

Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-BIC-RICI-20-30-10-10-20170510

Date de publication : 10/05/2017

DGFIP

BIC - Réductions d'impôts - Mécénat ou réduction d'impôt pour les dons en faveur des œuvres et organismes visés à l'article 238 bis du CGI - Champ d'application - Entreprises concernées et organismes bénéficiaires des dons

Positionnement du document dans le plan :

BIC - Bénéfices industriels et commerciaux

Réductions et crédits d'impôt

Titre 2 : Réductions d'impôts

Chapitre 3 : Mécénat ou Réduction d'impôt pour les dons en faveur des œuvres et organismes visés à l'article 238 bis du CGI

Section 1 : Champ d'application

Sous-section 1 : Entreprises concernées et organismes bénéficiaires des dons

Sommaire :

I. Entreprises concernées

II. Organismes bénéficiaires des dons

A. Œuvres ou organismes d'intérêt général ayant un caractère philanthropique, éducatif, scientifique, social, humanitaire, sportif, familial, culturel, ou concourant à la mise en valeur du patrimoine artistique, à la défense de l'environnement naturel ou à la diffusion de la culture, de la langue et des connaissances scientifiques françaises

1. Les dons doivent être consentis à une œuvre ou à un organisme pourvu de la personnalité morale
2. L'œuvre ou l'organisme doit être d'intérêt général
 - a. Activité non lucrative
 - b. Gestion désintéressée
 - c. Organismes ne fonctionnant pas au profit d'un cercle restreint de personnes
3. L'organisme bénéficiaire des dons doit présenter un des caractères prévus par la loi
4. Lieu du siège de l'organisme et lieu d'exercice de l'activité
 - a. Le siège et l'exercice de l'activité de l'organisme doivent être situés au sein de l'espace européen
 - b. Exceptions
 - 1° Actions menées hors les frontières européennes
 - 2° Organismes dont le siège est situé hors des frontières de l'Union européenne ou de l'Espace économique européen

- B. Dispositif applicable aux versements effectués au profit d'établissements d'enseignement supérieur ou artistique, publics ou privés et d'établissements d'enseignement supérieur consulaire
1. Établissements d'enseignement supérieur publics ou privés à but non lucratif
 - a. Les établissements d'enseignement supérieur publics
 - b. Les établissements d'enseignement supérieur privés
 - 1° L'enseignement supérieur dispensé doit être ouvert à tout étudiant apte à le suivre
 - 2° L'activité de l'établissement doit être non lucrative et sa gestion désintéressée
 2. Les établissements d'enseignement artistique publics ou privés
 - a. Les établissements d'enseignement artistique publics
 - b. Les établissements d'enseignement artistique privés sans but lucratif
 3. Les établissements d'enseignement supérieur consulaire
 4. Dispositions applicables au financement de bourses d'études supérieures

I. Entreprises concernées

1

Peuvent bénéficier de la réduction d'impôt prévue à l'[article 238 bis du code général des impôts \(CGI\)](#) les entreprises assujetties à l'impôt sur le revenu ou à l'impôt sur les sociétés selon un régime réel d'imposition.

10

Ne peuvent donc bénéficier de ces dispositions les entreprises dont les résultats imposables sont évalués par application d'un pourcentage au montant des recettes déclarées (cas des exploitants soumis au régime des micro-entreprises). En effet, les dépenses effectuées au titre du mécénat d'entreprise sont considérées comme comprises dans l'abattement forfaitaire appliqué à ces recettes et sont donc déjà déduites du résultat imposable.

20

Ces dispositions sont indépendantes de celles applicables aux particuliers. Par suite, lorsqu'elles remplissent les conditions prévues par la loi, les personnes physiques peuvent bénéficier de la réduction d'impôt prévue à l'[article 200 du CGI](#) au titre des dons et versements qu'elles consentent à titre privé. Le même versement ne peut ouvrir droit à la fois à la réduction d'impôt de l'[article 238 bis du CGI](#) et à celle prévue en faveur des particuliers à l'article 200 du CGI et à l'[article 885-0 V bis A du CGI](#).

Remarque : En ce qui concerne les dons effectués par les particuliers, il convient de se reporter au [BOI-IR-RICI-250](#).

30

Par ailleurs, ne peuvent bénéficier de la réduction d'impôt prévue à l'[article 238 bis du CGI](#) les entreprises exonérées de l'impôt sur les sociétés en vertu d'une disposition particulière (exemple : les sociétés coopératives agricoles d'approvisionnement et d'achat pour leurs activités exonérées par le 2° du 1 de l'[article 207 du CGI](#)).

Toutefois, si ces entreprises réalisent par ailleurs des activités imposées dans les conditions de droit commun, il est admis qu'elles peuvent bénéficier de la réduction d'impôt au titre des versements effectués au profit des organismes visés à l'article 238 bis du CGI et pris dans la limite de 5 pour mille du chiffre d'affaires se rapportant aux activités imposées. Elles doivent alors pouvoir justifier par tout moyen que le don provient des activités imposées à l'impôt sur les sociétés.

