

Associations culturelles régies par la loi du 9 décembre 1905
Fiche 2 : Ressources et avantages

1-Nouvelle capacité immobilière	p.1
2-Ressources ou avantages provenant de l'étranger	p.3
3-Libéralités : donation ou legs	p.5
Annexe 1 : Gestion des immeubles d'une association culturelle	p.7
Annexe 2 : Impôts dus	p.8

La loi du 24 août 2021 (L2021) a apporté aux associations culturelles trois principales modifications relatives à leur financement :

- la capacité de recevoir, détenir et gérer des biens immobiliers ayant un usage autre que culturel (article 19-2, II, 3° et 4° alinéas),
- un contrôle accru des moyens provenant de l'étranger, soit par libéralité (nouvel article 910-1 du code civil) soit pour les avantages ou ressources, en espèces ou en nature (article 19-3),
- un contrôle accru également sur les libéralités (nouvel article 910-1 du code civil).

Ces dispositions législatives ont été précisées par trois décrets :

- n° 2021-1812 du 24 décembre 2021 pour la tenue d'un état comptable séparé des avantages et ressources provenant de l'étranger,
- n° 2021-1844 du 27 décembre 2021 (articles 9 à 12) pour les libéralités (article 910 du code civil),
- n° 2022-619 du 22 avril 2022 relatif au contrôle du financement étranger des cultes et aux libéralités.

1-Nouvelle capacité immobilière des associations culturelles

1.1 – Dispositions législatives

Le 2° et 3° de l'article 6 L1901 limitait la capacité des associations à « *acquérir à titre onéreux, posséder et administrer,*

2° *Le local destiné à l'administration de l'association et à la réunion de ses membres ;*

3° *Les immeubles strictement nécessaires à l'accomplissement du but qu'elle se propose. »*

Depuis 2014, l'article 6 de L1901 avait été complété par une disposition nouvelle, selon laquelle « *Les associations déclarées depuis trois ans au moins et dont l'ensemble des activités est mentionné au b du 1 de l'article 200 du code général des impôts peuvent en outre : (...)*
b) Posséder et administrer tous immeubles acquis à titre gratuit. ».

Les associations culturelles, mentionnées au e du 1 de l'article 200 du code général des impôts, ne bénéficiaient pas de cette capacité. Cette exclusion est partiellement atténuée par les nouvelles dispositions ajoutées par L2021.

La nouvelle disposition législative est la suivante (article 19-2, II, 3° et 4° alinéas) :

« II. -Elles [= Les associations culturelles] peuvent posséder et administrer tous immeubles acquis à titre gratuit, sans préjudice des 2° et 3° de l'article 6 de la loi du 1er juillet 1901 précitée.

Les ressources annuelles qu'elles tirent des immeubles qu'elles possèdent et qui ne sont ni strictement nécessaires à l'accomplissement de leur objet, ni grevés de charges pieuses ou culturelles, à l'exclusion des ressources provenant de l'aliénation de ces immeubles, ne peuvent représenter une part supérieure à 50 % de leurs ressources annuelles totales. »

1.2. Commentaires

1.2.1 Comme pour les associations régies par la seule loi du 1^{er} juillet 1901, cette possibilité ne concerne que les « immeubles acquis à titre gratuit », à savoir ::

- les immeubles reçus par donation ou libéralité, y compris suite à un regroupement d'associations culturelles,
- les immeubles reçus des établissements publics du culte et dont la propriété a été transférée à l'association culturelle en application de la loi de 1905¹ ;
- les immeubles propriétés de sociétés qui ont été autorisées par des lois (publiées en 1969, 1974 et 1977, valables pour une période limitée) à se transformer en association culturelle.

1.2.2 Cette nouvelle dispositions soulève plusieurs questions

-A-Cette nouvelle capacité pourrait-elle concerner des immeubles acquis par l'association culturelle depuis sa création pour répondre à un besoin cultuel mais qui ont par la suite perdu ce caractère ? S'ils font partie d'un ensemble immobilier dont les autres éléments demeurent nécessaires, la mise en location pourrait être plus facile à justifier². Mais s'il s'agit d'un bien « isolé », la justification du maintien de la propriété et d'une location sera plus difficile à faire valoir.

En l'absence de tolérance, la solution la plus adéquate pourrait consister en une donation à une association culturelle ou union d'associations culturelles de la même confession (qui peut recevoir à titre gratuit), soit à une fondation, au risque de devoir constituer une copropriété (mais qui pourrait tenir compte de l'article 34 de l'ordonnance 2019-1101 du 30 octobre 2019 et de l'article 37 du décret 2020-834 du 2 juillet 2020 pour les petites copropriétés).

