

BULLETIN OFFICIEL DES IMPÔTS

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

7 S-5-08

N° 61 du 9 JUIN 2008

IMPOT DE SOLIDARITE SUR LA FORTUNE. CALCUL DE L'IMPOT. REDUCTION D'IMPOT AU TITRE DES DONS EFFECTUES AU PROFIT DE CERTAINS ORGANISMES D'INTERET GENERAL.
(ARTICLE 16 III, V, VI, VII ET IX DE LA LOI N° 2007-1223 DU 21 AOUT 2007 EN FAVEUR DU TRAVAIL, DE L'EMPLOI ET DU POUVOIR D'ACHAT)

(C.G.I., art. 150 duodecies, 757 C, 885-0 V bis A et 1649-0 A)

NOR : ECE L 08 20623 J

Bureau C 2

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

1. Le III de l'article 16 de la loi n° 2007-1223 du 21 août 2007 en faveur du travail, de l'emploi et du pouvoir d'achat institue une réduction d'impôt de solidarité sur la fortune (ISF) en faveur des redevables qui effectuent des dons au profit de certains organismes d'intérêt général.

Ce dispositif permet aux redevables de l'ISF d'imputer sur leur cotisation, dans une limite annuelle de 50 000 €, 75 % du montant des dons en numéraire et des dons en pleine propriété de titres de sociétés admis aux négociations sur un marché réglementé français ou étranger effectués au profit :

- des établissements de recherche ou d'enseignement supérieur ou d'enseignement artistique publics ou privés, d'intérêt général, à but non lucratif ;
- des fondations reconnues d'utilité publique répondant aux conditions fixées au a du 1 de l'article 200 du code général des impôts ;
- de certains organismes d'insertion par l'activité économique (entreprises d'insertion, entreprises de travail temporaire d'insertion, associations intermédiaires, ateliers et chantiers d'insertion, entreprises adaptées) ;
- de l'Agence nationale de la recherche.

Ce nouveau dispositif, codifié sous l'article 885-0 V bis A du code général des impôts, s'applique aux dons réalisés à compter du 20 juin 2007.

2. Par ailleurs, le V de l'article 16 précité prévoit que les dons pris en compte pour la détermination de la réduction d'ISF prévue à l'article 885-0 V bis A du code général des impôts ne sont pas soumis aux droits de mutation à titre gratuit (article 757 C nouveau du code général des impôts).

3. Corrélativement, le VI de ce même article prévoit que le gain net constaté lors du don de titres de sociétés bénéficiant de la réduction d'ISF est imposé à l'impôt sur le revenu (article 150 duodecies nouveau du code général des impôts) ; le VII du même article adapte, en conséquence, les dispositions relatives au plafonnement des impôts directs prévu à l'article 1649-0 A du code général des impôts. Le dispositif prévu à l'article 150 duodecies du code général des impôts fait l'objet d'une instruction fiscale distincte.



SOMMAIRE

INTRODUCTION	1
TITRE 1 : REDUCTION D'ISF AU TITRE DES DONNÉS EFFECTUÉS AU PROFIT DE CERTAINS ORGANISMES D'INTERET GENERAL	2
CHAPITRE 1 : CHAMP D'APPLICATION DE LA REDUCTION D'IMPOT	2
Section 1. Conditions relatives aux contribuables concernés	3
Section 2. Conditions relatives aux dons éligibles	5
A. CARACTERE DESINTERESSE DU DON	6
B. NATURE DU DON	15
I. Dons en numéraire	16
II. Dons de titres	17
1. Dons éligibles	18
2. Titres éligibles	20
2.1 Titres de sociétés	21
2.2 Titres admis aux négociations sur un marché réglementé français ou étranger	24
a) Titres admis aux négociations...	25
b) ...sur un marché réglementé français ou étranger	26
c) Date d'appréciation	29
C. FORME DU DON	30
Section 3. Conditions relatives aux organismes bénéficiaires des dons	32
I. Etablissements de recherche ou d'enseignement supérieur ou d'enseignement artistique publics ou privés, d'intérêt général, à but non lucratif	34
1. Conditions à satisfaire par les établissements de recherche ou d'enseignement supérieur ou d'enseignement artistique : être d'intérêt général et à but non lucratif	34
2. Etablissements de recherche publics ou privés	40

2.1 Etablissements de recherche publics	40
a) Etablissements publics à caractère administratif (EPA)	45
b) Etablissements publics à caractère industriel et commercial (EPIC)	48
2.2 Etablissements de recherche privés	50
2.3 Autres structures de recherche relevant du code de la recherche	51
3. Etablissements d'enseignement supérieur publics ou privés	67
3.1 Etablissements d'enseignement supérieur publics	67
3.2 Etablissements d'enseignement supérieur privés	70
4. Etablissements d'enseignement artistique publics ou privés	73
4.1 Etablissements d'enseignement artistique publics	75
4.2 Etablissements d'enseignement artistique privés	79
II. Dons à des fondations reconnues d'utilité publique répondant aux conditions fixées au a du 1 de l'article 200	81
1. Définition de la fondation	81
2. Conditions à satisfaire par les fondations reconnues d'utilité publique	84
3. Cas particuliers	85
a) Dons à la Fondation du patrimoine	85
b) Dons à des fondations reconnues d'utilité publique pour le compte de fondations sous leur égide (ou abritées)	87
c) Dons à des fondations reconnues d'utilité publique autorisées à recevoir des versements pour le compte d'autres organismes d'intérêt général	89
III. Dons à des entreprises d'insertion et des entreprises de travail temporaire d'insertion mentionnées aux articles L. 5132-5 et L. 5132-6 (anciens articles L. 322-4-16-1 et L. 322-4-16-2) du code du travail	91
1. Entreprises d'insertion mentionnées à l'article L. 5132-5 (ancien article L. 322-4-16-1) du code du travail	91
2. Entreprises de travail temporaire d'insertion mentionnées à l'article L. 5132-6 (ancien article L. 322-4-16-2) du code du travail	93
IV. Dons à des associations intermédiaires mentionnées à l'article L. 5132-7 (ancien article L. 322-4-16-3) du code du travail	97
V. Dons à des ateliers et chantiers d'insertion mentionnés à l'article L. 5132-15 (ancien article L. 322-4-16-8) du code du travail	100
VI. Dons à des entreprises adaptées mentionnées à l'article L. 5213-13 (ancien article L. 323-31) du code du travail	106
VII. Dons à l'Agence nationale de la recherche	113

Section 4. Application de la réglementation communautaire relative aux aides <i>de minimis</i>	117
A. PRINCIPES APPLICABLES	117
B. ORGANISMES BENEFICIAIRES CONCERNES	123
CHAPITRE 2 : MODALITES D'APPLICATION DE LA REDUCTION D'IMPOT	125
Section 1. Montant de la réduction d'impôt	125
A. ASSIETTE DE LA REDUCTION	125
I. Dons à retenir	125
II. Date du don à retenir	128
1. Dons en numéraire	128
2. Dons de titres	130
III. Montant des dons à retenir	131
1. Dons en numéraire	131
2. Dons de titres	132
B. TAUX DE LA REDUCTION	133
C. PLAFONNEMENT DE LA REDUCTION	134
Section 2. Articulation avec la réduction d'ISF prévue à l'article 885-0 V bis et avec les autres régimes incitatifs	139
A. ARTICULATION AVEC LA REDUCTION D'ISF EN FAVEUR DE L'INVESTISSEMENT DANS LES PME PREVUE A L'ARTICLE 885-0 V bis (cf. BOI 7 S-3-08)	139
I. Principes	139
II. Exemples	142
B. ARTICULATION AVEC LES AUTRES REGIMES INCITATIFS	144
I. Articulation avec la réduction d'impôt sur le revenu prévue au 1 de l'article 200	145

1. Organismes concernés	145
2. Principes applicables	148
3. Exemples	150
II. Articulation avec l'abattement prévu en matière de droits de mutation par décès par le III de l'article 788151	
1. Organismes concernés	151
2. Principes applicables	152
CHAPITRE 3 : OBLIGATIONS DECLARATIVES	154
Section 1. Obligations déclaratives à la charge des organismes bénéficiaires des dons	154
Section 2. Obligations déclaratives à la charge des redevables	159
TITRE 2 : EXONERATION DE DROITS DE MUTATION A TITRE GRATUIT DES DONS PRIS EN COMPTE POUR LA DETERMINATION DE LA REDUCTION D'ISF PREVUE A L'ARTICLE 885-0 V BIS A	165
Section 1. Dons exonérés	166
Section 2. Montant exonéré	168
TITRE 3 : IMPOSITION A L'IMPOT SUR LE REVENU DU GAIN NET REALISE EN CAS DE DONS DE TITRES	169
TITRE 4 : ENTREE EN VIGUEUR	173
Annexe 1 : Article 16 de la loi n° 2007-1223 du 21 août 2007 en faveur du travail, de l'emploi et du pouvoir d'achat (extraits)	
Annexe 2 : Projet de décret pris pour l'application de l'article 885-0 V bis A du code général des impôts relatif à la réduction d'impôt de solidarité sur la fortune accordée au titre des dons effectués au profit de certains organismes d'intérêt général	
Annexe 3 : Projet d'arrêté relatif à la justification des dons effectués au profit de certains organismes d'intérêt général mentionnés aux articles 200 et 885-0 V bis A du code général des impôts	

INTRODUCTION

1. Sauf mention contraire, les articles cités dans la présente instruction sont ceux du code général des impôts (CGI).

TITRE 1 : RÉDUCTION D'ISF AU TITRE DES DONS EFFECTUÉS AU PROFIT DE CERTAINS ORGANISMES D'INTÉRÊT GÉNÉRAL

CHAPITRE 1 : CHAMP D'APPLICATION DE LA RÉDUCTION D'IMPÔT

2. L'article 885-0 V bis A pose des conditions tenant aux contribuables concernés, aux dons éligibles et aux organismes bénéficiaires des dons.

Section 1. Conditions relatives aux contribuables concernés

3. Les redevables de l'ISF peuvent bénéficier de la réduction d'impôt. Sont donc concernées, lorsque la valeur de leurs biens est supérieure à la limite de la première tranche du tarif fixé à l'article 885 U :

- les personnes physiques ayant leur domicile fiscal en France, à raison de leurs biens situés en France ou hors de France ;
- les personnes physiques n'ayant pas leur domicile fiscal en France, à raison de leurs biens situés en France (non-résidents).

4. Pour de plus amples précisions sur ce point, il convient de se reporter à la documentation de base 7 S 21.

Section 2. Conditions relatives aux dons éligibles

5. Conformément à l'article 885-0 V bis A, les dons ouvrant droit à la réduction d'impôt sont les dons en numéraire et les dons en pleine propriété de titres de sociétés admis aux négociations sur un marché réglementé français ou étranger.

A. CARACTÈRE DÉSINTÉRESSÉ DU DON

6. Le bénéfice de la réduction d'impôt n'est accordé qu'à la condition que le don 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. Ainsi, un don qui serait consenti à un organisme éligible avec stipulation d'une charge imposée audit organisme qui constitue une contrepartie pour le donateur n'est pas éligible à la réduction d'impôt.

7. L'existence d'une telle contrepartie s'apprécie en fonction de la nature des avantages éventuellement accordés 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.

8. Les contreparties institutionnelles ou symboliques correspondent tout d'abord à des prérogatives attachées à la qualité proprement dite de membre ou d'associé de l'organisme bénéficiaire (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 donateur particulier en lui conférant un titre honorifique (membre bienfaiteur par exemple) ou en lui rendant symboliquement hommage pour son dévouement à l'œuvre.

9. Il est admis qu'aucun de ces avantages ne constitue une contrepartie réelle au don. La simple attribution de tels avantages ne saurait par conséquent priver les donateurs du bénéfice de la réduction d'impôt.

10. En revanche et sans qu'il soit possible d'en fournir une énumération exhaustive, constituent notamment des contreparties prenant la forme d'un bien ou d'une prestation de service : 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. Dès lors que les donateurs bénéficient d'une telle contrepartie, les dons qu'ils effectuent sont exclus du champ d'application de la réduction d'impôt prévue à l'article 885-0 V bis A.

