

BULLETIN OFFICIEL DES IMPÔTS

DIRECTION GÉNÉRALE DES IMPÔTS

4 C-5-04

N° 112 du 13 JUILLET 2004

FRAIS ET CHARGES (BIC, IS, DISPOSITIONS COMMUNES). MESURES EN FAVEUR DU MECENAT. VERSEMENTS EFFECTUES AU PROFIT D'ŒUVRES OU D'ORGANISMES D'INTERET GENERAL

(C.G.I., art. 200 bis, 220 E, 238 bis, 238 bis-0 A, 238 bis-0 AB, 238 bis A, 238 bis AA et 238 bis AB)

NOR : ECO F 04 10024J

Bureau B 2

PRESENTATION

Les articles 6 et 14 de la loi relative au mécénat, aux associations et aux fondations (n° 2003-709 du 1^{er} août 2003) et l'article 16 de la loi de finances pour 2004 (n° 2003-1311 du 30 décembre 2003) comportent diverses mesures visant à encourager le mécénat d'entreprise.

En premier lieu, le I de l'article 6 de la loi relative au mécénat, aux associations et aux fondations modifie le dispositif de l'article 238 bis du code général des impôts qui permettait aux entreprises de déduire du montant de leur résultat, dans la limite de 2,25 % ou de 3,25 % de leur chiffre d'affaires selon le type d'organisme bénéficiaire, les dons qu'elles avaient effectués au profit d'œuvres ou d'organismes d'intérêt général. Ce dispositif de déduction est remplacé par une réduction d'impôt égale à 60% des versements et la limite de prise en compte des versements est portée à 5 % du chiffre d'affaires.

Parallèlement, le I de l'article 6 susvisé et l'article 16 de la loi de finances pour 2004 étendent le bénéfice des dispositions de l'article 238 bis précité à l'ensemble des organismes publics ou privés dont la gestion est désintéressée qui ont pour activité principale la présentation au public de spectacles vivants ou cinématographiques.

Par ailleurs, le IV de l'article 6 déjà cité permet désormais aux entreprises qui acquièrent des instruments de musique et les prêtent à titre gratuit aux artistes interprètes qui en font la demande de bénéficier des dispositions prévues à l'article 238 bis AB du code général des impôts. Le III du même article 6 abroge les articles 238 bis A et 238 bis AA du code général des impôts, dont les dispositions sont désormais intégrées dans la nouvelle rédaction de l'article 238 bis déjà cité.

Enfin, l'article 14 de la loi relative au mécénat, aux associations et aux fondations modifie le champ d'application des articles 238 bis-0 A et 238 bis-0 AB du code général des impôts.

Les modifications apportées au 4 de l'article 238 bis par l'article 40 de la loi pour l'initiative économique (loi n° 2003-721 du 1^{er} août 2003) et par les I et II de l'article 15 de la loi de finances pour 2004 (loi n° 2003-1311 du 30 décembre 2003) sont commentées dans une instruction séparée.

La présente instruction présente ces dispositions.

•

SOMMAIRE

INTRODUCTION	1
CHAPITRE 1 : REDUCTION D'IMPOT POUR LES DONS EFFECTUES PAR LES ENTREPRISES EN FAVEUR D'ŒUVRES OU D'ORGANISMES D'INTERET GENERAL	8
Section 1 : Situation actuelle	8
Section 2 : Situation nouvelle	17
Sous-section 1 : Champ d'application de la mesure	19
A. ENTREE EN VIGUEUR	19
B. ENTREPRISES CONCERNEES	22
C. ORGANISMES BENEFICIAIRES DES DONS	27
I. Organismes bénéficiaires du précédent dispositif	27
II. Ouverture du dispositif aux organismes publics ou privés dont la gestion est désintéressée et qui ont pour activité la présentation au public de spectacles vivants ou cinématographiques	30
1. Conditions tenant à la nature de l'organisme concerné	31
2. Conditions tenant à l'activité exercée	35
3. Conditions tenant à l'objet des spectacles présentés au public	37
4. Conditions tenant à l'affectation des dons	45
D. PROCEDURE DE RESCRIT	46
E. FORME DES DONS ET ESTIMATION DES BIENS DONNES	47
F. CONTREPARTIE DES VERSEMENTS EFFECTUES AU TITRE DU MECENAT	51
Sous-section 2 : Détermination de la réduction d'impôt	52
A. PLAFOND D'ELIGIBILITE DES VERSEMENTS	53
B. VERSEMENTS CONCERNES PAR LE PLAFOND	55
C. SORT DES VERSEMENTS EXCEDANT LE PLAFOND	58

D. SORT DES EXCEDENTS DE VERSEMENTS CONSTATES AU TITRE D'EXERCICES ANTERIEURS A L'ENTREE EN VIGUEUR DES NOUVELLES DISPOSITIONS	63
E. OBLIGATIONS DECLARATIVES	65
I. Entreprises soumises à l'impôt sur le revenu	65
1. Entreprises individuelles	66
2. Sociétés de personnes	67
II. Personnes morales passibles de l'impôt sur les sociétés	68
Sous-section 3 : Utilisation de la réduction d'impôt	72
A. CAS GENERAL	72
B. CAS PARTICULIER DES ENTREPRISES EXONEREES D'IMPOT SUR LE REVENU OU D'IMPOT SUR LES SOCIETES	78
C. ENTREPRISES SOUMISES AU REGIME DES SOCIETES DE PERSONNES	81
D. ENTREPRISES SOUMISES AU REGIME DES GROUPES DE SOCIETES	84
I. Sort de la réduction d'impôt née avant l'entrée dans le groupe	89
II. Sort de la réduction d'impôt en cas de sortie du groupe	93
III. Sort de la réduction d'impôt en cas de cessation du groupe	96
E. CAS PARTICULIERS	97
I. Sort de la réduction d'impôt en cas de cessation de l'entreprise	97
II. Sort de la réduction d'impôt en cas de fusion	98
CHAPITRE 2 : DEDUCTION SPECIALE DES DEPENSES D'ACQUISITION D'ŒVRES ORIGINALES D'ARTISTES VIVANTS ET D'INSTRUMENTS DE MUSIQUE	100
Section 1 : Dispositions actuelles	100
Section 2 : Dispositions nouvelles	102
Sous-section 1 : Augmentation de la limite de déductibilité des versements	103
Sous-section 2 : Aménagement des conditions d'exposition au public	104
Sous-section 3 : Extension du dispositif aux acquisitions d'instruments de musique	108

A. INSTRUMENTS CONCERNES	109
B. ARTISTES INTERPRETES CONCERNES	110
C. CONDITIONS POUR BENEFICIER DU DISPOSITIF	111
I. Conditions générales	111
II. Conditions d'ordre comptable	114
D. MODALITES DE DEDUCTION DU PRIX D'ACQUISITION DES INSTRUMENTS DE MUSIQUE	116
CHAPITRE 3 : REDUCTION D'IMPOT POUR LES DONS EN FAVEUR DE L'ACHAT PAR L'ETAT OU TOUTE PERSONNE PUBLIQUE D'UN TRESOR NATIONAL	117
Section 1 : Entrée en vigueur	120
Section 2 : Champ d'application de la mesure	121
Sous-section 1 : Entreprises concernées	121
Sous-section 2 : Biens concernés	126
Section 3 : Procédure d'acceptation de l'offre de versement	129
Section 4 : Modalités d'application de la réduction d'impôt	131
CHAPITRE 4 : REDUCTION D'IMPOT POUR L'ACQUISITION D'UN TRESOR NATIONAL – ASSOULISSEMENT DES MODALITES DE MISE EN DEPOT DU BIEN	132
Annexes	

INTRODUCTION

1. La loi relative au mécénat, aux associations et aux fondations (n° 2003-709 du 1^{er} août 2003) et la loi de finances pour 2004 (n° 2003-1311 du 30 décembre 2003) comportent diverses mesures visant à encourager le mécénat d'entreprise.
2. En premier lieu, le I de l'article 6 de la loi relative au mécénat, aux associations et aux fondations modifie le dispositif de l'article 238 bis du code général des impôts. Dans sa rédaction antérieure à l'entrée en vigueur de la loi susvisée, ce dispositif permettait aux entreprises de déduire du montant de leur résultat, dans la limite de 2,25 ‰ ou de 3,25 ‰ de leur chiffre d'affaires selon le type d'organisme bénéficiaire, les dons qu'elles avaient effectués au profit d'œuvres ou d'organismes d'intérêt général. Désormais, les entreprises ne peuvent plus déduire ces versements du montant de leur résultat mais peuvent bénéficier d'une réduction d'impôt égale à 60 % desdits versements. En outre, la limite de prise en compte de ces versements est portée à 5 ‰ du chiffre d'affaires, quel que soit le type d'organisme bénéficiaire des dons (cf. Chapitre 1).
3. Par ailleurs, l'article 16 de la loi de finances pour 2004 étend le bénéfice des dispositions de l'article 238 bis précité à l'ensemble des organismes publics ou privés dont la gestion est désintéressée qui ont pour activité principale la présentation au public de spectacles vivants ou cinématographiques. Il est à noter que le I de l'article 6 de la loi relative au mécénat, aux associations et aux fondations avait, dans un premier temps, étendu les dispositions de l'article 238 bis du code général des impôts aux seuls organismes dont l'activité principale est l'organisation de festivals (cf. Chapitre 1).
4. En outre, le IV de l'article 6 de la loi relative au mécénat, aux associations et aux fondations permet désormais aux entreprises qui acquièrent des instruments de musique et les prêtent à titre gratuit aux artistes interprètes qui en font la demande de bénéficier des dispositions prévues à l'article 238 bis AB du code général des impôts (cf. Chapitre 2).
5. Parallèlement, le III du même article 6 abroge les articles 238 bis A et 238 bis AA du code général des impôts, dont les dispositions sont désormais intégrées dans la nouvelle rédaction de l'article 238 bis déjà cité.
6. Enfin, l'article 14 de la loi relative au mécénat, aux associations et aux fondations modifie le champ d'application des articles 238 bis-0 A (réduction d'impôt pour les dons en faveur de l'achat par l'Etat ou toute personne publique d'un trésor national) et 238 bis-0 AB (réduction d'impôt pour l'acquisition d'un trésor national) du code général des impôts (cf. Chapitres 3 et 4).
7. Il est également précisé que l'article 1^{er} de la loi relative au mécénat, aux associations et aux fondations et l'article 55 de la loi de finances rectificative pour 2003 comportent également des mesures visant à encourager les dons des particuliers. Ces dispositions sont commentées dans l'instruction 5 B-9-04 publiée au Bulletin officiel des impôts le 9 avril 2004.

Sauf mention contraire, les articles cités sont ceux du code général des impôts et de ses annexes.

CHAPITRE 1 : REDUCTION D'IMPOT POUR LES DONS EFFECTUES PAR LES ENTREPRISES EN FAVEUR D'ŒUVRES OU D'ORGANISMES D'INTERET GENERAL

Section 1 : Situation actuelle

8. Les entreprises peuvent, en application de l'article 238 bis, déduire du montant de leur résultat les dons en nature ou en numéraire faits à certains organismes dans la limite de 2,25 ‰ ou 3,25 ‰ de leur chiffre d'affaires et dans les conditions exposées dans la DB 4 C 711.
9. L'application de la limite de 2,25 ‰ du chiffre d'affaires concerne les dons effectués au profit d'œuvres ou d'organismes d'intérêt général.

