



**HAL**  
open science

# Le financement public des cultes en France et le principe de laïcité

Hugo Flavier

► **To cite this version:**

Hugo Flavier. Le financement public des cultes en France et le principe de laïcité. *Revue du droit public et de la science politique en France et à l'étranger*, 2010. hal-03250991

**HAL Id: hal-03250991**

**<https://hal.science/hal-03250991>**

Submitted on 5 Jun 2021

**HAL** is a multi-disciplinary open access archive for the deposit and dissemination of scientific research documents, whether they are published or not. The documents may come from teaching and research institutions in France or abroad, or from public or private research centers.

L'archive ouverte pluridisciplinaire **HAL**, est destinée au dépôt et à la diffusion de documents scientifiques de niveau recherche, publiés ou non, émanant des établissements d'enseignement et de recherche français ou étrangers, des laboratoires publics ou privés.

## Le financement public des cultes en France et le principe de laïcité

Issu de Revue du droit public - n°6 - page 1597

Date de parution : 01/11/2010

Id : RDP2010-6-002

Réf : RDP 2010, p. 1597

Auteur :

Par Hugo Flavier, Docteur en droit Université Montesquieu-Bordeaux IV, CRDEI

### SOMMAIRE

#### I. – LE FINANCEMENT PAR VOIE DE SUBVENTIONS

A. – *L'enseignement religieux*

B. – *Les lieux de culte*

C. – *Une opportune subsidiarité*

#### II. – LE FINANCEMENT PAR LA FISCALITÉ

A. – *L'application extensive du statut fiscal des associations « loi 1901 »*

B. – *L'adjonction de facilités fiscales destinées aux associations culturelles*

C. – *La fin de la « laïcité fiscale » ?*

La laïcité a-t-elle un coût ? Cette question provocante peut laisser perplexe devant son incongruité. En réalité, la laïcité, et ce bien avant la loi de 1905, a constitué un enjeu financier important. La notion de coût à laquelle il est fait référence ne porte en elle aucune valence négative mais s'efforce d'explicitier les conditions financières dans lesquelles s'exercent les cultes en France. Appréhender le principe de laïcité à travers ce prisme se justifie dans la mesure où les questions financières ont, dès la période révolutionnaire, constitué un enjeu important dans la recherche d'un point d'équilibre que le pouvoir temporel et le pouvoir spirituel entendaient trouver.

Ainsi, par exemple, les biens du clergé devenaient-ils propriété nationale dès le décret du 2 novembre 1789, selon lequel « *tous les biens ecclésiastiques sont à la disposition de la Nation, à la charge de pourvoir, d'une manière convenable, aux frais du culte, à l'entretien de ses ministres, et au soulagement des pauvres* »<sup>1</sup>. Par la suite, le pouvoir révolutionnaire optera pour une solution plus radicale, et le décret du 3 Ventôse An III sur l'exercice des cultes précisait d'une part, que « *la République n'en salarie aucun* » (art. 1), qu'elle « *ne fournit aucun local, ni pour l'exercice du culte, ni pour le logement des ministres* » (art. 2), et que « *les communes ou sections de commune, en nom collectif, ne pourront acquérir ni louer de local pour l'exercice des cultes* » (art. 8)<sup>2</sup>. Cette attitude hostile envers les cultes, et principalement envers l'Église catholique, sera apaisée par le choix du concordat en 1801<sup>3</sup>, avant de connaître une nouvelle fièvre lors de l'insurrection de la Commune de Paris<sup>4</sup>.

Si les enjeux de la laïcité dépassent la seule question financière, analyser les conditions matérielles de l'exercice du culte en France constitue un axe pertinent qui permet de circonscrire le contenu du concept de laïcité<sup>5</sup>. Il n'est d'ailleurs guère surprenant de constater que l'objet de la loi de 1905 consistait essentiellement, outre son apport politique fondamental, à déterminer les conditions financières dans lesquelles devaient s'exercer les cultes<sup>6</sup>. Il s'agit d'une loi complexe si bien que l'on a pu juger que « *le contenu proprement juridique de la loi de 1905 est mal connu* »<sup>7</sup>. Aujourd'hui encore, et pour se détacher quelque peu de la loi de séparation, c'est bien souvent à l'occasion du financement d'un nouvel édifice, de la prise en charge de la visite d'un représentant éminent de telle ou telle religion qu'il est fait référence au principe de laïcité et à la loi de 1905 dans le débat public, que ce soit pour la défendre, l'adapter ou la « *toiletter* »<sup>8</sup>.

Le prisme du financement a ceci d'intéressant qu'il constitue le fondement du diptyque adopté par la loi de 1905 : non-reconnaissance – non-subvention, voilà sans doute une équation qui caractérise de façon emblématique la laïcité telle qu'elle découle de l'article 2 de la loi de séparation. Toutefois, une part croissante de la doctrine estime que cette équation n'est pas, et peut-être n'a jamais été, respectée à la lettre même si elle reste politiquement intouchable<sup>9</sup>. Elle souligne qu'en pratique la puissance publique peut légalement financer, directement ou indirectement, les cultes, ou du moins les conditions matérielles de leur exercice. Ce point de vue, qui semble en accord avec le droit positif et la pratique administrative, impose alors de repenser le concept de laïcité à l'aune de son contenu juridique, et donc prescriptif.

Le diptyque imposé par la loi de 1905 a fondé un équilibre fragile dans lequel l'octroi de financements par la collectivité publique équivaldrait à une forme de reconnaissance qui ne serait pas sans rappeler le régime concordataire<sup>10</sup>. Dans ces conditions, et si l'on prend en compte les multiplications des formes de financement, fiscal ou par voie de subvention, on doit être conscient que l'on touche au concept de laïcité dans son essence, si tant est que les règles de non-subvention et de non-reconnaissance soient constitutives dudit principe. Dès lors, il apparaît utile d'évaluer l'incidence de l'évolution des conditions de financement du culte en France sur le concept même de laïcité. À cet égard, s'il est vraisemblable qu'il existe une corrélation entre les principes de non-subvention et de non-reconnaissance, il est certain que les conditions du financement des cultes et le contenu du concept de laïcité entretiennent un lien nécessaire. En d'autres termes, la diversification des modalités de financement par voie de subvention (I) comme à l'aide de facilités fiscales (II) constitue vraisemblablement un indice parmi d'autres de la novation du concept de laïcité en France.

### I. – LE FINANCEMENT PAR VOIE DE SUBVENTIONS

Si la République ne doit financer ni salarier aucun culte, la formule issue de la loi de 1905 paraît en décalage avec la réalité des conditions financières de l'exercice du culte en France, tant en ce qui concerne l'enseignement religieux que les lieux de culte. On a d'ailleurs souvent souligné que le régime juridique des cultes en France était fondamentalement inéquitable et défavoriserait en particulier les cultes introduits en France dans la seconde moitié du XX<sup>e</sup> siècle<sup>11</sup>. Ce panorama des modalités de financement public des cultes offre l'occasion de souligner qu'en ce domaine les collectivités publiques mettent en œuvre un principe général de subsidiarité financière selon lequel la quasi-totalité des financements échoie à l'échelon local, ce qui n'est pas considéré sans bienveillance par les autorités centrales.

## A. – L'enseignement religieux

Le financement de l'enseignement religieux concerne à titre principal le financement des établissements scolaires et universitaires privés et se situe dans une zone intermédiaire entre le respect du principe de laïcité et celui de la liberté d'enseignement<sup>12</sup>. La liberté d'enseignement porte avec elle une longue tradition républicaine dont les modalités de mise en œuvre ont été précisées par de nombreux textes législatifs<sup>13</sup>.

