Liberté • Égalité • Fraternité
RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

LE MINISTRE DE L'INTERIEUR, DE L'OUTRE-MER ET DES COLLECTIVITES TERRITORIALES

DIRECTION DES LIBERTES PUBLIQUES
ET DES AFFAIRES JURIDIQUES
Sous-direction des libertés publiques
Bureau central des cultes
Bureau des cultes du Bas-Rhin, du Haut-Rhin et de la Moselle

MINISTRE DE L'ECONOMIE, DE L'INDUSTRIE ET DE L'EMPLOI

DIRECTION GENERALE DES FINANCES PUBLIQUES

DIRECTION DE LA LEGISLATION FISCALE

NOR/IOC/D/10/16585/C

Paris, le 23 JUIN 2010

Le ministre de l'intérieur,
de l'outre-mer et des collectivités territoriales

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

à

Monsieur le préfet de police
Mesdames et Messieurs les préfets (métropole)
Mesdames et Messieurs les directeurs départementaux des finances publiques
Mesdames et Messieurs les trésoriers payeurs généraux

Objet : Le support institutionnel de l'exercice du culte : les associations cultuelles régies par la loi du 9 décembre 1905 et les associations exerçant un culte sous le régime de la loi du 1er juillet 1901

Après avoir constaté le profond changement du paysage religieux intervenu au cours du siècle dernier sur le territoire de la République, avec l'apparition de nouvelles religions aux côtés des quatre cultes reconnus jusqu'en 1905 (catholicisme, protestantismes réformé et luthérien, judaïsme), la commission de réflexion juridique sur les relations des cultes avec les pouvoirs publics, présidée par le professeur Jean-Pierre Machelon, a notamment étudié la question du support institutionnel de l'exercice du culte dans son rapport remis au ministre de l'intérieur le 20 septembre 2006. Les auditions auxquelles elle a procédé ont montré que les différences entre le régime juridique des associations régies par la loi du 1er juillet 1901 relative au contrat d'association et celui des associations cultuelles régies par la loi du 9 décembre 1905 concernant la séparation des Eglises et de l'Etat ne sont pas toujours distinctement perçues par les responsables de groupes religieux, notamment au sein des confessions qui ne jouissent pas d'une implantation ancienne sur le territoire. Il n'est pas rare que le choix de tel ou tel support juridique apparaisse davantage comme le fruit du hasard que comme le produit d'une réflexion mûrie.

Un groupe de travail a été mis en place pour étudier les suites qui pourraient être données aux préconisations en restant dans le cadre juridique fixé par la loi du 9 décembre 1905. Il a estimé qu'une meilleure connaissance du droit des associations dans le domaine cultuel était de nature à permettre à chaque culte de choisir la structure juridique la plus appropriée à son fonctionnement interne, les uns préférant exercer leurs activités strictement cultuelles au sein d'une association placée sous le régime juridique de la loi du 9 décembre 1905, les autres choisissant de pratiquer leurs activités cultuelles et leurs activités annexes au sein d'une association régie par la loi du 1er juillet 1901. Les deux régimes juridiques découlant de ce choix diffèrent sensiblement tant en ce qui concerne les obligations que doivent respecter les associations que les avantages liés au statut juridique choisi. La présente circulaire a pour objet de présenter ces deux régimes juridiques, à la lumière de la jurisprudence.

Sommaire

Préambule

1 Les associations cultuelles régies par la loi du 9 décembre 1905 5

1.1 La création d'une association cultuelle 5
1.1.1 La déclaration initiale 5
1.1.2 Les déclarations complémentaires 6
1.1.3 La compétence liée de l'autorité préfectorale pour la délivrance du récépissé 6
1.1.4 Le refus de délivrance du récépissé pour motif de dossier incomplet 7
1.1.5 La délivrance du récépissé lorsque le délai légal est dépassé 8
1.1.6 La capacité juridique des associations cultuelles 8
1.2 La qualification d'association cultuelle ou la détermination du régime juridique 9
1.3 Les éléments déterminant la qualité d'association cultuelle 12
1.3.1 L'exercice public d'un culte et l'exercice exclusif de ce culte 12
1.3.2 Le respect de l'ordre public 14
1.3.3 La définition de la circonscription religieuse et la composition de l'association 15
1.3.4 Les statuts 15
1.4 Les ressources 15
1.4.1 Généralités 15
1.4.2 La nature des ressources 16
1.4.2.1 Les cotisations 16
1.4.2.2 Les dons manuels 16
1.4.2.3 Les libéralités 19
1.4.2.4 Les apports 19
1.4.2.5 Les subventions 20
1.4.2.6 Les emprunts 21
1.4.3 L'emploi des ressources 21
1.5 La rémunération des dirigeants 22
1.6 Les dispositions fiscales 23
1.6.1 Réductions d'impôts sur les dons manuels (articles 200 et 238 bis du CGI) 23
1.6.2 Droits de mutation à titre gratuit (article 757 et article 795 du CGI) 23
1.6.3 Impôts commerciaux (IS, CET, TVA) 24

2 Les associations à objet mixte régies par la loi du 1er juillet 1901 25

2.1 La composition, l'objet et les activités des associations à objet mixte 25
2.2 Leurs ressources 26
2.2.1 Les dons manuels, les apports et l'appel à la générosité publique 26
2.2.2 Les subventions 27
2.3 Les dispositions fiscales 27
2.3.1 Impôts commerciaux (IS, CET, TVA) 27
2.3.2 Réductions d'impôts sur les dons manuels (articles 200 et 238 bis du CGI) 28
2.3.3 Droits de mutation à titre gratuit (article 757 du CGI et article 795) 29

3 L'exercice des cultes dans le Bas-Rhin, le Haut-Rhin et la Moselle 29

3.1 Les cultes reconnus 29
3.2 Les cultes non reconnus 30
3.2.1 Le droit d'opposition administrative à l'inscription d'une association. 30
3.2.2 Les effets de l'acquisition de la pleine capacité juridique 30

Préambule

La France est une république laïque qui assure à chacun la liberté de croire ou de ne pas croire et, pour celui qui croit, la liberté de pratiquer son culte, quel qu'il soit, dans le respect des lois et des autres libertés fondamentales.

La liberté de conscience inscrite à l'article 10 de la Déclaration des droits de l'Homme et du Citoyen du 26 août 1789 ("N*ul ne doit être inquiété pour ses opinions, même religieuses, pourvu que leur manifestation ne trouble pas l'ordre public établi par la loi*") est reprise dans le préambule de la Constitution du 27 octobre 1946 auquel renvoie le préambule de la Constitution du 4 octobre 1958 : "*Le peuple français proclame à nouveau que tout être humain, sans distinction de race, de religion ni de croyance, possède des droits inaliénables et sacrés. Il réaffirme solennellement les droits et libertés de l'homme et du citoyen consacrés par la Déclaration des droits de 1789 et les principes fondamentaux reconnus par les lois de la République ... .Nul ne peut être lésé, dans son travail ou son emploi, en raison de ses origines, de ses opinions ou de ses croyances*". L'article 1er de la Constitution du 4 octobre 1958 dispose en outre, que "*La France est une République indivisible, laïque, démocratique et sociale. Elle assure l'égalité devant la loi de tous les citoyens sans distinction d'origine, de race ou de religion. Elle respecte toutes les croyances*".

La loi du 9 décembre 1905 relative à la séparation des Eglises et de l'Etat s'inscrit à la fin d'une série de lois organisant les grandes libertés publiques à la fin du XIXème siècle : liberté de réunion (loi du 30 juin 1881), liberté de la presse (loi du 28 juillet 1881), liberté syndicale (loi du 21 mars 1884), liberté d'association (loi du 1er juillet 1901). Si son objet était bien d'organiser la séparation des Eglises et de l'Etat comme l'énonce son article 2 ("*la République ne reconnaît, ne salarie ni ne subventionne aucun culte*"), elle est aussi une loi de liberté puisqu'elle déclare à l'article 1er que "*la République assure la liberté de conscience*" et qu' "*elle garantit le libre exercice des cultes sous les seules restrictions édictées [par la loi] dans l'intérêt de l'ordre public*".

La loi du 9 décembre 1905 a supprimé le service public des cultes et ses attributs (reconnaissance des cultes, établissements publics des cultes, rémunération des ministres des cultes par l'Etat) ; elle a créé un type particulier d'association, "*les associations pour l'exercice des cultes*", communément appelées "associations cultuelles", dont l'objet est précisément "*de subvenir aux frais, à l'entretien et à l'exercice public d'un culte*". Le mode de fonctionnement et les caractéristiques de ces associations font l'objet du titre IV de la loi.

Si la loi de séparation des Eglises et de l'Etat a été aussitôt acceptée par les représentants des cultes protestants et israélite, l'Eglise catholique romaine s'est, en revanche, opposée à la création d'associations cultuelles constituées selon le dispositif prévu par cette loi. Un an après la publication de la loi du 9 décembre 1905, le législateur, déclinant le principe de liberté de réunion prévu par la loi de 1881, a élargi la possibilité d'exercer le culte aux associations simplement déclarées régies par la loi du 1er juillet 1901 relative au contrat d'association et même à de simples groupements de personnes réunis sur initiatives personnelles sans déclaration préalable (article 4 de la loi du 2 janvier 1907 concernant l'exercice public des cultes). Cependant, le Vatican ne lèvera définitivement son opposition au régime de la séparation qu'en 1924, au terme d'un échange de lettres diplomatiques entre la France et le Saint-Siège ayant abouti à l'élaboration de statuts-types propres aux associations du culte catholique, dénommées "associations diocésaines". Le Conseil d'Etat a déclaré, dans un avis du 13 décembre 1923, que ces statuts étaient conformes aux dispositions générales de la loi du 9 décembre 1905, puis a apporté quelques précisions, dans un avis du 28 mars 1957, sur l'étendue et les limites des pouvoirs du conseil d'administration d'une association diocésaine.

Il existe des régimes particuliers applicables en Alsace-Moselle et dans les départements et collectivités d'outre-mer. Le régime concordataire signé en 1801 n'a été abrogé ni lors de l'annexion allemande en 1871, ni lors du retour des trois départements au sein de la République française en 1919. Dans un avis du 24 janvier 1925, le Conseil d'Etat a précisé que le régime concordataire tel qu'il résulte de la loi du 18 germinal an X est toujours en vigueur dans les départements du Haut-Rhin, du Bas-Rhin et de la Moselle.

Le droit européen protège également la liberté de conscience et de religion de tout individu. La Convention européenne de sauvegarde des droits de l'Homme et des libertés fondamentales du 4 novembre 1950, ratifiée par la France le 31 décembre 1973 et publiée par décret du 3 mai 1974, dispose en son article 9 que "*toute personne a droit à la liberté de pensée, de conscience et de religion : ce droit implique la liberté de changer de religion ou de conviction ainsi que la liberté de manifester sa religion ou sa conviction individuellement ou collectivement, en public ou en privé, par le culte, l'enseignement, les pratiques, et l'accomplissement des rites*". L'article 10 garantit la liberté d'expression et l'article 11 la liberté de réunion.

L'article 6 du **traité sur l'Union européenne** issu de l'article 6 du traité de Lisbonne signé le 13 décembre 2007, entré en vigueur le 1er décembre 2009, dispose que :

"1. L'Union reconnaît les droits, les libertés et les principes énoncés dans la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne du 7 décembre 2000, telle qu'adaptée le 12 décembre 2007 à Strasbourg, laquelle a la même valeur juridique que les traités. ...

2. L'Union adhère à la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'Homme et des libertés fondamentales. Cette adhésion ne modifie pas les compétences de l'Union telles qu'elles sont définies dans les traités.

3. Les droits fondamentaux, tels qu'ils sont garantis par la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'Homme et des libertés fondamentales et tels qu'ils résultent des traditions constitutionnelles communes aux États membres, font partie du droit de l'Union en tant que principes généraux".

L'article 17 du **traité sur le fonctionnement de l'Union européenne**, issu de l'article 17 du traité de Lisbonne lequel reprend les dispositions de la déclaration n° 11 annexée au traité d'Amsterdam signé le 2 octobre 1997 et applicable depuis le 1er mai 1999, reconnaît la compétence des Etats membres pour déterminer le statut juridique applicable aux "églises et aux associations ou communautés religieuses". Selon les termes de cet article :

"1. L'Union respecte et ne préjuge pas du statut dont bénéficient, en vertu du droit national, les églises et les associations ou communautés religieuses dans les États membres.

2. L'Union respecte également le statut dont bénéficient, en vertu du droit national, les organisations philosophiques et non confessionnelles.

3. Reconnaissant leur identité et leur contribution spécifique, l'Union maintient un dialogue ouvert, transparent et régulier avec ces églises et organisations".

