

BULLETIN OFFICIEL DES IMPÔTS

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

5 B-19-08

N° 103 du 9 DECEMBRE 2008

IMPOT SUR LE REVENU. REDUCTION D'IMPOT SUR LE REVENU AU TITRE DES DONN AUX ŒUVRES VERSES PAR LES PARTICULIERS. COMMENTAIRES DE L'ARTICLE 23 DE LA LOI DE FINANCES RECTIFICATIVE POUR 2007 (N° 2007-1824 DU 25 DECEMBRE 2007).

(C.G.I., art. 200)

NOR : ECE L 0820635 J

Bureau C1

P R E S E N T A T I O N

Les versements que les particuliers effectuent au profit des œuvres ou organismes d'intérêt général ou reconnus d'utilité publique cités au 1 de l'article 200 du code général des impôts peuvent ouvrir droit à une réduction d'impôt sur le revenu égale à 66 % de leur montant retenu dans la limite de 20 % du revenu imposable.

Le II de l'article 23 de la loi de finances rectificative pour 2007 (n° 2007-1824 du 25 décembre 2007) étend le bénéfice de cet avantage aux dons effectués au profit d'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.

La présente instruction commente cette disposition.



SOMMAIRE

INTRODUCTION	1
Section 1 : Organismes bénéficiaires des dons	4
A. CONDITIONS TENANT A LA NATURE DE L'ORGANISME CONCERNE	5
B. CONDITIONS TENANT A L'ACTIVITE EXERCEE	8
C. CONDITIONS TENANT A L'OBJET DES SPECTACLES PRESENTES AU PUBLIC	11
D. CONDITIONS TENANT A L'AFFECTATION DES DONS	19
Section 2 : Dons et versements éligibles à la réduction d'impôt	21
A. VERSEMENTS DE SOMMES D'ARGENT	25
B. ABANDON DE REVENUS	28
C. DONS EN NATURE	31
D. FRAIS ENGAGES DANS LE CADRE D'UNE ACTIVITE BENEVOLE	33
Section 3 : Montant et modalités d'application de la réduction d'impôt sur le revenu	36
Section 4 : Sanctions	40
Section 5 : Entrée en vigueur	42
ANNEXE 1 : ARTICLE 23 DE LA LOI DE FINANCES RECTIFICATIVE POUR 2007 (N°2007-1824 DU 25 DECEMBRE 2007)	

INTRODUCTION

1. Les versements que les particuliers effectuent au profit des œuvres ou organismes d'intérêt général ou reconnus d'utilité publique cités au 1 de l'article 200 du code général des impôts (CGI) peuvent ouvrir droit à une réduction d'impôt sur le revenu égale à 66 % de leur montant retenu, dans la limite de 20 % du revenu imposable.
2. Le II de l'article 23 de la loi de finances rectificative pour 2007, codifié au f du 1 de l'article 200 du CGI, étend désormais le bénéfice de cet avantage aux dons effectués au profit d'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, à la condition que les versements soient affectés à cette activité. Cette disposition ne s'applique pas aux organismes qui présentent des œuvres à caractère pornographique ou incitant à la violence.
3. Ces dispositions s'appliquent aux dons et versements effectués à compter du 1^{er} janvier 2008.

Section 1 : Organismes bénéficiaires des dons

4. Les organismes bénéficiaires du dispositif susvisé doivent respecter des conditions tenant à leur nature, à leur activité, à l'objet des spectacles présentés, enfin à l'affectation des dons.

A. CONDITIONS TENANT A LA NATURE DE L'ORGANISME CONCERNE

5. Sont concernés par les nouvelles dispositions les organismes publics (Etat, collectivités territoriales, établissements publics et généralement toutes les personnes morales de droit public, tels que les groupements d'intérêt public ...) et les organismes privés (associations, fondations...) dont la gestion est désintéressée au sens de l'instruction fiscale du 18 décembre 2006 publiée au *bulletin officiel des impôts* sous la référence 4 H-5-06.
6. La nécessité pour l'organisme d'être géré de manière désintéressée conduit à exclure du dispositif les spectacles présentant un des objets mentionnés au n° 2 et qui seraient proposés par des sociétés commerciales.
7. Il est à ce titre précisé que la gestion désintéressée est présumée lorsque l'activité est exercée par une collectivité publique. Dès lors, l'examen de cette condition n'a pas à être effectué.

