

LA RECONNAISSANCE DES CULTES RELIGIEUX EN FRANCE AU REGARD DE LA FISCALITÉ APPLICABLE

Alain Garay
Avocat à la Cour de Paris

Résumé: La loi française du 9 décembre 1905 concernant la séparation des Eglises et de l'Etat dispose que « *La République ne reconnaît, ne salarie ni ne subventionne aucun culte* ». L'absence de reconnaissance qui est d'ordre légale –et non sociale– signifie que la loi de 1905 a supprimé le système antérieur des cultes religieux d'ordre public ou des cultes publics. Cependant, la loi a institué une forme de reconnaissance publique, au sens juridique du terme, du régime de droit privé des « associations cultuelles ».

A défaut d'un système de financement public des cultes religieux (à l'exception de l'Alsace-Moselle et d'autres territoires de la République française), le régime fiscal des activités et des structures religieuses et cultuelles établit un véritable système étatique dérogatoire (exonérations et exemptions fiscales, par exemple) qui ne correspond pas à la perspective traditionnelle d'une République laïque au sein de laquelle la séparation entre les Eglises et l'Etat serait absolue.

Le régime fiscal des cultes religieux est aujourd'hui profondément marqué par les effets liés à la « reconnaissance administrative » et la jurisprudence des cours et des tribunaux. Par ailleurs, le contrôle administratif des activités cultuelles tire sa légitimité en raison des avantages ainsi concédés en matière fiscale. Au total, ce système présente une grande complexité que les présentations traditionnelles des relations entre les Eglises et l'Etat en terme de « modèles » ne permettent pas toujours de comprendre.

Plus que jamais il semble nécessaire de réfléchir à une révision des mécanismes complexes des formes de « reconnaissance administrative » afin de les simplifier, étude qui exige de l'expertise et de fait constitue un facteur d'incertitude.

Keywords: France, République laïque, religion, culte, séparation, reconnaissance, séparation, tutelle administrative, fiscalité, exonérations, dons et legs, mécénat, arme fiscale tactique

Resumen: En Francia, la ley de 9 de diciembre de 1905 concerniente la separación de las Iglesias con el Estado establece que “*La República no reconoce, no asalaria ni no subvenciona ningun culto*” (artículo 2). La ausencia de reconocimiento es básicamente de orden legal – y no social – en lo que la ley de 1905 ha suprimido el sistema anterior de cultos religiosos públicos o reconocidos por el Estado. Por lo tanto, dicha ley ha instituido el reconocimiento público, en el sentido jurídico del término, del régimen de derecho privado de las asociaciones llamadas “cultuales”.

Falta desde 1905 de un sistema de financiación pública de los cultos religiosos (excepto Alsace-Moselle y otros territorios de la República francesa), el régimen fiscal de las actividades y de las estructuras religiosas y culturales delinea un verdadero sistema estatal derogatorio (exoneraciones et exenciones concedidas, por ejemplo) que no corresponde a la tradicional perspectiva de una República laica en la cual la separación entre las Iglesias y el Estado sería absoluta.

El derecho fiscal de los cultos religiosos está hoy profundamente definido por los efectos del “reconocimiento administrativo” y la jurisprudencia de las cortes y tribunales. En consideración del régimen fiscal exoneratorio de ciertas actividades religiosas y culturales, se explica el balance que ofrece la legitimidad del control estatal bajo *in fine* a la eventual intervención de las cortes y tribunales. En total dicho sistema es de un gran complejidad que las tradicionales presentaciones de las relaciones Iglesias-Estado, en término de “modelos”, no permiten siempre aclarar.

Más que nunca parece necesario proceder a una revisión de los complejos mecanismos del “reconocimiento administrativo” para simplificarlo, asunto que exige pericia y por lo tanto suscita incertidumbres.

Palabras clave: Francia, República laica, religión, confesión religiosa, separación, reconocimiento, control administrativo de las entidades sin ánimo de lucro, fiscalidad, exenciones, donaciones y legados, mecenazgo, fiscalidad como instrumento táctico

SUMARIO: 1. Retour sur la notion de reconnaissance en droit français des cultes religieux.- 1.1. Considérations sur la reconnaissance « administrative » et non « légale » des structures cultuelles.- 1.2. La persistance de la question controversée du critère de la reconnaissance administrative et ses effets.- 1.3. Les dispositions fiscales spécifiques relatives aux structures et aux activités religieuses.- 2. Du recours aux mécanismes de la « tutelle administrative » aux subtils régimes relatifs aux dons et aux legs.- 2.1. Considérations générales.- 2.2. La distinction des deux régimes légaux relatifs à la générosité des fidèles,

vecteur de complexité et de reconnaissance administrative.- 2.2.1. La générosité dans le cadre du « mécénat » ouvrant droit à réduction d'impôts par les fidèles (articles 200 et 238 bis du Code général des impôts) : le système des « dons déductibles ».- 2.2.2. La générosité dans le cadre des dons et legs (dits « libéralités ») consentis par les fidèles : le système de la « déclaration préalable »

En France depuis la loi du 9 décembre 1905 concernant la séparation des Eglises et de l'Etat, « La République ne reconnaît, ne salarie ni ne subventionne aucun culte » (article 2). Dans l'esprit de nombreux français et d'observateurs étrangers cette donnée fondamentale traduit juridiquement le principe de séparation des Eglises et de l'Etat en France. En réalité, la situation reste bien plus complexe tant elle est subtile¹.

L'absence de reconnaissance est principalement d'ordre légale –et non sociale²– en ce que la loi de 1905 a abrogé le système des cultes religieux publics ou reconnus par la puissance publique. La philosophie politique de cette absence de « reconnaissance légale » a été ainsi mis en lumière par Emile Poulat : « Les Eglises, les religions sont libres *dans* l'Etat ; elles ne sont pas *de* l'Etat, ni au-dessus de l'Etat. Elles ne participent pas à la puissance publique et ne la légitiment pas (...) De son côté l'Etat reconnaît juridiquement le fait religieux, son existence et son droit à l'existence publique (...) »³ A défaut pour la République –de surcroît « laïque » depuis la Constitution de la IVème République de 1946– de reconnaître légalement un culte dont le statut serait de droit public, la loi de 1905 a cependant institué la reconnaissance publique du régime de droit privé des associations cultuelles. Et à défaut de budget public des cultes religieux, hors notamment en Alsace-Moselle, le régime fiscal des activités et des structures religieuses et cultuelles –religion et culte ne sont synonymes en droit français– dessine un véritable système dérogatoire à la perception traditionnelle d'une République laïque au sein de laquelle la séparation en question serait absolue⁴. Pour comprendre ces ques-

¹ A ce sujet, lire Emile Poulat in *Notre laïcité publique*, « *La France est une République laïque* » (Berg International Editeurs, Paris, 2003) en particulier les pages 129 à 147 sous le titre « Reconnaître ou ne pas reconnaître ». Voir également, le numéro n°129 de janvier-mars 2005 des Archives de sciences sociales des religions sous le titre « *La République ne reconnaît aucun culte* » ; Xavier Delsol, Alain Garay, Emmanuel Tawil, *Droit des cultes – Personnes, activités, biens et structures*, Dalloz Juris associations, Lyon, 2005, pp. 63-75

² Jean-Paul Willaime, 1905 et la pratique d'une laïcité de reconnaissance sociale des religions, in Archives de sciences sociales des religions, précité, pp. 67-82

³ Précité, p. 130

⁴ Alain Garay, *Financial and Taxation Issues Related to Religions*, Religious Studies Review, Anuario de Derecho Eclesiástico del Estado, vol. XXV (2009).

tions, il faut nous semble-t-il dépasser les perspectives traditionnelles en terme de présentations des « modèles » de relations entre les Eglises et l'Etat qui, d'une certaine façon, ne permettent pas d'appréhender la subtilité des variations ni la complexité des normes applicables qui au total dessinent des situations d'une redoutable technicité. Le cas du régime de « non reconnaissance des cultes » en est l'illustration.

1. RETOUR SUR LA NOTION DE RECONNAISSANCE EN DROIT FRANÇAIS DES CULTES RELIGIEUX

1.1. CONSIDÉRATIONS SUR LA RECONNAISSANCE « ADMINISTRATIVE » ET NON « LÉGALE » DES STRUCTURES CULTUELLES

Le « libéralisme laïque » s'il consacre la liberté des cultes porte en France la marque de l'intervention de l'Etat pour laquelle « *la fiscalité se présente très souvent comme un jeu subtil d'options* » (Maurice Cozian⁵). La subtilité des règles imposées par le pouvoir fiscal aux administrations est le résultat d'une évolution politique et historique qui aujourd'hui débouche sur un système fiscal des cultes technique, âpre et complexe.

La législation des cultes étant d'ordre libérale, les pratiques cultuelles, garanties par la Constitution, demeurent libres sous réserve de leur conformité à l'ordre public. Ce libéralisme est cependant tempéré par l'interprétation administrative et juridictionnelle des textes. Ainsi, par un Avis n° 346-040 du 14 novembre 1989, le Conseil d'État a précisé que « *Aucun groupement, quel qu'en 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 ; Il doit prendre la forme juridique qui répond à l'objet et à la nature de l'activité qu'il mène sur la base de ses statuts ; son choix qui, dans un régime de déclaration, n'est soumis au contrôle de l'administration qu'au moment où il sollicite l'autorisation d'accepter une libéralité entre vifs ou testamentaire ou lorsqu'il revendique le bénéfice des dispositions de l'article 238bis du Code général des impôts, est contrôlé par le juge qui, lorsqu'il est saisi, se prononce, dans chaque cas, sur sa nature juridique.*

Aux termes des dispositions de l'article 18 de la loi susvisée du 9 décembre 1905 : « *les associations formées pour subvenir aux frais, à l'entretien et à l'exer-*

Hanoi, vol. 1, n° 4, December 2007, p. 42. Du même auteur, lire *Les régimes fiscaux nationaux et leur influence sur les politiques religieuses*, in *Quelle « politique religieuse » en Europe et en Méditerranée ? Enjeux et perspectives*, Presses Université d'Aix-Marseille III, Collection Droit et Religions, 2004 pp. 45-67

⁵ *Les grands principes de la fiscalité des entreprises*, Litec, Paris, 1999, 4^e ed.

cice public d'un culte devront être constituées conformément aux dispositions des articles 5 et suivants du titre 1^{er} de la loi du 1^{er} juillet 1901", elles constituent ainsi une forme particulière d'associations déclarées ; en revanche, les congrégations religieuses régies par le titre III de la loi du 1^{er} juillet 1901, dont la capacité juridique est subordonnée à la reconnaissance légale, relèvent d'un régime dérogatoire et échappent aux règles posées par le titre 1^{er} de cette loi.

