapacité de l'État à mesurer les effets de sa politique en faveur du mécénat et à en rendre compte, qu'il s'agisse des caractéristiques des entreprises mécènes ou des secteurs d'activité bénéficiant du mécénat.

Cette lacune avait été relevée en 2011 dans le cadre de son rapport public consacré aux musées nationaux⁷¹. La Cour rappelait que, compte tenu des montants qu'elle est susceptible d'atteindre, l'identification précise de la dépense fiscale consentie par l'État constituait un enjeu fort dans l'élaboration d'une politique raisonnée du mécénat, et constatait le peu de progrès réalisés depuis 2003 en matière d'évaluation et de suivi. Elle formulait une recommandation, non suivie d'effet, visant « à évaluer, dans les projets annuels de performance associés à la mission *Culture* du budget de l'État, la dépense fiscale liée à tous les dispositifs de mécénat, et notamment au mécénat de droit commun ».

La Cour a souligné également régulièrement cette lacune dans ses notes annuelles sur l'exécution budgétaire de la mission *Sport, jeunesse et vie associative*, à laquelle la dépense fiscale est rattachée, en observant que le Parlement ne dispose pas d'éléments objectifs pour juger de son caractère optimal, ni plus largement des autres dépenses fiscales rattachées.

Les parlementaires ont, eux aussi, régulièrement déploré l'absence de visibilité sur l'objet du mécénat, en particulier celui bénéficiant au secteur culturel, tels M. Michel Herbillon, député, en 2012, dans son rapport sur les nouvelles formes du mécénat culturel⁷², ou plus récemment, M. Gilles Carrez dans son rapport sur le projet de loi de finances pour 2018 – budget Culture (Patrimoine) ou M. Alain Schmitz, sénateur, dans son rapport d'information sur le mécénat culturel⁷³.

Face à cette carence de l'État, seule l'association Admical est en mesure de produire des informations issues de sondages réalisés auprès d'un échantillon d'entreprises, mais ses enquêtes ne peuvent suffire pour quantifier avec exactitude le mécénat d'entreprise.

Toutes les administrations interrogées par la Cour admettent ce constat, sans qu'aucune solution n'ait, à ce jour, été étudiée. Le directeur de la jeunesse, de l'éducation populaire et de la vie associative reconnaît que des enquêtes périodiques sur la dépense globale de mécénat, la part d'entreprises ayant recours à l'avantage fiscal et les organismes qui reçoivent les dons, sont indispensables, mais que jusqu'à maintenant, ses services n'ont pas eu les moyens de les réaliser, faute de personnel et de temps. Il mentionne toutefois la réalisation de travaux en partenariat avec des organismes privés tels que France Générosités, Admical ou Recherches et Solidarités.

La réalisation d'enquêtes périodiques sur la dépense globale de mécénat des entreprises comme sur la part des entreprises qui bénéficie de l'avantage fiscal et les organismes et secteurs d'activité qui reçoivent des dons apparaît cependant indispensable.

2 - Des obligations déclaratives lacunaires pour les destinataires des dons

L'absence d'étude publique sur le mécénat tient pour une part à la faiblesse des informations déclaratives dont dispose l'État.

⁷¹ *Les musées nationaux après une décennie de transformations 2000-2010* – Cour des comptes – Mars 2011.

⁷² Mission sur les nouvelles formes du mécénat culturel de la commission des affaires culturelles et de l'éducation de l'Assemblée nationale, rapport d'information de M. Michel Herbillon, député - Février 2012.

⁷³ Mission d'information de la commission de la culture, de l'éducation et de la communication du Sénat sur le mécénat culturel, rapport d'information n° 691 (2017-2018) de M. Alain Schmitz, sénateur – juillet 2018.

S'agissant des donateurs (entreprises ou particuliers), les déclarations fiscales des mécènes mentionnent le seul montant des dons sans comporter de champ pour indiquer la destination de la libéralité consentie⁷⁴ (cf. *infra*, chapitre 3 III.B).

S'agissant des organismes sans but lucratif bénéficiaires des dons, qui peuvent émettre des reçus fiscaux sans agrément préalable de l'administration (cf. *supra*, chapitre 1), certaines règles leur sont applicables⁷⁵ mais, alors que le Parlement l'avait envisagé lors de la discussion du projet de loi Aillagon⁷⁶ et que la législation applicable en Nouvelle-Calédonie⁷⁷ le prévoit déjà, le code général des impôts n'impose aucune déclaration à l'administration de la somme des dons de mécénat reçus. En outre, les services fiscaux ne publient pas de liste des organismes ayant fait l'objet d'une décision positive de rescrit fiscal.

Sans méconnaître l'objectif général de simplification des formalités administratives, la Cour estime possible et souhaitable, pour mieux analyser l'impact de la politique de l'État en faveur du mécénat et, à titre complémentaire, pour faciliter le contrôle de la bonne utilisation des mesures fiscales par les mécènes, d'imposer quelques obligations déclaratives aux organismes bénéficiaires du mécénat des entreprises. Elles pourraient être rattachées aux obligations de transparence financière des bénéficiaires de dons, plutôt qu'au code général des impôts, compte tenu du fait que les organismes sans but lucratif concernés n'ont, dans le cas général, aucune obligation actuelle de se faire connaître auprès de l'administration fiscale.

Ces obligations seraient limitées aux principaux organismes bénéficiaires du mécénat qui disposent en principe d'une organisation interne adaptée. Le seuil de 153 000 € à partir duquel les associations et les fondations sont soumises à certaines obligations de transparence financière⁷⁸, connu du secteur associatif, pourrait être retenu. Ces obligations pourraient prendre la forme, simplifiée, d'une télédéclaration du montant annuel des dons de mécénat, et

⁷⁴ Dans ces conditions, seule une reconstitution de base taxable à partir des données autres que fiscales pourrait permettre d'estimer la part du mécénat culturel au sein de la réduction d'impôt. En l'absence de données précises disponibles sur ce point, celle-ci ne peut être estimée à l'heure actuelle.

⁷⁵ Ils doivent tenir un compte d'emploi des ressources, dans le cas de campagnes d'appel aux dons, et sont tenus de conserver six ans un double des reçus fiscaux émis. Pour les trois principales catégories de bénéficiaires des dons (associations, fondations et fonds de dotation), la loi a aussi prévu la nomination d'un commissaire aux comptes dans des conditions variant en fonction de la forme juridique et de la nature des opérations pratiquées.

⁷⁶ Selon la proposition du rapporteur, « les organismes qui bénéficient de l'article 200 du CGI devraient remettre à la préfecture de leur siège social, au plus tard le 1^{er} juillet de chaque année, une déclaration annuelle. Celle-ci indiquerait le montant total des dons reçus en application de l'article 200 du CGI, durant l'exercice précédent et devrait préciser le nombre de pièces justificatives émis pendant la période. En outre, cette déclaration devrait être accompagnée d'un exemplaire des comptes de l'exercice précédent, tels qu'adoptés par l'organe délibérant de l'association ». La commission chargée des finances de l'Assemblée nationale avait adopté, en première lecture, deux amendements en ce sens : l'un imposant aux associations recevant des dons du public, éligibles au mécénat, qu'elles signalent chaque année le nombre et le montant total des dons reçus, l'autre instituant une obligation de dépôt de leurs comptes en préfecture. En séance publique, ces deux propositions avaient été retirées.

⁷⁷ L'article Lp. 37-3 du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie prévoit ainsi : « Préalablement aux opérations, une copie des statuts doit être communiquée à la direction des services fiscaux, accompagnée d'une lettre d'engagement de l'organisme de respecter les conditions ci-dessus et de fournir chaque année un relevé de l'origine et de l'importance des sommes recueillies précisant leur utilisation. À défaut de respecter ces conditions ou en cas de défaillance grave ou d'absence de diligence pour l'utilisation des fonds et après mise en demeure de l'organisme de régulariser sa situation dans un délai ne pouvant excéder trois mois, les sommes recueillies n'ouvrent pas droit au crédit d'impôt ».

⁷⁸ Seuil déterminé par le décret n° 2007-644 du 30 avril 2007 fixant le montant des dons reçus à partir duquel les associations et les fondations sont soumises à certaines obligations.

comprendre l'identité des entreprises donatrices, la forme du mécénat intervenu (financier, en nature ou de compétence) ainsi qu'une description sommaire de l'action financée.

CONCLUSION

Le développement des fondations et des fonds de dotation apparaît depuis une vingtaine d'années comme le corollaire de l'essor du mécénat. Il a permis une diversification des modes d'intervention des entreprises mécènes qui utilisent ces outils juridiques de deux manières : en leur confiant tout ou partie des ressources qu'elles consacrent au mécénat ou, au-delà encore en les créant en vue de mettre en œuvre leur politique de mécénat.

Dans le cadre de la présente enquête, la Cour a procédé au contrôle de trois fondations aux activités, moyens et ressources très différents, qui met en évidence diverses fragilités dans le fonctionnement des fondations reconnues d'utilité publique de nature à remettre en cause leur aptitude à gérer des fonds issus du mécénat et à agir au nom de l'intérêt général. Au-delà des cas examinés, se pose la question de la sécurisation du cadre d'intervention de ces organismes.

En raison du nombre croissant de fondations et de fonds de dotation et de la diversité des régimes qui leur sont applicables, l'État peine à assurer un suivi et un contrôle qui serait de nature à garantir leur bon fonctionnement.

Alors que l'image du mécénat a longtemps été celle du financement direct d'institutions culturelles, le mécénat a vu ses domaines d'intervention se diversifier. La structuration des services en charge du mécénat au sein des entreprises et la définition de véritables stratégies en la matière ont renforcé le ciblage des actions financées grâce au mécénat des entreprises.

L'évolution des pratiques des grandes entreprises conduit à brouiller les frontières entre le mécénat et d'autres formes d'intervention. La distinction entre le mécénat et la responsabilité sociale des entreprises (RSE) tend à s'estomper, au risque d'une certaine confusion. L'essor récent des fondations associant un projet culturel ambitieux à la construction d'un bâtiment de prestige pose la question de leur coût, dont une partie majoritaire est assurée par l'avantage fiscal en faveur du mécénat et de la prise en compte des retombées en termes d'image et de notoriété, les actions de mécénat tendant à se rapprocher d'opérations de parrainage.

En dépit de recommandations récurrentes, l'État n'a toujours pas mis en place les moyens lui permettant de mieux appréhender le mécénat des entreprises et de mesurer les effets de son soutien, en particulier les secteurs d'activité qui en bénéficient. Il est paradoxal que les seules études disponibles en la matière émanent d'organismes privés. L'absence d'informations déclaratives de la part des bénéficiaires des dons, notamment des principaux d'entre eux, est, de ce point de vue, préjudiciable.

Chapitre III

Une dépense fiscale croissante, à l'efficienne mal évaluée et peu contrôlée

Depuis la loi du 1^{er} août 2003, avec la progression du nombre d'entreprises bénéficiaires des mesures fiscales en faveur du mécénat, la diversification de l'objet du mécénat et l'essor des fondations et fonds de dotation, la dépense fiscale correspondante a très fortement augmenté. Comme la plupart des dépenses fiscales, celle relative au mécénat n'est pas pilotée et son efficacité n'a été examinée que de manière ponctuelle. En outre, l'administration fiscale ne réalise pas de contrôles spécifiques des mesures fiscales en faveur du mécénat qui sont, de fait, très peu vérifiées.

I - Le dynamisme de la dépense fiscale

Estimée de manière très approximative à l'origine, la dépense fiscale relative au dispositif principal prévu par l'article 238 *bis* du CGI s'est avérée très dynamique. Les mesures spécifiques en faveur du mécénat culturel ont en revanche un coût plus limité, même si le dispositif applicable aux trésors nationaux a pu connaître des pics de dépenses certaines années.

A - Une dépense fiscale affichée de l'ordre de 900 millions d'euros

Les dépenses fiscales se définissent, selon le tome II de l'annexe *Voies et moyens des projets de lois de finances*, comme « les dispositions fiscales dérogatoires induisant un coût pour le budget de l'État ». Elles sont évaluées chaque année dans les documents annexés au projet de loi de finances initiale.

En l'occurrence, le dispositif du 238 *bis* du CGI, comme l'incitation au don des particuliers, prévue à l'article 200 du CGI, est considéré comme une mesure en faveur des associations. Les dépenses fiscales correspondantes⁷⁹ sont donc rattachées au programme *Sport, jeunesse et vie associative* (programme budgétaire 163) et retracées dans l'annexe (« jaune »)

⁷⁹ Celle relative à l'article 238 *bis* du CGI est identifiée par le numéro 210309 dans les documents budgétaires.

budgétaire relative à la politique nationale en faveur des associations, sans être l'objet d'indicateur de performance particulier.

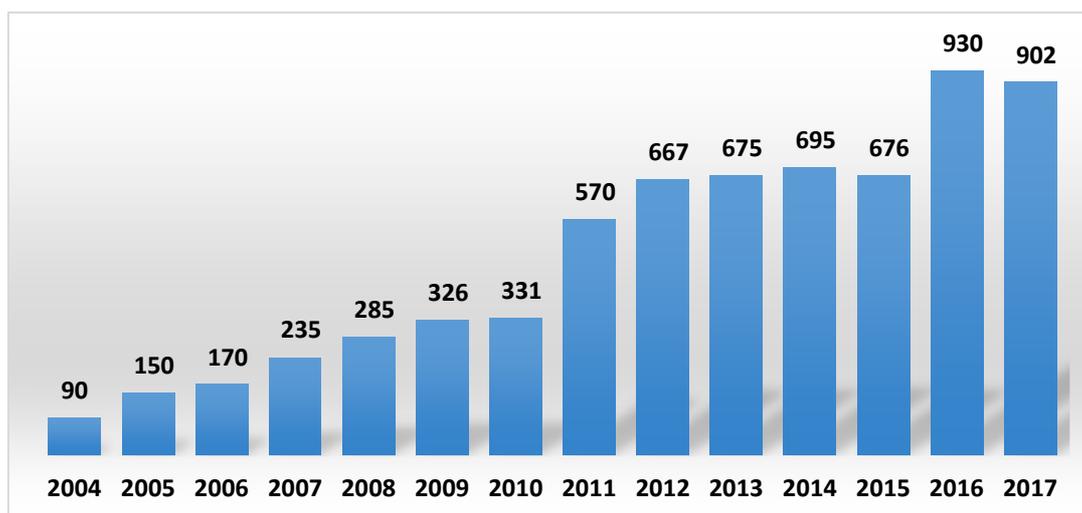
1 - Une multiplication par dix depuis 2004

Il n'existait aucune estimation du coût du dispositif fiscal instauré par la loi du 23 juillet 1987. Lors de l'adoption de la loi du 1^{er} août 2003, le coût pour l'État du dispositif de l'article 238 *bis* a fait l'objet d'estimations sommaires.

Il ressort ainsi des travaux préparatoires à la loi qu'aucune étude d'impact budgétaire n'a été communiquée aux parlementaires⁸⁰. En première lecture, le rapport déposé par la commission chargée des finances de l'Assemblée nationale évaluait le coût des modifications apportées par la loi Aillagon à environ 25 à 30 M€ pour le mécénat des entreprises. La commission des finances du Sénat indiquait, quant à elle, après les modifications intervenues par amendement, qu'« au total, la dépense fiscale supplémentaire résultant des dispositions du projet de loi devrait se monter à 75 M€ pour le mécénat des entreprises ».

Le premier chiffrage du coût réel de l'avantage fiscal prévu par l'article 238 *bis* à la suite de la loi Aillagon, qui concerne l'exercice 2004, s'est établi à 90 M€. Depuis lors, il a connu une croissance très vive. Alors que, de 2004 à 2010, la dépense fiscale avait connu une évolution assez régulière, se stabilisant en 2009 et 2010 autour de 330 M€, elle a connu un premier ressaut important en 2011 (570 M€). Les années suivantes, elle s'est à nouveau stabilisée à un niveau proche de 675 M€ avant de connaître un nouveau ressaut important en 2016 (930 M€). Pour 2017, l'estimation initiale de 990 M€ a été ramenée à 902 M€⁸¹.

Graphique n° 2 : évolution du coût budgétaire du dispositif mécénat des entreprises depuis son instauration de 2004 à 2017 (en M€)



Source : Cour des comptes, d'après PLF annexes Évaluation des voies et moyens Tome II. Chiffres pour 2017 non définitifs.

⁸⁰ La réforme de 2003 est antérieure à l'obligation de réaliser des études d'impact à l'appui des textes législatifs.

⁸¹ Estimations présentées respectivement dans les projets de loi de finances pour 2018 et 2019.

Bien qu'en légère baisse en 2017 par rapport à 2016 au regard des derniers chiffres connus (non définitifs), comme cela avait été déjà le cas au demeurant en 2015 par rapport à 2014, la dépense fiscale se maintient à un niveau élevé, supérieur de près de 50 % à celui mesuré pendant la période 2012-2015. À titre illustratif, la dépense fiscale actuelle correspond, par exemple, au budget consacré par l'État au patrimoine (programme n° 175 *Patrimoines* de la mission *Culture* du budget de l'État), étant bien entendu que le mécénat des entreprises couvre un champ beaucoup plus large.

L'absence d'estimation pour les exercices 2018 et 2019 dans les projets de loi de finances des années correspondantes apparaît d'autant plus regrettable au regard de la dynamique de cette dépense.

Le montant des dons ouvrant droit à la réduction d'impôt représentait ainsi 1,55 Md€ en 2016 ou 1,5 Md€ en 2017, sur la base de l'estimation de la dépense fiscale ci-dessus.

Prenant en compte une base élargie - l'ensemble des dons des entreprises au-delà de ceux donnant lieu à une déclaration d'impôt au titre de l'article 238 *bis* du CGI -, la Fondation de France estime le mécénat des entreprises à 2,9 Md€, soit environ le double. Cet écart est cohérent avec celui estimé en ce qui concerne le nombre d'entreprises mécènes (cf. *supra*, chapitre 1, II.A). Le mécénat des particuliers est, quant à lui, estimé à 3,5 Md€.

Les administrations concernées ne disposant pas d'analyse particulière, seuls des éléments partiels d'explication sur l'évolution de la dépense fiscale peuvent être avancés: la professionnalisation du secteur de la RSE au sein des entreprises de taille intermédiaire et des grandes entreprises comme le développement des structures dédiées à la collecte de fonds au sein des organismes sans but lucratif et des établissements publics ; la forte croissance des fondations et plus encore des fonds de dotation depuis leur instauration par la loi du 4 août 2008 de modernisation de l'économie. Il est également possible que le ressaut observé en 2011 s'explique par la reprise de l'activité économique et l'amélioration de la situation des entreprises après la crise financière de la fin des années 2000.

Le choix du législateur de prévoir une réduction d'impôt est de nature à expliquer le fait qu'en France, les sommes consacrées à cette dépense fiscale soient élevées par rapport à d'autres pays, même si les comparaisons en la matière sont rendues complexes du fait des spécificités des régimes fiscaux applicables au don⁸². Elle ne serait ainsi en 2016 que de 180 M€ en Italie et de 350 M€ au Canada.

2 - Un chiffrage présentant des limites méthodologiques

La détermination de la dépense fiscale annuelle repose sur un choix méthodologique, traditionnel, mais qui tend toutefois à surévaluer son coût réel pour l'État.

⁸² L'établissement d'un panorama des législations fiscales européennes implique de mettre en concordance des points de comparaison parfois hétérogènes. La grande majorité des pays disposent d'un régime fiscal incitatif pour le financement des organismes sans but lucratif.

La détermination de la dépense fiscale dans les documents budgétaires

La méthode de calcul des dépenses fiscales la plus utilisée, en France comme à l'étranger, consiste à mesurer la perte de recettes générée par le dispositif dérogatoire à la norme fiscale de référence, toutes choses égales par ailleurs. En l'espèce, la norme fiscale de référence est « l'absence de réduction d'impôt »⁸³. Il s'agit de la méthode la plus aisée à utiliser puisqu'elle est fondée sur la créance fiscale des entreprises pour une année donnée établie à partir de leurs déclarations fiscales.

Certains estiment que la dépense fiscale ainsi déterminée n'est, en réalité, pas représentative de l'effort réel consenti par l'État. Elle part en effet du postulat qu'en l'absence de mesure fiscale dérogatoire telle que celle prévue à l'article 238 *bis* du CGI (réduction d'impôt de 60 %), les dons des entreprises au titre du mécénat ne bénéficieraient d'aucun avantage fiscal, pas même du régime de droit commun applicable à de nombreuses dépenses des entreprises (charges déductibles du résultat fiscal)⁸⁴.

Or si la définition traditionnelle de l'objet de la société lié à la recherche du profit a longtemps fait obstacle à la déductibilité de dépenses de mécénat relevant d'une démarche désintéressée, la loi du 23 juillet 1987, qui a précédé la loi Aillagon, prévoyait que les dépenses de mécénat étaient déductibles du résultat imposable et bénéficiaient donc du taux de l'impôt sur les sociétés. Il serait certainement difficile de revenir à une situation encore moins favorable, celle la non-déductibilité.

Selon ce raisonnement, le coût réel de la mesure fiscale dérogatoire de l'article 238 *bis* du CGI devrait plus légitimement résulter d'une comparaison entre le montant actuellement calculé dans les documents budgétaires et l'estimation de ce que coûterait à l'État une déduction des dépenses de mécénat du résultat fiscal des entreprises (au taux normal de l'impôt sur les sociétés en vigueur, soit en 2018, 28 % pour les 500 000 premiers euros de bénéfices, 33,33 % au-delà). Le coût annuel de la dépense fiscale s'en verrait nettement diminué. L'administration fiscale estimait ainsi, sur la base de données de 2016 (le taux de l'impôt sur les sociétés était alors de 33,33 %), la moindre dépense fiscale dans cette hypothèse à 390 M€, ce qui ramènerait le coût de la dépense de 930 M€ à 540 M€.

B - Une dépense très dynamique devenue un enjeu financier significatif

Dans le contexte de maîtrise des dépenses budgétaires, le dynamisme des dépenses fiscales constitue un enjeu financier : leur coût global est de plus de 98 milliards d'euros selon l'annexe *Voies et moyens* du projet de loi de finances (PLF) pour 2019. Avec un montant

⁸³ Le calcul de la dépense fiscale consiste par conséquent à déterminer la différence entre la simulation du rendement de l'impôt sur les sociétés sans prise en compte de la réduction d'impôt et la simulation du rendement de l'impôt sur les sociétés avec prise en compte de la réduction de l'impôt.

⁸⁴ Pour être déductibles du résultat imposable d'une entreprise ou du revenu du professionnel, les charges doivent être : engagées dans l'intérêt direct de l'exploitation, en lien avec l'objet social de l'entreprise et dans l'objectif de développer son chiffre d'affaires, ce qui exclut les dépenses d'ordre personnel ; se rattacher à une gestion normale de l'entreprise (ne pas être excessives ni fictives) ; être comptabilisées en charge au cours de l'exercice auquel elles se rapportent ; ne pas être la contrepartie d'une immobilisation ; être effectivement acquittées et s'appuyer sur des pièces justificatives ; ne pas être exclues du résultat fiscal par une disposition expresse de la loi.

supérieur à 900 millions d'euros, la dépense fiscale relative au mécénat des entreprises se situe parmi celles présentant un montant significatif.

Aperçu des dépenses fiscales en 2017

Les dépenses fiscales représentent un coût croissant pour le budget de l'État : le coût des 457 dépenses fiscales⁸⁵ en 2017 est évalué à 92,98 Md€, selon les chiffrages figurant en annexe au projet de loi de finances initiale pour 2018. Ce montant est supérieur de 3,1 Md€ à celui publié un an auparavant (89,88 Md€)⁸⁶. Le coût des dépenses fiscales a augmenté de 0,57 point de PIB depuis 2011, et s'établissait à près de 4,1 % en 2017.

Le nombre de dépenses fiscales se réduit et leur coût est très concentré : le coût des dépenses fiscales se concentre sur les 15 premiers dispositifs qui représentent plus de la moitié du total estimé pour 2017, soit 50,71 Md€ selon le chiffrage du projet de loi de finances pour 2018⁸⁷. En 2017, 22 dépenses fiscales sur les 457 recensées étaient d'un montant supérieur à 1 Md€. Certaines missions comptent un nombre élevé de dépenses fiscales mais pour un coût limité. La mission *Culture* dénombre ainsi 22 dépenses fiscales, pour un coût chiffré à 0,29 Md€ en PLF pour 2018.

Depuis 2015, le coût des dépenses fiscales a systématiquement été supérieur au plafond établi par la loi de programmation des finances publiques pour 2014-2019.

La Cour a régulièrement formulé des observations critiques sur le rôle des services de l'État à l'égard des dépenses fiscales. Dans sa note d'exécution budgétaire (NEB) relative aux dépenses fiscales 2017, elle relève ainsi que « l'implication de l'administration est réduite et les propositions de modifications ou de suppressions de dépenses fiscales sont pratiquement inexistantes, faute notamment d'une évaluation suffisante. » Comme les années précédentes, elle fait également « le constat d'une articulation insuffisante entre les dépenses fiscales et les objectifs des politiques publiques auxquelles elles sont censées concourir ».

L'exercice 2017 a constitué une étape supplémentaire dans le desserrement progressif des contraintes sur l'évolution des dépenses fiscales. L'article 20 de la loi de programmation des finances publiques (LPFP) pour 2018-2022 consacré aux dépenses fiscales ne mentionne plus leur évaluation. Si le rapport annexé à la LPFP souligne que le principe d'une limitation dans le temps des mesures « permet de fixer une échéance d'évaluation à l'approche de la date d'extinction du dispositif afin de justifier sa pertinence avant d'en proposer la reconduction au Parlement », toute référence explicite à l'évaluation des dispositifs a disparu du texte de la loi de programmation.

Or le dynamisme du dispositif général en faveur du mécénat des entreprises laisse penser, toutes choses égales par ailleurs, que la dépense comptera, au cours de la LPFP 2018-2022, parmi la vingtaine de dépenses fiscales de plus d'un milliard d'euros par année⁸⁸. Il s'accompagne d'une progression, certes de moindre ampleur mais soutenue, de la dépense

⁸⁵ L'administration estime que seules 434 dépenses fiscales ont eu un impact budgétaire en 2017.

⁸⁶ Cour des comptes, note d'exécution budgétaire 2017 ; *Les dépenses fiscales*.

⁸⁷ 170 dépenses fiscales ont un coût compris entre 1 M€ et 50 M€. Leur montant cumulé est estimé à 2,39 Md€ pour 2017.

⁸⁸ Seul le coût budgétaire est ici envisagé à l'exclusion des autres coûts administratifs (levée de l'impôt, contentieux, coûts de réseau etc...), ces éléments n'étant d'ailleurs pas chiffrés par la DGFIP.

fiscale en faveur des dons des particuliers⁸⁹. L'ensemble des mesures fiscales destinées à encourager les dons des entreprises et des particuliers représente donc une dépense fiscale globale de l'ordre de 2,5 milliards d'euros.

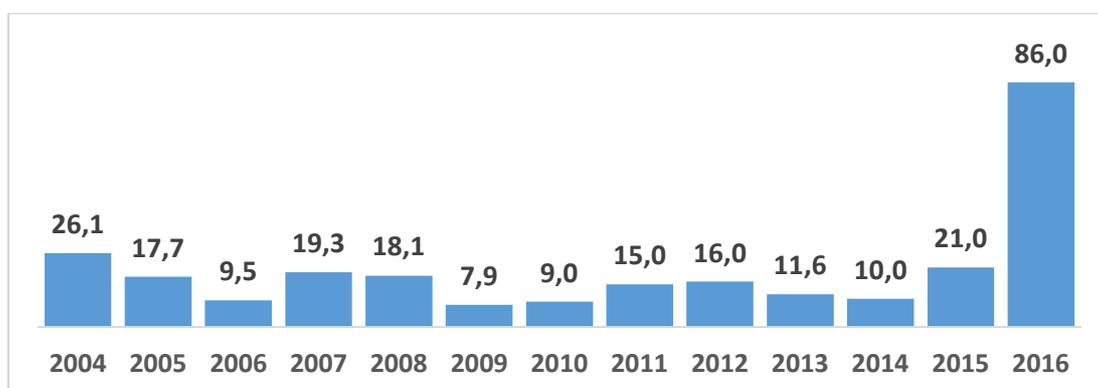
L'absence de chiffrage de cette dépense fiscale pour les exercices 2018 et 2019, dans l'annexe *Voies et moyens* du projet de loi de finances pour 2019, est non seulement préjudiciable à l'information annuelle du Parlement sur l'importance des enjeux financiers qui lui sont attachés, mais également à l'examen du respect du plafonnement global de la dépense fiscale globale institué par la loi de programmation pluriannuelle des finances publiques.

C'est pourquoi la Cour juge indispensable de revenir au principe d'une évaluation annuelle de la dépense fiscale relative à l'article 238 *bis* du CGI dès le projet de loi de finances initiale pour 2020, quelles qu'en soient les limites.