10. Ces organismes doivent répondre aux conditions fixées à l'article 238 bis et exposées dans la documentation de base 4 C 712 (être d'intérêt général, exercer leur activité en France 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).
11. Il est rappelé que la condition d'intérêt général est présumée remplie lorsque l'organisme ne fonctionne pas au profit d'un cercle restreint de personnes, ne fait pas l'objet d'une gestion intéressée et n'exerce pas d'activités lucratives au sens de l'article 206-1 et de l'instruction 4 H-5-98 publiée au Bulletin officiel des impôts le 15 septembre 1998.
12. Par ailleurs, il est rappelé que lorsqu'un organisme sans but lucratif répondant aux conditions mentionnées ci-dessus au paragraphe n° 10 exerce des activités lucratives et des activités non lucratives, et que les conditions permettant la sectorisation des activités lucratives sont remplies (cf. BOI 4 H-1-99), les dons qu'il reçoit peuvent bénéficier des dispositions de l'article 238 bis à la condition que ces dons soient affectés directement et exclusivement au secteur non lucratif.
13. 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.
14. Les organismes ne respectant pas les conditions mentionnées aux paragraphes n° 10 à 13 et qui délivrent irrégulièrement des certificats, reçus ou attestations permettant à un contribuable d'obtenir une déduction du revenu ou du bénéfice imposables, ou une réduction d'impôt, sont passibles d'une amende fiscale égale à 25 % des sommes indûment mentionnées sur ces documents (article 1768 quater).
15. La limite de 2,25 ‰ est également applicable aux versements faits à des établissements d'enseignement supérieur ou d'enseignement artistique publics, ou privés à but non lucratif agréés par le ministre du budget ainsi que par le ministre chargé de l'enseignement supérieur ou par le ministre chargé de la culture et, en application de l'article 238 bis A, aux versements effectués au profit des sociétés ou organismes publics ou privés agréés à cet effet par le ministre de l'économie et des finances, en vertu de l'article 4 de l'ordonnance n° 58-882 du 25 septembre 1958 relative à la fiscalité en matière de recherche scientifique et technique.
16. L'application de la limite majorée de déductibilité de 3,25 % du chiffre d'affaires est réservée aux dons effectués en faveur d'associations ou fondations reconnues d'utilité publique, ou de musées de France et répondant aux conditions mentionnées au paragraphe n° 10, d'associations culturelles ou de bienfaisance autorisées à recevoir des dons et legs, et d'établissements publics des cultes reconnus d'Alsace-Moselle.

Section 2 : Situation nouvelle

17. Les dons effectués par les entreprises au profit des organismes cités supra à la section 1 ouvrent droit à une réduction d'impôt égale à 60 % des versements pris dans la limite unique de 5 % du chiffre d'affaires des entreprises donatrices.
18. Corrélativement, ces versements ne sont plus déductibles pour la détermination du bénéfice imposable.

Sous-section 1 : Champ d'application de la mesure

A. ENTREE EN VIGUEUR

19. Les nouvelles dispositions de l'article 238 bis issues de l'article 6 de la loi relative au mécénat, aux associations et aux fondations, s'appliquent pour les versements effectués par les entreprises au cours des exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2003.
20. Les entreprises dont l'exercice ne coïncide pas avec l'année civile ne bénéficient des nouvelles dispositions qu'à compter de l'exercice ouvert au-delà de cette date.

21. Exemple :

L'entreprise A clôt son exercice comptable au 30 avril de chaque année. Elle ne pourra bénéficier des nouvelles dispositions en faveur du mécénat qu'à compter de son exercice ouvert le 1^{er} mai 2003. Les dons versés au cours de l'exercice allant du 1^{er} mai 2002 au 30 avril 2003 peuvent bénéficier de l'ancien dispositif.

B. ENTREPRISES CONCERNEES

22. Peuvent bénéficier de la réduction d'impôt prévue à l'article 238 bis précité les entreprises assujetties à l'impôt sur le revenu ou à l'impôt sur les sociétés selon un régime réel d'imposition.

23. Ne peuvent donc bénéficier des nouvelles 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 comprises dans l'abattement forfaitaire appliqué à ces recettes et sont donc déjà déduites du résultat imposable.

24. 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 par l'article 200 au titre des dons et versements qu'elles consentent à titre privé. Bien entendu, le même versement ne peut ouvrir droit à la fois à la réduction d'impôt de l'article 238 bis et à celle prévue en faveur des particuliers par l'article 200. Les dispositions applicables aux particuliers sont commentées dans l'instruction 5 B-9-04 publiée au Bulletin officiel des impôts le 9 avril 2004.

25. Par ailleurs, ne peuvent bénéficier de la réduction d'impôt prévue à l'article 238 bis précité 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 exonérées par l'article 207-1-2°). En effet, en pratique, ces organismes ne peuvent jamais imputer la réduction d'impôt qui, n'étant par ailleurs pas restituable, est définitivement perdue.

26. En revanche, 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 des articles 44 sexies, 44 sexies A, 44 octies et 44 decies) peuvent bénéficier de la réduction d'impôt susvisée 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 (cf. exemple, paragraphe n° 80).

C. ORGANISMES BENEFICIAIRES DES DONS**I. Organismes bénéficiaires du précédent dispositif**

27. Les différentes catégories d'organismes qui bénéficiaient du dispositif du mécénat antérieurement à l'adoption de la loi du 1^{er} août 2003 bénéficient du nouveau dispositif dans les mêmes conditions.

28. Il est par ailleurs précisé que les dons effectués par une entreprise à une collectivité publique, telle que l'Etat ou une collectivité territoriale, peuvent ouvrir droit à la réduction d'impôt prévue à l'article 238 bis 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 dans l'instruction 4 H-5-98 précitée. Il est à ce titre précisé que l'examen de la gestion désintéressée n'a pas à être effectué dans le cadre d'activités exercées par une collectivité publique.

En ce qui concerne les établissements publics, il est précisé que lorsque l'établissement exerce à la fois des activités lucratives et des activités non lucratives, les versements n'ouvrent droit à la réduction d'impôt prévue à l'article 238 bis 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.

29. Les dispositions précédemment codifiées à l'article 238 bis A (cf. paragraphe n° 15), abrogé par la loi relative au mécénat, aux associations et aux fondations, sont désormais intégrées à l'article 238 bis.

II. Ouverture du dispositif aux organismes publics ou privés dont la gestion est désintéressée et qui ont pour activité la présentation au public de spectacles vivants ou cinématographiques.

30. Les dispositions en faveur du mécénat sont désormais étendues aux organismes publics ou privés dont la gestion est désintéressée et qui ont pour activité principale la présentation au public d'œuvres dramatiques, lyriques, musicales, chorégraphiques, cinématographiques et de cirque, à la condition que les versements soient affectés à cette activité.

Le bénéfice du dispositif aux organismes susvisés est subordonné au respect de différentes conditions.

1. Conditions tenant à la nature de l'organisme concerné

31. Sont concernés par les nouvelles dispositions les organismes publics (opéras, théâtres, orchestres constitués en régie ou sous forme d'établissement public national ou local...) et les organismes privés (associations, fondations...) dont la gestion est désintéressée.

32. La nécessité pour l'organisme d'être géré de manière désintéressée conduit à l'exclusion du dispositif les spectacles présentant un des caractères mentionnés au paragraphe n° 30 et qui seraient proposés par des sociétés commerciales.

33. La notion de gestion désintéressée s'apprécie selon les conditions précisées à l'article 261-7-1°-d. Cet article prévoit une limitation du nombre de dirigeants pouvant être rémunérés en fonction du montant des ressources de l'organisme et limite la rémunération maximale pouvant être versée à chacun de ces dirigeants à trois fois le plafond visé à l'article L. 241 -3 du code de la sécurité sociale.

34. Toutefois, si le nombre de dirigeants rémunérés par une association est supérieur au nombre déterminé en application de l'article 261-7-1°-d précité, il sera admis que le caractère désintéressé de sa gestion ne sera pas remis en cause si la rémunération brute mensuelle totale versée à chacun de ces dirigeants de droit ou de fait n'excède pas les trois quarts du SMIC.

2. Conditions tenant à l'activité exercée

35. Les organismes visés au paragraphe n° 30 ne peuvent bénéficier du dispositif que lorsque la présentation au public des spectacles précités constitue leur activité principale. Cette notion s'apprécie en fonction de différents critères tant physiques (affectation des locaux, du personnel) que financiers (part du chiffre d'affaires généré par cette activité).

36. Par ailleurs, ces organismes sont susceptibles de bénéficier des dispositions en faveur du mécénat quel que soit leur régime fiscal, y compris si leurs activités sont considérées comme lucratives.

3. Conditions tenant à l'objet des spectacles présentés au public

37. Les œuvres présentées au public doivent impérativement présenter un caractère dramatique, lyrique, musical, chorégraphique, cinématographique ou de cirque.

38. Revêtent un caractère dramatique, lyrique ou chorégraphique les représentations théâtrales dont l'action s'organise autour d'un thème central (comédies, tragédies, drames, vaudevilles, opéras, opérettes, ballets classiques, modernes ou folkloriques et récitals de danse qui constituent une des formes du théâtre de mime, théâtres de marionnettes... etc.).

39. Les cirques sont les établissements qui présentent des spectacles équestres ou d'animaux dressés et des exercices acrobatiques.

40. Les œuvres musicales comprennent notamment les concerts symphoniques, concerts de musique légère, concerts de musique de chambre, concerts de musique moderne pouvant inclure une composante plastique, graphique ou vidéo, concerts de jazz, concerts « pop » et, d'une manière générale, les harmonies (chœurs, chorales ou d'instruments, ou les deux ensemble).

41. Les organismes qui présentent des œuvres à caractère pornographique ou incitant à la violence sont expressément exclus du dispositif.

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

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

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

4. Conditions tenant à l'affectation des dons

45. Le bénéfice du dispositif est subordonné à l'affectation des dons à l'activité de présentation au public d'œuvres d'œuvres dramatiques, lyriques, musicales, chorégraphiques, cinématographiques et de cirque. A défaut d'une telle affectation, l'organisme est passible de l'amende fiscale prévue à l'article 1768 quater (cf. paragraphe n° 14).

D. PROCEDURE DE RESCRIPT

46. Le nouvel article L. 80 C du livre des procédures fiscales issu du III de l'article 1 de la loi relative au mécénat, aux associations et aux fondations, prévoit que l'amende fiscale prévue à l'article 1768 quater (cf. paragraphe n° 14) n'est pas applicable lorsque l'administration n'a pas répondu dans un délai de six mois à un organisme qui a demandé, dans les mêmes conditions que celles prévues à l'avant-dernier alinéa du 2° de l'article L. 80 B, s'il relève de l'une des catégories mentionnées aux articles 200 et 238 bis. La demande doit être préalable à l'opération en cause et effectuée à partir d'une présentation écrite, précise et complète de la situation de fait. Ces nouvelles dispositions seront commentées dans une instruction séparée.

E. FORME DES DONNÉS ET ESTIMATION DES BIENS DONNÉS

47. Comme dans le précédent dispositif, les versements peuvent être effectués en numéraire ou en nature.

48. Lorsque les dons sont effectués en nature (par exemple, don d'un bien mobilier ou immobilier ou réalisation d'une prestation sans contrepartie), l'évaluation s'effectue selon les modalités prévues à la documentation de base 4 C 711.

49. Toutefois, le montant résultant de l'évaluation de ces biens qui était, avant l'adoption de la loi relative au mécénat, aux associations et aux fondations, déduit du résultat imposable de l'entreprise donatrice doit être réintégré extra-comptablement sur l'imprimé 2058-A de la liasse fiscale. En effet, les versements effectués au titre de l'article 238 bis dans sa nouvelle rédaction ne sont plus déductibles du résultat fiscal mais ouvrent droit à une réduction d'impôt égale à 60 % de leur montant (cf. paragraphes n°s 17 et 18).

50. Par ailleurs, peut constituer un don en nature la mise à disposition de personnel au profit d'une association répondant à la condition d'intérêt général et présentant un des caractères prévus à l'article 238 bis. Ainsi, une entreprise qui met gratuitement un de ses salariés à disposition d'une association, quelques heures par semaine peut bénéficier de la réduction d'impôt prévue à l'article 238 bis précité. Bien entendu, le salarié mis à disposition d'un organisme répondant aux conditions susvisées devra exercer réellement et effectivement une activité au sein de cet organisme. Le don sera évalué à son prix de revient, c'est-à-dire rémunération et charges sociales y afférentes. Les dons effectués en application de l'article 238 bis déjà cité n'étant plus déductibles du résultat fiscal, le montant résultant de cette évaluation devra être réintégré extra-comptablement dans les conditions précisées au paragraphe n° 49.

