

# ARTICLE

JURIDIQUE

L'ESSENTIEL

■ La qualification de mécénat n'exclut pas celle d'abus de biens sociaux.

■ Ainsi, en cas de dépense disproportionnée, qui plus est dans l'intérêt du dirigeant, l'abus de biens sociaux peut être caractérisé.

MÉCÉNAT

## AUX FRONTIÈRES DE L'ABUS DE BIENS SOCIAUX ?

Sur le plan fiscal, la notion de mécénat est assez claire. En revanche, un arrêt récent<sup>1</sup> montre que cela n'exclut pas le risque pénal de requalification en abus de biens sociaux pour les dirigeants de l'entreprise.



AUTEUR  
TITRE

**Xavier Delsol**  
Avocat associé,  
cabinet Delsol avocats,  
responsable du département  
« Associations et économie sociale »

Une société ne peut avoir d'autre finalité que « de partager les bénéfices ou de profiter des économies » résultant du contrat<sup>2</sup>. Certes, il est aujourd'hui de plus en plus demandé aux entreprises d'adopter un comportement responsable en matière sociale et environnementale à travers le développement de la responsabilité sociale des entreprises (RSE), mais cela reste volontaire<sup>3</sup> par rapport à l'objectif légal unique imposé aux sociétés. Il en résulte, au moins en apparence, une certaine contradiction avec le mécénat, qui est par nature un acte gratuit.

Hormis le cas particulier des entreprises labellisées « d'utilité sociale » au titre de la récente loi relative à l'économie sociale et solidaire, mais qui, parce que trop récent, reste encore à définir, il

n'existe pas d'intermédiaire entre la forme juridique des sociétés, en principe tout entières vouées à la recherche du profit, et celle des organisations non lucratives – telles que les associations, fondations reconnues d'utilité publique et d'entreprise, fonds de dotation –, au contraire exclusivement destinées à un but « autre que de partager des bénéfices »<sup>4</sup> et/ou d'intérêt général. Les unes et les autres ne peuvent donc cohabiter qu'avec parcimonie de peur, pour certains, d'une « contamination » inacceptable. Ainsi, la doctrine fiscale a longuement hésité avant d'admettre qu'une association non lucrative puisse gérer indirectement des activités lucratives par le biais d'une société filiale sans remettre en cause, sous certaines strictes conditions néanmoins, son caractère non lucratif au sens fiscal du terme<sup>5</sup>. En sens inverse, il reste encore inconcevable – ou du moins très discuté – qu'une société puisse engager des actions d'intérêt général sans espoir de retour ou de contrepartie, même indirecte<sup>6</sup>, et même les sociétés désormais labellisées d'« utilité sociale » n'en devront pas moins conserver un objectif de profit. Et en tout cas, pour toutes les autres sociétés « classiques », les notions d'entreprise et d'intérêt général seraient, pour beaucoup, incompatibles<sup>7</sup>. Ainsi, par

définition, la gratuité de l'acte de mécénat peut paraître contraire à l'intérêt social, ce qui fait peser un risque pénal à travers l'infraction d'abus de biens sociaux.

### CHAMP D'APPLICATION DE L'ABUS DE BIENS SOCIAUX

Le mécénat est un « soutien matériel apporté, sans contrepartie directe de la part du bénéficiaire, à une œuvre ou à une personne pour l'exercice d'activités présentant un intérêt général »<sup>8</sup>. Il peut donc exister une contrepartie pour l'entreprise, mais à condition qu'elle reste indirecte, à long terme et disproportionnée par rapport à l'investissement de cette dernière<sup>9</sup>. L'abus de bien sociaux est quant à lui le fait, pour les dirigeants, « de faire, de mauvaise foi, des biens ou

1. Crim. 5 mars 2014, n° 13-80 350 ; v. JA n° 497/2014, p. 11.

2. C. civ., art. 1832 ; même si la récente loi relative à l'économie sociale et solidaire (L. n° 2014-856 du 31 juill. 2014, JO du 1<sup>er</sup> août) prévoit désormais qu'une société puisse poursuivre comme objectif principal la recherche d'une utilité

sociale (C. trav., art. L. 3332-17-1, nouv.).

3. V. L. Nurit-Pontier, « L'inscription statutaire, vecteur juridique de RSE ? », *Rev. sociétés* 2013, 323.

4. L. du 1<sup>er</sup> juill. 1901, JO du 2, art. 1<sup>er</sup>.

5. Et son exonération corrélatrice des impôts et taxes commerciaux : instr. du 16 févr. 1999, BOI 4 H-1-99 et instr. du

18 déc. 2006, BOI 4 H-5-06, reprises au BOFIP-Impôts, BOI-IS-CHAMP-10-50-20-10, 25 févr. 2013, § 560 et s.