11. Par dérogation à ce principe et comme en matière d'impôt sur le revenu (cf. DB 5 B 3311, n° 69 et BOI 5 B-14-07), il est 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 du don au bénéfice de la réduction d'impôt lorsque les biens remis par l'organisme bénéficiaire à chaque donateur au cours de la période de référence (cf. n° 125 à 127) ont une valeur totale inférieure ou égale à 60 € et qui présente une disproportion marquée avec le montant du don effectué. 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.

12. Par exemple, pour un don de 240 €, la remise d'un bien dont la valeur n'excède pas 60 € n'est pas de nature à remettre en cause l'éligibilité du don au bénéfice de la réduction d'impôt. En revanche, si la valeur du bien remis en contrepartie excède 60 €, le don n'est pas éligible à la réduction d'impôt. Il en va de même pour un don de 120 € assorti de la remise d'un bien dont la valeur est de 40 € (absence de disproportion marquée, même si la valeur du bien n'excède pas 60 €).

13. 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 donateurs du bénéfice de la réduction d'impôt 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 le BOI 4 H-5-06 du 18 décembre 2006 relatif au régime applicable aux organismes sans but lucratif.

14. Enfin, l'accès à des prestations de services ne sera pas considéré comme une contrepartie susceptible de faire obstacle à l'octroi de la réduction d'impôt 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 donateur du demandeur.

B. NATURE DU DON

15. La réduction d'impôt ne s'applique qu'aux dons en numéraire et aux dons de titres.

I. Dons en numéraire

16. La réduction d'impôt s'applique aux dons de sommes d'argent, quelles qu'en soient les modalités : versement d'espèces, chèque, virement...

II. Dons de titres

17. La réduction d'impôt s'applique aux dons en pleine propriété de titres de sociétés admis aux négociations sur un marché réglementé français ou étranger.

1. Dons éligibles

18. La réduction d'impôt s'applique aux seuls dons de titres de sociétés réalisés en pleine propriété.

19. Les dons de titres dont la propriété fait l'objet d'un démembrement sont par conséquent exclus.

2. Titres éligibles

20. La réduction d'impôt s'applique aux dons de titres de sociétés admis aux négociations sur un marché réglementé français ou étranger.

2.1 Titres de sociétés

21. Sont des titres de sociétés, pour l'application de l'article 885-0 V bis A :

- les titres de capital mentionnés aux articles L. 212-1 à L. 212-6-2 du code monétaire et financier (COMOFI) et émis par des sociétés françaises cotées (il s'agit principalement des actions ou des actions de préférence) ;

- les titres donnant accès au capital mentionnés à l'article L. 212-7 du COMOFI (bons d'acquisition et de souscription d'actions, droits d'attribution et de souscription d'actions, obligations remboursables, échangeables ou convertibles en actions,...) émis par des sociétés françaises ;

- les titres de créances et les titres donnant droit à l'attribution de créances mentionnés aux articles L. 213-1 et suivants du COMOFI (obligations, titres participatifs,...) émis par des sociétés françaises.

22. Remarque : Entrent également dans le champ d'application de la réduction d'impôt les dons de titres émis par des sociétés étrangères, ayant la même nature que ceux mentionnés ci-dessus et répondant à la même condition de cotation sur un marché réglementé.

23. En revanche, n'entrent pas dans le champ d'application de la réduction d'impôt, notamment les dons de certificats de dépôt, de billets de trésorerie ou de bons à moyen terme négociables.

2.2 Titres admis aux négociations sur un marché réglementé français ou étranger

24. Seuls les titres de sociétés admis aux négociations sur un marché réglementé français ou étranger entrent dans le champ d'application de la réduction d'impôt.

a) Titres admis aux négociations...

25. Il s'agit des titres cotés. Les titres non cotés sont donc exclus.

b) ...sur un marché réglementé français ou étranger

26. Par marché réglementé français ou étranger, il faut entendre les marchés réglementés au sens de l'article L. 422-1 du COMOFI (marchés réglementés de l'Espace économique européen) ainsi que les marchés réglementés en fonctionnement régulier d'un autre Etat (ni membre de la Communauté européenne, ni partie à l'accord sur l'Espace économique européen) pour autant que ces marchés ne figurent pas sur une liste de marchés exclus par l'Autorité des marchés financiers (article 2 du décret n° 89-623 modifié par le décret n° 2003-1103 du 21 novembre 2003).

27. En France, la réforme d'Euronext s'est traduite par la création, le 21 février 2005, d'un marché réglementé unique, l'Eurolist d'Euronext, intégrant les marchés réglementés français (Premier marché, Second marché et Nouveau marché) et, le 17 mai 2005, de deux marchés non réglementés au sens juridique de la directive 2004/39/CE du Parlement européen et du Conseil en date du 21 avril 2004 concernant les marchés d'instruments financiers, l'un organisé (Alternext) et l'autre non structuré (le Marché libre). Par conséquent, seuls les titres cotés sur l'Eurolist d'Euronext entrent dans le champ d'application de la réduction d'impôt.

28. En revanche, les titres de sociétés non cotées ou admis aux négociations sur un marché organisé (tel que, par exemple, Alternext) n'entrent pas dans le champ d'application de la réduction d'impôt.

c) Date d'appréciation

29. La condition tenant à la cotation des titres sur un marché réglementé français ou étranger est appréciée à la date du don au titre duquel le redevable entend bénéficier de la réduction d'impôt prévue par l'article 885-0 V bis A (cf. n° 130).

C. FORME DU DON

30. Aucune exigence n'est posée par l'article 885-0 V bis A quant à la forme de la libéralité. La réduction d'impôt s'applique donc quelle que soit la forme de l'acte (acte authentique ou sous seing privé) qui constate la transmission à titre gratuit, et même en l'absence d'acte (don manuel).

31. Le redevable qui revendique le bénéfice de la réduction d'impôt devra cependant être en mesure de justifier auprès de l'administration fiscale le versement des sommes ou la remise des titres à l'organisme bénéficiaire dans des formes compatibles avec la procédure écrite.

Section 3. Conditions relatives aux organismes bénéficiaires des dons

32. Conformément à l'article 885-0 V bis A, les dons doivent, pour ouvrir droit à la réduction d'impôt, être effectués au profit :

- des établissements de recherche ou d'enseignement supérieur ou d'enseignement artistique publics ou privés, d'intérêt général, à but non lucratif ;
- des fondations reconnues d'utilité publique répondant aux conditions fixées au a du 1 de l'article 200 ;
- des entreprises d'insertion et des entreprises de travail temporaire d'insertion mentionnées aux articles L. 5132-5 et L. 5132-6 du code du travail ;
- des associations intermédiaires mentionnées à l'article L. 5132-7 du même code ;
- des ateliers et chantiers d'insertion mentionnés à l'article L. 5132-15 du même code ;
- des entreprises adaptées mentionnées à l'article L. 5213-13 du même code ;
- de l'Agence nationale de la recherche (ANR).

33. Cette liste est limitative. Les dons effectués notamment aux associations reconnues d'utilité publique répondant aux conditions fixées au a du 1 de l'article 200 n'ouvrent donc pas droit à la réduction d'impôt.

I. Etablissements de recherche ou d'enseignement supérieur ou d'enseignement artistique publics ou privés, d'intérêt général, à but non lucratif

1. Conditions à satisfaire par les établissements de recherche, d'enseignement supérieur ou d'enseignement artistique : être d'intérêt général et à but non lucratif

34. Un établissement satisfait à ces deux conditions si l'activité qu'il exerce n'est pas lucrative, si sa gestion est désintéressée et s'il ne fonctionne pas au profit d'un cercle restreint de personnes.

- Activité non lucrative et gestion désintéressée

35. Pour l'appréciation de ces deux conditions, il convient de se reporter aux précisions apportées par l'instruction 4 H-5-06 du 18 décembre 2006 relative au régime fiscal applicable aux organismes sans but lucratif.

36. Il est admis que l'existence d'activités lucratives non prépondérantes ayant fait l'objet d'une sectorisation ne remet pas en cause la qualification d'intérêt général d'un établissement de recherche, d'enseignement supérieur ou d'enseignement artistique.

37. Toutefois, pour bénéficier de la réduction d'impôt, les dons doivent être affectés directement et exclusivement au secteur non lucratif de l'établissement bénéficiaire.

- Ne pas fonctionner au profit d'un cercle restreint de personnes

38. Doit être regardé comme ne fonctionnant pas au profit d'un cercle restreint de personnes, l'établissement dont l'activité profite à des bénéficiaires retenus sur des critères génériques, qui ont tous un intérêt objectif à user des services offerts.

Tel est par exemple le cas d'un établissement dont l'activité est la recherche médicale sur une pathologie précise (y compris rare).

39. En revanche, doit notamment être regardé comme fonctionnant au profit d'un cercle restreint de personnes, un établissement dont l'activité essentielle est la fourniture de services à ses membres ou à un groupe particulier et individualisable.

Par exemple, sont considérés comme exerçant leur activité au profit d'un cercle restreint de personnes, des établissements qui ont pour objet de servir les intérêts d'une ou plusieurs familles, personnes ou entreprises, ou de faire connaître les travaux de certains chercheurs, ou dont l'enseignement est réservé à des professionnels ou aux salariés d'un nombre d'entreprises bien définies.

2. Etablissements de recherche publics ou privés

2.1 Etablissements de recherche publics

40. Aux termes de l'article L. 112-1 du code de la recherche, la recherche publique a pour objectifs le développement et le progrès de la recherche dans tous les domaines de la connaissance, la valorisation des résultats de la recherche, le partage et la diffusion des connaissances scientifiques, le développement d'une capacité d'expertise ainsi que la formation à la recherche et par la recherche.

41. La recherche publique est organisée dans les services publics, notamment les établissements publics d'enseignement supérieur et les établissements publics de recherche, et dans les entreprises publiques (code de la recherche, art. L. 112-2).

42. Conformément à l'article L. 311-1 du code de la recherche, les établissements publics de recherche ont soit un caractère industriel et commercial, soit un caractère administratif. Les établissements publics à caractère scientifique et technologique ont un caractère administratif.

43. Tout établissement public de recherche conclut avec l'Etat des contrats pluriannuels qui définissent, pour l'ensemble de ses activités, les objectifs de l'établissement ainsi que les engagements réciproques des parties. L'exécution de ces contrats fait l'objet d'une évaluation. L'Etat tient compte des résultats de l'évaluation réalisée par l'agence d'évaluation de la recherche et de l'enseignement supérieur, en particulier des résultats obtenus en application des dispositions de l'article L. 144-3-2 du code de la recherche, pour déterminer les engagements financiers qu'il prend envers les établissements dans le cadre des contrats pluriannuels susmentionnés (article L. 311-2 du code de la recherche).

44. Remarque : Les établissements publics à caractère scientifique, culturel et professionnel (EPCSCP) et leurs composantes, les instituts universitaires de formation des maîtres (IUFM) (article L. 312-1 du code de la recherche) et les autres établissements publics d'enseignement supérieur participent au service public de la recherche dans les conditions fixées aux titres I^{er}, II et IV à VI du livre VII du code de l'éducation.

a) Etablissements publics de recherche à caractère administratif (EPA)

- *Etablissements publics à caractère scientifique et technologique (EPST)*

45. L'article L. 321-1 du code de la recherche définit les EPST comme des personnes morales de droit public dotées de l'autonomie administrative et financière. Leur objet principal n'est ni industriel, ni commercial. La mission de ces établissements est de mettre en œuvre les objectifs définis à l'article L. 112-1 du code précité. Ils sont créés par décret en Conseil d'Etat. Ce décret précise les modalités d'organisation et les règles de fonctionnement de l'établissement. Il détermine le département ministériel exerçant la tutelle.