F. CONTREPARTIE DES VERSEMENTS EFFECTUES AU TITRE DU MECENAT

51. Comme antérieurement à l'entrée en vigueur de la loi relative au mécénat, aux associations et aux fondations, le bénéfice du dispositif en faveur du mécénat ne sera remis en cause que s'il n'existe pas une disproportion marquée entre les sommes données et la valorisation de la « prestation » rendue par l'organisme bénéficiaire des dons. Les dispositions mentionnées à la section 1 de l'instruction 4 C-2-00 du 5 mai 2000 demeurent applicables.

Sous-section 2 : Détermination de la réduction d'impôt

52. La réduction d'impôt visée à l'article 238 bis dans sa nouvelle rédaction est égale à 60 % des versements effectués par les entreprises au profit d'œuvres ou d'organismes visés au C, sous-section 1, dans la limite de 5 ‰ du chiffre d'affaires des entreprises donatrices.

A. PLAFOND D'ELIGIBILITE DES VERSEMENTS

53. Le chiffre d'affaires à prendre en considération pour la détermination de la limite de prise en compte des versements est le chiffre d'affaires hors taxes réalisé par l'entreprise au titre de l'exercice au cours duquel les versements sont effectués. Pour les entreprises étendant leur activité hors de France métropolitaine et des départements d'Outre-Mer, il ne doit être tenu compte que du chiffre d'affaires correspondant aux bénéfices imposables dans la métropole ou lesdits départements.

54. Le chiffre d'affaires retenu pour l'appréciation du plafond d'éligibilité des versements effectués au titre de l'article 238 bis comprend, pour les sociétés holding, les dividendes et produits financiers.

B. VERSEMENTS CONCERNES PAR LE PLAFOND

55. Le plafond de 5 ‰ du chiffre d'affaires s'applique aux versements effectués en application de l'article 238 bis, mais également aux versements effectués au titre de l'article 238 bis AB.

56. Il est rappelé que l'article 238 bis AB précité permet aux entreprises qui achètent des œuvres originales d'artistes vivants et les inscrivent à un compte d'actif immobilisé, de déduire extra-comptablement du résultat de l'exercice d'acquisition et des quatre années suivantes, par fractions égales, une somme égale au prix d'acquisition. La déduction pratiquée au titre de cet article ne peut excéder le plafond de 5 ‰ du chiffre d'affaires, minoré des versements effectués en application de l'article 238 bis. Lorsque la fraction du prix d'acquisition ne peut être totalement déduite au titre d'une année, l'excédent non utilisé ne peut être reporté pour être déduit au titre d'une année ultérieure.

57. Exemple :

L'entreprise A a réalisé au cours de l'exercice 2003 un chiffre d'affaires de 1 M €. Par ailleurs, elle a effectué au cours du même exercice des dons aux œuvres pour un montant de 4.000 € et a acquis une œuvre d'artiste vivant pour un montant de 20.000 €.

La limite globale de prise en compte des versements est de : $1 \text{ M €} \times 5 \text{ ‰} = 5.000 \text{ €}$

Les versements effectués au titre de l'article 238 bis étant de 4.000 €, l'entreprise A ne peut plus déduire au titre de l'article 238 bis AB que 1.000 € (5.000 € – 4.000 €) alors qu'elle aurait pu, en l'absence de plafond global, déduire 20.000 € / 5 = 4.000 €. Le montant n'ayant pu être déduit au cours de l'exercice 2003 (4.000 € - 1.000 €, soit 3.000 €) ne peut être reporté. Il est définitivement perdu.

C. SORT DES VERSEMENTS EXCEDANT LE PLAFOND

58. Les versements excédant le plafond de 5 % du chiffre d'affaires au cours d'un exercice N peuvent donner lieu à réduction d'impôt au titre des cinq exercices suivants, après prise en compte des versements effectués au titre de chacun de ces exercices, sans qu'il puisse en résulter un dépassement dudit plafond.

59. Toutefois, si l'entreprise réalise également en N des dépenses en application de l'article 238 bis AB (cf. chapitre 2 infra), les excédents de versements réalisés au titre de l'article 238 bis et reportés au titre d'exercices antérieurs ne peuvent donner lieu à réduction d'impôt que si la somme des dépenses effectuées au titre de l'exercice N en application des articles 238 bis et 238 bis AB précités n'atteint pas le plafond de 5 % du chiffre d'affaires.

60. En pratique, il convient, après avoir calculé le montant du plafonnement, de suivre la démarche suivante (cf. schéma ci-après).

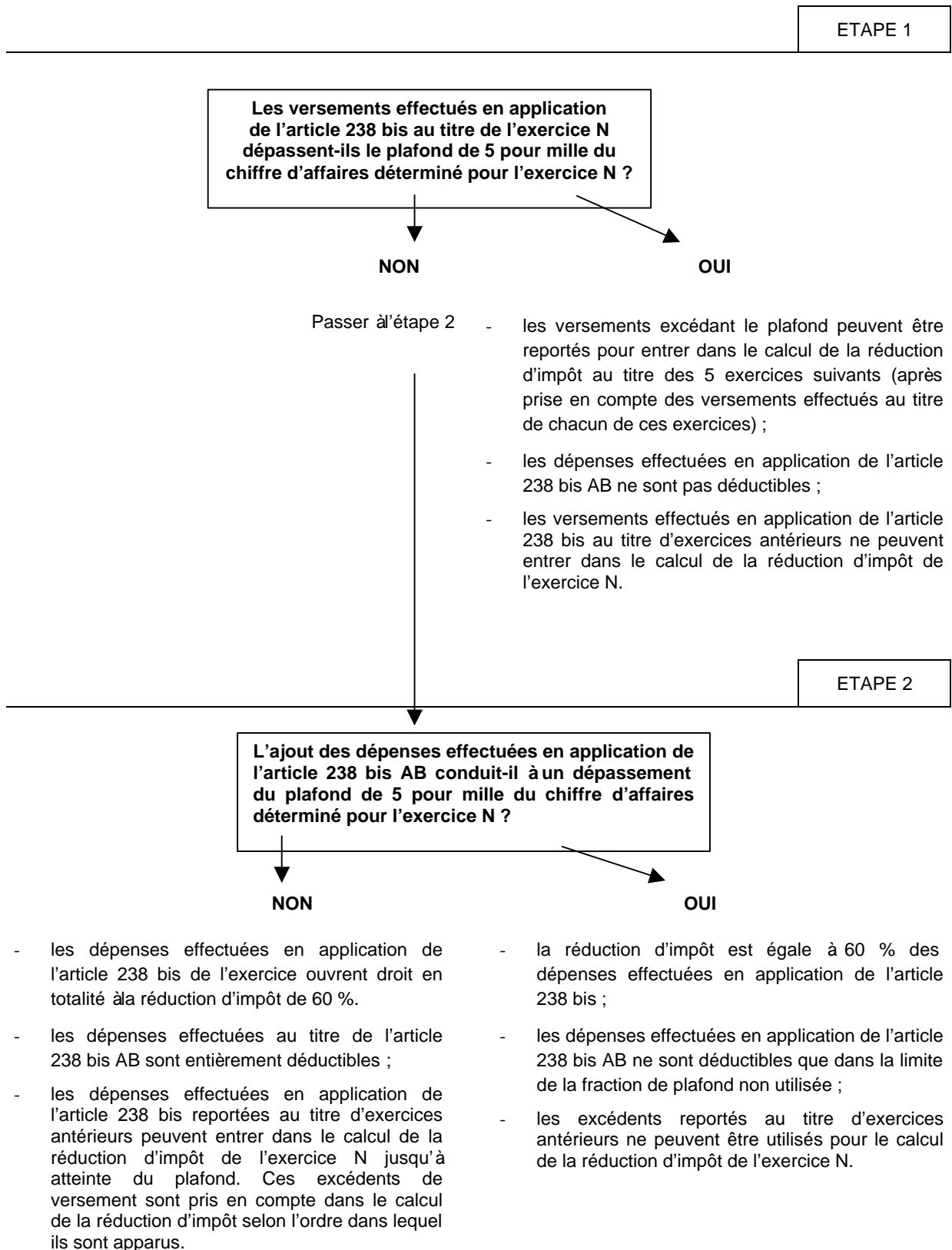
- Si les dépenses effectuées par l'entreprise en application du seul article 238 bis sont inférieures au plafond de 5 % du chiffre d'affaires, il convient de vérifier si l'ajout des dépenses réalisées au titre de l'article 238 bis AB conduit à un dépassement du plafond susvisé.

- Dans l'affirmative, la réduction d'impôt sera égale à 60 % des dépenses réalisées au titre de l'article 238 bis précité. Les dépenses effectuées en application de l'article 238 bis AB précité ne pourront être déductibles extra-comptablement que dans la proportion du plafond de 5 % du chiffre d'affaires non utilisée dans le cadre des dépenses effectuées en application de l'article 238 bis déjà cité.

- Dans la négative, l'entreprise pourra déduire extra-comptablement la fraction de ses dépenses réalisées au titre de l'article 238 bis AB (un cinquième du prix d'acquisition) et pourra utiliser les excédents de versements effectués au titre de l'article 238 bis précité et reportés d'exercices antérieurs, dans la limite globale du plafond de 5 % du chiffre d'affaires. Les excédents de versement constatés au titre des exercices antérieurs entrent dans le calcul de la réduction d'impôt de l'exercice suivant l'ordre dans lequel ils sont apparus. La réduction d'impôt sera égale à 60 % des dépenses effectuées en application de l'article 238 bis précité au titre de l'exercice et des exercices antérieurs.

- Si les dépenses effectuées au titre du seul article 238 bis dépassent le plafond de 5 % du chiffre d'affaires, la réduction d'impôt prévue à l'article 238 bis précité est égale à 60 % du plafond et les dépenses excédentaires pourront donner lieu à réduction d'impôt au titre des cinq exercices suivants après prise en compte des versements effectués au titre de chacun de ces exercices. Par ailleurs, le plafond étant atteint, les versements effectués au titre de l'article 238 bis AB ne peuvent être déduits du résultat de l'exercice ni être reportés.

La détermination du montant de la réduction d'impôt prévue à l'article 238 bis s'effectue selon la démarche résumée par le schéma suivant :



61. Exemple n° 1:

Entre 2003 et 2009, l'entreprise B, qui n'a pas acquis d'œuvres d'artistes vivants, a effectué au titre de l'article 238 bis, les dépenses suivantes :

Exercice	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009
Dons versés au titre de l'article 238 bis du CGI	15.000 €	8.000 €	10.000 €	12.000 €	10.000 €	8.000 €	4.000 €
Chiffre d'affaires	2 M €	2 M €	2 M €	2 M €	2 M €	2 M €	2 M €
Plafond (5 % du CA)	10.000 €	10.000 €	10.000 €	10.000 €	10.000 €	10.000 €	10.000 €
Versements de l'exercice ouvrant droit à la réduction d'impôt prévue à l'article 238 bis du CGI	10.000 €	8.000 €	10.000 €	10.000 €	10.000 €	8.000 €	4.000 €
Versements de l'exercice à reporter	5.000 €	0 €	0 €	2.000 €	0 €	0 €	0 €
Versements des exercices antérieurs utilisés pour le calcul de la réduction d'impôt de l'exercice	0 €	2.000 €	0 €	0 €	0 €	2.000 € ⁽¹⁾	2.000 €
Versements des exercices antérieurs restant à reporter	0 €	3.000 €	3.000 €	3.000 €	5.000 €	2.000 € ⁽²⁾	0 €
Versements des exercices antérieurs ne pouvant plus être utilisés						1.000 € ⁽²⁾	
Total des versements ouvrant droit à la réduction d'impôt de l'article 238 bis	10.000 €	10.000 €	10.000 €	10.000 €	10.000 €	10.000 €	6.000 €
Réduction d'impôt de 60 %	6.000 €	6.000 €	6.000 €	6.000 €	6.000 €	6.000 €	3.600 €

(1) Il s'agit du solde de 2003 pouvant être utilisé.

(2) L'excédent reporté au titre de l'exercice 2003 n'ayant pu être utilisé qu'à hauteur de 4.000 € (2.000 € en 2004 et 2.000 € en 2008), il en résulte un reliquat de 1.000 € qui ne peut plus être utilisé après le cinquième exercice de report. Il est donc définitivement perdu. Seul reste reportable l'excédent de 2.000 € constaté au titre de 2006.