C - Une dépense fiscale spécifique en faveur du mécénat culturel d'un coût marginal

Parmi les dépenses fiscales spécifiques en faveur du mécénat culturel, seule la mesure en faveur de l'acquisition des trésors nationaux représente une dépense fiscale⁹⁰ d'un montant significatif. De 2004 à 2015, elle a représenté entre 7,9 M€ et 26,1 M€.

Graphique n° 3 : évolution de la dépense fiscale au titre des trésors nationaux de 2004 à 2016



Source : Cour des comptes, d'après PLF annexes *Évaluation des voies et moyens*, Tome II.

Ces variations s'expliquent par la nature même de la procédure des trésors nationaux. Si chaque année le nombre de dossiers est assez constant, autour d'une douzaine (cf. *supra*, chapitre 1), la valeur des œuvres ou pièces archéologiques classées trésor national peut varier dans des proportions assez fortes. L'année 2016 est à cet égard très particulière du fait de l'acquisition d'une œuvre de Rembrandt d'un coût de 80 M€ (cf. *supra*, chapitre 1, II.C).

⁸⁹ En 2016, celle-ci s'élevait à 1 365 M€ pour les dons déclarés au titre de l'impôt sur le revenu des particuliers (article 200 du CGI) et à 179 M€ pour les dons au titre de l'impôt de solidarité sur la fortune (article 885-0 V bis).

⁹⁰ Dépense identifiée par le numéro 320118 dans les documents budgétaires.

L'autre mesure en faveur de l'acquisition de trésors nationaux⁹¹, qui prévoit une réduction d'impôt de 40 % des sommes engagées par une entreprise pour l'acquisition du bien pour son propre compte, à charge pour elle de le laisser exposé dans un musée de France pendant dix ans, a toujours représenté une dépense fiscale inférieure à 1 M€, sauf en 2016 (2 M€) en raison de l'acquisition par la Banque de France de deux tableaux d'un coût important.

Les dépenses fiscales spécifiques en faveur de l'acquisition d'œuvres d'artistes vivants ou d'instruments de musique (article 238 *bis AB*)⁹² présentent un coût compris entre 1 et 7 M€.

Tableau n° 11 : évolution de la dépense fiscale en faveur de l'acquisition d'œuvres d'artistes vivants ou d'instruments de musique (en M€)

	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
<i>Montant de la dépense fiscale</i>	NC	1	1	3	3	3	5	3	3	7	4	4	2

Source : Cour des comptes, d'après PLF annexes projet annuel de performance (mission Culture)

Les enjeux de maîtrise de la dépense fiscale se concentrent ainsi sur celle induite par l'article 238 *bis* du CGI.

II - Une faible maîtrise de la dépense fiscale

La dépense fiscale en faveur du mécénat prévue à l'article 238 *bis* du CGI est une dépense de guichet, chaque entreprise intéressée pouvant en bénéficier dans les limites imposées par les textes. Elle ne peut donc pas, en temps réel, être maîtrisée. Pour autant, comme dans le cas de la plupart des autres dépenses fiscales, le suivi assuré par l'État est presque inexistant.

A - Des prévisions annuelles du montant de la dépense fiscale peu fiables

Le tableau qui suit illustre la difficulté d'établissement de la prévision de la dépenses fiscale pour un exercice donné, dont l'évaluation est pourtant qualifiée de « bonne » dans les documents budgétaires⁹³. Ainsi le projet de loi de finances (PLF) pour 2019 a ramené la prévision pour l'année 2017 à 902 M€, au lieu de 990 M€ estimés dans le précédent PLF.

Le chiffrage, réalisé à partir d'une reconstitution de la base taxable⁹⁴, est désormais considéré comme impossible par la direction de la législation financière (DLF), ce qui explique que l'annexe *Voies et moyens* du projet de loi de finances ne comporte plus aucune estimation

⁹¹ Dépense identifiée par le numéro 210306 dans les documents budgétaires.

⁹² Dépense identifiée par le numéro 210203 dans les documents budgétaires.

⁹³ La fiabilité des estimations, présentée comme « très bonne » lors de la première année de chiffrage de la mesure a été par la suite révisée en « bonne ».

⁹⁴ Le passage de la créance constituée par les entreprises à la dépense fiscale qui est présentée dans les lois de finances est assuré par une clé de répartition définie par la direction de la législation fiscale.

de la dépense fiscale pour les années 2018 et 2019. Quelles que soient les lacunes précédemment observées, l'abandon par l'État de toute tentative d'évaluation de la dépense fiscale apparaît particulièrement préjudiciable comme précédemment souligné.

Les prévisions de dépenses fiscales au titre de l'article 238 bis et leurs ajustements

Les prévisions de coût des dépenses fiscales sont établies pour les années N et N+1, parallèlement au projet de loi de finances de l'année N, entre juin et septembre de l'année N⁹⁵. Les informations disponibles à cette date sont les données fiscales déclarées au cours de l'exercice N-1, correspondant à l'utilisation par les contribuables des dépenses fiscales liées au budget de l'année N-2. Ces prévisions sont corrigées de manière glissante à chaque projet de loi de finances. L'écart constaté résulte ainsi de la reconduction, à titre prévisionnel, des coûts observés au cours des années précédentes, fautes de données fiscales plus récentes, alors que l'économie du dispositif est dynamique et que le dispositif du 238 bis complique l'analyse en permettant un report sur cinq ans de la créance de mécénat. L'écart entre la prévision et l'exécution est lié à la disponibilité des données fiscales et au calendrier budgétaire

Tableau n° 12 : dépense fiscale estimée et constatée du dispositif mécénat des entreprises depuis 2004

Année	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
PLF 2006	90	90	90												
PLF 2007		150	150	150											
PLF 2008			170	235	250										
PLF 2009				235	250	250									
PLF 2010					285	340	340								
PLF 2011						326	410	410							
PLF 2012							331	400	400						
PLF 2013								570	700	800					
PLF 2014									667	655	635				
PLF 2015										675	750	790			
PLF 2016											695	720	740		
PLF 2017												676	680	680	
PLF 2018													930	990	NC
PLF 2019														902	NC
Dépense fiscale	90	150	170	235	285	326	331	570	667	675	695	676	930	902	NC
Evolution en réalisé		66,7%	13,3%	38,2%	21,3%	14,4%	1,5%	72,2%	17,0%	1,2%	3,0%	-2,7%	37,6%	-3,0%	NC

Source : Cour des comptes d'après retraitement DJEPVA; PLF annexes Évaluation des voies et moyens Tome II. Lecture : En bleu la dépense estimée N-1 et N-2, en rouge la dépense constatée, en gris l'évolution de la dépense fiscale constatée d'une année budgétaire sur l'autre.

Les services des ministères en charge de l'économie et des finances se montrent par ailleurs assez passifs dans l'anticipation d'évolutions susceptibles d'avoir un impact sur le niveau de la dépense fiscale comme, en particulier, celle du taux de l'impôt sur les sociétés.

⁹⁵ De façon générale, les différentes circulaires budgétaires relatives aux dépenses fiscales indiquent que les prévisions font l'objet d'un chiffrage sous la responsabilité de la direction du budget, et que l'alimentation des tableaux des PAP et des RAP est effectuée par la DLF, sur la base des textes applicables et des données disponibles dans les bases fiscales même si la DJEPVA peut être sollicitée. Les échanges ont lieu entre avril et septembre, dans le cadre des travaux préparatoires aux lois de finances.

Alors que la loi de finances pour 2018 a modifié le taux de cet impôt pour l'abaisser à 28 % dès 2018⁹⁶, avec un objectif à 25 % en 2022, la DGFIP comme la direction générale du Trésor ont indiqué ne pas avoir réalisé d'étude permettant d'estimer l'effet de la réduction de ce taux sur les dépenses fiscales qui lui sont attachées comme celle prévue par l'article 238 *bis*.

B - Un élargissement du dispositif fiscal français à des actions de mécénat menées dans l'Union européenne à l'incidence incertaine

La fiscalité du don à des organismes philanthropiques n'intéresse pas directement l'Union européenne (UE) qui ne dispose que d'une compétence limitée en matière fiscale. À l'exception de la fiscalité indirecte, l'UE n'a ainsi pas adopté de mesures d'harmonisation des fiscalités nationales relatives au don. Quant au régime des organismes sans but lucratif, il relève du droit national, les traités les ignorant.

Avec l'arrêt Persche⁹⁷, le juge communautaire a pourtant provoqué un changement majeur dans le domaine du mécénat européen en reconnaissant, qu'en application du principe de libre circulation des capitaux, les dons consentis par un résident de l'UE à un organisme établi dans un autre État de l'Union ouvrent droit aux mêmes avantages fiscaux que ceux consentis au profit d'organismes nationaux.

Afin de mettre le dispositif français en conformité, l'article 35 de la loi n° 2009-1674 du 30 décembre 2009 de finances rectificative pour 2009 est venu modifier l'article 238 *bis* du CGI sur ce point. Mais il aura fallu attendre mai 2017⁹⁸ pour que l'administration fiscale française diffuse une instruction fiscale pour la mise en œuvre de la procédure d'agrément prévue par le législateur⁹⁹.

Cette procédure s'applique à des organismes (et non des activités) dont le siège est situé dans un État membre de l'Union européenne ou dans un État partie à l'Espace économique européen (EEE) ayant des accords avec la France pour lutter contre la fraude et l'évasion fiscales. L'agrément est accordé lorsque l'organisme européen bénéficiaire des dons poursuit des objectifs et présente des caractéristiques similaires aux organismes éligibles dont le siège est situé en France.

Cette procédure est centralisée par le bureau des agréments et des rescrits de la DGFIP qui garantit ainsi un interlocuteur unique aux organismes sans but lucratif étrangers. Une première liste des organismes agréés a été publiée sur impots.gouv.fr.

⁹⁶ Pour les 500 000 premiers euros de bénéfices, 33,33 % au-delà.

⁹⁷ CJUE, arrêt du 27 janvier 2009, C-318/07 Persche contre Finanzamt Lüdenscheid. Cf. annexe 9.

⁹⁸ La procédure d'agrément est visée au 4 *bis* de l'article 200 (impôt sur le revenu), au 4 bis de l'article 238 *bis* (impôt sur les sociétés), au 14° de l'article 795 (droits de mutation à titre gratuit) et au I de l'article 978 du CGI (IFI). Faisant suite à une consultation sur un premier projet d'instruction de l'administration fiscale en 2012, et au rapport Bachelier de 2013, l'instruction fiscale relative à la territorialité des dons et du mécénat n'a paru que le 10 mai 2017 au terme de deux années de consultations avec les représentants des organismes éligibles.

⁹⁹ Ne sont pas soumis les organismes effectuant des actions humanitaires, des actions d'urgence, ainsi que des actions requises en vue de la satisfaction des besoins indispensables des populations en situation de détresse ou de misère et en vue de contribuer à leur insertion sociale.

Toutefois, l'efficacité de cette procédure d'agrément n'est pas assurée. La concurrence fiscale et la professionnalisation des secteurs de la responsabilité sociétale des entreprises et du mécénat font que de nouveaux outils apparaissent, comme des plateformes *ad hoc* susceptibles d'amoindrir la portée des mécanismes d'agrément mis en place. Le réseau *Transnational Giving Europe*¹⁰⁰ en fournit un exemple.

Cette évolution ouvre la voie, pour les très grandes entreprises européennes, à des « points de fuite » croissants. Il convient toutefois d'observer que les organismes sans but lucratif français pourront, à l'inverse, bénéficier du mécénat d'entreprises implantées dans les autres États membres de l'Union européenne, même si le régime fiscal applicable y est généralement moins favorable qu'en France, sans préjudice des dons qu'ils peuvent recevoir d'États tiers ou d'institutions étrangères selon une tradition ancienne.

En l'état du système d'information de la DGFIP, établi sur la base des obligations déclaratives des entreprises, il n'est pas possible de connaître le volume et la destination de ces dons transnationaux.

Par ailleurs, la Commission européenne a lancé une réflexion sur l'assiette commune consolidée pour l'impôt sur les sociétés¹⁰¹. Dans ce cadre, le groupe de travail chargé de cette question propose que soient déductibles « les dons en numéraire et libéralités, hormis ceux versés aux organisations caritatives répondant à des critères communs ». Le projet de directive ACIS, publié fin 2016 par la Commission européenne mais non encore adopté, pourrait ainsi être un instrument d'harmonisation, même si les États membres resteront libres d'adopter des mesures incitatives sous la forme, par exemple, de réductions et crédits d'impôts.

C - L'absence d'évaluation récente de l'efficacité des mesures fiscales en faveur du mécénat des entreprises

L'utilisation de la politique fiscale à des fins incitatives peut être à l'origine pour de nombreux redevables d'effets d'aubaine et, pour un nombre plus restreint, de comportements d'optimisation qui sont tolérés par l'administration fiscale dès lors qu'ils respectent le cadre fixé par la loi¹⁰².

¹⁰⁰ *Transnational Giving Europe* (TGE) est un réseau de grandes fondations et associations européennes. Il offre la possibilité aux donateurs, personnes privées et entreprises, de soutenir financièrement des organismes à but non lucratif localisés dans un autre pays faisant partie de ce réseau tout en bénéficiant directement des avantages fiscaux prévus par la législation de leur pays de résidence. TGE permet d'effectuer des donations en provenance et en direction de 18 pays : Allemagne, Autriche, Belgique, Bulgarie, Croatie, Espagne, France, Hongrie, Italie, Luxembourg, Pays-Bas, Pologne, Portugal, Roumanie, Royaume-Uni, Slovaquie, Slovénie et Suisse.

¹⁰¹ Il s'agit de lutter contre les entraves fiscales auxquelles se heurtent les entreprises qui effectuent des opérations dans plus d'un État membre au sein du marché intérieur, en leur permettant d'être imposées sur la base d'une assiette consolidée de l'impôt sur les sociétés couvrant l'ensemble de leurs activités dans l'UE.

¹⁰² En effet, dans le cas des mesures incitatives, la modification du comportement du contribuable afin de bénéficier de la réduction du prélèvement est le but même recherché par le législateur. Ces mesures ont pour objet d'orienter les choix individuels afin de favoriser certains emplois de leurs ressources par le contribuable sans qu'il n'ait été indiqué en ce qui concerne le dispositif du 238 *bis* de distorsions introduites par cette dépense par rapport aux principes généraux d'équité horizontale ou verticale de l'impôt sur les sociétés.

La Cour a dressé, à de nombreuses reprises, le constat de l'absence préjudiciable d'évaluation de l'efficience des dépenses fiscales, et notamment à l'occasion d'un référé adressé le 19 juillet 2017 au ministre de l'action et des comptes publics¹⁰³.

S'agissant de la mesure prévue à l'article 238 *bis*, des travaux sur la dépense fiscale ont été organisés au cours de l'année 2014 entre la DLF et la DJEPVA mais ont été interrompus en 2015¹⁰⁴ alors que le dispositif de l'article 238 *bis* du CGI devrait bénéficier d'une évaluation depuis son instauration en 2003¹⁰⁵. Des réflexions communes ont repris en 2018.

L'appréciation de l'efficience de cette mesure présente, il est vrai, une certaine complexité : l'objectif de la mesure n'est pas exclusivement ciblé sur un secteur d'activité mais contribue au financement de très nombreuses associations ou fondations intervenant dans des domaines variés ; la mesure se place dans un ensemble plus vaste de dispositifs de sorte qu'il est délicat d'isoler l'effet de la seule dépense fiscale liée aux entreprises ; les données disponibles ne permettent pas, en l'état des obligations déclaratives des entreprises et organismes sans but lucratif, d'avoir une situation de référence et donc de connaître la situation qui aurait prévalu en l'absence de la mesure analysée ; enfin, pour cette dépense, l'absence de données relatives au nombre de bénéficiaires ne permet même pas un calcul de l'efficacité.

Pour autant, ces difficultés ne sauraient justifier l'absence d'évaluation de l'efficience d'une dépense fiscale qui désormais représente 900 M€ chaque année. Les seules évaluations existantes sont anciennes et partielles.

Des évaluations publiques partielles et anciennes de l'inspection générale des finances

Le rapport du Comité d'évaluation des dépenses fiscales et des niches sociales, présidé par M. Henri Guillaume, de juin 2011 a passé en revue 538 mesures dérogatoires fiscales et sociales représentant à l'époque près de 104 Md€ et les a classés en quatre catégories (scores allant de 0 à 3). La dépense de mécénat obtenait alors la note de 2, apparaissant ainsi comme une mesure relativement efficiente.

L'étude concluait à un impact significatif de la réforme de 2003 : « Il y a eu un effet incitatif sur les entreprises déjà mécènes qui ont accru leur taux d'effort (rapporté au chiffre d'affaires) de 20 % : cela signifie que pour celles-ci, la moitié du coût supporté par l'État s'est traduit par de nouveaux dons. Pour les nouveaux entrants, le montant des nouveaux dons s'est lui élevé à près de 170 % du coût supporté par l'État. Au final, la dépense fiscale se traduirait par un effet incitatif avec un multiplicateur supérieur à l'unité car les nouveaux dons seraient majoritaires dans la structure du mécénat actuel. »

Toutefois, cette analyse ne s'intéressait qu'à l'évolution qu'avaient connue les dons après la réforme et non à l'évolution des autres dépenses engagées par les entreprises.

¹⁰³ Disponible sur <https://www.ccomptes.fr/sites/default/files/2017-10/20171010-refere-2017-2207-recommandations-NEB.pdf>. Auparavant, dans son rapport public thématique, *Les musées nationaux*, mars 2011, la Cour avait recommandé « d'évaluer dans les projets annuels de performance associés à la mission *Culture* du budget de l'État la dépense fiscale liée à tous les dispositifs de mécénat, et notamment au mécénat de droit commun ».

¹⁰⁴ Des groupes de travail relatifs au financement des associations ont été réunis en 2018 sur la question du financement du monde associatif.

¹⁰⁵ Cour des comptes, NEB Mission et programme : *Sport, jeunesse et vie associative* (P163) 2017, p 47.

Le rapport relevait ainsi prudemment qu'« il est possible que l'accroissement du taux de subvention du mécénat ait accru l'intérêt pour l'entreprise de faire rentrer un maximum de dépenses sous l'intitulé mécénat, sans que la nature des dépenses ait changé: c'est le cas si le nouveau dispositif est mieux connu ou mieux appréhendé que l'ancien[...]. S'il était avéré, ce que rien ne permet d'affirmer au regard des éléments disponibles, alors les dépenses de mécénat pourraient être en partie fongibles avec les dépenses de marketing par exemple, bien que tout don ayant une contrepartie directe pour l'entreprise soit expressément exclu du champ du dispositif. L'efficacité en matière d'incitation à de nouveaux dons serait alors surestimée par la présente étude ».

Un second rapport de l'inspection générale des finances¹⁰⁶ de 2013 soulignait quant à lui le potentiel effet d'aubaine que présenteraient les dispositifs de réduction fiscale (200 et 238 bis du CGI) : « Au total, les trois dispositifs de réduction fiscale en faveur des associations sont générateurs d'effets d'aubaine pour les donateurs ».

Il existe par ailleurs peu d'études sur la sensibilité des donateurs à une variation du taux de la réduction d'impôt. Les éléments disponibles, qui émanent du secteur privé (Cerphi ou Recherches & Solidarités), sont essentiellement de nature descriptive ou relèvent d'analyses de corrélations, sans permettre d'isoler les différents effets influant sur le comportement de don¹⁰⁷.

Quelques éléments d'analyse existants sur la sensibilité des donateurs au taux de réduction d'impôt

L'INSEE a réalisé une étude dont l'ambition était d'isoler l'effet propre de l'augmentation du taux de déduction fiscale sur le don des particuliers. L'étude s'attachait à estimer « l'élasticité prix » du don en France, qui exprime le pourcentage de variation des dons à la suite à une variation du « prix » du don due à une modification des incitations fiscales¹⁰⁸. Afin d'identifier l'effet causal des incitations fiscales (hausse du taux de réduction), les auteurs ont mis en œuvre une stratégie d'estimation dite « en double différence »¹⁰⁹ de façon à isoler l'effet des réformes fiscales de l'effet des autres facteurs qui affectent l'évolution des dons. Dans le cadre de cette méthodologie, les auteurs ont conclu à un faible effet des incitations fiscales au don en France : « L'augmentation des réductions d'impôts n'a pas conduit les ménages à augmenter fortement leurs dons, du moins à court terme. Les élasticités prix estimées varient entre 0,2 et 0,6, ce qui est bien plus faible que la valeur unitaire qui est généralement prise comme référence pour évaluer l'effet des incitations fiscales aux dons »¹¹⁰.

Les résultats de cette étude, qui ne sont pas conclusifs sur l'impact de la réforme fiscale sur les particuliers, ne sont en outre pas transposables au mécénat des entreprises.

¹⁰⁶ Rapport de l'inspection générale des finances, *Pour des aides simples et efficaces au service de la compétitivité*, juin 2013.

¹⁰⁷ Le ministère de la culture avait annoncé avoir lancé une étude de l'impact de la loi du 1^{er} août 2003 sur le monde des arts et de la culture, confiée à une équipe de chercheurs du Centre pour la recherche économique et ses applications (CEPREMAP). Les premiers résultats devaient être connus courant 2011 (cf. réponse publiée au JO le 10 août 2010 page 8761), mais cette étude n'a finalement pas débouché sur des résultats publiés.

¹⁰⁸ C. Houdré et S. Seravalle, « L'évaluation des dépenses fiscales en France: deux apports de l'économie publique pour rationaliser la fiscalité dérogatoire », *Économie et Statistique* n° 427-428, 2009.

¹⁰⁹ Cf. annexe 10.

¹¹⁰ L'effet estimé n'est cependant pas homogène pour l'ensemble de la distribution : « Les donateurs les plus généreux ont réagi plus fortement à l'augmentation des incitations fiscales que les petits contributeurs, qui ne semblent pas avoir beaucoup modifié leur comportement après les réformes ».

Une publication d'un séminaire sur *La politique fiscale et le don* de l'École d'Économie de Paris relevait toutefois que la définition de ce qui constitue un but charitable (et par conséquent, le type de don et le type d'organisme bénéficiaire qui entrent dans le champ du dispositif) est plus centrale et causale pour la détermination d'une politique fiscale optimale que le taux de la réduction lui-même, notamment dans le cas français, assez unique, où il n'existe pas d'agrément fiscal préalable et obligatoire pour les bénéficiaires¹¹¹.

Une étude approfondie portant sur la sensibilité des donateurs à une variation du taux de réduction d'impôt permettrait pourtant de déterminer dans quelle mesure une telle évolution aurait une incidence sur la démarche de mécénat des entreprises. Il est particulièrement dommageable que l'administration ne se soit pas mise en situation d'y procéder.

Face à ces lacunes persistantes, la Cour a réitéré, au titre de l'exercice 2017, sa recommandation, formulée depuis 2013, de procéder à l'évaluation des dépenses fiscales rattachées à la mission *Sport, jeunesse et vie associative*, notamment au regard de leur cohérence avec la politique publique en faveur de la vie associative, et tirer les conséquences des évaluations réalisées¹¹². Elle a ainsi considéré qu'en l'état, le Parlement ne dispose pas d'éléments objectifs pour juger du caractère optimal de cet avantage fiscal.

Par ailleurs, même si les enjeux financiers sont nettement moindres, les mesures fiscales spécifiques en faveur du mécénat culturel n'ont jamais fait l'objet d'une évaluation de leur efficacité.

III - Une dépense fiscale insuffisamment contrôlée

Le mécénat n'a jamais été un thème choisi au niveau national pour programmer des investigations fiscales dans la mesure où, selon la DGFIP, aucun dispositif de crédit ou de réduction d'impôt ne constitue en soi un motif ou un axe de programmation des contrôles fiscaux.

A - L'absence de démarche systématique

Pour le contrôle du dispositif fiscal en faveur du mécénat, il n'existe pas de démarche autre que celle déployée pour l'ensemble des recettes fiscales. Des vérifications peuvent être conduites par l'administration fiscale lorsque le dépôt d'une demande est prévu par le texte de référence de la dépense fiscale. Or en l'absence d'une telle procédure pour l'article 238 *bis*, l'éligibilité est vérifiée, soit dans le cadre des contrôles portant sur l'ensemble des avantages fiscaux auxquels peut prétendre le contribuable, soit dans celui d'une politique de contrôle thématique à l'échelle nationale ou locale.

¹¹¹ Fack et Landais, *CEPR*, mai 2012, « The definition of what constitutes a charitable purpose (and therefore what types of gifts and of organizations qualify for the charitable deduction) is even more central to the definition of the optimal tax policy than the level of the incentive itself. »

¹¹² Cour des comptes, note d'exécution budgétaire 2017 de la mission *Sport, jeunesse et vie associative*.

Le contrôle s'exerce dans les conditions de droit commun prévues aux articles L. 10 et suivants du livre des procédures fiscales (LPF). Conformément aux dispositions de l'article L. 169 du LPF, le délai de reprise de l'administration fiscale s'exerce jusqu'au terme de la troisième année suivant celle au titre de laquelle la réduction a été imputée.

Les dispositions du 238 *bis* ne faisant pas, en tant que tel, l'objet d'un contrôle particulier, une vérification peut intervenir au cours d'un contrôle sur pièces ou « contrôle du bureau » portant plus globalement sur l'impôt sur les sociétés, à l'occasion duquel le calcul de la réduction d'impôt peut faire l'objet d'investigations. Elle peut donner lieu à une demande de renseignements. Les vérifications sur pièces ne faisant pas l'objet d'une notification formelle au contribuable, elles ne permettent pas aux agents vérificateurs de s'adresser directement au contribuable avant l'émission d'une proposition de rectification. Il n'est donc pas possible, à ce stade, de demander les pièces justificatives de la dépense de mécénat.

C'est donc dans le seul cadre des vérifications sur place, notifiées au préalable, que peuvent être réunis ces éléments matériels, ce qui limite la perspective d'un contrôle des mesures en faveur du mécénat pour les entreprises concernées.

B - Des contrôles rendus difficiles par un cadre juridique complexe

La loi n'impose qu'une formalisation légère de l'action de mécénat. La DJEPVA propose ainsi un clausier type qui sert de référence notamment au sein du monde associatif.

Si la comptabilisation des dépenses de mécénat pour les entreprises est conforme au droit commun, le législateur a prévu, dès l'instauration de la mesure, des obligations spécifiques pour informer salariés et actionnaires :

- l'article L.2312-79 du code du travail prévoit ainsi que les salariés sont informés de la politique de l'entreprise concernant ses choix de mécénat et de soutien aux associations et aux fondations. Cette information est prévue à compter du 1^{er} janvier 2018 par l'intermédiaire du nouveau comité social et économique. Une disposition équivalente existait depuis 2003 mais sa mise en œuvre était modeste ;

- l'article L.225-115 du code de commerce prévoit que tout actionnaire a droit d'obtenir communication « du montant global, certifié par les commissaires aux comptes des versements effectués en application des 1 et 4 de l'article 238 *bis* du CGI ainsi que de la liste des actions nominatives de parrainage, de mécénat ».

L'examen des informations réglementées des grandes entreprises cotées montre que l'application de cette disposition est disparate s'agissant de la liste nominative que le législateur a pourtant expressément prévue¹¹³.

Le tableau suivant reprend un extrait des informations communiquées aux actionnaires lors des assemblées générales de sociétés cotées.

¹¹³ Par commodité comme par souci de simplification, ces informations pourraient faire l'objet des mêmes modalités de traitement que celles prévues à l'article L 225-102-1 du même code. Ainsi, la déclaration de performance au titre de la RSE « fait l'objet d'une publication librement accessible sur le site internet de la société ».

Tableau n° 13 : dépenses fiscales de mécénat de grandes entreprises en 2016

<i>Entreprises</i>	Orange	Vivendi	M6	BNP
<i>Dépenses déclarées</i>	81 377 422 €	1 730 557 €	1 812 938 €	11 598 162 €

Source : Cour des comptes, d'après les informations réglementées des commissaires aux comptes des sociétés cotées pour l'exercice 2016

S'agissant des obligations déclaratives vis-à-vis de l'administration, celles-ci sont limitées. Pour les entreprises soumises à l'impôt sur les sociétés, il n'y a plus d'obligations particulières de déclaration qui seraient jointes à la déclaration de résultat, à l'exception des déclarations spéciales souscrites par les sociétés membres d'un groupe fiscal mais n'ayant pas le statut de société mère¹¹⁴.

Jusqu'en 2014, la réduction d'impôt relative au mécénat se déclarait sur un formulaire spécial, la déclaration 2069-M-SD pouvant être déposée seulement sous format papier sur laquelle l'entreprise précisait l'ensemble des éléments justifiant le calcul de la réduction d'impôt¹¹⁵. Disponible uniquement en téléprocédure depuis le 1^{er} janvier 2018, la nouvelle déclaration comporte le seul montant de la réduction d'impôt mécénat (la justification du montant devant être transmise en cas de contrôle).

Un système de déclaration plus détaillé qu'il ne l'est actuellement irait toutefois à l'encontre des évolutions engagées ces dernières années pour simplifier les obligations déclaratives des entreprises.