46. Sous réserve de satisfaire aux conditions mentionnées aux n° 34 à 39, sont concernés :

- le Centre national du machinisme agricole, du génie rural, des eaux et des forêts (CEMAGREF) ;

- le Centre national de la recherche scientifique (CNRS) ;

- l'Institut national d'études démographiques (INED) ;
 - l'Institut national de la recherche agronomique (INRA) ;
 - l'Institut national de la recherche sur les transports et leur sécurité (INRETS) ;
 - l'Institut national de recherche en informatique et en automatique (INRIA) ;
 - l'Institut national de la santé et de la recherche médicale (INSERM) ;
 - l'Institut de recherche pour le développement (IRD) ;
 - le Laboratoire central des ponts et chaussées (LCPC).
- *Autres établissements publics à caractère administratif*

47. Il s'agit d'établissements publics à caractère administratif placés sous la tutelle du ministre chargé de la recherche et qui ont, dans leurs statuts, une mission de recherche. Sous réserve de satisfaire aux conditions mentionnées aux n° 34 à 39, sont concernés :

- l'Académie des technologies régie par les articles L. 328-1 à L. 328-3 du code de la recherche ;
- l'Agence nationale de la recherche (ANR) régie par les articles L. 329-1 à L. 329-7 du même code. Concernant l'ANR, il convient de se reporter aux précisions apportées aux paragraphes n° 113 à 116 ;
- le Centre d'études de l'emploi (CEE) ;
- le Centre informatique national de l'enseignement supérieur (CINES) ;
- l'Institut national de recherche pédagogique (INRP) ;
- l'Institut national de recherches archéologiques préventives (INRAP) ;
- l'Institut des hautes études pour la science et la technologie (IHEST) ;
- la Cité nationale de l'histoire de l'immigration (CNHI) ;
- l'Etablissement public du musée du quai Branly (EPMQB).

b) Etablissements publics à caractère industriel et commercial (EPIC)

48. Entrent dans le champ d'application de la réduction d'impôt, les établissements publics à caractère industriel et commercial dont l'une des missions est la mise en œuvre des objectifs définis à l'article L. 112-1 du code de la recherche.

49. Sous réserve de satisfaire aux conditions mentionnées aux n° 34 à 39, sont notamment visés :

- l'Agence de l'environnement et de la maîtrise de l'énergie (ADEME) (article L. 335-1 du code de la recherche). L'ADEME est un établissement de support et de valorisation de la recherche ;
- l'Agence nationale de gestion des déchets radioactifs (ANDRA) (article L. 334-1 du code de la recherche). L'ANDRA est un établissement de recherche en sciences exactes et technologie ;
- le BRGM ;
- le Commissariat à l'énergie atomique (CEA) (articles L. 332-1 à L. 332-7 du code de la recherche) ;
- le Centre de coopération internationale en recherche agronomique pour le développement (CIRAD) ;
- le Centre national des études spatiales (CNES) (articles L. 331-1 à L. 331-6 du code de la recherche) ;
- la Cité des sciences et de l'industrie (CSI) ;

- le Centre scientifique et technique du bâtiment (CSTB) ;
- l'Institut français du pétrole (IFP) ;
- l'Institut français de recherche pour l'exploitation de la mer (IFREMER) ;
- l'Institut national de l'environnement industriel et des risques (INERIS) ;
- l'Institut de radioprotection et de sûreté nucléaire (IRSN) ;
- l'Office national d'études et de recherches aérospatiales (ONERA).

2.2 Etablissements de recherche privés

50. Sont des établissements de recherche privés, les organismes de droit privé, quelle que soit leur forme juridique, qui ont une activité principale de recherche et sont dotés d'un conseil scientifique. Il s'agit, par exemple, des Instituts Pasteur de Paris et de Lille et de l'Institut Curie.

2.3 Autres structures de recherche relevant du code de la recherche

51. Il s'agit des groupements d'intérêt public « recherche » (articles L. 341-1 à L. 341-4 du code de la recherche), des centres techniques industriels (articles L. 342-1 à L. 342-13 du même code), des pôles de recherche et d'enseignement supérieur (PRES), des réseaux thématiques de recherche avancée (RTRA) et des centres thématiques de recherche et de soins - CTRS - (articles L. 344-1 à L. 344-3 du même code).

- Les groupements d'intérêt public (GIP) « recherche » (articles L. 341-1 à L. 341-4 du code de la recherche)

52. Conformément à l'article L. 341-1 du code de la recherche, des GIP dotés de la personnalité morale et de l'autonomie financière peuvent être constitués entre des établissements publics ayant une activité de recherche et de développement technologique, entre l'un ou plusieurs d'entre eux et une ou plusieurs personnes morales de droit public ou de droit privé pour exercer ensemble, pendant une durée déterminée, des activités de recherche ou de développement technologique, ou gérer des équipements d'intérêt commun nécessaires à ces activités.

53. Sous réserve de satisfaire aux conditions mentionnées aux n° 34 à 39, sont notamment visés :

- l'Agence nationale de la recherche sur le sida (ANRS) ;
- l'Institut polaire français Paul-Emile Victor (IPEV) ;
- le GENOPOLE GIP consacré à la recherche en génomique et au développement d'entreprises de biotechnologies ;
- l'Observatoire de sciences et techniques (OST) ;
- le Réseau national pour la technologie, l'enseignement et la recherche (RENATER) ;
- le Centre de recherche du château de Versailles ;
- les Grands ateliers de l'Isle-d'Abeau ;
- le Groupe d'études et de contrôle des variétés et des semences (GEVES) ;
- le Groupement d'études et de recherche pour les applications industrielles des lasers de puissance (GERAILP) ;
- le Groupe de recherche sur les institutions et le droit de l'aménagement, de l'urbanisme et de l'habitat (GRIDAUH) ;
- Ecosystèmes forestiers (ECOFOR) ;
- l'Alliance nationale pour la recherche agronomique à l'international (ANRAI) ;

- Accélérateur pour la recherche en radiochimie et en oncologie à Nantes Atlantique (ARRONAX) ;
- le Centre national recherche et développement « Nickel et son environnement » (CNRT Nickel et son environnement) ;
- le Cancéropôle Grand Sud-Ouest ;
- le Cancéropôle Ile-de-France ;
- le Centre de compétence en conception de circuits intégrés (C4I) ;
- le Centre national de gestion des essais de produits de santé (CeNGEPS) ;
- le Centre de recherches en santé-travail-environnement (CERESTE) ;
- le Centre de recherche et d'études sur les procédés d'ignifugation des matériaux (CREPIM) ;
- le Centre de recherche en nutrition humaine d'Auvergne, de Nantes et Rhône-Alpes ;
- CYCERON ;
- GEODERIS ;
- Mercator-Océan ;
- la Mission recherche droit et justice (MRDJ) ;
- le Réseau régional de télécommunications à haut débit (RECIA) ;
- le Groupement pour l'évaluation des mesures en continu dans les eaux et en assainissement (GEMCEA) ;
- la Maison des sciences de l'homme - Ange Guépin.

- Les centres techniques industriels (CTI) (articles L. 342-1 à L. 342-13 du code de la recherche)

54. Les CTI sont des établissements d'utilité publique qui ont le caractère d'organismes privés chargés de service public.

55. Dans toute branche d'activité où l'intérêt général le commande, et après accord des organisations syndicales les plus représentatives des employeurs et des salariés des branches d'activité concernées, il peut être créé par l'autorité administrative compétente des établissements d'utilité publique, dénommés centres techniques industriels (CTI).

56. Les CTI ont pour objet de promouvoir le progrès des techniques, de participer à l'amélioration du rendement et à la garantie de la qualité dans l'industrie. A cet effet, notamment, ils coordonnent et facilitent les initiatives. Ils exécutent ou font exécuter les travaux de laboratoires et d'ateliers expérimentaux indispensables et, en particulier, dans le cadre de la législation existante et en accord avec les organismes habilités à cette fin, ils participent aux enquêtes sur la normalisation et à l'établissement des règles permettant le contrôle de la qualité. Ils font profiter la branche d'activité intéressée des résultats de leurs travaux.

57. Les CTI sont dotés de la personnalité morale et jouissent de l'autonomie administrative et financière.

58. Entrent dans le champ d'application de la réduction d'impôt, les CTI qui poursuivent notamment une mission de recherche et satisfont aux conditions mentionnées aux n° 34 à 39.

- Les projets de coopération : pôles de recherche et d'enseignement supérieur (PRES), réseaux thématiques de recherche avancée (RTRA), centres thématiques de recherche et de soins (CTRS) (articles L. 344-1 à L. 344-3 du code de la recherche)

- les pôles de recherche et d'enseignement supérieur (PRES)

59. Plusieurs établissements ou organismes de recherche ou d'enseignement supérieur et de recherche, publics ou privés, y compris les centres hospitaliers universitaires ainsi que les centres de lutte contre le cancer, et dont au moins un établissement public à caractère scientifique, culturel et professionnel, peuvent décider de regrouper tout ou partie de leurs activités et de leurs moyens, notamment en matière de recherche, dans un pôle de recherche et d'enseignement supérieur (PRES) afin de conduire ensemble des projets d'intérêt commun. Ces établissements ou organismes peuvent être français ou européens.

60. Les PRES sont créés par convention entre les établissements et organismes fondateurs. D'autres partenaires, en particulier des entreprises et des collectivités territoriales ou des associations, peuvent y être associés.

61. Ces pôles peuvent être dotés de la personnalité morale, notamment sous la forme d'un groupement d'intérêt public (GIP), d'un établissement public de coopération scientifique (EPCS), d'une fondation de coopération scientifique (FCS) ou d'une association.

62. L'EPCS assure la mise en commun des moyens que les établissements et organismes fondateurs et associés consacrent au PRES. A cet effet, il assure notamment : la mise en place et la gestion des équipements partagés entre les membres fondateurs et associés participant au pôle, la coordination des activités des écoles doctorales, la valorisation des activités de recherche menées en commun, la promotion internationale du pôle. Il est créé par un décret qui en approuve les statuts.

- les réseaux thématiques de recherche avancée (RTRA)

63. Un réseau thématique de recherche avancée (RTRA) peut être créé sous la forme d'une fondation de coopération scientifique (FCS) pour conduire un projet d'excellence scientifique dans un ou plusieurs domaines de recherche. Ce projet est mené en commun par plusieurs établissements ou organismes de recherche ou d'enseignement supérieur et de recherche, publics ou privés, français ou européens. D'autres partenaires, en particulier des entreprises, des collectivités territoriales et des associations peuvent être associés au réseau.

- les centres thématiques de recherche et de soins (CTRS)

64. Un ou plusieurs groupements de coopération sanitaire, un ou plusieurs centres hospitaliers et universitaires ou un ou plusieurs centres de lutte contre le cancer peuvent, en commun avec un ou plusieurs établissements de recherche ou d'enseignement supérieur et de recherche, publics ou privés, français ou européens, décider de regrouper tout ou partie de leurs activités et de leurs moyens dans un centre thématique de recherche et de soins (CTRS) biomédicale telle que définie à l'article L. 1121-1 du code de la santé publique.

65. Le CTRS est créé par convention entre les établissements et organismes fondateurs. D'autres partenaires, en particulier des entreprises, des collectivités territoriales et des associations peuvent y être associées. Le centre peut être doté de la personnalité morale sous la forme d'une fondation de coopération scientifique (FCS).

66. Remarque : Concernant les projets de coopération (n° 59 à 65), seules les entités juridiques dotées de la personnalité morale (GIP, FCS, EPCS ou association) qui supportent ces projets sont habilitées à recevoir des dons ouvrant droit à la réduction d'ISF prévue à l'article 885-0 V bis A. Par conséquent, ouvrent droit à la réduction d'ISF les dons effectués à un GIP, FCS, EPCS ou association en vue de leur affectation à un projet de coopération (PRES, RTRA, CTRS) déterminé.

3. Etablissements d'enseignement supérieur publics ou privés

3.1 Etablissements d'enseignement supérieur publics

67. Il s'agit des établissements qui dispensent un enseignement supérieur, c'est-à-dire postérieur au baccalauréat, et qui présentent un caractère public sans qu'il soit nécessaire que leur tutelle soit exercée par le ministère chargé de l'enseignement supérieur.