62. Exemple n° 2 :

L'entreprise C a effectué des dons à des organismes d'intérêt général dans les mêmes conditions que l'entreprise B mais a parallèlement acquis une œuvre d'artiste vivant mentionnée à l'article 238 bis AB pour un montant de 25.000 € en 2005.

Exercice	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009
Dons versés au titre de l'article 238 bis	15.000 €	8.000 €	10.000 €	12.000 €	10.000 €	8.000 €	4.000 €
Versements effectués au titre de l'article 238 bis AB	0 €	0 €	25.000 €	0 €	0 €	0 €	0 €
Chiffre d'affaires	2 M €	2 M €	2 M €	2 M €	2 M €	2 M €	2 M €
Plafond (5 % du chiffre d'affaires)	10.000 €	10.000 €	10.000 €	10.000 €	10.000 €	10.000 €	10.000 €
Versements de l'exercice ouvrant droit à réduction d'impôt (article 238 bis) (1)	10.000 €	8.000 €	10.000 €	10.000 €	10.000 €	8.000 €	4.000 €
Versements effectués susceptibles d'être déduits au titre de l'article 238 bis AB (2)	0 €	0 €	5.000 €	5.000 €	5.000 €	5.000 €	5.000 €
Versements de l'exercice à reporter (article 238 bis)(3)	5.000 €	0 €	0 €	2.000 €	0 €	0 €	0 €
Versements reportables au titre des exercices antérieurs (article 238 bis)	0 €	5.000 €	3.000 €	3.000 €	5.000 €	5.000 €	2.000 €
Versements des exercices antérieurs utilisés pour le calcul de la réduction d'impôt de l'exercice (article 238 bis)(4)	0 €	2.000 €	0 €	0 €	0 €	0 €	1.000 €
Versements des exercices antérieurs ne pouvant plus être reportés (article 238 bis)						3.000 € ⁽⁷⁾	
Versements des exercices antérieurs restant à reporter (article 238 bis)	0 €	3.000 €	3.000 €	3.000 €	5.000 €	2.000 €	1.000 €
Total des versements à reporter (article 238 bis)	5.000 €	3.000 €	3.000 €	5.000 €	5.000 €	2.000 €	1.000 €
Total des versements ouvrant droit à la réduction d'impôt de l'article 238 bis (5)	10.000 €	10.000 €	10.000 €	10.000 €	10.000 €	8.000 €	5.000 €
Réduction d'impôt de 60 % (article 238 bis)	6.000 €	6.000 €	6.000 €	6.000 €	6.000 €	4.800 €	3.000 €
Montant des dépenses de l'article 238 bis AB pouvant être déduit extra-comptablement (6)	0	0	0	0	0	2.000 €	5.000 €
Montant des dépenses de l'article 238 bis AB ne pouvant être déduit	0	0	5.000 €	5.000 €	5.000 €	3.000 €	0

- (1) Versements effectués au titre de l'article 238 bis, dans la limite du plafond
- (2) Il s'agit du montant de déduction « théorique », soit un cinquième du prix d'acquisition de l'œuvre
- (3) Il s'agit de la fraction des versements effectués au titre de l'article 238 bis au cours de l'exercice et qui dépassent le plafond de 5 % du chiffre d'affaires.
- (4) Ce sont les versements effectués en application de l'article 238 bis reportés au titre des exercices antérieurs et qui peuvent être pris en compte après les versements de l'exercice et la fraction de versement déduite au titre de l'article 238 bis AB. Cette dernière ne pouvant être reportée lorsqu'elle n'est pas totalement utilisée, il paraît plus intéressant pour l'entreprise de l'utiliser avant les versements effectués en application de l'article 238 bis et reportés au titre d'exercices antérieurs.
- (5) Il s'agit de la somme des versements de l'exercice et de ceux des exercices reportés d'exercices antérieurs et utilisés au titre de l'exercice, dans la limite du plafond de 5 % du chiffre d'affaires.
- (6) Les dépenses effectuées au titre de l'article 238 bis AB ne sont déductibles qu'à hauteur du plafond global de 5 % du chiffre d'affaires, après prise en compte des versements effectués au titre de l'article 238.
- (7) Les excédents de versement non utilisés au titre d'un des cinq exercices suivant leur constatation sont définitivement perdus. L'excédent de versement constaté au titre de l'exercice 2003 devait être utilisé au plus tard pour le calcul de la réduction d'impôt de l'exercice 2008. A défaut d'utilisation, il ne peut plus être reporté.

Commentaire : Les dépenses effectuées en 2003 au titre de l'article 238 bis sont supérieures au plafond de 5 % du chiffre d'affaires. L'excédent non utilisé (5.000 €) est reporté et pourra être utilisé pour le calcul de la réduction d'impôt au titre des cinq exercices suivants après prise en compte des versements effectués au cours de chacun de ces exercices et, le cas échéant, de la fraction déductible des dépenses effectuées au titre de l'article 238 bis AB.

En 2004, les dépenses de l'exercice (8.000 €) étant inférieures au plafond (10.000 €) et l'ent reprise n'ayant pas effectué de dépenses au titre de l'article 238 bis AB, elle peut utiliser les excédents reportés au titre de l'exercice 2003 dans la limite du plafond (soit $10.000 \text{ €} - 8.000 \text{ €} = 2.000 \text{ €}$). En 2005, l'entreprise réalise des dépenses au titre de l'article 238 bis précité égales au plafond (10.000 €). De ce fait, elle ne peut déduire, au titre de cet exercice, la fraction du prix d'acquisition de l'œuvre qu'elle aurait été en droit de déduire en vertu de l'article 238 bis AB et ne peut pas utiliser les reports de versements constatés au titre d'exercices antérieurs.

En 2008, les dépenses de l'exercice effectuées au titre de l'article 238 bis précité (8.000 €) sont inférieures au plafond de 5 % (10.000 €). L'entreprise peut donc déduire une fraction des dépenses qu'elle a réalisées au titre de l'article 238 bis AB dans la limite du plafond de 10.000 €, soit 2.000 €. En revanche, le plafond étant atteint du fait de la prise en compte de ces dernières dépenses, le solde de l'excédent constaté en 2003 (3.000 € soit $5.000 \text{ €} - 2.000 \text{ €}$ utilisés en 2004) qui ne pouvait être utilisé que jusqu'en 2008 ne peut être reporté. Il est définitivement perdu.

D. SORT DES EXCEDENTS DE VERSEMENTS CONSTATES AU TITRE D'EXERCICES ANTERIEURS A L'ENTREE EN VIGUEUR DES NOUVELLES DISPOSITIONS

63. Le VI de l'article 6 de la loi relative au mécénat, aux associations et aux fondations prévoit que les excédents de versement constatés au cours d'exercices antérieurs à ceux ouverts à compter du 1^{er} janvier 2003 et qui n'ont pas pu être déduits du résultat imposable, peuvent donner lieu à réduction d'impôt au titre des cinq exercices suivant leur constatation, après prise en compte des versements effectués au titre de chacun de ces exercices sans qu'il puisse en résulter un dépassement du plafond global de 5 % du chiffre d'affaires prévu au 1 de l'article 238 bis.

64. Exemple :

L'entreprise D a effectué au cours de son exercice 2002, des dons aux œuvres pour un montant de 5.000 €, son chiffre d'affaires étant de 1.000.000 €. Elle n'a pu déduire ses versements de son résultat qu'à hauteur du plafond de 2,25 % de son chiffre d'affaires (ancien plafond prévu par l'article 238 bis), soit la somme de 2.250 €. Le montant excédentaire, soit $5.000 \text{ €} - 2.250 \text{ €} = 2.750 \text{ €}$ pourra entrer dans le calcul de la réduction d'impôt de l'exercice 2003 à condition que la somme des versements effectués au titre de l'exercice 2003 et des excédents reportés au titre de 2002 ne dépassent pas le nouveau plafond de 5 % du chiffre d'affaires.

E. OBLIGATIONS DECLARATIVES

I. Entreprises soumises à l'impôt sur le revenu

65. Conformément aux dispositions prévues à l'article 49 septies X de l'annexe III, les entreprises doivent joindre une déclaration spéciale n° 2069-M-SD (cf. annexe 2) à leur déclaration de résultat de la période d'imposition ou de l'exercice en cours lors de la réalisation des dépenses ouvrant droit à la réduction d'impôt prévue à l'article 238 bis.

1. Entreprises individuelles

66. Indépendamment du dépôt, par l'entreprise individuelle, de la déclaration spéciale n° 2069-M-SD (cf. paragraphe n° 65 et annexe 2), les personnes physiques titulaires de la réduction d'impôt doivent reporter sur leur déclaration de revenus, dans une case prévue à cet effet, le montant de la réduction d'impôt figurant sur la déclaration spéciale et joindre à leur déclaration de revenus, lorsqu'ils disposent de réductions d'impôt mécénat non imputées au titre d'années antérieures, un état de suivi de la réduction d'impôt (cf. annexe 4).

2. Sociétés de personnes

67. Les sociétés de personnes ayant engagé des dépenses ouvrant droit à la réduction d'impôt prévue à l'article 238 bis ne pouvant utiliser directement cette réduction d'impôt, celle-ci est transférée à leurs membres. Ces derniers doivent porter sur leurs déclarations de revenus, dans une case prévue à cet effet, le montant de la quote-part de la réduction d'impôt correspondant à leurs droits sociaux et figurant dans la déclaration spéciale déposée par la société de personnes avec sa déclaration de résultat. Ils doivent en outre déposer avec leur déclaration de revenus, lorsqu'ils disposent de réductions d'impôt mécénat non imputées au titre d'années antérieures, un état de suivi de la réduction d'impôt (cf. annexe 4).

II. Personnes morales passibles de l'impôt sur les sociétés

68. Les modalités de dépôt des déclarations relatives aux crédits d'impôt seront prochainement modifiées dans le cadre du transfert du recouvrement de l'impôt sur les sociétés de la Direction générale de la comptabilité publique à la Direction générale des impôts qui interviendra à compter du 1^{er} novembre 2004. Dès lors, deux situations peuvent se présenter :

- Entreprises devant acquitter le solde de l'impôt sur les sociétés avant le 1^{er} novembre 2004 :

69. Les entreprises non membres d'un groupe fiscal au sens de l'article 223 A ainsi que les sociétés mères de tels groupes doivent déposer avec leur déclaration de résultat une déclaration spéciale mentionnée au paragraphe n° 65 et adresser un exemplaire de cette déclaration au comptable chargé du recouvrement de l'impôt sur les sociétés lors du paiement du solde de cet impôt. En outre, les sociétés mères d'un groupe fiscal doivent déposer, avec ces documents, une copie des déclarations spéciales de leurs filiales.

70. Les sociétés membres d'un groupe de sociétés n'ayant pas le statut de société mère doivent déposer un exemplaire de la déclaration spéciale avec leur déclaration de résultat et en adresser un second exemplaire à la société mère, seule redevable de l'impôt sur les sociétés, qui pourra imputer la réduction d'impôt sur l'impôt dû. Ces mêmes sociétés n'étant pas redevables de l'impôt sur les sociétés, elles n'ont pas à déposer d'état de suivi auprès du comptable chargé du recouvrement de l'impôt sur les sociétés.

- Entreprises devant acquitter le solde de l'impôt sur les sociétés à compter du 1^{er} novembre 2004 :

71. Les entreprises non membres d'un groupe fiscal au sens de l'article 223 A ainsi que les sociétés mères de tels groupes doivent déposer la déclaration spéciale mentionnée au paragraphe n° 65 et, lorsqu'elles disposent de réductions d'impôt de même nature non imputées sur l'impôt dû au titre d'exercices antérieurs, l'état de suivi de ces réductions d'impôt (imprimé n° 2069-MS1-SD, cf. annexe 3) auprès du comptable chargé du recouvrement de l'impôt sur les sociétés lors du paiement du solde de cet impôt. En outre, les sociétés mères d'un groupe fiscal doivent déposer avec ces documents une copie des déclarations spéciales de leurs filiales.

