RÉPUBLIQUE FRANÇAISE
Liberté
Égalité
Fraternité

Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-IR-RICI-250-10-10-20170510
Date de publication : 10/05/2017

IR - Réduction d'impôt au titre des dons faits par les particuliers - Conditions d'application - Conditions générales d'application

Positionnement du document dans le plan :

IR - Impôt sur le revenu
Réductions et crédits d'impôt
Titre 25 : Dons faits par les particuliers
Chapitre 1 : Conditions d'application
Section 1 : Conditions générales d'application

Sommaire :

I. Conditions tenant à la qualité des donateurs
A. Principe
B. Cas particulier : Fondation du patrimoine - Qualité du donateur éligible
II. Conditions tenant à la qualité des organismes bénéficiaires pour les versements effectués au profit d'œuvres ou d'organismes d'intérêt général au sens du b du 1 de l'article 200 du CGI
A. Conditions liées à la notion d'intérêt général de l'organisme bénéficiaire
1. Activité non lucrative et gestion désintéressée
2. Ne pas fonctionner au profit d'un cercle restreint de personnes
a. Notion de cercle restreint de personnes
b. Cas pratiques
1° Associations d'élèves ou d'anciens élèves
2° Association fonctionnant au profit de bénéficiaires définis exclusivement par leur appartenance à une profession déterminée (Association Union Sociale Maritime)
3° Associations sportives
4° Organismes de soutien aux orphelins
5° Associations oeuvrant pour la mémoire combattante
6° Associations gestionnaires d'établissements scolaires privés
B. Condition liée au lieu du siège de l'organisme bénéficiaire et au lieu d'exercice de l'activité

I. Conditions tenant à la qualité des donateurs

A. Principe

1

Conformément aux dispositions de l'article 200 du code général des impôts (CGI), la réduction d'impôt au titre des dons est accordée aux contribuables fiscalement domiciliés en France au sens de l'article 4 B du CGI.

> *Il est précisé que les contribuables non résidents (dits "non-résidents Schumacker"), assimilés à des personnes fiscalement domiciliées en France au sens de la jurisprudence de la CJUE (CJUE, arrêt du 14 février 1995, affaire C-279/93, Schumacker), peuvent également bénéficier de la réduction d'impôt (BOI-IR-DOMIC-40).*

B. Cas particulier : Fondation du patrimoine - Qualité du donateur éligible

10

Le bénéfice de la réduction d'impôt est accordé, sous certaines conditions, au titre des dons versés à la Fondation du patrimoine directement ou par l'intermédiaire d'une fondation ou d'une association, et à des fondations ou associations reconnues d'utilité publique et agréés, en vue de subventionner la réalisation de travaux sur un monument historique privé (CGI. art. 200, 2 bis).

Les conditions d'application de ce dispositif tenant à l'activité des fondations ou associations collecteurs des dons ainsi qu'à l'emploi des fonds reçus sont commentées au BOI-IR-RICI-250-10-20-30.

20

Les donateurs personnes physiques domiciliés fiscalement en France bénéficient de ce dispositif sous réserve du respect de conditions spécifiques.

30

Ainsi, aux termes du troisième alinéa du 2 bis de l'article 200 du CGI, le donateur ou l'un des membres de son foyer fiscal ne doit pas :

- avoir conclu une convention, pour un immeuble lui appartenant, avec la Fondation du patrimoine ou avec une association ou fondation reconnue d'utilité publique et agréée ;

- être propriétaire de l'immeuble sur lequel sont effectués les travaux ;

- être un ascendant, un descendant ou un collatéral du propriétaire de l'immeuble.

40

Le donateur ou l'un des membres de son foyer fiscal ne doit pas avoir conclu une convention, pour un immeuble lui appartenant, en application de l'article L. 143-2-1 du code du patrimoine avec la Fondation du patrimoine ou avec une association ou fondation reconnue d'utilité publique et agréée (BOI-IR-RICI-250-10-20-30 au I § 10).

Le donateur qui a conclu une convention (le contenu des conventions est fixé par le décret n° 2008-195 du 27 février 2008 avec l'un des organismes précités ne peut pas bénéficier de la réduction d'impôt quel que soit l'organisme collecteur à qui il verse effectivement les dons. Les conventions doivent être publiées (BOI-IR-RICI-250-10-20-30 au VII-A § 400 et suivants).