Il résulte de ce qui précède que tout groupement de personnes qui réunit un ensemble d'éléments de nature à caractériser une congrégation, tels que la soumission à des vœux et une vie en commun selon une règle approuvée par une autorité religieuse, ne peut que se placer sous le régime de la congrégation religieuse défini par le titre III de la loi du 1^{er} juillet 1901, et non sous le régime des associations régies par le titre 1^{er} de cette loi.

Dans le cas où un groupement religieux constitué sous forme d'association, conformément aux dispositions des articles 5 et suivants de la loi du 1^{er} juillet 1901, revendique le statut d'association culturelle, il doit, conformément aux dispositions de l'article 19 de cette loi, mener des activités ayant "exclusivement pour objet l'exercice d'un culte", 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.

La poursuite par une association qui s'est déclarée comme association culturelle d'activités n'ayant pas un tel objet, est de nature à l'exclure du bénéfice des dispositions du titre IV de la loi du 9 décembre 1905.

Le schéma d'organisation des activités culturelles obéit donc à des impératifs administratifs complexes pour lequel les choix statutaires entraînent d'importantes conséquences du point de vue du critère de grande capacité civile qui, à son tour, détermine les régimes fiscaux et sociaux applicables. L'aménagement républicain des régimes juridiques et associatifs des cultes obéit, en effet, à une logique bureaucratique et administrative qui fait le lit des rigueurs des règles fiscales et sociales⁶.

Dans l'ouvrage *Cultes et religions : impôts et charges sociales*, paru en 1991, on peut « apprendre que, au moins partiellement, la cinquième République est cléricale, qu'elle reconnaît et salarie des cultes, (...) admet des inégalités entre les religions⁷... ». Cette remarque caustique illustre, à sa façon, l'existence de règles dérogatoires à caractère fiscal dont bénéficient certains

⁶ Sur les questions, on renverra essentiellement à l'ouvrage complet et fouillé *Liberté religieuse et régimes des cultes en droit français*, Cerf, Paris, 2005.

⁷ Jean Gueydan, Xavier Delsol, Pascale Desjonquères, Les Éditions Juris-Service, Lyon ; voir Jean-Daniel Roque, *Égalité de droit et inégalités de fait entre les différents cultes en France*, Études théologiques et religieuses, 1998, 2, pp. 203-230.

cultes. Joël-Benoît d'Onorio dans sa communication *La crise de laïcité a cru déceler « un véritable droit ecclésiastique français » qui a pu « émerger de la législation et de la pratique républicaines » dont « les dispositions spéciales prévues par le Code général des impôts pour certaines opérations du patri-moine ecclésiastique⁸ ».*

1.2. LA PERSISTANCE DE LA QUESTION CONTROVERSÉE DU CRITÈRE DE LA RECONNAISSANCE ADMINISTRATIVE ET SES EFFETS

L'octroi des bénéfices fiscaux réservés aux associations culturelles et du statut légal des congrégations religieuses suscite l'une des questions administratives et juridiques les plus controversées. C'est notamment à ce titre que le professeur Jean-Pierre Machelon a été chargé le 20 octobre 2005 par Nicolas Sarkozy, ministre de l'intérieur et des cultes, de présider une « Commission de réflexion juridique sur les relations des cultes avec les pouvoirs publics » qui a remis un Rapport de 86 pages en date du 20 septembre 2006.

A défaut d'un quelconque critère légal de « reconnaissance » des cultes en régime de séparation Eglise-Etat, l'administration fiscale doit pour autant distinguer pour accorder ou refuser un avantage fiscal prévu par le Code général des Impôts. Dans sa contribution « Enjeux fiscaux et pratiques administratives pour les congrégations », Jean Vacherot, ancien chef du Bureau central des cultes, relevait, avec innocence, qu'au plan de la reconnaissance légale d'une congrégation, celle-ci ne peut être accordée « à une fausse association (...) ou à une fausse congrégation (ne relevant pas de la juridiction, reconnue comme telle, au sein d'une religion véritable... celle qui, par des préceptes, un enseignement, des études ou travaux, apporte son concours au développement de la culture et s'inscrit dans le contrôle d'une civilisation)⁹. Ce politique, s'est enrichi du fait du contentieux récent intéressant le culte des Témoins de Jéhovah. Dans le cadre d'une procédure pour avis avant jugement (loi du 31 décembre 1987), le Conseil d'Etat a examiné la question de savoir si l'association locale des Témoins de Jéhovah de Riom pouvait être qualifiée d'association culturelle au sens des dispositions de l'article 1382-4° du Code Général des Impôts et de la loi du 9 décembre 1905. Jacques Arrighi de Casanova, commissaire du Gouvernement, a signalé, sous et avis, que la reconnaissance du caractère culturel d'une association doit procéder d'une triple vérification :

- Vérifier la condition de l'exercice d'un culte qui exige un « effort d'identification plus délicat » pour les cultes inconnus de la République en 1905¹⁰.

⁸ In *La laïcité au défi de la modernité*, Actes du X^e Colloque national des juristes catholiques, Paris, 11-12 nov. 1989, Téqui, 1990.

⁹ Précité, p. 44.

¹⁰ Ici, le commissaire du Gouvernement retient la définition du culte élaborée par Duguit (*Traité*

- Examiner si l'exercice d'un culte constitue bien l'objet exclusif de l'association (le commissaire du Gouvernement admet ici la réserve de la théorie de l'accessoire qui suppose que l'activité non culturelle reste « véritablement accessoire, ce qui suppose que leur importance demeure secondaire et surtout qu'elles se rattachent directement à l'exercice du culte. Par exemple, la simple diffusion d'un bulletin d'informations paroissiales ne doit pas faire obstacle à ce qu'une association soit reconnue comme culturelle, tandis qu'à l'inverse, l'association qui assume en fait de manière permanente la diffusion et la vente de brochures en sus de ses activités proprement religieuses ne saurait, quelles que soient les stipulations de ses statuts, bénéficier de cette qualification »¹¹ ;
- Vérifier que ni l'objet statuaire ni les activités effectives ne portent atteinte à l'ordre public (ici, le commissaire rappelle, et cela est aussi le cas pour les deux premières conditions, que la réserve de l'ordre public est également inscrite dans la loi du 9 décembre 1905 dans son article 1^{er}).

En pratique, le rappel à cette triple vérification, fondée sur une lecture stricte de la loi de 1905 a conduit Jacques Arrighi de Casanova à préciser – point fondamental – que « *le juge n'a, pas plus que l'administration à s'aventurer dans une appréciation de la nature, et encore moins de la valeur du dogme et des croyances professées par les membres de l'association dont le caractère culturel est en cause* »¹². Cette analyse jurisprudentielle confirme le caractère *in concreto* de la triple vérification à laquelle doit se livrer l'administration fiscale. Le régime de la preuve objective dominé, et « *le juge doit donc se fonder sur les résultats de l'instruction pour vérifier si un contribuable remplit ou non les conditions prévues par la loi pour bénéficier d'un régime d'exonération institué par le législateur* »¹³. Le mécanisme de prise en

de droit constitutionnel, 1925, p. 459) : « *Le culte est l'accomplissement de certains rites, de certaines pratiques qui, aux yeux des croyants, le mettent en communication avec une puissance surnaturelle* ».

¹¹ Dans un arrêt du 1^{er} octobre 1999, Ass. pour l'unification du christianisme mondial, le Conseil d'Etat a refusé de reconnaître à une association qui retire des bénéfices importants de l'édition et de la vente de revues de droit de se prévaloir de la doctrine relative à la fabrication et à la vente d'objets se rapportant à l'exercice d'un culte et a estimé qu'elle se livrait à une activité lucrative la rendant passible de l'impôt sur les sociétés : R.J.F. 11/1999, n° 1397, p. 836, Droit fiscal 2000, n° 12, comm. 240). Voir aussi l'arrêt Ass. Hubbard des scientologues du 14 octobre 1985 : R.J.F. 12/1985, n° 1506, concl. De Guillenchmidt, Droit fiscal 1989, n° 31, comm. 1445.

¹² R.F.D. adm. 14 (1) janvier-février 1998, pp. 61-68 ; Voir R.J.F. 11/1997, n° 1038 ; B.D.C.F. 6/1997, n° 115 ; Droit fiscal 1997, n° 52, comm. 1365. Voir dans le même sens les conclusions du commissaire du Gouvernement G. Bachelier, sous Conseil d'Etat, 23 juin 2000, *infra*.