L'ensemble de ces textes permet à tout groupement de personnes souhaitant pratiquer en commun l'exercice d'un culte de s'organiser librement soit sous la forme d'une association cultuelle créée conformément au titre IV de la loi du 9 décembre 1905, soit sous la forme d'une association simplement déclarée régie par la loi du 1er juillet 1901, soit dans le cadre de simples réunions. L'objet de la circulaire vise notamment à mettre en exergue les différents régimes juridiques applicables tant du point de vue de leurs contraintes que de leurs avantages.

Les "associations pour l'exercice des cultes" constituées conformément au titre IV de la loi du 9 décembre 1905 font l'objet du chapitre 1er de cette circulaire. Elles sont désignées dans cette circulaire sous le vocable "associations cultuelles" qui est celui communément utilisé. Sauf mention particulière, il désigne aussi les associations diocésaines. Les associations exerçant un culte sous le régime de la loi du 1er juillet 1901, à titre généralement non exclusif, constituent le chapitre 2 de la circulaire. Enfin, le chapitre 3 est consacré au régime des cultes applicable dans les départements du Haut-Rhin, du Bas-Rhin et de la Moselle auxquels, pour des raisons historiques, le régime de séparation des Eglises et de l'Etat n'est pas applicable.

1 Les associations cultuelles régies par la loi du 9 décembre 1905

La loi du 9 décembre 1905 a créé un type particulier d'association, les "associations pour l'exercice des cultes", appelées communément "associations cultuelles", qui, selon les termes de l'article 18, sont chargées de "subvenir aux frais, à l'entretien et à l'exercice public d'un culte". Le décret du 16 mars 1906 portant règlement d'administration publique pour l'exécution de la loi du 9 décembre 1905 apporte des précisions, dans son titre III, sur la constitution et le fonctionnement des associations cultuelles. Le législateur n'a pas donné de définition du mot "culte" et n'a pas établi de limites précises des activités pouvant être exercées par les associations cultuelles. A défaut de définition légale, une circulaire du 30 août 1906 du ministre de l'instruction publique, des beaux-arts et des cultes a apporté quelques indications sur les contours du champ d'action des associations cultuelles qui furent complétées, peu à peu, par le juge administratif ou judiciaire (voir § 1.3).

1.1 La création d'une association cultuelle

Un groupement de personnes qui décide de partager des activités cultuelles et de mettre en commun leurs moyens pour subvenir aux frais, à l'entretien et à l'exercice public de leur culte peut décider de la création d'une association cultuelle.

Il doit alors satisfaire aux dispositions de l'article 18 de la loi du 9 décembre 1905 qui disposent que les associations cultuelles doivent être constituées conformément aux articles 5 à 9 de la loi du 1er juillet 1901 relative au contrat d'association. Ces dispositions communes à tout type d'association concernent les formalités de déclaration de l'association, le dépôt des statuts et les modifications statutaires, la capacité juridique, les ressources, les sanctions en cas d'infraction aux dispositions de l'article 5, les modalités de dissolution de l'association. Elles sont complétées par les dispositions réglementaires des articles 1er à 6 du décret du 16 août 1901 pris pour l'exécution de la loi du 1er juillet 1901 et du titre III du décret du 16 mars 1906 pris pour l'application de la loi du 9 décembre 1905.

Les associations cultuelles peuvent constituer, conformément aux dispositions de l'article 20 de la loi du 9 décembre 1905, des **unions** ayant une administration ou une direction centrale. Ces unions sont soumises aux obligations de déclaration dans les conditions prévues aux articles 1 à 7 du décret du 16 août 1901. Elles déclarent en outre, le titre, l'objet et le siège des associations cultuelles qui les composent. Elles peuvent, après leur déclaration initiale, accepter l'adhésion d'autres associations cultuelles. Toute nouvelle adhésion doit être déclarée dans les trois mois.

1.1.1 La déclaration initiale

Un groupement de personnes qui souhaite créer une association cultuelle doit tout d'abord, comme l'exige l'article 5 de la loi du 1er juillet 1901, en faire la déclaration préalable auprès de la préfecture du département ou de la sous-préfecture de l'arrondissement où l'association a son siège. La déclaration doit comporter toutes les mentions exigées par cet article : le titre et l'objet de l'association, le siège de ses établissements et les noms, professions, domiciles et nationalités de ceux qui, à un titre quelconque, sont chargés de son administration.

La déclaration doit également, conformément aux dispositions de l'article 19 de la loi du 9 décembre 1905 et de l'article 31 du décret du 16 mars 1906, préciser les limites territoriales de la circonscription dans laquelle fonctionnera l'association et doit être accompagnée d'une liste de membres comprenant au moins 7, 15 ou 25 personnes majeures suivant que l'association a son siège dans une commune de moins de 1 000 habitants, de 1 000 à 20 000 habitants ou de plus de 20 000 habitants.

Sont joints à la déclaration, les statuts de l'association (en un exemplaire) ainsi que la liste des immeubles dont l'association est propriétaire, ceux-ci devant être "strictement nécessaires à l'accomplissement du but qu'elle se propose" (article 6 de la loi de 1901).

1.1.2 Les déclarations complémentaires

Tous les changements survenus dans l'administration d'une association, ainsi que toutes les modifications apportées à ses statuts doivent faire l'objet d'une déclaration, dans les trois mois, à la préfecture ou à la sous-préfecture de son siège social. Ces changements et modifications ne sont opposables aux tiers qu'à partir du jour où ils auront été déclarés. L'article 3 du décret du 1er juillet 1901 mentionne que doivent être déclarés "les changements de personnes chargées de l'administration, les nouveaux établissements fondés, le changement d'adresse du siège social, les acquisitions ou aliénations du local et des immeubles spécifiés à l'article 6 de la loi du 1er juillet 1901, un état descriptif en cas d'acquisition et l'indication des prix d'acquisition ou d'aliénation devant être joints à la déclaration".

Lorsque, par suite de démissions, de décès ou pour toute autre cause, le nombre de membres de l'association qui figurent sur la liste prévue par l'article 31 du décret du 16 mars 1906 est descendu en dessous du minimum fixé par l'article 19 de la loi susvisée, une déclaration effectuée dans les trois mois fait connaître, en même temps que les membres à retrancher de cette liste, ceux qui sont à y ajouter (article 32 du décret précité).

Les associations cultuelles doivent en outre, en vertu des dispositions de cet article 32, déclarer dans les trois mois toute modification apportée aux limites territoriales de la circonscription, toute aliénation de biens meubles et immeubles attribués à l'association en exécution des articles 4, 8 et 9 de la loi du 9 décembre 1905, toute acquisition de biens immeubles, l'état descriptif mentionné à l'article 3 du décret du 16 août 1901 n'étant toutefois pas nécessaire pour les acquisitions de biens immeubles faites par les associations cultuelles.

1.1.3 La compétence liée de l'autorité préfectorale pour la délivrance du récépissé

La liberté d'association s'impose à l'autorité préfectorale qui ne peut soumettre à un contrôle préalable ni la constitution d'une association, ni les modifications qu'une association souhaite apporter à ses statuts ou dans son administration. Le Conseil Constitutionnel et la jurisprudence administrative ont établi que cette procédure de déclaration ne peut être l'occasion d'un contrôle a priori du caractère licite de l'association (TA de Paris, 25 janvier 1971, *Dame de Beauvoir et Sieur Leiris* ; Conseil Constitutionnel, décision n° 71-44 DC du 16 juillet 1971 ; CE, 25 janvier 1985, *Association « les amis de Saint Augustin*). Dans sa fonction de greffe, l'administration a donc une compétence liée.

Le récépissé de dépôt de déclaration d'une association ou de déclaration de modification de ses statuts ou de son administration, délivré par le préfet ou le sous-préfet, constate simplement l'accomplissement matériel de la déclaration mais ne garantit ni le caractère licite de l'association déclarante ni la légalité de ses statuts.

Le récépissé de déclaration n'a pas non plus vocation à définir le régime juridique applicable à l'association : l'emploi du vocable « association cultuelle » dans les statuts ne préjuge nullement de la qualité juridique de l'association ainsi déclarée, l'administration et les tribunaux pouvant retenir une autre qualification juridique au regard notamment des activités réelles de l'association (voir § 1.2).

Les principes généraux du droit des associations dont s'inspire l'article 3 de la loi du 1er juillet 1901 vaut pour les associations cultuelles. Si le préfet estime qu'une "*association est fondée sur une cause ou en vue d'un objet illicite, contraire aux lois, aux bonnes mœurs, ou qui aurait pour but de porter atteinte à l'intégrité du territoire national et à la forme républicaine du Gouvernement*", il doit délivrer le récépissé, puis saisir le tribunal de grande instance dans le ressort duquel l'association a son siège social afin de faire constater la nullité de l'association, ce qui conduira le tribunal à prononcer sa dissolution judiciaire. La dissolution peut également intervenir à la requête de tout intéressé (article 7 de la loi du 1er juillet 1901).

Néanmoins, si une anomalie est constatée lors du dépôt de la déclaration, il appartient au service préfectoral compétent d'informer ses dirigeants des risques contentieux éventuels que cette anomalie peut faire courir à l'association ou à ses membres. Il en est ainsi, par exemple, si le titre de l'association déclarante a déjà fait l'objet d'une déclaration sous le même nom par une autre association. L'information doit être donnée aux dirigeants en leur indiquant qu'en cas de contentieux la jurisprudence tranche en faveur de la déclaration la plus ancienne (la mention manuscrite de cette information peut être portée sur le récépissé).

1.1.4 Le refus de délivrance du récépissé pour motif de dossier incomplet

L'administration préfectorale n'est pas compétente pour apprécier la régularité des éléments constitutifs du dossier mais elle doit s'assurer de la présence matérielle de toutes les informations et pièces exigées par la loi (voir § 1.1.1). Elle peut refuser de délivrer le récépissé si le dossier est incomplet.

Ainsi, le Conseil d'Etat a estimé, à propos du refus de délivrance d'un récépissé par un préfet à une déclaration qui ne précisait pas la profession de l'administrateur secrétaire de l'association, que le préfet n'avait pas entaché sa décision de refus d'excès de pouvoir en ne délivrant pas le récépissé (CE, 26 mars 1990, *Association S.O.S. Défense et Bertin*).

Le préfet doit également refuser de délivrer le récépissé de déclaration lorsque la décision qui comporte le changement de statuts ou le changement intervenu dans l'administration de l'association émane d'un organe non prévu par les statuts de l'association concernée (TA Amiens, n°021385, 26 juin 2003, *M. Abdendi Dahane c/ Préfet de l'Aisne*).

1.1.5 La délivrance du récépissé lorsque le délai légal est dépassé

La question s'est également posée de savoir si le préfet doit délivrer un récépissé si l'association déclare les modifications de statuts ou de changements intervenus dans son administration au-delà du délai de trois mois fixé par la loi.

Le fait pour une association déclarée ou une union d'associations de ne pas faire connaître ces modifications ou changement dans le délai de 3 mois constitue une infraction. Plusieurs types de sanctions sont prévus par les articles 7 et 8 de la loi du 1er juillet 1901 pour ceux qui contreviennent aux dispositions de l'article 5 de la même loi :

- *la dissolution qui peut être prononcée à la requête de tout intéressé ou du ministère public (article 7) ;*
- *une amende de 1500 € (prévue par le 5° de l'article 131-13 de code pénal pour les contraventions de 5ème classe en première infraction), et en cas de récidive, une amende double, soit 3000 € (article 7- 1er alinéa) ;*
- *trois ans d'emprisonnement et 45 000 € d'amende, pour les fondateurs, directeurs ou administrateurs de l'association qui se serait maintenue ou reconstituée illégalement après le jugement de dissolution ; seront punies de la même peine toutes les personnes qui auront favorisé la réunion des membres de l'association dissoute, en consentant l'usage d'un local dont elles disposent. » (article 7 – 2ème et 3ème alinéas)*

D'après un jugement d'un tribunal administratif, le préfet n'a pas le droit de sanctionner, de sa propre autorité, le défaut du respect du délai de trois mois, en refusant de délivrer le récépissé de déclaration (TA Orléans, 16 novembre 1982, *Association de formation professionnelle « Les Morinières »*). Tant que les modifications de statuts ou les changements dans l'administration de l'association n'ont pas été déclarés, ce sont les anciens statuts qui s'appliquent ou les anciens dirigeants qui sont responsables des actes engagés par l'association. Aussi, compte tenu des implications importantes qui peuvent découler d'une déclaration trop tardive, il est conseillé au préfet ou au sous-préfet auprès duquel la déclaration est faite de délivrer le récépissé et de saisir le procureur de la République qui décidera de la suite à donner en application des articles 7 et 8 de la loi du 1er juillet 1901.