La complexité des règles applicables en matière de financement des établissements privés mérite que l'on s'interroge sur sa qualification juridique. Il n'est, formellement, pas question d'assurer le financement d'un culte<sup>14</sup>. Dès lors, il serait tentant de considérer que la prise en charge financière par la collectivité publique d'une partie, substantielle ou non, des dépenses d'un établissement privé ne viendrait pas heurter la règle de non-subventionnement. Toutefois, il est clair que dans l'immense majorité des cas ces établissements ont un « caractère propre » qui se confond avec leur caractère confessionnel. R. Schwartz a d'ailleurs pu écrire à ce sujet qu'« il est clair que les aides aux écoles privées peuvent être regardées comme des subventions directe ou indirecte au culte, dès lors qu'un enseignement religieux est dispensé dans ces écoles »<sup>15</sup>.

La question du financement des établissements privés paraissait apaisée même si elle reste « l'une de ces luttes intestines dans lesquelles semblent depuis longtemps se complaire les Français »<sup>16</sup>. Celle-ci a toutefois connu un certain renouveau ces dernières années avec le feuillet de l'article 89 de la loi du 13 août 2004, de ses circulaires<sup>17</sup> et de la loi du 23 avril 2005<sup>18</sup>. Le juge administratif dans un premier temps<sup>19</sup> et le législateur dans un second<sup>20</sup> sont venus signifier que la participation financière de la commune de résidence pour les frais de fonctionnement de l'établissement privé se situant dans la commune d'accueil était obligatoire. Ces précisions ont ainsi permis de sortir d'un « climat d'insécurité juridique, les maires ignorant dans un nombre important de cas la portée de leurs obligations légales »<sup>21</sup>.

Si l'on considère néanmoins que le financement des établissements privés n'équivaut pas à un financement indirect d'un culte, on sera sans doute plus convaincu de ce lien lorsqu'est en cause le financement des aumôneries au sein d'établissement public d'enseignement<sup>22</sup>. La loi de 1905 a d'ailleurs prévu elle-même une dérogation, ou plutôt une exception<sup>23</sup>, au principe de non-subvention. Cette exception offre la faculté aux collectivités publiques de financer les services d'aumônerie sur demande des usagers. Le financement devient en revanche obligatoire dès lors que l'établissement est doté d'un internat<sup>24</sup>. En outre, quand bien même il n'existerait pas d'obligation juridique de financement d'aumôneries, celui-ci est assez librement accordé dans la mesure où les nécessités politiques ou les données sociologiques s'imposent en pratique à l'administration, et que plus généralement, il s'agit d'« assurer le libre exercice des cultes »<sup>25</sup>.

## B. – Les lieux de culte

Le principe de laïcité tel qu'il découle de la loi de 1905 repose sur un fondement dont la simplicité apparente n'a fait que renforcer son enracinement dans l'ordre juridique français. La non-reconnaissance postule la non-subvention, et réciproquement. Pourtant, et particulièrement en ce qui concerne le financement des édifices culturels, les dérogations, les artifices et les montages juridiques sont légions, si bien que l'on a pu se demander, « de façon un peu provocatrice », si le droit français n'autorisait pas d'ores et déjà le subventionnement des cultes<sup>26</sup>. Le droit français, pour des raisons liées à l'histoire, a construit un ensemble normatif étoffé de règles applicables aux lieux de cultes. En se limitant aux aspects financiers, on distinguera les conditions financières de la construction des lieux de cultes des obligations financières à la charge du propriétaire.

### 1. La construction

La complexité du régime juridique de la construction des lieux de culte contraste avec la simplicité du diptyque issu de la loi de 1905. En principe seules les associations culturelles ou diocésaines peuvent financer la construction d'un édifice culturel. C'est d'ailleurs à cette occasion que le juge administratif vérifie la conformité des statuts de l'association à la règle de l'exclusivité culturelle<sup>27</sup>. Notons que les activités non culturelles ne sont cependant pas un obstacle à la qualification d'association culturelle dès lors qu'elles « se rattachent directement à l'exercice du culte et présentent un caractère strictement accessoire »<sup>28</sup>.

À l'heure actuelle, seules les associations culturelles disposent de la capacité juridique nécessaire aux fins de construire un édifice voué à l'exercice d'un culte. Si le statut d'association culturelle offre des avantages en termes fiscaux, il a pour conséquence que le montage financier destiné à la construction d'un édifice doit être issu de fonds exclusivement privés. À cet égard, le juge administratif reste vigilant et applique de façon rationnelle et mesurée les prescriptions de la loi de 1905. D'un côté, il s'efforce de sanctionner toute mairie qui, par une utilisation abusive de son droit de préemption, manifeste en réalité une hostilité marquée face à un projet de construction d'un édifice culturel<sup>29</sup>. D'un autre, il sanctionne tout montage financier qui constitue en réalité un financement indirect d'une association culturelle par la collectivité publique<sup>30</sup>. Un des exemples les plus marquants de ces dernières années a sans doute été celui de la mosquée de Marseille et du recours au bail emphytéotique administratif<sup>31</sup>.

Cette affaire est assez emblématique des choix qui ont été réalisés par les collectivités territoriales. Il repose sur une distinction ambiguë entre les associations culturelles et culturelles, seules ces dernières pouvant obtenir des financements publics sans méconnaître les prescriptions de la loi de 1905. Dès lors, les collectivités se livrent à des montages juridiques pour parvenir *in fine* à financer la construction d'un édifice culturel. Ces montages, qui ont pu être qualifiés d'« artifices juridiques »<sup>32</sup>, sont de plus en plus fréquents et sont encouragés par l'administration<sup>33</sup>. Il s'agit généralement de financer une association non culturelle pour un projet culturel mais en liaison avec un culte. La justification de ces montages repose principalement sur deux arguments. D'une part, ils seraient rendus nécessaires eu égard à l'inadaptation de la loi de séparation qui favoriserait principalement le culte catholique. D'autre part, le financement public de la construction d'un édifice culturel serait un moyen efficace pour éviter les financements étrangers, et, puisque la question touche essentiellement au culte musulman, d'éviter les subventions de pays encourageant des pratiques les plus radicales<sup>34</sup>.

Si l'on se limite à une évaluation strictement pécuniaire, on doit bien convenir que la collectivité publique finance la construction de lieux de culte en France. L'imbrication du culturel et du culturel, qui est d'ailleurs une réalité historique et non exclusivement une rhétorique juridique justificatrice<sup>35</sup>, sert alors de fondement, peut-être subtil, au financement public que l'on doit considérer comme une réalité.

### 2. Les obligations financières du propriétaire

La détermination de la qualité de propriétaire d'un lieu de culte n'est pas chose aisée. Le régime issu de la loi de séparation et de la loi du 2 janvier 1907 distingue nettement les édifices construits avant et après 1905, où les seconds sont en principe privés et construits par des associations culturelles ou diocésaines. Les premiers sont en principe publics<sup>36</sup> dès lors qu'ils appartiennent à une personne publique et sont exclusivement affectés au culte<sup>37</sup>, qu'il s'agisse des biens antérieurs à la Constitution civile du Clergé, des édifices devenus propriété de la Nation ou construits par elle sous l'égide du Concordat en vertu de la loi du 18 germinal an X<sup>38</sup>.