Pour les entreprises soumises à l'impôt sur les sociétés, la déclaration spéciale n'est donc plus jointe à la déclaration de résultat, à l'exception des déclarations spéciales souscrites par les sociétés membres d'un groupe fiscal mais n'ayant pas le statut de société mère, qui doivent annexer la déclaration spéciale mentionnée au paragraphe n° 65 à leur déclaration de résultat et en transmettre un exemplaire à la société mère qui en déposera une copie avec le relevé de solde de l'impôt sur les sociétés auprès du comptable chargé du recouvrement de cet impôt, lors du paiement du solde de l'impôt sur les sociétés.

Sous-section 3 : Utilisation de la réduction d'impôt

A. CAS GENERAL

72. La réduction d'impôt définie à l'article 238 bis s'impute sur l'impôt sur le revenu ou l'impôt sur les sociétés dû par le contribuable ou le foyer fiscal. S'agissant de l'impôt sur les sociétés, la réduction d'impôt s'impute sur le solde de l'impôt.

73. Toutefois, lorsque le montant de la réduction d'impôt excède le montant de l'impôt à acquitter, le solde non imputé peut être utilisé pour le paiement de l'impôt dû au titre des cinq années (ou exercices) suivant celle (ou celui) au titre de laquelle (ou duquel) la réduction d'impôt est constatée.

74. Ces dispositions s'appliquent tant aux entreprises soumises à l'impôt sur le revenu (article 200 bis) qu'à celles soumises à l'impôt sur les sociétés (article 220 E).

75. Il est précisé que ce report de la réduction d'impôt se cumule avec le report des versements excédant le plafond de 5 % du chiffre d'affaires (cf. paragraphes 58 à 62). Il existe donc un double suivi en base et en impôt (cf. exemple au paragraphe n° 80 infra).

76. L'article 49 septies XB de l'annexe III précise que la réduction d'impôt calculée au titre des dépenses visées à l'article 238 bis réalisées au cours d'un exercice est utilisée en paiement de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés avant les réductions d'impôt de même nature calculées au titre d'années ou d'exercices antérieurs. Les réductions d'impôt reportables au titre d'années ou d'exercices antérieurs s'imputent alors par ordre d'ancienneté.

77. Exemple :

L'entreprise E, soumise à l'impôt sur les sociétés, bénéficie des réductions d'impôt suivantes au titre des dépenses visées à l'article 238 bis.

Exercice	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009
Réduction d'impôt de l'exercice	5.000 €	3.000 €	2.500 €	5.000 €	4.000 €	1.500 €	1.500 €
Impôt dû avant imputation	2.000 €	2.500 €	2.500 €	6.000 €	4.000 €	1.500 €	2.000 €
Réductions d'impôt reportables des exercices antérieurs	0 €	3.000 €	3.500 €	3.500 €	2.500 €	2.500 €	500 €
Réductions d'impôt reportables des exercices antérieurs utilisées	0 €	0 €	0 €	1.000 €	0 €	0 €	500 €
Impôt dû après imputation	0 €	0 €	0 €	0 €	0 €	0 €	0 €
Réductions d'impôt reportables des exercices antérieurs et restant à reporter	0 €	3.000 €	3.500 €	2.500 €	2.500 €	500 €	0 €
Réduction d'impôt n'ayant pu être utilisée dans les cinq ans de sa constatation	0 €	0 €	0 €	0 €	0 €	2.000 € ⁽¹⁾	0 €
Réduction d'impôt de l'exercice utilisée	2.000 €	2.500 €	2.500 €	5.000 €	4.000 €	1.500 €	1.500 €
Réduction d'impôt de l'exercice reportée	3.000 €	500 €	0 €	0 €	0 €	0 €	0 €
Total des réductions d'impôt reportables	3.000 €	3.500 €	3.500 €	2.500 €	2.500 €	500 €	0 €

(1) Le report de la réduction d'impôt calculée au titre de l'exercice 2003 n'ayant pu être utilisé en paiement de l'impôt dû au titre des cinq exercices suivants (2004 à 2008), il ne peut plus être utilisé. Il est donc définitivement perdu et ne peut être reporté en 2009.

Si l'entreprise E était soumise à l'impôt sur le revenu, elle bénéficierait des modalités de report dans des conditions identiques. Toutefois, l'entrepreneur individuel ou l'associé de la société de personnes n'étant pas en mesure de connaître en N le montant de l'impôt sur le revenu dû au titre de cette même année – il ne recevra son avis d'imposition qu'en N+1 – il ne peut savoir quel sera le montant de la réduction d'impôt utilisée au titre de l'année N.

L'état de suivi de la réduction d'impôt que l'entrepreneur individuel ou l'associé de société de personnes sera tenu de souscrire en N+1 s'il dispose de réductions d'impôt non imputées au titre d'années antérieures (cf. paragraphes 66 et 67 et annexe 4) permettra de déterminer la répartition de la réduction d'impôt utilisée au titre de l'année N, à partir des éléments déclarés en N sur la déclaration n° 2042 et des éléments figurant sur l'avis d'imposition reçu en N+1.

B. CAS PARTICULIER DES ENTREPRISES EXONEREES D'IMPOT SUR LE REVENU OU D'IMPOT SUR LES SOCIETES

78. En pratique, le bénéfice de la réduction d'impôt visée à l'article 238 bis ne peut se cumuler avec le bénéfice d'une exonération particulière d'impôt sur le revenu ou d'impôt sur les sociétés. En effet, les entreprises exonérées d'impôt sur le revenu ou d'impôt sur les sociétés en vertu d'une disposition particulière ne sont pas en mesure d'imputer cette réduction d'impôt sur l'impôt sur les sociétés ou l'impôt sur le revenu puisqu'elles ne sont pas redevables de l'un ou l'autre de ces impôts et que la réduction d'impôt susvisée n'est pas restituable (cf. paragraphe n° 25).

79. Cependant, les entreprises exonérées de manière temporaire d'impôt sur le revenu ou d'impôt sur les sociétés, ou exonérées en vertu d'un abattement pratiqué sur leurs résultats imposables, bénéficient du dispositif dans les conditions de droit commun.

80. Exemple :

L'entreprise F a été créée le 1^{er} janvier 2003 dans une zone franche urbaine. Elle bénéficie donc d'une exonération totale d'impôt sur les sociétés durant ses soixante premiers mois d'activité en vertu de l'article 44 octies. Au cours de la période 2003-2009, elle a réalisé, au titre de l'article 238 bis, les dépenses suivantes.

Exercice	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009
Dons versés au titre de l'article 238 bis	5.500 €	2.000 €	3.000 €	2.500 €	2.000 €	2.000 €	500 €
Chiffre d'affaires	500.000€	500.000 €	500.000 €	500.000 €	500.000 €	500.000 €	500.000 €
Plafond de versements (5 % du CA)	2.500 €	2.500 €	2.500 €	2.500 €	2.500 €	2.500 €	2.500 €
Versements de l'exercice ouvrant droit à la réduction d'impôt	2.500 €	2.000 €	2.500 €	2.500 €	2.000 €	2.000 €	500 €
Versements de l'exercice à reporter	3.000 €	0 €	500 €	0 €	0 €	0 €	0 €
Versements reportés d'exercices antérieurs	0 €	3.000 €	2.500 €	3.000 €	3.000 €	2.500 €	500 €
Versements des exercices antérieurs utilisés pour le calcul de la réduction d'impôt de l'exercice	0 €	500 €	0 €	0 €	500 €	500 €	500 €
Versements des exercices antérieurs restant à reporter	0 €	2.500 €	2.500 €	3.000 €	2.500 €	500 € ⁽¹⁾	0 €
Total des versements pris en compte dans le calcul de la réduction d'impôt prévue à l'article 238 bis	2.500 €	2.500 €	2.500 €	2.500 €	2.500 €	2.500 €	1.000 €
Total des versements à reporter	3.000 €	2.500 €	3.000 €	3.000 €	2.500 €	500 €	0 €
Réduction d'impôt de 60 %	1.500 €	1.500 €	1.500 €	1.500 €	1.500 €	1.500 €	600 €
Impôt dû avant imputation	0 €	0 €	0 €	0 €	0 €	2.000 €	10.000 €
Réductions d'impôt reportées des exercices antérieurs	0 €	1.500 €	3.000 €	4.500 €	6.000 €	7.500 €	6.000 €
Réductions d'impôt des exercices antérieurs utilisées	0 €	0 €	0 €	0 €	0 €	500 € ⁽²⁾	6.000 € ⁽⁴⁾
Réduction d'impôt n'ayant pu être utilisée dans les cinq ans de sa constatation						1.000 € ⁽³⁾	0 €
Réductions d'impôt reportées d'exercices antérieurs et restant à reporter	0 €	1.500 €	3.000 €	4.500 €	6.000 €	6.000 €	0 €
Réduction d'impôt calculée au titre de l'exercice et à reporter	1.500 €	1.500 €	1.500 €	1.500 €	1.500 €	0 €	0 €
Total des réductions d'impôt à reporter	1.500 €	3.000 €	4.500 €	6.000 €	7.500 €	6.000 €	0 €
Impôt dû après imputation	-	-	-	-	-	0 €	3.400 €

- (1) Il s'agit des excédents de versement de 2005, le solde de 2003 non utilisé (1.500 €) est définitivement perdu.
- (2) Il s'agit d'une partie de la réduction d'impôt calculée au titre de 2003 et non encore utilisée.
- (3) Le solde de la réduction d'impôt calculée au titre de 2003 n'ayant pu être utilisé en paiement au titre des cinq exercices suivants est définitivement perdu. Il ne peut être reporté en 2009.
- (4) Il s'agit des réductions d'impôt calculées au titre des exercices 2004 à 2007 qui n'ont pas encore été utilisées. Le solde de la réduction d'impôt de l'année 2003 qui n'a pu être utilisé en paiement de l'impôt du au titre des cinq exercices suivant sa constatation est définitivement perdu (1.500 € - 500 € = 1.000 €).

C. ENTREPRISES SOUMISES AU REGIME DES SOCIETES DE PERSONNES

81. Les sociétés de personnes et assimilées n'ayant pas opté pour l'impôt sur les sociétés ne peuvent bénéficier elles-mêmes de la réduction d'impôt au titre de leurs dépenses visées à l'article 238 bis.

82. La réduction d'impôt est donc transférée aux membres de ces sociétés et groupements au prorata de leurs droits.

83. Exemple :

Soit une SNC G, qui n'a pas opté pour l'assujettissement à l'impôt sur les sociétés, et dont le capital est réparti comme suit :

- X (personne physique) qui détient 40 % du capital ;
- Y (personne morale soumise à l'impôt sur les sociétés) qui en détient 60 %.

La SNC G a effectué durant l'exercice 2003 des dépenses visées à l'article 238 bis pour un montant de 5.000 €, le plafond de versement étant par hypothèse de 10.000 €.

La réduction d'impôt, égale à 60 % de ces versements soit (5.000 x 60 % = 3.000 €), ne peut être utilisée directement par la société G. Elle est donc répartie entre X (3.000 € x 40 %), soit 1.200 €, et Y (3.000 € x 60 %), soit 1.800 €.

Ces deux montants sont respectivement imputés sur l'impôt sur le revenu dû par X et l'impôt sur les sociétés dont Y est redevable.

Si la réduction d'impôt ne peut être imputée en totalité sur l'impôt sur le revenu ou sur l'impôt sur les sociétés, l'excédent non imputé peut être utilisé, comme dans le cas général exposé aux paragraphes n° 72 à 77, en paiement de l'impôt sur le revenu ou l'impôt sur les sociétés dû respectivement au titre des cinq années ou exercices suivants.

D. ENTREPRISES SOUMISES AU REGIME DES GROUPES DE SOCIETES

84. La réduction d'impôt et le plafond d'éligibilité des versements sont calculés au niveau de chacune des sociétés pouvant bénéficier de ce dispositif.

85. De même, les excédents de versement constatés par une entreprise ne peuvent être pris en compte dans le calcul des réductions d'impôts des cinq exercices suivants qu'au niveau de cette entreprise.

86. Conformément aux nouvelles dispositions codifiées au e de l'article 223 O, la société mère est substituée aux sociétés du groupe pour l'imputation, sur le montant de l'impôt sur les sociétés dont elle est redevable au titre de chaque exercice, des réductions d'impôt dégagées par chaque société du groupe en application de l'article 238 bis.