1.1.6 La capacité juridique des associations cultuelles

Une association cultuelle n'obtient la personnalité morale et ne jouit de la capacité juridique qu'à compter de la publication de sa déclaration au *Journal officiel*. Comme toute association déclarée, elle bénéficie de la capacité juridique définie à l'article 6 de la loi du 1er juillet 1901, qui lui permet d'ester en justice, de recevoir des dons manuels ainsi que des dons des établissements d'utilité publique, de percevoir les cotisations de ses membres, d'acquérir, de posséder et de gérer les immeubles strictement nécessaires à l'accomplissement du but qu'elle se propose.

En vertu des dispositions du 8ème alinéa de l'article 19 de la loi du 9 décembre 1905, les associations cultuelles jouissent d'une capacité élargie : elles ont, en plus de la capacité juridique accordée à toute association déclarée, la capacité à recevoir des libéralités dans les conditions prévues par les deux derniers alinéas de l'article 910 du code civil (voir § 1.4.2.3). Elles peuvent en outre recevoir le produit des quêtes et collectes pour les frais du culte, percevoir des rétributions pour les cérémonies et services religieux et se voir attribuer des aides communales pour les réparations des édifices affectés au culte public, qu'ils soient ou non classés monuments historiques.

1.2 La qualification d'association cultuelle ou la détermination du régime juridique

Comme indiqué ci-dessus, ce n'est pas au moment de la déclaration que le préfet vérifie si l'association présente toutes les caractéristiques d'une association cultuelle. Toute association qui déclare dans ses statuts avoir pour objet l'exercice exclusif d'un culte a la personnalité morale dès la publication de sa déclaration au *Journal officiel* et peut notamment ouvrir un compte bancaire, conduire toutes les activités conformes à son objet, recevoir les cotisations de ses membres, des dons manuels sans aucune formalité. En revanche, si elle souhaite bénéficier de la capacité à recevoir des libéralités, des avantages fiscaux accordés aux associations cultuelles ou conclure un bail emphytéotique administratif, l'autorité administrative compétente doit vérifier préalablement que cette association répond à toutes les caractéristiques auxquelles doivent satisfaire les associations cultuelles régies par le titre IV de la loi du 9 décembre 1905.

Dans un régime de simple déclaration à l'autorité administrative, il ne suffit pas qu'une association déclare dans ses statuts être une association cultuelle, pour avoir le statut juridique d'association cultuelle. Dans un avis du 14 novembre 1989, le Conseil d'Etat (section de l'intérieur), répondant à la question de savoir si un groupement religieux a le choix entre le statut de congrégation religieuse défini au titre III de la loi du 1er juillet 1901 et le statut d'association cultuelle régi par le titre IV de la loi du 9 décembre 1905, a indiqué qu' "*aucun groupement, quel que soit son objet, ne dispose du droit de choisir arbitrairement le régime juridique qui lui est applicable, alors même que le statut dont il revendique l'application relève d'une simple déclaration à l'autorité administrative*".

Une association dispose de plusieurs occasions ou moyens pour savoir si elle peut prétendre aux avantages liés au statut d'association cultuelle :

- Si l'association reçoit une libéralité (donation ou legs) et que le préfet ne s'oppose pas à cette libéralité dans le délai de quatre mois qui lui est imparti pour instruire le dossier de déclaration de la libéralité (Cf. § 1.4.2.3), l'association peut considérer qu'elle répond aux caractéristiques d'une association cultuelle et peut bénéficier des avantages accordés à ce type d'association. Comme indiqué dans la circulaire n° NOR/IOC/D/10/16586/C du 23 juin 2010 relative à la procédure applicable au régime des libéralités consenties aux associations, fondations, congrégations et établissements publics du culte, les dossiers doivent être instruits dans les meilleurs délais afin d'éviter des décisions implicites d'acceptation alors que les caractéristiques de l'association auraient dû vous conduire à faire usage de votre pouvoir d'opposition.

- Si l'association n'a pas reçu de libéralité au cours des cinq dernières années, mais souhaite savoir si elle peut prétendre au bénéfice des dispositions législatives ou réglementaires applicables aux associations cultuelles, elle peut interroger le préfet. Cette procédure, dite procédure de "**rescrit administratif**" a été mise en place par le V de l'article 111 de la loi n° 2009-526 du 12 mai 2009 de simplification et de clarification du droit et d'allègement des procédures.

Le préfet a pleine compétence pour apprécier si une association qui déclare relever de l'une des catégories mentionnées au dernier alinéa de l'article 6 de la loi du 1er juillet 1901 ou du titre IV de la loi du 9 décembre 1905 satisfait ou non aux conditions requises pour bénéficier de la qualification d'association à but exclusif d'assistance, de bienfaisance, de recherche scientifique ou médicale ou d'association cultuelle. Les conditions d'application de ces dispositions sont exposées dans le décret n° 2010-395 du 20 avril 2010 modifiant le décret n° 2007-807 du 11 mai 2007 relatif aux associations, fondations, congrégations et établissements publics du culte et portant application de l'article 910 du code civil et dans la circulaire n° NOR/IOC/D/10/16586/C du 23 juin 2010 modifiant la circulaire NOR INTA0700083C du 1er août 2007.

Compte tenu de la compétence des préfets en matière de libéralités et de la compétence des directeurs départementaux des finances publiques en ce qui concerne les allègements ou les exonérations fiscales accordées à certaines catégories de contribuables, un échange entre les services préfectoraux et fiscaux s'avère indispensable pour assurer une parfaite concordance sur la qualification de l'association, laquelle détermine son régime juridique. Ainsi, dans les deux procédures ci-dessus présentées (déclaration d'une libéralité ou rescrit administratif), les services préfectoraux doivent prendre l'attache des services de la direction départementale des finances publiques, qui pourra apporter les éléments de contexte dont elle a eu à connaître à l'occasion de contacts antérieurs avec cette association.

Les notifications de décisions d'opposition, prévues à l'article 910 du code civil, prononcées en cas d'incapacité de l'association à recevoir des libéralités et les décisions préfectorales prises en application du V de l'article 111 de la loi n° 2009-526 du 12 mai 2009 doivent être systématiquement transmises par les services préfectoraux aux services de la direction départementale des finances publiques où est situé le siège social de l'association.

L'attestation de non opposition délivrée à l'occasion de l'examen d'une déclaration de libéralité certifie d'une part que l'association, dont la qualité d'association cultuelle a été vérifiée à cette occasion, a la capacité à recevoir des libéralités et d'autre part qu'elle est apte à utiliser la libéralité conformément à son objet statutaire. L'association cultuelle pourra dès lors se prévaloir, pendant cinq ans, de cette attestation qui a les mêmes effets que la décision préfectorale prise dans le cadre du rescrit administratif en ce qui concerne la détermination de la qualité juridique de l'association.

A l'occasion d'une déclaration de libéralité consentie dans le délai de cinq ans suivant la date de l'attestation, le préfet n'a pas à vérifier si l'association présente toutes les caractéristiques d'une association cultuelle pour savoir si elle a la capacité à recevoir des libéralités. Il doit, en revanche, examiner pour chaque libéralité si l'association cultuelle est apte à l'utiliser conformément à son objet statutaire.

Toutefois, si l'administration fiscale a connaissance, au cours des cinq années de validité du rescrit administratif ou consécutivement à la décision de non-opposition à l'acceptation d'une libéralité, d'éléments permettant d'établir que l'association ne remplit plus les conditions requises pour être qualifiée d'association cultuelle, elle les communique au préfet. Les services de la préfecture peuvent disposer d'autres éléments conduisant au même constat ; dans ce cas ils en avisent l'administration fiscale.

Dans les deux cas, le préfet en informe l'association par lettre recommandée avec demande d'avis de réception et l'invite à présenter ses observations sous quinze jours. Le cas échéant, le préfet notifie à l'association que la décision préfectorale prise dans le cadre du rescrit administratif ou dans le cadre d'une déclaration de libéralité cesse de produire ses effets à compter de la date de cette notification. Cette décision doit être motivée en droit et en fait et préciser les voies et délais de recours.

- Si l'association reçoit des dons manuels, elle peut utiliser la procédure dite de "**rescrit fiscal**" mise en place par la loi n° 2003-709 du 1er août 2003 relative au mécénat, aux associations et aux fondations qui lui permet de demander à l'administration fiscale si les dons reçus ouvrent droit aux réductions d'impôt prévues aux articles 200 et 238 bis du code général des impôts.

L'article L. 80 C du livre des procédures fiscales, issu de l'article 1-III de la loi du 1er août 2003, les articles R* 80 C-1 à R* 80 C-4 du livre précité fixent les conditions d'application de cette procédure. Ils définissent les modalités de saisine de l'administration fiscale et notamment le contenu et le lieu de dépôt des demandes formulées par les organismes bénéficiaires de dons, les modalités selon lesquelles l'administration en accuse réception ainsi que le délai qui lui est imparti pour statuer. L'instruction fiscale n° 164 du 19 octobre 2004 publiée au bulletin officiel des impôts sous la référence 13 L-5-04 précise les modalités d'application de ce dispositif. L'article 50 de la loi n° 2008-1443 de finances rectificative pour 2008 ouvre aux organismes de bonne foi, non satisfaits de la première réponse de l'administration, la possibilité de solliciter un second examen de leur demande, à la condition de ne pas invoquer d'éléments nouveaux (Cf. article L. 80 CB du livre des procédures fiscales).

Pour autant, l'analyse du caractère cultuel d'une association relève de la compétence des services préfectoraux. Ainsi, l'administration fiscale (par le biais de ses correspondants associations) saisit systématiquement le préfet territorialement compétent afin qu'il lui fasse connaître le régime juridique dont relève l'association en cause. Compte tenu du délai de six mois imposé à l'administration fiscale par l'article L. 80 C du livre des procédures fiscales pour répondre à l'association demanderesse, la réponse du préfet doit intervenir dans un délai de trois mois maximum à compter de la date de réception de la saisine de la direction départementale des finances publiques. A l'issue de ce délai, l'absence de réponse du préfet est considérée comme valant reconnaissance implicite du caractère cultuel de l'association. La plus grande vigilance est donc appelée sur le respect de ce délai. Si le préfet ne reconnaît pas le caractère cultuel de l'association, il doit en indiquer le motif à l'administration fiscale pour qu'elle puisse motiver sa réponse.

Lorsqu'elle dispose de la réponse du préfet, ou passé le délai de trois mois précité, l'administration fiscale élabore une réponse d'ensemble qu'elle transmet à l'association avant l'expiration du délai de six mois fixé par l'article L. 80 C du livre des procédures fiscales.

Toute personne qui délivre irrégulièrement des reçus ou attestations permettant à un contribuable d'obtenir une déduction du revenu ou du bénéfice imposable ou une réduction d'impôt est passible d'une amende fiscale prévue à l'article 1740 A du CGI. Les dirigeants de droit ou de fait des personnes morales émettrices de ces documents qui étaient en fonction au moment de leur délivrance sont solidairement responsables du paiement de l'amende en cas de manquement délibéré (article 1754 V 2° du CGI). L'article 20 de la loi 2009-1674 du 30 décembre 2009 crée une procédure de suspension du bénéfice des avantages fiscaux pour les dons effectués au profit de certains organismes, lorsque le contrôle de leurs comptes par la Cour des comptes révèle une non-conformité entre les objectifs poursuivis et les dépenses engagées ou en cas de refus de certification de leurs comptes par un commissaire aux comptes.

Les autres administrations des services de l'Etat (directions départementales de la cohésion sociale - ex directions départementales de la jeunesse et des sports -, directions départementales du travail, de l'emploi et de la formation professionnelle, etc.) et les collectivités territoriales qui sont conduites à s'interroger sur le statut juridique des associations peuvent également s'adresser au préfet qui leur indiquera si l'association relève du titre IV de la loi du 9 décembre 1905.

1.3 Les éléments déterminant la qualité d'association cultuelle

Selon les termes de l'article 18 de la loi du 9 décembre 1905, les associations cultuelles sont des "associations formées pour subvenir aux frais, à l'entretien et à l'exercice public d'un culte". Elles doivent être constituées conformément aux articles 5 et suivants du titre Ier de la loi du 1er juillet 1901 et se soumettre aux prescriptions définies au titre IV de la loi du 9 décembre 1905, en particulier à son article 19 qui mentionne qu'elles doivent avoir exclusivement pour objet l'exercice public d'un culte.