40

Les entreprises exonérées partiellement ou temporairement de l'impôt sur les sociétés ou de l'impôt sur le revenu par application d'un abattement sur le montant de leur résultat imposable (entreprises exonérées en application de l'[article 44 sexies du CGI](#), l'[article 44 sexies A du CGI](#), l'[article 44 septies du CGI](#), l'[article 44 octies du CGI](#), l'[article 44 octies A du CGI](#), l'[article 44 duodecies du CGI](#), l'[article 44 terdecies du CGI](#), l'[article 44 quaterdecies du CGI](#) et l'[article 44 quindecies du CGI](#)) peuvent bénéficier de la réduction d'impôt visée au **I § 1** soit au cours d'un exercice « exonéré » lorsqu'elles sont

redevables de l'impôt en raison du dépassement des limites d'exonération, soit lorsqu'elles imputent la réduction d'impôt calculée au titre d'un exercice « exonéré » sur l'impôt dû au titre d'un exercice postérieur qui ne bénéficierait pas de l'exonération ([BOI-BIC-RICI-20-30-30](#) au [II § 60 à 80](#)).

II. Organismes bénéficiaires des dons

A. Œuvres ou organismes d'intérêt général ayant un caractère philanthropique, éducatif, scientifique, social, humanitaire, sportif, familial, culturel, ou concourant à la mise en valeur du patrimoine artistique, à la défense de l'environnement naturel ou à la diffusion de la culture, de la langue et des connaissances scientifiques françaises

50

Ces organismes doivent répondre aux conditions fixées à l'[article 238 bis du CGI](#) (être d'intérêt général et avoir un des caractères prévus par la loi - philanthropique, éducatif, scientifique, social, humanitaire, sportif, familial, culturel ou concourant à la mise en valeur du patrimoine artistique, à la défense de l'environnement naturel ou à la diffusion de la culture, de la langue et des connaissances scientifiques françaises).

Remarque : En ce qui concerne les conditions à respecter pour les dons effectués par les particuliers et les précisions concernant différents organismes éligibles au régime du mécénat des particuliers et des entreprises, il convient de se reporter au [BOI-IR-RICI-250-10](#).

1. Les dons doivent être consentis à une œuvre ou à un organisme pourvu de la personnalité morale

60

Les dons doivent être consentis à une œuvre ou organisme pourvu de la personnalité morale.

Sont concernés les organismes privés (associations, fondations, etc.) 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.

Les dons effectués à une collectivité publique, telle que l'État ou une collectivité territoriale, peuvent ouvrir droit à la réduction d'impôt prévue à l'[article 238 bis du CGI](#) à condition que les dons soient affectés à une activité d'intérêt général présentant un des caractères mentionnés à ce même article. L'examen de la condition d'intérêt général s'effectue selon les modalités exposées au **II-A-2 § 80 et suivants**. A cette fin, la collectivité publique doit isoler les versements en cause au sein de sa comptabilité et s'assurer qu'ils sont utilisés conformément à leur objet.

70

Les versements faits à un particulier sont exclus.

2. L'œuvre ou l'organisme doit être d'intérêt général

80

L'organisme bénéficiaire des dons et versements doit être d'intérêt général. Cette condition est remplie si l'activité n'est pas lucrative, la gestion est désintéressée et si l'organisme ne fonctionne pas au profit d'un cercle restreint de personnes.

a. Activité non lucrative

90

Ne sont pas éligibles au régime fiscal du mécénat les dons faits à des entreprises et à des associations qui ont une activité lucrative. En effet, la lucrativité d'une association ne s'apprécie pas par référence à sa forme juridique ni à son objet statutaire ou au but qu'elle poursuit, mais au vu de l'activité qu'elle exerce.

100

L'analyse de la lucrativité est effectuée conformément aux développements exposés au [BOI-IS-CHAMP-10-50-10-10](#).

110

Par ailleurs, il est rappelé que lorsqu'un organisme sans but lucratif répondant aux conditions mentionnées ci-dessus exerce à la fois des activités lucratives et non lucratives, et que les conditions permettant la sectorisation des activités lucratives sont remplies ([BOI-IS-CHAMP-10-50-20-10](#)), les dons qu'il reçoit peuvent bénéficier des dispositions de l'[article 238 bis du CGI](#) à la condition que ces dons soient affectés directement et exclusivement au secteur non lucratif.

Cette dernière condition ne peut être considérée comme remplie que si l'organisme 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.

120

Il en va de même s'agissant des établissements publics exerçant à la fois des activités lucratives et non lucratives, étant précisé qu'aucune condition tenant à la prépondérance des activités non lucratives n'est exigée.

b. Gestion désintéressée

130

Sont également exclus les dons faits à des organismes dont la gestion n'est pas désintéressée, même si leur activité n'est pas lucrative. Dès lors, la gestion de l'association ne doit procurer aucun avantage matériel direct ou indirect aux fondateurs, dirigeants ou membres de l'association. Ceci ne fait pas obstacle, bien entendu, à la rémunération du personnel salarié de l'association, s'il n'est pas fondateur, dirigeant ou membre de cette association.