C - Des contrôles de faible ampleur

1 - Des résultats très limités au plan national

Depuis 2013, les rectifications au plan national, en nombre d'opérations, ont varié selon les années, autour d'une centaine par an. Les montants en base concernés ont, en revanche, fortement progressé, passant de 2,7 M€ en 2013 à 17,0 M€ en 2017.

Ce dernier montant marque une forte progression par rapport aux années antérieures. Toutefois, ces résultats demeurent très limités au regard des plus de quelque 53 000 entreprises concernées par le dispositif en 2016¹¹⁶.

¹¹⁴ Elles doivent annexer une déclaration spéciale à leur déclaration de résultat et en transmettre un exemplaire à la société mère qui en déposera une copie avec le relevé du solde de l'impôt sur les sociétés auprès du comptable chargé du recouvrement de cet impôt, lors du paiement du solde de l'impôt sur les sociétés.

¹¹⁵ Dans le cadre des mesures de simplification pour les entreprises présentées le 30 octobre 2014, le Conseil de simplification, créé par un décret du 8 janvier 2014 et présidé par MM. Poitral et Mandon, proposait au Gouvernement, qui les validait, 50 mesures concernant les obligations déclaratives des entreprises. La mesure n° 32 prévoyait la suppression de la déclaration mécénat en même temps que d'autres déclarations relatives à des crédits ou réductions d'impôt.

¹¹⁶ Comme le rappelle le rapport d'activité de la DGFIP pour 2015, cette même année, le montant de l'impôt sur les sociétés, net des remboursements et dégrèvements (17,5 Md€), s'est élevé à 33,5 Md€. Pour cette même année, la DGFIP a conduit 46 266 vérifications de comptabilité.

Tableau n° 14 : rappels d'impôt sur les sociétés sur le fondement de l'article 238 bis

Procédure fiscale	2013		2014		2015		2016		2017	
	Nombre	Montant								
CFE	73	2 665 967	97	1 515 172	89	6 443 820	128	5 037 708	103	17 007 952
CSP	8	43 266	17	197 178	10	88 818	8	88 342	2	27 200
CSP + CFE	81	2 709 233 €	114	1 712 350 €	99	6 532 638 €	136	5 126 050 €	105	17 035 152 €

Source : Cour des comptes, d'après données DGFIP CFI-A. Lecture: Les rappels mentionnés en euros dans le tableau ne sont disponibles qu'en base, et non en droits, dans l'application Alpage CFE

Si ces résultats peuvent traduire la régularité de la situation fiscale des entreprises, ils peuvent également traduire un contrôle insuffisant par l'administration. Sur ce dernier point, deux éléments d'explication peuvent être avancés :

- d'une part, à la différence de dispositifs plus coûteux comme le crédit impôt recherche, le dispositif du mécénat est longtemps demeuré hors du champ de criticité en raison d'un coût faible (ce qui ne devrait plus être le cas au regard du dynamisme de la dépense) ;
- d'autre part, ce dispositif est une source d'allongement des procédures comme de mobilisation des ressources de contrôle pour l'administration car il implique d'examiner la situation des organismes sans but lucratif qui, pour un grand nombre, ne sont pas soumis au contrôle de l'administration fiscale¹¹⁷.

2 - Les contrôles exercés par deux services spécialisés

La Cour a examiné l'activité de deux services de contrôle spécialisés : la direction des vérifications nationales et internationales (DVNI)¹¹⁸ et la direction du contrôle fiscal d'Île de France (DIRCOFI d'Île-de-France)¹¹⁹. Ces services concentrent l'essentiel des droits recouverts au plan national : en 2015, ils ont représenté 34 % des opérations pour 77 % du montant des rectifications intervenues et en 2017, 29 % des opérations pour 93 % du montant des rectifications intervenues. La concentration territoriale des entreprises en Île-de-France explique cette distribution particulière (cf. chapitre 1, II.B).

a) Les contrôles réalisés par DVNI

Le tableau suivant illustre la concentration des rappels opérés sur les grandes entreprises, parfaitement corrélée avec la structuration et le profil des donateurs (le ressaut constaté en 2017 provient essentiellement des procédures relatives aux dons alimentaires).

¹¹⁷ Pour une créance fiscale médiane d'environ 950 euros et moyenne d'environ 15 000 sur la période sous revue, l'optimisation des contrôles au plan national peut en effet conduire à privilégier d'autres impôts.

¹¹⁸ La DVNI contrôle tous les impôts, droits et taxes dus par les entreprises réalisant un chiffre d'affaires supérieur à 150 M€ (ou dont l'actif brut est supérieur à 400 M€). Ce service à compétence nationale est par définition concerné par le contrôle des entreprises qui concentrent plus de la moitié de la créance fiscale au titre du mécénat.

¹¹⁹ La DIRCOFI d'Île-de-France contrôle tous les impôts, droits et taxes dus par les entreprises dont le chiffre d'affaires est compris entre 1,5 M€ et 152,4 Md€, soit plus de 80 000 entreprises. Compétente sur l'ensemble de l'Île-de-France, la direction est donc susceptible de connaître du mécénat des PME et des ETI.

Tableau n° 15 : rappels d'impôt sur les sociétés sur le fondement de l'article 238 bis effectués par la DVNI

Procédure fiscale	2013		2014		2015		2016		2017	
	Nombre	Montant	Nombre	Montant	Nombre	Montant	Nombre	Montant	Nombre	Montant
CSP + CFE	13	1 303 777	10	-933 044	19	4 908 139	14	1 712 822	15	15 034 480

Source : Cour des comptes, d'après données DVNI

Lecture: Les rappels mentionnés en euros dans le tableau ne sont disponibles qu'en base, et non en droits, dans l'application Alpage CFE

Parmi les cas d'irrégularités rencontrés par la DVNI ces dernières années, il faut signaler notamment la question de la comptabilisation des dépenses de mécénat dans l'établissement de la base de calcul de la cotisation sur la valeur ajoutée (CVAE)¹²⁰.

Il apparaît indispensable de renforcer le contrôle de la dépense fiscale. À cet effet, plutôt que le lancement d'un plan de contrôle national dont la portée et la soutenabilité seraient incertaines, la DVNI devrait inclure de manière plus systématique dans le contrôle des grandes entreprises dont elle est chargée, et plus particulièrement, dans celui des réductions ou crédits d'impôts, les réductions d'impôt en faveur du mécénat (celle prévue à l'article 238 bis et, le cas échéant, si les montants le justifient, celles en faveur du mécénat culturel).

La DGFIP a indiqué à la Cour qu'elle rappellera à la DVNI, dans le cadre de son prochain dialogue de performance, la nécessité de poursuivre le contrôle des dépenses de mécénat dans le cadre de celui des réductions d'impôts.

b) Les contrôles réalisés par la DIRCOFI d'Ile-de-France

Le tableau suivant illustre, pour sa part, l'activité d'un service concentré sur les petites et moyennes entreprises (PME) et les entreprises de taille intermédiaire (ETI) d'Ile-de-France ce qui explique qu'avec un nombre d'opérations quasi-identique à celui de la DVNI, le montant des rappels soit nettement inférieur.

Tableau n° 16 : rappels d'impôt sur les sociétés sur le fondement de l'article 238 bis effectués par la DIRCOFI d'Ile-de-France

Procédure fiscale	2013		2014		2015		2016		2017	
	Nombre	Montant								
CSP + CFE	13	561 543	17	224 858	15	107 585	20	339 090	15	827 577

Source : Cour des comptes d'après données Dircofi-IdF

Nota : Les rappels mentionnés en euros dans le tableau ne sont disponibles qu'en base, et non en droits, dans l'application Alpage CFE.

Rencontrés au cours de l'enquête dans le but d'appréhender les difficultés concrètes de contrôle, les agents de ce service ont insisté sur le fait que les opérations de mécénat étaient souvent d'ampleur limitée. Les trente-quatre dossiers audités ont ainsi concerné un spectre très hétérogène d'entreprises, d'une SARL au chiffre d'affaires de 63 000 € à une SASU au chiffre d'affaires de 138 M€.

¹²⁰ Cf. annexe 11.

À l'examen exhaustif des dossiers rectifiés des dernières années par la DIRCOFI d'Île-de-France, les principaux motifs de rectification ont été de trois ordres sans pouvoir être, en l'absence d'outil de suivi informatique, précisément quantifiés, avec par ordre d'importance décroissant : le défaut de réintégration extracomptable¹²¹, le défaut d'exposition publique dans le cas du mécénat d'acquisition d'œuvres d'art d'artistes contemporains et l'absence d'agrément d'un organisme situé en dehors de l'Espace économique européen (EEE).

3 - Des sanctions limitées en cas de délivrance abusive ou frauduleuse d'attestations fiscales

Si un effort d'autocontrôle a été amorcé ces dernières années¹²², l'article L. 14 A du livre des procédures fiscales (LPF), issu de l'article 17 de la loi de finances rectificative pour 2016 et applicable à compter du 1^{er} janvier 2018 aux dons et versements effectués à compter du 1^{er} janvier 2017, prévoit désormais une procédure spécifique de contrôle sur place des organismes qui délivrent des reçus destinés à permettre à un contribuable d'obtenir les réductions d'impôt au titre des dons et versements qu'il a effectués.

Afin de lutter contre la délivrance abusive ou frauduleuse d'attestations de versements ouvrant droit à avantage fiscal, cette procédure vise à permettre à l'administration de vérifier la régularité des montants portés sur les reçus ouvrant droit aux avantages fiscaux précités. Ce contrôle s'effectue sur place, dans les locaux de l'organisme.

Il ne constitue toutefois pas une vérification de comptabilité. Cette procédure ne permet pas de contrôler les conditions de l'éligibilité au régime du mécénat (gestion intéressée, cercle restreint de personnes ou absence de caractère lucratif), ce qui en limite la portée. La doctrine de contrôle de l'administration étant, par ailleurs, fondée sur l'importance des enjeux financiers en cause, il n'est pas certain que cette disposition trouve à s'appliquer sans plan de contrôle national.

Par ailleurs, l'article 1740 A du CGI prévoit que la délivrance irrégulière de reçus permettant de bénéficier de la réduction d'impôt prévue à l'article 238 *bis* du même code entraîne l'application d'une amende égale à 25 % des sommes indûment mentionnées¹²³, mais l'administration souligne son faible caractère dissuasif. Il en va de même lorsqu'un organisme

¹²¹ L'article 238 bis du CGI dispose que les versements ne sont pas déductibles pour la détermination du résultat imposable. En conséquence, s'agissant d'un don en numéraire, son montant doit être réintégré extra-comptablement sur l'imprimé n° 2058-A-SD de la liasse fiscale disponible en ligne sur le site www.impots.gouv.fr.

¹²² Le Comité de la Charte, association créée par le secteur des organismes faisant appel à la générosité publique, certifie à l'égard de ses adhérents la transparence et la rigueur dans la gestion des dons par la délivrance d'un label ; la certification par des organismes indépendants (l'AFAQ/AFNOR et BVQI, filiale du Bureau VERITAS) se développe également. Outre le fait que depuis 2009, tout donateur peut consulter sur le site du Journal Officiel (www.journal-officiel.gouv.fr) les comptes annuels et rapports du commissaire aux comptes des associations et fondations recevant chaque année plus de 153 000 € de subventions publiques ou de dons.

¹²³ Toutefois, dans le cas où le don a été effectivement réalisé et où le montant de l'évaluation mentionnée provient des informations transmises par l'entreprise donatrice, ce qui suppose qu'une telle mention figure sur le reçu, il ne saurait être considéré, sauf dans le cas d'une collusion entre le donataire et le donateur, qu'une association a délivré irrégulièrement un reçu permettant à une entreprise de bénéficier de la réduction d'impôt prévue à l'article 238 *bis* du CGI. Par ailleurs, sachant que le bénéfice de la réduction d'impôt n'est pas subordonné à la délivrance d'un reçu, en cas d'évaluation erronée du don en nature, le montant de la réduction d'impôt dont l'entreprise donatrice a bénéficié sera remis en cause y compris dans l'hypothèse où elle disposerait d'un reçu délivré par l'association.

délivre à tort de tels reçus sans avoir saisi préalablement l'administration. Ainsi, la sanction est inférieure au financement définitivement acquis à l'organisme.

Alors que la délivrance de reçus fiscaux sans agrément préalable par les organismes sans but lucratif est une singularité française, il pourrait être judicieux de renforcer le caractère dissuasif de la sanction administrative s'agissant du mécénat des entreprises prévu à l'article 238 *bis* du CGI.

CONCLUSION

Le caractère très incitatif des mesures fiscales instaurées par la loi Aillagon a multiplié par dix le nombre d'entreprises y ayant recours et, partant, le montant de la dépense fiscale. Celle-ci représente aujourd'hui de l'ordre de 900 M€ et a connu dans la dernière période une progression particulièrement dynamique.

Si cette dépense fiscale est une dépense de guichet et ne peut donc pas, en temps réel, être régulée, il n'en demeure pas moins que le suivi et le pilotage assurés par l'État sont presque inexistantes. La prévision annuelle des dépenses est peu fiable. Cette circonstance ne justifie toutefois pas l'absence de chiffrage pour les exercices 2018 et 2019, dans l'annexe Voies et moyens du projet de loi de finances pour 2019, préjudiciable à l'information annuelle du Parlement mais également à l'examen du respect du plafonnement global de la dépense fiscale globale institué par la loi de programmation pluriannuelle des finances publiques. Il convient de revenir au principe d'une évaluation annuelle de la dépense fiscale dès le projet de loi de finances initiale pour 2020, quelles qu'en soient les limites.

L'anticipation des possibilités d'effectuer des dons au sein de l'Union européenne en bénéficiant du dispositif fiscal français est inexistante. Aucune évaluation de l'efficacité des mesures fiscales en faveur du mécénat des entreprises n'a été réalisée récemment.

Enfin, les mesures fiscales en faveur du mécénat ne font l'objet d'aucun objectif spécifique de contrôle et leur correcte application est, dans les faits, peu vérifiée, en dépit de progrès observés en 2017.

Eu égard aux montants en jeu et à une dynamique qui devrait à terme inclure cette dépense fiscale parmi les vingt les plus importantes, le constat d'une dépense fiscale de mécénat non pilotée, pas évaluée, et pratiquement jamais contrôlée, doit appeler les pouvoirs publics à redéfinir le cadre et leurs modalités de leur soutien au mécénat des entreprises.

Chapitre IV

Un soutien à mieux définir et à mieux encadrer

La loi du 1^{er} août 2003 a atteint l'essentiel de ses objectifs en contribuant à la progression du nombre d'entreprises mécènes et à l'essor d'organismes sans but lucratif tels que les fondations. De nombreux secteurs d'activité se sont structurés autour des financements apportés par le mécénat.

Pour autant, quinze ans après l'adoption de cette loi, l'État demeure dans l'incapacité de mesurer les effets de sa politique et d'apprécier l'efficacité des mesures fiscales qu'il a prises pour un coût qui s'est très fortement accru ; de surcroît, il n'assure qu'un contrôle limité de ces dernières. Le mécénat a également beaucoup évolué, sans que les dispositifs existants ne prennent toutes en compte ces évolutions.

Dans ce nouveau contexte, au-delà de mesures d'ajustement techniques, il apparaît nécessaire de réexaminer plus globalement la politique de soutien de l'État au mécénat des entreprises dans ses diverses composantes : ses objectifs prioritaires et l'organisation administrative à même de les atteindre, les mesures fiscales incitatives, et le cadre d'intervention des entreprises mécènes et des organismes bénéficiaires.

Au préalable, il importe de mettre en place un cadre clair, cohérent et complet de mise en œuvre de cette politique publique. Celui-ci passe par la définition d'une organisation administrative solide, en particulier la désignation par le Premier ministre d'une administration « chef de file », qui reçoive les délégations lui permettant de la porter et de l'animer efficacement au plan interministériel, et d'en rendre compte périodiquement au Parlement.

Face à la progression de la dépense fiscale, plusieurs scénarios d'ajustement, de portée variable mais susceptibles d'être mis en œuvre par les pouvoirs publics dans une perspective de court terme, doivent être envisagés. Les règles applicables au mécénat de compétence et aux contreparties offertes aux mécènes gagneraient aussi à être mieux encadrées.

Au-delà, il serait pertinent, au regard des évolutions intervenues depuis la loi Aillagon, de clarifier le champ de cette politique, au regard notamment de l'objectif d'intérêt général qui conditionne le régime fiscal dérogatoire et avantageux dont bénéficie le mécénat des entreprises.

Cet examen devrait porter sur les organismes bénéficiaires, en particulier les fondations et fonds de dotation, afin de mieux garantir qu'ils agissent dans le respect de l'intérêt général. Il doit rechercher une simplification des structures juridiques et des règles qui leur sont applicables, la complexité actuelle étant préjudiciable autant aux acteurs du secteur qu'aux services de l'État chargé de leur suivi et de leur contrôle.

Cet examen devrait aussi, eu égard à certaines évolutions récentes des pratiques des entreprises, s'attacher à clarifier les règles applicables au mécénat afin de préciser les frontières avec d'autres modes d'action des entreprises, qu'il s'agisse de la responsabilité sociale des entreprises, de leur stratégie d'image et de communication ou de leurs actions de parrainage, et les régimes fiscaux qui leur sont applicables.

I - La nécessité d'un rôle plus actif de l'État

Les constats établis dans les chapitres précédents ont mis en évidence les nombreuses lacunes de l'État dans la conduite de sa politique en faveur du mécénat. Celle-ci présente la faiblesse originelle d'être une dépense de guichet plus qu'une politique publique en faveur du développement du mécénat, alors même que la loi du 1^{er} août 2003 fixait des objectifs ambitieux en la matière. Il en résulte une absence de suivi efficace de la part des services de l'État qui agissent de façon éclatée, sans vision d'ensemble. Il importe que ceux-ci jouent un rôle beaucoup plus actif, centré autour de trois priorités : mieux connaître, mieux évaluer et mieux contrôler.

A - Trois priorités pour renforcer l'efficacité du soutien de l'État au mécénat des entreprises : connaître, évaluer et contrôler

Malgré les observations et recommandations récurrentes des parlementaires et de la Cour, l'État n'a toujours pas mis en place les moyens et méthodes lui permettant de connaître l'impact de sa politique incitative en faveur du mécénat. Il est tout à fait singulier que les seules informations disponibles soient produites par des organismes privés selon des méthodologies diverses et à partir d'enquêtes portant sur des échantillons d'entreprises réduits.

Il apparaît ainsi déterminant que soient conduites par les pouvoirs publics des enquêtes permettant de mieux connaître les entreprises mécènes, utilisatrices ou non des mesures fiscales, les bénéficiaires du mécénat et les secteurs d'activité concernés. Dans ce but, l'administration doit sans attendre améliorer les sources d'information dont elle dispose, outre les données fiscales, en exigeant des principaux organismes sans but lucratif bénéficiaires des dons des éléments déclaratifs qui font actuellement défaut.

Dans un souci de plus grande transparence, la Cour recommande que ce travail débouche sur l'établissement d'une annexe au projet de loi de finances annuel (jaune budgétaire). Sa périodicité devra être compatible avec l'objectif d'étayer ce document par des données fiables issues des enquêtes périodiques ; elle pourrait ainsi être triennale.

L'État doit aussi se doter des moyens et des outils d'évaluation périodique de l'efficacité de ses dispositifs fiscaux afin de les ajuster si nécessaire, et être en mesure, contrairement à la situation actuelle, d'anticiper l'impact de mesures telles que la baisse programmée de l'impôt sur les sociétés sur le mécénat. Les seules évaluations datant du début des années 2000, un réexamen périodique des principales mesures fiscales en faveur du mécénat des entreprises (dispositif de l'article 238 *bis*, dispositif en faveur des trésors nationaux) est à mettre en œuvre afin de s'assurer de leur efficacité.

Enfin, alors que le dispositif fiscal en faveur du mécénat est d'une particulière générosité par rapport aux pays voisins, le recours par les entreprises aux avantages fiscaux en faveur du mécénat ne fait l'objet que de contrôles pour le moins très ponctuels. Cette situation est d'autant plus regrettable que les rares vérifications réalisées à l'occasion de contrôles plus généraux d'entreprises ont permis d'identifier certains cas d'irrégularités. Outre le faible montant des rectifications opérées par l'administration fiscale en dépit de progrès observés en 2017, un renforcement des contrôles jouerait un rôle dissuasif et permettrait à l'administration, au vu des irrégularités constatées, de mieux préciser les règles applicables au mécénat.

D'une manière générale, la Cour observe que les questions liées au mécénat comme celles liées aux organismes bénéficiaires des dons ne peuvent se traiter de manière cloisonnée, par tel ou tel ministère, sans vision d'ensemble.

Au-delà des trois priorités évoquées précédemment et eu égard aux moyens financiers engagés par l'État pour soutenir le mécénat des entreprises, il apparaît nécessaire d'assurer une animation de cette politique comme tente de faire dans son périmètre le ministère de la culture. L'absence de relais de ces initiatives au plan interministériel en limite, de manière regrettable, la portée.

De même, s'il est légitime que les services de la DGFIP précisent l'interprétation de la législation fiscale dans le cadre d'instructions fiscales dans la mesure où elles concernent la définition de l'assiette d'un avantage fiscal, la définition de l'action de l'État en faveur du mécénat devrait relever de textes plus généraux. Il doit en être ainsi notamment de la définition du mécénat et de la notion d'intérêt général, de l'étendue et de la nature des contreparties éventuellement admises ou de l'encadrement du mécénat en nature ou de compétence. Au-delà du mécénat des entreprises, les questions ayant trait à la philanthropie et à ses acteurs (fondations et fonds de dotation) doivent, en effet, être prises en compte de manière globale.

B - Une organisation interministérielle plus efficace à mettre en place

Pour atteindre ces objectifs, l'organisation actuelle des services de l'État s'est avérée inopérante, en raison d'un éclatement des responsabilités et d'une dimension interministérielle inexistante. Il importe d'y remédier rapidement.

1 - Des responsabilités trop éclatées au sein de l'État

La gestion et le suivi de la dépense fiscale en faveur du mécénat se répartissent entre la direction de la jeunesse, de l'éducation populaire et de la vie associative (DJEPVA), actuellement rattachée au ministre chargé de l'éducation nationale, et la direction de la législation fiscale (DLF) de la direction générale des finances publiques (DGFIP), relevant du ministre de l'action et des comptes publics. D'autres ministères, comme ceux de la culture et de l'intérieur, jouent un rôle utile mais limité par leur champ d'intervention.

a) La direction de la jeunesse, de l'éducation populaire et de la vie associative : des responsabilités mal assurées en matière de mécénat

Le rattachement de la dépense fiscale liée à l'article 238 *bis* du CGI à la DJEPVA et au programme budgétaire 163 *Jeunesse et vie associative* dont elle est responsable, résulte, comme mentionné précédemment, du fait que les dons des entreprises et des particuliers bénéficient au secteur associatif (ou plus largement celui agissant dans un but non lucratif). Le choix de la DJEPVA apparaît de ce point de vue comme répondant à une certaine logique.

Pour autant, il n'est pas totalement satisfaisant. L'importance des dépenses fiscales¹²⁴ rattachées au programme 163 est disproportionnée par rapport aux crédits budgétaires de ce même programme, comme l'a régulièrement relevé la Cour dans les notes d'exécution budgétaires annuelles relatives à la mission *Sport, jeunesse et vie associative* : elles représentent près de cinq fois les crédits budgétaires ouverts. Le coût total des 18 dispositifs s'élevait à 1 457 M€ en 2009 et est estimé à 3 026 M€ en 2017, soit une hausse de 108 % en neuf ans¹²⁵.

En outre, ne disposant pas de données relatives à la dépense fiscale ou aux entreprises ayant bénéficié de l'avantage fiscal, contrairement aux services en charge des finances, elle dispose de peu de moyens pour assurer avec efficacité le suivi de cette dépense. Hormis de rares études commandées à des organismes privés, elle a pris peu d'initiatives pour l'animation, au plan interministériel, de la politique de soutien public au mécénat des entreprises.

b) Les services du ministère en charge des finances : un rôle cantonné à la définition de la réglementation fiscale et au contrôle

La DLF, et plus largement la DGFIP à laquelle elle est rattachée disposent, pour leur part, de moyens d'analyse de la dépense fiscale très supérieurs à ceux de la DJEPVA mais se contentent, dans les faits, d'un rôle relativement passif vis à vis de la dépense fiscale relative au mécénat.

La DLF est souvent saisie de questions émanant du Gouvernement, de parlementaires ou de représentants du monde associatif et donc appelée à les traiter, mais elle ne dispose d'aucune analyse globale ou étude prospective sur cette dépense fiscale. Les services de la DGFIP sont également en charge du contrôle, aussi limité soit-il, de l'utilisation de la mesure fiscale par les entreprises.

Ces services n'abordent pas la question du mécénat des entreprises dans une perspective interministérielle, sauf exceptions (conférences budgétaires organisées de manière intermittente avec la DJEPVA sur ce sujet, projets ou proposition de modification des textes fiscaux nécessitant un arbitrage interministériel).

¹²⁴ Les dépenses fiscales liées aux dons, legs et libéralités s'inscrivent dans un ensemble plus vaste, celui des dépenses fiscales relatives aux organismes à but non lucratif (associations, fondations, fonds...), qui comprend aussi les exonérations et franchises d'impôt appliquées aux organismes bénéficiaires. Les dépenses fiscales relatives aux associations sont recensées dans le jaune budgétaire « Effort financier de l'État en faveur des associations », publié annuellement depuis 2010.

¹²⁵ Cour des comptes, NEB « dépenses fiscales » 2017.

c) Le ministère de la culture : un rôle efficace d'animation du mécénat mais limité par son champ d'intervention

À côté de ces deux départements ministériels principalement chargés de la dépense fiscale en faveur du mécénat, le ministère de la culture joue un rôle d'animation de la politique de l'État dans ce domaine, mais dans le périmètre limité qui est le sien. Dès la loi du 1^{er} août 2003, il a mis en place une structure légère, une mission, chargée de suivre les questions relatives au mécénat culturel, qui relève aujourd'hui de son secrétariat général.

Favorisée dans cette fonction d'animation par la présence à sa tête du même responsable depuis l'origine, cette mission a pris l'initiative de conventions avec divers acteurs susceptibles de promouvoir le mécénat, notamment à l'échelon territorial, en organisant régulièrement des conférences sur le mécénat culturel ou en diffusant une charte du mécénat culturel destinée aux organismes bénéficiaires, en particulier les établissements publics sous la tutelle du ministère de la culture. Elle assure un suivi de l'évolution du mécénat culturel, notamment dans les établissements publics nationaux, et a initié, sans succès notable, des évaluations de l'impact du mécénat, en liaison avec d'autres services du ministère.

Pour ces raisons, dans les notes d'exécution budgétaire de la mission *Culture* pour 2009 et 2010, la Cour avait recommandé qu'à défaut d'évaluation fiable de la part du mécénat culturel dans la générosité publique, les dispositifs fiscaux correspondants (art. 200 et 238 *bis* du CGI), actuellement rattachés à titre principal à la mission *Sport, jeunesse et vie associative*, soient rattachés à titre subsidiaire à la mission *Culture*. La direction du budget n'a pas suivi cette voie en indiquant que « l'objectif [de ces deux dispositifs] n'est pas de cibler spécifiquement les associations culturelles mais plus généralement les associations d'intérêt général. En effet, un rattachement à titre principal de ces dépenses fiscales à la mission *Culture* ne refléterait pas de manière exhaustive l'objectif de ces dispositifs ».

d) Le rôle plus marginal des autres ministères

Hormis le ministère de la culture, les autres départements ministériels n'assurent pas de suivi particulier du mécénat dans leur domaine de compétence, ni *a fortiori* sur un plan plus global. Une mission mécénat a, un temps, existé au sein du ministère en charge de l'environnement, mais n'a pas perduré.

En ce qui concerne le suivi des fondations et des fonds de dotation, le paysage ministériel est tout aussi éclaté. Originellement, le statut prééminent des FRUP conférait les principales responsabilités au ministère de l'intérieur (direction des libertés publiques et des affaires juridiques). La création des fonds de dotation à l'initiative du ministère en charge de l'économie et celle de statuts spécialisés de fondations dans les domaines de la recherche et de l'enseignement supérieur a diversifié les interlocuteurs. La DJEPVA est également partie prenante, même son champ privilégié est celui des associations plus que celui des fondations.

2 - Une dimension interministérielle à affirmer

L'efficacité de l'État serait renforcée si son action de soutien en ce domaine était conçue comme une politique publique en faveur du mécénat, avec une vocation interministérielle plus affirmée qu'actuellement, plutôt que comme une simple action d'incitation fiscale, suivie avec passivité et de moins en moins précisément.

Pour ce faire, il apparaît souhaitable que le Premier ministre désigne un service « chef de file » en lui donnant, plus clairement qu'actuellement, la mission de l'animer au niveau interministériel et d'en rendre compte périodiquement au Parlement.

