

## ANNEXE 1

### CIRCULAIRE LA MARTINIÈRE

MINISTÈRE DES FINANCES  
ET DES AFFAIRES ÉCONOMIQUES

DIRECTION GÉNÉRALE DES IMPÔTS  
SERVICE DE LA LÉGISLATION

Sous-Directions III C et III D  
Bureaux III B2, III C1 et III D2

Série C.D N°2  
Série C.I N°4

*Paris, le 7 janvier 1966*

### NOTE CIRCULAIRE

(Contributions directes – Contributions indirectes)

**OBJET:** Situation fiscale des membres du clergé catholique, des congrégations et communautés et des associations, établissements et entreprises qui utilisent le concours de clercs.<sup>1</sup>

Le Service trouvera ci-après les indications essentielles nécessaires au règlement, d'une part, de la situation fiscale personnelle des membres du clergé et, d'autre part, de la situation fiscale des communautés et congrégations – enseignantes et non enseignantes – ainsi que des associations, établissements et entreprises qui utilisent le concours de clercs.

---

<sup>1</sup> Les clercs visés dans la présente note s'entend des membres du clergé séculier, des religieux et des religieuses

## **A) SITUATION PERSONNELLE DES MEMBRES DU CLERGE**

### **I - MEMBRES DU CLERGE EXERCANT UN MINISTERE PAROISSIAL OU DIOCESAIN**

Les rémunérations que perçoivent les membres du clergé exerçant un ministère paroissial ou diocésain<sup>2</sup> présentent, sur le plan fiscal, le caractère de bénéfices non commerciaux<sup>3</sup>. Eu égard à la modicité de leurs gains et compte-tenu de la limite d'exonération et de la décote, les intéressés ne devaient que de façon très exceptionnelle être soumis de ce chef – et réserve faite du cas où ils seraient titulaires d'autres revenus, fonciers ou mobiliers par exemple - à l'impôt sur le revenu des personnes physiques et le cas échéant à la taxe complémentaire. Il est précisé, à cet égard, que les honoraires de messe, qui sont calculés en général pour permettre à leurs bénéficiaires de faire face aux frais de culte et à l'entretien des édifices culturels, ne seront pas considérés comme présentant le caractère d'un revenu et qu'il y aura lieu, dès lors, d'en faire purement et simplement abstraction. Il conviendra, d'autre part, d'apprécier dans tous les cas le montant des dépenses professionnelles avec toute la largeur de vue désirable. En particulier, à titre de règle pratique, il n'y aura pas lieu de contester le montant de ces dépenses quand il ne sera pas supérieur à 30% des recettes.

### **II - MEMBRES DU CLERGE NON ENSEIGNANT AYANT CONCLU UN CONTRAT INDIVIDUEL AVEC L'ETAT**

Les membres du clergé ainsi visés sont, par exemple, des «chercheurs» qui travaillent au C.N.R.S., ou les aumôniers militaires. Sur le plan fiscal, les intéressés sont à considérer comme des salariés.

<sup>2</sup> Parmi les prêtres exerçant un ministère diocésain figurent en particulier les aumôniers ou les missionnaires diocésains, les prêtres de l'administration.

<sup>3</sup> La situation du clergé des départements du Haut Rhin et de la Moselle n'est pas envisagée dans ce paragraphe.

### III - MEMBRES DU CLERGE PRETANT LEUR CONCOURS AU FONCTIONNEMENT D'UN ETABLISSEMENT D'ENSEIGNEMENT

Il est rappelé tout d'abord qu'aux termes de la loi N° 59-1557 du 31 décembre 1959 qui définit les rapports entre l'Etat et les établissements d'enseignement privé, ces établissements ont la possibilité, soit de demander leur intégration dans l'enseignement public, soit de conclure avec l'Etat, pour tout ou partie de leurs classes, un contrat d'association ou un contrat simple.<sup>4</sup>

#### 1° / Personnel enseignant

*a) Personnel enseignant des établissements intégrés et des classes sous contrat d'association*

Les maîtres non laïcs des établissements intégrés et des classes sous contrat d'association ont le statut de contractuels ou d'auxiliaires et ils sont payés par l'Etat.