-B- Que se passera-t-il quand, suite à une diminution des ressources « culturelles » ou à une augmentation des revenus fonciers, le seuil de 50 %, initialement respecté lors de l'entrée dans le patrimoine, ne sera plus constaté ?

1.2.4 L'attente des réponses à ces questions n'empêche pas de conseiller fortement d'être vigilant en matière de gestion : pour les locaux mis à disposition d'autrui, sous quelque forme que ce soit, maintenant que les locations sont expressément autorisées, il n'y a plus de raison de ne pas passer un contrat explicite avec le bénéficiaire de la mise à disposition (notamment pour préciser les responsabilités respectives) et il demeure nécessaire de bien veiller à l'application des règles fiscales.

¹ Le titre II de la loi du 9 décembre 1905 (article 3) a autorisé les établissements publics du culte (supprimés par l'article 2) à attribuer leurs biens aux associations culturelles. Le §1 de l'article 10 précise que ces attributions ne donnent lieu à aucune perception au profit du Trésor. Ces dispositions peuvent laisser comprendre que les biens attribués font partie des biens « acquis à titre gratuit » mentionnés au 4° alinéa du II du nouvel article 19-2.

Toutefois il faut aussi tenir compte de l'article 33 du décret du 16 mars 1906 qui dispose que

- a) les recettes de l'association culturelle sont exclusivement affectées aux besoins du culte ainsi qu'à l'entretien et à la rénovation des immeubles acquis à titre gratuit mentionnés au quatrième alinéa de l'article 19-2 de la loi du 9 décembre 1905 ;
- b) les revenus des biens attribués avec leur affectation spéciale à des associations ne peuvent être employés à des subventions en faveur d'autres associations, ni au paiement de cotisations à des unions.

² De même s'il s'agit d'une acquisition réalisée pour mettre en œuvre une donation ou une libéralité avec une affectation.

Sont donc préconisées les dispositions suivantes relatives aux documents à établir (annexe 1) et rappelées les obligations en matière d'obligations fiscales (annexe 2).

1.2.5. Rappel des **obligations déclaratives en matière d'impôt** sur les sociétés

Le code général des impôts établit une distinction entre les ressources d'activités lucratives (qui bénéficient de la possibilité annuelle de six opérations exonérées par an et d'une franchise d'un montant de 76 679 € en 2023) et les revenus patrimoniaux (imposés – sans franchise – dès le premier euro de bénéfice *net*).

Les associations soumises à l'impôt sur les sociétés au taux de droit commun (c'est-à-dire ayant des activités lucratives pour un montant dépassant le seuil d'exonération) doivent prendre l'initiative de déposer une déclaration de résultat n° 2065-SD (Cerfa n° 11084*19) et son annexe. Celles qui n'ont que des revenus patrimoniaux relevant de l'impôt sur les sociétés au taux atténué doivent déposer la déclaration 2070-SD (Cerfa n° 11094*23); elles sont dispensées du versement des acomptes trimestriels.

La déclaration doit être déposée dans les trois mois de la clôture de l'exercice et être accompagnée du paiement de l'impôt. Quand l'exercice est clos le 31 décembre (cas des associations culturelles), la déclaration est à déposer au plus tard le deuxième jour ouvré suivant le 1^{er} mai (CGI, art. 223).

2. Ressources ou avantage provenant de l'étranger

2.1. Textes législatifs

Deux dispositions de la L2021 sont à prendre en compte : l'article 77, ajoutant un article 19-3 à la loi du 9 décembre 1905, et l'article 78 ajoutant un article 910-1 au Code civil. La précision de ces textes justifie de s'y référer directement.

Article 77 (créant l'article 19-3 de la loi du 9 décembre 1905)

I.-Toute association culturelle bénéficiant directement ou indirectement d'avantages ou de ressources versés en numéraire ou consentis en nature par un Etat étranger, par une personne morale étrangère, par tout dispositif juridique de droit étranger comparable à une fiducie ou par une personne physique non résidente en France est tenue d'en faire la déclaration à l'autorité administrative.

Cette obligation s'applique aux avantages et ressources dont le montant ou la valorisation dépasse un seuil défini par décret en Conseil d'Etat, qui ne peut être inférieur à 10 000 euros, ou dont le montant ou la valorisation du total des avantages et ressources dépasse ce même seuil sur un exercice comptable. Elle ne s'applique pas aux avantages et ressources qui font l'objet d'une libéralité.