Les charges financières qui reposent sur les personnes publiques « peuvent se révéler assez lourdes pour les collectivités publiques »<sup>39</sup>. En premier lieu, l'affectation au culte doit être réalisée à titre gratuit<sup>40</sup>. Ainsi, le fait pour une commune d'exiger le paiement d'un droit de visite des objets mobiliers classés au sein d'une église, sans avoir obtenu l'accord du desservant méconnaît les prescriptions de la loi de 1905 et celles du 2 janvier 1907<sup>41</sup>. Ces dernières années cependant, dans un but de valorisation du patrimoine mais aussi peut-être dans un mouvement plus général de confusion du culturel et du culturel, une incertitude juridique pesait sur la faculté de faire payer un droit d'entrée lors de l'utilisation d'édifices culturels à des fins culturelles (concerts, visites...). L'article L. 2124-31 du Code général de la propriété des personnes publiques régit et légalise cette faculté, sous réserve de l'accord de l'affectataire<sup>42</sup>.

En second lieu, il est prévu que les personnes publiques compétentes et à titre principal les communes, « *pourront engager les dépenses nécessaires pour l'entretien et la conservation des édifices du culte dont la propriété leur est reconnue par la présente loi* »<sup>43</sup>. Le dernier alinéa de l'article 19 de la loi de 1905 précisait en outre que « *ne sont pas considérées comme subventions les sommes allouées pour réparations aux monuments classés* » dont le champ d'application a été étendu aux monuments non classés par la loi du 25 décembre 1942. Cette faculté s'est en outre convertie en obligation de faire sous l'effet de la jurisprudence<sup>44</sup>. Enfin, une collectivité peut financer des travaux, y compris si l'édifice est privé, dès lors que ces fonds sont accordés au titre de l'intérêt général, comme le financement d'un ascenseur dans une basilique, eu égard à l'importance de la fréquentation touristique et afin « *d'améliorer l'accessibilité des personnes à mobilité réduite à la nef et à la crypte* »<sup>45</sup>.

La charge financière incombant à la collectivité est importante, parfois obligatoire, et certaines décisions doivent au surplus recueillir l'aval de l'affectataire. Les relations entre propriétaire public et affectataire sont donc asymétriques et l'application de la loi de 1905, présentée comme un fleuron de la laïcité en tant qu'elle prohiberait toute forme de subventions a abouti dans les faits à imposer des charges financières aux collectivités.

### C. – Une opportune subsidiarité

Un aperçu des conditions financières de l'exercice des cultes en France donne l'occasion de faire une remarque d'ordre général. Il est frappant de constater que la quasi-totalité des financements, qu'il s'agisse de l'enseignement ou des édifices, est accordée à un échelon local. Les justifications à cette subsidiarité financière organique sont nombreuses. En premier lieu, on peut avancer qu'il s'agit ni plus ni moins de respecter l'organisation administrative de la France<sup>46</sup>. En deuxième lieu, il est juste de considérer qu'il leur revient de prendre de telles décisions dans la mesure où elles « *peuvent le mieux être mises en œuvre à leur échelon* » (art. 71, Const.). Enfin, les spécificités locales doivent d'autant plus être prises en compte que la loi de 1905 n'est pas applicable sur l'ensemble du territoire national.

Cela étant, il n'est pas interdit de penser, sans pour autant remettre en cause les arguments légalistes précédemment évoqués, que l'enracinement d'une certaine subsidiarité financière en matière de laïcité constitue également un mécanisme qui sied opportunément au pouvoir central<sup>47</sup>. Si l'on estime en effet que les évolutions des conditions financières d'exercice des cultes remettent en cause le principe de laïcité, on pourrait légitimement attendre de l'État qu'il s'empare du sujet et le tranche avec clarté, par une loi générale votée par la représentation nationale. De nombreuses polémiques auraient sans doute cours à l'occasion de ce débat, mais peut-être cela est-il préférable à des conflits épisodiques crispant la société.

Le caractère opportun de cette subsidiarité organique est tel qu'il se prolonge sur un plan formel. Le recours marqué, qui n'est pas récent, à la technique de la circulaire administrative paraît signifiant<sup>48</sup>, d'une part, car les circulaires sont parfois réglementaires ou désormais impératives, ce qui constitue une modalité discrète de réglementation, d'autre part, car elles placent le juge au cœur de la délimitation du concept de laïcité. Certes, il est indéniable que le Conseil d'État ait joué « *un rôle pacificateur* »<sup>49</sup>. Ce rôle d'intermédiaire, consubstantiel à la fonction de juger paraît toutefois de moins en moins approprié. Il arrive un temps où, dans une démocratie, il revient au pouvoir politique de légiférer et/ou de réglementer les conditions d'exercice du culte. Cette subsidiarité financière encourage la collectivité publique à se cantonner dans une situation de passivité générale qui *in fine* n'aide pas à la constitution d'une paix sociale<sup>50</sup>.

## II. – LE FINANCEMENT PAR LA FISCALITÉ

L'examen du cadre fiscal régissant l'exercice des cultes est révélateur du rapport que les pouvoirs publics entretiennent avec la laïcité. Selon les principes du droit fiscal les activités culturelles ne sont en aucun cas, légalement, *en dehors* de l'impôt. Elles bénéficient cependant d'importantes exonérations qui résultent tout d'abord de l'assimilation de leur statut fiscal à celui des associations régies par la loi de 1901. À cette assimilation doivent être ajoutées les facilités fiscales qui visent spécifiquement les associations culturelles, si bien que l'on a pu considérer cet ensemble de mesures comme révélateur de « *la fin de la laïcité fiscale* »<sup>51</sup>.

### A. – L'application extensive du statut fiscal des associations « loi 1901 »

« *Le droit fiscal des religions c'est, pour l'essentiel, le droit fiscal commun appliqué aux religions et à leurs activités* »<sup>52</sup>. Il est vrai que le droit français ne pose pas de règle générale d'exonération des activités culturelles, ce qui est parfaitement conforme aux principes de réalisme et d'autonomie du droit fiscal entendu comme un « *doit de superposition* »<sup>53</sup>. Peu importe la nature juridique des activités ou des biens, l'essentiel pour l'administration fiscale consistant à vérifier si ceux-ci entrent dans le champ d'application d'une disposition légale ou réglementaire fiscale.

L'ensemble des associations culturelles ou diocésaines sont en principe exonérées des impôts commerciaux dès lors qu'elles obéissent aux critères d'une activité sans but lucratif. Les associations culturelles ne poursuivant pas de but lucratif sont donc exonérées de l'impôt sur les sociétés<sup>54</sup>, de la TVA<sup>55</sup> et de la taxe professionnelle<sup>56</sup>, en application du régime juridique des associations régies par la loi de 1901. Cette interprétation, régulièrement affirmée<sup>57</sup>, a été confirmée par l'instruction du 18 décembre 2006<sup>58</sup>. Selon cette dernière, une association peut être considérée comme étant à but non lucratif si sa gestion est désintéressée, si elle ne concurrence pas le secteur commercial et si elle n'exerce pas d'activités dans des conditions similaires à celle d'une entreprise<sup>59</sup>. Cette approche en trois temps, validée par le Conseil d'État<sup>60</sup>, ne suscite *a priori* pas de difficultés particulières pour le cas des associations culturelles, « *dans la mesure où leur objet culturel exclusif exclut par principe toute commercialité* »<sup>61</sup>. Et en toute hypothèse, l'exonération serait maintenue quand bien même l'association culturelle exercerait une activité lucrative « *mais dont les activités non lucratives restent significativement prépondérantes* » et dont le montant des recettes d'exploitation n'excéderait pas 60 000 €<sup>62</sup>. Cette franchise d'impôts commerciaux consacre ainsi l'esprit de l'administration fiscale qui accepte, par exemple, que la vente d'une revue destinée aux fidèles puisse être bénéficiaire dans la mesure où la finalité de cette publication n'est pas de réaliser du profit<sup>63</sup>.

