

BULLETIN OFFICIEL DES IMPÔTS

DIRECTION GÉNÉRALE DES IMPÔTS

5 B-11-01

N° 46 du 6 MARS 2001

5 F.P. / 33

INSTRUCTION DU 23 FEVRIER 2001

IMPOT SUR LE REVENU.

REDUCTION D'IMPOT AU TITRE DES DONS AUX ŒUVRES VERSES PAR LES PARTICULIERS.
COMMENTAIRES DE L'ARTICLE 2 DE LA LOI DE FINANCES RECTIFICATIVE POUR 2000 (LOI N° 2000-656 DU 13 JUILLET 2000) ET DE L'ARTICLE 41 DE LA LOI N° 2000-627 DU 6 JUILLET 2000 MODIFIANT LA LOI N° 84-610 DU 16 JUILLET 1984 RELATIVE A L'ORGANISATION ET A LA PROMOTION DES ACTIVITES PHYSIQUES ET SPORTIVES.

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

NOR : ECO F 01 20044 J

[Bureau C 1]

ECONOMIE GENERALE DE LA MESURE

L'article 2 de la loi de finances rectificative pour 2000 (n° 2000-656 du 13 juillet 2000) indique explicitement que l'abandon exprès de revenus ou de produits à des œuvres ou organismes visés à l'article 200 du code général des impôts constitue des versements ouvrant droit à l'avantage fiscal.

En outre, l'article 41 de la loi n° 2000-627 du 6 juillet 2000 modifiant la loi n° 84-610 du 16 juillet 1984 relative à l'organisation et à la promotion des activités physiques et sportives complète l'article 200 précité qui s'applique désormais, sous certaines conditions, aux frais engagés par les bénévoles dans l'exercice de leur activité associative. Cette disposition concerne l'ensemble des organismes d'intérêt général qui présentent un des caractères énoncés au 1 de l'article 200 déjà cité.

La présente instruction commente les conditions d'application de ces deux dispositions.

•

A. PRECISIONS RELATIVES A LA NATURE DES VERSEMENTS OUVRANT DROIT A LA REDUCTION D'IMPOT

Le I de l'article 2 de la loi de finances rectificative pour 2000 clarifie la notion de versements ouvrant droit au bénéfice de l'avantage fiscal.

L'instruction du 4 octobre 1999 a déjà précisé cette notion en indiquant que les versements peuvent revêtir la forme de dons mais également de cotisations (cf. B.O.I. 5 B-17-99 n° 5).

Désormais, il est aussi précisé dans la loi que les versements éligibles à la réduction d'impôt s'entendent également de l'abandon exprès de revenus ou produits par le contribuable.

I. Nature des revenus ou produits visés

Il s'agit de tous les revenus ou produits auxquels les contribuables décident de renoncer au profit d'organismes d'intérêt général présentant un des caractères mentionnés à l'article 200 du code général des impôts.

Ces sommes peuvent correspondre notamment à la non perception de loyers (prêts de locaux à titre gratuit), à l'abandon de droits d'auteur ou de produits de placements solidaires ou caritatifs (OPCVM ou produits d'épargne bancaire comprenant principalement les fonds de partage caritatifs ayant fait l'objet d'un agrément par la Commission des opérations de bourse).

II. Imposition des revenus abandonnés

Quel que soit sa nature, l'abandon d'un revenu ou d'un produit à un tiers suppose, par construction, que le donateur en ait eu la disposition préalable.

Lorsque ces revenus ou produits sont imposables à l'impôt sur le revenu, ils y sont assujettis dans les conditions de droit commun.

Ainsi, les produits attachés aux parts ou actions d'OPCVM ou aux comptes d'épargne caritatifs sont soumis à l'impôt au nom du titulaire de ces actions, parts ou comptes selon les règles de droit commun applicables aux revenus qu'ils procurent (intérêts, dividendes, plus-values...), y compris pour la partie abandonnée à un tiers. Dans tous les cas, les produits abandonnés, au même titre que ceux mis en paiement, doivent faire l'objet d'une déclaration de la part de l'établissement gestionnaire du compte, conformément aux dispositions de l'article 242 ter du code général des impôts.