68. Sous réserve de satisfaire aux conditions mentionnées aux n° 34 à 39, sont notamment concernés :

a) les établissements publics à caractère scientifique, culturel et professionnel (EPCSCP) (articles L. 711-1 et suivants du code de l'éducation)¹, c'est-à-dire :

- les universités auxquelles sont assimilés les deux instituts nationaux polytechniques (INP de Lorraine et de Toulouse) ;

- les écoles et instituts extérieurs aux universités : les écoles centrales de Lille, Lyon, Nantes et Marseille, les instituts nationaux de sciences appliqués (INSA) de Lyon, Rennes, Toulouse, Rouen et Strasbourg, l'Ecole nationale supérieure des arts et industries textiles (ENSAIT), l'Institut supérieur de mécanique de Paris (Supméca), les Universités de technologie (UTC, UTBM, UTT) ;

- les écoles normales supérieures ;

- les Ecoles françaises à l'étranger : la Casa de Velázquez de Madrid, l'Ecole française d'archéologie d'Athènes, l'Ecole française d'Extrême-Orient, l'Ecole française de Rome, l'Institut français d'archéologie orientale du Caire ;

- les grands établissements qui bénéficient d'un statut particulier fixé par décret : le Collège de France, le Conservatoire national des arts et métiers (CNAM), l'Ecole centrale des arts et manufactures (ECAM), l'Ecole des hautes études en sciences sociales (EHESS), l'Ecole nationale des Chartes (ENC), l'Ecole nationale supérieure d'arts et métiers (ENSAM), l'Ecole nationale supérieure des sciences de l'information et des bibliothèques (ENSSIB), l'Ecole pratique des hautes études (EPHE), l'Institut d'études politiques (IEP) de Paris, l'Institut de physique du Globe de Paris (IPG), l'Institut national d'histoire de l'art (INHA), l'Institut national des langues et civilisations orientales (INALCO), l'Institut national polytechnique (INP) de Grenoble, le Muséum national d'histoire naturelle (MNHN), l'Observatoire de Paris (OBSPM), le Palais de la découverte, l'Université de technologie en sciences des organisations et de la décision de Paris Dauphine (Paris IX), l'Ecole nationale des ponts et chaussées (ENPC), l'Institut des sciences et industries du vivant et de l'environnement (Agro Paris Tech), le Centre international d'études supérieures en sciences agronomiques (Montpellier Sup Agro), l'Institut supérieur de l'aéronautique et de l'espace (ISAE), l'Ecole des hautes études en santé publique (EHESP) ;

b) les établissements publics à caractère administratif (EPA) autonomes qui dispensent un enseignement supérieur : par exemple, l'Institut national du patrimoine (INP), le Conservatoire national supérieur d'art dramatique (CNSAD), les conservatoires supérieurs de musique de Paris et de Lyon, les écoles nationales supérieures d'art plastique, les écoles nationales supérieures d'architecture ;

c) les établissements publics administratifs rattachés à un EPCSCP : par exemple, les instituts universitaires de formation des maîtres (IUFM)², les écoles nationales supérieures d'ingénieurs (ENSI) régies par le décret n° 86-641 du 14 mars 1986, les écoles nationales d'ingénieurs (ENI), les Instituts d'études politiques (IEP), l'Institut d'administration des entreprises (IAE) de Paris, l'Ecole nationale du génie de l'eau et de l'environnement de Strasbourg I ;

d) les établissements publics à caractère industriel et commercial (EPIC) qui dispensent un enseignement supérieur : par exemple, l'école nationale supérieure de création industrielle, l'école nationale supérieure des métiers de l'image et du son (la Fémis), l'Institut de pédagogie et de recherche chorégraphique (IPRC) du Centre national de la danse, l'Ecole du Théâtre national de Strasbourg, le Centre des hautes études de Chaillot de la Cité de l'architecture et du patrimoine ;

e) le groupe des écoles des télécommunications (GET) qui est un établissement public regroupant en son sein plusieurs établissements d'enseignement supérieur : l'école nationale supérieure des télécommunications (ENST), l'école nationale supérieure des télécommunications de Bretagne (ENSTB), l'Institut national des télécommunications (INT) ;

f) les établissements publics de coopération culturelle (EPCC) et les services relevant d'une collectivité territoriale qui dispensent un enseignement supérieur (par exemple, les écoles supérieures d'art) ;

¹ Cf. également décret n° 2000-250 du 15 mars 2000 portant classification d'établissements publics à caractère scientifique, culturel et professionnel.

² Les IUFM sont désormais intégrés au sein des universités et ont perdu la personnalité morale (article L. 721-1 nouveau du code de l'éducation) ; seuls les IUFM de Corse, de Guadeloupe, de Martinique, du Pacifique et de Strasbourg existent encore et ce jusqu'au 1^{er} janvier 2009.

g) les GIP qui dispensent un enseignement supérieur : par exemple, l'Ecole européenne supérieure de l'image (EESI) ;

h) les établissements d'enseignement supérieur du spectacle vivant, habilités à délivrer un diplôme national en application de l'article L. 759-1 du code de l'éducation ou dispensant une formation conduisant à la délivrance d'un diplôme inscrit au répertoire national des certifications professionnelles ;

i) les établissements préparant aux métiers du spectacle vivant de statut public dont la formation est validée par un diplôme inscrit au répertoire national des certifications professionnelles ;

j) les autres établissements publics qui dispensent un enseignement supérieur : par exemple, l'Institut supérieur des matériaux et de la construction mécanique, l'Ecole nationale supérieure de l'électronique et de ses applications de Cergy (ENSEA), l'Institut français de mécanique avancée (IFMA), l'Ecole nationale supérieure de la nature et du paysage de Blois (ENSPB), l'Observatoire de la Côte d'Azur (OCA), le Centre universitaire de formation et de recherche Jean-François Champollion (CUFR Jean-François Champollion), l'Institut national supérieur de formation et de recherche pour l'éducation des jeunes handicapés et les enseignements adaptés, l'Ecole nationale supérieure des arts et techniques du théâtre (ENSATT), l'Ecole nationale supérieure Louis Lumière (ENSL).

69. Précisions :

- L'article L. 719-12 du code de l'éducation prévoit que les établissements publics à caractère scientifique, culturel et professionnel (EPCSCP) peuvent créer en leur sein une ou plusieurs fondations universitaires, non dotées de la personnalité morale, résultant de l'affectation irrévocable à l'établissement intéressé de biens, droits ou ressources apportées par un ou plusieurs fondateurs pour la réalisation d'une ou plusieurs œuvres ou activités d'intérêt général et à but non lucratif conformes aux missions du service public de l'enseignement supérieur visées à l'article L. 123-3 du même code.

Une fondation universitaire n'étant pas dotée de la personnalité morale, les dons qui lui sont consentis ouvrent droit, pour les donateurs, à la réduction d'ISF prévue à l'article 885-0 V bis A dès lors que l'EPCSCP qui l'abrite entre lui-même dans le champ d'application de cet article.

- Les dons consentis à l'Institut de France et à ses cinq Académies, ainsi qu'aux fondations qu'ils abritent, ouvrent droit, pour les donateurs, à la réduction d'ISF prévue à l'article 885-0 V bis A.

3.2 Etablissements d'enseignement supérieur privés

70. Il s'agit des établissements privés qui dispensent un enseignement supérieur, c'est-à-dire postérieur au baccalauréat.

71. Sous réserve de satisfaire aux conditions mentionnées aux n° 34 à 39, sont notamment concernés :

- les établissements privés d'enseignement supérieur libres qui dispensent un enseignement généraliste ;
- les établissements d'enseignement supérieur privés rattachés à un EPCSCP ;
- les établissements privés d'enseignement supérieur technique qui ont une vocation plus professionnelle : écoles d'ingénieurs, écoles de commerce et de gestion ;
- les lycées privés proposant des sections de techniciens supérieurs (STS) et des classes préparatoires aux grandes écoles (CPGE) ;
- les établissements préparant aux métiers du spectacle vivant ;
- les établissements d'enseignement supérieur du spectacle vivant, habilités à délivrer un diplôme national en application de l'article L. 759-1 du code de l'éducation ;
- les établissements de formation des enseignants de la danse et de musique ;
- les établissements qui dispensent un enseignement supérieur en art plastique.

72. Précision : Dès lors qu'il n'est pas possible de reconnaître le caractère d'intérêt général à des organismes dont les méthodes pédagogiques ne sont pas reconnues par les services du ministère de l'éducation nationale, les dons effectués à des établissements d'enseignement supérieur privés hors contrat n'ouvrent pas droit à la réduction d'impôt.

4. Etablissements d'enseignement artistique publics ou privés

73. Les enseignements artistiques sont définis par les articles L. 216-2, L. 216-3, L. 312-6 à L. 312-8 et L. 361-5 du code de l'éducation. Ils ont pour objet une initiation à l'histoire des arts et aux pratiques artistiques.

74. Deux catégories d'établissements artistiques peuvent recevoir des dons ouvrant droit à la réduction d'ISF prévue à l'article 885-0 V bis A, sous réserve de satisfaire aux conditions mentionnées aux n° 34 à 39.

4.1 Etablissements d'enseignement artistique publics

75. Ce sont les établissements qui relèvent directement de l'Etat ou des collectivités territoriales, quelle que soit leur forme juridique. Il peut s'agir d'organismes disposant de la personnalité juridique et financière (établissements publics administratifs ou industriels et commerciaux, groupements d'intérêt public), de services distincts constitués au sein de ces mêmes organismes ou de services d'une collectivité locale (établissements d'enseignement public de la musique, de la danse et de l'art dramatique, écoles des beaux-arts).

76. Toutefois, les sommes collectées par les établissements donataires doivent être exclusivement affectées à des opérations d'enseignement artistique entrant dans le champ d'application du dispositif précédemment défini.

77. Ces établissements doivent avoir adopté une organisation comptable qui permette de déterminer l'affectation des dons ainsi recueillis.

78. Ils doivent respecter les obligations résultant de leur statut juridique.

4.2 Etablissements d'enseignement artistique privés

79. Il s'agit des établissements qui dispensent un enseignement artistique mais qui ne relèvent pas de l'Etat, ni des collectivités territoriales. Ils peuvent être constitués sous forme de société ou d'association.

80. Ils doivent respecter les obligations résultant de leur statut juridique.

II. Dons à des fondations reconnues d'utilité publique répondant aux conditions fixées au a du 1 de l'article 200 du CGI

1. Définition de la fondation

81. Aux termes de l'article 18 de la loi du 23 juillet 1987 sur le développement du mécénat, la fondation est 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.

82. Une fondation est créée par décret en Conseil d'Etat après instruction de la demande par le ministère de l'intérieur. Sa création est subordonnée au respect d'un certain nombre de critères et notamment à l'adoption de statuts s'inspirant très largement des statuts types approuvés par le Conseil d'Etat.

83. La reconnaissance d'utilité publique est accordée par décret du Premier ministre et du ministre de l'intérieur, après avis du Conseil d'Etat.

2. Conditions à satisfaire par les fondations reconnues d'utilité publique

84. Dès lors que le a du 1 de l'article 200 renvoie au b du même 1 de cet article, sont concernées les fondations reconnues d'utilité publique :

- dont l'objet entre dans la liste de ceux énumérés à l'article 200, soit la réalisation d'activités ayant un caractère philanthropique, éducatif, scientifique, social, humanitaire, sportif, familial, culturel, ou concourant à la mise en valeur du patrimoine artistique, notamment à travers les souscriptions ouvertes pour financer l'achat d'objets ou d'œuvres d'art destinés à rejoindre les collections d'un musée de France accessibles au public, à la défense de l'environnement naturel ou à la diffusion de la culture, de la langue et des connaissances scientifiques françaises. Sur ce point, il convient de se reporter à la DB 5 B 3311, n° 15 à 25 ;

- et qui sont d'intérêt général au sens du même article 200, ce qui suppose que la fondation n'exerce pas d'activité lucrative, que sa gestion est désintéressée et qu'elle ne fonctionne pas au profit d'un cercle restreint de personnes (cf. DB 5 B 3311, n° 12 à 14). A cet égard, il est précisé que lorsqu'une fondation exerce des activités lucratives et des activités non lucratives et remplit les conditions autorisant leur sectorisation (cf. BOI 4 H-5-06 précité), les dons qui lui sont affectés sont éligibles au présent dispositif, à la condition expresse que ceux-ci soient affectés directement et exclusivement au secteur non lucratif.

3. Cas particuliers

a) Dons à la Fondation du patrimoine

85. Aux termes de l'article 10 de la loi n° 96-590 du 2 juillet 1996 relative à la Fondation du patrimoine (décret du 18 avril 1997 portant reconnaissance d'utilité publique et approbation des statuts de la Fondation du patrimoine), les dispositions du code général des impôts applicables aux fondations reconnues d'utilité publique sont applicables à la Fondation du patrimoine.

86. Par suite, les dons effectués à la Fondation du patrimoine ouvrent droit, pour les donateurs, à la réduction d'ISF prévue à l'article 885-0 V bis A, sous réserve que l'ensemble des conditions posées par cet article soient satisfaites. Toutefois, dès lors que seuls ouvrent droit à la réduction d'impôt les dons effectués aux fondations reconnues d'utilité publique qui répondent aux conditions fixées au a du 1 de l'article 200, les dons affectés à la conservation ou la restauration des monuments historiques privés (visés au 2 bis de l'article 200) n'ouvrent pas droit à cette réduction d'impôt.

b) Dons à des fondations reconnues d'utilité publique pour le compte de fondations sous leur égide (ou abritées).