50

Le donateur ou les membres de son foyer fiscal ne doivent pas être propriétaires de l'immeuble sur lequel sont effectués les travaux ou associés de la société propriétaire de cet immeuble.

Est considéré, pour le bénéfice de la réduction d'impôt, comme propriétaire de l'immeuble, celui qui détient sur ce bien un droit réel : plein propriétaire, nu-propriétaire, usufruitier par exemple.

60

Le donateur ou les membres de son foyer fiscal ne doivent pas être des ascendants, descendants ou collatéraux du propriétaire de l'immeuble. En cas de détention de l'immeuble par une société, le donateur ou les membres de son foyer fiscal ne doivent être ni des associés de cette société, ni des ascendants, descendants ou collatéraux de l'un des associés de la société propriétaire de l'immeuble.

Il est toutefois admis d'apprécier cette condition en tenant compte uniquement des liens de parenté jusqu'au 4ème degré inclusivement.

70

La qualité de donateur éligible s'apprécie à la date de versement du don et au regard des conventions publiées à cette date.

II. Conditions tenant à la qualité des organismes bénéficiaires pour les versements effectués au profit d'œuvres ou d'organismes d'intérêt général au sens du b du 1 de l'article 200 du CGI

80

Les versements doivent être effectués à une œuvre ou un organisme répondant aux conditions fixées à l'article 200 du CGI.

Sont concernés les organismes privés (associations, fondations...) ainsi que les organismes publics (État, collectivités territoriales, établissements publics et généralement toutes les personnes morales de droit public, tels les groupements d'intérêt public), toutes les conditions étant par ailleurs remplies.

> Un don versé à une collectivité territoriale n'est éligible à la réduction d'impôt que si l'ensemble des conditions pour en bénéficier est rempli, ce qui implique notamment qu'il soit affecté strictement à l'objet souhaité par le donateur et que cet objet soit prévu à l'article 200 du CGI. Pour que le donateur puisse bénéficier de la réduction d'impôt, il appartient par ailleurs à la collectivité destinataire des versements, d'une part, d'isoler ceux-ci au sein de sa comptabilité et de s'assurer qu'ils sont utilisés conformément à leur objet et, d'autre part, de délivrer au donateur un certificat conforme au modèle fixé par l'administration (RM Masson, n° 17637, JO Sénat 17 mars 2011, p. 625).

En revanche, tous les versements faits directement à un particulier ou à une entreprise industrielle ou commerciale sont exclus.

Tel serait le cas des dons faits, par exemple, à une personne exploitant pour son compte une école privée ou à une entreprise industrielle se livrant à certaines recherches scientifiques.

A. Conditions liées à la notion d'intérêt général de l'organisme bénéficiaire

90

Outre la condition relative au caractère conféré à l'organisme par l'activité ou les activités qu'il exerce (BOI-IR-RICI-250-10-20-10), l'organisme doit être d'intérêt général.

Un organisme est d'intérêt général au sens du b du 1 de l'article 200 du CGI dès lors qu'il remplit cumulativement les trois conditions suivantes :

- il n'exerce pas d'activité lucrative au sens du 1 de l'article 206 du CGI (BOI-IS-CHAMP-10-50-10) ;

- il ne fait pas l'objet d'une gestion intéressée ;

- il ne fonctionne pas au profit d'un cercle restreint de personnes.

Si la reconnaissance d'utilité publique constitue un indice du respect de ces trois conditions, les organismes qui bénéficient de cette reconnaissance doivent néanmoins les satisfaire effectivement.

En outre, quand bien même l'organisme serait considéré comme étant d'intérêt général, ses activités doivent revêtir, de manière prépondérante, l'un des caractères prévus au b du 1 de l'article 200 du CGI et commentés au BOI-IR-RICI-250-10-20-10, les dons ouvrant droit à réduction d'impôt ne pouvant financer que des activités éligibles au régime fiscal du mécénat.

1. Activité non lucrative et gestion désintéressée

100

Sur ces deux conditions, il convient de se reporter au BOI-IS-CHAMP-10-50 et au BOI-BIC-RICI-20-30-10-10.

110

Un organisme dont l'activité principale est non lucrative peut réaliser accessoirement des opérations de nature lucrative.