87. Lorsque le montant de la réduction d'impôt excède le montant de l'impôt à acquitter, le solde non imputé peut être utilisé pour le paiement de l'impôt dû par la société mère sur l'ensemble des résultats du groupe au titre des cinq exercices suivant celui au titre duquel la réduction d'impôt est constatée.

88. Exemple :

Les entreprises B, C et D sont membres du groupe fiscal dont A est la société mère. Les éléments suivants sont tirés de la comptabilité de chaque société du groupe au titre de l'exercice 2003.

Société	Chiffre d'affaires	Limite de 5 ‰	Dons	Excédents	Réduction d'impôt
A (mère)	10.000 €	50 €	0 €	0 €	0 €
B	150.000 €	750 €	850 €	100 €	450 €
C	200.000 €	1.000 €	900 €	0 €	540 €
D	100.000 €	500 €	0 €	0 €	0 €

Commentaire : La société mère A pourra imputer sur le montant de l'impôt sur les sociétés dont elle est redevable au titre de l'exercice 2003 une réduction d'impôt égale à 450 € + 540 €, soit 990 €.

Les versements effectués par la société B qui excèdent le plafond de 5 % du chiffre d'affaires (soit 100 €) pourront entrer dans le calcul de la réduction d'impôt, propre à cette société, calculée au titre des cinq exercices suivants.

Ces versements excédentaires ne peuvent entrer dans le calcul de la réduction d'impôt « groupe » de l'exercice 2003, même si les autres sociétés du groupe n'ont pas atteint le plafond de versements.

I. Sort de la réduction d'impôt née avant l'entrée dans le groupe

89. La réduction d'impôt « mécénat » constatée par une société filiale au titre d'un exercice au cours duquel elle n'était pas encore membre du groupe, qui ne peut être transmise à la société mère du groupe, est utilisée dans les conditions prévues à l'article 220 E (cf. paragraphes n^{os} 73 et 74).

90. En pratique, la société filiale qui n'aura pas, avant son entrée dans le groupe, imputé la réduction d'impôt constatée au titre d'un exercice antérieur à cette entrée, ne pourra l'utiliser qu'au titre d'un exercice postérieur à sa sortie du groupe, à condition que le délai d'utilisation de la réduction d'impôt prévu à l'article 220 E précité ne soit pas dépassé. En effet, pendant cette période dans le groupe, la société filiale n'est plus redevable de l'impôt sur les sociétés.

91. Exemple :

En 2003, la société B a bénéficié d'une réduction d'impôt de 5.000 € au titre des dépenses de mécénat réalisées au titre de cet exercice. Elle a pu imputer 2.000 € sur le montant de l'impôt sur les sociétés dont elle est redevable au titre de cet exercice.

Le 1^{er} janvier 2004, la société B entre dans le groupe fiscal dont A est la mère. Elle sort de ce groupe à compter du 1^{er} janvier 2006.

Le solde de réduction d'impôt non utilisé par la société B (3.000 €), qui ne peut être transmis à la société mère, pourra être imputé sur l'impôt sur les sociétés dû par la société B au titre de l'exercice 2006.

Si la sortie du groupe n'était intervenue qu'après le 1^{er} janvier 2009, la réduction d'impôt de la société B aurait été définitivement perdue.

92. Par ailleurs, les excédents de versement constatés par une société filiale au titre d'exercices antérieurs à son entrée dans le groupe peuvent être pris en compte dans le calcul de la réduction d'impôt dans les conditions précisées au paragraphe n° 85.

II. Sort de la réduction d'impôt en cas de sortie du groupe

93. La société filiale qui sort d'un groupe ne peut imputer les réductions d'impôt dégagées au titre des dépenses de mécénat qu'elle a engagées pendant sa période d'appartenance au groupe. Il en est de même des réductions d'impôt constatées par l'entreprise durant sa période d'appartenance au groupe et calculées à partir des excédents de versements reportés au titre d'exercices antérieurs à son appartenance au groupe (cf. paragraphe n° 92). En revanche, cette société pourra imputer, le cas échéant, les réductions d'impôt qu'elle a constatées avant son entrée dans le groupe et qui n'ont pas encore été imputées (cf. paragraphe n° 90).

94. Les excédents de versement constatés par la société sortie du groupe et qui n'ont pas été pris en compte pour le calcul de la réduction d'impôt peuvent être pris en compte, dans les conditions précisées au paragraphe n° 85, dans le calcul de la réduction d'impôt de la société à compter de son exercice de sortie.

95. La sortie du groupe d'une société dont une ou plusieurs réductions d'impôt ont été prises en compte pour le calcul de la réduction d'impôt « groupe » n'entraîne donc aucune rectification du résultat d'ensemble du groupe.

III. Sort de la réduction d'impôt en cas de cessation du groupe

96. En cas de cessation du groupe, les réductions d'impôt « groupe » qui n'ont pu être imputées par la société mère sont imputables dans les conditions prévues à l'article 220 E par cette dernière sur l'impôt sur les sociétés dont elle est redevable à compter de l'exercice de cessation du groupe.

E. Cas particuliers

I. Sort de la réduction d'impôt en cas de cessation de l'entreprise

97. En cas de cessation d'entreprise, la fraction de réduction d'impôt qui ne peut être imputée sur l'impôt sur les sociétés dû au titre du dernier exercice est définitivement perdue.

II. Sort de la réduction d'impôt en cas de fusion

98. En application de l'article 220 E, la fraction de réduction d'impôt mécénat qui excède l'impôt sur les sociétés est utilisée pour le paiement de l'impôt sur les sociétés dû au titre des cinq exercices suivants celui au titre duquel elle est constatée.

99. En cas d'opération de fusion, la fraction de réduction d'impôt non utilisée par la société apporteuse est transférée à la société absorbante qui l'utilisera pour le paiement de son propre impôt jusqu'à expiration du délai d'imputation mentionné au paragraphe n° 73.

Ce transfert n'est pas subordonné à la condition que l'opération de fusion soit placée sous le régime spécial des fusions prévu à l'article 210 A.

**CHAPITRE 2 : DEDUCTION SPECIALE DES DEPENSES D'ACQUISITION D'ŒUVRES ORIGINALES
D'ARTISTES VIVANTS ET D'INSTRUMENTS DE MUSIQUE**

Section 1 : Dispositions actuelles

100. En application de l'article 238 bis AB, les entreprises qui achètent des œuvres originales d'artistes vivants et les inscrivent à un compte d'actif immobilisé, peuvent déduire (extra-comptablement sur l'imprimé n° 2058 A de la liasse fiscale) du résultat de l'exercice d'acquisition et des quatre années suivantes, par fractions égales, une somme égale au prix d'acquisition. Cette déduction ne doit toutefois pas excéder la limite de 3,25 % du chiffre d'affaires, minorée du total des versements effectués au titre des articles 238 bis et 238 bis A.

101. Le bénéfice de la déduction susvisée est subordonné à l'exposition à titre gratuit de l'œuvre au public (dans un musée, dans l'entreprise ou lors de manifestations) pour une période correspondant à la période sur laquelle la déduction du bien est étalée, soit cinq ans et à l'inscription de la somme déduite à un compte de réserve spéciale au passif du bilan.

Ces dispositions sont commentées dans la documentation de base 4 C 75 et dans l'instruction 4 C-6-02 du 24 octobre 2002, n° 76 et suivants.

Section 2 : Dispositions nouvelles

102. Le IV de l'article 6 de la loi relative au mécénat, aux associations et aux fondations a modifié le dispositif de l'article 238 bis AB.

Sous-section 1 : Augmentation de la limite de déductibilité des versements

103. Comme dans le précédent dispositif, les entreprises qui achètent des œuvres originales d'artistes vivants et les inscrivent à un compte d'actif immobilisé, peuvent déduire du résultat de l'exercice d'acquisition et des quatre années suivantes, par fractions égales, une somme égale au prix d'acquisition. Toutefois, les sommes sont désormais déductibles dans la limite de 5 % du chiffre d'affaires, diminuée des versements effectués en application de l'article 238 bis.

Sous-section 2 : Aménagement des conditions d'exposition au public

104. La déduction spéciale prévue à l'article 238 bis AB est subordonnée à la condition essentielle d'exposition de l'œuvre, à titre gratuit, dans un lieu accessible au public.

105. L'exposition de l'œuvre, qui est la contrepartie essentielle et obligatoire de l'avantage fiscal accordé à l'entreprise par la collectivité, peut être réalisée :

- dans les locaux de l'entreprise ou lors de manifestations organisées par elle ou par un tiers (un musée, une collectivité territoriale ou un établissement public auquel le bien aura été confié : cf. ci-après). Dans ce cas, le bien doit être situé dans un lieu effectivement accessible au public. L'œuvre ne doit donc pas être placée dans un local réservé à une personne ou à un groupe restreint de personnes. Tel serait le cas notamment si le bien était situé dans un bureau personnel, dans une résidence personnelle, ou si le lieu d'exposition était réservé aux seuls clients et/ou aux seuls salariés de l'entreprise ou à une partie d'entre eux. Une entreprise qui exposerait l'œuvre dans un lieu accessible aux seuls clients et salariés de l'entreprise et également au profit d'un public plus large, à l'occasion d'une manifestation annuelle ponctuelle, ne pourrait bénéficier de la déduction fiscale susvisée dans la mesure où l'œuvre n'est exposée que ponctuellement au profit d'un public large, et non pendant toute la période de cinq ans ;

- dans un musée auquel le bien est mis en dépôt, dans les conditions précisées dans la documentation administrative 4 C 72 n° 34 ;

- par une région, un département, une commune ou un de leurs établissements publics ou un établissement public à caractère scientifique, culturel ou professionnel, dans les conditions prévues dans la documentation administrative 4 C 72 n° 33.

106. Quelles que soient les modalités d'exposition au public adoptées par l'entreprise, le public doit être informé du lieu d'exposition et de sa possibilité d'accès au bien. L'entreprise doit donc communiquer l'information appropriée au public, par des indications attractives sur le lieu même de l'exposition et par tous moyens promotionnels adaptés à l'importance de l'œuvre.

107. Par ailleurs, la nouvelle rédaction de l'article 238 bis AB, qui reprend la doctrine administrative, prévoit désormais expressément que la durée d'exposition de l'œuvre doit être égale à la période correspondant à l'exercice d'acquisition et aux quatre années suivantes.

Sous-section 3 : Extension du dispositif aux acquisitions d'instruments de musique

108. La loi relative au mécénat, aux associations et aux fondations a étendu le bénéfice du dispositif présenté supra aux entreprises qui achètent des instruments de musique et s'engagent à les prêter à titre gratuit aux artistes interprètes qui en font la demande.

A. INSTRUMENTS CONCERNES

109. Tous les instruments de musique sont susceptibles d'être concernés par le dispositif.

B. ARTISTES INTERPRETES CONCERNES

110. Sont considérés comme artistes interprètes :

- Les personnes qui suivent une formation musicale dans un établissement ou une école visée ci-après ou qui ont une qualification musicale d'un diplôme correspondant à un cycle 3 de conservatoire national de région ou d'école nationale de musique ou d'un équivalent européen. Les étudiants et anciens étudiants des conservatoires nationaux supérieurs de musique de Paris et de Lyon sont réputés remplir ces conditions de niveau ;
- Les personnes qui exercent, à titre professionnel, une activité d'artiste-interprète.

C. CONDITIONS POUR BENEFICIER DU DISPOSITIF

I. Conditions générales

111. Pour bénéficier de la déduction prévue à l'article 238 bis AB, l'entreprise doit s'engager à prêter l'instrument de musique à titre gratuit aux artistes -interprètes qui en font la demande.

112. L'entreprise doit pouvoir justifier cet engagement notamment en démontrant qu'elle a procédé à la publicité de son offre de prêt auprès du public potentiellement concerné.

113. L'entreprise doit également pouvoir justifier que les instruments prêtés l'ont été à des artistes interprètes ayant le niveau requis (cf. paragraphe n° 110).