Il n'est cependant pas exclu que des associations culturelles soient considérées par l'administration fiscale comme exerçant une activité lucrative<sup>64</sup>. Le critère essentiel de la jurisprudence est un critère finaliste consistant à rechercher si l'activité de l'association en cause a pour objectif la recherche systématique d'excédents de recettes et si elle constitue l'essentiel de ses ressources<sup>65</sup>. Le lien qui a parfois pu être établi entre le caractère cultuel d'une association et sa nature nécessairement non lucrative n'est donc pas pertinent du point de vue du droit fiscal qui reste en ce sens fidèle à ses principes d'autonomie et de réalisme.

Enfin, l'article 1407 du CGI prévoit une exonération de la taxe d'habitation dès lors que le local en cause est ouvert au public et ne se limite pas à un usage privatif. Le bénéfice de cette exonération ne dépend donc pas du statut de l'association que celle-ci soit culturelle<sup>66</sup>, ou régie par la loi de 1901<sup>67</sup>.

L'alignement du statut des associations culturelles sur le droit commun est assez net en ce qui concerne la situation des personnes physiques. La laïcisation du droit en France a eu pour conséquence qu'« *aucune disposition du Code général des impôts [ne] mentionne expressément la condition fiscale des ministres du culte (...) ou [ne] les soumette à un régime particulier d'imposition* »<sup>68</sup>. La diversité des situations selon les cultes a été prise en compte par l'administration fiscale qui soumet les ministres du culte soit à l'impôt sur le revenu au titre des traitements et des salaires, soit au régime des bénéfices non commerciaux (BNC). Ainsi, les allocations perçues par les ministres du culte catholique sont taxables dans la catégorie des BNC<sup>69</sup>, alors que les rabbins ou les pasteurs protestants sont imposés au titre de l'IRPP<sup>70</sup>. La situation n'a donc pas fondamentalement changé depuis la célèbre circulaire *La Martinière* du 7 janvier 1966<sup>71</sup>. En revanche, tout ministre du culte exerçant certaines activités rémunérées est bien évidemment soumis à l'IRPP, en particulier dans le cadre d'une activité d'enseignement<sup>72</sup>. Sont toutefois exonérés de toute imposition à la fois l'indemnité de

gardiennage des églises affectées au culte<sup>73</sup> ainsi que les honoraires de messe des prêtres<sup>74</sup>.

## B. – L'adjonction de facilités fiscales destinées aux associations culturelles

Aux avantages fiscaux résultant d'une extension du régime fiscal des associations régies par la loi de 1901, il faut ajouter une série d'exonérations visant spécifiquement les associations culturelles. En premier lieu, l'article 19 de la loi de 1905 leur confère une capacité juridique étendue, et en tout cas suffisante pour recevoir des dons et legs<sup>75</sup>, qui sont par ailleurs exonérés des droits de mutation à titre gratuit<sup>76</sup>. Le régime juridique est peu contraignant, à l'exception de ce que l'on a coutume d'appeler la « tutelle administrative », qui n'institue pas un régime d'autorisation préalable mais constitue plutôt une garantie pour le donateur et les membres de sa famille du respect des conditions de la liberté en cas de réclamation. En deuxième lieu, les lieux de culte font l'objet d'une exonération de la taxe foncière aux termes de l'article 1382-4<sup>o</sup> du CGI, dès lors qu'ils satisfont aux critères du caractère culturel de l'association s'il s'agit d'une association<sup>77</sup>, ou lorsque l'édifice culturel appartient à une personne publique s'ils sont exclusivement affectés à l'exercice d'un culte (art. 1382-4<sup>o</sup>, CGI). En dernier lieu, les sommes perçues au titre du « Livret A » font elles aussi l'objet d'une exonération dans les conditions fixées par l'article 200 ter B du CGI.

Doivent également être prises en compte les facilités fiscales dont bénéficient les donateurs aux associations culturelles, en particulier depuis la loi sur le mécénat du 23 juillet 1987<sup>78</sup>. Les personnes physiques peuvent bénéficier d'une réduction d'impôt égale à 66 % des sommes versées, avec un plafonnement fixé à 20 % des revenus imposables<sup>79</sup>. La loi de 1987 a également facilité le mécénat d'entreprise, i.e. les « entreprises assujetties à l'impôt sur le revenu ou à l'impôt sur les sociétés »<sup>80</sup>. Cette réduction d'impôt est égale à 60 % du montant des versements dans la limite de 5 du chiffre d'affaires.

Par-delà les chiffres et la diversité des dispositions fiscales, il est intéressant de souligner deux mouvements. D'une part, on constate une tendance à l'élargissement des facilités fiscales offertes aux associations culturelles. D'autre part, le droit fiscal fait montre d'une certaine spécificité par rapport au régime juridique des subventions allouées au culte. Il ne reprend pas à son compte l'indétermination qui entoure la distinction entre le culturel et le culturel. Bien au contraire, il entérine la distinction pour en réalité offrir des avantages fiscaux bien plus importants aux associations culturelles. Ici encore, le réalisme du droit fiscal imposait à l'administration de prendre en considération l'activité réelle et la nature de l'association afin de lui appliquer le régime adéquat, fût-il extrêmement avantageux.

## C. – La fin de la « laïcité fiscale » ?

Le principe de laïcité a ceci de particulier qu'il innervait l'ensemble du corpus juridique français. Le droit fiscal n'y devant pas faire exception, on peut comprendre l'étonnement voire le désaccord que peut engendrer l'introduction de mécanismes fiscaux singulièrement avantageux pour les associations culturelles<sup>81</sup>. En réalité, dès lors que l'on entreprend de vérifier si cette prétendue « laïcité fiscale » est en état d'agonie chronique, on se doit de prendre la question en amont. Plus fondamentalement il s'agit de savoir si le principe de laïcité implique nécessairement le diptyque « non-reconnaissance – non-subvention ». Du point de vue du droit positif, on peut déduire de la jurisprudence administrative que le principe de laïcité n'implique pas ce diptyque tel qu'il figure dans la loi de 1905. Ceci résulte tout d'abord implicitement de la décision du 6 avril 2001 selon laquelle la consécration du principe de laïcité en tant que principe fondamental reconnu par les lois de la République n'a pas eu pour effet d'abroger implicitement la loi du 1<sup>er</sup> juin 1924 mettant en vigueur la législation civile française en Alsace-Moselle. Le constat d'une non-contradiction entre le principe de laïcité et certaines formes de subventions revient à déconnecter le fameux diptyque, et partant à ne conférer qu'une valeur législative à la règle du non-financement. Cette position a été confirmée avec plus de netteté dans un arrêt du 16 mars 2005, selon lequel « le principe constitutionnel de laïcité qui s'applique en Polynésie française (...) n'interdit pas, par lui-même, l'octroi dans l'intérêt général et dans les conditions définies par la loi, de certaines subventions à des activités ou des équipements dépendant des cultes »<sup>82</sup>. Cette confirmation est d'autant plus limpide que la loi de 1905 n'est précisément pas applicable en Polynésie française. On peut alors en déduire une double déconnexions, l'une et l'autre étant liées : déconnexion du principe de laïcité et de l'interdiction de financement des cultes ; déconnexion de valeur juridique entre le principe constitutionnel de laïcité, et celui, législatif, de non-financement.