Dans cette situation, lorsque les conditions permettant la sectorisation des activités lucratives sont remplies (BOI-IS-CHAMP-10-50-10-20), la qualité d'intérêt général est réservée à ce seul secteur non lucratif auquel les dons reçus doivent ainsi être affectés directement et exclusivement.

Cette dernière condition ne peut être considérée comme remplie que si l'association dispose d'une comptabilité distincte pour les secteurs lucratif et non lucratif, y compris si elle souhaite soumettre l'ensemble de ses activités à l'impôt sur les sociétés.

120

Il est par ailleurs précisé que les dons effectués à une collectivité publique, telle que l'Etat ou une collectivité territoriale, dont la gestion est présumée désintéressée (BOI-IS-CHAMP-10-60), peuvent ouvrir droit à la réduction d'impôt à condition que les dons soient affectés à une activité d'intérêt général présentant un des caractères mentionnés au b du 1 de l'article 200 du CGI (cf. **II § 80**).

En ce qui concerne les établissements publics, dont la gestion est également présumée désintéressée (BOI-IS-CHAMP-10-60 précité), lorsque l'établissement exerce à la fois des activités lucratives et des activités non lucratives, les versements ne peuvent ouvrir droit à la réduction d'impôt que si les dons restent affectés directement et exclusivement au secteur non lucratif. Cette dernière condition ne peut être considérée comme remplie que si l'établissement public dispose d'une comptabilité distincte pour les secteurs lucratif et non lucratif, y compris s'il souhaite soumettre l'ensemble de ses activités à l'impôt sur les sociétés.

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

a. Notion de cercle restreint de personnes

130

Ne sont pas d'intérêt général au regard des dispositions du CGI, les organismes qui fonctionnent au profit d'un cercle restreint de personnes, même s'ils remplissent les deux conditions précédentes.

Un organisme fonctionne au profit d'un cercle restreint de personnes lorsqu'il poursuit des intérêts particuliers d'une ou plusieurs personnes clairement individualisables, membre(s) ou non de l'organisme. Sont ainsi considérés comme exerçant leur activité au profit d'un cercle restreint de personnes, des organismes qui ont pour objet de servir les intérêts particuliers, notamment matériels et moraux, d'une ou plusieurs personnes, familles ou entreprises, de quelques artistes ou de certains chercheurs, etc...

140

Pour déterminer si un organisme fonctionne au profit d'un cercle restreint de personnes, il convient de recourir à un faisceau d'indices permettant d'appréhender concrètement la mission que s'est fixée l'organisme ainsi que le public bénéficiaire réel de ses actions.

150

La circonstance qu'un organisme rassemble des personnes liées par l'appartenance à un groupe déterminé ne permet pas de présumer qu'il fonctionne au profit d'un cercle restreint de personnes, dans la mesure où cette circonstance ne préjuge pas des bénéficiaires des actions menées par cet organisme.

Lorsque le champ d'intervention de l'organisme est déterminé en fonction d'un état, par exemple de vulnérabilité, lié notamment à la santé, l'âge, le sexe, la nationalité, l'orientation sexuelle ou l'appartenance religieuse, que cet état est en lien avec l'objet de l'organisme, l'existence d'un cercle restreint n'est, en principe, pas caractérisée. Ainsi, par exemple, ne fonctionnent pas au profit d'un cercle restreint de personnes les organismes venant en aide à des personnes souffrant d'un handicap ou à des personnes victimes de discrimination à raison de leur orientation sexuelle ou de leurs convictions religieuses.

En revanche, si ses actions servent exclusivement les intérêts particuliers de ses seuls membres, l'organisme ne peut être qualifié d’intérêt général.

160

Il s'agit de déterminer dans les faits le public visé par les activités de l'organisme au regard de sa mission, sans considération du nombre de ses bénéficiaires réels.

A titre d'illustration, s'agissant d'une association à vocation culturelle, il convient d'examiner si les activités de l'association sont effectuées avant tout en faveur d'une personne en particulier (ou de ses ayants-droit) ou, au contraire, si elles s'inscrivent dans un objectif plus large comme celui de faciliter

et d'élargir l'accès du public aux œuvres artistiques et culturelles ou d'améliorer la connaissance du patrimoine. La circonstance que les actions menées concerneraient les œuvres d'un seul artiste, vivant ou décédé, est sans incidence sur l'existence ou non d'un cercle restreint de personnes.