6. V. J.-C. Roda, « Un paradoxe : la gratuité en droit des affaires », *RLDC* 2013, 110.

7. Sur une critique de cette analyse, v. V. Seghers et X. Delsol, « Entrepreneuriat et intérêt général, l'heure du

changement ? », *Le Monde*, 14 févr. 2014.

8. Arr. du 6 janv. 1989, JO du 31.

9. V. X. Delsol, *Mécénat et parrainage – Guide juridique et fiscal*, AGEC / Juris associations, 3<sup>e</sup> éd., 2003, p. 26.

10. C. com., art. L. 241-3, 4<sup>e</sup> (SARL) ; art. L. 242-6, 3<sup>e</sup> et L. 242-30 (SA) ; art. L. 244-1 (SAS).

■ Il convient donc d'être vigilant, par exemple en ayant recours à des critères objectifs pour prendre sa décision en toute transparence.

du crédit de la société, un usage qu'ils savent contraire à l'intérêt de celle-ci, à des fins personnelles ou pour favoriser une autre société ou entreprise dans laquelle ils sont intéressés directement ou indirectement »<sup>10</sup>.

En premier lieu, ne sont donc sanctionnables que les actes commis au seul préjudice des formes de sociétés ainsi visées, alors que, par exemple, cette notion n'est paradoxalement pas applicable dans une association régie par la loi du 1<sup>er</sup> juillet 1901 ou dans une fondation, dans lesquelles seul peut être éventuellement reproché aux dirigeants un « abus de confiance »<sup>11</sup>. Et à la différence de l'abus de biens sociaux qui protège la société en tant qu'« institution » contre ses propres actionnaires – puisqu'il peut être reconnu même si ces derniers ont approuvé la dépense –, l'abus de confiance ne saurait, à notre sens, être reproché si l'unanimité, voire la simple majorité des adhérents de l'association – ou des administrateurs dans une fondation –, parties au contrat d'association, a mandaté les dirigeants même pour une dépense sortant de l'objet social. En second lieu, les auteurs potentiels sont également déterminés, à savoir les dirigeants de droit et, par extension, les dirigeants de fait<sup>12</sup>.

### CARACTÉRISTIQUES DE L'ABUS DE BIENS SOCIAUX

Dans ces limites, l'infraction se caractérise par le cumul des éléments suivants : un acte abusif commis de mauvaise foi et à des fins personnelles.

#### Absence de disproportion

Classiquement, le caractère disproportionné de la dépense, notamment de mécénat, au regard de la capacité financière de l'entreprise représente un premier indicateur d'atteinte à l'intérêt social<sup>13</sup>, en fonction notamment des retombées prévisibles en termes d'image au jour de la dépense, un aléa trop important pouvant alors caractériser l'abus<sup>14</sup>.

Cette proportionnalité au regard des retombées de l'opération ne doit pas nécessairement être appréciée au jour de l'exécution par rapport à une réussite non pas forcément effective mais seulement potentiellement raisonnable – mais, par symétrie, le succès de l'opération ne constitue pas non plus en lui-même une cause exonératoire<sup>15</sup>.

## “ L'infraction se caractérise par le cumul des éléments suivants : un acte abusif commis de mauvaise foi et à des fins personnelles ”

Mais, d'une part, sans qu'il existe de seuil officiel et même si l'on sait que le droit fiscal est autonome, le plafond admis pour les entreprises d'éligibilité de la dépense au régime du mécénat<sup>16</sup>, sous réserve du respect des autres conditions, reste un bon indicateur de la « zone de risque » au-delà de laquelle la dépense peut être critiquable. En-deçà, on comprendrait mal en effet comment notre même droit national pourrait à la fois reprocher une infraction pénale tout en autorisant, pour cette même dépense, une réduction d'impôt – et significative puisque à hauteur de 60 % des sommes versées.