Certes aucune administration ne s'impose naturellement à ce jour dans ce rôle. Comme relevé précédemment, celui-ci est actuellement imparfaitement assuré de la DJEPVA et par l'administration en charge des finances qui cantonne son activité aux questions juridiques posées par le mécénat et au contrôle fiscal. Le ministère de la culture a montré une capacité d'initiative dans l'animation de cette politique, grâce à sa mission « mécénat », et se dit prêt à assurer une telle mission au niveau interministériel, sous réserve de disposer de moyens plus conséquents pour l'assumer, mais son champ d'action est loin de correspondre à celui du mécénat. Le ministère de l'intérieur, déjà compétent à l'échelon central à l'égard des organismes reconnus d'utilité publique, disposerait certainement d'une autorité et de moyens d'intervention privilégiés auprès du réseau préfectoral qui lui permettraient d'assumer ce rôle, mais n'y semble pas favorable.

Le Haut-commissariat à l'économie sociale et solidaire et à l'innovation sociale pourrait en revanche utilement constituer le cadre adapté à la coordination de cette politique au plan interministériel.

En tout état de cause, quel que soit le « chef de file » désigné, il importe d'organiser un cadre interministériel d'examen des principales questions intéressant le mécénat des entreprises, et plus largement du secteur de la philanthropie, afin de les aborder dans toutes leurs dimensions.

II - Plusieurs scénarios d'ajustement du dispositif fiscal à examiner à court terme

La forte progression de la dépense fiscale induite par les dispositifs de l'article 238 *bis* du CGI incite à examiner les diverses voies possibles pour mieux la maîtriser, dans un contexte marqué de surcroît par la baisse programmée du taux normal de l'impôt sur les sociétés.

En effet, dès lors que la fiscalité française était fondée sur un taux élevé d'imposition et de nombreuses mesures fiscales dérogatoires, la baisse progressive du taux normal de l'impôt sur les sociétés annoncée par les pouvoirs publics constitue un élément déterminant de contexte à prendre pleinement en considération. Alors qu'il s'était stabilisé à 33,33 % depuis 1999, avant

même la loi Aillagon, ce taux a été ramené à 28 % en 2018¹²⁶ avec un objectif fixé à 25 % en 2022.

Il est regrettable à cet égard qu'il n'existe aucune évaluation à ce stade par l'administration fiscale de son impact sur les différentes dépenses fiscales au bénéfice des entreprises et, en l'occurrence, plus particulièrement, sur celle de soutien au mécénat qui permettrait d'anticiper le comportement des entreprises et de modéliser plus finement l'incidence d'ajustements éventuels de ses paramètres.

A - Un levier principal de maîtrise de la dépense fiscale : le taux de la réduction d'impôt

Le principal levier de maîtrise de la dépense fiscale est le taux de la réduction d'impôt du dispositif prévu à l'article 238 *bis* du CGI (actuellement 60 % du montant du don).

1 - L'étude de différents scénarios de réduction de l'avantage fiscal

Le rapport de l'inspection générale des finances de juin 2013 consacré aux interventions économiques en faveur des entreprises, qui proposait une remise en cause des interventions insuffisamment ciblées, ne proposait pas une suppression du dispositif en faveur du mécénat des entreprises. Il recommandait en revanche une fusion des taux pour les trois dépenses fiscales concernées par les dons aux organismes sans but lucratif, qu'il s'agisse des entreprises comme des particuliers¹²⁷, avant un rapprochement avec les taux européens de déduction¹²⁸.

Dans le cadre de la présente enquête, la Cour a fait simuler par les services du ministère chargé des finances plusieurs scénarios : celui d'un retour à une déduction de la dépense de mécénat du résultat imposable ; ceux d'une réduction du taux de réduction d'impôt à 50 % ou à 40 %, au lieu des 60 % actuels.

Tableau n° 17 : simulation de trois scénarios de révision à la baisse de l'avantage fiscal

<i>Scénarios</i>	Mécanisme de soutien fiscal	Montant d'économie estimée
<i>Scénario n° 1</i>	Déduction du résultat fiscal	390 M€
<i>Scénario n° 2a</i>	Réduction du taux à 50 %	170 M€
<i>Scénario n° 2b</i>	Réduction du taux à 40 %	340 M€

Source : DLF

Nota : La simulation est réalisée à partir des liasses fiscales déposées au titre des exercices clos en 2016 par les entreprises soumises à l'impôt sur les sociétés ; le taux de l'impôt sur les sociétés pris en compte est celui en vigueur en 2016 (33,33 %).

¹²⁶ Pour les 500 000 premiers euros de bénéfice, 33,33 % au-delà.

¹²⁷ L'article 238 *bis* du CGI pour l'impôt sur les sociétés mais aussi l'article 200 du CGI pour l'impôt sur le revenu et l'article 885-0 V bis du CGI s'agissant de l'impôt de solidarité sur la fortune.

¹²⁸ Cf. réforme n°8 : page 36 du rapport précité.

a) La déduction des dépenses de mécénat du résultat fiscal

Le retour au mécanisme de déduction des dépenses de mécénat du résultat fiscal (scénario n° 1) appliqué avant la loi Aillagon (dispositif de la loi n° 876571 du 23 juillet 1987) conduirait à faire dépendre le niveau de subvention du niveau d'imposition de l'entreprise au regard de l'impôt sur le revenu ou sur les sociétés. Il rapprocherait le dispositif français de soutien fiscal de celui de la majorité des pays voisins et conduirait à traiter le mécénat à l'image des frais de publicité ou des dépenses de parrainage des entreprises¹²⁹.

Cette réforme se traduirait pour ce qui concerne les entreprises soumises à l'impôt sur les sociétés, selon les calculs de la direction de la législation fiscale établies sur la base d'un taux à 33,33 % (législation applicable en 2016), par des économies qui peuvent être estimées à 390 M€ par rapport à une dépense de 930 M€ (données 2016). Toutefois, l'économie pour les finances publiques serait à l'avenir moindre compte tenu de l'abaissement progressif du taux de l'impôt sur les sociétés.

b) La baisse de taux de la réduction d'impôt

Les deux autres simulations (scénarios n° 2a et 2b) portent sur une réduction du taux de la réduction d'impôt de 60 % depuis la loi du 1^{er} août 2003 à 50 % ou 40 %. Dans la première hypothèse, la réduction de la dépense fiscale serait de 170 M€ et dans la seconde, de 340 M€.

Dans cette dernière hypothèse, l'économie serait assez proche de celle résultant d'un passage à un système de déduction des charges (environ 50 M€ sur la base de données de 2016 mais cet écart est appelé à s'accroître du fait de la baisse programmée du taux de l'impôt sur les sociétés).

Pour certaines activités (par exemple culturelles) et dès lors que l'objet social le permet, une entreprise pourrait ainsi être amenée à comparer plus complètement les avantages respectifs de la mise en œuvre d'une activité au titre du mécénat par l'intermédiaire d'une fondation d'entreprise ou dans un cadre commercial par le biais d'une société *ad hoc*, soumise à la déductibilité des charges et de la TVA.

Le comportement économique des entreprises face aux avantages respectifs des dispositifs fiscaux de droit commun et en faveur du mécénat

De récents exemples témoignent déjà de tels choix, en particulier pour l'exposition d'œuvres d'art contemporaines, un cadre commercial offrant davantage de souplesse de fonctionnement et de gestion.

L'analyse comparative présentée en annexe 12, établie d'après une simulation effectuée par une entreprise mécène, offre une illustration des avantages respectifs du recours soit au régime du mécénat soit à un régime de droit commun. Elle fait apparaître que le régime du mécénat demeure le plus favorable, en procurant un avantage fiscal significativement supérieur, sans préjudice du fait que le mécénat procure à l'entreprise en tant que tel une notoriété favorable liée au caractère désintéressé du don et à l'intérêt général qui s'attache aux actions financées.

¹²⁹ Les modalités de déduction sont notamment précisées dans l'instruction fiscale BOI-BIC-CHG-40-20-40-20160830 du 30 août 2016.

Il convient toutefois de ne pas prêter une importance excessive à la question du différentiel entre l'avantage fiscal procuré par le mécénat et celui résultant des dispositifs de droit commun. D'une part, peu d'entreprises se trouvent dans la situation d'avoir à arbitrer entre la réalisation d'une activité à titre commercial ou par un organisme d'intérêt général. D'autre part, ce choix s'inscrit dans le cadre plus large de la stratégie de l'entreprise. L'avantage fiscal n'en est pas le seul ressort ; l'entreprise peut aussi prendre en compte le retour en termes de notoriété d'une activité servant l'intérêt général ou l'apport à sa politique de RSE.

S'agissant de l'avantage fiscal spécifique en faveur de l'acquisition de « trésors nationaux » (réduction d'impôt de 90 %), la Cour n'a pas étudié l'hypothèse d'une modulation. Si le taux peut apparaître très élevé et si l'efficience de la mesure gagnerait à être plus finement évaluée, les enjeux en termes de dépense fiscale sont assez faibles, eu égard à son montant habituel, soit en moyenne une vingtaine de millions d'euros par an (cf. supra, chapitre 3).

2 - L'hypothèse d'une modulation du taux en fonction de la nature des organismes bénéficiaires des dons

Une autre possibilité consisterait à moduler les taux de réduction de l'impôt sur les sociétés en fonction des obligations de transparence pesant sur les organismes bénéficiaires, des formalités plus ou moins contraignantes entourant leur création et de l'importance du contrôle exercé sur eux par l'État. Il prendrait également en compte le fait que certaines formes juridiques (fondations d'entreprise, fonds de dotation) laissent aux entreprises mécènes qui les constituent plus de souplesse dans l'orientation de leur action et des possibilités supérieures de mise en valeur de leur image que dans le cas d'autres formes juridiques (FRUP par exemple).

Il pourrait ainsi être envisagé de maintenir pour les dons des entreprises aux associations et fondations reconnues d'utilité publique ainsi qu'aux organismes publics, un taux de 60 % en ramenant, à titre d'exemple, à 50 %, le taux applicable aux autres catégories d'organismes bénéficiant de modalités de création plus souples et soumis à un moindre contrôle de l'État, tels que les associations non reconnues d'utilité publique, les fondations d'entreprise ou les fonds de dotation.

L'avantage fiscal supérieur qui pourrait ainsi être accordé aux dons des entreprises aux organismes reconnus d'utilité publique supposerait en contrepartie que les mesures soient prises pour rendre plus solide et rigoureux le cadre de leur action et garantir que celle-ci s'inscrit bien dans le respect de leurs objectifs statutaires et, plus largement, de l'intérêt général (cf. *infra* chapitre IV).

Cette distinction en fonction de la forme juridique des organismes sans but lucratif a, du reste, déjà été appliquée de 1987 à 2003 s'agissant du plafonnement du chiffre d'affaires du dispositif¹³⁰. Les textes distinguaient alors en effet les versements effectués au profit d'œuvres ou d'organismes d'intérêt général, d'une part, et ceux en faveur de fondations et associations reconnues d'utilité publique ou des musées de France, d'autre part.

¹³⁰ Soit 2,25 % du chiffre d'affaires pour les versements effectués au profit d'œuvres ou d'organismes d'intérêt général, et 3,25 % du chiffre d'affaires pour les dons faits à des fondations et associations reconnues d'utilité publique ou à des musées de France. Cette distinction ne prenait pas en compte des organismes tels que les fonds de dotation apparus bien après.

L'effet qui en résulterait sur la dépense fiscale ne peut être estimé, dans la mesure où il dépend du champ et des taux différenciés retenus.

B - Un second levier d'adaptation du dispositif fiscal : le plafonnement de l'avantage fiscal

Un autre levier d'adaptation du dispositif fiscal pourrait consister en l'assouplissement de la règle actuelle fixant le plafond de l'avantage fiscal prévu à l'article 238 *bis* du CGI (cinq pour mille du chiffre d'affaires hors taxes). Si un plafonnement alternatif destiné à favoriser le mécénat des petites entreprises, qui irait dans le sens d'un accroissement de la dépense fiscale, est régulièrement envisagé, un plafonnement en valeur visant à encadrer la dépense de mécénat pour les plus grandes entreprises, pourrait aussi être envisagé.

1 - L'allègement du plafonnement en vue de développer le mécénat des PME-TPE : un coût variable selon les options retenues

L'étude réalisée par la direction de la législation fiscale sur les contraintes pour le développement du mécénat des PME-TPE du plafonnement de 5 % du chiffre d'affaires hors taxe sur les PME-TPE (cf. *supra*, chapitre 1, II.B) montre qu'elles existent, surtout pour les TPE, mais qu'elles touchent un nombre très minoritaire d'entreprises.

Pour autant, plusieurs solutions ont été avancées au cours des dernières années pour rendre plus incitatif le dispositif pour les PME-TPE :

- l'établissement d'un plafond *ad hoc* pour ces entreprises, qui connaissent déjà un taux d'impôt sur les sociétés spécifique ;
- l'établissement d'un plafond en valeur, alternatif à celui de 5 % du chiffre d'affaires hors taxe ; dans ce système, les entreprises pourraient bénéficier de la réduction d'impôt pour des dons d'un montant maximal (par exemple de 10 000 € pour reprendre le montant le plus souvent évoqué par les partisans de cette solution), y compris si ceux-ci excèdent le plafond de 5 % du chiffre d'affaires hors taxe ;
- une augmentation du pourcentage de plafonnement, en remplacement des cinq pour mille actuels.

La première solution présente plusieurs difficultés, dont le risque que la différenciation entre les entreprises apparaisse contraire aux principes constitutionnels.

Dans son récent rapport sur le mécénat culturel¹³¹, le sénateur Alain Schmitz considère que « fixer un plafond distinct en fonction de la taille de l'entreprise serait susceptible de faire perdre à cette loi emblématique [la loi du 1^{er} mars 2003] ce qui fait sa force, à savoir sa clarté et sa simplicité, sans oublier le risque constitutionnel qui est opposé selon lequel une différenciation des taux selon la taille des entreprises ne serait pas en corrélation directe avec

¹³¹ Mission d'information de la commission de la culture, de l'éducation et de la communication du Sénat sur le mécénat culturel, rapport d'information n° 691 (2017-2018) de M. Alain Schmitz, sénateur – juillet 2018.

l'objectif du dispositif du mécénat qui est de soutenir le financement d'actions d'intérêt général ».

Il estime préférable la deuxième solution consistant à maintenir le plafond actuel en autorisant son dépassement lorsque le montant des dons n'excède pas un certain montant, qui pourrait être fixé à 10 000 €. Cette proposition rejoint celle formulée régulièrement par l'association Admical. Dans son rapport sur le financement privé du secteur associatif adopté en mars 2014, le Haut conseil à la vie associative se prononçait lui aussi pour cette solution¹³². Le livre blanc parlementaire *Libérer les générosités associatives* de juin 2012¹³³ envisageait, pour sa part, un plafond de 5 000 €.

La troisième solution, consistant à augmenter le plafond actuel de 5 %, a parfois été suggérée, mais son coût supérieur en termes de dépense fiscale en limite la pertinence dans un contexte de maîtrise des dépenses fiscales. L'estimation du doublement du plafond, à 10 %, ne concernant que les TPE et PME occasionnerait un coût supplémentaire de 51 M€. Il présenterait de surcroît le risque juridique évoqué ci-dessus. Dans l'hypothèse d'un doublement du plafond qui concernerait toutes les entreprises, le coût serait, selon les estimations transmises par la DLF, à 147 M€.

Plusieurs annonces ou initiatives émanant de membres du Gouvernement ou de parlementaires ont eu récemment pour objectif le développement du mécénat des PME-TPE.

Un amendement au projet de loi de finances rectificative pour 2017, adopté par le Sénat après avis défavorable du Gouvernement, visait à augmenter le plafond des dons faits dans le cadre du mécénat par certaines PME¹³⁴. L'amendement, supprimé par l'Assemblée nationale en raison de son coût estimé¹³⁵, doublait le plafond des dons pour certaines PME¹³⁶ afin de le porter à dix pour mille du chiffre d'affaires.

¹³² Il proposait la nouvelle rédaction suivante de l'article 238 *bis* du CGI : « Ouvrent droit à une réduction d'impôt égale à 60 % de leur montant les versements n'excédant pas le plafond fixé par décret ou pris dans la limite de 5 pour mille du chiffre d'affaires, effectués par les entreprises assujetties à l'impôt sur le revenu ou à l'impôt sur les sociétés (...) ».

¹³³ Établi par Mme Muriel Marland-Militello, députée.

¹³⁴ Selon la DLF, une analyse de la constitutionnalité d'une mesure instaurant un régime de plafond différenciée devrait être conduite s'agissant des risques juridiques d'une mesure ciblée sur cette catégorie d'entreprises.

¹³⁵ En commission, le rapporteur général indiquait ainsi que « *D'après les données fournies par l'administration fiscale, au titre du millésime 2015, les créances de mécénat d'entreprise déclarées par les seules très petites entreprises (TPE), c'est-à-dire celles dont le chiffre d'affaires n'excède pas 2 millions d'euros, portaient sur un montant cumulé de 37 millions d'euros. Celui des créances des autres PME s'établissait à 165 millions d'euros. Compte tenu des masses financières en jeu et du nombre d'entreprises potentiellement concernées par le présent article, un doublement pourrait conduire à un surcoût pour l'État de plusieurs dizaines de millions d'euros, voire dépasser 100 millions d'euros.* »

¹³⁶ Étaient concernées les entreprises relevant du premier alinéa du *b* du I de l'article 219 du CGI, c'est-à-dire les PME éligibles au taux réduit de 15 % d'impôt sur les sociétés. Il s'agit des PME dont le chiffre d'affaires est inférieur à 7,63 M€ et dont au moins 75 % du capital est entièrement libéré et détenu par des personnes physiques ou par des sociétés satisfaisant elles-mêmes cette condition.

En mai 2018¹³⁷, la ministre de la culture et de la communication s'est prononcée en faveur d'un relèvement du plafond dans le but d'encourager le mécénat des PME-TPE, sans toutefois en préciser les modalités.

La commission des finances, de l'économie générale et du contrôle budgétaire de l'Assemblée nationale a adopté dernièrement, le 9 octobre 2018, un amendement au projet de loi de finances pour 2019, présenté par M. Joël Giraud, rapporteur général de la commission, et M. Gilles Carrez, rapporteur spécial, en faveur de l'instauration d'un plafond alternatif à celui de 5 % qui serait de 10 000 €¹³⁸. Un tel montant de don, qui ouvre droit à la réduction d'impôt, correspond en pratique au plafond atteint par une entreprise présentant un chiffre d'affaires de 2 M€ (sur la base du plafonnement à 5 %).

Le chiffrage de l'impact d'un plafond alternatif de versement de 10 000 € par l'administration présente les difficultés inhérentes à la simulation des modifications de comportement des entreprises résultant d'un nouveau dispositif fiscal¹³⁹. Selon la direction de la législation fiscale, le surcoût de la dépense fiscale qui en résulterait serait compris entre 4 et 16 M€, soit 10 M€ en ordre de grandeur (chiffrage de juin 2018).

En toute hypothèse, un relèvement du plafond des versements, déjà l'un des plus avantageux d'Europe, devrait prendre en compte le dynamisme de la mesure et son coût pour les finances publiques.

2 - La fixation d'une limite haute en valeur à l'avantage fiscal : un outil possible de maîtrise de la dépense fiscale

Le développement du mécénat a entraîné une augmentation des dépenses annuelles de mécénat, et partant, de la dépense fiscale. En 2016, une dizaine d'entreprises ou de groupes ont présenté une créance fiscale au titre de l'article 238 *bis* du CGI supérieure à 12 M€ ; celle des cinq premières était supérieure à 30 M€. Les moyens importants alloués à de grandes fondations culturelles s'engageant dans des projets immobiliers d'ampleur sont susceptibles à l'avenir d'engendrer des montants élevés de dépense fiscale.

Dans ce contexte, il pourrait être envisagé de soumettre le mécénat se rapportant à la construction de bâtiments à un accord préalable de l'administration quant à son montant, même si la mise en œuvre de cette mesure se heurterait à quelques difficultés. En particulier, dans les principaux exemples observés au cours des dernières années, le montant du mécénat destiné à la construction de bâtiments n'est pas déterminé par l'entreprise mécène qui verse des contributions globales, mais par le bénéficiaire, le plus souvent des fondations d'entreprise.

Il serait plus aisé de fixer un montant maximal en valeur qui porterait soit sur les dons au titre du mécénat, soit sur l'avantage fiscal correspondant.

¹³⁷ Cf. discours prononcé à l'occasion de la remise des prix 2018 « un projet, un mécène » le 14 mai 2018.

¹³⁸ « 1. Les versements effectués par les entreprises assujetties à l'impôt sur le revenu ou à l'impôt sur les sociétés, pris dans la limite de 0,5 % du chiffre d'affaires ou, lorsque ce montant est plus élevé, 10 000 euros et sans pouvoir dépasser 10 millions d'euros, ouvrent droit à une réduction d'impôt de 60 % de leur montant (...) ».

¹³⁹ La modification du plafond pourrait avoir un effet minime sur le montant total des dons aux organismes sans but lucratif s'agissant de petites entreprises aux résultats financiers qui ne leur permettent de contribuer qu'à mesure de leurs facultés.

En effet, les entreprises ou les groupes assurant le mécénat de ces grands projets culturels ne sont pas les seuls principaux bénéficiaires des mesures fiscales en faveur du mécénat. Il a précédemment été relevé que la grande distribution était le principal secteur concerné (cf. *supra*, chapitre 1, II.C), notamment du fait des dispositions en faveur des dons de produits alimentaires, et que plusieurs groupes de ce secteur figuraient parmi les principaux bénéficiaires de la réduction d'impôt en 2016.

Dans cette hypothèse, le plafonnement de 5 % du chiffre d'affaires hors taxe serait conservé, mais il serait complété par un plafonnement en valeur, au-delà duquel les dons effectués ne pourraient plus bénéficier de l'avantage fiscal ou qui bornerait l'avantage fiscal. Un tel plafonnement en valeur existe dans plusieurs pays voisins tels que l'Allemagne, les Pays-Bas ou la Belgique (cf. *supra*, tableau n° 1).

L'amendement au projet de loi de finances pour 2019, présenté par MM. Joël Giraud, et Gilles Carrez et adopté le 9 octobre par la commission des finances, de l'économie générale et du contrôle budgétaire de l'Assemblée nationale, prévoyait un plafonnement à 10 M€ qui se substituait à celui de 5 % du chiffre d'affaires hors taxe lorsque ce montant est atteint. Plusieurs sous-amendements ont proposé des montants supérieurs de 20 M€ ou 30 M€, eu égard au risque de baisse du mécénat accordé au secteur culturel ou des dons de produits alimentaires, assortis pour certains d'entre eux de dérogations dans le cas de versements à certaines catégories de bénéficiaires.

Le plafonnement en valeur pourrait sans doute porter plus aisément sur le montant de l'avantage fiscal que sur le montant des dons, ce qui se traduirait par une forme de dégressivité de la déduction fiscale au-delà d'un certain seuil sans pour autant interdire à une entreprise de déterminer librement le montant de son don comme cela est aujourd'hui le cas. Si la solution n'est pas fondamentalement différente dans ses effets, elle permettrait de mieux afficher l'objectif recherché qui est d'encadrer le soutien apporté par l'État et non de limiter le volume des dons.

L'efficacité de ces dispositifs, quels qu'en soient la forme, pourrait toutefois rencontrer certaines limites, notamment dans le cas où le mécénat provient de plusieurs entreprises d'un même groupe, comme l'illustre le cas de la Fondation d'entreprise Louis Vuitton. En 2016, sur un total de contributions de 86,5 M€ apporté par vingt-sept entreprises du groupe LVMH¹⁴⁰, onze ont apporté moins de 1 M€, neuf ont apporté entre 1 M€ et 5 M€, cinq ont apporté entre 5 et 10 M€ et deux plus de 10 M€. Une répartition différente des dons au sein des entreprises d'un groupe, sous réserve de leurs possibilités financières et de l'éventuelle contrainte du plafonnement de 5 %, pourrait fortement atténuer les conséquences d'un plafonnement en valeur. Le cas spécifique des groupes devrait donc être étudié dans l'hypothèse de l'instauration d'un tel plafonnement.

*

**

Les différents scénarios qui viennent d'être examinés ont pour objectifs de maîtriser une dépense fiscale qui demeure dynamique sans pour autant remettre en cause le dispositif de

¹⁴⁰ Cf. programme pluriannuel de financement 2016-2020 réajusté en novembre 2017 au vu des contributions effectives des fondateurs pour l'exercice 2016 tel qu'annexé aux statuts de la fondation.

soutien spécifique au mécénat des entreprises, de la rendre plus efficiente et de corriger certains effets d'aubaine ou limites des dispositifs fiscaux. Ils sont récapitulés dans le tableau suivant.

Récapitulatif des différents scénarios examinés

Modification de la nature ou du niveau de l'avantage fiscal

- Retour à un mécanisme de déduction du bénéfice imposable (gain estimé à 390 M€ sur la base du taux de l'impôt sur les sociétés en vigueur en 2006) ;
- Réduction du taux de la réduction d'impôt à 50 % ou à 40 % du don (gain estimé respectivement à 170 M€ et 340 M€) ;
- Modulation du taux variable selon la nature de l'organisme bénéficiaire du don (gain non estimé à ce stade en raison de la diversité des paramètres susceptibles d'être retenus, taux et types d'organismes bénéficiaires).

Ajustement du plafond de l'avantage fiscal

- Création d'un plafond alternatif en valeur destiné à encourager le mécénat des petites entreprises (coût estimé de l'ordre de 10 M€ pour un plafond alternatif correspondant à 10 000 € de dons) ;
- Création d'un plafond en valeur portant sur le montant du don ou sur le montant de l'avantage fiscal destiné à limiter le coût de l'avantage fiscal (gain non estimé à ce stade, variable selon le plafond retenu).

Au regard du dynamisme de la progression de cette dépense fiscale, la Cour estime nécessaire de mettre en œuvre des mesures d'ajustement du dispositif actuel de l'article 238 *bis* du CGI, quelles qu'en soient les modalités en définitive retenues.

III - Une clarification indispensable de certaines règles applicables au mécénat

Outre les ajustements possibles ayant une incidence à la hausse ou à la baisse sur le niveau de la dépense fiscale précédemment évoqués, la réglementation, essentiellement fiscale, relative au mécénat mérite quelques corrections destinées à remédier à certaines lacunes et imperfections. Elles portent notamment sur le mécénat de compétence et l'octroi de contreparties aux dons.

A - Des dispositions relatives au mécénat de compétence à préciser

Si l'essentiel du mécénat ouvrant droit à avantage fiscal est financier, il peut aussi prendre la forme d'un don en nature et d'un apport en compétence. Ces deux dernières formes de mécénat sont très minoritaires. En 2018, l'association Admical¹⁴¹ les estime respectivement à 3 % et 13 % des dépenses de mécénat des entreprises.

¹⁴¹ Admical et CSA – Le mécénat d'entreprise en France – 2018.

Le mécénat en nature consiste à remettre gratuitement des produits à un organisme sans but lucratif, qui les accepte. Bien que limité dans son ampleur, ce mécénat joue un rôle essentiel dans certains secteurs, notamment lorsqu'il prend la forme de dons de produits alimentaires.

Le mécénat de compétence consiste pour une entreprise à mettre à disposition un salarié sur son temps de travail ou à réaliser des travaux ou prestations à titre gratuit avec ses propres équipes au profit d'une structure éligible au mécénat. L'entreprise mécène garde l'entière maîtrise de la réalisation de la prestation. Le mécénat de compétence, comme le mécénat en nature, présente un intérêt particulier pour les PME-TPE qui ne disposent pas nécessairement de ressources financières suffisantes pour réaliser un mécénat financier. Il est désormais répandu dans tous les secteurs d'intervention du mécénat.

Les principaux problèmes observés lors des contrôles fiscaux concernent le mécénat de compétence. Les contrôles d'établissements publics culturels par la Cour ont également montré des pratiques critiquables.

1 - Une évaluation à objectiver

Les règles de valorisation applicables

Les instructions fiscales¹⁴² rappellent qu'en application de l'article 238 *bis* du CGI (article 1), les biens et prestations de service donnés sont valorisés à leur coût de revient, c'est-à-dire les coûts supportés par l'entreprise pour acquérir ou produire le bien ou la prestation donnés. Ils ne doivent donc pas être facturés au prix de vente public. Lorsqu'une entreprise met gratuitement à disposition un de ses salariés quelques heures par semaine pour y exercer réellement et effectivement une activité, cette contribution est évaluée à son coût de revient, à savoir les rémunérations et charges sociales y afférentes. Par ailleurs, 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.

Les problèmes d'évaluation du mécénat de compétence sont anciens. Dans son rapport public relatif aux musées nationaux publié en mars 2011¹⁴³, la Cour s'étonnait ainsi qu'en l'espace d'une année, le montant total des travaux de restauration de l'escalier à double hélice du Château de Chambord ait été multiplié par cinq entre la prévision initiale et la réalisation.

Des contrôles plus récents conduits par la Cour ont montré d'autres faiblesses du dispositif comme l'illustrent deux cas de mécénat de compétence au musée national Picasso-Paris et au musée du Louvre¹⁴⁴.