140

Il convient de se reporter sur ce point aux développements exposés au [I § 50 et suivants du BOI-IS-CHAMP-10-50-10-20](#).

150

Il est précisé que l'examen de la gestion désintéressée n'a pas à être effectué dans le cadre d'activités exercées par une collectivité publique, la gestion désintéressée étant alors présumée.

c. Organismes ne fonctionnant pas au profit d'un cercle restreint de personnes

160

Sont également exclus les organismes qui fonctionnent au profit d'un cercle restreint de personnes, même s'ils remplissent les deux conditions précédentes.

170

Il convient de se reporter au [II-A-2-a § 130 et suivants du BOI-IR-RICI-250-10-10](#) pour davantage de précisions concernant la notion de cercle restreint de personnes.

3. L'organisme bénéficiaire des dons doit présenter un des caractères prévus par la loi

180

Les dispositions du a du 1 de l'[article 238 bis du CGI](#) visent expressément les œuvres ou organismes d'intérêt général ayant un caractère philanthropique, éducatif, scientifique, social, humanitaire, sportif, familial, culturel ou concourant à la mise en valeur du patrimoine artistique, à la défense de l'environnement naturel ou à la diffusion de la culture, de la langue et des connaissances scientifiques françaises.

190

Ces caractères font l'objet de développements au [BOI-IR-RICI-250-10-20-10](#), auquel il convient de se reporter. Il est précisé que les actions réalisées à l'international, à savoir les actions humanitaires, les actions concourant à la mise en valeur du patrimoine artistique, à la diffusion de la culture, de la langue et des connaissances scientifiques françaises, les actions en faveur de la protection de l'environnement naturel et les actions scientifiques font l'objet de développements complémentaires au [II-A-4-b-1° § 250 et suivants](#).

200

Tel qu'explicité au [BOI-IR-RICI-250](#), il est rappelé que le caractère d'un organisme ne peut pas s'apprécier au regard des activités qu'il exerce de manière accessoire (CAA Paris, arrêt du 28 juin 2012, n° 11PA02508, « Association pour défendre la mémoire du Maréchal Pétain »). En effet, seule l'appréciation du caractère de l'activité principale de l'organisme permet de déterminer son éligibilité au régime fiscal du mécénat.

210

Les organismes dont l'activité consiste à collecter des fonds au profit d'un tiers (« sociétés d'amis ») ne sont pas en soi éligibles au régime fiscal du mécénat.

Toutefois, la réponse ministérielle faite à M. Jean-Claude Mathis, député ([RM Mathis n° 3561](#), JO AN du 11 décembre 2007, p. 7839) précise que, comme il a été admis dans le cadre des versements effectués au profit des associations dites « sociétés d'amis », lorsque l'organisme qui reçoit les fonds agit comme simple collecteur, les dons ainsi recueillis sont alors éligibles au bénéfice de la réduction d'impôt si l'organisme bénéficiaire final de ces dons respecte lui-même les conditions mentionnées à l'[article 238 bis du CGI](#) et à condition que le don reste individualisé jusqu'à sa remise effective entre les mains de cet organisme.

La réponse ministérielle faite à Mme Muriel Marland-Militello, député ([RM Marland-Militello n° 86174](#), JO AN du 23 novembre 2010, p. 12711) vient confirmer que les versements effectués auprès de l'organisme collecteur ouvrent droit aux avantages fiscaux prévus par l'[article 200 du CGI](#), l'[article 238 bis du CGI](#) et l'[article 885-0 V bis A du CGI](#) lorsque l'organisme bénéficiaire final des dons est lui-même éligible au régime du mécénat et à condition que le don reste individualisé dans un compte spécial au sein de la comptabilité de l'organisme collecteur jusqu'à sa remise effective entre les mains du bénéficiaire final. Dans cette hypothèse, le reçu fiscal doit être délivré par l'organisme bénéficiaire final des dons.

4. Lieu du siège de l'organisme et lieu d'exercice de l'activité

a. Le siège et l'exercice de l'activité de l'organisme doivent être situés au sein de l'espace européen

220

Sont éligibles les dons et versements au profit d'organismes respectant les conditions posées au [II-A § 50 et suivants](#) et dont le siège est situé en France ou dans l'espace européen, soit au sein d'un État-membre de l'Union européenne (UE) ou dans un autre État partie à l'Espace économique européen (EEE) ayant conclu avec la France une convention fiscale contenant une clause d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude ou l'évasion fiscale (Norvège, Islande ou Liechtenstein).

Sont également visées les régions ultra périphériques (RUP) de l'UE, qui font partie intégrante de l'Union. Au contraire, en sont exclus les pays et territoires d'Outre-mer (PTOM), qui ne font pas partie de l'UE ni de l'EEE.