Les avantages et ressources soumis à déclaration sont notamment les apports en fonds propres, les prêts, les subventions, les dons manuels, les mécénats de compétences, les prêts de main-d'œuvre, les dépôts et les contributions volontaires, qu'ils soient réalisés par ou sans l'intermédiaire d'un établissement de crédit, d'un établissement de monnaie électronique, d'un établissement de paiement ou d'un organisme ou service mentionné à l'article L. 518-1 du code monétaire et financier.

II.- Les avantages et ressources soumis à l'obligation de déclaration mentionnée au I du présent article sont les suivants :

1° Les avantages et ressources apportés directement à l'association bénéficiaire ;[...]

III.- Lorsque les agissements de l'association bénéficiaire ou de l'un de ses dirigeants ou administrateurs établissent l'existence d'une menace réelle, actuelle et suffisamment grave affectant un intérêt fondamental de la société, l'autorité administrative peut s'opposer, après mise en œuvre d'une procédure contradictoire, au bénéfice des avantages et ressources mentionnés au I du présent article (...).

IV.- Le non-respect de l'obligation de déclaration prévue au présent article est puni d'une amende de 3 750 euros, dont le montant peut être porté au quart de la somme sur laquelle a porté l'infraction. (...)

En cas d'opposition formée par l'autorité administrative conformément au III du présent article, l'association bénéficiaire est tenue de restituer les avantages et ressources versés ou consentis. Le défaut de restitution dans un délai de trois mois est puni de deux ans d'emprisonnement et de 30 000 euros d'amende ainsi que d'une peine complémentaire de confiscation des avantages et ressources concernés. [...]

Article 78 (créant le nouvel article 910-1 du code civil)

Art. 910-1.-Les libéralités consenties directement ou indirectement à des associations culturelles au sens des articles 18 et 19 de la loi du 9 décembre 1905 concernant la séparation des Eglises et de l'Etat,[...] par des Etats étrangers, des personnes morales étrangères ou des personnes physiques non résidentes sont acceptées librement par ces associations et ces établissements, sauf opposition formée par l'autorité administrative compétente, après mise en œuvre d'une procédure contradictoire, pour le motif mentionné au III de l'article 19-3 de la loi du 9 décembre 1905 précitée.

L'opposition à la libéralité, formée dans des conditions fixées par décret en Conseil d'Etat, prive celle-ci d'effet.

2.2.Règlements

Le décret n° 2021-1812 du 24 décembre 2021 apporte des précisions sur l'établissement de l'état séparé (devant être annexé aux comptes annuels) des avantages et ressources provenant de l'étranger. Ces modalités ont été précisées par l'Autorité des normes comptables : règlement 2022-04 du 30 juin 2022 ajoutant un nouveau chapitre IV relatif à l'état séparé, s'appliquant aux comptes ouverts à partir du 1^{er} janvier 2023.

Le décret n° 2022-619 du 22 avril 2022 (chapitre II) précise les procédures relatives à ces avantages et ressources.

2.3.Commentaires

a) incidence de l'acte juridique

Les libéralités (donations ou legs) venant de l'étranger ne sont pas concernées par l'article 19-3 de L 1905, mais par le nouvel article 910-1 du code civil. Elles doivent les unes et les autres respecter les prescriptions du décret n° 2007-807 du 11 mai 2007 modifié.

b) Nature des flux et situations concernés

La loi concerne des « *avantages ou ressources versés en numéraire ou consentis en nature* », et mentionne à l'alinéa suivant « *le montant ou la valorisation* » : sont donc concernés autant les versements monétaires que les mises à disposition, par exemple d'une personne rémunérée par une institution (sous quelque forme que ce soit) de droit étranger. D'ailleurs les « *prêts de main d'œuvre* » sont expressément mentionnés.

Un ministre du culte de nationalité étrangère qui a fait le choix de venir exercer son ministère sur le territoire national et dont la rémunération est totalement assurée par une personne morale française n'est pas concerné. En revanche est concerné un ministre du culte, quelle que soit sa nationalité, entièrement rémunéré une institution étrangère.

Une prestation de service est évaluée à son prix de revient, c'est-à-dire, quand il s'agit de la mise à disposition d'une personne, rémunération du personnel et charges sociales incluses, mais après soustraction des éventuelles aides à l'emploi perçues (mêmes règles que pour le mécénat de compétence). Le prêt d'une salle est établi par rapport au loyer que le propriétaire aurait pu en retirer.

c) Personnes physiques donatrice

La première phrase mentionne les « *personnes physiques non résidentes en France* ». Sont considérées comme non résidentes les personnes physiques qui ne sont pas fiscalement domiciliées en France. Aux termes de l'article 4 B du CGI, sont considérées comme ayant leur domicile fiscal en France (BOI-IR-CHAMP-10) les personnes qui ont en France leur foyer ou le lieu de leur séjour principal.