Ils font ressortir que l'évaluation du mécénat au prix de revient n'est pas systématiquement réalisée et est susceptible d'appréciations différentes. En outre les instructions fiscales sont peu contraignantes s'agissant de la justification du montant du mécénat. Si l'on peut aisément admettre que les évaluations soient réalisées par le mécène, sous sa responsabilité et susceptibles d'un contrôle fiscal, il apparaît légitime que le bénéficiaire du don dispose d'éléments précis sur cette évaluation, d'une part, pour pouvoir les faire expertiser

¹⁴² Actuellement l'instruction fiscale BOI-BIC-RICI-20-30-10-20-20180103 du 3 janvier 2018.

¹⁴³ *Les musées nationaux après une décennie de transformations 2000-2010* – Cour des comptes – Mars 2011.

¹⁴⁴ Cf. annexe 13.

si nécessaire, d'autre part, parce que le montant du don conditionne celui des contreparties offertes au mécène, qui constituent un coût pour l'organisme.

À cet égard, les préconisations de la charte du mécénat culturel du ministère de la culture apparaissent judicieuses : « Toute opération de mécénat de compétence doit faire l'objet d'une convention préalable comportant un chiffrage et un calendrier précis des prestations apportées par le mécène. Dans ce cadre, le versement de l'entreprise mécène doit être mentionné sans précision relative à la TVA (TTC ou HT). Il convient pour l'organisme bénéficiaire d'effectuer un suivi régulier de la réalisation de l'opération et d'obtenir du mécène une certification de la valorisation de celle-ci. » Il serait utile que ces préconisations puissent être généralisées, en étant, le cas échéant, reprises dans le cadre des instructions de l'administration fiscale.

Dans le cadre de son enquête sur les musées nationaux, la Cour avait recommandé de subordonner l'acceptation des mécénats de compétence, au-delà d'un certain seuil (par exemple 1 M€), à une évaluation contradictoire de la valeur des apports, puis subordonner la délivrance de l'attestation fiscale à la production par l'entreprise mécène d'un compte d'opération certifié.

Cette recommandation n'a jamais été mise en œuvre, ni par le ministère de la culture, ni par le ministère chargé des finances, ce dernier estimant qu'elle ne pourrait relever de simples instructions fiscales. Sa mise en œuvre, qui ne porterait que sur les opérations de mécénat de compétence d'un niveau élevé, renforcerait la transparence et faciliterait d'éventuels contrôles fiscaux. Le fait, souligné par la DJEPVA, que la délivrance d'une attestation fiscale soit facultative, ne paraît pas un obstacle à ce que l'entreprise mécène soit tenue d'établir un compte d'opération certifié.

2 - Un risque de conflits d'intérêt à prévenir

En matière de mécénat en nature ou de compétence, les services de l'État, les collectivités locales et les établissements publics peuvent être confrontés à des difficultés que le renforcement du cadre déontologique de l'action publique ne parvient pas toujours à réduire suffisamment¹⁴⁵. En effet, si sous l'empire de l'article 1^{er} de l'ordonnance du 23 juillet 2015 relative aux marchés publics, les contrats conclus à titre gratuit sont exclus du champ de l'ordonnance - ce qui est, en principe, le cas du mécénat-, un contentieux tenant au cadre juridique applicable au mécénat et au parrainage est toutefois émergent.

Les zones de risque sont nombreuses, notamment les cas dans lesquels des entreprises peuvent à la fois être mécènes et fournisseurs, délégataires ou concessionnaires. Si elles ne sont pas interdites, ces situations qui ne sont pas exceptionnelles, et qui peuvent parfois bénéficier non directement à la collectivité, mais à un fonds de dotation, voire une fondation abritée créée par elle, doivent susciter une grande vigilance dans la mesure où le mécénat ne doit pas pouvoir être qualifié d'acte venant attenter aux principes d'égalité et de transparence de la commande publique.

Si les irrégularités sont susceptibles de faire l'objet des sanctions prévues par la loi, les bonnes pratiques pourraient utilement être rappelées dans le cadre de chartes éthiques, qui

¹⁴⁵ L'article 2 de la loi du 11 octobre 2013 relative à la transparence de la vie publique définit la notion de « conflit d'intérêts » comme « toute situation d'interférence entre un intérêt public et des intérêts publics ou privés qui est de nature à influencer ou paraître influencer l'exercice indépendant, impartial et objectif d'une fonction ».

mériterait d'être généralisées et harmonisées. La *charte éthique du musée du Louvre en matière de mécénat, parrainage et autres relations avec les entreprises ou fondation* rappelle, certes prudemment, que « le musée du Louvre se réserverait la possibilité de ne pas accepter le mécénat ou le parrainage d'une entreprise qui participerait (ou aurait participé récemment) à une mise en concurrence préalable à la passation d'un marché public, que le sujet du parrainage ou du mécénat éventuel ait un lien direct ou non avec l'objet du marché ».

L'Agence pour le patrimoine immatériel de l'État recommande pour sa part la vigilance en la matière : « l'Administration doit s'interdire de conclure avec une entreprise une convention de mécénat qui serait de nature à fausser une procédure d'appel d'offres en cours ». Elle recommande la conclusion de conventions et de chartes ad hoc.

3 - Des limitations à poser

Le développement du mécénat de certaines formes de compétence, notamment dans le cadre des politiques de RSE des entreprises, présente un intérêt certain pour l'entreprise elle-même, autant que pour le bénéficiaire.

Ce type de mécénat s'est également développé au sein des professions libérales qui contribuent ainsi à délivrer des conseils et prestations intellectuelles à titre gratuit.

Le Pro bono des avocats

La notion d'activité pro bono est difficile à enfermer dans une définition tant les formes en sont diverses d'un cabinet à l'autre, voire, au sein d'un même cabinet. Pour le cabinet britannique Linklaters, « le pro bono est un des éléments de la responsabilité sociétale de l'entreprise (RSE). La RSE est un concept dans lequel les entreprises intègrent les préoccupations sociales, environnementales et économiques dans leurs activités et dans leurs interactions avec leurs parties prenantes sur une base volontaire. Une définition simple du pro bono (littéralement : pour le bien public) serait le conseil juridique volontaire et gratuit à des associations. Il est plus particulièrement adapté aux avocats d'affaires. Il se différencie de l'aide juridictionnelle qui s'adresse principalement aux particuliers. Le bénévolat, quant à lui, correspond à toute forme d'aide concrète apportée à des associations ».

S'il ne relève pas toujours du dispositif de l'article 238 *bis* du CGI, c'est notamment en raison des difficultés d'évaluation et de valorisation, comme de la prudence, à l'endroit de consultations qui pourraient s'apparenter à du démarchage commercial.

Dans le secteur culturel, tous les grands établissements publics y ont recours pour des prestations très variées. Il s'agit assez souvent de travaux, mais aussi d'activités de conseil et de prestations intellectuelles relevant plus de l'administration générale que de leur cœur de métier tels que des audits sur tel ou tel aspect de l'activité de l'organisme ou, à l'exemple du Louvre, une certification des comptes à titre expérimental.

À cet égard, la charte du mécénat culturel du ministère de la culture incite utilement les établissements publics culturels à une certaine retenue dans le recours au mécénat de compétence : « Dans le respect de l'esprit de la législation, le ministère de la culture recommande aux organismes culturels de concentrer leur recherche de mécénat en nature ou de

compétence sur des projets et activités présentant un caractère d'intérêt général culturel marqué. Les besoins relevant de l'administration générale doivent demeurer l'exception ».

B - Un régime des contreparties accordées aux mécènes à redéfinir

L'une des particularités du dispositif d'incitation au mécénat en France est d'offrir au mécène, outre un avantage fiscal conséquent, la possibilité de contreparties dans une limite admise par la doctrine fiscale, mais sans fondement juridique autre que des lettres ministérielles, de 25 % du don effectué.

Ce cumul d'avantages peut sembler élevé pour des dépenses de mécénat qui, en principe, relèvent de la pure philanthropie. Toutefois, la portée du bénéfice de contreparties ne doit pas être surestimée. L'octroi de contreparties est surtout pratiqué dans le secteur culturel et son coût, qui n'est pas assumé par l'État mais par les organismes bénéficiaires, est en réalité assez modeste. Il n'en demeure pas moins qu'il pourrait être mieux encadré et progressivement limité.

Typologie de contreparties des organismes bénéficiaires aux entreprises mécènes tolérées par l'administration fiscale

1. Les contreparties institutionnelles ou symboliques - il peut s'agir d'avantages qui trouvent leur source dans la volonté de distinguer un donateur particulier en lui conférant un titre honorifique (membre bienfaiteur par exemple) ou en lui rendant symboliquement hommage (mention du nom sur le site internet ou au rapport annuel de l'organisme sans but lucratif). Il a toujours été admis par la doctrine fiscale qu'aucun de ces avantages ne peut constituer une contrepartie réelle au versement, l'administration ayant elle-même développé ce type de gratification¹⁴⁶.

2. Les contreparties prenant la forme d'une prestation de biens ou de services - sans qu'il soit possible de fournir une énumération exhaustive des contreparties de cette nature - sont notamment visés : la remise de divers objets matériels, l'octroi d'avantages financiers ou commerciaux, le service d'une revue, la mise à disposition d'équipements ou installations de manière exclusive ou préférentielle, l'accès privilégié à des conseils, fichiers ou informations de toute nature. Ces avantages sont régis par la règle du « un pour quatre ».

1 - Des contreparties définies de façon très sommaire et par de simples instructions fiscales

Ni le principe de l'octroi de contreparties aux mécènes, ni son plafonnement à un quart de la valeur du don n'ont été prévus par la loi, si ce n'est la possibilité d'associer le nom de l'entreprise à l'opération de mécénat prévue par la loi de finances pour 2000 (cf. *supra*,

¹⁴⁶ Créées par le décret n°2005-1136 du 7 septembre 2005, les distinctions de « Grand Mécène » et de « Grand Donateur de la Culture » sont destinées à manifester la reconnaissance de l'État envers les entreprises qui, par leurs actes de mécénat ou les activités qui s'y rattachent, tant en France qu'à l'étranger, ont apporté une contribution éminente au développement culturel de la France.

chapitre 1). Ils résultent de simples lettres ministérielles et d'instructions fiscales et sont formulées dans des termes pour le moins imprécis.

Alors que ce plafonnement à 25 % du montant du don est mentionné dans les instructions fiscales régissant les dons des particuliers, il ne l'est pas explicitement dans celles régissant le mécénat des entreprises¹⁴⁷ qui se bornent à rappeler que « le bénéfice du dispositif en faveur du mécénat ne sera remis en cause que s'il n'existe pas une disproportion marquée entre les sommes données et la valorisation de la « prestation » rendue par l'organisme bénéficiaire des dons. » Les seules précisions apportées sont relatives aux contreparties admises illustrées par quelques cas pratiques.

Le traitement par l'administration fiscale des contreparties accordées aux entreprises mécènes et aux particuliers est très différent puisque, si le plafonnement admis est de 25 % du don dans les deux cas, une deuxième limite en valeur a été fixée, à un niveau très bas, pour les particuliers - la valeur totale des contreparties ne peut en aucun cas excéder 69 € - alors qu'il n'en existe aucune pour les entreprises.

Par ailleurs, ni la loi, ni les instructions fiscales n'apportent de précision sur les règles de valorisation des différents types de contreparties.

2 - Un avantage octroyé principalement par les établissements culturels

Bien que d'application générale, l'octroi de contreparties est surtout pratiqué dans des secteurs où le bénéficiaire d'un don est en mesure d'en proposer au donateur, *a fortiori* à la hauteur du plafonnement à 25 %. Il concerne donc principalement les secteurs événementiels et plus particulièrement les établissements publics culturels, ce qui conduit, d'une certaine façon, à des disparités entre les secteurs bénéficiant du mécénat.

a) L'amélioration de la transparence et de la gestion des contreparties

En l'absence de précisions dans les instructions fiscales, la « charte du mécénat culturel » établie par le ministère de la culture rappelle utilement les bonnes pratiques dans la gestion des contreparties « dans un souci de traitement équitable de leurs partenaires et de transparence » :

- l'établissement de barèmes de la valeur des contreparties proposées aux mécènes, régulièrement actualisés et approuvés par le conseil d'administration des établissements ;
- la valorisation de l'apposition du nom ou de la marque commerciale de l'entreprise mécène ou du nom ou logotype de sa fondation, sur tout support d'information ou de communication, à un niveau forfaitaire et ne dépassant pas en tout état de cause 10 % du montant du don ;
- l'identification de toutes les contreparties dans le cadre de conventions de mécénat signées par le donateur et le mécène pour chaque opération de mécénat.

La charte souligne aussi utilement que l'octroi d'autres contreparties à caractère matériel (billetterie, mise à disposition d'espaces...) ne doit pas se faire au détriment de l'exercice de ses missions d'intérêt général.

¹⁴⁷ En particulier l'instruction fiscale BOI-BIC-RICI-20-30-10-20180103 du 3 janvier 2018.

Il ressort des contrôles récents d'établissements publics culturels réalisés par la Cour que la gestion de ces contreparties, parfois approximative dans les années 2000, est aujourd'hui mieux maîtrisée.

Les principales contreparties offertes par les établissements culturels

Toutes les grands établissements culturels disposent désormais de barèmes des contreparties proposées aux entreprises, souvent présentés sous la forme de livrets remis aux entreprises intéressées.

Il peut s'agir de la mise à dispositions de locaux dont la valorisation est aisée puisque, en dehors d'opérations de mécénat, elles sont proposées à titre onéreux selon des barèmes adoptés par le conseil d'administration des établissements.

Une autre forme de contreparties est la remise à titre gracieux de billets d'entrée dans le musée ou pour un spectacle (opéra, concert, pièce de théâtre), la remise de catalogues ou des prestations plus exceptionnelles (visites privées). Dans le cas de prestations sur mesure destinées aux entreprises, la valorisation est aisée puisque ces prestations sont proposées en temps normal aux entreprises à titre onéreux. Pour les prestations plus courantes, également proposées au public, les méthodes de valorisation semblent varier selon les établissements.

Ainsi, dans le cas de billets d'entrée dans les collections ou à des spectacles à l'auditorium, le Louvre applique le tarif public applicable à tous ses visiteurs, et ne les majore que dans le cas de prestations personnalisées (par exemple, titre d'accès comportant le logo de l'entreprise).

La politique adoptée par la Philharmonie de Paris pour des concerts publics est de les valoriser au-dessus du prix public, sur la base du prix de revient (hors subventions publiques). Cet établissement considère que les tarifs destinés au grand public bénéficient des subventions accordées par l'État aux établissements publics, et qu'il ne se serait pas justifié que les entreprises mécènes en bénéficient de la même manière dans le cadre de contreparties au mécénat. Il facture par exemple l'un de ses concerts de prestige pour la saison 2018-2019 190 € HT dans le cadre du mécénat alors que les places les plus chères vendues au public sont de 110 € TTC.

Chaque opération de mécénat fait l'objet de conventions dans lesquelles les contreparties souhaitées par le mécène sont listées et valorisées. Le suivi de l'utilisation par le mécène de ses contreparties est également couramment observé et permet à l'établissement de s'assurer qu'elles ne dépassent pas le plafond de 25 % du don.

En ce qui concerne la valorisation des contreparties matérielles, la charte précitée recommande qu'elle soit faite au prix commercial applicable au public, et non au prix de revient pour l'organisme culturel. Quelques différences d'appréciation apparaissent au sein des établissements publics, certains retenant le prix public, d'autres le majorant compte tenu du fait qu'une partie du prix public bénéficie de subventions publiques (cf. encadré ci-dessus). Il y aurait lieu de clarifier cette question afin que les établissements aient des approches homogènes.

b) Un coût pour les établissements publics culturels inférieur au plafond de 25 %

Alors que l'avantage fiscal constitue une dépense fiscale ou moindre recette pour le budget de l'État, les contreparties sont un coût pour les organismes qui les octroient, notamment les établissements publics culturels.

Or le coût réel pour ceux-ci est, le plus souvent, inférieur à sa valorisation au titre des contreparties, d'une part, parce que leur coût marginal pour les organismes qui les octroie est

généralement faible¹⁴⁸ ; d'autre part, parce que les établissements publics culturels interrogés constatent que certains mécènes ne demandent pas de contreparties ou que celles prévues dans les conventions sont loin d'être intégralement utilisées.

Même si les appréciations sur l'utilité des contreparties peuvent varier selon les établissements culturels, la plupart estiment qu'en l'état actuel des pratiques depuis une quinzaine d'années, elles constituent un effet incitatif fort au mécénat culturel, à un moment où le mécénat tend à se diversifier. Les avantages constitués par la réduction d'impôt et l'octroi de contreparties permettent souvent de convaincre les entreprises d'effectuer un don relevant du mécénat plutôt qu'une opération de parrainage. Enfin, certains mécènes utilisent leurs contreparties à des fins sociales (par exemple l'utilisation de billets de spectacles ou d'accès à des musées au profit d'enfants ou de publics peu familiers de ces lieux culturels).

3 - Un retour d'image qui peut tendre à estomper la distinction entre mécénat et parrainage

Le parrainage, autrement appelé « sponsoring », se distingue essentiellement du mécénat par la nature et le montant des contreparties. Les instructions fiscales¹⁴⁹ expliquent qu'« à la différence du mécénat, les opérations de parrainage sont destinées à promouvoir l'image du « parraineur » dans un but commercial. Dans le cadre d'une opération de parrainage, le « parraineur » reçoit des avantages au moins équivalents aux sommes apportées, alors que ce retour ne doit pas excéder 25 % dans le cas du mécénat. En outre, celui-ci peut prendre la forme d'un message publicitaire pour l'entreprise ou ses marques, alors que cette forme de contrepartie est prohibée dans le cas du mécénat. »

Autre différence entre les deux opérations, les dépenses de parrainage sont déductibles de leurs bénéficiaires pour la détermination de leur résultat fiscal lorsque ces dépenses sont exposées dans l'intérêt direct de l'exploitation. Cette déduction correspond, de fait, à une réduction d'impôt de 28 %¹⁵⁰. Deux simulations de l'impact fiscal de dépenses de mécénat et de parrainage sont présentées en annexe 14, à titre d'exemple.

En pratique, la frontière est de plus en plus ténue et perméable notamment à l'occasion d'opérations concomitantes de mécénat et de parrainage. L'absence de comptabilisation *ad hoc* des différents flux financiers rendent impossible pour les services fiscaux un contrôle réel.

La question du « naming » ou « nommage » illustre aussi certaines difficultés à établir la frontière entre mécénat et parrainage, cette pratique pouvant relever des deux. Très présente dans le domaine sportif où elle relève généralement du parrainage, elle a suscité des débats dans

¹⁴⁸ La mise à disposition de locaux à titre gracieux dans le cadre des contreparties ne constitue pour eux un préjudice financier que si elle vient en remplacement d'une location à titre payant, ce qui suppose que toutes les dates soient déjà prises ; en outre, dans le cas de telles mises à disposition, tous les frais afférents à l'organisation d'événements sont pris en charge par l'entreprise et n'engendrent aucun coût par l'organisme ; de même, l'émission de billets gratuits pour un spectacle ou pour un musée ne constitue une perte financière que si le nombre de places est limité et que toutes sont vendues ou susceptibles de l'être, ce qui est rarement le cas

¹⁴⁹ Instruction du BOI-BIC-RICI-20-30-2018010.

¹⁵⁰ Taux applicable en 2018 pour toutes les sociétés dans la limite de 500 000 € (33,33 au-delà).

le domaine culturel dès lors que la dénomination de salles de musées ou de parties de bâtiments entrain dans le cadre de contreparties à des financements au titre du mécénat¹⁵¹.

L'importance des retombées médiatiques de certaines actions de mécénat, notamment celles conduites par des fondations dédiées à l'art contemporain (cf. *supra*, chapitre 2, II.D) en termes d'image et de notoriété, pose également plus largement la question des frontières entre le parrainage et le mécénat.

En l'état actuel des textes régissant le mécénat, ces retombées ne font pas l'objet d'une prise en compte au titre des contreparties. Les réflexions engagées récemment par l'administration à ce sujet n'ont pas encore abouti à des mesures concrètes, cette évaluation étant - il est vrai - difficile et sujette à interprétation, faute de critères précis.

Dans l'hypothèse où des taux de réduction d'impôt différenciés seraient appliqués selon la nature de l'organisme bénéficiaire des dons, un avantage moindre accordé aux fondations d'entreprise ou au fonds de dotation permettrait de tenir compte de la souplesse accordée aux entreprises fondatrices accordée dans l'orientation de leur action et des possibilités supérieures de mise en valeur de leur image par rapport à celles offertes par des fondations reconnues d'utilité publique, par exemple.

4 - Les enjeux et les voies d'un encadrement plus strict des contreparties

La possibilité actuelle d'octroyer des contreparties présente plusieurs inconvénients : elle ne procède pas d'un texte de valeur législative mais d'une simple tolérance par l'administration, au demeurant peu explicitée dans les instructions fiscales ; elle atténue la distinction de principe entre le parrainage et le mécénat ; elle peut apparaître parfois excessive eu égard à l'avantage fiscal important déjà offert ; elle ne permet pas de prendre en compte les contreparties en termes d'image procurées par des opérations de mécénat qui peuvent parfois apparaître comme conçues spécifiquement pour les maximiser.

La possibilité de bénéficier de contreparties est certes d'application générale, mais peu utilisée, soit parce que les donateurs y renoncent, soit parce que les bénéficiaires des dons ont peu à proposer à leurs mécènes. Mais rien ne semble s'opposer par exemple à ce qu'une fondation d'entreprise puisse octroyer des contreparties à ses fondateurs, même si cette pratique semble peu répandue¹⁵².

La Cour considère que l'octroi de contreparties devrait être mentionné dans un texte de valeur législative qui en définirait la nature et le niveau.

Cet avantage pourrait également être réduit, soit par l'abaissement du plafonnement actuel à 25 %, soit par la fixation d'une limite en valeur, à l'instar de la solution retenue pour

¹⁵¹ Cf. annexe 15.

¹⁵² Ainsi, la Fondation d'entreprise Louis Vuitton, contrôlée par la Cour, n'octroie aucune contrepartie à ses fondateurs ; elle leur facture les prestations souhaitées (locations d'espaces, visites privées) dans les mêmes conditions qu'à toute autres entreprise. Dans le cadre de contrôles précédents de fondations d'entreprises (Fondation d'entreprise Areva et Fondation Vinci pour la cité), les fondateurs n'avaient pas bénéficié de contreparties, même si le champ d'action de ces deux fondations s'y prêtait moins.

les particuliers, soit par la déduction des contreparties du montant du don ouvrant droit à la réduction d'impôt, selon des modalités déjà rencontrées à l'étranger.

Compte tenu du risque de fragilisation de la politique de mécénat des établissements publics culturels sous tutelle de l'État, dans un contexte où ce dernier leur demande d'accroître leurs ressources propres, la réduction des contreparties, quelle qu'en soit la forme, devrait être envisagée selon une certaine progressivité.

IV - Un renforcement souhaitable du cadre d'intervention des entreprises mécènes et des organismes bénéficiaires

Les avantages accordés aux entreprises mécènes, en particulier le régime fiscal dérogatoire, reposent sur le caractère d'intérêt général et, dans une large mesure, désintéressé de leur don, qui justifie un soutien de l'État. L'intérêt général est également l'objectif qui guide toutes les actions conduites par les organismes sans but lucratif bénéficiaires du mécénat, notamment les fondations et les fonds de dotation.

Les évolutions du mécénat survenues depuis la loi Aillagon comme le développement rapide des fondations et des fonds de dotations doivent amener l'État à s'assurer à l'avenir que le dispositif global applicable au mécénat présente encore ces spécificités, et répond toujours à son objectif principal : l'intérêt général.

A - Rendre plus rigoureux le fonctionnement des fondations et des fonds de dotation

Les contrôles de la Cour, comme les constats dressés par les acteurs du secteur, convergent sur la nécessité d'un réexamen d'ensemble des conditions de fonctionnement des organismes à but non lucratif appelés à recevoir et gérer les dons des entreprises et des particuliers, afin de les rendre plus efficaces. La Cour estime à cet égard que le dispositif doit être simplifié et sécurisé pour garantir le respect de l'objectif d'intérêt général.

1 - Renforcer la transparence

a) Les fondations abritées : des modalités de création et de fonctionnement à mieux encadrer

En 2015, la Fondation de France identifiait cinquante-deux organismes disposant de la capacité juridique d'abriter des fondations. Alors que les fondations abritantes, qui relèvent du statut des FRUP, sont soumises à de lourdes formalités de création (décret en conseil d'État) et soumises à un contrôle de l'État, la création des fondations abritées, dès lors que le statut de la fondation abritante le permet, relève du seul conseil d'administration de cette dernière. Il en est de même de l'examen de l'activité des fondations abritées et de sa conformité à l'objet de la fondation abritante. Enfin, il n'existe aucun statut-type d'une fondation abritée ; il appartient à la fondation abritante d'établir, si elle le souhaite, des conventions-types définissant les obligations à la charge des fondations abritées et les relations réciproques entre les deux entités.

Le contrôle de la Fondation du patrimoine et de la FACE, toutes deux fondations abritantes (cf. *supra*, chapitre 2), montre des degrés de maturité variables dans le suivi et le contrôle des fondations abritées, et l'existence de risques majeurs pour les fondations abritantes. En outre, l'apparition au cours des dernières années de nouvelles fondations abritantes, à l'image de la FACE qui s'est engagée dans cette voie fin 2013, près de vingt après sa création, conduit à identifier deux types de fondations abritées.

Les premières correspondent au modèle classique de celles abritées par la Fondation de France, fondations d'entreprises importantes qui ne souhaitent pas disposer d'une personnalité juridique et recourent aux services de la fondation abritante, ou jeunes fondations en phase d'apprentissage avant une éventuelle émancipation. Les secondes sont constituées à l'initiative de la fondation abritante pour donner une visibilité plus grande à une action, pour attirer des mécènes, voire pour donner une visibilité plus grande à un projet apporté par un mécène.

Ce second modèle, plus que le premier, est propice à l'apparition de risques (conflits d'intérêts par exemple) ; il se traduit aussi par l'existence de fondations abritées sans activité réelle. La progression très rapide du nombre de fondations abritées, comme celle observée au sein de la FACE, accroît les risques juridiques, financiers et déontologiques dès lors que la fondation abritante ne se serait pas dotée des moyens de suivi et de contrôle adéquats.

Un plus grand encadrement juridique des fondations abritées apparaît indispensable. Sans accroître à l'excès le formalisme applicable à cette forme de fondation non dotée de la personnalité juridique, l'État devrait proposer aux fondations abritantes un cadre de fonctionnement des fondations abritées et imposer, le cas échéant, des règles minimales.

L'établissement d'une convention régissant les relations entre les deux entités soumise à l'approbation du conseil d'administration, la nécessité de fixer un montant minimal de dotation non consommable, une présentation minimale de la contribution de chaque fondation abritée au bilan et au résultat de la fondation abritante dans les comptes annuels de cette dernière ou l'établissement de rapports d'activité annuels seraient de nature à sécuriser le fonctionnement des fondations abritées sur les plans juridique, financier, voire éthique. La pratique d'audits réguliers des fondations abritées par la fondation abritante et la dissolution des fondations abritées n'ayant aucune activité sur une période donnée, qui relèvent de la responsabilité de la fondation abritante, concourent également à cet objectif.

La DLPAJ du ministère de l'intérieur partage les préoccupations de la Cour concernant les fondations abritées et va diligenter à la suite de son enquête une mission de l'inspection générale de l'administration sur ce thème. Elle estime qu'une évolution du règlement intérieur des fondations abritantes organisant plus précisément leurs relations avec les fondations abritées et introduisant des mentions obligatoires devant figurer dans les conventions de création des fondations abritées peut d'ores et déjà être mise en œuvre.

b) Assurer une surveillance et un contrôle renforcés des fondations

Les autres types de fondations ainsi que les fonds de dotation se voient imposer des règles, plus ou moins contraignantes, en ce qui concerne leur création, la modification de leurs statuts, leur dissolution, leur gouvernance, leurs ressources, leur fonctionnement ou leurs obligations déclaratives vis-à-vis de l'État.

Les contrôles de fondations réalisés par la Cour montrent que, contrairement aux fondations abritées, les dysfonctionnements ne proviennent pas de l'absence de règles mais de leur mauvaise application et de l'insuffisance des alertes provenant des services de l'État ou d'intervenants extérieurs tels que les commissaires aux comptes.

Il est anormal que des manquements graves tels que la consommation de tout ou partie de la dotation non-consomptible d'une fondation reconnue d'utilité publique ou la conduite d'actions ne correspondant pas à l'objet d'une fondation ou aux critères permettant de définir le caractère général d'une action, n'entraînent pas la dissolution de l'organisme.

De même, il est anormal que les obligations déclaratives vis-à-vis de l'État, qui se limitent pour l'essentiel (les obligations varient selon la nature de l'organisme) à la transmission ou la publication des comptes accompagnés du rapport du commissaire aux comptes et du rapport d'activité, soient imparfaitement accomplies. Le rapport de l'inspection générale des finances relative au rôle économique des fondations d'avril 2017 soulignait déjà des défauts de déclarations significatifs de la part de fondations comme de fonds de dotation et présentait plusieurs pistes de renforcement de la transparence¹⁵³.