¹³ G. Bachelier, commissaire du Gouvernement, sous les deux arrêts de 23 juin 2000 rendus par le Conseil d'Etat en matière d'exonération de la taxe foncière des édifices du culte des Témoins de Jéhovah de Riom et Clamecy.

compte de l'activité matérielle des associations dont les statuts ont été déclarés conformément aux stipulations du titre IV de la loi de 1905 appelle une série d'appréciations de la seule administration fiscale (en la circonstance ni les préfets ni le Bureau central des cultes n'ont de compétence d'attribution contrairement aux directions départementales des services fiscaux). La méthode de prise en compte des faits cultuels obéit à une approche « *subtile et complexe qu'une présentation traditionnelle ne laisse supposer* »¹⁴. A défaut de reconnaissance explicite des cultes par l'administration, l'obtention du statut d'association culturelle apparaît, pour la majorité des groupements de croyants inconnus en France en 1905, tel « *un enjeu d'ordre social et politique* » (Arrighi de Casanova, précité, p.65) : « *... de nouveaux cultes cherchent, sinon à être « reconnu » (...) du moins à obtenir une reconnaissance officielle indirecte en sollicitant le bénéfice des législations qui prennent en compte, d'une manière ou d'une autre, l'existence d'un culte* »¹⁵. L'ambiguïté du régime de reconnaissance implicite des cultes par le prisme du bénéfice, consenti par l'administration fiscale, des avantages fiscaux peut donner l'impression d'une instrumentalisation du droit fiscal par le droit des cultes. La reconnaissance indirecte octroyée en raison du régime fiscal des cultes constitue-t-elle un dévoiement de la laïcité et de la « laïcité fiscale » ?¹⁶. Rien n'est moins sûr puisqu'il s'agit d'un « biais efficace » (Arrighi de Casanova) à caractère légal¹⁷. Pour le commissaire du Gouvernement Arrighi de Casanova, « *la constitution d'associations cherchant à se faire décerner un caractère cultuel, au sens du titre IV de la loi de 1905, est un des moyens privilégiés* » d'obtenir « *une reconnaissance officielle indirecte* » (précité). Au total, le droit fiscal des cultes, par l'exercice de la tutelle et l'attribution indirecte d'une reconnaissance officielle des cultes, opère un véritable revirement du principe de séparation entendue strictement. Le pouvoir de qualification et d'interprétation de l'administration fiscale est décisif en ce qu'il participe, le contrôle et les avis du juge fiscal, à la construction de « la laïcité fiscale ».

Dans son rapport publié en novembre 2000 consacré à L'Islam dans la République, le Haut Conseil à l'Intégration, par la voix de son Président, a souligné que « *Les abus, s'il s'en trouve, ne mettent pas en cause la législation mais la vigilance des autorités chargées du contrôle de la légalité* » (on

¹⁴ Danielle Lochak, *Les ambiguïtés du principe de séparation*, in *Les religions en face du droit*, Actes, 79/80, avril 1992.

¹⁵ Pour Jean Vacherot, cette reconnaissance constitue un « label » (précité). Voir également Michel de Guillenchmidt, *Les enjeux fiscaux et sociaux*, in *Actes du colloque Faut-il modifier la loi de 1905 ?*, Ass. nat. Paris, 24 nov. 1995, *Les Petites Affiches*, n° 53, 1^{er} mai 1996, pp. 22-24.

¹⁶ Voir la note précité de X. Delcros et O. Schrameck, précité.

¹⁷ Jean Wolff, *Régimes des cultes et laïcité : la loi du 9 décembre 1905, 95 ans après sa promulgation !*, *Gaz. Pal.*, 4-5 juillet 2001, pp. 2-8.

aurait pu ajouter du contrôle de la qualification juridique des faits). Le Haut Conseil a rappelé que la mise en œuvre de la loi de 1905 s'est traduite historiquement par des différences de fait et de droit entre les cultes¹⁸. Cette situation est au centre des débats de la Consultation mise en place autour des représentants des l'Islam par Jean-Pierre Chevenement (Al Istichara, n°3, 2000).

Plus récemment, la Fédération Protestante de France, lors de son assemblée générale annuelle 2002, a appelé à une profonde révision des mesures d'application de la loi de 1905 et du droit des associations notamment en matière fiscale¹⁹. En se forgeant « *entre le marteau du cléricanisme et l'enclume de l'Etat* » (selon l'expression d'Olivier Schrameck, *Laïcité, Neutralité et pluralisme*, Mélanges Jacques Robert, Montchrétien, 2000), la laïcité fiscale a pris des coups. L'égalité devant la loi de tous les citoyens sans distinction de religion et de respect de toutes les croyances, garantis par la Constitution de 1958, continuent d'en faire les frais. Or, l'Etat, par les biais du contrôle administratif et la surveillance fiscale peut devenir le « trésorier » de la laïcité²⁰.

Un certain nombre de mesures fiscales témoignent de la contradiction qui existe entre le postulat juridique de l'égalité laïque et la réalité de la prise en compte administrative. Pour Pierre-Henri Prelot, « *une réponse vient spontanément à l'esprit, à savoir que si la pratique dément la règle juridique d'égalité il faut changer la pratique. Soit en accordant sans limite les mêmes avantages à tout le monde, disent les religions évincées, soit en n'accordant plus rien à personne, disent les laïc... Que signifie l'égalité de traitement pour les religions qui sont fondamentalement différentes dans leur système de croyance (...), dans leur implantation sociale ? Le droit français admet qu'un traitement juridique puisse être différencié dès lors que les distinctions établies s'appuient sur des motifs d'intérêt général ou sont justifiées par une différence de situation objective, et l'on ne peut manquer à cet égard de s'interroger sur ce que peuvent être des différences des traitements légitimes entre les groupes religieux* »²¹. Une série d'exemples liés à la fiscalité culturelle permet de mesurer cette contradiction :

¹⁸ Le Haut Conseil recommande, dans le cadre de la loi de 1905, et en vertu du principe d'égalité, d'orienter les pratiques administratives de façon à résoudre les problèmes les plus préoccupants... Cela peut fournir l'occasion d'une « *modernisation de l'action des pouvoirs publics à l'égard des religieux dans leur ensemble* ». En matière fiscale, la question des statuts associatifs est abordée (pp. 62-64).

¹⁹ Le Monde, 26 mars 2002. Les « avantages fiscaux » sont au centre du débat.

²⁰ Olivier Schrameck s'interroge : « *L'interdiction de toute subvention aux cultes est-elle consubstantielle au principe de laïcité ? (...) En second lieu, l'exonération fiscale est-elle assimilable à une subvention fût-elle indirecte ? Force est de constater que la réponse à cette question n'ayant pas été donnée par le juge constitutionnel, une indétermination subsiste* », précité, p. 202.

²¹ *Les religions et l'égalité en droit français*, Rev. Dr. Publ., n° 3, 2001, p. 739. En droit fiscal, le Conseil constitutionnel a admis des différenciations et notamment la prise en compte législative des particularités liées à l'activité du contribuable (DC du 29 décembre 1983 relative aux exoné-

- l'octroi des exonérations fiscales ouvertes aux associations culturelles (voir supra)
- la doctrine fiscale de répression administrative des sectes. (La fiche d'information technique 01-07 de la Direction nationale d'enquête fiscale de décembre 2001 dresse l'inventaire des modalités du contrôle fiscal des mouvements inventoriés par les deux Commissions d'enquête parlementaire sur les sectes de 1995 et 1999)²²
- le recours à l'arme fiscale tactique, c'est-à-dire « toute disposition de nature fiscale qui ne vise pas principalement à se procurer des ressources, ayant un caractère dérogatoire au droit commun et qui s'inscrit dans une exécution locale adaptée à des circonstances qui peuvent être non permanentes »²³. Ici, la taxation des offrandes, sous le régime du contrôle fiscal des dons manuels, constitue un dévoiement inquiétant de l'action administrative²⁴.

1.3. LES DISPOSITIONS FISCALES SPÉCIFIQUES RELATIVES AUX STRUCTURES ET AUX ACTIVITÉS RELIGIEUSES

La législation fiscale prévoit un certain nombre de dispositions visant les groupements religieux et/ou culturels, les desdites formes n'étant pas identique en droit français (*supra*) :

- l'exonération totale des droits de mutation à titre gratuit des dons et legs faits aux associations culturelles, aux unions d'associations culturelles et aux congrégations autorisées (article 795-10)
- la réduction partielle d'impôt accordée au titre des dons faits par les particuliers aux associations culturelles préalablement autorisées par le

rations fiscales). Le débat en terme de droit constitutionnel n'est pas clos...

²² Voir Guy Siat, *Droit fiscal et sectes – « le gourou et le fisc »*, in Les « sectes » et le droit en France, sous la dir. de Francis Messner, PUF, 2000.

²³ Georges Hispalis, *L'arme fiscale tactique*, Pouvoirs, 23, 1982.

²⁴ Michel de Guillenchmidt, *La révélation des dons manuels ou l'apocalypse fiscale*, Revue de Jurisprudence fiscale, F. Lefebvre, déc. 2000. Louis Martin, *Don manuel – Le fait de communiquer à l'Administration fiscale la comptabilité d'une association entraîne-t-il la révélation des dons manuels reçus par cette association ?*, Note sous TGI Nanterre 4 juillet 2000, La Semaine juridique, n° 1, 5 janv. 2001. Du même auteur, *Associations culturelles et dons manuels*, Juris associations, n° 235, 15 mars 2001. *Taxation des dons manuels : notion de révélation*, BPAT, Editions Francis Lefebvre, 2000. *Mutations à titre gratuit*, Note sous Cass. Com. 24 octobre 2000, Rev. de Jurisprudence fiscale, Ed. Francis Lefebvre, 2/2001, n° 256. Albert Granier, *Application des droits de mutation aux dons qu'elle reçoit*, note sous TGI Nanterre 4 juillet 2000, Droit et Patrimoine, n° 92, avril 2001. *Taxation des dons manuels : notion de révélation*, Bulletin des Associations et Fondations, n° 31, sept. 2000. Maurice-Christian Bergerès, *Contrôle fiscal, Quelle arme contre les sectes ?*, Rev. de droit fiscal, n° 25, 20 juin 2001. Xavier Delsol, *Vers une taxation des dons manuels aux associations ?*, Juris associations, n° 225, 1^{er} oct. 2000. B. Bélouis, *La liberté d'association menacée par Bercy*, Les Echos, 5 mars 2001.

