

BULLETIN OFFICIEL DES IMPÔTS

DIRECTION GÉNÉRALE DES IMPÔTS

5 B-17-99

N° 186 du 8 OCTOBRE 1999

5 F.P. / 57

INSTRUCTION DU 4 OCTOBRE 1999

FISCALITE DIRECTE DES PERSONNES. IMPOT SUR LE REVENU. DISPOSITIONS GENERALES. REDUCTIONS
D'IMPOT. REDUCTION D'IMPOT ACCORDEE AU TITRE DES DONS EFFECTUES PAR LES PARTICULIERS.
FISCALITE DIRECTE DES ENTREPRISES. FRAIS ET CHARGES. MESURES EN FAVEUR DU MECENAT.

(C.G.I., art. 200 et 238 bis)

NOR : ECO F 99 020924 J

[Bureaux B 2 et C 1]

INTRODUCTION

Les particuliers bénéficient, dans certaines limites, d'une réduction d'impôt au titre des versements et dons consentis au profit des oeuvres ou organismes d'intérêt général ou reconnus d'utilité publique, cités au 2 de l'article 200 du code général des impôts.

De même, l'article 238 bis du même code prévoit que les entreprises assujetties à l'impôt sur le revenu ou à l'impôt sur les sociétés sont autorisées à déduire du montant de leur résultat imposable, dans certaines limites, les versements qu'elles effectuent au profit de ces oeuvres ou organismes d'intérêt général ayant un des caractères prévus au 1 de cet article.

Ces versements peuvent avoir la nature de don, mais également de cotisation. Or dans le cadre particulier de la relation entre un organisme d'intérêt général ou reconnu d'utilité publique et le cotisant ou donateur, le versement, pour être éligible à la réduction d'impôt ou à la déduction du revenu imposable, doit être consenti à titre gratuit, sans contrepartie directe ou indirecte, au profit de la personne qui l'effectue.

Cette dernière condition a donné lieu à des hésitations en ce qui concerne les cotisations versées par les membres.

La présente instruction a pour objet de préciser les conditions de prise en compte des versements effectués au profit d'oeuvres ou organismes, qu'ils prennent la forme d'un don ou d'une cotisation, au regard des dispositions des articles 200 et 238 bis du code déjà cité.

I. Champ d'application des versements éligibles à l'avantage fiscal

1. Les personnes physiques bénéficient, dans certaines limites, d'une réduction d'impôt au titre des dons et versements consentis au profit des œuvres ou organismes d'intérêt général cités au 2 et au 3 de l'article 200 du code général des impôts⁽¹⁾.

De même, les entreprises soumises à un régime réel d'imposition ont la possibilité de déduire de leur résultat imposable, dans certaines limites, les versements qu'elles effectuent au profit de ces œuvres ou organismes.

2. Pour être considérés comme d'intérêt général, les organismes bénéficiaires des versements ne doivent pas fonctionner au profit d'un cercle restreint de personnes (cf. documentation de base 4 C 712 n° 14 et 5 B 3311 n° 14), ni exercer d'activité lucrative et doivent avoir une gestion désintéressée. Pour l'appréciation de ces deux dernières conditions, il convient de se reporter aux instructions fiscales du 15 septembre 1998 (B.O.I. 4 H-5-98) et du 16 février 1999 (B.O.I. 4 H-1-99).

3. Toutefois, il est admis que l'existence d'activités lucratives ayant fait l'objet d'une sectorisation dans les conditions prévues dans les instructions précitées ne remet pas en cause la qualification d'intérêt général d'une association ou d'une fondation. Pour bénéficier de l'avantage fiscal, les versements doivent cependant être affectés directement et exclusivement au secteur non lucratif de l'organisme bénéficiaire.

II. Caractère désintéressé des dons et versements

1. Principes

4. Le règlement de cotisations donne aux membres d'une association un certain nombre de droits qui sont précisés dans ses statuts. Elle donne fréquemment lieu, en outre, à diverses contreparties symboliques ou matérielles. De même, et de plus en plus fréquemment, les donateurs d'une association ou d'une fondation se voient remercier de leur geste par différents témoignages de gratitude.

5. Or, que le versement soit qualifié de don ou de cotisation, le bénéfice de la réduction d'impôt ou de la déduction du bénéfice imposable n'est accordé qu'à la condition que ce versement procède d'une intention libérale, c'est-à-dire qu'il soit consenti à titre gratuit, sans contrepartie directe ou indirecte au profit de la personne qui l'effectue.

2. Notion de contrepartie

6. L'existence d'une telle contrepartie s'apprécie en fonction de la nature des avantages éventuellement accordés à l'adhérent ou au donateur. Doivent être distingués les avantages au contenu purement institutionnel ou symbolique, d'une part, et les contreparties tangibles, sous forme de remise de biens ou de prestations de services, d'autre part.

a) Contreparties institutionnelles ou symboliques

7. Ces avantages correspondent tout d'abord à des prérogatives attachées à la qualité proprement dite de membre de l'association (droit de vote à ses assemblées générales, éligibilité à son conseil d'administration...). Mais il peut s'agir également d'avantages qui trouvent leur source dans la volonté de distinguer un membre ou un donateur particulier de l'association en lui conférant un titre honorifique (membre bienfaiteur par exemple) ou en lui rendant symboliquement hommage pour son dévouement à l'œuvre.

8. Il est admis qu'aucun de ces avantages ne constitue une contrepartie réelle au versement.

La simple attribution de tels avantages ne saurait par conséquent priver les adhérents ni les donateurs du bénéfice de la réduction d'impôt ou de la déduction du résultat imposable à raison de leurs versements.