II. Conditions d'ordre comptable

114. La déduction que peut opérer l'entreprise s'effectue selon les mêmes modalités (inscription de l'instrument à un compte d'actif immobilisé et d'une somme égale à la déduction opérée dans une réserve spéciale au passif du bilan et déduction du prix de l'instrument sur cinq années par fractions égales) que pour les œuvres d'artistes vivants (cf. supra, paragraphe n° 101).

115. En cas de changement d'affectation, de cession de l'instrument ou de prélèvement sur le compte de réserve spéciale au cours d'une année ou d'un exercice, la somme inscrite à la réserve est réintégrée au résultat de l'année ou de l'exercice concerné.

D. MODALITES DE DEDUCTION DU PRIX D'ACQUISITION DES INSTRUMENTS DE MUSIQUE

116. La déduction du prix d'acquisition des instruments de musique s'effectue dans les mêmes conditions que celles concernant les œuvres originales d'artistes vivants exposées dans la documentation de base 4 C 753.

CHAPITRE 3 : REDUCTION D'IMPOT POUR LES DONN EN FAVEUR DE L'ACHAT PAR L'ETAT OU TOUTE PERSONNE PUBLIQUE D'UN TRESOR NATIONAL

117. Le II de l'article 14 de la loi relative au mécénat, aux associations et aux fondations a étendu le bénéfice de la réduction d'impôt prévue à l'article 238 bis - 0 A aux versements effectués en faveur de l'achat de biens culturels situés en France ou à l'étranger dont l'acquisition présenterait un intérêt majeur pour le patrimoine national au point de vue de l'histoire, de l'art ou de l'archéologie. Par ailleurs, le I de l'article 14 susvisé pérennise le dispositif en supprimant l'obligation d'effectuer les versements précités avant le 31 décembre 2006.

118. Avant les modifications apportées par la loi susvisée, l'article 238 bis-0 A disposait que les entreprises imposées à l'impôt sur les sociétés d'après leur bénéfice réel pouvaient bénéficier d'une réduction d'impôt égale à 90 % des versements effectués en faveur de l'achat de trésors nationaux par l'Etat ou toute personne publique.

119. Cette mesure, issue de l'article 23 de la loi relative aux musées de France (loi n° 2002-5 du 4 janvier 2002) est commentée dans l'instruction 4 C-6-02 publiée au Bulletin officiel des impôts le 24 octobre 2002.

Section 1 : Entrée en vigueur

120. A défaut d'indication dans la loi, l'extension de l'article 238 bis-0 A aux versements effectués en faveur de l'achat de biens culturels situés en France ou à l'étranger dont l'acquisition présenterait un intérêt majeur pour le patrimoine national au point de vue de l'histoire, de l'art ou de l'archéologie s'applique aux versements effectués par les entreprises à compter de la date d'entrée en vigueur de la loi, à savoir :

- à Paris, un jour franc après la date de publication de la loi au journal officiel (2 août 2003), soit le 4 août 2003 ;
- en province, le surlendemain de l'arrivée du journal officiel au chef lieu de canton.

Section 2 : Champ d'application de la mesure

Sous-section 1 : Entreprises concernées

121. La déduction prévue à l'article 238 bis 0 A est instituée en faveur des entreprises imposées à l'impôt sur les sociétés d'après leur bénéfice réel, quel que soit leur objet.

122. Sont concernées toutes les personnes morales de droit public et de droit privé visées à l'article 206 (DB 4 H-11).

123. Peuvent bénéficier de cette réduction d'impôt les entreprises passibles de l'impôt sur les sociétés selon le régime du bénéfice réel normal ou simplifié, de droit ou sur option.

Exemples : SA, SCA, SARL n'ayant pas opté pour le régime fiscal des sociétés de personnes, SNC ayant opté pour l'impôt sur les sociétés, coopératives, établissements publics exerçant des activités lucratives...

124. Sont exclues les entreprises qui ne sont pas soumises à l'impôt sur les sociétés :

- soit parce que leurs résultats sont imposés entre les mains de leurs associés dans les conditions prévues à l'article 8 ;
- soit parce qu'elles bénéficient d'une exonération de l'impôt sur les sociétés.

125. Sont également exclues de ce bénéfice les entreprises exonérées par une disposition particulière de l'impôt sur les sociétés sur la totalité de leur bénéfice (ex : article 44 sexies et octies).

Les entreprises exonérées partiellement de l'impôt sur les sociétés peuvent bénéficier de la réduction d'impôt sur l'impôt sur les sociétés dû sur la part de leur bénéfice non exonéré (ex : article 44 octies, en ce qui concerne les trois périodes de douze mois suivant la période d'exonération totale).

Sous-section 2 : Biens concernés

126. Conformément à l'alinéa 2 de l'article 238 bis -0 A, sont susceptibles d'ouvrir droit à la réduction d'impôt de 90 % prévue à l'alinéa 1 du même article les versements effectués par les entreprises en faveur de l'achat des biens culturels situés en France ou à l'étranger dont l'acquisition présenterait un intérêt majeur pour le patrimoine national au point de vue de l'histoire, de l'art ou de l'archéologie.

127. La réduction d'impôt n'est applicable qu'après avis motivé de la commission prévue à l'article 7 de la loi n° 92-1477 du 31 décembre 1992, codifié à l'article L. 111-4 du code du patrimoine.

128. La commission susvisée est composée de représentants de l'Etat et de personnalités qualifiées. Elle est présidée par un membre du Conseil d'Etat nommé par décret.

Section 3 : Procédure d'acceptation de l'offre de versement

129. Pour ouvrir droit à la réduction d'impôt prévue à l'article 238 bis - 0 A, les versements effectués par l'entreprise doivent faire l'objet d'une acceptation par le ministre chargé du budget et le ministre chargé de la culture.

130. La procédure d'acceptation de l'offre de versement est identique à celle prévue pour les versements effectués en faveur de l'acquisition de trésors nationaux (cf. instruction 4 C-6-02 n° 15 à 24).

Section 4 : Modalités d'application de la réduction d'impôt

131. La réduction d'impôt s'applique dans les conditions prévues dans l'instruction 4 C-6-02 n° 25 à 36.

CHAPITRE 4 : REDUCTION D'IMPOT POUR L'ACQUISITION D'UN TRESOR NATIONAL – ASSOULISSEMENT DES MODALITES DE MISE EN DEPOT DU BIEN

132. Conformément aux dispositions prévues à l'article 238 bis -0 AB, les entreprises peuvent bénéficier d'une réduction d'impôt sur le revenu ou d'impôt sur les sociétés égale à 40% des sommes qu'elles consacrent à l'achat de biens culturels faisant l'objet à la date d'acquisition d'un refus de certificat d'exportation.

133. Le bénéfice de la réduction d'impôt visée au paragraphe n° 132 est subordonné au respect des conditions suivantes :

- le bien ne doit pas avoir fait l'objet d'une offre d'achat de l'Etat dans les conditions fixées par l'article L. 121-1 du code du patrimoine issu de l'article 9-1 de la loi n° 92-1477 du 31 décembre 1992 ;

- l'entreprise s'engage à consentir au classement du bien comme monument historique en application de l'article 16 de la loi du 31 décembre 1913 sur les monuments historiques, codifié à l'article L. 622 -4 du code du patrimoine. Cet engagement doit être pris dans la demande déposée auprès des autorités administratives ;

- le bien ne doit pas être cédé avant l'expiration d'un délai de dix ans à compter de la date d'acquisition de ce bien figurant sur l'acte de vente, la facture ou l'attestation de vente ;

- durant cette période de dix ans, le bien doit être placé en dépôt auprès d'un musée de France.

134. En outre, la réduction d'impôt est subordonnée à l'obtention d'un agrément du ministre de l'économie et des finances qui se prononce après avis de la commission mentionnée supra au paragraphe n° 127.

135. Les modalités d'application de ces dispositions sont commentées dans l'instruction administrative 4 C-6-02 n° 37 à 68.

136. Le III de l'article 14 de la loi relative au mécénat, aux associations et aux fondations, codifié au d de l'article 238 bis-0 AB, permet désormais aux entreprises de placer également le bien, acquis en application des dispositions mentionnées dans le présent chapitre, en dépôt auprès d'un service public d'archives ou d'une bibliothèque relevant de l'Etat ou placée sous son contrôle technique.

137. Ces dispositions s'appliquent à compter de l'entrée en vigueur de la loi susvisée (cf. paragraphe n° 120).

Annoter : documentation de base 4 C 711 ; 4 C 712 ; 4 C 713 ; 4 C 714 ; 4 C 75 ; 4 C 752 ; 4 C 753 et BOI 4 C-6-02 du 24 octobre 2002.

La Directrice de la législation fiscale

Marie-Christine LEPETIT

Annexe 1

Article 6 de la loi relative au mécénat, aux associations et aux fondations (n° 2003-709 du 1^{er} août 2003).

I. - L'article 238 bis du code général des impôts est ainsi modifié :

1° Le 1 est ainsi rédigé :

« 1. Ouvrent droit à une réduction d'impôt égale à 60 % de leur montant les versements, pris dans la limite de 5 % du chiffre d'affaires, effectués par les entreprises assujetties à l'impôt sur le revenu ou à l'impôt sur les sociétés au profit :

« a) D'oeuvres ou d'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, notamment quand ces versements sont faits au bénéfice d'une fondation d'entreprise, même si cette dernière porte le nom de l'entreprise fondatrice. Ces dispositions s'appliquent même si le nom de l'entreprise versante est associé aux opérations réalisées par ces organismes ;

« b) De fondations ou associations reconnues d'utilité publique ou des musées de France et répondant aux conditions fixées au a, ainsi que d'associations culturelles ou de bienfaisance qui sont autorisées à recevoir des dons et legs et des établissements publics des cultes reconnus d'Alsace-Moselle. La condition relative à la reconnaissance d'utilité publique est réputée remplie par les associations régies par la loi locale maintenue en vigueur dans les départements de la Moselle, du Bas-Rhin et du Haut-Rhin lorsque la mission de ces associations est reconnue d'utilité publique. Un décret en Conseil d'Etat fixe les conditions de cette reconnaissance et les modalités de procédure permettant de l'accorder ;

« c) Des 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) Des sociétés ou organismes publics ou privés agréés à cet effet par le ministre chargé du budget en vertu de l'article 4 de l'ordonnance n° 58-882 du 25 septembre 1958 relative à la fiscalité en matière de recherche scientifique et technique ;

« e) D'organismes publics ou privés dont la gestion est désintéressée et qui ont pour activité principale l'organisation de festivals ayant pour objet la présentation au public d'oeuvres dramatiques, lyriques, musicales, chorégraphiques, cinématographiques et de cirque, à la condition que les versements soient affectés à cette activité. Cette disposition ne s'applique pas aux organismes qui présentent des oeuvres à caractère pornographique ou incitant à la violence.

« Les organismes mentionnés au b peuvent, lorsque leurs statuts ont été approuvés à ce titre par décret en Conseil d'Etat, recevoir des versements pour le compte d'oeuvres ou d'organismes mentionnés au a.

« Lorsque la limite fixée au premier alinéa est dépassée au cours d'un exercice, l'excédent de versement peut donner lieu à réduction d'impôt au titre des cinq exercices suivants, après prise en compte des versements effectués au titre de chacun de ces exercices, sans qu'il puisse en résulter un dépassement du plafond défini au premier alinéa.

« La limite de 5 % du chiffre d'affaires s'applique à l'ensemble des versements effectués au titre du présent article.

« Les versements ne sont pas déductibles pour la détermination du bénéfice imposable. » ;

2° Les 2, 3 et 5 sont abrogés.

II. - 1. L'article 200 bis du même code est ainsi rédigé :

« Art. 200 bis. - La réduction d'impôt prévue à l'article 238 bis est imputée sur l'impôt sur le revenu dû au titre de l'année au cours de laquelle les dépenses ont été réalisées. L'excédent éventuel est utilisé pour le paiement de l'impôt sur le revenu dû au titre des cinq années suivant celle au titre de laquelle elle est constatée.