87. Il résulte des dispositions de l'article 20 de la loi du 23 juillet 1987 sur le développement du mécénat déjà citée que « peut également être dénommée fondation l'affectation irrévocable, en vue de la réalisation d'une œuvre d'intérêt général et à but non lucratif, de biens, droits ou ressources à une fondation reconnue d'utilité publique dont les statuts ont été approuvés à ce titre dès lors que ces biens, droits ou ressources sont gérés directement par la fondation affectataire, et sans que soit créée à cette fin une personne morale distincte ».

88. Les dons consentis à ces fondations dites « abritées » ou « individualisées » ouvrent droit, pour les donateurs, à la réduction d'impôt dès lors que la fondation reconnue d'utilité publique « abritante » entre elle-même dans le champ d'application de l'article 885-0 V bis A.

c) Dons à des fondations reconnues d'utilité publique autorisées à recevoir des versements pour le compte d'autres organismes d'intérêt général

89. Il résulte des dispositions du II de l'article 5 de la loi du 23 juillet 1987 sur le développement du mécénat que « les établissements d'utilité publique autorisés à recevoir des versements pour le compte d'œuvres ou d'organismes mentionnés au 1 de l'article 238 bis du code général des impôts, ainsi que les œuvres et organismes qui reçoivent des versements par l'intermédiaire de ces établissements, doivent établir des comptes annuels selon les principes définis au code de commerce. »

90. Les dons consentis aux fondations reconnues d'utilité publique pour le compte d'autres organismes d'intérêt général (associations par exemple) n'ouvrent pas droit, pour les donateurs, à la réduction d'ISF prévue à l'article 885-0 V bis A.

III. Dons à des entreprises d'insertion et des entreprises de travail temporaire d'insertion mentionnées aux articles L. 5132-5 et L. 5132-6 (anciens articles L. 322-4-16-1 et L. 322-4-16-2) du code du travail

1. Entreprises d'insertion mentionnées à l'article L. 5132-5 (ancien article L. 322-4-16-1) du code du travail

91. Une *entreprise d'insertion* est une entreprise de production de biens ou de services se situant dans le secteur concurrentiel, conventionnée par l'Etat, ayant pour objet de permettre à des personnes sans emploi rencontrant des difficultés sociales et professionnelles particulières de bénéficier d'un contrat de travail en vue de faciliter leur insertion professionnelle.

92. Aucune forme juridique n'est imposée à l'entreprise d'insertion. Il peut donc s'agir d'associations, d'EURL, de SARL, de SCOP, etc.

2. Entreprises de travail temporaire d'insertion mentionnées à l'article L. 5132-6 (ancien article L. 322-4-16-2) du code du travail

93. Une *entreprise de travail temporaire d'insertion* (ETTI) est une entreprise d'intérim dont l'activité exclusive consiste à faciliter l'insertion professionnelle de personnes sans emploi rencontrant des difficultés sociales et professionnelles particulières.

94. L'ETTI est soumise à l'ensemble des règles relatives au travail temporaire, sous réserve de la durée des contrats de travail temporaire de personnes en insertion (contrats de mission) qui peut être portée à 24 mois, renouvellement compris.

95. Il peut s'agir d'associations ou de sociétés commerciales.

96. Précision : Les dons effectués aux entreprises d'insertion ou aux entreprises de travail temporaire d'insertion ouvrent droit à la réduction d'ISF prévue à l'article 885-0 V bis A, quelle que soit leur forme juridique.

IV. Dons à des associations intermédiaires mentionnées à l'article L. 5132-7 (ancien article L. 322-4-16-3) du code du travail

97. Une *association intermédiaire* (AI) est une association régie par la loi de 1901, conventionnée par l'Etat, ayant pour objet l'embauche de personnes sans emploi, rencontrant des difficultés sociales et professionnelles particulières, en vue de faciliter leur insertion professionnelle en les mettant à titre onéreux à disposition de personnes physiques ou de personnes morales.

98. L'AI assure l'accueil des personnes ainsi que leur suivi et leur accompagnement en vue de faciliter leur insertion sociale et de rechercher les conditions d'une insertion professionnelle durable.

99. Les AI interviennent dans tous les secteurs d'activité et pour tout type d'emploi, y compris lorsque les activités sont déjà assurées par l'initiative publique ou privée. Les activités concernées par l'AI sont, dans la plupart des cas, liées au ménage, au jardinage, au bricolage, à l'aide et au soutien de personnes, au remplacement de salariés en entreprises.

V. Dons à des ateliers et chantiers d'insertion mentionnés à l'article L. 5132-15 (ancien article L. 322-4-16-8) du code du travail

100. L'appellation « *ateliers et chantiers d'insertion* (ACI) » recouvre un dispositif unique. Aucune distinction n'est opérée entre ateliers et chantiers.

101. L'ACI conventionné par l'Etat a pour mission l'accueil, l'embauche et la mise au travail sur des actions collectives de personnes sans emploi rencontrant des difficultés sociales et professionnelles particulières. L'ACI organise le suivi, l'accompagnement, l'encadrement technique et la formation de ces salariés en vue de faciliter leur insertion sociale et de rechercher les conditions d'une insertion professionnelle durable.

102. Les ACI peuvent être créés et « portés » par une commune, un département, un établissement public de coopération intercommunale (EPCI), un centre communal ou intercommunal d'action sociale (CCAS ou CIAS), un syndicat mixte, un établissement d'enseignement professionnel et d'enseignement agricole de l'Etat, une chambre départementale d'agriculture, un organisme de droit privé à but non lucratif (une association par exemple) et l'Office national des forêts (ONF) : c'est la structure porteuse qui est conventionnée par l'Etat en tant qu'ACI.

103. Les ACI peuvent être créés ponctuellement (chantier de rénovation de bâtiment par exemple) ou de manière permanente.

104. Les biens et les services qu'ils produisent peuvent être commercialisés, lorsque cette commercialisation contribue à la réalisation et au développement des activités d'insertion sociale et professionnelle des personnes embauchées.

105. Précisions : Seules les structures porteuses des ACI sont habilitées à recevoir des dons ouvrant droit à la réduction d'ISF prévue à l'article 885-0 V bis A. Par conséquent, ouvrent droit à la réduction d'ISF les dons effectués aux structures porteuses en vue de leur affectation à un ACI déterminé.

VI. Dons à des entreprises adaptées mentionnées à l'article L. 5213-13 (ancien article L. 323-31) du code du travail

106. Remarque : L'article 885-0 V bis A vise les entreprises adaptées mentionnées à l'article L. 5213-13 du code du travail. Toutefois, l'article L. 5213-13 précité mentionne également les centres de distribution par le travail à domicile (CDTD) qui ont la même finalité et sont régis par les mêmes dispositions. Il est donc admis que les CDTD entrent également dans le champ d'application de la réduction d'ISF.

107. Une *entreprise adaptée* (anciennement « atelier protégé ») est une entreprise située en milieu ordinaire de travail employant au moins 80 % de travailleurs handicapés, lesquels peuvent ainsi exercer une activité professionnelle dans des conditions adaptées à leurs possibilités.

108. Une entreprise adaptée est une entreprise à part entière, qui permet à des personnes reconnues travailleurs handicapés orientés « marché du travail » d'exercer une activité professionnelle salariée dans des conditions adaptées à leurs besoins. Sa vocation est de soutenir et d'accompagner l'émergence et la consolidation d'un projet professionnel du salarié handicapé à efficience réduite, en vue de sa valorisation, sa promotion et sa mobilité au sein de la structure elle-même ou vers les autres entreprises.

109. Remarque : La *section d'entreprise adaptée annexée à un établissement ou service d'aide par le travail (ESAT)*, qui est une entreprise adaptée à part entière adossée à un ESAT, entre également dans le champ d'application de la réduction d'ISF.

110. Un *centre de distribution de travail à domicile (CDTD)* est une entreprise adaptée dont la spécificité est de procurer aux travailleurs handicapés des travaux manuels ou intellectuels à effectuer à domicile.

111. Aux termes de l'article L. 5213-13 du code du travail, « les entreprises adaptées et les CDTD peuvent être créés par des collectivités ou organismes publics ou privés, notamment par des sociétés commerciales. Pour ces dernières, ils sont obligatoirement constitués en personnes morales distinctes » de celle qui ont présidé à leur création.

112. Précisions : Lorsque l'entreprise adaptée ne constitue pas une personne morale distincte de la collectivité ou de l'organisme public ou privé qui a présidé à sa création, seule la collectivité ou l'organisme public ou privé est habilité à recevoir des dons ouvrant droit à la réduction d'ISF prévue à l'article 885-0 V bis A. Dans ce cas, ouvrent droit à la réduction d'ISF les dons qui sont effectués à ces collectivités ou organismes publics ou privés en vue de leur affectation à une entreprise adaptée déterminée (non dotée de la personnalité morale).

VII. Dons à l'Agence nationale de la recherche

113. L'Agence nationale de la recherche (ANR) instituée par l'article 16 de la loi de programme n° 2006-450 du 18 avril 2006 pour la recherche (articles L. 329-1 à L. 329-7 du code de la recherche) est un établissement public de l'Etat à caractère administratif placé sous la tutelle du ministre chargé de la recherche. Son organisation et son fonctionnement sont prévus par le décret n° 2006-963 du 1^{er} août 2006. Elle est créée depuis le 1^{er} janvier 2007.

114. Conformément à l'article 2 du décret précité, l'ANR a pour mission, dans le cadre de la politique de recherche définie par le Gouvernement, de financer et de promouvoir le développement des recherches fondamentales, appliquées et finalisées, l'innovation et le transfert technologiques et le partenariat entre le secteur public et le secteur privé.

115. Elle met en œuvre la programmation définie par sa tutelle, après avis des ministères qui exercent la tutelle des organismes de recherche ou d'établissements publics d'enseignement supérieur et de recherche, en s'appuyant notamment sur les propositions de comités sectoriels créés à cet effet. Elle tient informés les ministères intéressés de l'exécution de cette programmation.

116. L'article 3 du décret susvisé prévoit que pour accomplir ses missions, l'ANR peut notamment, dans le cadre des programmes de recherche et de développement technologique qu'elle met en œuvre :

- allouer des aides à des projets de recherche et de développement technologique sélectionnés par voie d'appel d'offres sur des critères de qualité scientifique et technique, en prenant en compte leurs objectifs sociaux, économiques et culturels ;

- faire des dotations en capital à des fondations de recherche reconnues d'utilité publique et, en particulier, à des fondations de coopération scientifique (FCS) mentionnées à la section 3 du chapitre IV du titre IV du livre III du code de la recherche ;

- contribuer à l'élaboration et à la mise en œuvre d'accords de coopération scientifique internationale ;

- participer à des actions menées en commun avec des services de l'Etat, des collectivités locales ou d'autres organismes publics ou privés, français ou étrangers.

Section 4. Application de la réglementation communautaire relative aux aides *de minimis*

A. PRINCIPES APPLICABLES

117. Conformément au IV de l'article 885-0 V bis A, le bénéfice de la réduction d'ISF est subordonné au respect du règlement (CE) n° 1998/2006 du 15 décembre 2006, concernant l'application des articles 87 et 88 du traité aux aides *de minimis*.

118. Selon les dispositions de ce règlement, les aides *de minimis* accordées à des entreprises³ au sens du droit communautaire ne doivent pas excéder un plafond global de 200 000 € sur trois exercices fiscaux.

119. La notion d'entreprise au sens du droit communautaire est fondée sur une approche économique et fonctionnelle.

120. Ainsi, est considérée comme une entreprise toute entité, indépendamment de son statut juridique ou de son mode de financement, qui exerce une activité économique, c'est-à-dire une activité qui consiste à offrir des biens ou des services sur un marché donné.

121. En particulier, est considérée comme activité économique toute activité de producteur, de commerçant ou de prestataire de services, y compris les activités extractives agricoles et celles des professions libérales ou assimilées. L'exploitation d'un bien, corporel ou incorporel, en vue d'en tirer des recettes ayant un caractère de permanence constitue une activité économique.

³ Le respect de la réglementation *de minimis* s'apprécie au niveau de l'organisme bénéficiaire des dons.