Les associations dont l'action est de faire connaître les maladies rares et de mobiliser des moyens pour lutter contre ces maladies ne fonctionnent pas au profit d'un cercle restreint de personnes dès lors que leur action contre la maladie bénéficie à l'ensemble de la collectivité. En revanche, une association dont le seul objet serait de venir en aide à un enfant atteint d'une maladie et nommément désigné comme le seul bénéficiaire de l'action de l'association ne sera pas considérée comme étant d'intérêt général, car l'élément qui justifie le don est la volonté d'aider cette seule personne.

Par ailleurs, le seul fait qu'un organisme agisse dans ou en faveur d'une zone géographique limitée ne conduit pas nécessairement à considérer qu'il fonctionne au profit d'un cercle restreint de personnes. Intervenir sur un territoire circonscrit (quartier, commune, territoires ruraux...) ne suffit pas à écarter un organisme de la qualification d'intérêt général.

Ainsi, un organisme venant en aide aux populations de communes victimes de catastrophes naturelles ne fonctionne pas au profit d'un cercle restreint de personnes, nonobstant le fait que son action est géographiquement limitée. Il en est de même, par exemple, lorsqu'un organisme œuvre pour la protection de l'environnement au sein d'un Parc naturel régional.

De la même manière, un organisme qui déploie des actions humanitaires en faveur d'une population limitée à une région donnée n'agit pas au profit d'un cercle restreint de personnes.

En revanche, si l'activité de l'organisme est de servir les intérêts particuliers d'un groupe déterminé d'individus identifiés comme les habitants d'un lotissement, d'un quartier ou d'une rue déterminé(e) pour améliorer ou préserver leur cadre de vie par exemple, il ne sera pas considéré comme étant d'intérêt général.

Enfin, un organisme distribuant des aides, par exemple alimentaires ou financières, dans des conditions conduisant à en exclure du bénéfice, en droit ou en fait, certaines personnes en raison par exemple de leur appartenance religieuse, n'est pas d'intérêt général, dès lors qu'il dénature, par ses pratiques discriminatoires, la mission sociale qu'il s'est fixée.

b. Cas pratiques

1° Associations d'élèves ou d'anciens élèves

170

Une association d'élèves ou d'anciens élèves d'une école, dont l'objet principal est la défense des intérêts matériels et moraux du cercle restreint de ses membres et la création de liens de solidarité entre eux, n'entre pas dans le champ des dispositions de l'article 200 du CGI et de l'article 238 bis du CGI (CE, arrêt du 7 février 2007, n° 287949).

2° Association fonctionnant au profit de bénéficiaires définis exclusivement par leur appartenance à une profession déterminée (Association Union Sociale Maritime)

180

L'association Union Sociale Maritime avait notamment pour objet, selon ses statuts, d'assurer le service social des entreprises armant un ou plusieurs navires de commerce et employant des personnels salariés relevant des régimes de sécurité sociale gérés par l'Établissement national des invalides de la marine et,

d'une manière générale, d'apporter son concours à toute œuvre ou organisme destiné à venir en aide aux populations maritimes. Cette association était pour l'essentiel financée par les cotisations obligatoires versées par les armements employeurs et les salariés du secteur professionnel concerné, soit directement soit par l'intermédiaire des organismes de sécurité sociale et les actions qu'elle mettait en œuvre consistaient, pour l'essentiel, en un suivi social, réalisé par des assistantes sociales qu'elle employait, au bénéfice des salariés et des pensionnés du secteur ainsi que de leur famille.

Dès lors qu'elle ne s'adresse qu'à des bénéficiaires définis exclusivement par leur appartenance à une profession déterminée, l'association n'est pas un organisme d'intérêt général au sens des dispositions du 1 b de de l'article 200 du CGI et du 1 a de l'article 238 bis du CGI en raison du caractère restreint de la définition du public des bénéficiaires de ses prestations (CE, arrêt du 16 mars 2011 n° 329945).

3° Associations sportives

190

Une association présentant un caractère sportif au sens du b du 1 de l'article 200 du CGI ne peut pas être considérée comme une association fonctionnant au profit d'un cercle restreint de personnes sous réserve que toute personne qui souhaite y adhérer puisse le faire dès lors que la pratique d'un sport concourt, de manière indissociable, à la promotion de ce sport.