Remarque : Par exception, il est admis que les organismes sis dans les collectivités d'outre-mer, soit Saint-Barthélemy, Saint-Martin, la Polynésie française, Wallis-et-Futuna, Saint-Pierre-et-Miquelon et la Nouvelle Calédonie, sont assimilés à des organismes français au regard de l'[article 238 bis du CGI](#) et de l'[article 200 du CGI](#) et ouvrent droit au régime fiscal du mécénat, dès lors qu'ils respectent les conditions précitées, au titre des dons effectués par les contribuables domiciliés fiscalement en France.

230

Les organismes européens concernés doivent poursuivre des objectifs et présenter des caractéristiques similaires, tant par leur forme que par leur objet, à ceux des organismes éligibles dont le siège est situé en France. En effet, il ne suffit pas qu'un organisme se prévale de la qualification d'intérêt général qui lui est reconnue par l'État dans lequel son siège est établi, il doit répondre à l'ensemble des conditions prévues pour l'application du régime français du mécénat.

Par conséquent, pour que les dons consentis à son profit ouvrent droit au bénéfice des réductions d'impôt, l'organisme européen doit satisfaire aux conditions précitées.

Ces organismes doivent exercer une activité éligible au mécénat en France ou dans l'espace européen défini au **II-A-4-a § 220**.

Remarque 1 : Les conditions tenant au lieu d'exercice de l'activité et au siège de l'organisme sont communes aux dispositifs de réduction d'impôt sur le revenu, de réduction d'impôt sur les sociétés et de réduction d'impôt de solidarité sur la fortune (ISF), prévus à l'[article 200 du CGI](#), à l'[article 238 bis du CGI](#) et à l'[article 885-0 V bis A du CGI](#).

Remarque 2 : Ces organismes peuvent solliciter un agrément attestant qu'ils poursuivent des objectifs et présentent des caractéristiques similaires aux organismes éligibles dont le siège est situé en France. Pour plus de précisions sur la procédure d'agrément des organismes européens ou la situation en l'absence d'agrément, il convient de se reporter au [III § 130 et suivants du BOI-SJ-AGR-60-10](#).

b. Exceptions

240

Par exception au **II-A-4-a § 220 et 230**, ouvrent également droit au dispositif les actions réalisées hors les frontières européennes dès lors qu'il s'agit d'actions humanitaires, d'actions concourant à la mise en valeur du patrimoine artistique, à la diffusion de la culture, de la langue et des connaissances scientifiques françaises, d'actions en faveur de la protection de l'environnement naturel ou d'actions scientifiques ainsi que les dons versés à certaines organisations internationales.

Les dons et versements à des organismes qui exercent des actions d'autre nature que celles mentionnées au **II-A-4-b-1° § 250 et suivants** ne sont éligibles que pour celles exercées au sein de la France ou de l'espace européen défini au **II-A-4-a § 220**, hormis les actions constituant l'accessoire indispensable de celles menées en France ou dans l'espace européen. L'organisme doit donc pouvoir justifier par tous moyens de l'affectation des dons reçus en soutien de telles actions.

1° Actions menées hors les frontières européennes

250

Parmi les actions à l'international, seules sont éligibles au régime du mécénat celles qui d'une part répondent à la définition des actions humanitaires (cf. **II-A-4-b-1°-a° § 260 et suivants**), des actions concourant à la mise en valeur du patrimoine artistique, à la diffusion de la culture, de la langue et des connaissances scientifiques françaises (cf. **II-A-4-b-1°-b° § 300**), des actions en faveur de la protection de l'environnement naturel (cf. **II-A-4-b-1°-c° § 310**) ou des actions scientifiques (cf. **II-A-4-b-1°-d° § 320**) ; et qui d'autre part respectent les conditions d'éligibilité (cf. **II-A-4-b-1°-e° § 330 et suivants**).

a° Actions humanitaires

260

Sont qualifiées d'actions humanitaires les actions d'urgence, ainsi que les actions requises en vue de la satisfaction des besoins indispensables des populations en situation de détresse ou de misère

et en vue de contribuer à leur insertion sociale. En appui de ces actions, sont également éligibles certaines actions dès lors qu'elles en constituent un élément indissociable.

270

Les actions d'urgence sont conduites afin de faire face à des catastrophes présentant un caractère imprévisible et ponctuel, et ce, quelle qu'en soit la cause. Il peut ainsi s'agir :

- de catastrophes naturelles (telles que sécheresse, inondations, séismes, raz-de-marée, tempêtes, éruptions volcaniques, etc.) ;
- de catastrophes technologiques occasionnant de graves conséquences pour les populations (telles que des explosions dans le cadre d'un établissement industriel, dysfonctionnement d'une centrale nucléaire, etc.) ;
- de faits de guerre ;
- de famines.