B. CONDITIONS TENANT A L'ACTIVITÉ EXERCÉE

8. Les organismes mentionnés au n° 2 ne peuvent bénéficier du dispositif que lorsque la présentation au public des spectacles précités ou l'organisation d'expositions d'art contemporain constitue leur activité principale. Cette notion doit s'appréhender de la manière qui rend le mieux compte du poids réel de l'activité de présentation au public de spectacles ou d'organisation d'expositions d'art contemporain.
9. Le critère financier (part du chiffre d'affaires généré par cette activité) apparaît comme le plus objectif. Toutefois, ce critère peut dans certaines situations ne pas être le plus pertinent. Dans ce cas, il convient de privilégier d'autres critères tels que l'affectation des effectifs, les moyens mis en œuvre ou le temps consacré aux différentes activités de l'organisme.
10. Par ailleurs, ces organismes sont susceptibles de bénéficier des dispositions en faveur du mécénat quel que soit leur régime fiscal, y compris si leurs activités sont considérées comme lucratives.

C. CONDITIONS TENANT A L'OBJET DES SPECTACLES PRESENTES AU PUBLIC

11. Les organismes concernés doivent impérativement présenter au public des œuvres ayant un caractère dramatique, lyrique, musical, chorégraphique, cinématographique ou de cirque, ou organiser des expositions d'art contemporain.
12. Revêtent un caractère dramatique, lyrique ou chorégraphique les représentations théâtrales dont l'action s'organise autour d'un thème central (comédies, tragédies, drames, vaudevilles, opéras, opérettes, ballets classiques, modernes ou folkloriques et récitals de danse, théâtres de marionnettes, théâtres de mime, spectacles de rues...etc.).
13. Les œuvres musicales comprennent notamment les concerts symphoniques, concerts de musique légère, concerts de musique de chambre, concerts de musique moderne pouvant inclure une composante plastique, graphique ou vidéo, concerts de jazz, comédies musicales, concerts « pop » et, d'une manière générale, les harmonies (chœurs, chorales ou d'instruments, ou les deux ensemble).

14. Les œuvres cinématographiques correspondent, conformément aux dispositions de l'article L. 112-2-6° du code de la propriété intellectuelle, à des œuvres consistant dans des séquences animées d'images, sonorisées ou non.

15. Les spectacles de cirques traditionnels sont constitués d'une succession de numéros consistant notamment en des spectacles équestres ou d'animaux dressés, ou d'exercices acrobatiques. Il peut également s'agir de créations contemporaines comportant notamment des représentations en salles de spectacles (et pas exclusivement sous chapiteau) qui s'inscrivent dans une dramaturgie scénographiée (mise en scène d'un récit) souvent caractérisées par l'absence d'animaux de cirque.

16. L'organisation d'expositions d'art contemporain consiste en la diffusion au public d'une ou plusieurs œuvres, d'artistes-auteurs vivants ou décédés depuis moins de 70 ans bénéficiant de la protection prévue à l'article L 123-1 du code de la propriété intellectuelle, quel que soit le support de ces œuvres (dessin, peinture, sculpture, photographie, vidéographie...).

17. Sont également éligibles les « installations » qui consistent en une œuvre combinant différents médias en vue de modifier l'expérience que peut se faire le spectateur d'un espace singulier ou de circonstances déterminées, et les « performances » où un ou plusieurs artistes exécute une action artistique comportementale devant un public.

18. En revanche, les organismes qui présentent des œuvres à caractère pornographique ou incitant à la violence sont expressément exclus du dispositif.

Les œuvres cinématographiques présentant un tel caractère sont celles visées à l'article 12 de la loi de finances pour 1976 (loi n° 75-1278 du 30 décembre 1975) et figurant sur une liste établie par le ministre chargé de la culture, après avis de la commission de classification des œuvres cinématographiques.

Les représentations théâtrales à caractère pornographique sont désignées par le ministre chargé de la culture après avis d'une commission dont la composition est fixée par arrêté du même ministre.

Les réclamations et les recours contentieux relatifs à ces décisions sont instruits par le ministre chargé de la culture.

D. CONDITIONS TENANT A L'AFFECTATION DES DONS

19. Le bénéfice du dispositif est subordonné à la condition que les dons soient exclusivement affectés à l'activité de présentation au public d'œuvres dramatiques, lyriques, musicales, chorégraphiques, cinématographiques et de cirque ou à l'organisation d'expositions d'art contemporain. Il n'a pas vocation à s'appliquer aux autres activités qui pourraient être exercées par ces organismes telles que la production discographique ou la formation artistique.