122. Le statut de l'entité qui exerce une activité économique est sans influence sur la qualification d'entreprise. Ainsi, le statut juridique d'entité à but non lucratif d'un organisme, quelle que soit sa forme, n'exclut pas la qualification d'entreprise au sens du droit communautaire dès lors que l'organisme concerné exerce effectivement une activité économique.

B. ORGANISMES BENEFICIAIRES CONCERNES

123. Peuvent être qualifiées d'entreprises au sens du droit communautaire et, par conséquent, soumis au respect de la réglementation *de minimis*, les organismes suivants :

- établissements de recherche ou d'enseignement supérieur ou d'enseignement artistique publics ou privés ;
- entreprises d'insertion et entreprises de travail temporaire d'insertion ;
- associations intermédiaires ;
- ateliers et chantiers d'insertion ;
- entreprises adaptées.

124. En revanche, les fondations reconnues d'utilité publique répondant aux conditions fixées au a du 1 de l'article 200 et l'Agence nationale de la recherche (ANR) ne sont pas soumises à l'application de cette réglementation.

CHAPITRE 2 : MODALITES D'APPLICATION DE LA REDUCTION D'IMPOT

Section 1. Montant de la réduction d'impôt

A. ASSIETTE DE LA RÉDUCTION

I. Dons à retenir

125. Pour le calcul de la réduction d'impôt prévue au I de l'article 885-0 V bis A, les dons pris en compte sont ceux effectués entre la date limite de dépôt de la déclaration de l'année précédant celle de l'imposition et la date limite de dépôt de la déclaration de l'année d'imposition.

126. En principe, pour une année d'imposition N, sont ainsi retenus les dons effectués du 16 juin N-1 au 15 juin N.

127. Cas particuliers : Pour les personnes non domiciliées en France (cf. DB 7 S 513, n° 6), les dons pris en compte au titre d'une année d'imposition N sont :

- ceux effectués du 16 juillet N-1 au 15 juillet N, pour les redevables domiciliés dans la Principauté de Monaco et dans les autres pays d'Europe ;
- ceux effectués du 1^{er} septembre N-1 au 31 août N, pour les redevables domiciliés dans les autres pays.

II. Date du don à retenir

1. Dons en numéraire

128. La date du don à retenir est celle de la mise à disposition des fonds au profit de l'organisme bénéficiaire (donataire), c'est-à-dire :

- lorsque le don est effectué par remise d'espèces, la date de la remise des espèces ;

- lorsque le don est effectué par chèque, la date de la 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 ou à la date de réception de la lettre par le donataire si le chèque est adressé par courrier ;

- lorsque le don est effectué par virement, prélèvement ou carte bancaire, la date de l'inscription de la somme au crédit du compte du donataire.

129. En pratique, il est admis que la date du don à retenir soit, comme en matière d'impôt sur le revenu, celle figurant sur le reçu délivré par l'organisme bénéficiaire.

2. Dons de titres

130. La date du don à retenir est celle du transfert de propriété juridique des titres, c'est-à-dire :

- lorsque le don est constaté par un acte authentique ou sous seing privé, la date de la signature de l'acte constatant le don des titres ;

- en l'absence d'acte constatant le don (don manuel), la date du transfert des titres du compte du donateur à celui du donataire.

III. Montant des dons à retenir

1. Dons en numéraire

131. L'assiette de la réduction d'impôt est constituée par le montant des versements effectués.

2. Dons de titres

132. L'assiette de la réduction d'impôt est constituée par le cours moyen de bourse au jour de la transmission⁴. Pour l'application de cet article, le cours moyen de bourse est constitué par la moyenne du cours le plus haut et du cours le plus bas de la séance au jour de la transmission à titre gratuit ou, à défaut, par le seul cours mentionné s'il n'y a eu qu'un cours. Cela étant, à titre de règle pratique, il est admis de retenir le dernier cours connu du titre, c'est-à-dire le cours de clôture de la veille du jour du transfert juridique des titres.

B. TAUX DE LA RÉDUCTION

133. La réduction d'impôt est égale à 75 % du montant des dons effectués par le redevable.

C. PLAFONNEMENT DE LA RÉDUCTION

134. L'article 885-0 V bis A prévoit que la réduction d'impôt ne peut excéder une limite fixée à 50 000 € par redevable et par année d'imposition.

135. Dans le cas où le montant de la réduction d'impôt excède cette limite, la fraction non imputée de cette réduction ne peut donner lieu ni à remboursement au titre de la même année, ni à report sur l'impôt dû au titre des années suivantes.

136. Il en va de même lorsque le montant de la réduction d'impôt excède celui de la cotisation d'ISF.

⁴ Cf. n° 130.

137. Remarque : La réduction d'impôt est appliquée sur le montant d'ISF déterminé avant application, le cas échéant, des règles relatives au plafonnement de l'imposition prévues à l'article 885 V bis.

138. Exemples (don uniquement)

1. Le 20 décembre N, un redevable de l'ISF donne à une entreprise d'insertion 80 000 € en numéraire. Sa cotisation d'ISF est de 50 000 €.

L'assiette de la réduction d'ISF est égale à 80 000 €.

La réduction d'ISF est égale à : $80\,000\text{ €} \times 75\% = 60\,000\text{ €}$.

Le montant de la réduction d'impôt étant supérieur au plafond de 50 000 €, le redevable bénéficie d'une réduction d'impôt de 50 000 € sur l'ISF dû en N+1.

Les 10 000 € de réduction d'ISF non imputés ne sont ni remboursés, ni reportés.

2. Le 15 février N, un redevable de l'ISF donne à un établissement public de recherche 20 000 € en numéraire. Sa cotisation d'ISF est de 12 000 €.

L'assiette de la réduction d'ISF est égale à 20 000 €.

La réduction d'ISF est égale à : $20\,000\text{ €} \times 75\% = 15\,000\text{ €}$.

La cotisation d'ISF étant inférieure au montant de la réduction d'impôt, le redevable bénéficie en définitive d'une réduction d'impôt égale à sa cotisation, soit 12 000 €. Les 3 000 € non imputés ne sont ni remboursés, ni reportés.

Section 2. Articulation avec la réduction d'ISF prévue à l'article 885-0 V bis et avec les autres régimes incitatifs

A. ARTICULATION AVEC LA RÉDUCTION D'ISF EN FAVEUR DE L'INVESTISSEMENT DANS LES PME PRÉVUE À L'ARTICLE 885-0 V BIS (cf. BOI 7 S-3-08)

I. Principes

139. Conformément au III de l'article 885-0 V bis A, le redevable peut bénéficier de l'avantage fiscal prévu par cet article et de celui prévu à l'article 885-0 V bis au titre de la même année d'imposition.

140. Le bénéfice des réductions d'ISF prévues à ces deux articles ne peut cependant donner lieu à une réduction supérieure à un montant global de 50 000 € au titre d'une même année d'imposition.

141. De plus, et afin d'éviter qu'une même somme ne donne lieu à un double avantage fiscal, la fraction des versements pour laquelle le redevable demande le bénéfice de la réduction d'ISF prévue à l'article 885-0 V bis A ne peut donner lieu à l'application de l'article 885-0 V bis.

II. Exemples

142. Exemple 1 (don et souscription au capital d'une PME)

Le 20 décembre N, un redevable de l'ISF donne à une entreprise d'insertion 20 000 € en numéraire.

Le 15 février N+1, il souscrit pour 30 000 € au capital initial d'une société éligible au bénéfice des dispositions de l'article 885-0 V bis. La souscription est immédiatement libérée pour la totalité : 30 000 €.

Le redevable peut bénéficier des réductions suivantes :

- 15 000 € (20 000 x 75 %) au titre de l'article 885-0 V bis A ;
- 22 500 € (30 000 x 75 %) au titre de l'article 885-0 V bis.

Le montant total des deux réductions (15 000 € + 22 500 € = 37 500 €) étant inférieur au plafond de 50 000 €, le redevable peut bénéficier d'une réduction de 37 500 € sur l'ISF dû en N+1⁵.

143. Exemple 2 (don et souscription au capital d'une PME)

Le 10 novembre N, un redevable de l'ISF donne à une entreprise d'insertion 40 000 € en numéraire.

Le 15 mars N+1, il souscrit pour 60 000 € au capital initial d'une société éligible au bénéfice des dispositions de l'article 885-0 V bis. La souscription est immédiatement libérée pour la totalité : 60 000 €.

Le redevable peut bénéficier des réductions suivantes :

- 30 000 € (40 000 x 75 %) au titre de l'article 885-0 V bis A ;
- 45 000 € (60 000 x 75 %) au titre de l'article 885-0 V bis.

Toutefois, le montant total des deux réductions (30 000 € + 45 000 € = 75 000 €) étant supérieur au plafond de 50 000 €, le redevable ne peut imputer sur la cotisation d'ISF due en N+1 que 50 000 €⁵. L'ordre d'imputation des deux réductions d'ISF est libre.

Les 25 000 € qui excèdent le plafond de 50 000 € ne sont ni remboursés, ni reportés sur l'ISF dû au titre des années suivantes.

B. ARTICULATION AVEC LES AUTRES RÉGIMES INCITATIFS

144. Conformément au III de l'article 885-0 V bis A, la fraction du versement ayant donné lieu à la réduction d'impôt prévue par cet article ne peut donner lieu à un autre avantage fiscal au titre d'un autre impôt.

I. Articulation avec la réduction d'impôt sur le revenu prévue au 1 de l'article 200

1. Organismes concernés

145. L'articulation entre la réduction d'impôt prévue à l'article 885-0 V bis A et la réduction d'impôt sur le revenu (IR) prévue au 1 de l'article 200 est susceptible de concerner les dons effectués au profit notamment :

- des établissements d'enseignement supérieur ou d'enseignement artistique publics ou privés, d'intérêt général, à but non lucratif ;
- des établissements de recherche, publics ou privés, d'intérêt général, à but non lucratif, assimilés à des organismes d'intérêt général ayant un caractère scientifique mentionnés au b du 1 de l'article 200 ;
- des fondations reconnues d'utilité publique répondant aux conditions fixées au a du 1 de l'article 200.

146. Cette liste n'est toutefois pas limitative et le contribuable pourra utilement prendre contact avec l'organisme auprès duquel il souhaite effectuer un don pour s'assurer de l'éligibilité du versement à l'un et l'autre des dispositifs.

147. Il est rappelé qu'une procédure de rescrit prévue à l'article L. 80 C du livre des procédures fiscales (LPF) permet à l'organisme de connaître l'éligibilité des versements qui lui sont effectués au régime des dons prévu à l'article 200.

⁵ Dans la limite de la cotisation effective d'ISF.

2. Principes applicables

148. Lorsque le don relève à la fois du champ d'application de la réduction d'ISF et de la réduction d'IR, le redevable peut, compte tenu du montant de ses cotisations d'ISF et d'IR, décider :

- d'affecter la totalité du don à la réduction d'IR. Ce cas ne relève pas de la présente instruction. Il convient donc de se reporter aux précisions apportées par la documentation administrative 5 B 3311 ;

- d'affecter la totalité du don à la réduction d'ISF ;

- d'affecter une partie du don à la réduction d'ISF et une partie à la réduction d'IR.

149. La fraction du versement qui donne lieu à la réduction d'ISF prévue à l'article 885-0 V bis A ne peut donner lieu à la réduction d'impôt sur le revenu prévue au 1 de l'article 200.

150. En revanche, dans l'hypothèse où le versement éligible au bénéfice de la réduction d'ISF ne peut être intégralement utilisé par suite de l'effet du plafonnement du montant de la réduction (cf. n° 134 à 138), la fraction de ce versement non utilisée est éligible au bénéfice de la réduction d'impôt sur le revenu.

3. Exemples

Exemple 1 (versement affecté en totalité à la réduction d'ISF) :

M. et Mme X sont mariés et soumis à une imposition commune au titre de l'ISF et de l'impôt sur le revenu.

Le 5 janvier N, M. et Mme X donnent 30 000 € à un établissement d'enseignement supérieur.

L'assiette de la réduction d'ISF est égale à 30 000 €.

Le contribuable peut bénéficier, sur l'ISF dû en N, d'une réduction d'impôt égale à :

$$30\,000\ \text{€} \times 75\ \% = 22\,500\ \text{€}$$

Le versement de 30 000 € donne lieu en totalité à la réduction d'ISF. Il ne peut par conséquent ouvrir droit à la réduction d'impôt sur le revenu.