280

Les actions requises en vue de la satisfaction des besoins indispensables des populations en situation de détresse ou de misère et en vue de contribuer à leur insertion sociale ont pour objet principal :

- de répondre aux besoins sanitaires des populations en détresse : lutte contre la mortalité infantile, fourniture de soins élémentaires, recherche scientifique et programmes d'action développés en vue de lutter contre les pandémies et les maladies, accès à l'eau ;
- de fournir aux populations concernées des aides permettant d'améliorer les conditions de leur hébergement ;
- de leur donner les éléments fondamentaux d'éducation indispensables à leur insertion sociale : actions en faveur de la protection et du développement de l'enfant, alphabétisation, scolarisation, ainsi que les actions en faveur des personnes en situation de handicap ;
- les actions qui contribuent à la protection des droits de minorités, par la mise en œuvre des garanties prévues par les conventions internationales poursuivant un but humanitaire, notamment la [convention de Genève du 28 juillet 1951 relative au statut des réfugiés](#), la convention internationale relative aux droits de l'enfant signée à New-York le 26 janvier 1990 ([décret n° 90-917 du 8 octobre 1990](#)) et la [convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales](#) ;
- les actions qui ont pour objet de promouvoir les droits des femmes.

290

En appui des actions définies au **II-A-4-b-1°-a° § 260 à 280**, sont également assimilées à des actions humanitaires, dès lors qu'elles en constituent un élément indissociable, les actions de développement (dépenses de formation professionnelle, mise en place d'une formation universitaire locale, fourniture de bétail, d'outils ou aides à leur acquisition, etc.) permettant l'amorçage d'une activité autonome locale de nature à enclencher une amélioration de la situation des populations. Toutefois, seules sont éligibles les actions de développement constituant un élément indissociable des autres actions humanitaires entreprises et concourant au développement social des populations en situation de détresse ou de misère, présentant un caractère local et qui ne sont pas pilotées par des sociétés commerciales ou des structures à but lucratif.

b° Actions concourant à la mise en valeur du patrimoine artistique, à la diffusion de la culture, de la langue et des connaissances scientifiques françaises

300

Constituent notamment des actions concourant à la mise en valeur du patrimoine artistique français :

- l'exposition à l'étranger d'œuvres appartenant à un musée public français ;

- la diffusion du savoir-faire artistique de la France à l'étranger, à condition que l'opération ne confère pas un caractère lucratif à l'organisme bénéficiaire des dons.

Par diffusion de la culture française, il convient d'entendre notamment les actions qui contribuent à la diffusion de la littérature et du cinéma en langue française, de la musique, de la peinture, de l'architecture appartenant au patrimoine culturel de la France.

La diffusion de la langue française recouvre notamment le soutien à l'action du réseau international des lycées français à l'étranger.

Au titre de la diffusion des connaissances scientifiques françaises, sont visées les actions de diffusion des résultats de la recherche impliquant une université, un centre ou une équipe de recherche française, seule ou dans le cadre d'une collaboration internationale, à condition que ces actions ne confèrent pas un caractère lucratif à l'organisme bénéficiaire des dons. Par connaissances scientifiques, il convient d'entendre les acquis des sciences exactes comme ceux des sciences sociales.

c° Actions en faveur de la protection de l'environnement naturel

310

Il s'agit des actions conduites en vue de la protection de l'environnement naturel contre les phénomènes d'ampleur internationale menaçant son équilibre. Sont ainsi visées les actions :

- conduites en vue de lutter contre le réchauffement climatique, appréciées au regard de leurs incidences à l'échelle planétaire ;
- relatives à la lutte contre la déforestation et la désertification ;
- tendant à la conservation et à la préservation de la biodiversité, qu'elle soit animale ou végétale ;
- d'urgence entreprises en vue d'atténuer les conséquences des catastrophes écologiques (marées noires, pollutions industrielles, catastrophe nucléaire).

d° Actions scientifiques

320

Les activités de recherche scientifique menées hors les frontières européennes sont éligibles au régime du mécénat, à condition que les résultats de ces activités de recherche menées en dehors de l'EEE soient destinés à être utilisés en France ou dans l'EEE.

Remarque : Les bourses dites « doctorat » ou « post doctorat » octroyées à des chercheurs ressortissants de l'EEE qui participent en dehors de l'Europe, à un programme de recherche défini et maîtrisé conformément aux conditions prévues au **II-A-4-b-1°-e° § 340**, s'assimilent, pour l'application du régime du mécénat, à des activités de recherche menées à l'international. Dans cette hypothèse, il est admis que l'engagement du chercheur, à l'issue de ses travaux, à exercer durablement, pour une période égale ou supérieure à deux ans, en France ou dans l'EEE permet de vérifier le critère d'utilisation en France ou dans l'EEE.

e° Conditions d'éligibilité au dispositif fiscal du mécénat

330

Sont éligibles au bénéfice du régime fiscal du mécénat les dons et versements à des organismes établis en France ou au sein de l'espace européen défini au **II-A-4-a § 220**, et qui ont pour objet d'organiser, à partir de la France ou de l'État-membre de l'espace européen, des actions à l'international éligibles, telles que définies au **II-A-4-b-1° § 250 et suivants**.