Dès lors qu'il est admis que le principe de laïcité n'est pas indissolublement lié à la règle de non-subvention, on ne peut que très difficilement admettre que la « laïcité fiscale » ait connu ses derniers jours au moment de la révision de la loi sur le mécénat du 23 juillet 1987. Au contraire, les principes de réalisme et surtout de neutralité du droit fiscal se combinent sans trop de difficultés à cette conception de la laïcité : il suffit que l'association en cause ait les qualités requises pour entrer dans le champ d'application de la norme fiscale pour qu'elle bénéficie des avantages prévus. Il n'est point question d'une quelconque reconnaissance ni d'une immixtion de l'État dans des considérations théologiques. Il s'agit plus prosaïquement pour l'État et pour l'administration fiscale d'encourager et de promouvoir des activités sociales. Cette attitude revient à ce que l'État considère le fait religieux comme un fait social à part entière et qui les vaut tous et qui vaut n'importe lequel.

Ces développements sur la fin de la « laïcité fiscale » révèlent les fluctuations de l'ordre juridique français sur le choix d'une société conforme à l'idéal républicain inscrit dans la Constitution. Ce choix de société tel qu'il ressort du droit positif incite à considérer les religions comme un fait social qui en tant que tel doit pouvoir faire l'objet d'un financement public lorsque la collectivité y trouve un intérêt public<sup>83</sup>. Le développement de l'interventionnisme étatique « en matière économique et culturelle »<sup>84</sup> n'interdit donc pas à l'État de financer les cultes en France. L'intervention de l'État dans le domaine culturel, spécialement lorsqu'il s'agit d'une intervention financière, n'implique en aucun cas un droit de regard sur le contenu du culte ni sur les questions théologiques, sauf dans certaines limites tenant notamment à l'ordre public. Il conduit simplement à ce que l'État, en ne reconnaissant aucun culte les admette tous et dispose, au moins dans certaines hypothèses, de la faculté de les financer. Ceci implique une déconnexion du lien qui paraissait évident entre la non-subvention et la non-reconnaissance, et partant, que l'existence de facilités fiscales n'équivaut pas à une reconnaissance officielle de la même manière que dans un régime concordataire. Si le principe de laïcité constitue l'un des éléments de l'identité constitutionnelle de la France<sup>85</sup> et si l'on souhaite l'instauration d'un rapport apaisé entre État et fait religieux, il serait important (mais politiquement délicat) que les représentants de la Nation interviennent d'une façon générale et transversale sur les relations financières que les pouvoirs publics entendent mener avec les autorités religieuses. En d'autres termes il s'agirait de mettre en forme, législative, ce qui relève des implications financières de la *Constitution sociale* de la France, chère au Doyen Hauriou<sup>86</sup>.

1 – (1) Décret du 2 novembre 1789, *S., Lois annotées*, 1<sup>re</sup> série, p. 6. On pourra également se référer au décret sur la constitution civile du clergé du 12 juillet 1790 (*S., Lois annotées*, 1<sup>re</sup> série, p. 38 et s), même s'il n'instituait pas une forme de séparation mais imposait une domination du spirituel par le temporel.

2 – (2) *S., Lois annotées*, 1<sup>re</sup> série, p. 318.

3 – (3) Pour une approche historique du concordat, Cf. R. J. Dean, *L'Église constitutionnelle, Napoléon et le concordat de 1801*, R. J. Dean, Paris, 2004.

4 – (4) Cf. décret du 2 avril 1871, *JO* sous la Commune, 1871, p. 133 où il était précisé que « que le budget des cultes (...) impose les citoyens contre leur propre foi », et par conséquent que « le budget des cultes est supprimé ».

5 – (5) On se limitera ici au droit commun en écartant les exclusions territoriales de la loi de 1905.

6 – (6) À cet égard, L. Duguit (in *Traité de droit constitutionnel*, tome V, 2<sup>e</sup> édition, Paris, 1925) a pu juger que si l'« on ne peut pas dire que telle quelle la loi de 1905 fut une loi de spoliation » (p. 591), en réalité « le gouvernement français a dépouillé l'Église contrairement aux principes supérieurs du droit » (p. 595).

7 – (7) Rapport Machelon, 20 septembre 2006, p. 9. De même, cf. J.-M. Woehrling, « Le rapport Machelon : une utile contribution à la démythification du droit français des cultes », *JCPA*, 2006, p. 1545.

8 – Discours de N. Sarkozy prononcé le 10 septembre 2005. Ouverture du colloque La laïcité française dans son contexte international, singularité ou