La circulaire du 30 août 1906 précitée, qui portait sur les attributions de biens des établissements publics du culte aux associations cultuelles, rappelle qu'une "*association cultuelle ne peut avoir pour objet direct ou indirect que l'exercice public d'un culte, ses frais et son entretien*" et en tire la conséquence qu'"*il faut considérer comme rentrant dans les attributions exclusives des associations cultuelles, non seulement la célébration du culte public sous toutes les formes, mais encore la propagande religieuse lorsqu'elle se manifeste publiquement par des pratiques cultuelles, ainsi que les dépenses de toutes nature qui les rattachent à l'exercice public d'un culte, qu'elles concernent le personnel ecclésiastique (recrutement, préparation des futurs ministres du culte, traitements, secours et pensions à allouer aux ministres ou anciens ministres du culte, etc.) ou les édifices cultuels (décoration, réparations, etc.)*".

En revanche, elle exclut du domaine d'action des associations cultuelles "*les œuvres, même confessionnelles, consacrées à l'enseignement, à la bienfaisance, à l'assistance ou tout autre objet d'utilité sociale.*"

La jurisprudence a apporté au fil du temps quelques précisions sur cette première approche concernant les activités des associations cultuelles.

Outre les conditions relatives à la déclaration préalable et à la composition des associations cultuelles, la jurisprudence constante du Conseil d'Etat retient trois critères indispensables pour qu'une association puisse être qualifiée d'association cultuelle : l'exercice public d'un culte, l'exercice exclusif de ce culte et le respect de l'ordre public.

1.3.1 L'exercice public d'un culte et l'exercice exclusif de ce culte

Constituée conformément aux articles 5 et suivants du titre Ier de la loi du 1er juillet 1901, une association cultuelle a exclusivement pour objet l'exercice d'un culte. L'administration et les tribunaux sont confrontés régulièrement à des difficultés d'appréciation du caractère exclusivement cultuel de certaines associations. Le Conseil d'Etat a été conduit à se prononcer, à plusieurs reprises, sur cette question.

Il a ainsi admis que les adeptes de l'Association internationale pour la conscience de Krisna se livraient à l'exercice d'un culte, sans toutefois donner de définition du mot "culte" et sans se prononcer sur la qualité juridique de l'association (CE, 14 mai 1982, *Association internationale pour la conscience de Krisna*). Il a considéré que "*l'article 1er de la loi du 9 décembre 1905 garantit le libre exercice des cultes sous la seule réserve des nécessités de l'ordre public*" et que, "*s'il appartenait au préfet de police d'interdire les manifestations et réunions publiques dans des locaux impropres à cet usage et s'il avait également le pouvoir de veiller, par des mesures appropriées, au respect de la tranquillité publique par les adeptes du culte krishnaïte, il ne pouvait, sans porter une atteinte illégale à la liberté des cultes, interdire toute cérémonie et tout office religieux organisés à l'intention, notamment, des personnes ayant leur résidence dans ce bâtiment*".

Dans un avis d'assemblée du 24 octobre 1997, *Association locale pour le culte des témoins de Jéhovah de Riom*, le Conseil d'Etat définit l'exercice exclusif d'un culte comme étant "*la célébration de cérémonies organisées en vue de l'accomplissement, par des personnes réunies par une même croyance religieuse, de certains rites ou de certaines pratiques*", "*ces associations ne [pouvant] mener que des activités en relation avec cet objet telles que l'acquisition, la location, la construction, l'aménagement et l'entretien des édifices servant au culte ainsi que l'entretien et la formation des ministres et autres personnes concourant à l'exercice du culte*".

Il ajoute que "*le respect de la condition relative au caractère exclusivement cultuel de l'association doit être apprécié au regard des stipulations statutaires de l'association en cause et de ses activités réelles*" et que "*la poursuite par une association d'activités autres que celles rappelées ci-dessus est de nature, sauf si ces activités se rattachent directement à l'exercice du culte et présentent un caractère strictement accessoire, à l'exclure du bénéfice du statut d'association cultuelle*". Enfin, il précise que "*le fait que certaines des activités de l'association pourraient porter atteinte à l'ordre public s'oppose à ce que ladite association bénéficie du statut d'association cultuelle*".

L'intérêt de cet avis réside dans le fait que les activités cultuelles peuvent être étendues aux activités présentant un caractère strictement accessoire à condition toutefois qu'elles se rattachent directement à l'exercice du culte.

C'est sur la base de ces critères que le Conseil d'Etat a estimé que les associations locales pour le culte des témoins de Jéhovah de Clamecy et de Riom, dont l'objet statutaire et les activités sont exclusivement cultuels et ne portent aucune atteinte à l'ordre public, pouvaient être placées sous le régime juridique des associations cultuelles et bénéficier, au titre de l'année 1995, de l'exonération de la taxe foncière prévue à l'article 1382 du code général des impôts (CE, 23 juin 2000, *Ministre de l'économie, des finances et de l'industrie c/ Association locale pour le culte des témoins de Jéhovah de Clamecy* et *Ministre de l'économie, des finances et de l'industrie c/ Association locale pour le culte des témoins de Jéhovah de Riom)*.

En revanche, le Conseil d'Etat a considéré que ne pouvait être regardée comme une association cultuelle au sens des dispositions des articles 18 et 19 de la loi du 9 décembre 1905,

- une association qui a pour objet l'exercice d'un culte et qui se consacre également à l'édition et à la diffusion de publications doctrinales (CE, 21 janvier 1983, *Association Fraternité des serviteurs du monde nouveau*)
- une association dont "*l'objet et certaines activités ne confèrent pas dans leur ensemble, à l'association, en raison de l'objet ou de la nature de certaines d'entre elles, le caractère d'une association cultuelle*" (CE, 6 juin 1986, *Association cultuelle Troisième Eglise du Christ Scientiste de Paris*),
- une association qui a pour but "*le regroupement de ceux qui considèrent Dieu comme un mythe*" et qui ne se propose pas de subvenir aux frais, à l'entretien ou à l'exercice public d'un culte (CE, 17 juin 1988, *Association Union des Athées*).

Le juge judiciaire, saisi des contestations en matière de libéralités, est aussi conduit à se prononcer sur la nature juridique des associations. Il a ainsi jugé que n'est pas une association cultuelle une association qui a pour objet, à titre principal, l'assistance morale et matérielle des vieillards et, à titre secondaire, l'exercice du culte (Cass. Civ., 1er juillet 1968, *Association orthodoxe russe Sainte Anastasie*).

L'énumération non exhaustive des activités dressée par le Conseil d'Etat paraît suffisamment ouverte pour permettre aux associations d'exercer leur culte dans des conditions convenables. Il n'est pas possible, par voie de circulaire, de dresser une liste plus étendue des activités pouvant entrer dans le champ d'action des associations cultuelles. Un tel exercice s'avèrerait délicat, dans la mesure où chaque association cultuelle développe ses activités en fonction des "règles d'organisation générale du culte dont elle se propose d'assurer l'exercice", conformément à l'article 4 de la loi du 9 décembre 1905.

Une attention particulière doit toutefois être portée aux activités relatives à l'enseignement religieux (catéchisme, catéchèse, etc.). Si l'administration fiscale a une interprétation stricte en ce qui concerne la notion d'"édifices affectés à l'exercice du culte" susceptibles de pouvoir bénéficier de l'exonération de la taxe foncière prévue à l'article 1382 du code général des impôts et exclut de cette exonération tous les locaux appartenant à l'association qui ne servent pas aux célébrations de cérémonies religieuses (tels que les locaux administratifs de l'association, les locaux servant à l'enseignement religieux, les locaux à usage de garderie, etc.), en revanche, la qualification d'association cultuelle ne peut être refusée à une association qui exerce, parmi ses activités à caractère cultuel, des activités d'enseignement religieux.

En effet, le juge a confirmé que "l'exonération fiscale s'applique aux seuls locaux qui sont affectés à l'exercice du culte, c'est-à-dire aux locaux utilisés pour la célébration de cérémonies organisées en vue de l'accomplissement, par des personnes réunies par une même croyance religieuse, de certains rites ou de certaines pratiques, ainsi qu'aux dépendances immédiates de ces locaux nécessaires à cet exercice" (CAA Bordeaux, 14 octobre 2004, Association Assemblées de Dieu de la Gironde ; CE, 4 février 2008, Association de l'Eglise néo-apostolique de France). A l'inverse, le juge n'a jamais considéré que l'enseignement religieux dispensé au sein d'une association est de nature à la priver du caractère d'association cultuelle.

1.3.2 Le respect de l'ordre public

Dans sa décision du 28 avril 2004, *Association cultuelle du Vajra Triomphant*, le Conseil d'Etat a suivi les conclusions du commissaire du gouvernement qui a proposé de retenir (en s'appuyant sur la décision du Conseil d'Etat du 3 mars 2003, *Ministre de l'intérieur c/ M. Rakhminov)*, une acception de la notion d'ordre public recouvrant "*non seulement, comme en matière de police générale, la sécurité publique, la tranquillité publique et la moralité publique mais aussi la prévention des activités pénalement sanctionnées*". Le commissaire du gouvernement a souligné que le respect de l'ordre public "*doit s'apprécier non pas eu égard à l'objet statutaire de l'association, mais eu égard à ses activités réelles ou aux activités qui, menées par ses membres, sont en rapport direct avec l'objet de l'association*".

Dans cette affaire, le Conseil d'Etat a considéré, en raison notamment de l'existence de plusieurs procédures pénales engagées pour des faits qui n'étaient pas indépendants de l'exercice des activités cultuelles et des liens étroits entre l'association en cause et les associations qui ont fait l'objet de condamnations pour des infractions graves et délibérées, que le préfet a pu, sans commettre d'erreur de droit, se fonder sur les troubles à l'ordre public pour refuser le bénéfice du statut d'association cultuelle à l'association en cause, sans porter atteinte à la liberté de conscience et de religion garantie par l'article 9 de la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'Homme et des libertés fondamentales.

1.3.3 La définition de la circonscription religieuse et la composition de l'association

Toute association cultuelle doit mentionner dans ses statuts les limites territoriales de la circonscription dans laquelle elle exercera ses activités (article 31 du décret du 16 mars 1906). La définition de la circonscription doit être suffisamment précise pour pouvoir vérifier que les personnes déclarées sur la liste des membres, prévue par ce même article 31, sont bien résidentes dans la circonscription religieuse ainsi déclarée. Elle peut toutefois s'étendre à la France entière.

L'article 19 de la loi du 9 décembre 1905 impose aux associations cultuelles un nombre de membres déterminé selon le nombre d'habitants de la commune où siège l'association (Cf. § 1.1.1). Les membres de l'association doivent être domiciliés ou résider dans la circonscription religieuse déclarée par l'association.

1.3.4 Les statuts

Les articles 5 à 9 de la loi du 1er juillet 1901 auxquels renvoie la loi du 9 décembre 1905 pour la constitution des associations cultuelles ne prévoient pas de disposition particulière quant au contenu des statuts, qui peuvent donc être rédigés en toute liberté. Cependant, si l'association veut bénéficier du régime juridique des associations cultuelles régies par les dispositions du titre IV de la loi du 9 décembre 1905, ses statuts doivent établir qu'elle répond aux caractéristiques de ces associations définies à l'article 19 de cette loi.

Les statuts doivent être rédigés en français et comporter des dispositions suffisamment précises et compréhensibles de nature à permettre d'assurer, à ses membres et aux tiers, les garanties qu'ils sont en droit d'attendre. Leur élaboration n'est pas une simple formalité mais doit résulter d'une réflexion sur l'objet, l'organisation, les règles de fonctionnement de l'association, la tenue des comptes, la dévolution de l'actif en cas de dissolution de l'association, etc.

1.4 Les ressources

1.4.1 Généralités

Comme toute association régulièrement déclarée, l'association cultuelle peut, conformément à l'article 6 de la loi du 1er juillet 1901, "*recevoir* [sans aucune autorisation] *des dons manuels et des dons d'établissements d'utilité publique, acquérir à titre onéreux, posséder et administrer, en dehors des subventions de l'Etat, des régions, des départements, des communes et de leurs établissements publics :*

1° Les cotisations de ses membres [non plafonnées] *ou les sommes au moyen desquelles ces cotisations ont été rédimées* [rachetées], *ces sommes ne pouvant être supérieures à 16 €* [cette limite a été fixée par le législateur pour éviter que les associations reçoivent des donations déguisées] ;
2° Le local destiné à l'administration de l'association et à la réunion de ses membres ;
3° Les immeubles strictement nécessaires à l'accomplissement du but qu'elle se propose."

L'article 19 de la loi du 9 décembre 1905 et l'article 33 du décret du 16 mars 1906 disposent que les associations cultuelles peuvent percevoir des cotisations, le produit des quêtes et collectes pour les frais du culte, des rétributions pour les cérémonies et services religieux, des libéralités testamentaires (legs) et entre vifs (donations).