340

Pour être éligibles, ces organismes doivent satisfaire aux trois conditions cumulatives suivantes :

- ils doivent définir et maîtriser le programme à partir de la France ou de l'État-membre où ils ont leur siège ;
- ils doivent financer directement les actions entreprises ;

- enfin, ils doivent être en mesure de justifier des dépenses qu'ils ont exposées pour remplir leur mission.

Ces deux dernières conditions supposent, en cas d'intervention directe de l'organisme, que les fonds perçus soient versés sur des comptes bancaires propres à l'organisme concerné et qu'en conséquence l'utilisation des fonds soit contrôlable à tout moment au moyen de sa propre comptabilité par l'administration fiscale française.

La simple collecte de fonds au profit d'organismes situés à l'étranger ne permet pas, à elle seule, de caractériser des opérations organisées et contrôlées à partir de la France ou de l'État-membre.

Dans l'hypothèse où l'organisme a recours à la coopération d'organismes étrangers présents sur place pour réaliser le programme qu'il a défini et qu'il maîtrise, il doit être en mesure de justifier auprès de l'administration de l'affectation et de l'utilisation des sommes transférées sur les comptes des structures locales partenaires conformément au programme qu'il a préétabli et qu'il entend développer. Ainsi, l'organisme français ou européen doit pouvoir produire, sur demande de l'administration, les conventions écrites ou tout document en tenant lieu, permettant de justifier du respect de ces obligations et faisant état notamment :

- des objectifs à atteindre par la structure locale partenaire grâce aux fonds transférés ;
- des modalités de mise en œuvre et de contrôle des actions qu'il a définies ;
- des règles de reddition de comptes et de justification des dépenses réalisées (communication des livres comptables, du compte de résultat relatif au programme bénéficiant du transfert des fonds, etc.) ;
- de l'acceptation par la structure locale partenaire des contrôles diligentés à l'initiative de l'organisme français ou européen.

Exemple 1 :

Une association dont le siège est en France a pour objet de soutenir et de mettre en œuvre des projets visant à améliorer les conditions de vie, l'accès à l'éducation et à l'emploi des populations les plus démunies dans les pays en voie de développement.

Dans le cadre de son objet, elle collecte des dons pour réaliser des projets d'alphabétisation et d'intégration de personnes en situation de handicap dans un ou plusieurs pays d'Afrique. Ces projets sont menés par des associations locales qui mettent en place et gèrent des foyers pour personnes en situation de handicap (surdité). Les cours d'alphabétisation en langue des signes sont dispensés dans ces foyers par des moniteurs engagés et formés par les associations locales.

L'association française n'a aucun contrôle sur les enseignements ni sur les moyens mis en œuvre dans ces structures locales. Elle collecte des dons qu'elle reverse aux associations locales qui la sollicitent.

Bien que l'association française ait la possibilité de connaître l'évolution du programme grâce à des rapports qui lui sont périodiquement remis, elle n'organise pas et ne maîtrise pas le programme humanitaire. Elle est une simple source de financement d'organismes étrangers.

Par conséquent, l'association n'est pas éligible au régime fiscal du mécénat.

Exemple 2 :

Une association française a pour objet d'enseigner la langue française et de développer sa pratique dans le monde ainsi que de promouvoir la culture française dans le monde. A cet effet, elle lance un appel à projets qui définit un ensemble commun de valeurs et fixe des objectifs, un public cible, des modes d'intervention auprès de lui et un calendrier de réalisation.

Les structures locales répondent à cet appel à projet circonstancié et exposent de façon détaillée les actions qu'elles entendent mettre en œuvre conformément au cadre défini par l'association française. Elles transmettent périodiquement des rapports à l'association française, afin de lui permettre de contrôler l'utilisation des fonds.

Dans cette situation, il doit être considéré que l'association française organise le programme consistant à diffuser la langue et la culture française.

Par conséquent, l'association est éligible au régime fiscal du mécénat.

Exemple 3 :

Une association française a pour objet de conserver et défendre l'écosystème de régions du monde menacées afin de préserver la survie des espèces qui en dépendent. Dans ce cadre, elle lutte contre la déforestation et a recours à la coopération de structures partenaires d'Amérique du Sud à qui elle transfère des fonds pour entreprendre des activités dans le cadre de conventions de partenariat.

Ces conventions fixent les objectifs à atteindre aux structures locales partenaires et les modalités de leur action, prévoient la remise par ces dernières à l'association française, de rapports annuels présentant l'état d'avancement des actions réalisées pour mettre en œuvre le programme ainsi qu'un relevé de comptes permettant à l'association française de s'assurer de la correcte utilisation des fonds qu'elle leur verse.