- 8 - Discours de N. Sarkozy prononcé le 19 septembre 2005, *Couverture du colloque La laïcité française dans son contexte international : singularité ou modèle ?*, Académie des sciences morales et politiques à Paris, JCP A, 2005, p. 1496. À ce propos, cf. le numéro spécial de la revue *Esprit*, 6/2005.
- 9 - (9) Cf. notamment, L. Schlegel, « De la difficile adaptation du principe républicain de laïcité à l'évolution socioculturelle française », cette Revue, 2005, p. 427 ; J. Gaté, « A-t-on bien séparé l'Église et l'État ? », *RRJ*, 2004-3, p. 2085 ; B. Jorion, « L'intervention des collectivités territoriales dans le champ religieux », *JCP A*, 2004, p. 43 ; J. Morange, « Peut-on réviser la loi de 1905 ? », *RFDA*, 2005, p. 153 ; J.-M. Woehrling, « L'interdiction pour l'État de reconnaître et de financer un culte. Quelle valeur juridique aujourd'hui ? », cette Revue, 2006, p. 1633.
- 10 - (10) Mais encore faudrait-il déterminer ce que recouvre la notion de « reconnaissance ». À ce sujet, M. Woehrling, « L'interdiction pour l'État de reconnaître et de financer un culte. Quelle valeur juridique aujourd'hui ? », préc., spéc. p. 1653 et s.
- 11 - (11) Cf. notamment, D. Amson, « Aperçu sur la laïcité à la française, la montée des intégrismes, le problème du tchador », in *L'esprit des institutions, l'équilibre des pouvoirs : Mélanges en l'honneur de P. Pactet*, Dalloz, Paris, 2003, p. 33 ; S. Papi, « L'insertion des mosquées dans le tissu religieux local en France : approche juridique et politique », cette Revue, 2004, p. 1339 ; B. Basdevant-Gaudemet, « Le statut juridique de l'Islam en France », cette Revue, 1996, p. 355 ; V. Donier, « Les lois du service public : entre tradition et modernité », *RFDA*, 2006, p. 1219 ; A. Haquet, « L'enseignement privé musulman dans une République laïque », *RFDA*, 2009, p. 515 ; G. Koubi, « Vers une déconstruction du principe de laïcité ? », cette Revue, 2004, p. 325. Cette problématique n'est pas nouvelle ni propre à la France. V. en ce sens, H. Carrère d'Encausse, qui, au sujet du statut des musulmans dans l'Empire tsariste au XIX<sup>e</sup> siècle estimait que « *c'est en définitive l'éducation, terrain de combat de tous les sujets de l'Empire, qui fut la préoccupation commune des musulmans, car à travers elle tout était remis en cause : la religion et sa place dans la société, la modernisation de l'Islam, la formation des élites et celle de la société tout entière* », in *L'Empire d'Eurasie*, Fayard, Paris, 2005, p. 155.
- 12 - (12) Le juge administratif y a très tôt vu un « *principe général* » (CE, Ass., 7 janvier 1942, UNAPEL : Rec., p. 2), ou simplement un « *principe* » (CE, Sect., 27 avril 1945, Lauliac : Rec., p. 82 ; D., 1945, p. 282, concl. Lagrange). C'est le Conseil constitutionnel qui consacra définitivement la valeur constitutionnelle de la liberté d'enseignement (Cons. const., 23 novembre 1977, Liberté d'enseignement et de conscience, n° 77-87 DC ; P. Avril et J. Gicquel, Pouvoirs, 1978, n° 5, p. 185 ; L. Favoreu, cette Revue, 1978, p. 830 ; J.-F. Flauss, *Gaz. Pal.*, 1978-1, doct., 10-13 juin 1978, p. 293 Flauss (Jean-François) ; J. Rivero, Rivero (Jean) *AJDA*, 1978, p. 565 ; GDC const., 14<sup>e</sup> édition, 2007, n° 23.
- 13 - (13) Une synthèse et un développement de la législation antérieure sera établie par la loi *Debré* du 31 décembre 1959 (cf. J. Robert, « La loi Debré » (31 décembre 1959) sur les rapports entre l'État et les établissements d'enseignement privé », cette Revue, 1962, p. 213). Cf. également, F. Curtit et F. Messner, *Droit des religions en France et en Europe : Recueil de textes*, Bruylant, Bruxelles, 2008.
- 14 - (14) Ceci d'autant plus que le Conseil d'État a précisé que « *le fait qu'une certaine proportion [des] élèves se destinerait à la prêtrise n'est pas de nature à donner [à l'établissement] le caractère d'un établissement cultuel* » (CE, 9 décembre 1938, Sect. Cne de Beaupréau : Rec., p. 927).
- 15 - (15) R. Schwartz, *Un siècle de laïcité*, Berger-Levrault, Paris, 2007, p. 61. Pour une analyse générale, Cf. J. Morange, « L'enseignement religieux dans les établissements scolaires publics en France », in J.-L. Martínez López-Muñoz, J. De Groof and G. Lauwers (eds), *Religious education in public schools: study in comparative law*, Yearbook of the European Association for Education Law and Policy, Vol. VI, Springer Netherlands, 2006, p. 197 et s.
- 16 - (16) J.-M. Pontier, « Une histoire sans fin ? École privée, école publique, la parité de financement », *JCP A*, n° 47, 2009, p. 26.
- 17 - (17) JO n° 190 du 17 août 2004, p. 14545. Cf. également, la circulaire n° 2007-142 du 27 août 2007, BOEN, n° 31 du 6 septembre 2007, p. 1739, adoptée suite à l'annulation de la circulaire n° 2005-206 du 2 décembre 2005 (BOEN, n° 46, 15 décembre 2005, p. 2487) par le juge administratif pour incompétence (CE, 4 juin 2007, Ligue de l'Enseignement : *AJDA*, 2007, p. 1101 ; *JCP A*, 2007, n° 38, p. 36, note N. Ach).
- 18 - (18) JO n° 96 du 24 avril 2005, p. 7166.
- 19 - (19) TA, Dijon, 18 février 2008, Commune de Semur-en-Brionnais : *AJDA*, 2008, p. 926, concl. Tainturier.
- 20 - (20) Loi n° 2009-1312 du 28 octobre 2009, JO n° 0251 du 29 octobre 2009, p. 18292.
- 21 - (21) J.-M. Pontier, « Une histoire sans fin ? École privée, école publique, la parité de financement », préc., p. 31. Le Conseil constitutionnel, dans sa décision n° 2009-591 DC du 22 octobre 2009, a rejeté les griefs invoqués à l'encontre de cette disposition en estimant, sobrement, que le principe de laïcité fait pas obstacle au « *le législateur de prévoir, sous réserve de fonder son appréciation sur des critères objectifs et rationnels, la participation des collectivités publiques au financement du fonctionnement des établissements d'enseignement privés sous contrat d'association* ».
- 22 - (22) La présence des aumôneries d'autres types d'établissements, pénitentiaires ou hospitaliers se justifie dans la mesure où il s'agit de pallier les entraves à la liberté d'aller et venir (Cf. par ex. CE, 6 juin 1947, Union catholique des hommes du diocèse de Versailles : Rec., p. 250 ; CE, Sect. 28 janvier 1955, Sieurs Aubrun et Villechenoux : Rec., p. 50).
- 23 - (23) Sur la distinction entre les notions d'exception et de dérogation, cf. A. Rouyère, *Recherche sur la dérogation en droit public*, thèse, Bordeaux I, 1993, p. 69 et s. ; F. Leurquin de Visscher, *La dérogation en droit public*, Bruylant, Bruxelles, 1991, p. 101 et s.
- 24 - (24) Cf. CE, 1<sup>er</sup> avril 1949, Sieur Chaveneau : Rec., p. 161.
- 25 - (25) CE, Sect. 7 mars 1969, Ville de Lille : Rec., p. 141.
- 26 - (26) B. Jorion, « L'intervention des collectivités territoriales dans le champ religieux », préc., p. 43.
- 27 - (27) Pour le Conseil d'État, trois conditions sont nécessaires pour pouvoir bénéficier du statut d'association culturelle : elle doit représenter un culte, son objet doit être exclusivement cultuel, et ses activités ne doivent pas porter atteinte à l'ordre public (CE, avis, 24 octobre 1997, Rec., p. 372). Sur l'exclusivité culturelle, cf. également, CE, 21 janvier 1983, Association Fraternité des Serviteurs du Nouveau Monde : Rec., p. 18 ; DA, 1983, n° 106 ; CE, Ass., 1<sup>er</sup> février 1985, Association chrétienne « les Témoins de Jéhovah de France » : Rec., p. 22. Concernant le critère relatif à l'atteinte à l'ordre public, et la situation des Témoins de Jéhovah, cf. CE, 23 juin 2000, Association locale pour le culte des Témoins de Jéhovah de Clamecy : Rec., p. 242. Voir aussi : CE, 28 avril 2004, Association culturelle du Vajra Triomphant : Rec., Tab., p. 591.
- 28 - (28) CE, Ass. Avis, 24 octobre 1997, n° 187.122, Association locale pour le culte des témoins de Jéhovah de Riom : Rec., p. 37.
- 29 - (29) Cf. CE, 6 octobre 1999, Association tendance nationale union islamique de France : Rec., Tab., p. 1082. Cf également le Rapport *Machelon*, p. 11 et 27, et le rapport du Conseil d'État de 2004, p. 321.
- 30 - (30) Sur cet équilibre, cf. B. StasiStasi (Bernard), *Laïcité et République*, Rapport de la Commission de réflexion sur l'application du principe de laïcité dans la République, remis au président de la République le 11 décembre 2003, La documentation française, Paris, 2004, p. 84 et s.
- 31 - (31) Cf. TA, Marseille, 17 avril 2007, Savon : *AJDA*, 2007, p. 1477, note J. Bon ; E. Tawil, *JCP A*, 2007, 2126. Par la suite, les nouvelles conditions de financement ont été jugée conformes à la loi de 1905 : TA, Marseille, 21 décembre 2007, Mégret : *AJDA*, 2008, p. 17. Notons que contrairement à ce qu'indique la circulaire du Ministère de l'intérieur du 25 mai 2009, l'arrêt *Cne de Montreuil-sous-Bois* (CAA, Versailles, 3 juillet 2008, n° 07VE01824, inédit), n'est pas « *venu contredire cette interprétation* » (p. 24 de la circulaire). La Cour a accepté qu'une redevance annuelle équivalente à un euro symbolique ne constituait pas une subvention déguisée seulement dans la mesure où les frais de construction, mais également d'entretien reviendront à la charge de l'association culturelle et qu'en fin de bail le bâtiment restera propriété de la collectivité, qui pourra alors le céder au prix du marché.
- 32 - (32) C. Benelbaz, *Le principe de laïcité en droit public français*, Thèse, Bordeaux IV, 2009, p. 553 et s.
- 33 - (33) Cf. la circulaire du ministère de l'Intérieur du 29 mai 2009 NOR/IOC/D/09/10906/C. En ce qui concerne la pratique administrative, d'autres montages comparables ont existé. On cite généralement le cas de la cathédrale d'Evry (cf. rép. Min. JO Sénat, 8 novembre 1990, p. 2404).
- 34 - (34) Cela étant les statuts de l'association culturelle peuvent limiter les influences étrangères, comme par exemple dans le cas de la mosquée de Marseille, où chaque État tiers ne pourra participer au financement au-delà de 20 % du budget total.
- 35 - (35) La loi de 1905 réservait déjà un traitement particulier pour les monuments classés « *représentant, dans leur ensemble ou dans leurs parties, une valeur artistique ou historique* » (art. 16).
- 36 - (36) Cela est désormais certain depuis l'arrêt *Carlier* (CE, 18 novembre 1949, Rec., p. 490). En revanche, les édifices qui sont accessoires à l'exercice d'un culte relèvent du domaine privé de la commune lorsqu'ils lui appartiennent (T. confl., 14 mai 1990, Cne de Bouyon : Rec., Tab., p. 615).
- 37 - (37) Si l'édifice a fait l'objet d'une désaffectation, sa démolition n'est pas contraire à la loi de séparation : CE, 12 juin 1914, Lhuillier : Rec., p. 692. Cette affectation comprend également des biens meubles (cf. CE, 17 février 1932, Commune de Barran : Rec., p. 189 ; D., 1933, 3, p. 49, note R. Capitant), et doit respecter les règles du culte concerné (cf. E. Forey, *État et institutions religieuses. Contribution à l'étude des relations entre ordres juridiques*, PUS, Strasbourg, 2007, spéc. p. 211 et s).