« Un décret fixe les obligations déclaratives et les modalités d'imputation des dispositions du présent article. »

2. Après l'article 220 D du même code, il est inséré un article 220 E ainsi rédigé :

« Art. 220 E. - La réduction d'impôt définie à l'article 238 bis est imputée sur l'impôt sur les sociétés dû au titre de l'exercice au cours duquel les dépenses ont été réalisées. L'excédent éventuel est utilisé pour le paiement de l'impôt sur les sociétés dû au titre des cinq exercices suivant celui au titre duquel elle est constatée.

« Un décret fixe les obligations déclaratives et les modalités d'imputation des dispositions du présent article. »

III. - Les articles 238 bis A et 238 bis AA du même code sont abrogés.

IV. - L'article 238 bis AB du même code est ainsi modifié :

1° Les deuxième et troisième alinéas sont ainsi rédigés :

« La déduction ainsi effectuée au titre de chaque exercice ne peut excéder la limite mentionnée au premier alinéa du 1 de l'article 238 bis, minorée du total des versements mentionnés au même article.

« Pour bénéficier de la déduction prévue au premier alinéa, l'entreprise doit exposer dans un lieu accessible au public le bien qu'elle a acquis pour la période correspondant à l'exercice d'acquisition et aux quatre années suivantes. » ;

2° Après le troisième alinéa, il est inséré un alinéa ainsi rédigé :

« Sont également admises en déduction dans les conditions prévues au premier alinéa les sommes correspondant au prix d'acquisition d'instruments de musique. Pour bénéficier de la déduction, l'entreprise doit s'engager à prêter ces instruments à titre gratuit aux artistes -interprètes qui en font la demande. » ;

3° Dans la deuxième phrase du quatrième alinéa, après les mots : « de l'oeuvre », sont insérés les mots : « ou de l'instrument ».

V. - Les dispositions des I à IV s'appliquent aux versements effectués au cours des exercices ouverts à compter du 1er janvier 2003.

VI. - Les excédents de versement constatés au cours d'exercices antérieurs à ceux ouverts à compter du 1er janvier 2003 et qui n'ont pas été déduits du résultat imposable peuvent donner lieu à réduction d'impôt, dans les conditions prévues au huitième alinéa du 1 de l'article 238 bis du code général des impôts, au titre des cinq exercices suivant leur constatation.

VII. - Le 1 de l'article 223 O du code général des impôts est complété par un e ainsi rédigé :

« e) Des réductions d'impôt dégagées par chaque société du groupe en application de l'article 238 bis. »

Article 14 de la loi relative au mécénat, aux associations et aux fondations (n° 2003-709 du 1^{er} août 2003).

I. - Dans le premier alinéa de l'article 238 bis-0 A du code général des impôts, les mots : « avant le 31 décembre 2006 » sont supprimés.

II. - Après le premier alinéa du même article, il est inséré un alinéa ainsi rédigé :

« Cette réduction d'impôt est également applicable, après avis motivé de la commission prévue à l'article 7 de la loi n° 92-1477 du 31 décembre 1992 précitée, aux versements effectués en faveur de l'achat des biens culturels situés en France ou à l'étranger dont l'acquisition présenterait un intérêt majeur pour le patrimoine national au point de vue de l'histoire, de l'art ou de l'archéologie. »

III. - Le d de l'article 238 bis-0 AB du même code est complété par les mots : « , d'un service public d'archives ou d'une bibliothèque relevant de l'Etat ou placée sous son contrôle technique ».

Article 16 de la loi de finances pour 2004 (n° 2003-1311 du 30 décembre 2003).

Au e du 1 de l'article 238 bis du code général des impôts, les mots : « l'organisation de festivals ayant pour objet » sont supprimés.



N° 12386*01
Formulaire obligatoire
Art. 49 septies X annexe III au CGI



N° 2069-M-SD

Annexe 2

REDUCTION D'IMPOT MECENAT
Détermination du montant de la réduction d'impôt
(Article 238 bis du code général des impôts)

Exercice du au ou année ¹

Dénomination de l'entreprise		
Adresse		
N° Siret		
Code APE		

SOCIETE BENEFICIANT DU REGIME FISCAL DES GROUPES DE SOCIETES (COCHER LA CASE)

Dénomination de la société mère		
Adresse		
N° Siret		

Chiffre d'affaires de l'exercice	1	
Plafond de déductibilité ligne 1 x 5 %	2	

I : DEPENSES ENGAGEES AU COURS DE L'EXERCICE OUVRANT DROIT A REDUCTION D'IMPOT

Dépenses engagées au cours de l'exercice par l'entreprise au titre de l'article 238 bis du code général des impôts	3	
<i>Dont dépenses inférieures ou égales au plafond (montant ligne 3 limité au montant ligne 2)</i>	4	
<i>Dont dépenses supérieures au plafond (ligne 3-ligne 4 si montant ligne 3 > montant ligne 2)</i>	5	
Dépenses engagées au cours de l'exercice par l'entreprise au titre de l'article 238 bis AB du code général des impôts	6	
Dépenses visées à la ligne 6 pouvant être déduites du résultat fiscal montant ligne 6 dans la limite des montants (ligne 2 - ligne 4)	7	

II: APPRECIATION DU MONTANT DES DEPENSES ENGAGEES AU COURS DE L'EXERCICE AU REGARD DU PLAFOND DE DEDUCTIBILITE

Plafond de déductibilité utilisé	8	
<i>Somme des ligne 4 + ligne 7</i>		
Montant maximum des excédents de versement des exercices antérieurs pouvant être pris en compte. <i>Montant ligne 2 - montant ligne 8</i>	9	

¹ Pour les entreprises individuelles

III: PRISE EN COMPTE DES VERSEMENTS EFFECTUES AU TITRE D'EXERCICES ANTERIEURS ET REPORTABLES.

Ce tableau est servi uniquement si l'entreprise dispose d'excédents de versements constatés au cours d'exercices antérieurs et si au cours de l'exercice considéré, la somme des versements effectués au titre des articles 238 bis et 238 bis AB du CGI est inférieure au plafond de déductibilité.

	Totalité des excédents de versements constatés au cours des exercices précédents imputables ¹	Limite de prise en compte des excédents de versements constatés au cours des exercices précédents ²		Excédents imputés ³		Excédents restant à imputer ⁴
		2		3		(colonne 1 - colonne 3)
	1					4
N-5		A		10		
N-4		B (A-10)		11		
N-3		C (B-11)		12		
N-2		D (C-12)		13		
N-1	18	E (D-13)		14		
				Total	15	

IV: DETERMINATION DU MONTANT DE LA REDUCTION D'IMPOT

Montant des excédents de versements des exercices antérieurs pris en compte pour le calcul de la réduction d'impôt de l'exercice	16	
Report du montant porté ligne 15		
Réduction d'impôt de l'exercice $[(\text{ligne 4} + \text{ligne 16}) \times 60 \%$	17	

V: REPARTITION DE LA REDUCTION D'IMPOT ENTRE LES ASSOCIES DE LA SOCIETE DE PERSONNES (OU ASSIMILEE)⁶

Nom et adresse des associés et n° SIRET (pour les entreprises)	% de droits détenus dans la société	Quote-part de la réduction d'impôt
Total		

VI: EXCEDENTS DE VERSEMENT DES DEPENSES RELEVANT DE L'ARTICLE 238 BIS ENGAGEES AU COURS DE L'EXERCICE ET REPORTABLES

Excédents de versement constatés ligne 5 à reporter ligne 18 sur la déclaration de l'exercice N+1	
---	--

VII: UTILISATION DE LA REDUCTION D'IMPOT MECENAT (A SERVIR UNIQUEMENT PAR LES ENTREPRISES SOUMISES A L'IMPOT SUR LES SOCIETES)

Montant de l'impôt dû au titre de l'exercice avant imputation de la réduction d'impôt	19	
Montant de la réduction d'impôt mécénat. Report du montant porté ligne 17	20	
Montant de l'impôt dû après imputation de la réduction d'impôt (montant case 20 - montant case 19 si case 20 > case 19). Montant à reporter ligne 1 de l'imprimé n°2069-MS1-SD si l'entreprise dispose de réductions d'impôt mécénat non imputées sur l'impôt dû au titre des exercices précédents.	21	
Montant du solde de réduction d'impôt non imputée sur l'impôt (montant case 19 - montant case 20 si case 19 > case 20). Montant à reporter case A de l'imprimé n° 2069- MS1-SD souscrit au titre de l'exercice N+1	22	

¹ Reporter la totalité des excédents imputables y compris le montant supérieur au plafond déterminé case 9.

² Reporter case A, le montant de l'excédent imputable limité au montant porté case 9.

Dans l'hypothèse où le montant porté dans la colonne 1 est inférieur au montant porté colonne 2, reporter sur les années suivantes dans la colonne 2 le reliquat de la limite de prise en compte des excédents.

³ Le montant d'excédents imputés est égal au montant de la colonne 1 dans la limite du montant de la colonne 2.

⁴ Ces montants seront reportés sur la prochaine déclaration

⁵ Montant à reporter sur la déclaration de résultats dans la rubrique imputations et crédits d'impôts.

⁶ Mentionner les associés pouvant bénéficier du crédit d'impôt : associés redevables de l'impôt sur les sociétés ou associés personnes physiques.



N° 12388*01
Formulaire obligatoire
(art. 49 septies XA annexe III au CGI)



Liberté • Égalité • Fraternité
RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

N° 2069-MS2-
SD

Annexe 4

**ETAT DE SUIVI DE LA REDUCTION D'IMPOT MECENAT D'ENTREPRISE POUR DETERMINER LE
MONTANT DE LA REDUCTION D'IMPOT A DECLARER SUR LA DECLARATION N° 2042**
(Article 200 bis du code général des impôts)

ANNEE

Cet état de suivi n'est à souscrire que lorsque l'entrepreneur individuel ou l'associé de la société de personnes dispose de réductions d'impôt non imputées au titre des années antérieures.

Nom et adresse du déclarant	
Nom et adresse de l'entreprise individuelle ¹	
N° SIRET de l'entreprise individuelle ¹	

Montant de la réduction d'impôt de l'année (report de la ligne 17 de l'imprimé 2069-M-SD) ²	1	
---	----------	--

SITUATION AU TITRE DE L'ANNEE N-1		
Montant de la réduction d'impôt déclarée sur la déclaration 2042 de l'année N-1 ³	2	
Montant de la réduction d'impôt utilisée en N-1 (montant indiqué sur l'avis d'impôt sur le revenu de l'année N-1)	3	
Montant de la réduction d'impôt non utilisée en N-1 (ligne 2 - ligne 3)	4	

REPARTITION DE LA REDUCTION D'IMPOT NON UTILISEE EN N-1 SELON L'ANNEE D'ORIGINE			
Année d'origine de la réduction d'impôt	Réduction d'impôt déclarée en N-1 selon son année d'origine	Montant de la réduction d'impôt utilisée en N-1 ⁴	Montant de la réduction d'impôt restant à reporter sur l'année N ⁵ (colonne 1 - colonne 2)
	1	2	3
N-1			
N-6			
N-5			
N-4			
N-3			
N-2			
total colonne 1 ⁶		TOTAL	5
MONTANT DE LA REDUCTION D'IMPOT A DECLARER SUR LA DECLARATION 2042 DE L'ANNEE (montant ligne 1 + montant ligne 5) ⁷			6

¹ ou de la société de personnes lorsque la réduction d'impôt provient d'une société de personnes dont le déclarant est associé

² ou de la ligne concernant le déclarant au cadre V de la déclaration 2069-M-SD lorsque le déclarant est membre d'une société de personnes

³ Le montant de la réduction d'impôt déclarée en N-1 correspond au montant de la réduction d'impôt déclarée en N-1 et au montant des réductions d'impôt reportables au titre des années antérieures à N-1

⁴ Reporter le montant indiqué ligne 3, en commençant par l'année N-1. Le reliquat éventuel est reporté sur les années antérieures en commençant par les années les plus anciennes.

⁵ Ce montant sera reporté en colonne 1 lors de la souscription de l'état de suivi au titre de l'année suivante.

⁶ Le total de la colonne 1 doit être égal au montant indiqué ligne 2.

⁷ Ce montant sera à reporter à la ligne 2 de la déclaration n°2069 MS2-SD à souscrire l'année suivante