Exemple 2 (versement affecté à l'ISF)

M. et Mme X sont mariés et soumis à une imposition commune au titre de l'ISF et de l'impôt sur le revenu.

Le 5 janvier N, M. et Mme X donnent 80 000 € à un établissement public de recherche.

L'assiette de la réduction d'ISF est égale à 80 000 €.

Le contribuable peut bénéficier, sur l'ISF dû en N, d'une réduction d'impôt égale à :

$$80\,000\ \text{€} \times 75\ \% = 60\,000\ \text{€}, \text{ plafonnée à } 50\,000\ \text{€}$$

La fraction du versement qui n'a pas donné lieu à la réduction d'ISF ($80\,000 - 66\,667^6 = 13\,333\ \text{€}$) peut éventuellement ouvrir droit à la réduction d'IR.

Exemple 3 (versement affecté à la réduction d'ISF et à la réduction d'IR) :

M. et Mme X sont mariés et soumis à une imposition commune au titre de l'ISF et de l'impôt sur le revenu.

Le 5 janvier N, M. et Mme X donnent 100 000 € à un établissement d'enseignement supérieur. Ils souhaitent affecter 40 000 € à la réduction d'ISF et 60 000 € à la réduction d'IR.

L'assiette de la réduction d'ISF est égale à 40 000 €.

Le contribuable peut bénéficier, sur l'ISF dû en N, d'une réduction d'impôt égale à :

$$40\,000\ \text{€} \times 75\ \% = 30\,000\ \text{€}$$

⁶ $66\,667\ \text{€} \times 75\ \% = 50\,000\ \text{€}$

Le versement de 40 000 € donne lieu en totalité à la réduction d'ISF. Il ne peut par conséquent ouvrir droit à la réduction d'IR.

La réduction d'IR est calculée sur une assiette de 60 000 €.

II. Articulation avec l'abattement prévu en matière de droits de mutation par décès par le III de l'article 788

1. Organismes concernés

151. Le III de l'article 788 prévoit que pour la perception des droits de mutation par décès, il est effectué, sous certaines conditions, un abattement sur la part nette de l'actif successoral de tout héritier, donataire ou légataire, correspondant à la valeur des biens reçus du défunt et remis par l'héritier, à titre définitif et en pleine propriété dans les six mois du décès, à une fondation ou association reconnue d'utilité publique répondant aux conditions du b du 1 de l'article 200, à l'Etat, à ses établissements publics ou à un organisme mentionné à l'article 794 (cf. BOI 7 G-2-05 et 7 G-3-07).

2. Principes applicables

152. L'abattement prévu au III de l'article 788 correspond à la valeur nominale du don (dons de somme d'argent) ou à la valeur des biens remis à l'organisme bénéficiaire évalués à la date du décès (dons en nature).

153. Ainsi, en cas de dons en numéraire ou de titres à une fondation reconnue d'utilité publique entrant à la fois dans le champ d'application de la réduction d'ISF et dans celui de l'abattement prévu au III de l'article 788, seul l'un des deux dispositifs est applicable.

CHAPITRE 3. OBLIGATIONS DÉCLARATIVES

Section 1. Obligations déclaratives à la charge des organismes bénéficiaires des dons

154. Conformément au V de l'article 885-0 V bis A, les obligations déclaratives incombant aux organismes bénéficiaires des dons sont fixées par décret.

155. Les organismes bénéficiaires des dons mentionnés au I de l'article 885-0 V bis A sont tenus de délivrer à chaque donateur une attestation (reçu) répondant à un modèle ⁷ fixé par arrêté du ministre chargé du budget et comportant les éléments suivants :

- les noms et adresse de l'organisme bénéficiaire ;
- l'objet de l'organisme bénéficiaire ;
- les nom, prénom(s) et adresse du donateur ;
- la nature (numéraire ou titre), la forme (don manuel, acte authentique ou sous seing privé), le mode de versement s'il s'agit d'un versement en numéraire (remise d'espèces, chèque, virement, prélèvement, carte bancaire), la date et le montant du don.

156. Toutefois, pour l'ISF 2008, et compte tenu de la date de publication tardive du décret et de l'arrêté susvisés, il est admis que les organismes bénéficiaires qui entrent dans le champ d'application de la réduction d'ISF prévue à l'article 885-0 V bis A délivrent à chaque donateur, pour les dons effectués depuis le 20 juin 2007, un reçu conforme à l'ancien modèle, dès lors que celui-ci comporte les indications prévues au IV de l'article 885-0 V bis A (montant total du don, date des versements et identité des bénéficiaires).

⁷ Par souci de simplification, ce nouveau modèle de reçu concerne les dons effectués à certains organismes d'intérêt général, tant au titre des articles 200 et 238 bis (régimes du mécénat à l'impôt sur le revenu et du mécénat d'entreprise) que de l'article 885-0 V bis A.

Par ailleurs, bien que le nouveau modèle de reçu concerne les dons effectués tant au titre des articles 200 et 238 bis que de l'article 885-0 V bis A, il est admis que les organismes qui entrent dans le champ d'application des réductions d'impôts prévues aux articles 200 ou 238 bis mais pas dans celui de la réduction d'ISF prévue à l'article 885-0 V bis A (par exemple associations reconnues d'utilité publique), continuent à délivrer à chaque donateur un reçu conforme à l'ancien modèle jusqu'au 31 décembre 2008.

157. Précisions : Lorsque les dons sont effectués à des fondations universitaires (cf. n° 69), le reçu doit être délivré à chaque donateur par l'établissement public à caractère scientifique, culturel et professionnel (EPCSCP) qui l'abrite. De même, lorsque les dons sont effectués à des fondations dites « abritées » ou « individualisées » (cf. n° 87 et 88), le reçu doit être délivré à chaque donateur par la fondation reconnue d'utilité publique « abritante ».

Lorsqu'un établissement non doté de la personnalité morale entre dans le champ d'application du dispositif mais pas la personne morale qui le gère (notamment établissements de recherche privés, établissements d'enseignement artistique privés, entreprises d'insertion, ateliers et chantiers d'insertion, entreprises adaptées), le reçu doit être délivré par la personne morale gestionnaire. Dans ce cas, le reçu doit faire expressément référence à l'affectation à un (ou plusieurs) établissements éligibles et à quel titre ils le sont. Cette affectation doit être retracée dans la comptabilité de la personne morale gestionnaire.

158. Lorsqu'un reçu est délivré de manière irrégulière par l'organisme bénéficiaire, l'amende prévue à l'article 1740 A est applicable (cf. BOI 13 N-1-07, n° 177 à 180). Cette amende n'est toutefois pas applicable lorsque l'administration n'a pas répondu dans un délai de six mois à un organisme qui a demandé s'il relève notamment de l'une des catégories mentionnées à l'article 200 (LPF, article L. 80 C).

Section 2. Obligations déclaratives à la charge des redevables

159. Conformément au V de l'article 885-0 V bis A, les obligations déclaratives incombant aux redevables sont fixées par décret.

160. Le IV du même article prévoit toutefois que le bénéfice de la réduction d'ISF est subordonné notamment à la condition que soient jointes à la déclaration d'ISF des pièces justificatives attestant du total du montant et de la date des versements ainsi que l'identité des bénéficiaires.

161. Ainsi, pour bénéficier de la réduction d'impôt prévue à l'article 885-0 V bis A, le redevable doit joindre à la déclaration d'ISF mentionnée à l'article 885 W les attestations (reçus) délivrées par les organismes bénéficiaires des dons (cf. n° 155 à 157).

162. Précisions : Dans le cas où un redevable souhaiterait bénéficier, pour un même don, à la fois de la réduction d'ISF prévue à l'article 885-0 V bis A et de la réduction d'impôt sur le revenu prévue au 1 de l'article 200 (cf. n° 145 à 150), celui-ci devrait en principe joindre le reçu à sa déclaration d'ISF et à sa déclaration d'impôt sur le revenu (sauf dans le cas où cette dernière déclaration est transmise par voie électronique).

163. Toutefois, dès lors qu'un seul reçu est en principe délivré par les organismes bénéficiaires, le redevable devra joindre à l'appui de la deuxième déclaration déposée (déclaration d'impôt sur le revenu ou d'ISF) soit un duplicata du reçu (si l'organisme bénéficiaire délivre ce type de document), soit une photocopie du reçu certifiée par le redevable conforme à l'original, datée et signée. Il peut également joindre tout document permettant de préciser la répartition du don qu'il effectue entre la réduction d'impôt sur le revenu et la réduction d'ISF.

164. Enfin, pour la première année d'application du dispositif (pour la liquidation de l'ISF dû au titre de l'année 2008), il est admis que lorsque le redevable n'a pas, à la date du dépôt de sa déclaration d'ISF, obtenu le reçu des dons éligibles à la réduction d'impôt, le reçu soit fourni à l'administration au plus tard dans les trois mois suivant ce dépôt.

TITRE 2 : EXONÉRATION DE DROITS DE MUTATION À TITRE GRATUIT DES DONS PRIS EN COMPTE POUR LA DÉTERMINATION DE LA RÉDUCTION D'ISF PRÉVUE À L'ARTICLE 885-0 V BIS A

165. Conformément à l'article 757 C, issu du V de l'article 16 de la loi n° 2007-1223 du 21 août 2007 en faveur du travail, de l'emploi et du pouvoir d'achat, les droits de mutation à titre gratuit ne s'appliquent pas aux dons pris en compte pour la détermination de la réduction d'ISF prévue à l'article 885-0 V bis A.

Section 1 : Dons exonérés

166. Il s'agit des dons pris en compte pour la détermination de la réduction d'impôt prévue à l'article 885-0 V bis A.

167. Sur ce point, il convient de se reporter aux commentaires figurant aux paragraphes n° 5 à 31 et n° 125 à 130.

Section 2 : Montant exonéré

168. L'exonération de droits de mutation à titre gratuit s'applique sur le montant du don servant d'assiette au calcul de la réduction d'impôt (cf. n° 131 et 132).

Exemple : Le 15 avril N, un redevable de l'ISF donne à un établissement public d'enseignement supérieur 70 000 € en numéraire.

L'assiette de la réduction d'ISF est égale à 70 000 €

La réduction d'ISF est égale à $70\,000 \text{ €} \times 75\% = 52\,500 \text{ €}$, plafonnée à 50 000 €

Le montant du don exonéré de DMTG est 70 000 €

La fraction du versement n'ayant pas donné lieu à la réduction d'impôt (3 333 €) peut éventuellement ouvrir droit à la réduction d'impôt sur le revenu prévue au 1 de l'article 200.

TITRE 3 : IMPOSITION À L'IMPÔT SUR LE REVENU DU GAIN NET RÉALISÉ EN CAS DE DONS DE TITRES

169. L'article 150 duodecies, issu du VI de l'article 16 de la loi n° 2007-1223 du 21 août 2007 précitée, prévoit que, en cas de don de titres prévu au I de l'article 885-0 V bis A, le gain net correspondant à la différence entre la valeur des titres retenue pour la détermination de la réduction d'ISF et leur valeur d'acquisition est imposé à l'impôt sur le revenu, lors du don, selon les règles prévues aux articles 150-0 A et suivants.

170. Pour l'appréciation de la limite mentionnée au 1 du I de l'article 150-0 A, la valeur des titres retenue pour la détermination de la réduction d'ISF est ajoutée au montant des cessions réalisées au cours de la même année.

171. Ces dispositions sont commentées dans une instruction publiée en 2008 au présent bulletin officiel dans la division C de la série 5 FP.

172. Le VII de l'article 16 précité tire les conséquences de ces dispositions sur le dispositif de plafonnement des impôts prévu à l'article 1649-0 A. Ainsi, les gains réalisés lors des cessions à titre onéreux comme ceux constatés lors des dons de titres prévus au I de l'article 885-0 V bis A constituent des revenus à prendre en compte pour la détermination du droit à restitution résultant de l'application de ce dispositif. Lorsque le montant annuel total des cessions, qu'il s'agisse de cessions à titre onéreux ou des dons précités, est inférieur ou égal au seuil fixé au 1 du I de l'article 150-0 A, les gains correspondants ne sont pas pris en compte pour la détermination de ce droit.

TITRE 4 : ENTRÉE EN VIGUEUR

173. Conformément au IX de l'article 16 de la loi n° 2007-1223 du 21 août 2007, les dispositions de l'article 885-0 V bis A (III de l'article 16 précité) s'appliquent aux dons réalisés à compter du 20 juin 2007.