- préfet à recevoir des dons et legs ou libéralités (articles 200 et 238bis);
- l'exonération de la taxe foncière sur les propriétés bâties des édifices du culte acquis ou édifiés par des associations ou unions d'associations culturelles (1382-4°) ;
 - l'exonération de la taxe sur la valeur ajoutée des prestations de service (...) des organismes légalement constitués agissant sans but lucratif dont la gestion est désintéressée et qui poursuivent des objectifs de nature religieuse dans la mesure où ces opérations se rattachent directement à la défense collective des intérêts moraux ou matériels des membres (article 261-4-9°) ;
 - sont exclues du champ d'application de la taxe locale d'équipement les constructions édifiées par les associations ou unions d'associations culturelles et celles qui, édifiées par d'autres groupements, sont destinées à être exclusivement affectées à l'exercice d'un culte (article 317bis, annexe II).
 - atténuations à la pleine application de l'impôt sur les sociétés résultant des activités économiques des congrégations ou communautés religieuses qui assurent elles-mêmes la gestion d'associations qui se livrent à des activités lucratives. Ce régime relève de la Circulaire dite La Martinière de la Direction Générale des Impôts (D.G.I.) du 7 janvier 1966 dont l'objet est « *la situation fiscale des membres du clergé catholique, des congrégations et communautés et des associations, établissements et entreprises qui utilisent le concours de clercs* ». Cette circulaire administrative a été revue et complétée par une Instruction de la D.G.I. du 29 novembre 1978 (B.O.D.G.I. 5L-12-78). Les atténuations suivantes sont prévues :
 - exemption de toute imposition pour des activités accessoires, ne procurant que de faibles ressources et consistant en la fabrication et la vente d'hosties, de nappes d'autel, de vêtements sacerdotaux, de broderie et, d'une manière générale, de tous objets se rattachant à l'exercice du culte ou destinés exclusivement à l'usage d'autres communautés ou congrégations religieuses ou du personnel ecclésiastique ;
 - les congrégations ou communautés religieuses qui gèrent elles-mêmes des établissements à caractère lucratif, de quelque nature qu'ils soient, sont autorisées à déduire, au titre des dépenses d'exploitation, pour la détermination de leur bénéfice imposable, une somme globale correspondant à la « *valeur d'entretien* » des clercs qui se consacrent effectivement à l'activité en cause ; Cette valeur d'entretien ne revêt pas le caractère d'un salaire ; elle correspond aux frais que nécessitent l'entretien et la subsistance de ces clercs ; elle ne doit pas être inférieure

re, pour chaque personne intéressée, au montant du salaire minimum interprofessionnel de croissance (SMIC) ; il est possible de l'évaluer à un montant plus élevé, sur justification, lorsque l'activité exercée requiert une qualification particulière nécessitant une formation professionnelle préalable ;

- la même solution est applicable à toute société ou entreprise, mise ou non en place par la congrégation, qui peut déduire, pour la détermination de ses bénéficiaires, une somme correspondant à la rémunération normale des religieux ou religieuses mis à sa disposition par la congrégation, à laquelle le montant de la « valeur d'entretien » est versé.

- les atténuations précitées, en raison de la prise en compte de la valeur d'entretien des congrégations et communautés mettant à disposition du personnel religieux, exonèrent ces mêmes groupements du paiement de la taxe sur les salaires, la taxe d'apprentissage et leurs taxes annexes.

Le régime fiscal des activités religieuses et/ou culturelles peut conditionner les modalités matérielles d'exercice des pratiques religieuses. Une fiscalité dérogatoire qui atténue la pression financière et les exigences budgétaires constitue en effet un facteur de développement des cultes. La liberté des cultes est donc directement affectée par le régime fiscal des activités liées aux services rendus et au patrimoine des cultes. L'enjeu est important en raison du caractère souvent déterminant de la pression fiscale sur la vie des contribuables²⁵. La fiscalité des cultes, de ce point de vue, est une indication de taille qui permet de mesurer « le degré de liberté » que les législateurs et les pouvoirs publics accordent aux cultes. On sait combien la technique fiscale peut aussi devenir un instrument de répression par référence aux méthodes du contrôle fiscal.

Par ailleurs, arme fiscale tactique, les moyens du contrôle fiscal offrent à l'Administration fiscale des pouvoirs exorbitants pour opérer de fâcheuses distinctions entre « associations culturelles » et associations qualifiées de « prétendument culturelles ». La taxation des dons manuels constitue actuellement un instrument redoutable dont dispose l'Administration pour mettre en cause le statut et l'existence même de certaines associations qui ont déclaré leur statut à la préfecture en stricte conformité avec le titre IV de la loi de 1905. Xavier Delsol explique que « si ladite taxation était mise en œuvre contre toute association recevant des dons manuels, alors elle aboutirait purement et simplement à supprimer une part très importante des ressources de

²⁵ Michel de Guillenchmidt, *Les enjeux fiscaux et sociaux*, in Actes du colloque national "Faut-il modifier la loi de 1905 ?", précité, pp. 22-24 ; Jean Vacherot, *Enjeux fiscaux et pratiques administratives pour les congrégations*, in *Les congrégations et l'Etat*, Sous la responsabilité scientifique de Jean-Paul Durand, La Documentation Française.

nombre d'associations dont, pourtant, l'intérêt général ne saurait être remis en cause (que l'on songe, tout simplement, au denier du culte perçu par les diocèses de France, etc.)²⁶ ».

Les choix fiscaux des pouvoirs publics ne sont pas neutres du point de vue de la qualification même des activités matérielles des cultes. L'attribution administrative du statut d'association culturelle emporte des conséquences pratiques de grande importance que le juge ne sous-estime nullement²⁷. La décision de conférer à un groupement le qualificatif juridique « *d'association culturelle* », indépendamment de la liberté laissée aux adhérents de déclarer les statuts à la préfecture, emporte des incidences financières de nature à compromettre la survie de l'association. La fiscalité peut être utilisée par l'Administration « *en fonction de considérations autres que strictement juridiques, et l'on ne peut alors que s'inquiéter d'un tel dévoiement du droit et du principe d'égalité de tous les contribuables devant l'impôt*²⁸ ». Dans une lumineuse note à « caractère quasi prophétique », Olivier Schrameck et Xavier Delcros soutenaient, dans un article intitulé *La fin de la laïcité fiscale*, que « *le droit fiscal a toujours été le miroir et le révélateur de l'évolution de la société politique*²⁹ ». Les intéressés ont décrit le mécanisme de déductibilité fiscale des dons consentis aux associations culturelles (articles 238bis CGI), introduit par la loi dite sur le mécénat du 23 juillet 1987, par référence à l'« *incertitude qui s'attache à la notion de culte* ». Ce dispositif incitatif qui constitue un avantage fiscal pour faciliter l'exercice d'un culte, pose en équité des questions délicates. S'il résulte du statut juridique des associations culturelles qu'elles ne peuvent se livrer, aux termes même de l'article 19 de la loi de 1905, qu'à des activités exclusivement culturelles (à l'exception d'activités caritatives, d'enseignement, etc.), la formulation des textes fiscaux est ambiguë. Certaines dispositions ne se réfèrent pas aux associations culturelles par référence à la loi de 1905 (ainsi, par exemple, l'article 795-10, relatif à l'exonération fiscale des dons et legs) alors que d'autres ajoutent la condition d'autorisation préalable à recevoir des dons et legs (tel est le cas du système de la déduction fiscale profitant aux dons consentis à une association culturelle : cf.

²⁶ Voir l'imposition rétroactive des dons manuels, à hauteur de 60 %, consentis par les Témoins de Jéhovah à leur association nationale sur la base d'une interprétation tendancieuse des articles 757 et 795-10 du Code général des impôts : cette affaire inédite est actuellement pendante devant la Cour d'appel de Versailles (Michel de Guillenchmidt, *La révélation des dons manuels ou l'apocalypse fiscale*, Revue de jurisprudence fiscale, décembre 2000, pp. 905-908 ; Xavier Delsol, *Vers une taxation des dons manuels aux associations ?*, Juris Associations, 1^{er} octobre 2000, pp. 38-44).

²⁷ Voir note de jurisprudence d'Alain Garay et Philippe Goni, précité.

²⁸ Xavier Delsol, précité, p. 41.