Au-delà du renforcement indispensable du contrôle de ces obligations par les services de l'État, il conviendrait que les effets qui s'attachent au non-respect de ces obligations, *a fortiori* lorsqu'un rappel à la loi par les services de l'État est resté vain ou que ces faits sont récurrents, soient dissuasifs.

L'essentiel de ces difficultés pourraient être atténuées par un suivi et un contrôle plus efficaces des fondations et fonds de dotation par l'État. Pour autant, il paraît nécessaire que les services de l'État (DLPAJ notamment) dressent un bilan des faiblesses observées dans le fonctionnement de ces organismes et prennent les mesures adéquates. À cet égard, la DLPAJ regrette le manque de sanctions à la disposition de l'administration hormis le retrait de la reconnaissance d'utilité publique. Elle estime qu'une piste à explorer serait de modifier l'article 1378 du code général des impôts pour permettre au ministère de l'intérieur de saisir le ministre en charge du budget afin de prononcer la suspension des avantages fiscaux attachés aux dons.

2 - Simplifier le régime juridique applicable aux fondations

Il existe huit statuts de fondations ou fonds de dotation, quatre à portée générale¹⁵⁴ et quatre sectoriels¹⁵⁵, dont six régimes juridiques différents (les fondations abritées et les fondations universitaires en étant dépourvues). Parmi eux, Ces statuts prévoient de surcroît des obligations déclaratives différentes vis-à-vis de l'État¹⁵⁶.

¹⁵³ Cf. proposition n° 12, page 44 : Renforcer la transparence des fondations sur leur activité, en exigeant que : toutes les FRUP établissent, fassent certifier et publient leurs comptes, indépendamment du montant de dons et subventions reçus ; les fondations indiquent en annexe à leurs comptes les principales caractéristiques de leur portefeuille de valeurs mobilières de placements ; les fondations détenant des participations majoritaires les décrivent (raison sociale, dirigeants, chiffre d'affaires, etc.) en annexe à leurs comptes ; les comptes soient communiqués aux autorités de tutelle sous format tableur, afin de pouvoir être directement analysés.

¹⁵⁴ FRUP, fondation d'entreprise, fondations abritées, fonds de dotation (cf. annexe 4).

¹⁵⁵ Fondations de coopération scientifique, fondations universitaires, fondations partenariales, fondations hospitalière (cf. annexe 4).

¹⁵⁶ Cf. annexe 5.

Un rapport de l'inspection générale des finances portant sur le rôle économique des fondations recommandait en avril 2017 une simplification de ce dispositif en supprimant les quatre statuts sectoriels, qui peuvent aisément se rattacher sous réserve d'adaptations mineures aux statuts généralistes.

La Fondation de France propose, pour sa part, une simplification plus radicale encore qui conduirait à ne conserver que deux statuts : celui des FRUP et un statut de « fondation de petite capacité ». Elle relève en effet que de nombreuses dispositions sont communes à l'ensemble de ces structures. Elle regrette aussi que les avantages accordés à ces différents types de structures ne pas toujours proportionnés aux contraintes auxquelles elles sont soumises. Une synthèse des propositions de la Fondation de France est présentée à l'annexe 16 ; elle pourrait constituer l'une des bases de réflexion possibles.

Le Centre français des fonds et fondations (CFF)¹⁵⁷ propose, lui aussi, de « simplifier, clarifier le panorama statutaire des fondations pour plus d'efficacité et une cohérence d'ensemble »¹⁵⁸. Il observe que la pluralité des formes et statuts en vigueur présente un coût administratif, juridique et financier certain, ainsi que l'assurance d'une « obsolescence programmée », et qu'elle est, en outre, source d'incompréhension - voire d'incohérence - et de manque de lisibilité.

B - Mieux distinguer le champ du mécénat par rapport à celui d'autres modes d'intervention des entreprises

Les évolutions du mécénat décrites au chapitre 2 montrent que certaines formes de mécénat tendent à le rapprocher d'autres politiques conduites par les entreprises, qu'il s'agisse de la politique de RSE, de la stratégie de communication et de valorisation de l'image, ou d'actions de parrainage, dans un souci commercial.

Du reste, comme le montre la dernière enquête d'Admical dont les conclusions ont été rendues publiques en octobre 2018, les entreprises mécènes mettent en œuvre, plus que la moyenne des entreprises, ces différentes politiques. Elle relève que plus d'un quart (27 %) des entreprises mécènes mettent en œuvre une politique de RSE, contre 11 % pour les entreprises qui ne sont pas mécènes. Par ailleurs, plus de la moitié des entreprises mécènes (58 %) mènent parallèlement à leur mécénat des actions de parrainage, cette tendance étant en hausse de 12 points par rapport aux chiffres de 2016.

L'intérêt général qui constitue la spécificité des actions de mécénat et justifie le régime fiscal spécifique et dérogatoire qui lui est accordé est interrogé par ces évolutions qui se traduisent de deux manières.

Dans le cas de la RSE, cette politique est en principe conduite dans l'intérêt commercial de l'entreprise, qu'il s'agisse de la satisfaction de ses salariés, de ses clients ou de ses actionnaires, même une part résiduelle peut relever d'un certain désintéressement, alors que le

¹⁵⁷ Association, créée en 2002 par sept fondations françaises. Elle a pour objet de promouvoir le développement des fondations en France.

¹⁵⁸ Proposition n° 1 du document « Fondations et fonds de dotation : des acteurs modernes et engagés de l'intérêt général » du Centre français des Fonds et Fondations - 27 mars 2017.

schéma est inverse dans le cas du mécénat, principalement désintéressé, même s'il peut accessoirement servir les intérêts de l'entreprise. Dès lors que cette politique est considérée, par certaines grandes entreprises, comme relevant de l'intérêt général autant que de l'intérêt propre de l'entreprise ou que, comme le prévoit le projet de loi PACTE, l'objet social de l'entreprise, centré sur la réalisation de profits, s'élargit, elle n'est plus fondamentalement différente du mécénat.

À l'inverse, dès lors qu'une action de mécénat répond autant à une stratégie d'image de l'entreprise qu'à un objectif d'intérêt général et bénéficie de retombées qui peuvent être particulièrement significatives (même si elles ne sont pas précisément évaluées) et au-delà de celles habituellement attendues d'une action principalement désintéressée, le fondement du régime fiscal dérogatoire, l'intérêt général, apparaît moins solide.

Ces évolutions sont, pour l'instant, essentiellement le fait des grandes entreprises et des groupes, mais, à l'image de la RSE, elles s'étendent progressivement à de nouvelles catégories d'entreprises, ne serait-ce que sous la pression des consommateurs, des salariés ou des actionnaires. Les dispositions du projet de loi PACTE devraient accentuer cette tendance, dans des proportions toutefois difficiles à évaluer.

La redéfinition du régime des contreparties précédemment suggérée par la Cour (cf. supra, chapitre 4, III.B) est de nature à concourir à cette clarification indispensable, sauf à ce qu'à terme plus ou moins proche, la question ne finisse par être posée, en cas de flou persistant, de savoir si le maintien d'un régime fiscal dérogatoire en faveur du mécénat reste justifié ou si ce mode d'intervention des entreprises doit se voir appliquer les mesures fiscales de droit commun, au même titre que les dépenses de RSE, les dépenses de communication ou de parrainage.

CONCLUSION

L'État se montre passif dans la conduite de sa politique en faveur du mécénat, dépense de guichet qu'il ne se donne pas les moyens de maîtriser. Il importe que celui-ci joue un rôle beaucoup plus dynamique, dans une optique interministérielle, autour de trois priorités : mieux connaître, mieux évaluer et renforcer ses contrôles.

Face à l'augmentation continue et rapide de la dépense fiscale relative au mécénat des entreprises et dans le contexte plus général de maîtrise des dépenses fiscales de l'État, divers scénarios d'adaptation des paramètres du dispositif prévu à l'article 238 bis du CGI peuvent être envisagés.

Si le retour à une mesure de déduction du résultat imposable, qui existait avant la loi du 1^{er} août 2003, paraît difficile car de nature à remettre en cause brutalement toute l'action de mécénat des entreprises, devenue essentielle pour nombre d'organismes dans beaucoup de secteurs, un abaissement du taux de la réduction d'impôt actuel (60 %) limiterait, en première approche, la dépense fiscale d'un montant estimé, à titre d'exemple, à 170 M€ (pour une baisse de 10 %) ou à 340 M€ (pour une baisse de 20 %). Une solution de moindre ampleur consisterait à appliquer des taux variables selon le type d'organisme bénéficiaire.

L'instauration d'un plafonnement des dons en valeur, alternatif au plafond actuel de cinq pour mille du chiffre d'affaires hors taxe, peut également être envisagé, soit pour limiter les

contraintes qu'il impose à certaines petites entreprises, soit dans le sens d'une moindre dépense fiscale pour limiter le recours important de grandes entreprises aux avantages fiscaux en faveur du mécénat, comme le prévoient certaines législations étrangères. Le plafonnement en valeur pourrait sans doute porter, alternativement, sur le montant de l'avantage fiscal plutôt que sur le montant des dons. Une telle mesure permettrait de mieux afficher l'objectif recherché qui est d'encadrer le soutien apporté par l'État et non de limiter le volume des dons.

Un encadrement législatif des contreparties aux dons apparaît souhaitable dans la mesure où il ne relève actuellement que d'une tolérance de l'administration fiscale. Le niveau des contreparties pourrait être abaissé, en veillant toutefois à ne pas déstabiliser la politique de développement du mécénat conduite par les établissements publics culturels.

De même, le cadre de mise en œuvre du mécénat de compétence gagnerait à être précisé afin de mettre fin aux irrégularités observées dans le cadre de contrôle fiscaux ou à l'occasion du contrôle d'établissements publics par la Cour.

Au-delà, les évolutions intervenues depuis la loi Aillagon imposent une clarification du cadre d'intervention des entreprises mécènes et des organismes bénéficiaires au regard de son fondement principal, l'intérêt général, qui conditionne le régime fiscal dérogatoire et avantageux dont bénéficie le mécénat des entreprises.

Cet examen doit d'abord porter sur les organismes bénéficiaires, en particulier les fondations et fonds de dotation, afin de garantir qu'ils agissent dans le respect de l'intérêt général. La Cour estime nécessaire de simplifier le dispositif, en réduisant le nombre de statuts de fondations et fonds de dotation, et de mieux sécuriser ce secteur appelé à gérer les dons des entreprises et des particuliers, selon des objectifs d'intérêt général. Elle juge également indispensable de clarifier les règles applicables au mécénat afin de préciser les frontières avec d'autres modes d'intervention des entreprises, qu'il s'agisse de la responsabilité sociale des entreprises, de leur stratégie d'image et de communication ou de leurs actions de parrainage, et les régimes fiscaux qui leur sont applicables.

À défaut de ce réexamen d'ensemble et de ces clarifications, le risque serait fort qu'à terme plus ou moins proche la question ne finisse par être posée de savoir si le maintien d'un régime fiscal dérogatoire en faveur du mécénat reste justifié.

En tout état de cause, la Cour formule les sept recommandations opérationnelles suivantes, susceptibles d'être mises en œuvre rapidement :

- 1. rendre obligatoire pour les organismes sans but lucratif (OSBL) ayant émis un reçu fiscal la télédéclaration annuelle du montant des dons reçus quand ceux-ci dépassent la somme fixée par le décret n° 2007-644 du 30 avril 2007, ainsi que l'identité des entreprises donatrices et la forme du mécénat intervenu (DJEPVA) ;*
- 2. reprendre, à compter de la prochaine loi de finances initiale, le processus d'évaluation du coût de la dépense fiscale en faveur du mécénat des entreprises (au titre de l'article 238 bis du code général des impôts) (DGFIP) ;*
- 3. prendre en compte les réductions d'impôt en faveur du mécénat à l'occasion du contrôle des grandes entreprises (DGFIP) ;*
- 4. préciser les règles relatives au mécénat de compétence (DLF) ;*

-
5. *encadrer les contreparties délivrées par les organismes bénéficiaires aux entreprises mécènes en établissant une base juridique claire, en étudiant les voies d'un abaissement de leur niveau et en objectivant la valorisation de celles-ci (DLF) ;*
 6. *désigner une administration « chef de file » chargée de suivre et d'animer au plan interministériel la politique de soutien public au mécénat des entreprises ; lui confier l'élaboration d'une annexe au projet de loi de finances annuel (jaune budgétaire) qui rendrait régulièrement compte au Parlement, selon un rythme triennal par exemple, de cette politique (Services du Premier ministre) ;*
 7. *encadrer les modalités de création, de fonctionnement et de contrôle des fondations abritées (DLPAJ).*
-

Conclusion générale

Le mécénat d'entreprise s'est développé tardivement en France, en raison du rôle prépondérant de l'État dans la mise en œuvre d'actions relevant de l'intérêt général, quel qu'en soit le domaine, et d'une conception de l'entreprise qui cantonnait son action à ses propres intérêts, de nature commerciale. Il a fallu attendre 1987 pour que la loi reconnaisse la possibilité pour les entreprises de déduire de leur résultat imposable des dépenses de mécénat qui ne relevaient pas directement de leur objet social.

De même, alors que la France se caractérise par un secteur associatif très développé, elle ne présentait, au début des années 2000, qu'un nombre très restreint de fondations, contrairement à la plupart des pays voisins.

L'essor du mécénat et des fondations en France date principalement de la loi Aillagon de 2003, qui a instauré un dispositif fiscal dérogatoire et très avantageux de réduction d'impôt. Les promoteurs de cette loi partageaient la conviction que l'initiative privée, fondée sur les moyens financiers importants des entreprises, pouvait utilement compléter les politiques publiques au service de l'intérêt général.

Au moment de l'adoption de la loi Aillagon, la dépense fiscale nouvelle liée à ce dispositif avait été évaluée sommairement, conformément aux pratiques de l'époque. Le dynamisme de cette dépense n'avait pas été anticipé, alors que la possibilité ouverte en 2000 de donner le nom d'une entreprise mécène à une fondation éponyme allait y contribuer puissamment.

**

Quinze ans après l'adoption de la loi Aillagon, ses principaux objectifs ont été atteints puisque le nombre d'entreprises mécènes a fortement progressé, comme celui du nombre de fondations.

Le mécénat constitue désormais une ressource importante pour les organismes sans but lucratif œuvrant dans de nombreux secteurs et pour certains organismes publics, même si les données précises manquent pour en mesurer l'exacte importance : l'écart entre les données fiscales et les données d'enquêtes sur ce sujet apparaît considérable et mal expliqué. S'il complète souvent des ressources publiques qui tendent à diminuer - tel est le cas pour les établissements publics du secteur culturel -, il permet aussi la réalisation d'actions d'intérêt général dans des domaines où l'État est peu impliqué, où son intervention directe serait d'une moindre efficacité, ou selon des modes d'intervention différents, faisant par exemple appel à l'expérimentation.

Le rôle du mécénat comme source de financement d'actions d'intérêt général fait désormais l'objet d'un large consensus, si bien qu'il serait aujourd'hui difficile de le remettre en cause non seulement eu égard à l'importance des besoins de financement, mais aussi au regard de la liberté d'initiative et d'action qu'il favorise. Ce contexte explique probablement que la loi Aillagon n'ait pas fait l'objet d'un véritable bilan par les services de l'État, alors

même que plusieurs rapports parlementaires incitaient ces dernières années à améliorer les outils de suivi et d'analyse de cette action de soutien, tant sur le plan fiscal qu'en termes de cadre juridique d'action.

**

Plusieurs motifs incitent pourtant à mieux définir et à mieux encadrer cette politique en vue de la rendre plus efficiente.

Le premier motif est la progression continue de la dépense fiscale - une multiplication par dix en quinze ans - et son montant actuel, qui se rapproche progressivement, par paliers successifs, du milliard d'euros. Il représente désormais un enjeu financier significatif. Si l'on peut arguer que cette évolution est pour l'essentiel la résultante du développement du mécénat et donc une preuve de l'efficacité de la loi, il est légitime, dans un contexte de maîtrise des finances publiques, que les pouvoirs publics s'interrogent sur le niveau et les modalités de leur soutien, *a fortiori* si celui-ci peut gagner en efficacité. La baisse programmée du taux de l'impôt sur les sociétés tend en outre à rapprocher la France de ses voisins et pourrait amener à revoir, d'une manière générale, le principe ou l'ampleur de mesures fiscales avantageuses telles que les réductions ou les crédits d'impôt.

Un deuxième motif réside dans la gestion trop passive de cette dépense fiscale par les services de l'État, à l'image de la plupart des dépenses fiscales. Traitée comme une simple dépense de guichet, son évolution est peu maîtrisée. Son efficacité n'a pas fait l'objet d'analyses récentes, si bien que l'État est dans l'incapacité d'apprécier les ajustements des dispositifs fiscaux qui permettraient d'atteindre des résultats comparables à moindre coût. Son impact sur les différents secteurs d'activité n'a jamais été analysé par l'administration, les seules informations disponibles émanant d'organismes privés. L'utilisation des avantages fiscaux par les entreprises ne fait pas l'objet de contrôles spécifiques et, d'une manière générale, est fort peu vérifiée par l'administration fiscale.

Le troisième motif consiste dans l'évolution profonde du mécénat depuis la loi Aillagon, qu'il s'agisse de la diversification des secteurs bénéficiaires du mécénat, du lien de plus en plus étroit entre le mécénat et les politiques de responsabilité sociétale des entreprises (RSE) ou de l'importance financière de certains projets qui incluent la réalisation de bâtiments conçus comme des gestes architecturaux à même de démultiplier les retombées médiatiques dans le cadre d'une stratégie d'image globale. Dès lors que le mécénat constitue l'un des modes d'action principaux de l'entreprise dans le cadre de sa politique de RSE, cette dernière tend à devenir un ressort aussi déterminant que l'avantage fiscal dans la décision d'engager des actions de mécénat.

Le dernier motif est lié à l'essor des fondations et fonds de dotation qui s'accompagne de certaines lacunes dans leur fonctionnement, d'une complexité croissante du dispositif juridique applicable et de difficultés rencontrées par les services de l'État pour assurer leur suivi et leur contrôle.

**

Au-delà de simples mesures d'ajustement, la Cour estime nécessaire de clarifier cette politique qui doit gagner en cohérence et en transparence.

Une priorité est d'assurer un pilotage plus affirmé d'un soutien public qui ne saurait se réduire à une dépense de guichet, eu égard aux montants engagés par l'État et aux objectifs ambitieux en termes de développement du mécénat qui ont accompagné la loi du 1^{er} août 2003. La désignation d'un « chef de file » interministériel, à l'autorité sans équivoque, constitue à cet égard un impératif premier, tout comme un réel contrôle de cette dépense.

La maîtrise de celle-ci, particulièrement dynamique dans la dernière période, sans pour autant porter atteinte à l'apport du mécénat aux causes d'intérêt général qu'il permet de soutenir, constitue un enjeu essentiel. La Cour a analysé dans cette perspective un certain nombre de scénarios d'ajustement du dispositif fiscal susceptibles dans une mise en œuvre progressive à court ou moyen terme de contenir la dépense en résultant pour l'État. Mais ces ajustements n'auront de vraie portée que si parallèlement sont apportées des clarifications indispensables sur différents points.

Un plus grand encadrement du mécénat de compétence, forme de mécénat appelée probablement à se développer s'impose ainsi. Surtout, le régime des contreparties dont peuvent bénéficier les entreprises mécènes doit désormais être précisé beaucoup plus rigoureusement et fondé juridiquement de manière solide par un texte de niveau suffisant. Des notions comme le parrainage et le mécénat, distinctes dans les principes, tendent de fait à se rapprocher dans le cas de projets à forte visibilité aux retombées importantes en termes d'image et de notoriété, même si celles-ci ne sont pas précisément évaluées.

Enfin, les cadres d'intervention juridique qui ont soutenu l'essor du mécénat sont à simplifier et à rendre plus rigoureux pour éviter le risque de mésusage des fonds apportés. Il importe en particulier que l'intérêt général reste la caractéristique majeure de l'engagement des mécènes, faute de quoi le mécénat perdra sa spécificité par rapport à d'autres modes d'intervention des entreprises. La sécurisation du fonctionnement des fondations et des fondations et la transparence de leur action doivent, de la même manière, être mieux garanties pour assurer les donateurs, entreprises ou particuliers, de conditions strictement conformes à leur objet d'emploi des fonds versés.

À défaut de ces ajustements et de ces clarifications, indispensables, le risque existe que finisse par être posée à terme la question de la justification du maintien d'un dispositif de soutien public spécifique et dérogatoire au mécénat des entreprises, dès lors que la singularité et la légitimité de ce mode d'intervention seraient érodées au regard de l'objectif d'intérêt général qui est à son fondement pour laisser place à la poursuite d'intérêts plus particuliers.

Annexes

Annexe n° 1 : échanges de lettres avec le président de la commission des finances, de l'économie générale et du contrôle budgétaire de l'Assemblée nationale	134
Annexe n° 2 : liste des personnes rencontrées.....	139
Annexe n° 3 : la fiscalité en faveur du mécénat à l'étranger.....	143
Annexe n° 4 : la procédure applicable aux trésors nationaux et aux œuvres d'intérêt patrimonial majeur.....	145
Annexe n° 5 : le financement participatif dans le secteur culturel	146
Annexe n° 6 : les différentes formes de fondations et les fonds de dotation.....	147
Annexe n° 7 : principales formalités administratives et obligations déclaratives des fondations et fonds de dotation	149
Annexe n° 8 : le mécénat au sein des grandes institutions culturelles du ministère de la culture.....	150
Annexe n° 9 : l'arrêt de la CJUE du 27 janvier 2009, <i>Persche contre Finanzamt Lüdenscheid</i>	155
Annexe n° 10 : note méthodologique relative à l'étude sur « l'élasticité prix » du don en France.....	156
Annexe n° 11 : le calcul de la base de la CVAE et la nature comptable de la dépense de mécénat	157
Annexe n° 12 : exemple de comparaison des régimes fiscaux pour un projet d'activité culturelle.....	158
Annexe n° 13 : deux cas de mécénat de compétence au musée national Picasso-Paris et au musée du Louvre	160
Annexe n° 14 : deux simulations de l'impact fiscal de dépenses de mécénat et de parrainage	162
Annexe n° 15 : la question du « nommage » ou « naming » dans les secteurs culturel et sportif	163
Annexe n° 16 : les propositions de la Fondation de France pour une simplification des statuts des fondations et fonds de dotation	165

Annexe n° 1 : échanges de lettres avec le président de la commission des finances, de l'économie générale et du contrôle budgétaire de l'Assemblée nationale

ASSEMBLÉE NATIONALE	RÉPUBLIQUE FRANÇAISE
COMMISSION DES FINANCES, DE L'ÉCONOMIE GÉNÉRALE ET DU CONTRÔLE BUDGÉTAIRE	LIBERTÉ - ÉGALITÉ - FRATERNITÉ
<i>Le Président</i>	PARIS, le 11 décembre 2017
n° 71	

Monsieur le Premier Président,

À la suite de nos échanges, j'ai l'honneur de vous confirmer les sujets sur lesquels la commission des Finances, de l'économie générale et du contrôle budgétaire demande la réalisation d'enquêtes à la Cour des comptes, conformément au 2° de l'article 58 de la loi organique n° 2001-692 du 1^{er} août 2001 relative aux lois de finances.

Ces demandes portent sur :

- l'approche méthodologique du coût de la justice ;
- les droits d'inscription dans l'enseignement supérieur ;
- la dépense fiscale des entreprises relative au mécénat ;
- les externalisations du soutien des forces en Opex ;
- le bilan de la privatisation des aéroports.

À ces demandes, s'ajoute, pour une remise en 2019, une enquête sur l'efficacité des PIA et l'évolution de leur gouvernance dans le cadre du grand plan d'investissement.

Je vous prie de croire, Monsieur le Premier Président, à l'assurance de mes sentiments les meilleurs.


Éric WOERTH

Monsieur Didier MIGAUD
Premier Président
Cour des comptes
13, rue Cambon
75001 Paris

Cour des comptes

**Le Premier président**Le **20 DEC. 2017**

Monsieur le Président,

En réponse à votre courrier en date du 11 décembre dernier concernant la réalisation d'enquêtes en application de l'article 58-2 de la loi organique n° 2001-692 du 1^{er} août 2001 relative aux lois de finances, j'ai le plaisir de vous confirmer que la Cour devrait être en mesure de réaliser les travaux que vous avez demandés.

Le rapport sur *les droits d'inscription dans l'enseignement supérieur* sera réalisé par la troisième chambre de la Cour, présidée par Mme Sophie Moati.

L'enquête sur *la dépense fiscale des entreprises relatives au mécénat* sera menée par une formation interchambres rassemblant les première, troisième, et cinquième chambres de la Cour présidée par M. Antoine Durrleman, président de chambre maintenu.

La communication consacrée aux *externalisations du soutien aux forces en OPEX* sera préparée par la quatrième chambre de la Cour, présidée par M. Jean-Philippe Vachia.

Le rapport sur *le bilan de la privatisation des aéroports* sera réalisé par la deuxième chambre de la Cour, présidée par Mme Catherine de Kersauson.

Ces quatre enquêtes vous seront remises au mois d'octobre 2018.

La communication sur *l'approche méthodologique du coût de la justice* sera préparée par la quatrième chambre de la Cour. Elle vous sera transmise au mois de décembre 2018.

Monsieur Eric Woerth
Président de la Commission des
finances, de l'économie générale et
du contrôle budgétaire
Assemblée nationale
126 rue de l'Université
75355 PARIS SP 07

Enfin, je vous confirme d'ores et déjà que la Cour réservera une suite favorable l'année prochaine à votre demande d'enquête sur *l'efficacité des PIA et l'évolution de leur gouvernance*. Elle sera préparée par une formation interchambres rassemblant les première, deuxième et troisième chambre, présidée par M. Raoul Briet, président de la première chambre et pourra vous être transmise au mois de décembre 2019.

Je vous propose que, comme les années précédentes, des échanges entre les rapporteurs spéciaux et les présidents de chambre et magistrats concernés puissent avoir lieu très rapidement afin de préciser le champ, l'approche et la date de remise de ces enquêtes.

M. Henri Paul, Rapporteur général du comité du rapport public et des programmes, se tient à votre disposition sur l'ensemble de ces sujets.

Je vous prie d'agréer, Monsieur le Président, l'expression de ma haute considération.


Didier Migaud

Cour des comptes



Le Premier président

Paris, le

19 FEV. 2018

1800628

Monsieur le Président

Par lettre en date du 11 décembre 2017, vous avez demandé, en application du 2° de l'article 58 de la loi organique du 1^{er} août 2001 relative aux lois de finances, que la Cour procède à la réalisation d'une enquête sur la dépense fiscale des entreprises relative au mécénat. Par un courrier en date du 20 décembre 2017, je vous ai confirmé qu'une formation interchambres, réunissant les première, troisième et cinquième chambres, effectuerait comme demandé cette enquête, dont le champ, l'approche et la date de remise seraient à préciser au cours d'une séance de travail.

La réunion du 1^{er} février entre M. Gilles Carrez, député désigné par votre commission pour suivre cette enquête, et M. Antoine Durrleman, président de chambre maintenu, président de la formation interchambres, accompagné de M. Michel Clément, président de section, contre rapporteur, et de M. Philippe Duboscq, conseiller maître, rapporteur général, a permis de préciser le périmètre et le calendrier des travaux.

Il a été convenu que la Cour examinera à titre principal le dispositif général de réduction d'impôt au titre des dépenses de mécénat des entreprises prévu par l'article 238 *bis* 1 et 4 du code général des impôts, mais analysera aussi les mécanismes plus ciblés en faveur du secteur culturel. Elle portera sur la période 2003-2017, de manière à dresser un bilan des dispositions prises en ce domaine par la loi du 1^{er} août 2003 relative au mécénat, aux associations et aux fondations.

L'enquête cherchera à apprécier, au regard de leur coût, l'importance et la transparence de ces dispositifs et leur apport aux politiques publiques.

Dans cette perspective, la Cour analysera, notamment par une enquête auprès de l'administration fiscale, leur dynamique tant en termes financiers qu'au regard du nombre et

M. Eric Woerth
Président de la Commission des finances,
de l'économie générale et du contrôle
budgétaire

Assemblée nationale
126, rue de l'Université
75355 Paris 07 SP

du type d'entreprises concernées. Elle examinera la détermination de ces dépenses par les services fiscaux (règles de plafonnement des contreparties, clarté de la distinction entre mécénat et parrainage, éligibilité des dépenses réalisées à l'étranger notamment) et leur contrôle, au regard notamment de l'importance du niveau et de la particularité du mode de déductibilité de ces dernières (directement sur l'impôt) et des stratégies d'optimisation fiscale des entreprises. A cet égard, seront présentés, dans toute la mesure du possible, des éléments d'appréciation de la sensibilité du mécénat des entreprises au taux de déduction fiscale de leurs versements, voire des simulations en fonction des études disponibles.