Enfin, les conventions précisent que les structures locales partenaires se soumettent aux contrôles ou audits réalisés par l'association française.

Dans cette situation, l'association française définit et maîtrise le programme et est en mesure de justifier des dépenses exposées par les structures locales partenaires.

Par conséquent, l'association est éligible au régime fiscal du mécénat.

2° Organismes dont le siège est situé hors des frontières de l'Union européenne ou de l'Espace économique européen

350

Ne sont en principe pas éligibles aux bénéfices des avantages fiscaux au titre du mécénat, les dons et versements effectués au profit d'organismes dont le siège est situé hors des frontières de l'espace européen défini au [II-A-4-a § 220](#), quelque soit le lieu d'exercice de leur activité.

Toutefois, une exception est prévue s'agissant des organisations internationales faisant appel à la générosité du public, auxquelles la France est partie (institutions spécialisées, fonds et programmes de l'ONU), dès lors que la France participe à l'élaboration de leurs programmes d'action et à leur gouvernance. Sont visées les institutions spécialisées de l'ONU, comme l'UNESCO, les fonds de l'ONU, tel l'Unicef, et les programmes des Nations Unies, tel le Programme alimentaire mondial.

Les dons et versements effectués à ces organismes ouvrent donc droit à la réduction d'impôt et ce, même si leur siège social n'est pas situé dans l'espace européen. Ces organismes ne sont pas soumis à la procédure de l'agrément préalable prévu au [III § 130 et suivants du BOI-SJ-AGR-60-10](#).

B. Dispositif applicable aux versements effectués au profit d'établissements d'enseignement supérieur ou artistique, publics ou privés et d'établissements d'enseignement supérieur consulaire

360

En application des c et c bis du 1 de l'[article 238 bis du CGI](#), les dons effectués au profit des établissements d'enseignement supérieur ou d'enseignement artistique d'intérêt général et à but non lucratif, publics ou privés, ainsi qu'aux établissements d'enseignement supérieur consulaire ouvrent droit au bénéfice de la réduction d'impôt.

1. Établissements d'enseignement supérieur publics ou privés à but non lucratif

370

Les dons doivent être effectués au profit soit d'établissements d'enseignement supérieur publics, soit d'établissements d'enseignement supérieur privés sans but lucratif.

Remarque : Pour plus de précisions et des exemples d'établissements d'enseignements supérieurs publics ou privés à but non lucratif, il convient de se reporter au [BOI-PAT-ISF-40-40-10-20](#).

a. Les établissements d'enseignement supérieur publics

380

Il s'agit d'établissements qui dispensent effectivement 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 ministre chargé de l'enseignement supérieur.

Cette dernière condition est remplie par :

- les établissements publics scientifiques, culturels et professionnels (universités, notamment) ;
- les établissements publics administratifs qui dispensent un enseignement supérieur ;
- les régies directes éventuelles d'enseignement supérieur. Dans ce cas, l'organisation financière de l'établissement doit donner une garantie d'affectation des dons reçus à l'activité d'enseignement supérieur en cause. Il en résulte que les établissements en régie directe doivent ouvrir un fonds de concours pour recueillir ces dons.

b. Les établissements d'enseignement supérieur privés

390

Les établissements privés doivent présenter trois caractéristiques :

- dispenser effectivement un enseignement supérieur, c'est-à-dire postérieur au baccalauréat ;
- présenter un caractère ouvert (ne pas fonctionner au profit d'un cercle restreint de personnes) ;
- avoir une activité non lucrative et une gestion désintéressée.

Ces deux dernières conditions appellent les précisions suivantes.

1° L'enseignement supérieur dispensé doit être ouvert à tout étudiant apte à le suivre

400

Les établissements n'ouvrent pas droit à la réduction d'impôt prévue à l'[article 238 bis du CGI](#) lorsque l'enseignement est réservé à un cercle restreint de personnes. Il en serait ainsi par exemple pour les établissements :

- dont l'enseignement est réservé à des professionnels d'une branche spécifique ou aux salariés d'un nombre d'entreprises bien définies ;
- dont les tarifs seraient tels qu'ils ne permettraient pas à la majorité des étudiants d'accéder à l'enseignement dispensé ;
- dont l'accès serait subordonné à une appartenance philosophique ou religieuse des étudiants.

Ceci ne fait pas obstacle à ce que des conditions d'inscription soient exigées, notamment quant à la détention de diplômes ou à la réussite à un concours d'entrée.

2° L'activité de l'établissement doit être non lucrative et sa gestion désintéressée

410

Pour l'appréciation de ces deux conditions, il convient de se reporter au [BOI-IS-CHAMP-10-50-10-20](#).

La gestion de l'établissement ne doit en particulier procurer aucun avantage matériel direct ou indirect aux fondateurs, dirigeants ou membres.

Cette condition ne fait pas obstacle à la libre rétribution des professeurs ou du directeur pédagogique, si ceux-ci n'exercent aucune fonction représentative au conseil d'administration de l'établissement.