²⁹ A.J.D.A., 20 avril 1988, pp.267.

article 238bis-2). L'attribution dite de la grande capacité juridique à une association déclarée cultuelle à la préfecture peut soulever des écueils juridiques face au mutisme du législateur sur la notion du culte. La jurisprudence du Conseil d'État fait preuve, de ce point de vue, d'une grande rigueur par référence au critère légal de l'exclusivité cultuelle. La sanction du non-respect de l'objet exclusivement cultuel a principalement porté sur l'évaluation des activités, par l'examen, par exemple, de la situation comptable de l'association en cause, et non sur la simple lecture des statuts déclarés à la préfecture. En l'espèce, la matérialité des activités l'emporte sur le seul cadre juridique statutaire et déclaratif. L'étude de la jurisprudence administrative concernant la procédure d'acceptation administrative des dons et legs (libéralités) est révélatrice de la rigueur avec laquelle la Haute Juridiction assure l'application du régime légal des associations cultuelles. Ainsi de :

- l'Association *Fraternité des serviteurs du monde nouveau* : le Conseil d'État a estimé que son activité n'était pas exclusivement cultuelle, car elle se consacrait depuis sa création à l'édition et à la diffusion de publications doctrinales³⁰ ;
- l'« Association chrétienne Les Témoins de Jéhovah de France » : en dépit de conclusions contraires du commissaire du gouvernement, le Conseil d'État a refusé de reconnaître le caractère cultuel de cette association du fait que « les activités menées 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 au sens de la loi du 9 décembre 1905 »³¹ ;
- l'Association cultuelle *Troisième Église du Christ scientiste de Paris*³² ;
- l'*Union des athées* : la juridiction administrative a considéré que l'objet de cette association ne pouvait pas être l'exercice d'un culte du fait de ses statuts indiquant que ladite association avait « pour but le regroupement de ceux qui considèrent Dieu comme un mythe³³ » ;
- l'*Église apostolique arménienne de Paris* : le juge lui a refusé la capacité de recevoir des legs, en raison de la multiplicité de ses activités, autres que cultuelles, car l'article 2 de ses statuts indiquait que l'association avait pour but « de promouvoir la vie spirituelle, éducative,

³⁰ 21 janv. 1983, Association *Fraternité des serviteurs du monde nouveau*, Rec. p. 18.

³¹ ass. 1^{er} févr. 1985, « Association chrétienne les Témoins de Jéhovah de France », Rec. CE p. 22: voir, cependant, les deux arrêts du Conseil d'État du 23 juin 2000, note n°27.

³² 6 juin 1986, Association cultuelle « Troisième Église du Christ scientiste », Gaz. Pal. 1986, 2 pan. p.463.

³³ 17 juin 1988, *Union des athées*, AJDA 1988 p. 612, chron. M. Azibert et M. de Boisdeffre.

*sociale et culturelle de la communauté arménienne*³⁴ » ;

- l'Association culturelle israélite *Cha'are Shalom Ve-Tsedek*³⁵.

- l'Association Shiva Sou pramanien de Saint-Louis : elle ne se livrait pas à l'exercice exclusif du culte hindouiste mais développait aussi des activités artistiques et culturelles³⁶.

Les conditions d'attribution des dérogations fiscales illustrent, en réalité, les choix de l'État en matière culturelle. La sanction fiscale représente un prolongement de l'interprétation que les pouvoirs publics donnent de la loi du 9 décembre 1905. Dès lors, la question des conditions et des critères à retenir pour octroyer le « label » (Jacques Arrighi de Casanova) pose, une nouvelle fois, le problème de la « reconnaissance » des cultes par l'État français.

Le droit commun des associations influe considérablement sur la qualification fiscale des activités religieuses³⁷. Il subordonne le choix des statuts et des structures juridiques des institutions religieuses³⁸. La fiscalité, en conséquence, soumet les activités en question, à des régimes particuliers qui ont conduit de nombreuses institutions à opter pour des montages juridiques et fiscaux élaborés, compartimentés en secteurs distincts ou en structures différenciées. Ainsi en est-il des activités du secteur de l'économie religieuse : production éditoriale, agricole, vinicole, prestations touristiques qui appellent le recours à des schémas d'organisation juridique et fiscaux complexes. Si le culte est hors du commerce, les activités qu'il peut générer sont susceptibles d'entrer dans le champ d'application des impôts dits commerciaux ou associatifs.

De ce point de vue, il n'existe aucune antinomie de principe entre exercice d'activités religieuses et fiscalisation de leur résultat comptable. Dans un certain nombre de situations, le droit des affaires s'accommode fort bien aux fruits de la pratique religieuse³⁹. Les règles du contrat associatif peuvent faire bon ménage avec celle du contrat d'affaire. Ces rapprochements juridiques ont conduit de nombreuses institutions à recourir à des modes d'organisation et de fonctionnement qui, dans le cadre de l'accomplissement d'une production en

³⁴ 29 oct. 1990, *Église apostolique arménienne de Paris*, Rec. CE p. 297.

³⁵ Précité.

³⁶ Sect., 9 octobre 1992, Commune de St Louis de la Réunion, Rec. p. 297.

³⁷ Voir le tableau en annexe 1.

³⁸ Voir les guides élaborés par les principales institutions religieuses tel que celui de la Fédération Protestante de France (47 rue de Clichy, 75311 Paris, Cedex 09) intitulé *Gestion fiscale des associations culturelles*. Pour une analyse extrêmement f... et exhaustive de la situation juridique, fiscale et sociale des personnels religieux, il faut lire le travail exhaustif de Georges Dole, *Les professions ecclésiastiques – Fiction juridique et réalité sociologique*, L.G.D.J., Bibliothèque d'ouvrages de droit social, tome XXIV, 1987.

³⁹ Sélim Jahel, *Droit des affaires et religions*, R.I.D.C., 4, 2001, pp. 879-909. L'auteur évoque ici le caractère marchand des banques dites « islamiques ». On pour. ici aussi songer au « commerce religieux » de multiples ordres, de la fabrication de cierges à la promotion du label « monas-

particulier, peuvent impliquer une association congrégationniste (personnel de base), une association propriétaire d'une abbaye, une société anonyme (production, vente), etc.⁴⁰

2. DU RECOURS AUX MÉCANISMES DE LA « TUTELLE ADMINISTRATIVE » AUX SUBTILS RÉGIMES RELATIFS AUX DONS ET AUX LEGS

2.1. CONSIDÉRATIONS GÉNÉRALES

Dans son ouvrage *Histoire du don en France de 1800 à 1939 – Dons et legs charitables, pieux et philanthropiques*, Jean-Luc Marais a expliqué combien « *Les responsabilités de l'Etat s'étendant au domaine religieux (...) les dons des citoyens étaient logiquement soumis à une logique de surveillance* » au nom d'une méfiance envers la mainmorte ecclésiastique et le caractère souvent conflictuel des rapports Eglise-Etat⁴¹. L'Etat, « surveillant ultime de la bienfaisance », a recours à la technique juridique de la tutelle pour exercer un pouvoir de contrôle dans le cadre du régime de déclaration et d'autorisation préalable notamment des dons et legs mais également de l'octroi des avantages fiscaux prévus par la loi.

Dès le 13 août, une circulaire du ministre de l'instruction publique, des beaux-arts et des cultes, a précisé la portée du contrôle des préfets dans le cadre de la déclaration des statuts des associations culturelles et de l'attribution des biens à des tels groupements :

« Il ne vous appartient pas de vous faire juge de la légalité d'une association culturelle en refusant la déclaration effectuée par ses représentants, vous devez dans tous les cas délivrer un récépissé, mais sous toutes réserves, et, si l'association vous paraît irrégulièrement constituée, il vous incombe, tout en n'en avisant, de signaler au Parquet (...) l'illégalité par vous constatée... votre contrôle ne doit pas porter seulement sur les associations culturelles, déclarées comme telles, mais les associations (...) et tous les groupements de fait, qui serviraient à marquer ou à dissimuler une association culturelle⁴² ».

tique ». Voir Laurence R. Iannacome, *Culte, prière et maximisation : quand la religion devient économique...* Problèmes Economiques, n° 2.625, 21 juillet 1999. La France ne connaît pas le statut juridique des entreprises de tendance comme en Allemagne.

⁴⁰ Voir le tableau figurant dans la thèse du doyen Jean-Paul Durand sur les congrégations religieuses : annexe 2.

⁴¹ Presses Universitaires de Nantes. L'article 910 du Code civil dispose : « *Les dispositions entre vifs ou par testament au profit des hospices, des pauvres de la commune ou d'un établissement d'utilité publique n'auront d'effet qu'autant qu'elles seront autorisées...* ». Aujourd'hui le décret du 2 avril 2002, qui complète le décret n° 66-388 du 13 juin 1966 relative à la tutelle administrative d'associations, fondations et congrégations a aménagé le régime d'autorisation administrative préalable relatif au bénéfice des dons et legs.

⁴² J.O. du 1^{er} septembre 1096, pp. 6038-6039.

Cette mise sous tutelle historique a eu d'autres prolongements. Ainsi en est-il de l'Avis n° 331-651 rendu le 29 juin 1982 par la Section de l'Intérieur du Conseil d'Etat qui a statué sur la question ministérielle visant à déterminer si, par application de l'article 910 du Code civil selon le texte en vigueur à l'époque, l'administration, pour autoriser une association culturelle à recevoir une libéralité, doit, pour des motifs tirés de l'intérêt public accorder ou refuser l'autorisation.

En réponse, le Conseil d'Etat a estimé que :

« L'autorité administrative compétente doit prendre en considération l'intérêt public. En particulier, si l'instruction de la demande d'autorisation fait apparaître qu'une libéralité, notamment par les moyens nouveaux qu'elle procure à une association culturelle, peut conduire cette dernière à porter atteinte à l'ordre public, il lui appartient d'apprécier, compte tenu de l'ensemble des éléments dont elle dispose, le caractère réel et sérieux des menaces existant à l'encontre, par exemple, de l'intérêt national, de la sécurité des personnes, des bonnes mœurs ou de la tranquillité publique. Ainsi donc, l'autorisation d'accepter une libéralité doit être refusée dans tous les cas où l'exécution des conditions auxquelles elle est subordonnée serait contraire à l'intérêt public ».