Plus largement, une analyse des dispositifs mis en œuvre chez certains de nos voisins visera à mesurer l'importance et l'efficacité comparée des incitations fiscales au mécénat des entreprises dont s'est doté notre pays, réputées parmi les plus favorables.

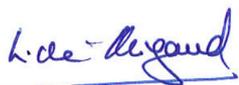
Au-delà, la Cour vérifiera si l'administration s'est dotée des outils lui permettant de suivre comment les dépenses de mécénat des entreprises bénéficient aux différents secteurs concernés et examinera, le cas échéant, les perspectives d'amélioration de ce suivi. Elle cherchera à identifier plus particulièrement l'apport du mécénat aux secteurs de la culture, du sport, de la solidarité et de l'environnement.

Un point sera également fait sur les modes d'intervention des entreprises en matière de mécénat et leurs évolutions récentes, les aides directes en faveur d'organismes d'intérêt général tendant à céder le pas aux interventions passant par le canal non seulement de fondations d'entreprises ou de fondations abritées, mais par d'autres vecteurs comme les fonds de dotation, dans un contexte où le rôle de l'Etat vis-à-vis de ces différents organismes apparaît de portée très variable.

Indépendamment de ses investigations dans les différentes administrations principalement concernées (finances, intérieur, culture, affaires sociales, environnement), la Cour mobilisera les résultats de contrôles déjà effectués dans d'autres cadres, notamment dans le secteur culturel, ou de diverses associations et fondations. Sans être en mesure de procéder dans le délai imparti au contrôle d'un échantillon statistiquement représentatif, au regard du très grand nombre d'organismes créés par des entreprises pour porter leur mécénat, elle réalisera, dans la limite de ses compétences, un contrôle spécifique de quelques-uns d'entre eux, en nombre limité, choisis notamment pour les montants significatifs dont ils bénéficient. Ces contrôles permettront d'apporter comme souhaité des éclairages concrets sur l'utilisation de ces fonds et plus largement sur les modes d'intervention et de fonctionnement de ces organismes. Parallèlement, une enquête dans une région visera à apprécier plus particulièrement les particularités et obstacles éventuels du mécénat des PME/TPE.

Il a été convenu que la communication demandée sera remise pour le 31 octobre 2018 et que la Commission sera tenue informée de l'avancement de l'enquête à l'occasion d'un point d'étape au début de l'été.

Je vous prie d'agréer, Monsieur le Président, l'expression de ma haute considération



Didier Migaud

Annexe n° 2 : liste des personnes rencontrées

Ministère de l'action et des comptes publics

Direction générale des finances publiques (DGFIP), direction de la législation fiscale

- M. Christophe Pourreau, directeur
- M. Grégory Abate, sous-directeur, sous-direction B, fiscalité directe des entreprises
- M. Guillaume Bouyt, chef du bureau A. coordination des projets de textes législatifs et réglementaires de nature fiscale, relations avec le Parlement
- Mme Alexandra Barreau-Jouffroy, cheffe du bureau B fiscalité directe des entreprises : champ, taux et exonération

Direction générale des finances publiques (DGFIP), service du contrôle fiscal

- Mme Maité Gabet, cheffe du service du contrôle fiscal
- M. Bastien Llorca, sous-directeur du contrôle fiscal

Direction générale des finances publiques (DGFIP), service juridique de la fiscalité

- Mme Florence Lerat, sous-directrice JF 2. contentieux des impôts des professionnels
- M. Bruno Coudert, chef du bureau JF 2C. contentieux et recours gracieux relatifs aux taxes sur le chiffre d'affaires
- Mme Coralie Burnod, bureau JF 2C. contentieux et recours gracieux relatifs aux taxes sur le chiffre d'affaires

Direction générale des finances publiques (DGFIP), service de la gestion fiscale

- Mme Véronique Rigal, sous-directrice GF 2. professionnels et action en recouvrement
- M. Brice Lepetit, chef du bureau GF 3C. études et statistiques en matière fiscale

Direction générale des finances publiques, direction des vérifications nationales et internationales

- M. Frédéric Ianucci, directeur
- M. Patrice Vespuce, chef de bureau

Direction générale des finances publiques (DGFIP), direction spécialisée du contrôle fiscal (DIRCOFI) d'Ile-de-France

- M. Marc Emptaz, directeur
- M. Pierre Bernard, adjoint au directeur

Direction générale des finances publiques (DGFIP), direction nationale d'enquêtes fiscales

- M. Philippe-Emmanuel de Beer, directeur

Direction du budget

- M. Salam HILAL, chef du bureau de la culture, de la jeunesse et des sports

Service du Contrôle général économique et financier

- M. Jean-Paul Holz, chef de la mission Fondations d'utilité publique

- M. Christian de Boisdeffre, administrateur général des finances publiques

Ministère de l'Économie et des Finances***Direction générale du Trésor***

- M. Alexandre Baclet, service des politiques publiques, sous-directeur des finances publiques

Ministère de l'Intérieur***Direction des libertés publiques et des affaires juridiques***

- M. Thomas Campeaux, directeur

- M. Eric Tison, sous-directeur des libertés publiques

- M. Christophe Carol, chef du bureau des associations et fondations

- Mme Alexandra Claudios, adjointe au chef de bureau des associations et fondations

Ministère de la Culture et de la Communication***Secrétariat général***

- M. Christophe Chauffour, sous-directeur des affaires économiques et financières

- M. Gregory Cazalet, chef de service des affaires économiques et financières

- M. Robert Fohr, chef de la mission mécénat

Ministère de l'Éducation nationale et de la jeunesse***Direction de la jeunesse, de l'éducation populaire et de la vie associative***

- M. Charles-Aymeric Caffin, chef du bureau du développement de la vie associative

- Mme Frédérique Morot, chargée de mission

- Mme Morgane Bigot de Morogues, chargée de mission

Préfecture de Paris et d'Ile-de-France***Direction de la modernisation et de l'administration***

- M. Olivier André, directeur

- M. Benoît Chapuis, adjoint au chef de bureau des élections, du mécénat et de la réglementation économique

Établissement public de la Cité de la musique - Philharmonie de Paris

- M. Christophe Monin, directeur du mécénat et du développement
- Mme Camille Assouline, responsable du pôle développement du mécénat et parrainage d'entreprises

Établissement public du château, du musée et du domaine national de Versailles

- Mme Catherine Pégard, présidente
- M. Thierry Gausseron, administrateur général
- M. Olivier Josse, directeur des relations extérieures
- Mme Serena Gavazzi, cheffe du service mécénat et relations internationales

Centre national d'art et de culture Georges Pompidou (CNAC-GP)

- Mme Julie Narbey, directrice générale
- Mme Raphaëlle Haccart, responsable mécénat et partenariats

Association pour le Rayonnement de l'Opéra national de Paris (AROP)

- M. Jean-Yves Kaced, directeur

Fondation du patrimoine

- M. Guillaume Poitrinal, président du conseil d'administration
- Mme Célia Verot, directrice générale
- Mme Bénédicte Brisset, directrice administrative et financière
- M. Christian Bécart, délégué régional Centre-Val-de-Loire
- M. Claude Joly, ancien délégué régional Centre-Val-de-Loire
- M. Olivier Gronier, délégué régional Normandie

Ainsi que les chargés de mission, des responsables départementaux, des responsables des clubs de mécènes et des entrepreneurs, membres de clubs de mécènes de la Fondation du patrimoine en Centre-Val-de-Loire et Normandie.

Fondation Agir contre l'exclusion (FACE)

- M. Gérard Mestrallet, président du conseil d'administration
- M. Vincent Baholet, délégué général
- M. Olivier Fournier, ancien directeur des ressources
- Mme Claire Gravereau, commissaire aux comptes (KPMG)
- Mme Alexandra Claudios, ministère de l'intérieur, membre du conseil d'administration

Fondation d'entreprise Louis Vuitton

- Mme Sophie Durrleman, directrice déléguée
- M. Nicolas Bazire, membre du conseil d'administration
- M. Jean-Jacques Guiony, fondé de pouvoir
- M. Simon Beillevaire, commissaire aux comptes (Mazars)
- M. Cyrille Brouard, commissaire aux comptes (Mazars)

Haut conseil à la vie associative

- Mme Chantal Bruneau, secrétaire générale
- M. Thierry Guillois, membre du Bureau
- M. Philippe-Henri Dutheil, membre du Bureau

Fondation de France

- Mme Axelle Davezac, directrice générale
- Mme Dominique Lemaistre, Directrice du mécénat

Association Admical

- M. François Debiesse, président
- Mme Sylvaine Parriaux, déléguée générale
- Mme Léa Morgant, responsable juridique et affaires publiques
- Me Olivier Binder, avocat, membre du conseil d'administration

Personnalités :

- M. Jean-Jacques Aillagon, ancien ministre de la culture et de la communication
- M. Andrea Grifoni, OCDE, *Policy analyst Tax division*
- M. Camille Landais, professeur d'économie, *London School of Economics*

Région Centre-Val-de-Loire

- M. Claude Quillivic, chef du service patrimoine et inventaire, direction de la culture et du patrimoine
- Mme Florence Vassal, adjointe

MEDEF 45 / UDEL

- M. Francis Lheure, président
- Mme Olga Guitton, vice-présidente

Région Normandie

- M. Vincent Aubin, chef du service Développement du Patrimoine et Attractivité

Département de l'Orne

- M. Servanne Desmoulins, cheffe de la mission patrimoine et musée du département de l'Orne

Annexe n° 3 : la fiscalité en faveur du mécénat à l'étranger

1) Quelques exemples de fiscalité du mécénat en Europe

En matière de dépense fiscale de mécénat, les pays disposant d'un patrimoine culturel et historique important ont mis en place des outils dynamiques.

Ainsi, en Italie, le législateur a introduit en 2015, une mesure de crédit d'impôt de 65 %, plafonné à 5 % du bénéfice net, en faveur toutefois du seul mécénat de sauvegarde du patrimoine culturel. Pour les autres organismes sans but lucratif, un abattement de la base imposable est prévu, plafonné à 2% du bénéfice imposable.

En Espagne, la réduction d'impôt représente 35 % de la valeur du don. Elle est toutefois plafonnée à 10 % de l'assiette imposable (déduction pouvant aller jusqu'à 40 % pour le financement des programmes gouvernementaux prioritaires).

Aux Pays-Bas, l'entreprise peut déduire jusqu'à 50 % de ses revenus imposables avec un plafond de 100 000 €, montant accru pour les dons aux institutions culturelles (150 % de réduction avec un plafond de 105 000 €).

Dans les pays où l'engagement des particuliers comme des entreprises est plus ancien qu'en France, les incitations fiscales demeurent limitées dans un souci de distinction entre les notions de don privé et de subvention publique.

La Suisse a ainsi prévu, au niveau fédéral, la possibilité de déduire, dans le cadre de l'impôt fédéral direct, jusqu'à 20 % du bénéfice net des dons en faveur d'organisations qui poursuivent des buts d'utilité publique, sans préjudice des compétences propres des cantons.

Au Luxembourg, le don, d'un montant minimal annuel de 120 €, doit être fait au profit d'une fondation ou d'une association reconnue d'utilité publique par arrêté grand-ducal ou au profit d'un des organismes limitativement énumérés par la loi. Dans cette hypothèse, le montant maximal annuel déductible ne peut pas dépasser les 20 % du total des revenus nets et un montant plafond de 1 M€.

En Allemagne, il est prévu que les dons viennent réduire l'assiette de l'impôt sur les sociétés ainsi que celle de la taxe professionnelle. Cette déduction est possible dans la limite de 20 % du bénéfice imposable (ou dans la limite de 2 % du chiffre d'affaires augmenté des salaires versés au cours de l'année).

Au Royaume-Uni, les entreprises déduisent les dons du résultat global avant l'imposition. Les entreprises individuelles peuvent bénéficier du dispositif du « *Gift Aid Scheme* » applicable aux particuliers.

En Belgique, les entreprises peuvent déduire de leurs bénéfices les libéralités qu'elles effectuent notamment à certaines institutions culturelles. Le montant total des libéralités déductibles de l'ensemble des revenus nets d'une société ne peut pas excéder 5 % de l'ensemble des revenus imposables par exercice social, ni 500 000 € par an.

2) La fiscalité du mécénat d'entreprise en Amérique du Nord

En Amérique du Nord, la philanthropie est d'abord le fait des personnes physiques ainsi que de leurs fondations et trusts.

Aux États-Unis, *Giving USA* estimait ainsi que, sur plus de 390 Md\$ en 2016, l'engagement des particuliers représentait 72 % du montant global des dons et que les dons des entreprises en constituaient 5 %. Il est intéressant de relever que le régime fiscal est d'ailleurs faiblement incitatif. Le don fait par une entreprise à un organisme qualifié donne seulement la possibilité de déduire ce don du revenu imposable de l'entreprise dans la limite des 10 % de revenu imposable. Il ne peut procurer de bénéfice pour l'entreprise. Si tel est le cas, le montant de la déduction correspondra au don net, c'est à dire le montant du don diminué de la valeur marchande des contreparties procurées.

Au Canada, le législateur a prévu que les dons faits à des « charités enregistrées » sont déductibles des revenus imposables à hauteur de 75 % et de 100 % pour les dons versés aux organismes de bienfaisance provincial. Ainsi, en 2014, 89 600 entreprises ont bénéficié de ce dispositif pour une dépense fiscale évaluée à 495 millions de dollars canadiens.

Annexe n° 4 : la procédure applicable aux trésors nationaux et aux œuvres d'intérêt patrimonial majeur

En matière de biens culturels, le principe est la liberté de circulation, mais un propriétaire désireux de vendre une œuvre à l'étranger doit demander un certificat d'exportation en fonction de la nature et de la valeur du bien. Ce certificat est ainsi obligatoire pour les peintures d'une valeur supérieure à 100 000 € ou les sculptures de plus de 50 000 € datant de plus de cinquante ans, ou pour les pièces archéologiques d'une ancienneté supérieure (cent ans) quel que soit leur montant.

Le classement d'une œuvre d'art comme « trésor national » permet à l'administration d'empêcher son propriétaire de l'exporter. L'œuvre doit correspondre à la définition légale, à savoir présenter un « intérêt majeur pour le patrimoine national au point de vue de l'histoire, de l'art ou de l'archéologie ». Lorsque le ministère de la culture (en l'occurrence les responsables des « grands départements patrimoniaux ») estiment qu'une œuvre peut être qualifiée de trésor national, ils saisissent une commission administrative, la commission consultative des trésors nationaux qui émet un avis consultatif. Il appartient ensuite au ministre de la culture de décider du classement de l'œuvre comme trésor national et de notifier au propriétaire le refus de délivrance d'un certificat d'exportation.

L'État dispose alors de trente mois pour faire une offre d'achat au propriétaire. La loi du 10 juillet 2000 a modifié la procédure en vigueur afin de mieux équilibrer les droits de l'État et ceux du propriétaire. Dans ce cas d'un refus du propriétaire de vendre l'œuvre à l'État, la détermination du prix est confiée à des experts. L'État peut maintenir son offre d'achat. Si le propriétaire la repousse, le certificat est à nouveau refusé (le refus de certificat pourra être renouvelé indéfiniment). Si, au contraire, l'État renonce à l'acquisition, il doit délivrer un certificat d'exportation et l'œuvre peut donc quitter le territoire national.

La procédure visant les œuvres d'intérêt patrimonial majeur prévoit aussi la saisine la commission consultative des trésors nationaux, le ministre de la culture prononçant, dans ce cas également, le classement en vue de leur acquisition.

Annexe n° 5 : le financement participatif dans le secteur culturel

Après s'être développé dans différents secteurs, le financement participatif est apparu assez récemment dans le secteur culturel, en particulier dans le domaine du patrimoine.

De nouveaux opérateurs se sont intéressés à ce domaine au cours des dernières années. Ainsi, la plateforme Dartagnans se veut une plateforme de financement participatif exclusivement dédiée au rayonnement et à la préservation de patrimoine, de l'art et de la culture en France. Elle a pour objet d'aider les acteurs à trouver des financements et leur permettre de se moderniser avec divers outils numériques et de communication innovants. D'autres plateformes à vocation généraliste, telles Ulule, KissKissBankBank, MyMajorCompagny ou Comméon, ont étendu leur activité au secteur culturel. Les projets peuvent ou non ouvrir droit à une déduction fiscale.

Si leur activité dans le secteur culturel consiste essentiellement à collecter des fonds en faveur de projets, ces plateformes ont parfois mis en œuvre des mécanismes de sauvegarde du patrimoine innovants. La plateforme Dartagnans s'est aussi fait connaître par l'organisation de l'acquisition du château de la Mothe-Chandeniers sous la forme d'une copropriété dans laquelle les particuliers pouvaient acquérir une part du château.

Plusieurs grands établissements publics culturels ont cherché à développer les souscriptions auprès de particuliers, voire d'entreprises, pour financer des projets (acquisitions, restauration d'œuvres, etc.). Certaines les organisent directement comme le Louvre avec ses opérations « tous mécènes » ; d'autres ont fait ponctuellement appel aux plateformes de financement participatif tels le Musée d'Orsay et le Centre des monuments nationaux avec le prestataire KissKissBankBank ou le musée Guimet avec Dartagnans.

Annexe n° 6 : les différentes formes de fondations et les fonds de dotation

Il existe actuellement sept formes de fondations, trois de portée générale et quatre spécialisées.

1- Les trois principaux types de fondations sont les fondations reconnues d'utilité publique, les fondations abritées et les fondations d'entreprise.

Les fondations reconnues d'utilité publique (FRUP) sont régies par la loi du 23 juillet 1987. L'utilité publique est reconnue par le Conseil d'État ; les fondateurs sont minoritaires au conseil d'administration et l'État est représenté dans les instances.

Les fondations abritées ont été instituées par la loi n° 90-559 du 4 juillet 1990 qui modifie l'article 20 de la loi du 23 juillet 1987. Contrairement aux FRUP, elles sont dépourvues de la personnalité morale. Elles prennent la forme d'un apport d'un actif à une FRUP dont les statuts prévoient qu'elle peut être abritante et exercent leur activité d'intérêt général sous l'égide de ces dernières.

Les fondations d'entreprise ont également été instituées par la loi du 4 juillet 1990. Autorisées par arrêté préfectoral, elles sont créées fondée pour une durée limitée (au moins cinq ans) par des sociétés civiles ou commerciales, des établissements publics industriels et commerciaux, des coopératives ou des mutuelles, qui peuvent rester majoritaire au conseil d'administration. Les fondateurs s'engagent sur le plan financier dans le cadre d'un programme d'action pluriannuel. En revanche, les dons sont limités aux salariés, mandataires sociaux, sociétaires, adhérents, et ne peuvent provenir de particuliers.

2- Postérieurement à ces trois formes juridiques, quatre autres types de fondations, à vocation plus spécialisée, ont été instituées :

Les fondations de coopération scientifique ont été instituées par la loi n° 2006-450 du 18 avril 2006 de programme pour la recherche. Leur mission d'intérêt général est limitée à la recherche et à l'enseignement supérieur. Relevant du régime de la FRUP, elles sont néanmoins créées par simple décret, et ses fondateurs peuvent être majoritaires au conseil d'administration.

Les fondations universitaires ont été introduites par la loi n° 2007-1199 du 10 août 2007 relative aux libertés et responsabilités des universités. Elles se placent sous l'égide d'un établissement public à caractère scientifique, culturel et professionnel et sont dépourvues de la personnalité morale.

Les fondations partenariales ont été instituées par la même loi. Créées par un établissement public à caractère scientifique, culturel et professionnel, leur régime s'apparente à celui de la fondation d'entreprise. Toutefois, elles peuvent être créées pour une durée indéterminée et ont la capacité à recevoir largement dons et legs.

Les fondations hospitalières ont été introduites par la loi n° 2009-879 du 21 juillet 2009 portant réforme de l'hôpital et relative aux patients, à la santé et aux territoires. Créées par simple décret, elles relèvent du régime de la FRUP. Néanmoins, les fondateurs, un ou plusieurs établissements publics de santé, peuvent être majoritaires au conseil d'administration.

3-Les fonds de dotation sont, pour leur part, issus de la loi n° 2008-776 du 4 août 2008 de modernisation de l'économie. Créés par une simple déclaration assortie du dépôt en préfecture des statuts, ils ont été conçus comme un outil souple de la philanthropie. Leur dotation de 15 000€ minimum, consommable ou non, doit être au service d'une mission d'intérêt général. Les fonds de dotation peuvent recevoir des dons, mais en aucun cas des fonds publics. Leur gouvernance est libre, sous réserve de compter au moins trois administrateurs.

Annexe n° 7 : principales formalités administratives et obligations déclaratives des fondations et fonds de dotation

Les textes applicables aux fondations et aux fonds de dotation ont défini les formalités administratives afférentes à leur création et à la modification de leurs statuts, à la représentation et au rôle de contrôle l'État, ainsi qu'à leurs obligations déclaratives. Des règles différentes s'appliquent à chaque type de fondation et aux fonds de dotation.

Pour les FRUP, les formalités administratives liées à leur création sont exigeantes puisque ces fondations n'acquièrent la personnalité morale qu'à la parution d'un décret en conseil d'État. La modification des statuts obéit à la même procédure. L'État (souvent plusieurs ministères) est représenté sous des formes qui peuvent varier, en tant que membre du conseil d'administration ou à l'extérieur de celui-ci, en tant que commissaire du Gouvernement.

Les FRUP doivent publier leurs comptes annuels au Journal officiel des associations lorsqu'elles reçoivent plus de 153 000 € de dons ou de subventions, et adresser, chaque année, à la préfecture de leur siège, au ministère de l'Intérieur et aux ministères de tutelle, un rapport d'activité, le budget prévisionnel, le rapport du commissaire aux comptes ainsi que les comptes annuels. Elles doivent aussi établir un compte d'emploi des ressources collectées auprès du public lorsqu'elles reçoivent des dons issus de la générosité du public

Pour les fondations d'entreprise, les formalités administratives liées à la création et à des modifications statutaires ultérieures sont très allégées par rapport à celles imposées aux FRUP puisqu'une autorisation administrative (préfectorale) suffit. L'État n'est pas représenté auprès des fondations d'entreprise.

Les obligations déclaratives sont plus légères que celles applicables aux FRUP et aux fonds de dotation. Les fondations d'entreprise doivent adresser, chaque année, à la préfecture de leur siège, un rapport d'activité, le rapport du commissaire aux comptes ainsi que les comptes annuels, dans les six mois de la clôture de l'exercice. Les préfets s'assurent de la régularité du fonctionnement de la fondation d'entreprise. À cette fin, ils peuvent se faire communiquer tous documents et procéder à toutes investigations utiles.

Pour les fonds de dotation, les formalités liées à leur création ou à la modification de leurs statuts sont encore plus allégées que dans les deux types de fondations ci-dessus. Seule une déclaration en préfecture est requise. L'État n'est pas représenté au sein des fonds de dotation.

En revanche, les obligations déclaratives sont plus importantes que celles imposées aux fondations d'entreprise. Les fonds de dotation doivent publier dans un délai de six mois à compter de la clôture de l'exercice leurs comptes ainsi qu'un compte d'emploi des ressources collectées auprès du public s'ils reçoivent des dons issus de la générosité du public. Ils doivent en outre transmettre à la préfecture un rapport d'activité ainsi que les comptes annuels avec le rapport du commissaire aux comptes. Comme dans le cas des fondations d'entreprise, le préfet peut se faire communiquer tous documents et procéder à toutes investigations utiles.

Les fondations abritées, qui ne disposent pas de la personnalité morale, sont dispensées de l'intervention administrative pour leur création, ne compte aucun représentant de l'État, si ce n'est celui présent auprès de la fondation abritante, et n'ont pas d'obligations déclaratives propres.

Annexe n° 8 : le mécénat au sein des grandes institutions culturelles du ministère de la culture

Alors que le mécénat culturel n'apparaît plus comme le principal objet du mécénat des entreprises, il reste de loin le plus étudié. Pour autant, cette situation ne doit pas surprendre. La culture est le secteur historique du mécénat, ce qui explique que la loi du 1^{er} août 2003 ait été portée par le ministre de la culture. Le mécénat culturel est aussi l'un des plus visibles pour le public, qu'il porte sur de grandes expositions, des restaurations de bâtiment prestigieux ou l'achat d'œuvres.

Il est aussi l'un des mieux structurés, en raison de l'existence continue depuis quinze ans d'une mission de suivi du mécénat au sein du ministère de la culture et de la communication, et du fait qu'il bénéficie pour une partie à des organismes publics qui en assurent un suivi précis. Le panorama général des générosités paru en avril 2018¹⁵⁹ soulignait qu'en 2016, plus des deux tiers (68,37 %) des dons et legs attribués à des opérateurs de l'État avaient porté sur des organismes du secteur culturel.

1) Le développement du mécénat dans le cadre d'un objectif de progression des ressources propres

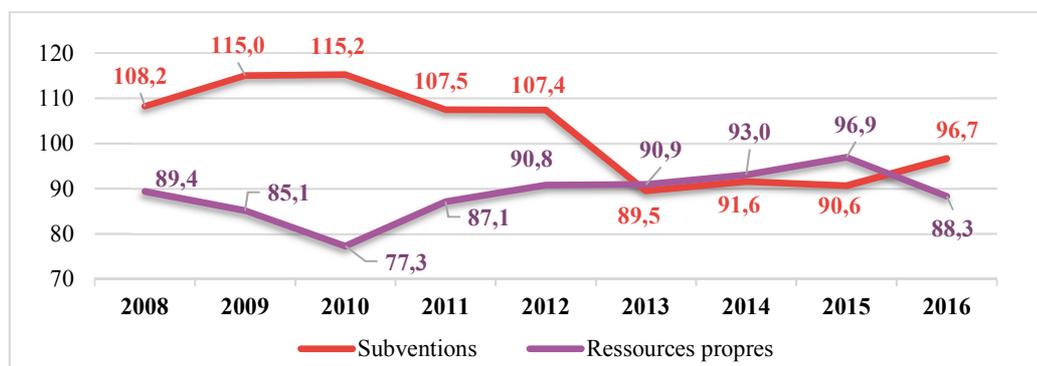
Après une première étape de développement du mécénat à la suite de la loi du 1^{er} août 2003, le mécénat est devenu dans les années 2010 une priorité pour tous les grands établissements publics culturels sous tutelle de l'État, afin de compenser la baisse des subventions pour charges de service public versées par le ministère de la culture. Les chantiers successifs de réforme de l'État ont consacré cette priorité qu'il s'agisse de la révision générale des politiques publiques (RGPP) mise en œuvre de 2007 à 2012¹⁶⁰ ou de la modernisation de l'action publique (MAP) qui lui a succédé. Ils ont été déclinés dans les contrats pluriannuels d'objectifs et de performance conclus par le ministère de la culture et ses établissements publics.

L'effet de ciseau engendré par la baisse de la subvention de l'État et la progression des ressources propres apparaît nettement dans le cas du Louvre (cf. graphique ci-après), les premières étant pour la première fois inférieures aux secondes en 2013. Après s'être maintenue pendant deux ans, cette situation a évolué en 2016 avec la forte baisse des recettes de billetterie qui a suivi les attentats à Paris.

¹⁵⁹ Panorama national des générosités – avril 2018 – réalisé sous l'égide de la Fondation de France en partenariat avec plusieurs structures privées.

¹⁶⁰ Elle assignait au ministère de la culture un objectif de « développement des ressources propres des établissements publics et la maîtrise de leurs coûts [...], afin d'alléger la part des subventions de l'État dans leur budget »

L'exemple du musée du Louvre : évolution des produits de 2008 et 2016 (en M€)



Source : Cour des comptes, à partir des comptes financiers

NB : les comptes 77 « produits exceptionnels » et 78 « Reprises sur amortissements et provisions » ne sont pas pris en compte

Les autres grands opérateurs culturels ont connu des évolutions similaires comme l'Opéra de Paris dont les ressources propres ont dépassé pour la première fois les subventions publiques en 2014.

Dans ce contexte, le mécénat et le parrainage, souvent comptabilisés ensemble, apparaissent comme la seconde catégorie de ressource propre après les recettes de billetterie¹⁶¹, comme le montre l'exemple de l'Opéra national de Paris.

Évolution des ressources propres de l'Opéra national de Paris de 2011 à 2016

En M€	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Billetterie	57,8	66,2	56,2	68,5	64,1	68,0
Mécénat et partenariat	8,5	9,1	9,4	9,3	12,1	13,9
Autres recettes commerciales	13,7	16,4	16,0	18,5	18,4	16,9
Ensemble des ressources de l'établissement	197,1	207,3	194,0	206,7	202,2	202,2

Source : rapport d'activité 2016 de l'Opéra national de Paris

Si beaucoup d'acteurs du secteur culturel craignent voire critiquent une tendance à un certain désengagement financier de l'État qui serait compensé par le mécénat, l'observation paraît porter plus sur l'ensemble des ressources propres que sur les seules ressources provenant du mécénat et du parrainage. Ces derniers demeurent pour la plupart des institutions culturelles des ressources d'appoint.