20. S'agissant des dons effectués par un particulier à une collectivité publique, telle que l'État ou une collectivité territoriale, il est précisé que pour ouvrir droit à la réduction d'impôt, ces versements doivent être rigoureusement identifiés au sein de la comptabilité publique et utilisés conformément à leur objet.

Section 2 : Dons et versements éligibles à la réduction d'impôt

21. Conformément au 1 de l'article 200 du CGI, ouvrent droit à la réduction d'impôt les dons et versements, y compris l'abandon exprès de revenus ou produits, effectués par un contribuable fiscalement domicilié en France au sens de l'article 4B du CGI.

Ouvrent également droit à la réduction d'impôt les frais engagés dans le cadre d'une activité bénévole et en vue strictement de la réalisation de l'objet social des organismes visés au 1 de l'article 200 du CGI, lorsque ces frais, dûment justifiés, ont été constatés dans les comptes de l'organisme et que le contribuable a renoncé expressément à leur remboursement.

22. Compte tenu de la particularité des organismes concernés par le 2° du II de l'article 23 de la loi de finances rectificative pour 2007, des précisions sont apportées au regard de la forme et de la nature des versements qui ouvrent droit à la réduction d'impôt.

23. Il est rappelé que, en tout état de cause, le bénéfice de la réduction d'impôt sur le revenu n'est accordé qu'à la condition que le versement, qu'il soit qualifié de don ou de cotisation, procède d'une intention libérale, c'est-à-dire sans contrepartie directe ou indirecte au profit de la personne qui l'effectue telle que cette notion a été précisée par l'administration dans l'instruction du 4 octobre 1999 publiée au *bulletin officiel des impôts* sous la référence 5 B-17-99.

24. Le versement des dons ou cotisations au profit d'un organisme bénéficiaire peut prendre la forme de versement sous la forme de sommes d'argent, d'abandon de revenus ou de dons en nature.

A. VERSEMENTS DE SOMMES D'ARGENT

25. Les versements à prendre en compte pour le calcul de la réduction d'impôt sur le revenu s'entendent des sommes d'argent versées par le donateur, notamment en numéraire.

26. Lorsque le paiement intervient par chèque, la date à retenir est celle de remise du chèque lorsque celle-ci est effectuée directement au donataire même s'il ne le porte pas immédiatement au crédit de son compte bancaire (CE, arrêt du 25 novembre 1968, n° 71227, RJCD, p. 351 et arrêts du 3 avril 1981, n°s 18320 et 18321), ou la date de réception de la lettre si le chèque est adressé par courrier (CE, arrêt du 21 juillet 1972, n° 78895).

27. Lorsque le paiement intervient par virement, prélèvement, ou carte bancaire, la date à retenir est celle de l'inscription de la somme au crédit du compte du donataire.

B. ABANDON DE REVENUS

28. Est également admis comme versements, l'abandon exprès de revenus ou de produits par le contribuable.

29. Quelle que soit sa nature, l'abandon de revenus à un tiers suppose que le donateur en ait la disposition préalable, étant observé que les revenus ainsi abandonnés sont imposables à l'impôt sur le revenu, dans les conditions de droit commun, en fonction de la catégorie de revenus à laquelle ils se rattachent.

30. Exemple : un artiste fiscalement domicilié en France qui dispose d'une œuvre et la remet à la Société des artistes français tout en restant propriétaire, à charge pour celle-ci de la vendre et d'en reverser le prix de vente à un organisme de spectacles vivants éligible au dispositif du mécénat, consent un versement sous la forme d'un abandon de revenus.

L'artiste pourra donc bénéficier, à hauteur de ses revenus abandonnés, de la réduction d'impôt de 66 %, dans la limite d'un plafond égal à 20 % de son revenu imposable, en application de l'article 200 du CGI.

C. DONS EN NATURE

31. Ouvrent également droit à la réduction d'impôt les dons en nature. Il s'agit par exemple de la remise d'œuvre d'art ou de tout autre objet de collection présentant un intérêt artistique ou historique. Dans ce cas, la valeur du don est déterminée lors de sa remise au donataire qui doit vérifier si l'évaluation du donateur correspond à la valeur réelle de l'objet en cause.

32. Constitue un don en nature la remise d'une œuvre d'art dès lors qu'il y a un transfert de propriété du donateur ou donataire.