⁽¹⁾ Organismes présentant 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, établissements d'enseignement supérieur ou d'enseignement artistique public ou privé à but non lucratif agréés, organismes ayant pour objet exclusif de participer, par le versement d'aides financières, à la création d'entreprises ; fondations et associations reconnues d'utilité publique présentant l'un des caractères précédents ; associations culturelles ou de bienfaisance autorisées à recevoir des dons et legs et établissements publics des cultes reconnus d'Alsace Moselle.

b) Contreparties prenant la forme d'un bien ou d'une prestation de services

9. 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...

10. Dès lors que les adhérents ou donateurs bénéficient d'une telle contrepartie, les versements qu'ils effectuent sont en principe exclus du champ d'application de la réduction d'impôt ou de la déduction du bénéfice imposable.

11. Par dérogation à ce principe, il est toutefois admis que la remise de menus biens tels qu'insignes, timbres décoratifs, étiquettes personnalisées, affiches, épinglettes, cartes de vœux, etc. ne remet pas en cause l'éligibilité des versements au bénéfice de l'avantage fiscal lorsque les biens remis par l'organisme à chaque adhérent ou donateur au cours d'une même année civile ont une valeur⁽¹⁾ totale faible (au maximum de l'ordre de 200 F), et qui présente une disproportion marquée avec le montant de la cotisation ou du don versé. Une telle disproportion sera caractérisée par l'existence d'un rapport de 1 à 4 entre la valeur du bien et le montant du don ou de la cotisation.

Ainsi, pour une cotisation ou un don de 200 F, la remise d'un bien dont la valeur n'excède pas 50 F ne sera pas de nature à remettre en cause l'éligibilité du versement au bénéfice de l'avantage fiscal. En revanche, pour une cotisation ou un don de 2 000 F, la valeur des biens remis ne devra pas excéder un montant d'environ 200 F.

12. De même, l'envoi de publications, bulletins d'information ou documents divers ne doit pas être assimilé à une contrepartie de nature à priver les adhérents ou donateurs du bénéfice de la réduction d'impôt ou de la déduction du résultat imposable lorsque l'édition et la diffusion de ces publications ne constituent pas pour l'organisme une activité lucrative, au sens donné à cette expression par l'instruction du 15 septembre 1998 déjà citée.

13. Il en sera ainsi indépendamment de la situation de la publication de l'organisme au regard du régime spécifique de la presse en matière de taxe sur la valeur ajoutée (cf. documentation de base 3 L 4311 et suivants).

14. Enfin, l'accès à des prestations de services ne sera pas considéré comme une contrepartie susceptible de faire obstacle à l'octroi de l'avantage fiscal dès lors que ce service est offert, en droit comme en fait, à l'ensemble du public susceptible d'en bénéficier, sans considération de la qualité de cotisant ou de donateur du demandeur.

15. Les indications de la doctrine administrative contraires à ces précisions (cf. documentation de base 4 C 712, n° 2 et 5 B 3311, n° 60) sont en conséquence rapportées.

III. Plafonds de versements

16. Les plafonds de versements éligibles au bénéfice de la réduction d'impôt ou de la déduction du résultat imposable sont ceux respectivement prévus aux 2 et 3 de l'article 200 du code général des impôts et aux 1 et 2 de l'article 238 bis du même code ; ils s'apprécient différemment selon que l'organisme est ou non reconnu d'utilité publique.

Lorsqu'un contribuable effectue en faveur d'une même association des versements éligibles revêtant d'une part le caractère de dons, d'autre part le caractère d'une cotisation, il est fait masse de ces versements pour l'appréciation des plafonds de versements.

IV. Taux de la réduction d'impôt

17. Le taux applicable aux versements revêtant le caractère d'une cotisation est le même que celui qui s'applique aux dons. Il dépend de la nature de l'organisme ou de son activité. Il est de 50 % dans la généralité des cas, et de 60 % s'il s'agit d'une oeuvre ayant pour objet de venir en aide aux personnes en difficulté.

⁽¹⁾ La valeur du bien s'apprécie par référence à son prix de revient toutes taxes comprises pour l'organisme.

V. Mise en oeuvre

19. Les organismes pourront utiliser, pour attester d'un versement, le modèle d'imprimé fixé par l'arrêté du 15 mars 1989 et reproduit dans la documentation de base sous la référence 5 B 3311 Annexe 1. En particulier, il sera fait masse de l'ensemble des versements, dons ou cotisations, effectués sans contrepartie au sens précisé aux n° 6 à 15 ci-dessus.

V. Entrée en vigueur

19. Les présentes dispositions s'appliquent pour l'imposition des revenus de l'année 1999 et du résultat des exercices clos à compter de la publication de la présente instruction.

20. Cependant, il ne sera procédé à aucun rappel lorsqu'un contribuable aura, au titre d'années antérieures ou d'exercices clos antérieurement, bénéficié d'une réduction d'impôt ou d'une déduction du bénéfice imposable au titre de cotisations ou dons, sous réserve que ces versements aient été effectués sans contrepartie au sens précisé aux n° 6 à 15 ci-dessus.

21. De même, l'amende fiscale prévue à l'article 1768 quater du code général des impôts ne sera pas applicable dans ces cas.

Annoter : Documentation de base 4 C 712 et 5 B 3311.

Le Directeur de la législation fiscale

Hervé LE FLOC'H-LOUBOUTIN