Le dernier alinéa de l'article 19 de la loi du 9 décembre 1905 rappelle, en d'autres termes, la disposition de l'article 2 de la loi qui interdit toute subvention aux cultes : "*Elles* [les associations cultuelles] *ne pourront, sous quelque forme que ce soit, recevoir des subventions de l'Etat, des départements et des communes*". Toutefois, ce principe, énoncé en 1905, a été atténué par des dispositions législatives ultérieures qui y apportent des exceptions (cf. § 1.4.2.5.).

1.4.2 La nature des ressources

1.4.2.1 Les cotisations

Comme toute association, une association cultuelle peut demander à ses membres une cotisation dont elle fixe librement le montant.

1.4.2.2 Les dons manuels

Le don manuel est un don fait de la main à la main qui peut être de l'argent liquide mais aussi un chèque, un virement bancaire ou même un bien meuble (livres, meubles, etc.). Il se caractérise par une intention libérale de donner sans contrepartie. Il n'est généralement pas constaté par un acte notarié, contrairement à la donation. En 1901, le législateur n'avait pas expressément autorisé les associations simplement déclarées à recevoir des dons manuels même si, dans la pratique, ceux-ci étaient un mode de financement toléré par l'administration. C'est l'article 16 de la loi n°87-571 du 23 juillet 1987 sur le développement du mécénat qui a autorisé, de manière explicite, les associations simplement déclarées à recevoir des dons manuels (article 6 de la loi du 1er juillet 1901).

Le 7ème alinéa de l'article 19 de la loi du 9 décembre 1905 dispose que "les associations cultuelles peuvent recevoir le produit des quêtes ou des collectes destinées à couvrir les frais du culte" mais il ne prévoit aucune disposition particulière sur l'organisation de ces quêtes et le lieu où elles peuvent être organisées. Traditionnellement ces quêtes sont faites au sein de leurs lieux de culte auprès de leurs fidèles ou dans des espaces privés appartenant à l'association ou mis à sa disposition. Si une association cultuelle souhaite quêter sur la voie publique ou au domicile de particuliers, elle doit en obtenir l'autorisation selon les règles de droit commun précisées ci-dessous.

Aucune déclaration des dons manuels perçus n'est exigée.

- Quêtes sur la voie publique

La circulaire NOR/INT/D/87/00196C du 21 juillet 1987 relative aux appels à la générosité publique évoque toutes les formes que peut revêtir l'appel à la générosité publique : quêtes sur la voie publique, quêtes dans des lieux privés, quêtes au domicile de particuliers, mais aussi ventes de menus produits dans le cadre de kermesse, loteries, lotos, etc.. Toutes ces formes d'appel à la générosité publique sont soumises à une réglementation particulière qui est décrite dans cette circulaire.

La circulaire mentionne que <u>les quêtes sur la voie publique</u> sont interdites, sauf dérogation et autorisation accordée par l'autorité compétente sur demande de l'association qui envisage d'organiser la quête. Si la quête est organisée sur le territoire d'une seule commune, l'autorisation doit être demandée au maire, chargé de la police municipale (article L. 2212-2 du code général des collectivités territoriales). Lorsque la quête excède le territoire d'une commune, la demande doit être présentée au préfet du département concerné en vertu de ses pouvoirs de police générale (article L. 2215-1, 3° du même code).

Les appels à la générosité publique peuvent être organisés soit localement (au niveau communal ou intercommunal), soit dans le cadre d'une campagne nationale.

Chaque année, une circulaire fixe le calendrier des quêtes organisées dans le cadre d'une campagne nationale d'appel à la générosité publique. La circulaire NOR/IOC/D/09/28183V du 9 décembre 2009 fixe la liste et la date des journées nationales d'appel à la générosité publique pour l'année 2010 et rappelle, outre la réglementation propre aux appels à la générosité publique menés dans le cadre d'une campagne nationale, les conditions dans lesquelles sont autorisées les quêtes locales. Elle recommande de limiter les autorisations à des œuvres dont le champ d'action est communal et précise que ces quêtes doivent se dérouler sur une seule journée en dehors des dates retenues pour les appels à la générosité publique organisées sur le plan national. Elle rappelle que les personnes non habilitées à quêter peuvent être verbalisées par les services de police et déférées au parquet pour infraction à l'arrêté préfectoral portant interdiction générale de quêter sur la voie publique.

Les quêtes dans les lieux privés accessibles au public ne sont pas visées par l'interdiction de quêter sur la voie publique. En conséquence, les quêtes pratiquées dans ces locaux (lieux de culte, salles de réunion, sièges des associations, ...) sont organisées librement, sous la responsabilité civile et pénale des propriétaires des lieux et des organisateurs de la quête.

Les quêtes au domicile des particuliers sont interdites sauf autorisation expresse du maire de la commune concernée ou du préfet si la quête excède le territoire d'une seule commune. Les associations cultuelles tiennent de l'article 19 de la loi du 9 décembre 1905 le droit d'organiser des quêtes ou collectes pour les frais du culte. Si les quêtes ou collectes sont généralement organisées dans les lieux de culte, elles peuvent également être faites, sur rendez-vous, au domicile des fidèles.

- Contrôle des dons

Les dons manuels échappent à toute obligation de déclaration, tant pour le donataire que pour le donateur.

o Obligations particulières pour les associations recevant plus de 153 000 € de dons par an

Cependant, comme toute association, les associations cultuelles qui reçoivent plus de 153 000 € de dons par an sont soumises à l'obligation de nommer un commissaire aux comptes et un suppléant et à l'obligation d'assurer la publicité de leurs comptes annuels et du rapport du commissaire aux comptes (article 4-1 modifié de la loi n°87-571 du 23 juillet 1987 sur le développement du mécénat[1], décret n° 2007-644 du 30 avril 2007 fixant le montant des dons reçus à partir duquel les associations et les fondations sont soumises à certaines obligations, article L. 612-4 du code de commerce[2], article D 612-5 du code de commerce[3]).

---

[1] **Article 4-1 de la loi du 23 juillet 1987 (modifié par l'ordonnance n°2005-856 du 28 juillet 2005 - art. 7) :**
"Tout organisme bénéficiaire de dons de personnes physiques ou morales ouvrant droit, au bénéfice des donateurs, à un avantage fiscal au titre de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés, doit assurer, dans des conditions déterminées par décret en Conseil d'Etat, la publicité par tous moyens et la certification de ses comptes annuels au-dessus d'un montant de dons de 153 000 € par an.
Les dispositions de l'alinéa qui précède ne sont pas applicables aux associations et fondations. Lorsque le montant annuel des dons reçus excède un seuil fixé par décret, celles-ci sont soumises aux prescriptions de l'article L. 612-4 du code de commerce".

[2] **Article L. 612-4 du code de commerce** : *"Toute association ayant reçu annuellement des autorités administratives, au sens de l'article 1er de la loi du 12 avril 2000, ou des établissements publics à caractère industriel et commercial une ou plusieurs subventions dont le montant global dépasse un seuil fixé par décret, doit établir des comptes annuels comprenant un bilan, un compte de résultat et une annexe dont les modalités d'établissement sont fixées par décret. Ces associations doivent assurer, dans des conditions déterminées par décret en Conseil d'Etat, la publicité de leurs comptes annuels et du rapport du commissaire aux comptes.*
Ces mêmes associations sont tenues de nommer au moins un commissaire aux comptes et un suppléant."

En application du décret n° 2009-540 du 14 mai 2009, la publication des comptes annuels et du rapport du commissaire aux comptes visée à l'article L. 612-4 de code du commerce doit être effectuée sur le site Internet de la Direction de l'Information Légale et Administrative (DILA) dans les trois mois qui suivent l'approbation des comptes par l'organe délibérant statutaire.

L'arrêté du Premier ministre en date du 2 juin 2009 prévoit une transmission de ces documents à la direction des Journaux officiels, au format PDF exclusivement, via un formulaire d'enregistrement en ligne disponible sur le site de la Direction de l'Information Légale et Administrative (DILA).

o Contrôle de la Cour des comptes

L'article 20 de la loi de finances rectificative pour 2009 du 30 décembre 2009 (n° 2009-1674), modifiant l'article L. 111-8 du code des juridictions financières[4], a renforcé le contrôle des dons en permettant désormais à la Cour des comptes de vérifier la conformité entre les objectifs des organismes bénéficiant de dons ouvrant droit à un avantage fiscal et les dépenses financées par ces dons, lorsque leur montant excède un seuil fixé par décret. Les associations cultuelles sont ainsi susceptibles d'être contrôlées par la Cour des comptes dès lors qu'elles reçoivent un montant de dons supérieur à un seuil qui sera déterminé par décret. Ce dernier est en cours de préparation.

Aux termes de ces nouvelles dispositions, la Cour des comptes établit, en cas de non-conformité des dépenses financées par les dons au regard des objectifs de l'association, un rapport accompagné d'une déclaration explicite. Cette dernière est transmise au ministre chargé du budget et aux présidents des commissions des finances de l'Assemblée nationale et du Sénat et peut entraîner une suspension des avantages fiscaux. Cette procédure est prévue à l'article 1378 octies du code général des impôts.

La procédure de suspension des avantages fiscaux peut également s'appliquer en cas de refus de certification des comptes par le commissaire aux comptes nommé par l'organisme recevant des dons ouvrant droit à un avantage fiscal.

---

[3] **Article D 612-5 du code de commerce**: "*Le montant visé au premier alinéa de l'article L. 612-4 est fixé à 153 000 euros.*"

4 **L. 111-8 du code des juridictions financières**:

La Cour des comptes peut également exercer, dans des conditions fixées par décret en Conseil d'Etat, un ***contrôle du compte d'emploi des ressources collectées auprès du public****, dans le cadre de campagnes menées à l'échelon national par les organismes visés à l'article 3 de la loi n° 91-772 du 7 août 1991 relative au congé de représentation en faveur des associations et des mutuelles et au contrôle des comptes des organismes faisant appel à la générosité publique,* ***afin de vérifier la conformité des dépenses engagées par ces organismes aux objectifs poursuivis par l'appel à la générosité publique****.*

Ce contrôle peut comporter des vérifications auprès d'autres organismes qui reçoivent des organismes mentionnés au premier alinéa, sous quelque forme que ce soit, des ressources collectées dans le cadre de ces campagnes.

La Cour des comptes peut contrôler, dans des conditions fixées par un décret en Conseil d'Etat, ***la conformité entre les objectifs des organismes bénéficiant de dons ouvrant droit à un avantage fiscal et les dépenses financées par ces dons****, lorsque le montant annuel de ceux-ci excède un seuil fixé par un décret en Conseil d'Etat.*

Lorsque la Cour des comptes atteste, à l'issue du contrôle d'un organisme visé au présent article, de la non-conformité des dépenses engagées aux objectifs poursuivis par l'appel à la générosité publique ou de la non-conformité des dépenses financées par les dons ouvrant droit à un avantage fiscal aux objectifs de l'organisme, elle assortit son rapport d'une déclaration explicite en ce sens. Cette déclaration est transmise au ministre chargé du budget et aux présidents des commissions des finances de l'Assemblée nationale et du Sénat. Elle est rendue publique.

Les formes que prend la déclaration visée à l'alinéa précédent et les conditions de sa publicité sont précisées par décret.

1.4.2.3 Les libéralités

Les libéralités, qui ne doivent pas être confondues avec les dons manuels, sont soit des donations effectuées du vivant du donateur par acte notarié, soit des legs qui sont des dispositions testamentaires.

Comme indiqué ci-dessus, le législateur n'a donné la capacité à recevoir des libéralités qu'à certaines associations :

- les associations reconnues d'utilité publique ;
- les associations ayant pour but exclusif l'assistance, la bienfaisance, la recherche médicale ou scientifique (article 6, dernier alinéa, de la loi du 1er juillet 1901) ;
- les associations ayant pour objet exclusif l'exercice public d'un culte (article 19 de la loi du 9 décembre 1905).

Conformément aux dispositions de l'article 910 du code civil (modifié par la loi n° 2009-526 du 12 mai 2009), les libéralités sont acceptées librement par les associations ayant la capacité juridique à les recevoir.

Le préfet peut s'opposer à cette acceptation s'il constate que l'organisme légataire ou donataire ne satisfait pas aux conditions légales exigées pour avoir la capacité juridique à recevoir des libéralités ou qu'il n'est pas apte à utiliser la libéralité conformément à son objet statutaire (Cf. § 1.2).