D'autre part, l'article 238 bis du code général des impôts prévoit expressément que l'entreprise mécène puisse associer son nom à l'opération financée. Il importe toutefois de respecter une disproportion marquée entre la valeur économique de l'avantage attendu et retiré par l'entreprise, d'une part – en termes, principalement, de retombées publicitaires ou institutionnelles –, et son financement apporté, d'autre part, pour éviter une requalification en opération de parrainage<sup>17</sup>. À ce titre, il est généralement admis<sup>18</sup> qu'il doit exister un rapport d'au moins un à quatre pour préserver la nature de l'opération. On retrouve, par analogie, ce même rapport de 25 % pour admettre qu'une cotisation à une association reste assimilable à un don – et donc potentiellement éligible au régime du mécénat ouvrant droit à la réduction d'impôt – même si elle offre quelques menues contreparties<sup>19</sup>. Néanmoins, cette prudence reste insuffisante dans la mesure où l'abus peut être caractérisé alors même que l'intérêt personnel du dirigeant n'est pas nécessairement contradictoire avec celui de la société.

#### Intérêt personnel du dirigeant

Cette finalité personnelle est en effet entendue largement par la jurisprudence dans la mesure où l'intérêt du dirigeant peut être direct ou indirect, à travers l'avantage procuré à une structure tierce dans laquelle lui-même ou l'un de ses proches a des intérêts, et être aussi bien matériel que moral<sup>20</sup>, et ce même si la société y trouve aussi son intérêt<sup>21</sup>.

11. C. pén., art. 314-1.

12. C. com., art. L. 241-9, L. 242-30, L. 244-4 et L. 246-2 ; pour un dossier d'ensemble sur le dirigeant de fait, v. JA n° 415/2010, p. 17.

13. Crim. 4 févr. 1985, n° 84-91581.

14. Crim. 6 oct. 1980, n° 79-93802.

15. Crim. 4 févr. 1985, préc.

16. Soit 0,5 % du chiffre d'affaires :

CGI, art. 238 bis.

17. Qui suppose l'existence d'une contrepartie directe, à court terme, et proportionnée à l'investissement initial (v. X. Delsol, *op. cit.*).

18. [www.culturecommunication.gouv.fr](http://www.culturecommunication.gouv.fr) > « Politiques ministérielles » > « Mécénat » > « Particuliers » > « Le régime fiscal ».

19. Telles qu'un abonnement à une revue si la valeur (en prix de revient TTC) de celui-ci ne dépasse pas le quart de la cotisation (et un montant total, pour les cotisations des personnes physiques, de 65 euros TTC revalorisé régulièrement) ; BOFIP-Impôts, BOI-IR-RICI-250-20, 12 sept. 2012, § 90 ; v. JA n° 485/2013, p. 40.

20. Par exemple, la recherche d'un prestige ou d'une notoriété, fût-elle politique, peut caractériser des « fins personnelles » au regard de la notion d'abus de biens sociaux : Crim. 20 mars 1997, n° 96-81361, *Rev. sociétés* 1997, 581. Crim. 25 oct. 2006, n° 05-85998, D. 2006. AJ. 2736, obs. Lienhard.

# ARTICLE

JURIDIQUE

●●● Un arrêt du 5 mars 2014 de la Cour de cassation reconnaît, pour la première fois à notre connaissance, un abus de biens sociaux impliquant des dons à une association<sup>22</sup>, en précisant « qu'est contraire à l'intérêt de la société qui exploite une surface commerciale la donation faite sans contrepartie à une association chargée d'effectuer des recherches historiques sur le nom de famille du dirigeant ». Cette formulation reste toutefois ambiguë : est-ce le fait que la donation soit consentie sans contrepartie pour l'entreprise ? Ou encore qu'une société commerciale ne peut avoir un intérêt à financer des recherches historiques ? Ou bien, ce que nous croyons plutôt, l'infraction est-elle constituée dès lors que les recherches représentaient une finalité personnelle du dirigeant ? En l'espèce, la Cour aurait pu plus précisément se fonder sur le fait que les opérations en cause n'étaient justement pas du mécénat d'entreprise. En effet, les dons versés correspondaient quasiment au coût du service rendu par l'association : il ne pouvait alors y avoir une disproportion suffisante entre le don et la contrepartie. En outre – et cet élément est essentiel –, la contrepartie attendue, fût-elle mesurée, ne bénéficiait aucunement à la société donatrice mais exclusivement à son dirigeant dans la mesure où les recherches en cause portaient sur les origines familiales de ce dernier et, *a priori*, étaient sans incidence sur son exploitation commerciale.