Cette appréciation par le prisme du respect de l'ordre public a été également retenue par le ministre de l'intérieur dans le cadre de sa circulaire INT/A/88/00453/C du 22 décembre 1988 relative à la mise en œuvre du dispositif de la loi du 23 juillet 1987 sur le développement du mécénat (délivrance de reçus fiscaux par les associations culturelles permettant d'obtenir une déduction des dons consentis). Le ministre a posé le principe d'un « examen approfondi » portant sur les points suivants :

- le respect des conditions légales (loi du 9 dec. 1905)
- la vérification des documents comptables
- le contrôle sur l'absence « d'atteinte à l'intérêt national, aux libertés publiques » et sur le fait que les associations « ne sont pas répréhensibles au regard des dispositions pénales de caractère général (...), de législations ou réglementations plus spécifiques (fiscalité, contrôle des changes, droit des sociétés, droit du travail, législation sociale, commerce, enseignement...) ».

Le ministre de l'intérieur et des cultes de l'époque, Pierre Joxe, rappelait en outre que « dans tous les cas la demande émanera d'une association ne se réclamant des cultes traditionnels (catholique, protestant, israélite, orthodoxe, musulman ou bouddhiste) », il serait opportun de lui communiquer pour avis le dossier complet de l'affaire. Enfin, le ministre soulignait qu'« En cas de doute, soit sur la réalité des activités prétendument culturelles des associa-

tions, soit sur la conformité avec l'intérêt public des agissements de ses administrateurs, membres ou adeptes, il y aura lieu de faire procéder à une enquête de police sur ces activités ou agissements »⁴³. De sorte que des pouvoirs administratifs ... de l'exercice de la « tutelle » peuvent naître un véritable contrôle de police administrative.

2.2. LA DISTINCTION DES DEUX RÉGIMES LÉGAUX RELATIFS À LA GÉNÉROSITÉ DES FIDÈLES, VECTEUR DE COMPLEXITÉ ET DE RECONNAISSANCE ADMINISTRATIVE

2.2.1. La générosité dans le cadre du « mécénat » ouvrant droit à réduction d'impôts par les fidèles (articles 200 et 238 bis du Code général des impôts) : le système des « dons déductibles »

Cette ressource associative relève du dispositif combiné des lois n° 87-571 des 23 juillet 1987⁴⁴ sur le développement du mécénat et n°99-1172 du 30 décembre 1999. Il s'agit du bénéfice des dons consentis par des particuliers ou des entreprises qui valent aux mécènes donateurs l'ouverture de réduction d'impôts sur le revenu ou sur les sociétés.

Les articles 200-1-e (pour les dons des particuliers) et 238 bis-1 b (pour les dons des entreprises) du Code général des impôts, tels qu'ils résultent des lois précitées de 1987 et de 1999 et de dispositifs légaux postérieurs, autorisent les associations culturelles à recevoir de tels dons en exonération de droit de mutation. Ces deux dispositifs légaux ne restreignent pas l'usage des sommes en question qui doivent être utilisées conformément à l'objet statutaire des associations culturelles. De tels dons peuvent être librement utilisés par l'association culturelle notamment pour faire face aux dépenses d'entretien de culte, la rémunération des ministres du culte⁴⁵.

La loi n°203-709 du 1^{er} août 2003 relative au mécénat, aux associations et aux fondations, dont le dispositif à vocation à s'appliquer aux dons et versements effectués à compter du 1^{er} janvier 2003, a ouvert la possibilité aux organismes qui les perçoivent de s'assurer auprès de l'administration fiscale qu'ils répondent bien aux critères définis aux articles 200 et 238 bis du Code général des impôts. Si la possibilité pour un organisme culturel de recevoir un versement déductible n'est plus soumise depuis la loi précitée de 2003 à l'obtention d'une autorisation administrative préalable, il n'en reste pas moins qu'une association a tout intérêt à interroger la Direction des services fiscaux compé-

⁴³ Selon cette circulaire, s'agissant des « sectes », il devra être apprécié notamment si le bénéfice d'une mesure fiscale encourageant ces dons (...) peut conduire cette dernière à porter atteinte à l'ordre public. Il s'agit d'une véritable mesure de « police fiscale des cultes ».

⁴⁴ JO du 24 juillet 1987, p. 8255-8257.

⁴⁵ Réponse ministérielle au député D. Grézard (JOANQE 16 janvier 1989, p. 244).

tente (et non le préfet) quant à son habilitation à délivrer des reçus fiscaux aux donateurs. Pourquoi ? Pour plusieurs raisons :

1. depuis l'ordonnance du 23 juillet 2005, les associations à qui sont consenties des dons et legs (ou libéralités) ne sont plus obligées de recevoir l'autorisation préalable du préfet (voir ci-après les explications sur les dons et legs dits libéralités). De la sorte, le dispositif du mécénat ne peut viser les associations cultuelles qui auraient été par ailleurs déjà autorisées à recevoir des dons et legs⁴⁶ (ne pas confondre, tel qu'expliqué ci-dessous, le régime des dons déductibles, encadré par le dispositif du mécénat, et le régime des libéralités jadis soumis à autorisation préalable, dont on fera la présentation ci-après).

2. Compte de la relative incertitude qui pèse sur le statut juridique des associations cultuelles auquel ont recours en France les nouveaux mouvements religieux, il y a tout intérêt en vue de garantir la sécurité juridique du mécanisme de déductibilité des articles 200 et 238 du CGI d'interroger l'administration fiscale d'autant plus que la loi précitée du 1^{er} août 2003 a instauré une procédure d'interrogation de l'administration fiscale sur ce point précis (en référence à l'article L 80 C du Livre des procédures fiscales)⁴⁷. Cette démarche répond à un souci légitime de prudence qui s'inscrit de surcroît dans la cadre de la loi même du 1^{er} août 2003⁴⁸ (voir la procédure en question dite d'habilitation instituée par le décret n°2004-692 du 12 juillet 2004 relatif à l'habilitation de certains organismes à recevoir des dons et à délivrer aux donateurs des attestations ouvrant droit à réduction d'impôts).

3. Selon l'article 1768 quater du Code général des impôts, « *Toute personne, organisme ou groupement qui délivre irrégulièrement des certificats, des reçus, états ou attestations permettant à un contribuable d'obtenir une déduction du revenu ou du bénéfice imposables, ou une réduction d'impôt, est passible d'une amende fiscale égale à 25 % des sommes indûment mentionnées sur ces documents... Les dirigeants de*

⁴⁶ Ajoutons ici que l'actuel texte applicable de l'article 200-1-e du CGI ne vise plus les « associations cultuelles ou de bienfaisance autorisées à recevoir des dons et legs » mais les « associations cultuelles et de bienfaisance ». L'article 238 bis 1 b) vise quant à lui les « associations cultuelles ou de bienfaisance », sans subordonner, lui aussi, la déductibilité des dons versés à une autorisation préalable de recevoir des dons et legs.

⁴⁷ La demande écrite conforme à un modèle fixé par voie réglementaire doit être accompagnée des pièces suivantes : statuts associatifs, rapport moral et financier de l'exercice précédent, extrait du PV de l'Assemblée générale portant approbation des actes de gestion financière accomplis par le Conseil d'administration ; liste des membres du Conseil d'administration et nombre des membres adhérents de l'association.

⁴⁸ Lorsque l'administration n'a pas répondu dans un délai de six mois, l'association peut se prévaloir d'une réponse positive tacite.

droit ou de fait des personnes morales émettrices des documents mentionnés au premier alinéa, qui étaient en fonction au moment de la délivrance, sont solidairement responsables du paiement de l'amende, si leur mauvaise foi est établie »⁴⁹.

Avant la loi précitée du 1^{er} août 2003, l'autorisation, délivrée dans les cinq années ou provisoirement, permettait à l'association culturelle la souscription et l'émission de reçus fiscaux – modèle pro format, disponible dans les centres des impôts selon le modèle fixé par un arrêté du 15 mars 1989⁵⁰ – à l'intention des donateurs qui souhaitaient demander la réduction d'impôt correspondante.

Dorénavant, à compter des dons et versements effectués à partir du 1^{er} janvier 2003, compte tenu des trois raisons visées ci-dessus qui expliquent la grande incertitude qui pèse sur le régime des dons et versements consentis à des associations culturelles auxquels ont recours les nouveaux mouvements religieux en France, on ne saura jamais trop insister sur l'importance, sinon la quasi « obligation » associative, d'interroger l'administration fiscale préalablement à la délivrance de reçus fiscaux.

2.2.2. La générosité dans le cadre des dons et legs (dits « libéralités ») consentis par les fidèles : le système de la « déclaration préalable »

On entend par « libéralité » – souvent désigné « don et legs » – une « transmission de biens patrimoniaux faite à titre gratuit entre vifs ou par décès »⁵¹. Au sens large, la libéralité peut désigner tant 1) une donation (don formalisé par la production ou l'échange d'une pièce écrite notariale désignée acte authentique) ou 2) un legs (selon deux formes civiles : acte authentique ou notarié : articles 893, 931 et 932 du Code civil ou un testament olographe : articles 967 et 970 du Code civil), 3) qu'un don manuel. Au sens strict, une libéralité se limite aux transmissions à titre gratuit, formalisées par une pièce écrite, qui manifeste explicitement l'intention libérale de celui qui donne. Il s'agit principalement de legs testamentaires (dans le cadre d'une succession par exemple) et de donations notariées, sources de financement non négligeable des associations culturelles. Selon le paragraphe 2 de l'article 6 de la loi de 1901, parmi les associations déclarées dites de droit commun, seules « les associations déclarées qui ont pour but exclusif l'assistance, la bienfaisance, la recherche scientifique ou médicale peuvent accepter les libéralités entre vifs et

⁴⁹ Cette amende n'est pas applicable lorsque l'administration n'a pas répondu, dans un délai de 6 mois, à un organisme qui lui a demandé de manière explicite, de bonne foi, s'il relève de l'une des catégories mentionnées aux articles 200 et 238 du CGI pour pouvoir émettre un reçu fiscal (cf. l'article 1^{er} de la loi de 2003 précitée qui vise l'article L 80 du Livre des procédures fiscales).