Pour les membres des associations culturelles concernées notamment par les zones frontalières, c'est donc leur domicile fiscal qui devrait être pris en compte.

d) Versements échelonnés

Lorsque l'avantage ou le versement est échelonné sur plusieurs années, la déclaration doit comporter la totalité de l'avantage. Toutefois il semble possible de ne prendre en compte (au regard de la certification des comptes) que la somme effectivement reçue au cours de l'année.

e) Rôle respectif de l'association bénéficiaire finale et d'un éventuel intermédiaire (union)

Le I indique clairement que toute association culturelle bénéficiaire doit établir la déclaration à l'autorité préfectorale, et le 4^o alinéa de l'article 21 leur fait obligation d'assurer la certification de leurs comptes.

Le II précise que si la ressource ou l'avantage est reçu par un intermédiaire, la « personne morale » de droit français éventuellement intermédiaire entre l'origine des fonds et le bénéficiaire final doit aussi assurer la certification de ses comptes.

f) Possibilité d'opposition de l'autorité administrative

L'opposition du préfet ne peut reposer que sur « *une menace réelle, actuelle et suffisamment grave, affectant un intérêt fondamental de la société* ».

3-Acceptation d'une libéralité : donation ou legs.

3.1 Dossier à établir et transmettre

Tout legs doit être déclaré par le notaire au préfet du département, de même que toute libéralité entre vifs par l'association culturelle directement bénéficiaire. S'il s'agit de sommes, biens ou avantages provenant de l'étranger, la déclaration est aussi à faire au ministère de l'intérieur.

Conformément aux articles 9 à 12 du décret du 27 décembre 2021 modifiant le décret n° 2007-807 du 11 mai 2007 portant application de l'article 910 du code civil, doit être constitué pour toute association culturelle bénéficiaire d'une libéralité entre vifs ou d'un legs un dossier comprenant :

- 1° une copie ou un extrait de l'acte relatif à la libéralité ou au legs,
- 2° l'estimation de la valeur de la libéralité,
- 3° l'acceptation de la libéralité et, le cas échéant, la justification de l'aptitude de l'association à exécuter les charges ou satisfaire les conditions,
- 4° les statuts de l'association bénéficiaire, et les documents attestant de leur déclaration,
- 5° l'accusé de réception de la déclaration de la qualité culturelle ou du renouvellement prévus à l'article 19-1 de la loi du 9 décembre 1905 susvisée ou l'attestation de non-opposition mentionnée à l'article 32-2 du décret du 16 mars 1906 ; à défaut, l'association déclare sa qualité culturelle dans les conditions prévues à l'article 19-1 de la loi du 9 décembre 1905 et aux articles 32-1 à 32-4 du décret du 16 mars 1906.

Si la déclaration est incomplète, elle doit être complétée dans un délai qui ne peut être inférieur à un mois. Quand le ministre est compétent, ses services disposent d'un délai de deux mois pour demander des pièces ou informations complémentaires, délai qu'il peut proroger dans la limite de quatre mois supplémentaires.

L'absence de notification d'une décision expresse dans le délai de deux mois à compter de la réception d'un dossier complet vaut absence d'opposition. Une attestation d'absence d'opposition peut être délivrée sur demande du déposant.

Depuis l'article 2 du décret du 20 avril 2010, les services disposent d'un délai de quatre mois pour statuer.

3.2. Possibilité d'opposition

Le préfet (ou le ministre) peut s'opposer à l'acceptation de la libéralité :

- si l'organisme bénéficiaire ne satisfait pas aux conditions légales exigées pour avoir la capacité juridique à recevoir des libéralités,
- si l'organisme bénéficiaire n'est pas apte à utiliser la libéralité conformément à son objet statutaire (notamment en cas d'affectation à une activité non conforme à l'objet statutaire).

Si le préfet (ou le ministre) envisage de faire usage de son pouvoir d'opposition, il en informe le déclarant par lettre recommandée avec demande d'avis de réception, et l'invite à présenter ses observations dans un délai d'un mois (qui interrompt le délai de deux mois mentionné plus haut). Il prend ensuite sa décision, qui, si elle est d'opposition, doit être motivée en droit et en fait et comporter la mention des délais de recours (recours hiérarchique auprès du ministre de l'intérieur ou recours contentieux devant le tribunal administratif).

En cas de décision d'opposition, le déclarant doit fournir dans les trois mois la preuve que l'avantage ou la ressource perçue a été effectivement restitué.