174. Ces dispositions sont donc applicables pour l'ISF dû à compter de 2008.

175. En revanche, en l'absence de précision, les dispositions prévues aux V (exonération de droits de mutation à titre gratuit des dons pris en compte pour la détermination de la réduction d'ISF prévue à l'article 885-0 V bis A), VI et VII (imposition à l'impôt sur le revenu du gain net réalisé en cas de donation de titres et incidence sur le « bouclier fiscal ») s'appliquent à compter du lendemain de la publication de la loi au Journal officiel de la République française, soit à compter du 23 août 2007.

176. Toutefois, il est admis que l'exonération de droit de mutation à titre gratuit prévue par l'article 757 C s'applique également aux dons réalisés du 20 juin au 22 août 2007.

BOI lié : BOI 7 S-3-08

La Directrice de la Législation Fiscale

Marie-Christine LEPETIT

•

Annexe 1 : Article 16 de la loi n° 2007-1223 du 21 août 2007 en faveur du travail, de l'emploi et du pouvoir d'achat (extraits)

(...)

III. - Après l'article 885 V du même code, il est inséré un article 885-0 V bis A ainsi rédigé :

« Art. 885-0 V bis A. - I. - Le redevable peut imputer sur l'impôt de solidarité sur la fortune, dans la limite de 50 000 €, 75 % du montant des dons en numéraire et dons en pleine propriété de titres de sociétés admis aux négociations sur un marché réglementé français ou étranger effectués au profit :

« 1° Des établissements de recherche ou d'enseignement supérieur ou d'enseignement artistique publics ou privés, d'intérêt général, à but non lucratif ;

« 2° Des fondations reconnues d'utilité publique répondant aux conditions fixées au a du 1 de l'article 200 ;

« 3° Des entreprises d'insertion et des entreprises de travail temporaire d'insertion mentionnées aux articles L. 322-4-16-1 et L. 322-4-16-2 du code du travail ;

« 4° Des associations intermédiaires mentionnées à l'article L. 322-4-16-3 du même code ;

« 5° Des ateliers et chantiers d'insertion mentionnés à l'article L. 322-4-16-8 du même code ;

« 6° Des entreprises adaptées mentionnées à l'article L. 323-31 du même code ;

« 7° De l'Agence nationale de la recherche.

« II. - Les dons ouvrant droit à l'avantage fiscal mentionné au I sont ceux effectués entre la date limite de dépôt de la déclaration de l'année précédant celle de l'imposition et la date limite de dépôt de la déclaration de l'année d'imposition.

« III. - La fraction du versement ayant donné lieu à l'avantage fiscal mentionné au I ne peut donner lieu à un autre avantage fiscal au titre d'un autre impôt.

« Le redevable peut bénéficier de l'avantage fiscal prévu au présent article et de celui prévu à l'article 885-0 V bis au titre de la même année, sous réserve que le montant imputé sur l'impôt de solidarité sur la fortune résultant des deux avantages n'excède pas 50 000 €.

« Par dérogation à l'alinéa précédent, la fraction des versements pour laquelle le redevable demande le bénéfice de l'avantage fiscal prévu au présent article ne peut donner lieu à l'application de l'article 885-0 V bis.

« IV. - Le bénéfice de l'avantage fiscal prévu au I est subordonné au respect du règlement (CE) n° 1998/2006 de la Commission, du 15 décembre 2006, concernant l'application des articles 87 et 88 du traité aux aides de minimis et à la condition que soient jointes à la déclaration d'impôt de solidarité sur la fortune des pièces justificatives attestant le total du montant et la date des versements ainsi que l'identité des bénéficiaires.

« V. - Un décret fixe les obligations déclaratives incombant aux redevables et aux personnes mentionnées au I. »

(...)

V. - Après l'article 757 B du même code, il est inséré un 6 ainsi rédigé :

« 6. Dons consentis en application de l'article 885-0 V bis A

« Art. 757 C. - Les droits de mutation à titre gratuit ne s'appliquent pas aux dons pris en compte pour la détermination de l'avantage fiscal prévu à l'article 885-0 V bis A. »

VI. - Après l'article 150 undecies du même code, il est inséré un article 150 duodecies ainsi rédigé :

« Art. 150 duodecies. - En cas de donation de titres prévue au I de l'article 885-0 V bis A, le gain net correspondant à la différence entre la valeur des titres retenue pour la détermination de l'avantage fiscal prévu à ce même I et leur valeur d'acquisition est imposé à l'impôt sur le revenu, lors de la donation, selon les règles prévues aux articles 150-0 A et suivants.

« Pour l'appréciation de la limite mentionnée au 1 du I de l'article 150-0 A, la valeur des titres retenue pour la détermination de l'avantage fiscal prévu au I de l'article 885-0 V bis A est ajoutée au montant des cessions réalisées au cours de la même année. »

VII. - Dans le 7 de l'article 1649-0 A du même code, les mots : « à titre onéreux » sont supprimés.

VIII. - Le premier alinéa du e du I de l'article L. 136-6 du code de la sécurité sociale est complété par les mots : «et du gain défini à l'article 150 duodecies du même code».

IX. - Le I s'applique aux souscriptions réalisées à compter du 20 juin 2007. Les II et III s'appliquent aux versements et aux dons réalisés à compter de cette même date.



Annexe 2 : Projet de décret pris pour l'application de l'article 885-0 V bis A du code général des impôts relatif à la réduction d'impôt de solidarité sur la fortune accordée au titre des dons effectués au profit de certains organismes d'intérêt général

Le Premier ministre,

Sur le rapport de la ministre de l'économie, de l'industrie et de l'emploi et du ministre du budget, des comptes publics et de la fonction publique,

Vu le code général des impôts, notamment son article 885-0 V bis A et l'annexe III à ce code,

Décrète :

Article 1^{er}

En annexe III au code général des impôts, au livre premier, première partie, titre IV, le chapitre I *bis* est complété par un article 299 *nonies* ainsi rédigé :

« Art. 299 *nonies*. – Les pièces justificatives mentionnées à l'article 885-0 V bis A du code général des impôts s'entendent des attestations délivrées par les organismes bénéficiaires des dons, répondant à un modèle fixé par arrêté du ministre chargé du budget et comportant les éléments suivants :

- 1° les nom et adresse de l'organisme bénéficiaire ;
- 2° l'objet de l'organisme bénéficiaire ;
- 3° les nom, prénoms et adresse du donateur ;
- 4° la nature, la forme, le mode de versement, la date et le montant du don. »

Article 2

La ministre de l'économie, de l'industrie et de l'emploi et le ministre du budget, des comptes publics et de la fonction publique sont chargés, chacun en ce qui le concerne, de l'exécution du présent décret, qui sera publié au *Journal officiel* de la République française.

Fait à Paris, le

Par le Premier ministre :

François FILLON

La ministre de l'économie,
de l'industrie et de l'emploi,

Christine LAGARDE

Le ministre du budget, des
comptes publics et de la fonction
publique,

Eric WOERTH

•

Annexe 3 : Projet d'arrêté relatif à la justification des dons effectués au profit de certains organismes d'intérêt général mentionnés aux articles 200 et 885-0 V bis A du code général des impôts

Le Premier ministre et le ministre du budget, des comptes publics et de la fonction publique,

Vu le code général des impôts, notamment ses articles 200 et 885-0 V bis A, ainsi que l'article 299 nonies de l'annexe III à ce code,

Arrêtent :

Article 1^{er}

Les pièces justificatives prévues au premier alinéa du 5 de l'article 200 du code général des impôts et les attestations prévues à l'article 299 nonies de l'annexe III au même code sont établies conformément au modèle annexé au présent arrêté.

Article 2

L'arrêté du 1^{er} décembre 2003 relatif à la justification des dons effectués au profit d'œuvres ou d'organismes visés à l'article 200-1 du code général des impôts est abrogé.

Article 3

Le directeur général des finances publiques est chargé de l'exécution du présent arrêté, qui sera publié au *Journal officiel* de la République française.

Fait à Paris, le

Par le Premier ministre :

François FILLON

Le ministre du budget,
des comptes publics
et de la fonction publique,

Eric WOERTH





**Reçu au titre des dons
à certains organismes d'intérêt général**

Numéro d'ordre du reçu

N° 11580*03

Articles 200, 238 bis et 885-0 V bis A du code général des impôts (CGI)

Bénéficiaire des versements

Nom ou dénomination :
.....

Adresse :
N°..... Rue.....
Code postal..... Commune.....

Objet :
.....
.....

Cochez la case concernée (1) :

Association ou fondation reconnue d'utilité publique par décret en date du/...../..... publié au Journal officiel du/...../..... ou association située dans le département de la Moselle, du Bas-Rhin ou du Haut-Rhin dont la mission a été reconnue d'utilité publique par arrêté préfectoral en date du/...../.....

Fondation universitaire ou fondation partenariale mentionnées respectivement aux articles L. 719-12 et L. 719-13 du code de l'éducation

Fondation d'entreprise

Oeuvre ou organisme d'intérêt général

Musée de France

Établissement d'enseignement supérieur ou d'enseignement artistique public ou privé, d'intérêt général, à but non lucratif

Organisme ayant pour objet exclusif de participer financièrement à la création d'entreprises

Association culturelle ou de bienfaisance et établissement public des cultes reconnus d'Alsace-Moselle

Organisme ayant pour activité principale l'organisation de festivals

Association fournissant gratuitement une aide alimentaire ou des soins médicaux à des personnes en difficulté ou favorisant leur logement

Fondation du patrimoine ou fondation ou association qui affecte irrévocablement les dons à la Fondation du patrimoine, en vue de subventionner les travaux prévus par les conventions conclues entre la Fondation du patrimoine et les propriétaires des immeubles (article L. 143-2-1 du code du patrimoine)

Établissement de recherche public ou privé, d'intérêt général, à but non lucratif

Entreprise d'insertion ou entreprise de travail temporaire d'insertion (articles L. 5132-5 et L. 5132-6 du code du travail).

Associations intermédiaires (article L. 5132-7 du code du travail)

Ateliers et chantiers d'insertion (article L. 5132-15 du code du travail)

Entreprises adaptées (article L. 5213-13 du code du travail)

Agence nationale de la recherche (ANR)

Société ou organisme agréé de recherche scientifique ou technique (2)

Autre organisme :

(1) ou n'indiquez que les renseignements concernant l'organisme

(2) dons effectués par les entreprises

Donateur	
Nom :	Prénoms :
.....	
Adresse :	
.....	
Code postal	Commune

Le bénéficiaire reconnaît avoir reçu au titre des dons et versements ouvrant droit à réduction d'impôt, la somme de :	
<input type="text"/>	euros
Somme en toutes lettres :	
Date du versement ou du don :/...../.....	
Le bénéficiaire certifie sur l'honneur que les dons et versements qu'il reçoit ouvrent droit à la réduction d'impôt prévue à l'article (3) : <input type="checkbox"/> 200 du CGI <input type="checkbox"/> 238 bis du CGI <input type="checkbox"/> 885-0 V bis A du CGI	
Forme du don :	
<input type="checkbox"/> Acte authentique	<input type="checkbox"/> Acte sous seing privé <input type="checkbox"/> Déclaration de don manuel <input type="checkbox"/> Autres
Nature du don :	
<input type="checkbox"/> Numéraire	<input type="checkbox"/> Titres de sociétés cotés <input type="checkbox"/> Autres (4)
En cas de don en numéraire, mode de versement du don :	
<input type="checkbox"/> Remise d'espèces	<input type="checkbox"/> Chèque <input type="checkbox"/> Virement, prélèvement, carte bancaire

(3) L'organisme bénéficiaire peut cocher une ou plusieurs cases.

L'organisme bénéficiaire peut, en application de l'article L. 80 C du livre des procédures fiscales, demander à l'administration s'il relève de l'une des catégories d'organismes mentionnées aux articles 200 et 238 bis du code général des impôts. Il est rappelé que la délivrance irrégulière de reçus fiscaux par l'organisme bénéficiaire est susceptible de donner lieu, en application des dispositions de l'article 1740 A du code général des impôts, à une amende fiscale égale à 25 % des sommes indûment mentionnées sur ces documents.

(4) notamment : abandon de revenus ou de produits ; frais engagés par les bénévoles, dont ils renoncent expressément au remboursement

Date et signature

...../...../.....