Les rémunérations qu'ils perçoivent – et à raison desquelles l'Etat acquitte le versement forfaitaire – ont le caractère de salaires et elles sont imposables à ce titre entre les mains des bénéficiaires à l'impôt sur le revenu des personnes physiques.

*b) Personnel enseignant des classes sous contrat simple*

Ces maîtres, qui sont «agrés», sont également rémunérés par l'Etat. Il avait été considéré à l'origine que ces rémunérations avaient, sur le plan fiscal, le caractère de salaires. D'ailleurs, le versement forfaitaire correspondant devait être acquitté par l'Etat, celui-ci étant remboursé, en tout ou en partie – selon une procédure extra-fiscale – de ce versement par l'établissement<sup>5</sup>. Les bénéficiaires devraient pour leur part être imposés à raison de ces sommes au titre des traitements et salaires.

Cependant, le problème que représente la définition du régime fiscal à appliquer à ces rémunérations est actuellement

<sup>4</sup> Il n'y a pas, à l'heure actuelle, d'établissement «intégré». Il en sera traité, néanmoins, dans les développements qui suivent, toutes les différentes situations possibles étant envisagées. A cet égard, il est évident qu'un établissement géré directement par une communauté ou une congrégation ne peut être «intégré».

<sup>5</sup> Cf. décret n° 61-246 du 15 mars 1961, article 5.

soumis au Conseil d'Etat sur recours des établissements en cause. En attendant que la Haute Assemblée se prononce sur ce point et par référence à la jurisprudence de la Cour de Cassation qui considère que ces clercs ne remplissent pas les conditions requises pour être obligatoirement affiliés à la sécurité Sociale, il a été décidé que les sommes de l'espèce seraient considérées comme des bénéfices non commerciaux et seraient imposées comme tels au titre de l'année 1961<sup>6</sup>. Sauf décision contraire du Conseil d'Etat, la situation des intéressés sera réglée dans les mêmes conditions pour les années postérieures à 1961<sup>6</sup>.

Il a été proposé de même, en attendant cette décision, de surseoir tant au paiement du versement forfaitaire par l'Etat – à raison de ces rémunérations – qu'au recouvrement du remboursement de la partie de ce versement qui était due, en principe, par les communautés, congrégations et établissements.

*c) Personnel enseignant des établissements et des classes sans contrat*

Ces maîtres ne sont pas rémunérés par l'Etat et ils ne reçoivent d'ailleurs, en principe, aucune rémunération personnelle de l'établissement. Ils échappent, dès lors, à raison de leur activité d'enseignant, à toute imposition.

*POUR MEMOIRE : Maîtres laïcs des établissements d'enseignement privés*

Quelle que soit au regard de la loi du 31 décembre 1959 la situation de la classe ou de l'établissement où ils enseignent, les intéressés sont, sur le plan fiscal, des salariés. Ceux d'entre eux qui exercent dans des établissements intégrés ou dans des classes sous contrat (contrat d'association ou contrat simple) sont rémunérés par l'Etat<sup>7</sup>.

Ceux qui exercent dans les établissements ou dans des

<sup>6</sup> Cf. notes pour MM. les Directeurs des Impôts (Contributions directes) du 4 décembre 1964 et du 7 décembre 1965.

<sup>7</sup> Le versement forfaitaire acquitté par l'Etat du chef des rémunérations versées aux maîtres laïcs des classes sous contrat simple lui est remboursé en tout ou partie par l'établissement selon une procédure extra-fiscale (décret n° 61-246 du 15 mars 1961, article 5).

classes sans contrat sont rémunérés par l'établissement, lequel acquitte de ce chef le versement forfaitaire de 5% dans les conditions du droit commun.

## **2°/ Personnel non enseignant**

Il s'agit de clercs qui font partie du personnel administratif, du personnel des services économiques, du personnel de surveillance, du personnel technique de laboratoire, du personnel de service et des infirmières<sup>8</sup>. Comme les maîtres non laïcs des classes et des établissements sans contrat, ces clercs ne reçoivent, en principe, aucune rémunération personnelle et ils échappent à toute imposition du fait de leur activité dans l'établissement.