1.4.2.4 Les apports

Toute association déclarée peut recevoir, lors de sa constitution ou au cours de son existence, des apports soit en numéraire, soit en biens meubles ou immeubles. Les notions d'apports et de libéralités ne se distinguent pas aisément. Cette distinction est pourtant essentielle car le régime juridique et fiscal des apports est sensiblement différent de celui des libéralités.

L'administration fiscale dispose du pouvoir de requalifier l'acte d'apport si elle estime qu'il s'agit d'une "donation déguisée". Elle peut considérer qu'elle est en présence d'un abus de droit lorsque l'acte d'apport est utilisé pour contourner l'incapacité qui frappe les associations simplement déclarées de recevoir des libéralités ou pour bénéficier d'avantages fiscaux, les droits et taxes étant plus élevés pour les libéralités que pour les apports.

Les différences entre les apports et les libéralités sont les suivantes :

- si la libéralité est un acte gratuit, accompli dans l'intérêt d'autrui avec désintéressement, l'apport d'un bien est un acte onéreux accompagné d'une contrepartie qui peut être matérielle mais aussi morale ;
- toutes les associations peuvent recevoir des apports, mais toutes ne peuvent pas recevoir des libéralités ;
- l'apport peut donner lieu à reprise, au contraire de la donation qui est un acte irrévocable (article 894 du code civil) sauf pour cause d'inexécution des conditions sous lesquelles elle aura été faite, pour cause d'ingratitude, et pour cause de survenance d'enfants (article 953 du code civil) ;
- l'apport n'est soumis à aucun contrôle d'une autorité de tutelle, contrairement aux libéralités qui doivent faire l'objet d'une déclaration auprès du préfet ;

- seuls les apports immobiliers doivent faire l'objet, obligatoirement, d'un acte notarié alors que toutes les libéralités (donations et legs), à l'exception des legs par testament olographe, doivent être passées par un acte authentique devant notaire (les dons manuels étant quant à eux dépourvus de tout formalisme) ;
- les associations cultuelles sont soumises aux droits d'enregistrement et aux taxes de publicité foncière pour les apports qu'elles reçoivent (articles 809 et 810 du CGI) alors qu'elles sont exonérées des doits de mutation à titre gratuit pour les libéralités qui leur sont consenties (article 757 et 795 du CGI).

Les **apports de biens immeubles** à une association ne sont admis que dans la mesure où ceux-ci sont strictement nécessaires à l'accomplissement du but que l'association se propose (article 6 de la loi du 1er juillet 1901). Ils doivent être constatés dans un acte authentique (acte notarié) pour pouvoir être publiés à la conservation des hypothèques. Conformément à l'article 5 (5ème et 7ème alinéas) de la loi du 1er juillet 1901 et aux dispositions des articles 2, 3 et 6 du décret du 16 août 1901 pris pour l'exécution de cette loi, ils doivent également être portés à la connaissance de l'autorité préfectorale et être transcrits sur le registre tenu au siège de l'association sur lequel sont mentionnés les modifications statutaires et tout changement survenu dans l'administration de l'association.

L'article 15 du décret du 16 août 1901 fait mention de la reprise des apports. Mais cette reprise n'est pas de droit : elle peut tout d'abord résulter des statuts de l'association mais aussi de l'acte d'apport lui-même. A défaut de mention spéciale, aucune reprise ne sera possible pour l'apporteur (Cass. Ch. Com., 4 novembre 1982, *SN REPAL*).

L'absence de mention d'un droit de reprise de l'apporteur peut être un indice de son intention libérale mais le fait pour l'apporteur de renoncer à son droit de reprise n'implique pas pour autant que l'acte d'apport doit être considéré comme une donation de l'immeuble. Lorsqu'il n'y a pas de droit de reprise, le juge vérifie si l'acte d'apport est réalisé avec ou sans intention libérale. Ainsi le juge civil a pu considérer que l'apport à une association simplement déclarée d'un bien immobilier acquis dans le cadre d'une succession ne pouvait s'analyser comme une "donation déguisée" du fait que l'auteur de l'apport a recherché avant tout à satisfaire la volonté du testateur et que cet apport excluait l'intention libérale (Cass. 1re civ., 1er mars 1988, *M. de Bausset-Roquefort Duchaine d'Arbaud c/ Association organisme de gestion de l'école N.D. de Bretauche)*.

Dans un autre arrêt, le juge a considéré que la satisfaction morale d'encourager financièrement une œuvre dont on partage la vocation et l'investissement personnel au sein de la communauté relève par essence de l'idée de gratuité, donc de don (CA Rouen, 10 octobre 2007, *Association "Communauté des Béthélites"*).

1.4.2.5 Les subventions

En vertu des dispositions de l'article 2 de la loi de 1905[5], les associations cultuelles ne peuvent recevoir aucune subvention publique sauf dans les cas limitativement prévus par la loi. Les exceptions au principe interdisant tout subventionnement aux cultes concernent :

- les dépenses relatives aux services d'aumônerie destinées à assurer le libre exercice des cultes dans les établissements publics tels que lycées, collèges, écoles, hospices, asiles et prisons (article 2 de la loi du 9 décembre 1905) ;

[5] Article 2 de la loi du 9 décembre 1905 : "*La République ne reconnaît, ne salarie ni ne subventionne aucun culte. En conséquence, seront supprimées des budgets de l'Etat, des départements et des communes, toutes dépenses relatives à l'exercice des cultes*".

- les dépenses nécessaires à l'entretien et à la conservation des édifices du culte dont la propriété leur a été reconnue en 1905 (article 13 de la loi du 9 décembre 1905) ;
- les dépenses de réparation des édifices du culte appartenant aux associations cultuelles régies par le titre IV de la loi du 9 décembre 1905 (article 19 modifié par l'article 2 de la loi du 25 décembre 1942).

Ainsi le juge a prononcé l'annulation, pour violation des dispositions de l'article 2 de la loi du 9 décembre 1905, des délibérations de conseils municipaux mettant à la charge de la commune le financement de la formation d'un séminariste (CE, 13 mars 1953, *Ville de Saumur*), les dépenses relatives à l'acquisition d'un ensemble immobilier pour en faire un lieu de culte (TA Grenoble, 31 décembre 1991, *Fourel*), la dépense relative aux installations techniques nécessaires à la célébration de la messe papale (TA Chalons-en-Champagne, 18 Juin 1996, *Association. Agir et Côme*), la totalité des dépenses d'électricité d'une église sans se limiter aux seules dépenses nécessaires à son entretien et à sa conservation (CAA Nancy, 5 juin 2003, *Commune de Montaulin*).

En revanche, le Conseil d'Etat a considéré que la décision de faire ériger une statue représentant le cardinal Liénard, archevêque de Lille sur le parvis de la cathédrale de Lille et de conclure le marché correspondant avec l'artiste ne saurait être regardée comme une décision présentant le caractère d'une subvention à l'association diocésaine de Lille, que cette opération revêtait un caractère d'intérêt communal compte tenu l'ensemble des activités exercées et du rôle joué par le cardinal et que l'article 2 de la loi du 9 décembre 1905 ne fait nullement obstacle à ce que la ville de Lille commémore le souvenir de cette personnalité qui était également une personnalité locale (CE, 25 novembre 1988, Dubois).

Les questions relatives aux subventions allouées pour des opérations concernant l'immobilier cultuel font l'objet d'un développement particulier dans la circulaire NOR/IOC/D/09/10906/C du 25 mai 2009 relative aux édifices du culte (paragraphes 2, 4 et 5).

1.4.2.6 Les emprunts

En vertu des dispositions des articles L.2252-4 et L.3231-5 du code général des collectivités territoriales (CGCT), les communes et départements "peuvent garantir les emprunts contractés pour financer, dans les agglomérations en voie de développement, la construction, par des groupements locaux ou par des associations cultuelles, d'édifices répondant à des besoins collectifs de caractère religieux".

La notion « d'agglomération en voie de développement » doit être entendue comme étant une zone urbanisée comprenant au moins 2000 habitants (selon la définition de l'INSEE) et dont la population augmente de manière significative.

1.4.3 L'emploi des ressources

La loi du 9 décembre 1905 impose aux associations cultuelles des règles précises quant à la tenue de leurs comptes (tenue de l'état de leurs recettes et dépenses, établissement du compte financier annuel, état inventorié des biens meubles et immeubles) et à l'utilisation de leurs ressources.

Elle prévoit un contrôle financier par l'inspection générale des finances et la direction générale des finances publiques (article 21) et des obligations de transparence financière, avec la présentation annuelle des "actes de gestion financière et d'administration légale des biens accomplis par les directeurs ou administrateurs", pour approbation, à l'assemblée générale des membres de l'association (article 19).

En application de l'avant-dernier alinéa de l'article 19, les associations cultuelles ne peuvent verser, le surplus de leurs recettes qu'à des "associations constituées pour le même objet", c'est-à-dire qu'à des associations cultuelles.

En vertu des dispositions de l'article 22 de la loi, les associations peuvent employer leurs ressources disponibles à la constitution de fonds de réserve pour assurer les frais et l'entretien du culte.

1.5 La rémunération des dirigeants

L'article 6 de la loi de finances pour 2002 a introduit une mesure visant à permettre aux organismes sans but lucratif de bénéficier de l'exonération de la taxe sur la valeur ajoutée prévue par l'article 261 du code général des impôts tout en rémunérant leurs dirigeants sans que cela remette en cause le caractère désintéressé de leur gestion. Toutefois, cet avantage ne leur est consenti que s'ils disposent d'un niveau de ressources important. Les conditions imposées par l'article 261-7-1° impliquent qu'ils aient des ressources supérieures à 200 000 euros pour rémunérer un dirigeant, à 500 000 euros pour rémunérer deux dirigeants et à 1 000 000 d'euros pour rémunérer trois dirigeants.

L'application de cette disposition pourrait empêcher de nombreuses associations cultuelles qui ont un niveau de ressources inférieur à 200 000 euros de rémunérer leurs ministres du culte alors qu'en application de l'article 18 susmentionné de la loi du 9 décembre 1905, les frais de l'exercice public du culte mis à la charge des associations cultuelles comprennent nécessairement la rémunération des ministres du culte et que ces derniers exercent le plus souvent leurs fonctions à temps plein et ne disposent pas d'autres ressources.

Le principe fixé par l'article 1er de la loi du 9 décembre 1905, selon lequel « la République garantit le libre exercice des cultes », implique qu'aucune disposition législative ne doit avoir pour effet d'empêcher les conditions matérielles permettant aux cultes de s'exercer librement, en particulier par la rémunération des ministres des cultes exerçant leurs fonctions au sein d'une association cultuelle.

Compte tenu de la spécificité des associations cultuelles, il est admis que la rémunération de ministres du culte, qui peuvent être dirigeants de l'association cultuelle au sein de laquelle ils exercent leur ministère, n'est pas contraire au principe de gestion désintéressée tel que défini par l'article 261-7-1°d du code général des impôts dès lors que ces rémunérations présentent un caractère normal et sont la contrepartie des tâches effectivement accomplies dans le cadre de leur ministère par les ministres du culte qui les perçoivent.

1.6 Les dispositions fiscales

Les questions relatives à la fiscalité sur les biens immobiliers (taxe foncière, taxe d'habitation, taxe locale d'équipement) ont font l'objet d'une étude détaillée dans la circulaire NOR/IOC/D/09/10906/C du 25 mai 2009 relative aux édifices du culte (paragraphe 7) et ne sont donc pas reprises dans la présente instruction.

Pour mémoire, les associations cultuelles sont exonérées :
- de la taxe foncière (article 1382 du CGI) pour les locaux affectés à l'exercice du culte,
- de la taxe d'habitation (article 1407 du CGI) pour les locaux affectés à l'exercice public du culte et qui ne sont pas utilisés pour un usage privatif,
- de la taxe sur les transferts de biens mobiliers (article 1039 du CGI). En revanche, les transferts de biens immobiliers sont soumis à un droit fixe de 25 € (article 1020 du CGI),
- de la taxe locale d'équipement (article 1585 C du CGI et article 317 bis de l'annexe II au même code).

Ne sont donc traitées dans ce paragraphe que les questions relatives aux dispositions fiscales prévues aux articles 200 et 238 bis du CGI, aux droits de mutation à titre gratuit (articles 757 et 795 du CGI). Cette présentation a pour objet de fournir quelques points de repère utiles concernant la fiscalité applicable aux associations cultuelles et n'a pas pour vocation à se substituer aux instructions de l'administration fiscale compétente en la matière.

1.6.1 Réductions d'impôts sur les dons manuels (articles 200 et 238 bis du CGI)

Les associations cultuelles font partie des organismes pouvant recevoir des dons ouvrant droit aux réductions d'impôts mentionnées aux articles 200 et 238 bis du CGI. A ce titre, l'administration fiscale peut être amenée à vérifier si l'association bénéficiaire des dons a bien les caractéristiques d'une association cultuelle lui permettant de délivrer des reçus fiscaux et peut solliciter, à cette occasion, l'avis de l'autorité préfectorale.