⁵⁰ JO 21 mai 1989, p. 6405

⁵¹ Marcel PLANIOL (sous la direction de.), *Traité pratique de droit civil français*, Tome V , Donations et testaments, Paris, LGDJ, 1957, p. 14.

testamentaires dans des conditions fixées par décret en Conseil d'Etat ».

Une association reconnue d'utilité publique (article 10 de la loi de 1901), dont le régime relève d'une reconnaissance conférée par l'Etat au terme d'une procédure complexe qui se conclut par un décret pris après un avis consultatif du Conseil d'Etat (articles 8 et suivant du décret du 16 août 1901), peut recevoir des libéralités – dons et legs – dans les conditions fixées par l'article 910 du Code civil (régime d'autorisation administrative préalable et obligatoire jusqu'au 1^{er} janvier 2006, date d'entrée en vigueur de l'ordonnance n°2005-856 du 28 juillet 2005⁵²).

Signalons que contrairement à une idée fautive et répandue, une association reconnue d'utilité publique n'était donc pas, jusqu'au 1^{er} janvier 2006, en raison de son statut juridique, libre à recevoir automatiquement une libéralité. Pour chaque libéralité consentie, l'association reconnue d'utilité publique devait demander et obtenir une autorisation administrative préalable pour en entrer en possession.

A ce stade des développements, il faut ici préciser le nouvel aménagement résultant de la loi n°2004-1343 du 9 décembre 2004 de simplification du droit⁵³. Ce dispositif légal de simplification « en faveur des usagers » des administrations publiques a autorisé le Gouvernement, sur la base de l'article 38 de la Constitution, à modifier et à compléter, par ordonnance, un certain nombre de dispositifs administratifs et fiscaux. L'article 10 de la loi du 9 décembre 2004 a autorisé le Gouvernement à « aménager le régime juridique des associations, fondations et congrégations en ce qui concerne : a) Le régime d'autorisation relatif aux libéralités consenties au profit des associations, fondations et congrégations, auquel il pourra être substitué un régime déclaratif assorti d'un pouvoir d'opposition de l'administration ». L'article 10 ajoute que « Les associations ou fondations dont les activités ou celles de leurs dirigeants sont visées à l'article 1^{er} de la loi n°2001-504 du 12 juin 2001 tendant à renfor-

⁵² Dans sa rédaction antérieure à l'ordonnance n° 2005-856, l'article 910 du Code civil se lisait ainsi : « Les dispositions entre vifs et par testament, au profit des hospices, des pauvres, d'une commune ou d'établissements d'utilité publique n'auront leur effet qu'autant qu'elles seront autorisées par une ordonnance royale ». Dorénavant, à ce texte, l'article 1^{er} de l'ordonnance du 28 juillet 2005 (J.O. n°175 du 29 juillet 2005, p. 13350) a ajouté : « Toutefois les dispositions entre vifs ou par testament, au profit des fondations, des congrégations et des associations ayant la capacité à recevoir des libéralités, à l'exception des associations ou fondations dont les activités ou celles de leurs dirigeants sont visées à l'article 1^{er} de la loi du 12 juin 2001 tendant à renforcer la prévention et la répression des mouvements sectaires portant atteinte aux droits de l'homme et aux libertés fondamentales, sont acceptées librement par celles-ci, sauf opposition motivée par l'incapacité de l'organisme légataire ou donataire à utiliser la libéralité conformément à son objet statutaire. L'opposition est formée par l'autorité administrative à laquelle la libéralité est déclarée, dans des conditions fixées par décret en Conseil d'Etat. L'opposition prive d'effet cette acceptation ».

⁵³ J.O. du 10 décembre 2004

cer la prévention et la répression des mouvements sectaires portant atteinte aux droits de l'homme et aux libertés fondamentales sont exclues du champ d'application de la présente habilitation ».

Dans son Rapport au Président de la République précédant la signature de l'ordonnance du 28 juillet 2005, le ministre de l'Intérieur rappelle que l'ordonnance, élaborée « en étroite concertation avec les représentants du monde associatif et des fondations », tente de mettre un terme à « la procédure d'autorisation (qui) génère des délais excessifs d'entrée en possession des libéralités »⁵⁴. L'article 1er de l'ordonnance n°2005-856 du 28 juillet 2005 « portant simplification du régime des libéralités consenties aux associations, fondations et congrégations, de certaines déclarations administratives incombant aux associations, et modification des obligations des associations et fondations relatives à leurs comptes annuels » a donc traduit dans le droit français cette volonté de « simplification ». L'article 1^{er} de l'ordonnance du 28 juillet 2005 modifie l'article 910 en ajoutant un texte supplémentaire : au régime subordonnant à une autorisation administrative l'acceptation d'une libéralité est substitué un régime de libre acceptation, assorti d'un pouvoir d'opposition de l'autorité administrative.

Nous reviendrons sur ce dispositif nouveau ci-après après avoir pris la mesure du dispositif applicable antérieurement à l'ordonnance du 28 juillet 2005 (régime d'autorisation préalable)⁵⁵.

Toujours contrairement à une idée fautive et répandue, n'est pas considéré d'intérêt public un objet confessionnel⁵⁶. Avec les congrégations religieuses légalement reconnues, d'autres associations limitativement énumérées par la loi peuvent également recevoir des libéralités (dont les Unions d'associations familiales agréées, les associations de financement électorales et les associations de financement d'un parti politique agréées).

Depuis la loi n° 1114 du 25 décembre 1942⁵⁷ qui a complété l'article 19 de la loi 1905, les associations cultuelles du Titre IV de la loi de 1905 pouvaient recevoir « dans les conditions déterminées par les articles 7 et 8 de la loi des 4 février 1901-8 juillet 1941, relative à la tutelle administrative en matière de dons et legs, les libéralités testamentaires et entre vifs destinées à l'accomplissement de leur objet ou grevées de charges pieuses ou cultuelles ».

⁵⁴ J.O. n°175 du 29 juillet 2005, p. 12349

⁵⁵ Les dispositions de l'ordonnance du 28 juillet 2005 entrent en vigueur le 1^{er} janvier 2006 (article 9 de l'ordonnance). Le système de « libre acceptation » n'est pas applicable aux libéralités pour lesquelles des demandes d'autorisation de leur acceptation ont été formées avant l'entrée en vigueur de l'ordonnance (cf. son article 9).

⁵⁶ V° les avis de la section de l'Intérieur du Conseil d'Etat n°306281 du 25 mai 1971 et n°326403 du 26 février 1980

⁵⁷ JO 2 janv. 1943, p. 17

La loi précitée du 4 février 1901 disposait en son article 7 que « dans tous les cas où les dons et legs donnent lieu à des réclamations des familles, l'autorisation de les accepter est donnée par décret en Conseil d'Etat ». Son article 8 complétait ainsi ce dispositif « tous les établissements peuvent, sans autorisation préalable, accepter provisoirement les dons et legs qui leur sont faits »⁵⁸. De sorte que la loi du 25 décembre 1942 a conféré une capacité juridique élargie – dite « grande capacité juridique » - aux associations cultuelles sous certaines conditions limitatives dont celle liée « à l'accomplissement de leur objet ou grevées de charges pieuses ou cultuelles » (la distinction entre charges *pieuses* et *cultuelles* peut être fort difficile à établir). En outre, au terme de l'article 6 de la loi de 1901, applicable aux associations cultuelles, elles ne peuvent finalement conserver dans leur patrimoine que les « immeubles strictement nécessaires à l'accomplissement du but qu'elles se proposent »⁵⁹. Cette extension de la capacité des associations cultuelles ne concerne en l'état de la loi et de la jurisprudence que les seules associations cultuelles de la loi de 1905 et non les associations dont le régime relève du dispositif combiné des lois du 1^{er} juillet 1901 et 2 janvier 1907 concernant l'exercice public des cultes (article 4). Cette restriction illustre l'acuité du débat technique et contentieux sur l'accès au statut d'association cultuelle du Titre IV de la loi de 1905 auquel cet ouvrage consacre d'importants développements.

Signalons le Conseil d'Etat, en matière consultative et dans le cadre du régime antérieur à l'ordonnance du 28 juillet 2005, dans un avis n°331-651 du 29 juin 1982 relatif aux libéralités en faveur des associations cultuelles, rendu à la demande du ministre de l'Intérieur, avait à l'époque ainsi posé les termes du débat :

« L'article 910, applicable aux associations reconnues d'utilité publique, est applicable dans les mêmes conditions aux associations cultuelles en vertu de l'alinéa 5 de l'article 19 de la loi du 9 décembre 1905 concernant la séparation des Eglises et de l'Etat.

« Il appartient, par conséquent, dans chaque cas particulier, à l'autorité administrative compétente pour autoriser une association cultuelle à accepter une libéralité, de prendre en considération les principes dégagés par la jurisprudence à l'occasion des autorisations sollicitées par les associations capables de recevoir à titre gratuit.

⁵⁸ JO 6 févr. 1901, p. 933-934. L'article 2, 3°, de l'ordonnance du 28 juillet 2005 précise que « Les articles 7 et 8 de la loi du 4 février 1901 ne sont pas applicables aux organismes auxquels s'appliquent le deuxième alinéa de l'article 910 du code civil ». Le deuxième alinéa de l'ordonnance est celui qui instaure le système déclaratif assorti du pouvoir d'opposition administrative qui se substitue au régime antérieur d'autorisation préalable systématique et obligatoire.