De la même manière, la mise à disposition à titre gratuit d'un local à usage autre que l'habitation au profit d'un tiers s'analyse, du point de vue fiscal, comme l'abandon d'un revenu équivalant au loyer que le propriétaire renonce à percevoir, évalué par rapport à la valeur locative réelle du local. Par suite, le loyer ainsi abandonné présente le caractère d'un revenu imposable dans les conditions de droit commun applicables aux revenus fonciers.

III. Conditions d'éligibilité à la réduction d'impôt accordée au titre des dons

Les revenus ou produits concernés (produits d'OPCVM ou de comptes d'épargne, loyers non perçus...) doivent être abandonnés au profit :

- d'œuvres ou d'organismes d'intérêt général présentant un des caractères énoncés au b du 1 de l'article 200 du code général des impôts ;
- de fondations ou associations reconnues d'utilité publique répondant aux mêmes conditions ;
- d'établissements d'enseignement supérieur ou d'enseignement artistique, publics ou privés, à but non lucratif, agréés par le ministre chargé du budget, ainsi que par le ministre chargé de l'enseignement supérieur, ou par le ministre chargé de la culture ;
- d'organismes agréés par le ministre chargé du budget et ayant pour objet exclusif de participer, par le versement d'aides financières, à la création d'entreprises ;
- d'associations culturelles et de bienfaisance qui sont autorisées à recevoir des dons et legs, ainsi que des établissements publics des cultes reconnus d'Alsace-Moselle ;
- d'une association de financement électorale ou d'un mandataire financier visé à l'article L. 52-4 du code électoral.

L'abandon de produits ou revenus au profit de l'un de ces organismes ouvre droit à une réduction d'impôt égale à 50 % de son montant retenu dans la limite de 6 % du revenu imposable. Pour l'appréciation de ce plafond, il convient de tenir compte de l'ensemble des versements effectués par le contribuable (dons et abandons de produits ou revenus).

Le taux de la réduction d'impôt est porté à 60 %, dans la limite d'un plafond de versement fixé chaque année, lorsque l'œuvre ou l'organisme a pour objet de venir en aide aux personnes en difficulté.

IV. Justifications des versements

Le bénéfice de l'avantage fiscal est subordonné à la condition que soient joints à la déclaration des revenus des justificatifs de versement conformes au modèle fixé par l'arrêté du 15 mars 1989⁽¹⁾ (cf. DB 5 B 3311).

La délivrance du justificatif incombe donc dans tous les cas au donataire qui doit notamment indiquer sur le document adressé au donateur, le montant et la date de l'abandon de revenu.

Lorsque les revenus abandonnés sont collectés par une tierce personne (établissement financier par exemple), il appartient à celle-ci de fournir au donataire tous renseignements sur l'identité du donateur et sur le montant du don permettant l'établissement des justificatifs selon les modalités prévues par l'arrêté déjà cité.

La délivrance irrégulière d'attestations émises au titre de l'abandon de produits ou de revenus est passible de l'amende fiscale prévue à l'article 1768 quater du code général des impôts, égale à 25 % des montants indûment mentionnés sur les attestations (cf. instruction du 1er octobre 1998 publiée au B.O.I. sous la référence 13 N-2-98).

B. PRECISIONS RELATIVES A LA PRISE EN COMPTE DES FRAIS ENGAGES PAR LES BENEVOLES

L'article 41 de la loi n° 2000-627 du 6 juillet 2000 modifiant la loi n° 84-610 du 16 juillet 1984 relative à l'organisation et à la promotion des activités physiques et sportives complète le 1 de l'article 200 du code général des impôts en accordant aux bénévoles, sous certaines conditions, le bénéfice de la réduction d'impôt afférente aux dons, pour les frais qu'ils engagent personnellement dans le cadre de leur activité associative.