Pour être certaine de pouvoir bénéficier de pouvoir délivrer des reçus fiscaux, l'association peut utiliser la procédure dite de "rescrit fiscal" ou la procédure du "rescrit administratif" mentionnées au paragraphe 1.2 de la présente circulaire.

1.6.2 Droits de mutation à titre gratuit (article 757 et article 795 du CGI)

En vertu des dispositions de l'article 757 du CGI[6], les **dons manuels** consentis aux organismes d'intérêt général mentionnés à l'article 200 du même code sont exonérés des droits de mutation à titre gratuit.

L'instruction fiscale n° 16 du 25 janvier 2005 (BOI n° 7 G-1-05) apporte des précisions sur le champ d'application de cette exonération. Elle concerne l'ensemble des organismes mentionnés à l'article 200 du CGI, notamment les associations cultuelles, les associations inscrites de droit local et les établissements publics des cultes reconnus d'Alsace-Moselle.

---

[6] Article 757 du CGI : *"Les actes renfermant soit la déclaration par le donataire ou ses représentants, soit la reconnaissance judiciaire d'un don manuel, sont sujets au droit de donation.*
La même règle s'applique lorsque le donataire révèle un don manuel à l'administration fiscale.
Ces dispositions ne s'appliquent pas aux dons manuels consentis aux organismes d'intérêt général mentionnés à l'article 200."

Pour sa part, l'article 795-10° du code général des impôts[7] exonère de droits de mutation à titre gratuit **les dons et legs** faits aux associations cultuelles, aux unions d'associations cultuelles, aux congrégations autorisées. Cette exonération s'applique également aux établissements publics du culte et aux associations cultuelles inscrites de droit local d'Alsace-Moselle.

La décision préfectorale quant à la capacité juridique de l'organisme à recevoir des libéralités, prise dans le cadre de la procédure de déclaration d'une libéralité ou la décision préfectorale prise dans le cadre de la procédure du "rescrit administratif", s'impose à l'administration fiscale.

Elle comporte, s'agissant du rescrit, la mention de sa durée d'effet de cinq ans et elle indique que cette durée de validité est conditionnée par le respect continu pendant ces cinq ans des conditions constatées par l'administration à la date de sa décision de rescrit.

Lorsque l'association bénéficiaire d'une libéralité n'a pas, au préalable, interrogé le préfet sur sa capacité juridique à recevoir des libéralités, les services fiscaux l'invitent à déclarer la libéralité auprès du préfet.

Lorsque l'administration fiscale a connaissance, au cours des cinq années de validité du rescrit administratif ou consécutivement à la décision de non-opposition à l'acceptation d'une libéralité, d'éléments permettant d'établir que l'association ne remplit plus les conditions requises pour être qualifiée d'association cultuelle, elle les communique au préfet. Les services de la préfecture peuvent disposer d'autres éléments conduisant au même constat.

Dans les deux cas, le préfet en informe l'association par lettre recommandée avec demande d'avis de réception et l'invite à présenter ses observations sous quinze jours. Le cas échéant, le préfet notifie à l'association que la décision préfectorale prise dans le cadre du rescrit administratif ou dans le cadre d'une déclaration de libéralité cesse de produire ses effets à compter de la date de cette notification. Cette décision doit être motivée en droit et en fait et préciser les voies et délais de recours.

1.6.3 Impôts commerciaux (IS, CET, TVA)

Les associations cultuelles font partie des "organismes sans but lucratif" (OSBL) qui ne sont pas soumis aux impôts commerciaux (impôts sur les sociétés, contribution économique territoriale, taxe sur la valeur ajoutée). Seul l'exercice d'une activité lucrative peut remettre en question le bénéfice de cette exonération. L'instruction fiscale n°208 du 18 décembre 2006, publiée au bulletin officiel des impôts sous la référence 4 H-5-06, qui définit le régime fiscal applicable aux "organismes sans but lucratif" précise les critères d'appréciation de la "non-lucrativité" : la gestion des OSBL doit être désintéressée et leurs activités ne doivent pas concurrencer celles du secteur commercial (dit secteur lucratif).

---

[7] Article 795 du CGI : " *Sont exonérés des droits de mutation à titre gratuit : ... 10° Les dons et legs faits aux associations cultuelles, aux unions d'associations cultuelles et aux congrégations autorisées ;...* "

Comme l'a précisé le Conseil d'Etat dans son avis d'assemblée du 24 octobre 1997, *Association locale pour le culte des témoins de Jéhovah de Riom*, une association cultuelle qui a pour objet exclusif l'exercice d'un culte (organisation de cérémonies cultuelles mais aussi d'activités en relation avec cet objet telles que "l'acquisition, la location, la construction, l'aménagement et l'entretien des édifices servant au culte ainsi que l'entretien et la formation des ministres et autres personnes concourant à l'exercice du culte") peut aussi exercer des activités se rattachant directement à l'exercice du culte et présentant un caractère strictement accessoire (cf. § 1.3.1).

Les associations cultuelles dont les activités sont liées à l'exercice du culte remplissent, en principe, le premier critère de "non-lucrativité" relatif à la gestion désintéressée (cf. § 1.5 de la présente circulaire). Pour satisfaire au second critère, elles ne doivent pas faire concurrence à des organismes du secteur lucratif ou, à défaut, elles doivent exercer leurs activités dans des conditions différentes de celles d'une entreprise commerciale.

Celles qui exerceraient, au titre de leurs activités strictement accessoires, des activités dont le caractère serait considéré "lucratif", seraient soumises aux impôts commerciaux conformément aux dispositions de l'article 206-1 du code général des impôts et aux dispositions prévues par l'instruction fiscale du 18 décembre 2006 précitée. Si les services fiscaux considèrent que certaines activités ne sont pas directement rattachées à l'exercice du culte et/ou que les activités présentent un caractère lucratif et ne sont plus exercées à titre strictement accessoire, ils en avisent immédiatement les services préfectoraux compétents. L'association ne peut dès lors bénéficier des avantages liés au statut d'association cultuelle.

En outre, les associations cultuelles peuvent bénéficier de l'exonération de TVA et de l'impôt sur les sociétés au titre de leurs recettes réalisées à l'occasion de six manifestations de soutien organisés dans l'année à leur profit exclusif (articles 261-7-1° c et 207-1-5° bis du CGI).

2 Les associations à objet mixte régies par la loi du 1er juillet 1901

La loi du 2 janvier 1907 concernant l'exercice public des cultes prévoit, en son article 4, que "*l'exercice public du culte peut être assuré tant au moyen d'associations régies par la loi du 1er juillet 1901 que par voie de réunions tenues sur initiatives individuelles*". Si une association déclare dans ses statuts avoir un objet cultuel et ne demande pas à bénéficier du régime applicable aux associations cultuelles prévu par le titre IV de la loi du 9 décembre 1905, c'est généralement parce qu'elle exerce des activités cultuelles mais aussi des activités caritatives, culturelles, de bienfaisance ou de toute autre nature qui ne lui permettent pas l'accès à ce régime. Ces associations dites "associations à objet mixte" restent placées sous le régime de la loi du 1er juillet 1901.

2.1 La composition, l'objet et les activités des associations à objet mixte

Les associations exerçant un culte à titre non exclusif sont soumises aux seules dispositions de la loi du 1er juillet 1901 et n'ont donc pas à satisfaire aux obligations imposées par la loi du 9 décembre 1905 en ce qui concerne la composition, l'objet et l'étendue de leurs activités. Si elles veulent bénéficier des avantages accordés aux associations cultuelles (capacité à recevoir des libéralités, exonérations fiscales, ...), elles doivent scinder leurs activités et créer deux associations : une association cultuelle qui aura exclusivement pour objet l'exercice du culte et une association régie par la loi du 1er juillet 1901 qui portera les activités culturelles, sociales, caritatives, etc. et qui pourra recevoir des subventions publiques.

2.2 Leurs ressources

2.2.1 Les dons manuels, les apports et l'appel à la générosité publique

La différence essentielle entre les associations ayant un objet exclusivement cultuel et les associations régies par la loi du 1er juillet 1901 ayant un objet partiellement cultuel porte sur le fait que ces dernières n'ont pas la capacité à recevoir des libéralités. C'est ce qu'on appelle parfois la "petite capacité" alors que les associations cultuelles bénéficient de la "grande capacité".

Les associations régies par la loi du 1er juillet 1901 qui exercent des activités cultuelles à titre non exclusif peuvent recevoir des cotisations, des dons manuels (voir § 1.4.2.2) et des apports en numéraire, des apports mobiliers et immobiliers (voir § 1.4.2.4).

Elles peuvent faire appel à la générosité publique soit localement, soit dans le cadre d'une campagne nationale si l'œuvre poursuivie fait partie des œuvres énoncées à l'article 3 de la loi n° 91-772 du 7 août 1991. Cet article dispose que "*les organismes qui, afin de soutenir une cause scientifique, sociale, familiale, humanitaire, philanthropique, éducative, sportive, culturelle ou concourant à la défense de l'environnement, souhaitent faire appel à la générosité publique dans le cadre d'une campagne menée à l'échelon national soit sur la voie publique, soit par l'utilisation de moyens de communication, sont tenus d'en faire la déclaration préalable auprès de la préfecture du département de leur siège social*".

La circulaire NOR/INT/A/99/00225/C du 16 novembre 1999 précise les modalités d'application de ces dispositions concernant notamment le champ d'application de la loi, l'obligation de déclaration préalable, l'établissement du compte d'emploi des ressources collectées auprès du public ainsi que le contrôle de la Cour des comptes. Afin d'assurer la transparence financière vis-à-vis des tiers, une procédure de contrôle des fonds collectés a été mise en place selon les modalités décrites au paragraphe 2 de cette circulaire. Le préfet doit ainsi transmettre systématiquement les déclarations de campagne nationale à la Cour des comptes ou à l'inspection générale des affaires sociales (IGAS) pour les organismes relevant de la compétence du ministère du travail, des relations sociales et de la solidarité.

Le préfet doit également adresser au ministère de l'intérieur, de l'outre-mer et des collectivités territoriales (DLPAJ/SDLP/Bureau des associations et fondations), ainsi qu'au ministère de tutelle intéressé, la liste annuelle des organismes du département ayant fait appel à la générosité publique.

L'article 20 de la loi de finances rectificative pour 2009 du 30 décembre 2009 (n° 2009-1674), modifiant l'article L. 111-8 du code des juridictions financières[8], a renforcé le contrôle des dons en permettant désormais à la Cour des comptes de vérifier la conformité entre les objectifs des organismes bénéficiant de dons ouvrant droit à un avantage fiscal et les dépenses financées par ces dons, lorsque leur montant excède un seuil fixé par décret.

---

8 L. 111-8 du code des juridictions financières :
« La Cour des comptes peut contrôler, dans des conditions fixées par un décret en Conseil d'Etat, la conformité entre les objectifs des organismes bénéficiant de dons ouvrant droit à un avantage fiscal et les dépenses financées par ces dons, lorsque le montant annuel de ceux-ci excède un seuil fixé par un décret en Conseil d'Etat.
« Lorsque la Cour des comptes atteste, à l'issue du contrôle d'un organisme visé au présent article, de la non-conformité des dépenses engagées aux objectifs poursuivis par l'appel à la générosité publique ou de la non-conformité des dépenses financées par les dons ouvrant droit à un avantage fiscal aux objectifs de l'organisme, elle assortit son rapport d'une déclaration explicite en ce sens. Cette déclaration est transmise au ministre chargé du budget et aux présidents des commissions des finances de l'Assemblée nationale et du Sénat. Elle est rendue publique.
« Les formes que prend la déclaration visée à l'alinéa précédent et les conditions de sa publicité sont précisées par décret. »

Le contrôle de la Cour des comptes est ainsi étendu à toute association qui délivre des reçus fiscaux à ses donateurs aux fins de bénéficier des réductions d'impôts prévues aux articles 200 et 238 bis du CGI, dès lors que le montant de dons reçus annuellement excède un seuil fixé par décret. Le décret fixant ce seuil est en cours de préparation.

Aux termes de l'article L. 111-8 du code des juridictions financières, la Cour des comptes établit, en cas de non-conformité des dépenses financées par les dons au regard des objectifs de l'association, un rapport accompagné d'une déclaration explicite. Cette dernière est transmise au ministre chargé du budget et aux présidents des commissions des finances de l'Assemblée nationale et du Sénat et peut entraîner une suspension des avantages fiscaux (cf. paragraphe 1.4.2.2).