⁵⁹ L'article 2, 5°, de l'ordonnance du 28 juillet 2005 (précitée) ajoute à l'article 11 de la loi du 1^{er} juillet 1901 s'agissant d'associations simplement déclarées que « Cependant, elles peuvent acquérir, à titre onéreux ou à titre gratuit, des bois, des forêts ou terrains à boisier. »

« Mais l'autorité administrative compétente doit également prendre en considération l'intérêt public. En particulier, si l'instruction de la demande d'autorisation fait apparaître qu'une libéralité, notamment par les moyens nouveaux qu'elle procure à une association culturelle, peut conduire cette dernière à porter atteinte à l'ordre public, il lui appartient d'apprécier, compte tenu de l'ensemble des éléments dont elle dispose, le caractère réel et sérieux des menaces existant à l'encontre par exemple de l'intérêt national, de la sécurité des national, de la sécurité des personnes, des bonnes mœurs ou de la tranquillité publique.

« Ainsi donc, l'autorisation d'accepter une libéralité doit être refusée dans tous les cas où l'exécution des conditions auxquelles elle est subordonnées serait contraire à l'intérêt public ».

Gaston Defferre, ministre de l'Intérieur et des cultes de l'époque, se prévaut de cet avis consultatif pour justifier le renforcement du pouvoir de contrôle de l'administration en la matière (circulaire n°82-115 du 27 juillet 1982 relative aux libéralités consenties aux associations représentant des sectes).

Cette position statique et négative avait, nous semble-t-il, bien heureusement évolué en raison de l'évolution de la jurisprudence administrative relative au statut d'association culturelle (V° l'avis du Conseil d'Etat du 24 octobre 1997, sous les remarquables conclusions du commissaire du Gouvernement Jacques Arrighi de Casanova) mais également du contrôle européen des droits de l'Homme (V° les rapprochements techniques qui peuvent être fait sur la justification de différences de traitements dans les affaires *Union des Athées contre France* - refus de libéralité - et *Association nationale Les Témoins de Jéhovah contre France* - exonération de droits sur les offrandes religieuses jugées telles des dons manuels taxables ; cette dernière affaire est actuellement soumise à la Cour européenne des droits de l'Homme).

Une libéralité qui serait consentie à une personne incapable de la recevoir d'un point de vue légal est frappée de nullité, à la diligence du ministère public ou à la requête de tout intéressé (article 17 de la loi de 1901)⁶⁰. La procédure en nullité peut intervenir pendant trente ans à compter du jour où l'acte irrégulier a été passé⁶¹. Sur ce dernier point, l'ordonnance du 28 juillet 2005 est restée muette.

Pour une compréhension pratique de la question du bénéfice des dites libéralités, il convient en raison de la procédure dorénavant prévue par les

⁶⁰ Nullité absolue (Cass. Civ. I, 18 avr. 1958, Bull. Civ. I, n°187. Cette nullité s'étend aux donations dites déguisées, accomplies sous forme de contrat onéreux ou par personnes interposées, au sens de l'article 911 du Code civil et de la jurisprudence subséquente.

⁶¹ Cass. Civ. I, 26 janv. 1983, D. 1983, p. 317, note A. Breton; note Lavagne, D. 1983, chron. 211 ; voir aussi Lyon, 8 juin 1971, D. 1971, 555, note Chavrier ; Defrénois, 1972, 201, note Malaurie

textes, dont l'ordonnance précitée du 28 juillet 2005⁶², de distinguer les différents seuils suivants :

1. La simple déclaration des statuts d'une association cultuelle constituée et la délivrance d'un récépissé par l'administration préfectorale constituent une condition sine qua non à l'octroi d'une libéralité. En revanche, ils ne confèrent pas ipso facto la capacité à accepter une libéralité. Juridiquement, la capacité juridique d'une association à recevoir des libéralités n'est pas la seule condition suffisante pour qu'elle entre en possession de celles-ci ;
2. La rédaction d'une disposition testamentaire ou notariale en faveur d'une association déclarée cultuelle n'implique nullement qu'elle en soit finalement bénéficiaire. D'une part, l'association peut purement et simplement y renoncer et, d'autre part, elle doit déclarer la libéralité consentie à l'autorité administrative compétente qui dispose d'un pouvoir d'opposition. L'opposition doit être motivée par l'inaptitude de l'organisme légataire ou donataire à utiliser la libéralité conformément à son objet statutaire (article 1^{er} de l'ordonnance du 28 juillet 2005);
3. Pour chaque libéralité, prise isolément et systématiquement, l'association cultuelle – ou son notaire en son nom – doit déclarer de façon expresse la libéralité consentie (avant l'ordonnance du 28 juillet 2005, l'autorisation jadis prévue, selon l'article 910 dans sa rédaction en vigueur par « *ordonnance royale* » (ici le fait du « roi », décisif, est fondamental), intervenait par voie de décret (*supra*). Dans l'attente de la décision administrative, l'association désignée bénéficiaire pouvait accepter la libéralité à titre provisoire ou conservatoire, selon l'article 11 de la loi précitée du 4 février 1901⁶³. Ainsi, l'association en question ne pouvait en entrer en possession tant qu'elle n'a pas été autorisée à

⁶²L'ordonnance du 28 juillet 2005 écarte les associations ou fondations, émanations des « mouvements sectaires », du régime déclaratif libéral, assorti du pouvoir d'opposition. Le dispositif du régime de l'autorisation préalable demeure en ce qui les concerne. Ici, la rédaction de l'ordonnance est des plus floues en référence à des « associations ou fondations dont les activités ou celles de leurs dirigeants sont visées à l'article 1^{er} de la loi du 12 juin 2001 tendant à renforcer la prévention et la répression des mouvements sectaires... ». Quels seront les critères objectifs et l'analyse *in concreto* retenus par l'administration pour mettre en œuvre le régime de l'autorisation préalable ou celui de la libre acceptation assorti du pouvoir d'opposition administratif ? Selon quels critères une association déterminera le régime qui lui est applicable à savoir 1) demande d'autorisation ou 2) déclaration de libéralité consentie ? Le choix de la première procédure devrait être systématiquement écarté dès lors qu'il implique une reconnaissance expresse de la qualité de « mouvement sectaire » de l'association ou de la fondation... Ici, le contentieux administratif sera sans nul doute le résultat de cette nouvelle distinction....

⁶³ On pouvait s'interroger sur ce régime d'autorisation préalable dès lors que la loi (article 8 de la loi précitée du 4 février 1901) permettait à une association d'accepter provisoirement ou à titre

en bénéficiaire⁶⁴. Selon un arrêt en date du 11 juin 1992, la Cour d'appel de Paris a admis une association reconnue d'utilité publique à procéder à la vente d'objets de la succession qui étaient susceptibles de déperir et dispendieux à entretenir⁶⁵. La procédure en demande d'autorisation administrative – qui contrairement à l'intitulé de la loi du 4 février 1901 et des règlements subséquents pris pour son application ne relevait pas strictement du régime de la « tutelle administrative » - était lourde et complexe. Avant l'ordonnance du 28 juillet 2005, seul l'arrêté préfectoral d'autorisation d'accepter une libéralité autorisait l'association cultuelle à disposer du patrimoine mobilier et/ou immobilier, objet de la transmission (entrée en possession. L'autorisation d'acceptation des libéralités, quel qu'en soit le montant, était décidé par le préfet compétent à l'adresse du siège de l'association demanderesse (sauf en ce qui concerne la procédure de réclamation des familles pour laquelle un décret en Conseil d'Etat devait intervenir...). Dorénavant, à compter du 1^{er} janvier 2006, date d'entrée en vigueur du nouveau dispositif, 1) l'association bénéficiaire déclare la transmission en question (libéralité consentie) et 2) l'administration se réserve le droit de s'y opposer si l'organisme légataire ou donataire est inapte à utiliser la libéralité conformément à son objet statutaire (article 1^{er} de l'ordonnance). L'ordonnance précise que « L'opposition prive d'effet cette acceptation ».

4. Fiscalement, et conformément à l'article 795-10° du Code général des impôts, la valeur des biens transmis échappe aux droits de mutation à titre gratuit.

Les cultes nouveaux pourraient faire les frais du pouvoir d'opposition de l'administration en cas de méconnaissance ou de doutes sur les groupes en question. Cette procédure d'opposition administrative se soldera inévitablement par des contentieux devant les juridictions administratives.

3. CONCLUSION

Le droit fiscal des cultes religieux, mal connu, même des spécialistes, vivait sur « un consensus de discrétion »⁶⁶. La matière restait confidentielle,

conservatoire les dons et legs qui leur étaient faits...

⁶⁴ Paris 13 juin 1991, D. 1991 ; IR p. 204

⁶⁵ CA Paris 11 juin 1992, JCPG 1992, IV, n°2858.

⁶⁶ Paul Chambaud, *Le droit des cultes et le rôle de la Section de l'intérieur du Conseil d'Etat, Administration, L'Etat et les cultes, ...*, pp. 86-90.

semblait accessoire. Il en est autrement aujourd'hui en France en présence d'un débat public et politique sur les « avantages » fiscaux dont bénéficient les cultes religieux. Sont en cause par exemple les « niches fiscales » accordés à certains agents économiques, certains contribuables, certains assujettis, mais également aux structures religieuses.

L'absence de définition légale et le renvoi aux mécanismes administratifs des structures et des activités culturelles suscitent une « curieuse sensation de désordre » en présence de textes anciens et inappliqués mais également de la complexité des situations. Le droit fiscal des cultes religieux est donc aujourd'hui profondément marqué par les effets de la reconnaissance administrative et la jurisprudence des cours et tribunaux. Il n'en saurait être autrement dès lors que la contrepartie des droits dérogatoires des cultes en matière fiscale implique un contrôle de l'Etat sous la surveillance du juge. Mais plus que jamais il apparaît nous semble-t-il nécessaire de procéder à une révision des mécanismes fort opaques et complexes de la reconnaissance administrative en vue de parvenir à simplifier une situation qui est affaire d'expertise et partant d'incertitudes.