I. Conditions d'application de la mesure

1. Les frais doivent être engagés :

a) dans le cadre d'une activité bénévole

Le bénévolat se caractérise par la participation à l'animation et au fonctionnement de l'association sans contrepartie ni aucune rémunération sous quelque forme que ce soit, en espèces ou en nature hormis, éventuellement, le remboursement, pour leur montant réel et justifié, des dépenses engagées par les bénévoles dans le cadre de leur activité associative.

b) en vue strictement de l'objet social d'une œuvre ou d'un organisme d'intérêt général

Seuls les frais engagés pour participer à des activités entrant strictement dans le cadre de l'objet de l'association sont susceptibles d'ouvrir droit à l'avantage fiscal.

Les frais doivent être engagés par des personnes exerçant une activité bénévole, telle que définie ci-dessus, au profit :

- d'œuvres ou d'organismes d'intérêt général présentant un des caractères énoncés au b du 1 de l'article 200 du code général des impôts ;
- de fondations ou associations reconnues d'utilité publique répondant aux mêmes conditions ;
- d'établissements d'enseignement supérieur ou d'enseignement artistique, publics ou privés, à but non lucratif, agréés par le ministre chargé du budget, ainsi que par le ministre chargé de l'enseignement supérieur, ou par le ministre chargé de la culture ;
- d'organismes agréés par le ministre chargé du budget et ayant pour objet exclusif de participer, par le versement d'aides financières, à la création d'entreprises ;

⁽¹⁾ Pour les dons effectués à compter du 1^{er} janvier 2001, le modèle est fixé par l'arrêté du 25 octobre 2000 (Journal officiel du 1^{er} décembre 2000). Ce modèle peut toutefois être également utilisé pour les dons versés en 2000.

- d'associations culturelles et de bienfaisance qui sont autorisées à recevoir des dons et legs, ainsi que des établissements publics des cultes reconnus d'Alsace-Moselle.

c) en l'absence de toute contrepartie pour le bénévole

Le bénévole ne doit retirer de son activité aucune contrepartie telle que cette notion a été définie dans l'instruction du 4 octobre 1999 déjà citée (cf. A ci-dessus).

2. Les frais doivent être dûment justifiés.

Pour ouvrir droit à la réduction d'impôt, les frais doivent correspondre à des dépenses réellement engagées dans le cadre d'une activité exercée en vue strictement de la réalisation de l'objet social de l'organisme et être dûment justifiées (billets de train, factures correspondant à l'achat de biens ou au paiement de prestation de services acquitté par le bénévole pour le compte de l'association, détail du nombre de kilomètres parcourus avec son véhicule personnel pour exercer son activité de bénévole, notes d'essence,...). Chaque pièce justificative doit mentionner précisément l'objet de la dépense ou du déplacement.

A titre de règle pratique, le remboursement des frais de voiture automobile, vélomoteur, scooter ou moto, dont le bénévole est personnellement propriétaire, utilisés pour exercer l'activité de bénévole, peut être calculé en utilisant les tableaux d'évaluation forfaitaire des frais de carburant prévus à l'article 302 septies A ter A. 2 du code général des impôts, publiés chaque année par l'administration fiscale, sous réserve que la réalité, le nombre et l'importance de ces déplacements puissent être dûment justifiés.

3. Le contribuable doit renoncer expressément au remboursement des frais engagés dans le cadre de son activité bénévole.

L'abandon du remboursement des frais engagés doit donner lieu à une déclaration expresse de la part du bénévole. Cette renonciation peut prendre la forme d'une mention explicite rédigée par le bénévole sur la note de frais telle que : « Je soussigné (nom et prénom de l'intéressé) certifie renoncer au remboursement des frais ci-dessus et les laisser à l'association en tant que don ».

4. L'organisme doit conserver à l'appui de ses comptes la déclaration d'abandon ainsi que les pièces justificatives correspondant aux frais engagés par le bénévole.