2.2.2 Les subventions

Les associations exerçant un culte sous le régime de la loi du 1er juillet 1901 sont privées de l'accès aux subventions publiques du fait qu'une part de leurs activités est liée à l'exercice du culte. Ainsi, le Conseil d'Etat a annulé une délibération d'un conseil municipal accordant une subvention à une association à objet mixte au motif que cette dernière a notamment pour but de réunir ses membres pour la pratique en commun et l'étude de la religion hindoue, que seules sont admises au sein de l'association les personnes qui professent l'hindouisme et qu'en cas de dissolution de l'association, il est prévu que les fonds recueillis par elle seront offerts en donation à d'autres temples hindous (CE, 9 octobre 1992, *Commune de Saint-Louis*).

2.3 Les dispositions fiscales

Même si au cours des dernières années les différences observées entre les dispositions fiscales applicables aux associations régies par la loi de 1901 et celles concernant les associations cultuelles régies par la loi du 9 décembre 1905 se sont atténuées, il n'en demeure pas moins que les associations qui exercent un culte mais aussi des activités annexes et qui peuvent être soumises aux impôts commerciaux si ces activités annexes sont lucratives, sont dans une situation fiscale moins favorable que celle des associations cultuelles.

2.3.1 Impôts commerciaux (IS, CET, TVA)

Les associations régies par la loi du 1er juillet 1901 peuvent être soumises aux impôts commerciaux sur tout ou partie de leurs activités lorsqu'elles se livrent à des opérations à caractère lucratif (cf. § 1.6.3).

Le caractère lucratif est apprécié par les services fiscaux et dépend notamment :
- des conditions de rémunération des dirigeants de l'association[9] ;
- de l'emploi des bénéfices éventuels ;
- de l'existence ou non d'une concurrence avec des entreprises à but lucratif.

[9] Il est à noter que les dispositions relatives à la rémunération des dirigeants des associations cultuelles (cf. § 1.5.) ne sont pas applicables aux associations régies par la loi du 1er juillet 1901

Lorsqu'une association exerce à la fois des activités à caractère lucratif et des activités à caractère non lucratif, elle est soumise aux impôts commerciaux pour l'ensemble de ses activités. Toutefois, une association dont les activités non lucratives sont prépondérantes peut regrouper ses activités lucratives accessoires au sein d'un secteur distinct (dit secteur lucratif), qui sera seul soumis aux impôts commerciaux.

Cela étant, les associations redevables de la TVA mais dont le chiffre d'affaires est peu important bénéficient du régime général de franchise prévu par les articles 293 B et suivants du CGI.

Enfin, les associations peuvent bénéficier de l'exonération de TVA et de l'impôt sur les sociétés au titre de leurs recettes réalisées à l'occasion de six manifestations de bienfaisance ou de soutien organisés dans l'année à leur profit exclusif indépendamment du montant des recettes commerciales réalisées (articles 261-7-1° c et 207-1-5° bis du CGI).

Le détail des règles déterminant la situation des associations en matière d'impôts commerciaux est énoncé dans l'instruction fiscale 4 H-5-06 précitée. Les associations souhaitant s'assurer des dispositions qui leur sont applicables peuvent saisir la direction départementale des finances publiques dans le cadre de la procédure de rescrit fiscal décrite au § 1.2.

2.3.2 Réductions d'impôts sur les dons manuels (articles 200 et 238 bis du CGI)

Pour ouvrir droit aux réductions d'impôt prévues aux articles 200 et 238 bis du CGI, les dons doivent être effectués au profit des associations ou organismes mentionnés par ces deux articles.

Sont notamment concernés :

- *"les associations cultuelles et de bienfaisance, ainsi que les établissements publics des cultes reconnus d'Alsace-Moselle"* (article 200-1-e du CGI)
- " *...les associations cultuelles ou de bienfaisance et les établissements publics des cultes reconnus d'Alsace-Moselle ...*" (article 238 bis-1-b du CGI)
- "<u>les œuvres ou organismes d'intérêt général</u> *ayant un caractère philanthropique, éducatif, scientifique, social, humanitaire, sportif, familial, culturel, ou concourant à la mise en valeur du patrimoine artistique, notamment à travers les souscriptions ouvertes pour financer l'achat d'objets ou d'œuvres d'art destinés à rejoindre les collections d'un musée de France accessibles au public, à la défense de l'environnement naturel ou à la diffusion de la culture, de la langue et des connaissances scientifiques françaises*" (article 200-1 du CGI)
- "*<u>les œuvres ou organismes d'intérêt général</u> 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 où 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 universitaire, d'une fondation partenariale mentionnées respectivement aux articles L. 719-12 et L. 719-13 du code de l'éducation ou d'une fondation d'entreprise*" (article 238 bis du CGI).

L'instruction fiscale n°112 du 13 juillet 2004 publiée au bulletin officiel des impôts sous la référence 4 C-5-04 précise les modalités d'application de cette réduction d'impôt.

Pour savoir si les dons réalisés à son profit ouvrent droit aux réductions d'impôt prévues aux articles article 200-1-b et 238 bis-1-a du CGI, une association régie par la loi du 1er juillet 1901 qui exerce partiellement un culte peut saisir la direction départementale des finances publiques dans le cadre de la procédure de rescrit fiscal décrite au § 1.2.

2.3.3 Droits de mutation à titre gratuit (article 757 du CGI et article 795)

Les associations régies par la loi du 1er juillet 1901 qui exercent des activités cultuelles à titre non exclusif ne font pas partie des organismes bénéficiant des exonérations prévues par les articles 757 et 795 du code général des impôts.

3 L'exercice des cultes dans le Bas-Rhin, le Haut-Rhin et la Moselle

Le maintien du régime de droit local en Alsace-Moselle se traduit par la coexistence de deux régimes cultuels, celui encadrant l'exercice des quatre cultes reconnus - le culte catholique, les deux cultes protestants (l'Eglise Protestante Réformée – EPRAL – et l'Eglise Protestante de la Confession d'Augsbourg – EPCAAL) ainsi que le culte israélite - et celui relatif aux cultes non reconnus.

3.1 Les cultes reconnus

Les organes de gestion des cultes reconnus sont les établissements publics du culte, établissements publics « sui generis » non rattachés à une collectivité territoriale, dont les salariés sont dans une situation de droit public et dont les décisions sont soumises au contrôle du juge administratif.

Pour le culte catholique, ces établissements publics sont les fabriques qui ont en charge, en application du décret du 30 décembre 1809, la gestion des intérêts matériels de la paroisse, c'est-à-dire les frais nécessaires aux célébrations, les salaires et charges sociales du personnel et les travaux de l'église et du presbytère. Les revenus de la fabrique comprennent le produit des biens, dons et legs ainsi que les subventions des communes. En application de l'article 92 du même décret[2], les communes qui, en toute hypothèse, ont la charge de fournir le presbytère, sont également tenues de participer au budget de la fabrique en cas d'insuffisance des ressources de cette dernière. Ces dépenses communales, de par leur caractère obligatoire, ouvrent droit au bénéfice du fonds de compensation de la TVA, quand elles sont afférentes à des travaux réalisés sur les édifices du culte.

Pour les deux cultes protestants, la compétence de gestion des intérêts matériels de la paroisse est exercée par le conseil presbytéral sous l'autorité du consistoire. A la différence de la fabrique catholique, ces établissements publics interviennent également dans la vie spirituelle de la paroisse : le décret du 26 mars 1852 relatif à l'organisation des cultes protestants leur donne, selon qu'ils appartiennent à l'Eglise Protestante Réformée ou à l'Eglise Protestante de la Confession d'Augsbourg, compétence décisionnelle ou consultative dans le processus de nomination des pasteurs.

L'établissement public dédié au culte israélite est le consistoire départemental. Il assure notamment l'administration et la police des synagogues en application de l'ordonnance du 25 mai 1844 et nomme le grand rabbin et les rabbins, ces nominations étant soumises à agrément gouvernemental respectivement par décret du Premier ministre et par arrêté du ministre de l'intérieur.

D'une manière générale, les établissements publics du culte peuvent, en application des dispositions de la loi du 2 janvier 1817 modifiée sur les donations et legs faits aux établissements ecclésiastiques, recevoir des libéralités dans des conditions définies par les deux derniers alinéas de l'article 910 du code civil.

Les dons faits aux établissements publics des cultes reconnus d'Alsace-Moselle ouvrent droit aux réductions d'impôt prévues aux articles 200 (200-1-e) et 238 bis (238 bis-1-b) du CGI.

3.2 Les cultes non reconnus

Sont regroupés sous le vocable « cultes non reconnus », les cultes autres que les quatre reconnus et pour lesquels, ni la loi du 1er juillet 1901, ni la loi du 9 décembre 1905 non introduites en Alsace-Moselle, ne sont applicables. Ces cultes s'organisent dans le cadre local du droit des associations (article 21 à 79-3 du code civil local) qui ne prévoit pas de statut associatif particulier pour l'exercice d'un culte. Le droit local soumet ces associations à une procédure d'inscription auprès du tribunal d'instance, à laquelle l'autorité administrative peut, dans certains cas, s'opposer. Dès lors qu'elles sont inscrites, elles jouissent de la pleine capacité juridique.

3.2.1 Le droit d'opposition administrative à l'inscription d'une association.

Avant l'intervention de la loi du 1er août 2003 relative au mécénat, aux associations et aux fondations, le préfet disposait de la possibilité de s'opposer à l'inscription d'une association poursuivant un « but politique, sociopolitique ou religieux » en application de l'article 61 du code civil local. Cependant, la jurisprudence, eu égard au respect du principe à valeur constitutionnelle de liberté d'association, avait restreint ce pouvoir d'opposition au seul cas de menace grave et imminente contre l'ordre public (CE, 25 juillet 1980, *Ministre de l'Intérieur c/ Eglise évangélique de Colmar).*

La loi du 1er août 2003 a modifié l'article 61 du code civil local en réservant le pouvoir d'opposition à l'inscription d'une association aux seuls cas où le but de celle-ci viserait à porter atteinte à la forme républicaine du Gouvernement ou serait contraire aux lois pénales réprimant les crimes et délits.

En réalité, compte tenu de ces motifs, le pouvoir d'opposition ne peut désormais qu'être difficilement mis en œuvre, le libellé des statuts des associations sollicitant leur inscription ne mentionnant pas, en principe, de telles activités illicites. Par ailleurs, l'existence de la procédure d'opposition n'est pas exclusive de la procédure de dissolution applicable aux associations inscrites de droit local dans les conditions de la loi du 12 juin 2001.

3.2.2 Les effets de l'acquisition de la pleine capacité juridique

Dès lors qu'elle est inscrite, une association acquiert la pleine capacité juridique lui permettant en particulier de recevoir des libéralités (donations et legs).

La différence avec les associations cultuelles constituées conformément aux articles 18 et 19 de la loi du 9 décembre 1905 réside essentiellement dans la possibilité qui est donnée aux associations de droit local de recevoir des collectivités publiques des subventions, quand bien même l'association poursuit un but religieux ; cette possibilité est ouverte dès lors que la subvention répond à un intérêt local et que la collectivité intervient dans le cadre de sa compétence.

D'autres formes d'aide sont possibles telles que la mise à disposition de locaux, de personnels ou de matériel ainsi que de terrains pour la construction de lieux de culte.

Les associations inscrites de droit local bénéficient des mêmes avantages fiscaux que ceux accordés aux associations cultuelles à condition que leur objet soit exclusivement cultuel.

L'article 1382-4 du Code général des impôts prévoit expressément que "les édifices affectés à l'exercice du culte qui, dans les départements du Bas-Rhin, du Haut-Rhin et de la Moselle, appartiennent à des associations ayant pour objet exclusif l'exercice d'un culte non reconnu sont exonérés de la taxe foncière sur les propriétés bâties".

*
******
*

Le rappel de ces dispositions, éclairées par la jurisprudence administrative et judiciaire a pour but de vous apporter toute aide utile dans le cadre des décisions que vous avez à prendre dans les domaines visés par la présente circulaire et de vous permettre de renseigner les maires et les associations sur le droit des associations exerçant un culte.

Vous voudrez bien signaler toutes les difficultés rencontrées dans l'application des dispositions contenues dans la présente circulaire à la direction des libertés publiques et des affaires juridiques (sous direction des libertés publiques - bureau central des cultes) et à la direction générale des finances publiques pour les questions relevant de sa compétence.

Pour le ministre de l'intérieur, de l'outre-mer
et des collectivités territoriales

Le directeur des libertés publiques
et des affaires juridiques

Laurent TOUVET

Pour le ministre de l'économie, de l'industrie
et de l'emploi

La Directrice

Marie-Christine LEPETIT