S'agissant de l'éligibilité des cotisations des adhérents, il convient de se référer au BOI-IR-RICI-250-20 au I-C § 70.

4° Organismes de soutien aux orphelins

200

Lorsque l'organisme a vocation à prendre en charge uniquement les enfants des personnes décédées ayant fait partie de ses membres et qui avaient cotisé, de leur vivant, pour que le service soit rendu, le cas échéant, à leurs enfants, il doit être considéré comme fonctionnant, du fait même des objectifs poursuivis, au profit de personnes appartenant à un groupe particulier et individualisable.

En revanche, si l'organisme réalise ses actions de manière indifférenciée au profit de tous les enfants orphelins de la profession ou de l'entreprise visée, que le parent décédé ait été membre ou non de l'organisme, celui-ci n'agit pas au profit d'un cercle restreint de personnes.

5° Associations oeuvrant pour la mémoire combattante

210

Des associations dont les membres sont réunis par un événement lié à l'histoire (anciens combattants, déportés, anciens résistants ou leurs ayants-droit) peuvent avoir pour objet, au-delà des liens de solidarité qui les unissent, de transmettre les valeurs pour lesquelles ils ont combattu ou pour lesquelles leurs proches ont donné leur vie.

Ainsi, lorsque ces associations mènent, auprès d'un large public, notamment dans le cadre du « devoir de mémoire », de la formation civique des jeunes, de la diffusion d'un message en faveur de la paix, des actions concrètes destinées à maintenir le souvenir du sacrifice de leurs morts (par exemple, érection d'un monument aux morts), elles n'agissent pas au profit d'un cercle restreint de personnes.

Tel est le cas d'une association regroupant des rescapés d'un camp de concentration et leurs descendants dès lors que ses objectifs sont, notamment, de participer au Concours national de la résistance et de la déportation, de témoigner dans les établissements scolaires sur les causes et réalités de la déportation, d'organiser un voyage sur le site d'un camp dans le cadre d'un projet pédagogique, d'organiser des conférences, de procéder à un travail d'inventaire et de numérisation de documents destinés à alimenter les Archives nationales, etc.

En revanche, lorsque l'association n'est ouverte qu'à des personnes nettement identifiables par leur appartenance à une catégorie particulière (personnes qui ont pris part, à titre militaire, aux conflits armés, leurs veuves, les pupilles de la Nation et les victimes civiles de ces conflits, titulaires d'une décoration ou distinction déterminée), d'une part, et procure directement ou indirectement à ses seuls membres adhérents, une contrepartie tangible, notamment à travers la défense de leurs intérêts matériels et moraux, d'autre part, elle fonctionne, du fait même des objectifs poursuivis, au profit d'un cercle restreint de personnes. Les sommes versées ne sont donc pas éligibles à la réduction d'impôt visée au b du 1 de l'article 200 du CGI.

S'agissant de l'éligibilité des cotisations des adhérents, il convient de se référer au BOI-IR-RICI-250-20 au I-C § 70.

6° Associations gestionnaires d'établissements scolaires privés

220

Ne sera pas considérée comme fonctionnant au profit d'un cercle restreint de personnes une association gestionnaire d'écoles, de collèges ou de lycées dont les classes ne sont pas sous contrat simple ou sous contrat d'association avec l'Etat qui, tout en conservant son caractère propre, satisfait notamment aux conditions d'enseignement et d'accueil des élèves prévues à l'article L. 442-1 du Code de l'éducation, c'est-à-dire qui respecte la liberté de conscience des élèves et qui est ouvert à tous les enfants sans distinction d'origine, d'opinions ou de croyances (nonobstant l'absence de contrat conclu avec l'État).

Par ailleurs, en ce qui concerne le caractère éducatif, il convient de se reporter au BOI IR-RICI-250-10-20-10 au I-B § 20.

B. Condition liée au lieu du siège de l'organisme bénéficiaire et au lieu d'exercice de l'activité

230

Il convient de se reporter au II-A-4° § 220 et suivants du BOI-BIC-RICI-20-30-10-10.

ISSN : 2262-1954
Exporté le : 16/07/2025
https://bofip.impots.gouv.fr/bofip/5825-PGP.html/identifiant=BOI-IR-RICI-250-10-10-20170510