Annexe 1 : Gestion des revenus patrimoniaux « non culturels »

Possibilités d'utilisation partagée et document de référence

	Démarche	Document
1	Partager régulièrement l'utilisation temporaire d'un local OU Mettre à disposition exceptionnellement un local	Contrat de mise à disposition
2	Mettre à disposition pour une durée convenue un local ou un immeuble	Bail de location
3	Confier pour une longue durée à une autre personne la gestion d'un local ou d'un immeuble	Commodat ou bail emphytéotique

Eléments pour le document d'accord

	Disposition	Contrat	Mentions complémentaires
1	Désignation des deux signataires	Dénomination, institution, nature juridique ; prénom, nom et fonction du représentant	Date de la séance de l'organe ayant approuvé la décision
2	Désignation du bien concerné	Adresse, situation du local dans l'immeuble et modalités d'accès	Origine de propriété
3	Description du bien	Mobilier et équipement	Eléments spécifiques complémentaires
4	Objet du contrat	Mise à disposition exclusive	Possibilité (ou non) d'accueil d'autres institutions
5	Caractère intuitu personae (en fonction des personnes concernées)		
6	Obligation d'assurance	Responsabilité civile occupant	Liste complète des garanties
7	Respect des règles relatives à la sécurité des établissements recevant du public et celles relatives à l'utilisation d'un lieu de culte		
8	Versement au propriétaire	Montant et modalités de règlement	Prise en charge des impôts et autres obligations du propriétaire
9	Date de prise d'effet ; durée de l'accord ; possibilité et modalités de dénonciation et de prolongation ou reconduction		
10	Interlocuteurs des deux institutions	Pour toute précision et difficulté	Modalités de désignation de médiateurs en cas de différend
11	Date de signature et nombre d'exemplaires		

ANNEXE 2 : Assujettissement des personnes morales à but non lucratif aux « impôts commerciaux » (seuils au 1^{er} janvier 2023)

	Activités lucratives prépondérantes	Activités lucratives non prépondérantes ³		Revenus patrimoniaux
Eventuelle franchise	(absence de franchise)	Recettes lucratives annuelles ≤ 76 679 € hors TVA	Recettes lucratives annuelles ≥ 76 679 € hors TVA	(absence de franchise)
Impôt sur les sociétés	Taxation de toutes les activités (taux réduit à 15 % dans la limite d'un montant total de bénéfice plafonné à 38 120 €)	Hors champ du taux de droit commun	Taxation au choix de l'organisme soit de toutes les activités soit des seules activités lucratives (sectorisation ⁴).	Revenus fonciers : Taux réduit 24% applicable au revenu net (revenu brut moins charges). Revenus mobiliers : exonérés ou imposables (15%) selon le type de placement.
Taxe sur la valeur ajoutée	Taxation de toutes les activités (sauf mesure d'exonération)	Exonération	Taxation des activités lucratives (sauf mesure d'exonération)	
Contribution foncière des entreprises*	Taxation des seules activités lucratives	Exonération	Taxation des seules activités lucratives	

*CFE = partie de la contribution économique territoriale, précédemment taxe professionnelle
Non mentionnée : taxe sur les salaires, liée à l'emploi de personnes rémunérées

Pour mémoire :

- (1) les ressources provenant de locaux exonérés de taxe foncière sont exonérées de l'impôt sur les sociétés ;
- (2) La **franchise** des impôts commerciaux s'applique lorsque trois **conditions** sont cumulativement respectées :
 - la gestion de l'association est désintéressée,
 - les activités non lucratives restent significativement prépondérantes,
 - le montant des recettes annuelles au titre des activités lucratives n'excède pas **76 679 € en 2023** .
- (3) l'exonération est aussi possible pour les recettes de six manifestations de bienfaisance et de soutien par an prévue (selon l'article 261 CGI) pour les « *organisations confessionnelle rendant à leurs membres des services sportifs, éducatifs, culturels ou sociaux* »- ce qui n'inclut pas les associations culturelles – mais aussi « *aux organismes légalement constitués agissant sans but lucratif* » respectant les conditions requises – BOI-TVA-CHAMP-30-10-30-10-20200311 n° 50 et 60.

³ Aucun texte publié ne précise quel est le seuil permettant d'affirmer que les activités non lucratives sont prépondérantes. L'administration fiscale a plusieurs fois évoqué oralement un seuil de 70% par rapport aux recettes totales de l'association (JurisAssociations, n° 373, p.30).

⁴ En cas de dépassement du seuil d'exonération, la création d'un secteur fiscal est indispensable pour éviter l'assujettissement de toutes les ressources (y inclus les cotisation).