La problématique réside donc essentiellement dans le choix du bénéficiaire et sa confrontation à l'intérêt personnel du dirigeant puisque la décision de soutenir une œuvre ou un artiste peut être aussi dictée par des considérations ou des goûts personnels du dirigeant<sup>23</sup>. Celui-ci est naturellement maître de l'image de l'entreprise qu'il souhaite véhiculer. Dès lors, où se situe la frontière avec l'intérêt personnel ? À cet égard, il n'existe, à notre connaissance, aucune jurisprudence relative à l'abus de biens sociaux spécifique au mécénat, l'arrêt du 5 mars 2014 ne représentant justement pas, selon nous, une hypothèse de mécénat, ce qui a justifié la qualification de l'abus de bien sociaux en l'espèce.

Il semble ici plus opérationnel d'agir sur l'impartialité du choix du bénéficiaire. Justifier à tout prix l'absence totale d'intérêt personnel du dirigeant, outre qu'une telle preuve s'avérerait le plus souvent impossible – sauf à ce que le bénéficiaire soit tiré au sort ! –, ne serait pas adapté au mécanisme même du mécénat. En effet, il ne paraît pas anormal qu'un dirigeant puisse, par exemple, choisir un bénéficiaire en raison de liens préexistants, gage notamment de confiance ou de bonne connaissance de l'action mise en œuvre<sup>24</sup>.

## JOUER LA VIGILANCE

Certains critères de vigilance peuvent permettre plus facilement de justifier les choix de l'entreprise.

→ **Des éléments objectifs de sélection** (type d'action, ancrage local, taille de la structure, etc.) sur la base d'une nomenclature préalable et dans le cadre d'un appel à projets, par exemple.

→ **La transparence de la décision**. Outre l'information des actionnaires et des institutions représentatives du personnel (IRP)<sup>25</sup>, l'assemblée générale, le conseil d'administration ou le conseil de surveillance peuvent être préalablement associés au choix – mais attention, une validation *a posteriori* par la collectivité des associés des dépenses engagées ne couvre pas le risque d'abus de biens sociaux<sup>26</sup> dès lors qu'il s'agit d'une infraction pénale et que, en la matière, le consentement de la victime n'est aucunement exonérateur de responsabilité. En ce sens, au sein des gouvernances très structurées de grandes entreprises, un comité spécial ayant compétence en matière de mécénat est parfois instauré, à l'instar des comités de rémunération.

→ **L'externalisation des opérations de mécénat** de l'entreprise peut aussi être envisagée dans une structure *ad hoc*, telle qu'une fondation d'entreprise ou un fonds de dotation, qui aura la charge de sélectionner, de manière plus indépendante, les bénéficiaires et les projets financés par le programme pluriannuel de la société.

→ **Ne pas compter sur la prescription**. L'infraction d'abus de biens sociaux se prescrit par trois ans à compter de la date de présentation des comptes annuels par lesquels les dépenses litigieuses ont été mises à la charge de la société et non à compter de la commission de l'infraction<sup>27</sup> – sauf en cas de dissimulation des dépenses – dès lors que c'est à cette date que les associés et le personnel peuvent en avoir connaissance.

Le respect des obligations légales en matière d'information sur les dépenses de mécénat à destination des actionnaires et des instances représentatives du personnel<sup>28</sup> est donc essentiel afin que toute contestation ne puisse être émise indéfiniment. Une contestation peut aussi apparaître soit à l'initiative du repreneur après la cession de l'entreprise<sup>29</sup>, soit, par exemple, dans l'hypothèse de versements effectués durant la période suspecte en matière de procédure collective<sup>30</sup>. ■

22. Crim. 5 mars 2014, préc.

23. V. A. Chauveau Maulini, « L'abus de biens sociaux dans l'ombre du mécénat », *JA* n° 379/2008, p. 27 ; D. Roskis, « Mécénat d'entreprise », *Rép. sociétés*, 2008.

24. CE 21 janv. 1991, n° 75070, *RIF* 1991.

n° 258 : le recours au directeur général de la société lors de rallyes au cours desquels elle sponsorise une voiture n'est pas anormal – du moins sur le plan de l'analyse fiscale – au vu des qualités de pilotage de celui-ci.

25. Pour les obligations légales :

C. com., art. L. 225-115 pour les actionnaires ; C. trav., art. L. 2323-8 et L. 2323-7-2 pour les IRP.

26. Crim. 30 sept. 1991, n° 90-83.965, *Rev. sociétés* 1992, 356.

27. Crim. 5 mai 1997, n° 96-81.482 ; Crim. 14 juin 2006, n° 05-85.912.

28. V. note 25.

29. Comme cela a été le cas dans l'arrêt précité du 5 mars 2014.

30. Pour une illustration de l'annulation de versements de mécénat dans cette hypothèse, v. Nimes, 6 nov. 2011, n° 06/03897.