II. Plafonds de versements et taux de la réduction d'impôt

Les plafonds et taux de réduction d'impôt applicables aux versements résultant du non remboursement de frais à un bénévole sont les mêmes que ceux qui s'appliquent aux dons. Ils dépendent de la nature de l'activité de l'organisme. Le taux de la réduction d'impôt est de 50 % du montant des versements retenu dans la limite de 6 % du revenu imposable dans la généralité des cas et de 60 % dans la limite d'un plafond de versement fixé chaque année lorsque l'œuvre ou l'organisme a pour objet de venir en aide aux personnes en difficulté.

Lorsque le bénévole renonce à percevoir le remboursement des frais qu'il a engagés au titre de son activité dans l'association et qu'il effectue d'autres versements ouvrant droit à l'avantage fiscal (dons ou abandon de revenus), il est fait masse de l'ensemble de ces sommes pour l'appréciation du plafond de versement.

III. Mise en oeuvre

Le bénéfice des dispositions précédentes est subordonné à la condition que soit joint à la déclaration des revenus un justificatif répondant au modèle fixé par l'arrêté du 15 mars 1989⁽¹⁾, établi par l'organisme bénéficiaire de l'abandon de créance et attestant notamment du montant et de la date de celui-ci.

Le non respect des conditions énoncées au I du B fait obstacle à la délivrance de ce certificat. Toute délivrance abusive donne lieu à l'application de l'amende fiscale prévue à l'article 1768 quater du code général des impôts (cf. instruction 13 N-2-98 du 1er octobre 1998 déjà citée). Il en est notamment ainsi lorsque l'organisme concerné ne peut justifier de la nature et du montant des dépenses engagées ou ne peut produire la déclaration expresse d'abandon du remboursement de ces frais établie par le bénévole.

(1) Pour les dons effectués à compter du 1^{er} janvier 2001, le modèle est fixé par l'arrêté du 25 octobre 2000 (Journal officiel du 1^{er} décembre 2000). Ce modèle peut toutefois être également utilisé pour les dons versés en 2000.

IV. Entrée en vigueur

Ces dispositions s'appliquent aux frais engagés à compter de la date d'entrée en vigueur de la loi n° 2000-627 du 6 juillet 2000 modifiant la loi n° 84-610 du 16 juillet 1984, relative à l'organisation et à la promotion des activités physiques et sportives (Journal officiel du 8 juillet).

Le Directeur de la législation fiscale

Hervé LE FLOC'H-LOUBOUTIN



ANNEXE

Article 2 de la loi de finances rectificative pour 2000 (loi n° 2000-656 du 13 juillet 2000)

Article 2

I. – Dans le premier alinéa du 1 de l'article 200 du code général des impôts, après le mot : « versements », sont insérés les mots : « , y compris l'abandon exprès de revenus ou produits, ».

II. – Le *a* du 1 du même article est complété par les mots : « répondant aux conditions fixées au *b* ».

Article 41 de la loi n° 2000-627 du 6 juillet 2000 modifiant la loi n° 84-610 du 16 juillet 1984 relative à l'organisation et à la promotion des activités physiques et sportives

Article 41

Le 1 de l'article 200 du code général des impôts est complété par un alinéa ainsi rédigé :

« Ouvrent également droit à la réduction d'impôt les frais engagés dans le cadre d'une activité bénévole et en vue strictement de la réalisation de l'objet social d'un organisme mentionné aux alinéas précédents, lorsque ces frais, dûment justifiés, ont été constatés dans les comptes de l'organisme et que le contribuable a renoncé expressément à leur remboursement. Ces dispositions s'appliquent aux frais engagés à compter de la date d'entrée en vigueur de la loi n° 2000-627 du 6 juillet 2000 modifiant la loi n° 84-610 du 16 juillet 1984 relative à l'organisation et à la promotion des activités physiques et sportives. »