(38) Article 12 de la loi de 1905. La loi du 3 juillet 1989 étend cette propriété aux établissements publics de coopération intercommunale ayant pris la

- 38 - Article 12 de la loi de 1905. La loi du 2 juillet 1959 étend cette propriété aux « établissements publics de coopération intercommunale ayant pris la compétence en matière d'édifices des cultes » (JO, 3 juillet 1998 p. 10127).
- 39 - (39) Rapport du Conseil d'État, *Réflexions sur la laïcité*, 2004, p. 306.
- 40 - (40) Cf. par exemple, CE, 28 juillet 1911, Sieur Rougegré : Rec., p. 908 ; CE, 23 janvier 1920, Abbé Barraud : Rec., p. 75. Mais le principe de gratuité ne s'applique qu'aux lieux de culte proprement dit et non aux presbytères (CE, 22 avril 1910, Cne de Villards-sur-Thônes (1<sup>re</sup> espèce) et Cne de Labastide-Saint-Pierre (2<sup>e</sup> espèce) : Rec., p. 328 ; CE, 26 mai 1911, Cne de Heugas : Rec., p. 624). De même, une location de presbytère inférieure au prix de la valeur locative du bien constitue une subvention au culte (CE, 16 décembre 1910, Cne de Callian : Rec., p. 976).
- 41 - (41) CE, Sect. 4 novembre 1994, Abbé Chalumeau : Rec., p. 491.
- 42 - (42) Cf. Y. Gaudemet, « Le domaine public culturel dans le code général de la propriété des personnes publiques », in *Le dialogue des juges : Mélanges en l'honneur du président B. Genevois*, p. 455 ; Ch. Laviolle, « Les édifices affectés aux cultes », RFDA, 2006, p. 949 ; E. Untermaier, « Les églises et le code général de la propriété des personnes publiques », AJDA, 2006, p. 2210.
- 43 - (43) Loi du 13 avril 1908 (JO, n°104 du 14 avril 1908, p. 2609).
- 44 - (44) CE, 10 juin 1921, Cne de Monségur : Rec. p. 573. Ainsi, un glissement de terrain ayant entraîné des dégradations importantes constituent « un danger pour la sécurité publique » (CE, 24 décembre 1926, Sieur Empereur : Rec., p. 1138). Une commune peut donc demander la fermeture, provisoire d'un lieu de culte, sans porter atteinte au libre exercice des cultes, notamment lorsque l'édifice est en passe de s'effondrer (CE, 20 mai 1911, Sieurs Ferry et autres : Rec., p. 638).
- 45 - (45) CAA, Lyon, 26 juin 2007, Fédération de la libre pensée et d'action sociale du Rhône : AJDA, 2007, p. 1652, concl. Besle. De même, cf. CE, 16 mars 2005, Ministre de l'Outre mer : Rec., p. 108.
- 46 - (46) La répartition des compétences entre collectivités doit prendre en compte les apports des lois de décentralisation, cf. par ex. CE, Sect. 12 février 1982, Commune d'Aurillac : Rec., p. 68 ; B. Pacteau, RA, 1982, p. 275.
- 47 - (47) On entend par subsidiarité « le niveau optimal de compétence en vue de se rapprocher de l'administré » (J. Gicquel et J.-E. Gicquel, *Droit constitutionnel et institutions politiques*, Montchrestien, 22<sup>e</sup> édition, Paris, 2008, p. 69. Politiquement, la subsidiarité est donc essentiellement perçue comme étant « descendante » et non « ascendante ».
- 48 - (48) Cf. G. Koubi, « Circulaires administratives, entre incertitudes socio-politiques et indécisions juridiques », RRJ, 1996, p. 785 et s. De façon plus générale, cf. G. Koubi, *Les circulaires administratives*, Economica, coll. Corpus Essais, Paris, 2003, spéc. p. 201 et s.
- 49 - (49) Rapport du Conseil d'État, *Réflexions sur la laïcité*, préc., p. 281. De même, cf. G. Koubi, « Le "bricolage religieux", un outil pour repenser le rapport entre règles juridiques et croyances religieuses », RRJ, 1/2005, spéc. p. 452.
- 50 - (50) À titre de contre-exemple, on peut citer la loi n° 2004-228 du 15 mars 2004, encadrant le port de signes ou tenues manifestant une appartenance religieuse dans les écoles, collèges et lycées publics (JO, 17 mars 2004, p. 5190). Quelle que soit l'opinion que l'on porte à l'égard de cette loi, il est manifeste que le débat et les comportements individuels se sont pacifiés dans l'enceinte scolaire. « Certes, la laïcité a besoin d'une pédagogie, mais celle-ci, en cas de conflit, a aussi besoin d'une loi » (J. Sayah, « La laïcité réaffirmée : la loi du 15 mars 2004 », cette Revue, 2006, p. 939). Il arrive un temps où le masque de la subsidiarité ne suffit plus.
- 51 - (51) X. Delcroix et O. Schrameck, « la fin de la laïcité fiscale », AJDA, 1988, p. 267.
- 52 - (52) F. Messner, P.-H. Prélôt, J.-M. Woehrling, *Traité de droit français des religions*, préc., p. 863.
- 53 - (53) *Ibid.*
- 54 - (54) Art. 206-1 bis, CGI.
- 55 - (55) Art. 261-7-1<sup>o</sup>-d, CGI.
- 56 - (56) Art. 1449, CGI.
- 57 - (57) Cf. l'instruction du 27 mai 1977 (BOI 4H-2-77) qui se référait au critère traditionnel de la « doctrine des œuvres », abrogée par l'instruction du 15 décembre 1998 (BOI 4H-5-98).
- 58 - (58) BOI 4 H-5-6.
- 59 - (59) À cet égard, l'instruction du 18 décembre 2006 se réfère à la fameuse règle des « 4 P » : « cette méthode, dite des "4 P", consiste en une analyse de quatre critères, classés par ordre d'importance décroissante : le "Produit" proposé par l'organisme, le "Public" visé par l'organisme, le "Prix" pratiqué et les opérations de communication réalisées ("Publicité") ».
- 60 - (60) CE, 1<sup>er</sup> octobre 1999, Association « Jeune France » : Rec., p. 285 ; CE, 21 mars 2008, Association Essor 93, n° 288839, inédit.
- 61 - (61) F. Messner, P.-H. Prélôt, J.-M. Woehrling, *Traité de droit français des religions*, préc., p. 873.