Remarque : Lorsqu'un organisme sans but lucratif exerce à la fois des activités lucratives et non lucratives, et que les conditions permettant la sectorisation des activités lucratives sont remplies ([BOI-IS-CHAMP-10-50-20-10](#)), les dons qu'il reçoit sont éligibles au régime fiscal du mécénat à la condition que ces dons soient affectés directement et exclusivement au secteur non lucratif. Cette dernière condition ne peut être considérée comme remplie que si l'organisme 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. Les établissements d'enseignement artistique publics ou privés

420

Les enseignements artistiques sont définis par l'[article L. 216-2 du code de l'éducation](#), l'[article L. 216-3 du code de l'éducation](#), l'[article L. 312-6 du code de l'éducation](#), l'[article L. 312-8 du code de l'éducation](#) et l'[article L. 361-5 du code de l'éducation](#) relatifs aux enseignements artistiques.

Ils portent sur l'histoire de l'art et sur la théorie et la pratique des disciplines artistiques, en particulier de la musique instrumentale et vocale des arts plastiques, de l'architecture, du théâtre, du cinéma, de l'expression audiovisuelle, des arts du cirque, des arts du spectacle de la danse et des arts appliqués.

L'enseignement de ces disciplines recouvre les formations aux techniques et aux arts de la création et de l'interprétation ou de la conservation des œuvres d'art. Elle s'étend accessoirement aux formations relatives aux métiers techniques, qu'il s'agisse des métiers d'art ou des métiers techniques du spectacle directement intégrés dans les processus de création ou de conservation des œuvres. Ainsi, la formation au montage des films entre dans le champ d'application du dispositif, mais pas la formation au métier de projectionniste.

Remarque : Pour plus de précisions et des exemples d'établissements d'enseignement artistique publics ou privés, il convient également de se reporter au [IV § 500 et suivants du BOI-PAT-ISF-40-40-10-20](#).

Deux catégories d'établissements peuvent recevoir des dons ouvrant droit à la réduction d'impôt.

a. Les établissements d'enseignement artistique publics

430

Ce sont les établissements qui relèvent directement de l'État ou des collectivités locales 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 (écoles nationales de musique, conservatoires nationaux de région, écoles municipales de danse, de musique, des beaux-arts, etc).

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

Ces établissements doivent avoir adopté une organisation comptable qui permette de déterminer la destination donnée aux dons ainsi recueillis.

Ils doivent bien entendu respecter les obligations résultant de leur statut juridique.

b. Les établissements d'enseignement artistique privés sans but lucratif

440

Les établissements privés sans but lucratif doivent avoir une gestion désintéressée, ne pas être réservés à un cercle restreint de personnes et avoir pour objet exclusif d'assurer un enseignement artistique.

3. Les établissements d'enseignement supérieur consulaire

450

Les établissements d'enseignement supérieur consulaire (EESC) mentionnés à l'[article L. 711-17 du code de commerce](#) ont été institués par l'[article 43 de la loi n° 2014-1545 du 20 décembre 2014 relative à la simplification de la vie des entreprises](#). Ces établissements sont créés et administrés par les chambres de commerce et d'industrie en application de l'[article L. 711-4 du code de commerce](#) et l'[article L. 711-9 du code de commerce](#).

Les dons versés directement à ces établissements ou par l'intermédiaire de fondations exclusivement dédiées au soutien financier à ces établissements ouvrent droit au bénéfice de la réduction d'impôt pour les seules activités de formation professionnelle initiale et continue ainsi que de recherche.

Remarque : Ces dispositions, issues de l'[article 38 de la loi n° 2015-1786 du 29 décembre 2015 de finances rectificative pour 2015](#) s'appliquent aux dons et versements effectués à compter du 1^{er} janvier 2016.

4. Dispositions applicables au financement de bourses d'études supérieures

460

Le financement de bourses d'études supérieures à leurs étudiants par les établissements visés au c et c bis du 1 de l'[article 238 bis du CGI](#) ou par les fondations qui leur sont adossées constituent des actions éligibles à la réduction d'impôt à condition qu'elles s'inscrivent dans le cursus des étudiants concernés, y compris lorsqu'elles servent à financer une période d'études à l'étranger.

Les organismes qui collectent des fonds au profit de ces établissements ou fondations, en vue du financement de bourses d'études supérieures à l'étranger ne sont pas en soi éligibles au régime fiscal du mécénat. Toutefois, il est admis que les versements effectués auprès de ces organismes qui agissent comme de simples collecteurs sont éligibles au bénéfice de la réduction d'impôt à condition que ces dons demeurent individualisés dans un compte spécial au sein de la comptabilité de l'organisme collecteur jusqu'à sa remise effective entre les mains des établissements visés au c et c bis du 1 de l'article 238 bis ou des fondations qui leur sont adossées (sur les « sociétés d'amis », cf. [II-A-3 § 210](#)).