D. FRAIS ENGAGÉS DANS LE CADRE D'UNE ACTIVITÉ BENEVOLE

33. Le 2° du II de l'article 23 de la loi de finances rectificative pour 2007 étend expressément l'avantage fiscal aux frais engagés par les bénévoles au titre d'une activité effectuée au profit des organismes de spectacles vivants ou cinématographiques ou d'organisation d'expositions d'art contemporain.

34. Dès lors, les frais supportés par les bénévoles dans le cadre de leur activité lorsqu'elle est effectuée strictement pour la réalisation de l'objet social de l'organisme, peuvent soit être remboursés par celui-ci, soit bénéficier de la réduction d'impôt relative aux dons à condition que le bénévole justifie de la nature et du montant des frais ainsi supportés et renonce expressément à leur remboursement. L'organisme est alors tenu de conserver dans sa comptabilité les justifications de frais et la déclaration de renonciation au remboursement de ses frais par le bénévole.

35. Ces dispositions ont été commentées par l'administration dans l'instruction du 6 mars 2001 publiée au *bulletin officiel des impôts* sous la référence 5 B-11-01 à laquelle il convient de se reporter.

Section 3. Montant et modalités d'application de la réduction d'impôt sur le revenu

36. L'assiette de la réduction d'impôt sur le revenu est constituée du montant du versement au titre du don ou de la cotisation effectué par le contribuable au profit de l'organisme bénéficiaire visé au dispositif commenté.

37. Le taux de l'avantage fiscal est fixé à 66 % du montant retenu dans les conditions commentées supra dans la limite de 20 % du revenu imposable du contribuable.

38. L'excédent est reporté successivement sur les années suivantes jusqu'à la cinquième inclusivement et ouvre droit à la réduction d'impôt dans les conditions précédemment rappelées.

39. Dans tous les cas, le bénéfice de la réduction d'impôt prévue à l'article 200 précité est soumis à la production par le donateur d'un reçu fiscal établi par le comptable de l'organisme destinataire des versements conforme au modèle fixé par arrêté du 26 juin 2008 (JO du 28 juin 2008). Si l'abandon est réalisé par l'intermédiaire d'une structure, comme dans l'exemple figurant § 29, cette structure n'intervient qu'à titre de simple collecteur des fonds. Elle devra par conséquent communiquer à l'organisme bénéficiaire tous renseignements utiles sur le montant des dons et sur l'identité du donateur pour lui permettre d'établir ce reçu.

Section 4. Sanctions

40. L'organisme qui émet à tort un reçu fiscal au titre des versements qu'il serait susceptible de percevoir pour permettre au contribuable donateur de bénéficier de la réduction d'impôt sur le revenu au titre des dons est passible de l'amende fiscale prévue à l'article 1740 A du CGI. Tel serait notamment le cas si les dons perçus par l'organisme étaient affectés à une activité non éligible.

41. Les organismes qui souhaitent savoir s'ils peuvent émettre des reçus fiscaux au titre des dons qu'ils sont susceptibles de percevoir peuvent, dans le cadre de la procédure définie aux articles L. 80 C et R.* 80 C-1 à R.* 80 C-4 du livre des procédures fiscales, demander à l'administration de se prononcer sur leur situation au regard des dispositions fiscales relatives au mécénat.

Section 5. Entrée en vigueur

42. Les dispositions commentées s'appliquent aux versements effectués au profit des organismes visés au II de l'article 23 de loi de finances rectificative pour 2007 à compter du 1^{er} janvier 2008.

43. Les dons ainsi effectués seront donc pris en compte pour l'imposition des revenus perçus en 2008, déclarés en 2009.

La Directrice de la législation fiscale

Marie-Christine LEPETIT



Annexe 1

Article 23 de la loi de finances rectificative pour 2007 (n° 2007-1824 du 25 décembre 2007)

II.- Le 1 de l'article 200 du même code est ainsi modifié :

1° Le f est ainsi rétabli :

« f) D'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, à la condition que les versements soient affectés à cette activité. Cette disposition ne s'applique pas aux organismes qui présentent des œuvres à caractère pornographique ou incitant à la violence. » ;

2° Dans la première phrase du dernier alinéa, le mot : « sixième » est remplacé par le mot : « septième », et la seconde phrase du même alinéa est supprimée.

IV.- ... Le II s'applique aux dons effectués à compter du 1er janvier 2008...