- 62 - (62) Art. 206-1 bis, CGI (tel qu'issu de la loi de finances n° 99-1172 du 30 décembre 1999, JO n° 303 du 31 décembre 1999, p. 19914).
- 63 - (63) Rép. Min. Lecuir, 5 mars 1984, JOAN Q, 1<sup>er</sup> septembre 1984, p. 4048. L'activité d'hébergement de pèlerins peut faire l'objet d'une exonération fiscale, notamment eu égard au fait que l'activité « ne comporte, en fait, par elle-même, ni recherche, ni distribution de bénéfices » (CE, 14 octobre 1988, Association des pèlerins de la Salette, n° 62147, inédit).
- 64 - (64) Cf. à propos de l'Église de scientologie, CE, 14 octobre 1985, Association de l'étude de la nouvelle foi : Rec., p. 284. De même, cf. Cass. com., 13 janvier 2009, Association Sukyo Mahikari France, n° 08-10193, non publié.
- 65 - (65) CE, 1<sup>er</sup> octobre 1999, Association pour l'unification du christianisme mondial : Rec., p. 286 ; CAA, Paris, 31 décembre 2003, Association Nichiren Shoshu européenne, n° 99PA02252, inédit.
- 66 - (66) TA, Strasbourg, 20 juin 1989, Dr. fisc., 1992, n° 43, p. 1675.
- 67 - (67) CE, Sect. 13 janvier 1993, Association Agape : LPA, 1993, n° 55, p. 12, note I. Rouvière-Perrier.
- 68 - (68) Cf. J.-P. Durand et alii, *Liberté religieuse et régimes des cultes en droit français*, éditions du Cerf, Paris, 2005, p. 1427.
- 69 - (69) Cf. notamment, CE, 11 décembre 1931, 7<sup>e</sup> espèce, Sieur X... : Rec., p. 1104.
- 70 - (70) CE, 15 mars 1928, 2<sup>e</sup> espèce, Sieur X... : Rec., p. 372. En ce qui concerne le culte musulman, « le cas des imams, en principe aligné sur celui des ministres du culte catholique, est en pratique variable, selon les activités qu'ils exercent par ailleurs », (Rapport du Conseil d'État, 2004, préc., p. 313).
- 71 - (71) Cf. *Liberté religieuse et régimes des cultes en droit français*, préc., p. 1428.
- 72 - (72) CE, 14 avril 1967, Association d'éducation populaire de l'École de l'Enfant-Jésus : Rec., p. 163.
- 73 - (73) Ceci résulte d'une application combinée de l'article 13 de la loi de 1905 et de l'article 81, 1<sup>o</sup> du CGI. À ce propos, cf. la question écrite n° 28144 du 12 avril 1999, JOAN Q, 9 août 1999, p. 4830.
- 74 - (74) Cf. circulaire La Martinière de 1966, préc.
- 75 - (75) Les associations régies par la loi de 1901 ne peuvent recevoir de telles libéralités qu'à partir du moment où elles ont été reconnues d'utilité publique (art. 11, loi 1<sup>er</sup> juillet 1901).
- 76 - (76) Art. 795, CGI. À noter que ces dispositions ne s'appliquent pas aux dons manuels accordés aux organismes d'intérêt général mentionnés à l'article 200 CGI. À cet égard, cf. Cass. com., 5 octobre 2004, JCP N, 18 mars 2005, p. 613. À propos de cet arrêt, cf. L. Martin, « Le régime fiscal des dons manuels faits à une association culturelle », JCP N, 18 mars 2005, p. 611. De même, cf. Cass. com., 15 mai 2007, Association culturelle du temple pyramide, n° 06-11844, non publié.
- 77 - (77) Cette exonération s'applique également « aux dépendances immédiates de ces locaux » nécessaires à l'exercice du culte (CE, 4 février 2008, Association de l'Église néo-apostolique de France, n° 293016). En revanche sont soumis à la taxe foncière les logements des ministres du culte (CE, 2 février 1910, Association culturelle dites Église réformée évangélique d'Albias : Rec., p. 91), ainsi que les salles d'enseignement qui ne sont pas utilisées pour la pratique d'un culte (CE, 4 février 2008, Association de l'Église néo-apostolique de France, préc.) ou encore des locaux, comme des bureaux, sans liens avec la pratique d'un culte (CAA, Bordeaux, 14 octobre 2004, Association islamique du Lot-et-Garonne, n° 01BX00145, inédit). Cette exonération n'est toutefois pas possible lorsqu'il s'agit de biens localisés sur un territoire de la République où la loi de 1905 ne s'applique pas, comme la Guyane (CE, 19 juin 2006, Association La mission du plein évangile – La porte ouverte chrétienne : Rec., p. 299).
- 78 - (78) JO du 24 juillet 1987, p. 8255.
- 79 - (79) Cf. art. 200-1, e) CGI. La loi du 18 janvier 2005 n° 2005-32, JO n° 22 du 27 janvier 2005, p. 1411 a consolidé cette logique d'aides fiscales indirectes puisque jusqu'alors, la réduction d'impôt était limitée à 50 % avec un plafond de 10 % sur les revenus imposables.

- 80 - Disposition codifiée à l'article 238 *bis* CGI. Le principe de cette déduction n'est toutefois pas nouveau (cf. CE, Avis n° 281.012 du 15 mai 1962).
- 81 - (81) Cf. X. Delcros et O. Schrameck, préc.
- 82 - (82) CE, 16 mars 2005, Ministre de l'outre mer, préc.
- 83 - (83) Cf. P. Rolland, « Ordre public et pratiques religieuses », in J.-F. Flauss (éd.), *La protection internationale de la liberté religieuse*, Bruylant, Bruxelles, 2002, spéc. p. 246.
- 84 - (84) J. Morange, « Peut-on réviser la loi de 1905 ? », préc., p. 161.
- 85 - (85) Cf. B. Mathieu, « Les rapports normatifs entre le droit communautaire et le droit national. Bilan et incertitudes relatifs aux évolutions récentes de la jurisprudence des juges constitutionnels et administratifs français », RFD const., 2007, spéc. p. 690 ; M. Vonsy, « Le "Parlement constituant" n'est pas souverain », cette Revue, 2007, spéc. p. 812 et s.
- 86 - (86) M. Hauriou, *Précis de droit constitutionnel*, Sirey, Paris, 1929, p. 651 et s.