¹⁶¹ Les autres ressources propres commerciales sont constituées des locations d'espaces, des redevances de concessions ou délégations de service public (restaurants, librairies-boutiques, etc.), expositions à l'étranger ou plus marginalement de produits de licence de marque.

2) La structuration progressive du mécénat

a) La très grande diversité des organisations mises en place

Face à la nécessité de développer le mécénat, les institutions culturelles sous la tutelle de l'État se sont structurées plus ou moins rapidement, et selon des modalités variables.

Le musée du Louvre et l'Opéra national de Paris font assurer tout ou partie de l'activité de collecte des dons par des structures associatives, respectivement la société des amis du Louvre et l'association pour le rayonnement de l'Opéra de Paris (AROP), ces deux structures étant liées aux deux établissements publics par des conventions régissant leurs relations. Les autres grands établissements publics assurent eux-mêmes la gestion du mécénat.

Les effectifs consacrés au mécénat et au partenariat sont également très variables, même si les comparaisons sont assez difficiles à établir en raison de périmètres d'activité différents (certains gèrent les locations d'espaces contrairement à d'autres). Le Louvre dispose depuis les années 2000 d'un effectif de l'ordre d'une quinzaine de collaborateurs, sans compter les salariés de la société des amis du Louvre ou du Fonds de dotation. L'AROP dispose d'un effectif de 28 personnes dont la majeure partie est dédiée au mécénat des entreprises, aux dons des particuliers et aux opérations de parrainage, les locations d'espaces relevant de l'établissement public lui-même. La Philharmonie de Paris a constitué depuis son ouverture au public un service d'une douzaine de personnes.

À l'inverse, les services chargés du mécénat au Centre Pompidou ou au Château de Versailles sont constitués de quelques agents seulement.

b) La diversification des modes d'intervention et le recours à de nouveaux outils juridiques et financiers

D'une manière générale, le mécénat des entreprises et celui, assez proche, des grands mécènes individuels, s'organisent, soit autour de grands projets à mécéner, soit autour de clubs de mécènes.

Après avoir montré une certaine prudence vis-à-vis des fonds de dotation institués par la loi du 4 août 2008, alors que cet outil se développait considérablement dans le secteur privé, plusieurs grands établissements publics culturels disposent, ou s'approprient à disposer de fonds de dotation.

Les fonds de dotation dans les grands établissements publics culturels

Le Fonds de dotation du musée du Louvre constitue un cas exceptionnel. Créé par le musée à la suite de l'accord international relatif au Louvre Abou Dabi et de la loi de 2008 précitée, il a pour mission essentielle de recevoir et gérer, en les capitalisant, les ressources provenant de la licence de marque cédée dans le cadre de l'accord avec Abou Dabi.

Il peut aussi recevoir tous types de dons. Le développement de ces derniers, d'un montant parfois peu élevé et affectés à des actions précises par les donateurs a vite rendu leur gestion complexe et entraîné fin 2015 la création, au sein même du fonds de dotation, trois fonds collectifs répondant à des thématiques assez vastes : « rayonnement des collections », « ouverture et transmission » et « valorisation du patrimoine architectural ».

Le capital n'étant pas consommable, seuls les revenus de ce capital peuvent revenir au musée du Louvre pour « l'assister dans l'accomplissement de ses œuvres et missions d'intérêt général ».

Doté d'un capital initial de 120 M€ auxquels se sont ajoutés divers dons, le portefeuille du fonds était valorisé fin 2017 à 194,5 M€, avec une performance annualisée de + 6,5 %. Le capital sera abondé en 2018 à partir du nouveau versement effectué à l'inauguration du Louvre Abou Dabi au titre de la licence de marque. Un premier versement au musée de 6 M€ a été effectué en 2017 afin de soutenir un projet d'investissement, le projet Pyramide ; un nouveau versement d'un montant équivalent est prévu en 2018 pour d'autres projets d'investissement de l'établissement. Les moyens considérables gérés par ce fonds de dotation en font un cas exceptionnel.

L'Académie de France à Rome (Villa Médicis) a un temps envisagé la création d'un fonds de dotation dans la perspective de la célébration des 350 ans de l'institution, mais a finalement renoncé à ce projet compte tenu de montants limités attendus et du constat qu'ils ne seraient pas récurrents.

Le Centre Pompidou a lui aussi créé en mars 2018, avec des entreprises, un fonds de dotation appelé Centre Pompidou accélérations, destiné à diversifier ses modes d'action dans le domaine de l'art contemporain et à rapprocher un nombre limité d'entreprises mécènes et d'artistes contemporains de l'établissement. Ce fonds doit fédérer une dizaine d'entreprises-mécènes qui apportent une contribution fixe sur plusieurs années.

Si le Centre Pompidou en est l'instigateur, il ne le préside pas, cette fonction étant dévolue à un mécène et n'apporte aucune contribution financière. Il assure en revanche le suivi scientifique des projets. Il fonctionne autour de quatre principes :

-une thématique annuelle choisie à partir de propositions du Centre Pompidou, en l'occurrence « pouvoir des émotions » pour la saison 2018/2019 ;

-l'organisation d'un sommet qui rassemble au Centre Pompidou, les professionnels des mondes de la recherche et des sciences, du monde économique, ainsi que des artistes, créateurs, des dirigeants d'entreprise et d'organisations venus du monde entier, autour de la thématique annuelle ;

-une série de résidences d'artistes de plusieurs semaines au sein des entreprises membres du Fonds de dotation ;

-une exposition thématique prévue en octobre 2019 au Centre Pompidou, enrichie des œuvres produites dans les entreprises.

L'Opéra de Paris envisage aussi de créer un fonds de dotation pour fédérer quelques entreprises, selon des bases semble-il assez proche de celles du fonds de dotation créé par le Centre Pompidou (nombre limité de mécènes, montants forfaitaires).

Même s'ils concernent plus le mécénat des particuliers que celui des entreprises, de modes nouveaux d'intervention sont également apparus. Les souscriptions publiques ont pris des formes diverses :

- à l'Opéra national de Paris, l'opération « adoptez un fauteuil » lancée en mai 2017 permettait d'avoir une plaque gravée à son nom sur un fauteuil de l'Opéra Garnier ; le don minimal était de 1 500 € pour les particuliers et de 20 000 € pour les entreprises pour un objectif à atteindre de 1 million d'euros ;
- au Louvre, le principe de souscriptions publiques a été en novembre 2010 sous l'appellation « tous mécènes » pour acquérir le tableau *Les Trois Grâces* de Lucas Cranach. Elle a suscité l'intérêt de 7 200 donateurs qui ont procuré, avant la date limite prévue (31 janvier 2011), la somme attendue (1 M€). Depuis lors, six autres souscriptions ont été lancées, à raison

d'environ une par an, avec une alternance entre l'acquisition et la restauration d'œuvres. Dans tous ces cas, la souscription ne constitue qu'une partie du financement nécessaire et a complété des apports publics et d'entreprises mécènes ;

- Au musée d'Orsay, le choix a été fait en 2014 de recourir à une plateforme de financement participatif, Ulule, pour contribuer au financement de la restauration du tableau L'Atelier du peintre de Gustave Courbet ; 1334 particuliers ont apporté plus de 150 000 € pour participer au financement de la restauration de ce tableau en 80 jours ; cet apport conjugué à celui des entreprises mécènes a permis de financer plus de la moitié de la restauration.

Annexe n° 9 : l'arrêt de la CJUE du 27 janvier 2009, Persche contre Finanzamt Lüdenscheid

Dans son arrêt, la Cour de justice de l'UE (CJUE) a établi en premier lieu que la déductibilité fiscale de dons transfrontaliers relève de la libre circulation de capitaux, garantie par le droit communautaire. Elle note en particulier que les dons et donations apparaissent dans l'annexe de la directive 88/361¹⁶², relative à la mise en œuvre de cette liberté, à laquelle cette Cour reconnaît une valeur indicative pour la qualification d'une opération comme relevant de ce domaine.

La non-déductibilité en Allemagne des dons versés à des organismes reconnus d'intérêt général établis dans d'autres États membres constitue, selon la CJUE, une restriction à la liberté de circulation des capitaux, car elle est susceptible d'affecter de façon significative l'attitude du donateur. En particulier la Cour réfute l'argument selon lequel cette mesure serait justifiée par le fait que seuls les organismes d'intérêt général établis dans l'État membre du donateur déchargent cet État de ses missions traditionnelles et, partant, lui permettent de réaliser des économies budgétaires. Selon la CJUE, la nécessité de prévenir la réduction des recettes budgétaires ne peut pas constituer une raison impérieuse d'intérêt général pouvant justifier une entrave à la libre circulation des capitaux.

Certes, la Cour reconnaît qu'un État membre peut limiter l'application de la déduction fiscale aux dons versés au profit des seuls organismes d'intérêt général poursuivant certains objectifs spécifiques visés par sa propre législation. En effet, le droit communautaire n'impose pas aux États membres de faire en sorte que les organismes étrangers reconnus d'intérêt général dans leur État membre d'origine bénéficient automatiquement de la même reconnaissance sur leur territoire. Cependant, lorsqu'un organisme reconnu d'intérêt général remplit les conditions imposées par la législation de l'État du donateur, il ne saurait faire l'objet de discrimination au seul motif qu'il n'est pas établi sur le territoire de cet État.

En outre, la législation contestée ne peut pas être justifiée par la nécessité de préserver l'efficacité des contrôles fiscaux. En effet, les autorités fiscales concernées peuvent exiger du contribuable les preuves qu'elles jugent nécessaires pour apprécier si les conditions de déductibilité de dépenses sont réunies. La Cour estime également qu'il n'est pas contraire au principe de proportionnalité de contraindre l'État membre du donateur de vérifier ou de faire vérifier le respect des conditions imposées aux organismes d'intérêt général concernés, le cas échéant, en ayant recours au mécanisme de coopération entre les autorités fiscales des États membres.

¹⁶² Directive 88/361/CEE du Conseil du 24 juin 1988 pour la mise en œuvre de l'article 67 du Traité.

Annexe n° 10 : note méthodologique relative à l'étude sur « l'élasticité prix » du don en France

La méthode consiste à comparer, avant et après la réforme fiscale, deux groupes de ménages : les ménages imposables sont considérés comme « le groupe de traitement » : leurs dons sont susceptibles d'être affectés par la réduction du prix du don; les ménages non imposables constituent « le groupe de contrôle »: ils ne bénéficient pas de la réduction d'impôt pour dons aux œuvres, mais ils sont affectés comme les ménages imposables par l'ensemble des autres chocs temporels susceptibles d'influencer la générosité des Français.

Néanmoins, pour que la méthode d'estimation en double différence soit valide, il convient que le groupe de contrôle et le groupe de traitement soient suffisamment proches, afin qu'il soit raisonnable de poser que les deux groupes subissent les mêmes chocs temporels.

Il est ainsi nécessaire de contrôler l'effet du revenu, celui-ci étant le premier déterminant du statut d'imposabilité et un déterminant majeur de la générosité des ménages. La méthode retenue prend en compte l'une des particularités du système fiscal français, à savoir le mécanisme du quotient familial, qui pour un niveau de revenu donné conduit à d'importantes discontinuités dans le statut d'imposabilité en fonction du nombre de personnes à charge du ménage.

L'effet causal des incitations fiscales est estimé en comparant l'évolution du don, avant et après les réformes du taux de réduction d'impôt, pour des foyers ayant le même niveau de revenu, certains étant imposables (« le groupe de traitement »), d'autres étant non imposables en raison de leur configuration familiale (« le groupe de contrôle » ou « contrefactuel »).

Annexe n° 11 : le calcul de la base de la CVAE et la nature comptable de la dépense de mécénat

Pour le calcul de la taxe professionnelle, l'ancien article 1647 B sexies du CGI définissait la valeur ajoutée comme « l'excédent hors taxe de la production sur les consommations de biens et services en provenance de tiers ». Sur ce fondement, l'administration fiscale ainsi que les juges du fond ont longtemps considéré que les dépenses de mécénat, en tant que libéralités, ne répondaient pas à cette définition et rejetaient ainsi leur déduction du calcul de la valeur ajoutée.

Dans une décision du 9 mai 2018 (n° 388209, *Caisse Régionale du Crédit Agricole Mutuel de Pyrénées Gascogne*), le Conseil d'État vient de décider le sort à réserver aux dépenses de mécénat pour déterminer la valeur ajoutée servant d'assiette à la CVAE¹⁶³.

Comme le relevait le rapporteur public dans une affaire similaire, « sauf si une solution purement fiscale était retenue, elle conduit notamment à s'interroger le cas échéant sur leur nature intrinsèque (dons ou non), sur leur différence avec les dépenses de parrainage, sur l'existence ou non d'une contrepartie à de telles dépenses si elles sont regardées comme des dons et sur la pratique comptable justifiant le classement des dons en charges d'exploitation s'ils ont un caractère récurrent ou en charges exceptionnelles dans les autres cas ».

Depuis de nombreuses années, les services fiscaux contestaient la minoration de la valeur ajoutée pour la taxe professionnelle, et pour la CVAE, à hauteur des dépenses de mécénat, au motif qu'elles ouvraient droit à une réduction d'impôt sur les sociétés, présentaient un caractère exceptionnel, constituaient des libéralités, et donc n'étaient pas constitutives de « consommations de biens et services en provenance de tiers ». Le Conseil a toutefois décidé qu'en l'absence de dispositions législatives spécifiques, et dans le silence des réglementations comptables applicables, que le mécénat engagé chaque année par une entreprise relève du résultat d'exploitation et ne constitue pas une libéralité.

Les entreprises concernées par cette décision ont la possibilité de déposer des réclamations contentieuses afin d'obtenir un nouveau calcul de la valeur ajoutée et donc de la CVAE au titre des années encore ouvertes à réclamation. Les entreprises qui organisent leur stratégie de mécénat à travers leur propre fondation (fondations d'entreprise, fonds de dotation) pourront désormais passer leurs dépenses de mécénat en charges d'exploitation.

¹⁶³ Pour calculer la CVAE, qui représente plus de 8 % des recettes réelles de fonctionnement des collectivités locales, il est nécessaire de déterminer la valeur ajoutée taxable, à partir de la comptabilité, puis le taux de la CVAE, qui dépend du chiffre d'affaires de l'entreprise.

Annexe n° 12 : exemple de comparaison des régimes fiscaux pour un projet d'activité culturelle

La simulation, présentée à la Cour dans le cadre de la présente enquête, par une entreprise mécène s'applique à un projet d'activité culturelle susceptible d'être réalisé, soit dans le cadre du régime applicable au mécénat, avec la création par le mécène d'une fondation d'entreprise, soit dans un cadre commercial par l'entreprise elle-même ou une filiale créée à cet effet (dans la mesure où leur objet social le permet).

Pour un apport de 1 000 €, le coût net pour l'entreprise serait de seulement 400 € dans le cas d'un don au titre du mécénat et de 555,6 € dans le cas d'une activité conduite à titre commercial.

<i>Nature</i>	Régime fiscal du mécénat	Régime fiscal de droit commun
<i>Montant de l'apport</i>	1 000	1 000
<i>TVA récupérable</i>	0	166,6
<i>Montant hors TVA</i>	1 000	833,3
<i>Réduction d'impôt</i>	600	0
<i>Déduction du résultat imposable (hypothèse d'un taux à 33,33 %)</i>	0	277,7
<i>Coût net à terme</i>	400	555,6

Source : Cour des comptes, d'après une simulation effectuée par une entreprise mécène

Cette comparaison prend en compte les principaux paramètres suivants :

- la réduction d'impôt à hauteur de 60 % du don, prévue à l'article 238 *bis* du CGI, dans le cas d'un don au titre du mécénat ;

- un taux normal de l'impôt sur les sociétés de 33,33 % en vigueur avant 2018 applicable aux dépenses courantes ou d'investissement (via la déductibilité des annuités d'amortissement pour ces dernières) dans le cas d'une activité commerciale ;

- une hypothèse, toujours dans le cas d'une activité commerciale, selon laquelle l'essentiel des dépenses liées à l'activité ouvriraient droit à récupération de TVA¹⁶⁴, pour un total récupéré à cet titre de 166,6 € ; il est à noter qu'une part plus importante de dépenses de personnel parmi l'ensemble des dépenses donnerait lieu à un montant moindre de TVA récupérable.

Selon cette simulation, et sous réserve des hypothèses retenues, le recours au mécénat offrirait un avantage par rapport à la création d'une structure commerciale de l'ordre de 15 % du montant de l'apport. Cet écart serait à l'avenir supérieur du fait de la baisse programmée du taux normal de l'impôt sur les sociétés jusqu'à 25 % en 2022 : le coût net de l'apport pour l'entreprise s'élèverait à 625 € au lieu de 555,6 €, et l'écart représenterait donc 22,5 % du montant de l'apport de l'entreprise.

¹⁶⁴ Il a été fait l'hypothèse que les dépenses de salaires directs étaient limitées, une majeure partie des tâches étant externalisées, et que l'essentiel des autres dépenses étaient assujetties à un taux de TVA à 20 %

Le recours au régime du mécénat offre, en outre, la possibilité d'un report de l'avantage fiscal sur cinq ans et de contreparties, même si celles-ci sont rarement observées dans le cas de fondations d'entreprise.

La nécessité de conduire une activité d'intérêt général empêche en revanche toute action commerciale. Il est donc impossible de commercialiser des produits ou services (hormis à titre accessoire, par exemple dans le cas d'un lieu culturel, un restaurant ou une librairie) ou de vendre des œuvres exposées.

Par rapport à l'activité commerciale, l'activité d'intérêt général contribue toutefois plus fortement à l'amélioration de l'image de marque du mécène vis-à-vis de ses salariés, de ses clients ou du public.

Annexe n° 13 : deux cas de mécénat de compétence au musée national Picasso-Paris et au musée du Louvre

Le cas d'un mécénat de compétence au Musée national Picasso-Paris :

Dans le cadre de l'aménagement du bâtiment destiné à accueillir ses bureaux, le musée a bénéficié d'un mécénat de deux entreprises de travaux publics pour un montant total de 2 M€ TTC. L'estimation du prix des travaux par le maître d'œuvre dans le cadre d'un dossier de consultation des entreprises étant très éloigné de celle du futur mécène dans son offre (écart de 27 %), le musée a décidé de recourir à une contre-évaluation par un économiste.

Si le recours à un expert indépendant constitue une bonne pratique, il apparaît que l'ensemble des chiffrages ont été réalisés dans les conditions de droit commun, c'est-à-dire celles d'un marché de travaux mis en concurrence, et non au coût de revient (hors marge) de l'entreprise, comme le prévoient les instructions fiscales relatives au mécénat.

Après réalisation des travaux, le bénéfice de la réduction d'impôt effectué par l'entreprise mécène n'est pas, en principe, subordonné à la production d'un reçu délivré par l'organisme bénéficiaire, l'octroi d'un reçu fiscal étant réalisé par l'établissement uniquement à la demande de l'entreprise. Néanmoins, dans le cas des travaux au profit du musée, la convention de mécénat prévoyait la production d'un tel reçu dans un délai de 30 jours à compter de la réception définitive des travaux de rénovation et de la présentation des factures acquittées par les mécènes. Or dans ce délai, aucune facture n'avait été transmise au musée.

Enfin, comme le prévoyait cette même convention, les mécènes ont bénéficié de contreparties à hauteur de 25 % et ont donc commencé à les utiliser près d'un an avant la fin des travaux. Or le musée Picasso n'a été destinataire d'aucune facture acquittée par les sociétés mécènes et ne s'est pas mis en mesure de vérifier la correcte application de la convention.

Le cas d'un mécénat de compétence au Musée du Louvre :

Un mécénat de compétence, réalisé par un décorateur renommé, a porté sur le volet muséographie-scénographie de l'aménagement des salles d'exposition du mobilier des XVII^e et XVIII^e siècles.

Une première convention d'un montant de 500 000 € a été conclue en 2009 ; elle prévoyait la production avant la fin de cette même année d'un schéma de positionnement des œuvres ainsi que la définition des grandes orientations pour la décoration et la conception des éléments de la muséographie. Elle a été complétée par une convention conclue, *a posteriori*, en 2015 portant sur une prestation de conseil pour le choix des décorations et d'accompagnement lors de la mise en place des œuvres, réalisée en 2014 pour un montant de 149 258 €.

Si la première convention indiquait que « la valeur comptable de cette prestation est estimée par le mécène et sous sa responsabilité à 500 000 € », il est regrettable que le musée du Louvre n'ait disposé d'aucun document du mécène explicitant ce montant. La seconde convention prévoyait la possibilité pour le Louvre de « demander tous documents utiles lui permettant d'évaluer les coûts liés à la prestation » mais il ne les a pas demandés.

La Cour a également relevé que l'évaluation financière des contreparties accordées par le musée au mécène n'a pas été précisément évaluée dans les conventions, même si l'établissement précise qu'elles n'ont pas atteint le plafond de 25 % du montant du don¹⁶⁵.

¹⁶⁵ Aucune contrepartie valorisable n'aurait été utilisée par le mécène au titre de la première convention ; elles se seraient limitées à 3 400 € au titre de la seconde.

Annexe n° 14 : deux simulations de l'impact fiscal de dépenses de mécénat et de parrainage

Simulation du coût net pour une entreprise faisant 500 000 € de CA et 20 000 € de bénéfices, soumise au taux d'IS applicable aux PME (15 %)

<i>Modalités</i>	Parrainage	Mécénat
<i>Montant de l'investissement</i>	1 000 €	1 000 €
<i>Bénéfice fiscal avant dépense</i>	20 000 €	20 000 €
<i>Bénéfice après dépense</i>	19 000 €	20 000 €
<i>Réduction d'impôt</i>		600 €
<i>IS à payer</i>	2 850 €	2 400 €

Source : Cour des comptes

Simulation du coût net pour une entreprise faisant 100 M€ de CA et 2 M€ de bénéfices, soumise au taux d'IS normal (33,33 %¹⁶⁶)

<i>Modalités</i>	Parrainage	Mécénat
<i>Montant de l'investissement</i>	50 000 €	50 000 €
<i>Bénéfice fiscal avant dépense</i>	2 000 000 €	2 000 000 €
<i>Bénéfice après dépense</i>	1 950 000 €	2 000 000 €
<i>Réduction d'impôt</i>		30 000 €
<i>IS à payer</i>	649 935 €	636 600 €

Source : Cour des comptes

¹⁶⁶ Simulation réalisée sur la base des taux applicables à ce type d'entreprise en 2017.

Annexe n° 15 : la question du « nommage » ou « naming » dans les secteurs culturel et sportif ¹⁶⁷

Le secteur sportif :

Le contrat de naming des équipements publics fait généralement appel à trois séries d'acteurs, lesquels sont liés par deux contrats parallèles : le contrat principal conclu entre la collectivité et le titulaire exploitant de l'équipement, qui concède au titulaire un droit de nommage et un droit d'occupation de l'équipement ; le contrat de *naming* conclu entre l'exploitant titulaire du contrat principal et un opérateur qualifié de « namer », au travers duquel l'exploitant met à disposition du *namer*, à titre onéreux et pour une durée déterminée, un droit de nommage de l'équipement. La conclusion de ce contrat s'accompagne de l'attribution à l'exploitant d'une licence de marque aux fins de l'autoriser à exploiter le nom attribué à l'équipement.

Il en est ainsi de l'Accor-Hotels Arena de Paris, au Kindarena de Rouen, du Park & Suites Arena de Montpellier, du Matmut Stadium de Lyon, du Skoda Arena de Morzine, du Pubeco-Pévèle Arena d'Orchies, du MMArena du Mans, du Matmut Atlantique de Bordeaux ou du Allianz Riviera de Nice. Dans le cas de l'ancien Palais Omnisport de Paris-Bercy, le contrat de nommage, d'une durée de dix ans, prévoit ainsi le versement d'une redevance annuelle de 3,25 M€ HT pour le seul *naming*, en contrepartie de l'usage du nom du « parrain ».

Le secteur culturel :

La question a connu une acuité particulière au début des années 2000 lorsque le ministère de la culture et le musée du Louvre se sont trouvés en désaccord sur l'étendue de la pratique du « nommage ». Dans le cadre du réaménagement de la salle des États, qui présente notamment la Joconde, et de la Galerie d'Apollon, où sont exposés les bijoux de la Couronne, le ministère s'était opposé à ce que les salles portent le nom des deux mécènes, une chaîne de télévision japonaise et un groupe pétrolier français, alors que le musée était prêt à y consentir. La même opposition est apparue peu après, lorsque le musée a envisagé d'attribuer à la galerie menant à la Vénus de Milo le nom et le prénom d'un important mécène pour une longue durée avec la mention accolée le nom de la société appartenant au mécène. Le cabinet du ministre a finalement refusé ce « nommage ».

À la suite de la loi du 1^{er} août 2003, le Louvre a adopté une charte éthique du mécénat, du parrainage et des relations avec les entreprises, personnes et fondations limitant le nommage aux seuls donateurs individuels et pour des salles dépourvues d'appellations historiques. La rédaction actuelle a maintenu cette règle ; dans le cas d'espaces sans appellation historique, la proposition de nommage doit concerner des actes de parrainage ou de mécénat particulièrement importants, être limitée dans le temps et approuvée par le conseil d'administration. La charte du mécénat culturel du ministère a retenu une rédaction similaire.

¹⁶⁷ Les domaines sportif ou culturel ne sont pas les seuls concernés par le *naming*. On peut songer également à l'enseignement supérieur et la recherche. Ainsi, pour assurer en 2019 le déménagement de Télécom ParisTech et bien que la construction des futurs locaux soit financée par des fonds publics, l'école d'ingénieurs a lancé une campagne de *naming* : pour un don de 350 000 €, le donateur peut avoir un amphithéâtre de l'école à son nom, 200 000 € une salle de cours ou 100 000 € un espace de travail.

Ce principe a notamment été mis en œuvre en 2016 pour le Centre d'interprétation du Louvre. Celui-ci avait fait l'objet d'un important mécénat dans le cadre de l'accord intergouvernemental de mars 2007 entre la France et les Émirats Arabes Unis qui prévoyait un espace du Louvre portant le nom du fondateur de ce pays.

Le chantier de modernisation du Grand Palais vient d'offrir un nouvel exemple de « nommage » entrant dans le cadre du mécénat : en contrepartie d'un don de 25 M€ pour la réalisation des travaux, la société Chanel a, entre autres avantages, obtenu que l'une des entrées d'honneur du bâtiment prenne le nom de la fondatrice de la marque de couture, Gabrielle Chanel.

Annexe n° 16 : les propositions de la Fondation de France pour une simplification des statuts des fondations et fonds de dotation

La Fondation de France suggère de limiter le dispositif du mécénat à deux structures juridiques seulement : la fondation reconnue d'utilité publique (FRUP) et la fondation de petite capacité ou « fonds ».

Le cadre de cette dernière pourrait inclure des modalités tenant compte de son objet. Par exemple, une fondation de recherche pourrait être tenue d'avoir un comité scientifique ; une fondation d'une ou plusieurs entreprises pourrait être obligatoirement dotée par son/ses fondateurs d'un montant minimum de 150 000 € et limitée dans sa capacité de collecter, etc.).

Une fondation de petite capacité aurait la possibilité de s'émanciper en obtenant, avec la reconnaissance d'utilité publique, des avantages réellement discriminant : fiscalité plus favorable, capacité d'abriter d'autres fondations, etc., sous réserve qu'elle apporte les mêmes garanties que celles exigées à la création d'une FRUP.

La création et la tutelle de la fondation de petite capacité seraient confiées à la préfecture, en rétablissant un régime général de contrôle *a priori*, comparable à celui actuellement appliqué à la fondation d'entreprise. Le minimum d'apport exigible – justifié par le fait qu'une fondation est avant tout une affectation de patrimoine – pourrait être maintenu à 15 000 € dans le cas général, et à 150 000 € pour les fondations créées par une/des entreprise(s).

La création *ex nihilo* d'une FRUP demeurerait possible, y compris par legs, en maintenant la dotation minimum de 1 500 000 € actuellement exigible. La responsabilité d'autoriser la création, l'émancipation et d'exercer une tutelle sur les FRUP pourrait demeurer au ministère de l'intérieur et au Conseil d'État.

Enfin, pour corriger les dérives induites par la multiplication accélérée des statuts de fonds et fondations, d'une part, et la diminution des budgets publics, d'autre part, la Fondation de France propose de :

- soumettre les collectivités publiques aux mêmes règles que les particuliers et les entreprises en matière de conflits d'intérêt, et notamment d'interdire qu'elles puissent créer, animer et contrôler l'instance de décision de fondations dont les missions de service public sont les premières bénéficiaires ;
- réserver à la FRUP « distributive » la capacité de conférer l'appellation de fondation à l'individualisation de fonds sous son égide, afin d'éviter qu'une maison mère puisse être la première et parfois l'unique bénéficiaire de ses propres fondations abritées ;
- réserver la capacité de recevoir des legs aux seules FRUP, qui présentent de solides garanties de durée et de transparence.

La Fondation de France estime que ces mesures de simplification et de rationalisation devraient s'accompagner d'une période de transition afin de permettre à l'ensemble des structures existantes de se mettre en conformité avec le nouveau cadre.