*POUR MEMOIRE : Personnel non enseignant laïc des établissements d'enseignement privés<sup>8</sup>*

Les membres de ce personnel sont des salariés de l'établissement, lequel acquitte de ce chef le versement forfaitaire dans les conditions de droit commun. Les intéressés sont soumis à l'impôt sur le revenu des personnes physiques au titre des traitements et salaires.

## **3)/ Remarque particulière :**

Dans le cas, sans doute très rare, où les clercs, enseignants ou non, se sont engagés personnellement à l'égard de l'établissement et reçoivent à ce titre une rémunération dont ils conservent la disposition, les intéressés sont considérés comme des salariés de cet établissement.

Ils sont donc soumis à l'impôt sur le revenu des personnes

---

<sup>8</sup> Dans les établissements intégrés – situation théorique – ce personnel serait salarié de l'Etat.

physiques, au titre des traitements et salaires, et, en ce qui les concerne, l'établissement acquitte le versement forfaitaire dans les conditions du droit commun.

#### **IV - MEMBRES DU CLERGE PRETANT LEUR CONCOURS A UN ETABLISSEMENT HOSPITALIER, A UNE ENTREPRISE AGRICOLE INDUSTRIELLE OU COMMERCIALE, A UN CENTRE DE SOINS OU D'AIDE SOCIALE<sup>9</sup> OU REALISANT DES REVENUS NON COMMERCIAUX**

1°/ Lorsque les clercs ont été autorisés à s'engager personnellement vis-à-vis d'une entreprise ou d'un établissement auquel sont prêtés leurs services, ils sont considérés comme de véritables salariés, avec les conséquences fiscales qui en découlent tant pour eux-mêmes que pour l'entreprise.

2°/ De même, les clercs qui exercent, même à titre occasionnel, une activité exclusive de toute subordination à raison de laquelle ils reçoivent une rémunération personnelle qui entre dans la catégorie des bénéfiques des professions non commerciales (honoraires, droits d'auteur, etc...) doivent être soumis, à ce titre, à l'impôt sur le revenu des personnes physiques et, le cas échéant, à la taxe complémentaire<sup>10</sup>.

3°/ Mais, en dehors de ces cas exceptionnels, le concours des clercs est bénévole et ne donne lieu à leur profit au versement d'aucune rémunération personnelle. Dès lors les intéressés ne sont pas imposables à raison des sommes qu'ils peuvent être amenés à encaisser au cours de leur activité, ni à raison de cette activité, car ils n'en conservent pas la libre disposition : tel est le cas par exemple des infirmières qui donnent des soins à domi-

---

<sup>9</sup> En général, les centres de soins ou d'aide sociale (dispensaires qui utilisent le concours de clercs –religieuses notamment) sont gérés directement par les communautés ou congrégations. Les religieuses ainsi utilisées donnent des soins à domicile ou pratiquent l'assistance sociale ou l'aide aux mères de familles pauvres comme travailleuses familiales.

<sup>10</sup> Ne sont visées ici, bien entendu, ni les sommes que perçoivent les membres du clergé exerçant un ministère paroissial ou diocésain (§ A-I) ni les rémunérations versées par l'Etat aux maîtres non laïcs des classes sous contrat simple (§ A-III-1°-b).

cile. Les sommes en cause étant reçues au profit d'une communauté ou d'une congrégation, il est fait application, en ce qui les concerne, des règles exposées au § B ci-après.

Enfin, les intéressés ne sont pas non plus passibles de la contribution des patentes.

## **B) SITUATION DES COMMUNAUTÉS ET CONGRÉGATIONS ET DES ASSOCIATIONS ET ENTREPRISES QUI UTILISENT LE CONCOURS DE CLERCS**

### **1° Remarque préliminaire**

La situation ici examinée est celle des collectivités de cette nature qui se livrent à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif et qui sont, dès lors, dans les limites définies par les textes, la doctrine administrative et la jurisprudence<sup>11</sup>, imposables selon les cas à l'impôt sur les sociétés<sup>12</sup> ou à l'impôt sur le revenu des personnes physiques d'une part et à la contribution des patentes d'autre part. Ces collectivités sont alors généralement redevables des taxes sur le chiffre d'affaires à raison des opérations qu'elles effectuent.

La présente note n'a donc pas pour objet de modifier la situation fiscale des organismes qui remplissent les conditions requises pour bénéficier des régimes de faveur prévues aux articles 206, §5, 208bis et 271 du Code général des Impôts.

Dans les limites ainsi rappelées, les indications fournies ci-après concernent aussi bien les congrégations et les communautés qui se livrent directement à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif que les associations, établissements et entreprises qui, se livrant à une telle exploitation ou à de telles opérations, utilisent à cet effet le concours de clercs mis à leur disposition par une communauté ou une congrégation. Il est pré-

<sup>11</sup> Cf. notamment sur ce point B.O.C.D 1961 – II – 1624 et 1962 – II – 1906 et 1907

<sup>12</sup> C'est-à-dire, pour ce dernier impôt, en vertu des dispositions de l'article 206-I du Code général des Impôts.

cisé que les opérations et exploitations dont il convient d'apprécier le caractère lucratif comme il est indiqué ci-dessus recouvrent l'ensemble des activités agricoles, industrielles, commerciales et non commerciales ainsi que la fourniture de services. Tel est le cas en particulier des établissements d'enseignement, cliniques, hôpitaux, maisons de repos, maisons de retraites, etc...

## 2°/ Situation générale

a) Il a été décidé que dans la mesure où elles seraient soumises à l'impôt sur les sociétés, les communautés et les congrégations qui gèrent elles-mêmes de tels établissements ou entreprises, seront 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, qui ne revêt d'ailleurs aucunement le caractère d'un salaire, est réputée correspondre aux frais que nécessitent l'entretien et la subsistance de ces clercs. A titre de règle pratique, il a été prévu qu'elle ne devrait pas être inférieure, pour chaque personne intéressée, au montant du salaire minimum interprofessionnel de croissance. Il sera possible de l'évaluer à un montant plus élevé dans la mesure où l'activité considérée requiert une qualification particulière nécessitant une formation professionnelle préalable. Le cas échéant, les justifications utiles seront demandées à cet égard.

L'acceptation de cette déduction sera toutefois subordonnée à la condition que la communauté ou la congrégation acquitte sur cette somme globale le versement forfaitaire de 4,25%<sup>13</sup>.

Il est précisé que, pour les communautés et les congrégations qui gèrent elles-mêmes un établissement d'enseignement, cette «valeur d'entretien» ne concerne que les maîtres non laïcs des classes et des établissements sans contrat et le personnel non laïc non enseignant visé ci-dessus (cf. §A – III – 1° -c et III – 2°)

<sup>13</sup> Si l'entreprise n'est pas assujettie à la TVA sur au moins 90% de son chiffre d'affaires. En outre, la taxe d'apprentissage est due en tout état de cause. L'investissement de 0,90% à la Construction est également dû, si l'entreprise compte une main d'œuvre d'au moins 10 personnes, travaillant à temps complet ou non.



Il est rappelé qu'en aucun cas les clercs ici visés ne sont imposables à raison de cette «valeur d'entretien» qui ne constitue pas pour eux une rémunération personnelle.

b) Lorsque la communauté ou la congrégation se borne à prêter le concours de ses membres à un tel établissement ou à une telle entreprise, il convient d'appliquer les solutions suivantes.

Si l'établissement ou l'entreprise est soumis à l'impôt sur le revenu des personnes physiques ou à l'impôt sur les sociétés du chef de l'activité considérée, il peut déduire, pour la détermination de ses bénéficiaires, une somme correspondant à la rémunération normale des services rendus par les membres de la communauté ou de la congrégation.

Le montant de cette rémunération sera déterminé en tenant compte, le cas échéant, des avantages qui peuvent être consentis aux membres de la communauté ou de la congrégation sous forme de prestations en nature (nourriture, logement, soins, habillement).

La déduction sera bien entendu subordonnée à la condition que la fraction de la rémunération non représentée par les avantages en nature soit effectivement versée à la communauté ou à la congrégation.

Pratiquement, les sommes ainsi déduites par l'établissement ou l'entreprise constituent une «valeur d'entretien» au même titre que celle qui est définie au § 1 ci-dessus.

Le montant total de cette «valeur d'entretien» donnera lieu, de la part de l'entreprise ou de l'établissement, au versement forfaitaire de 4,25%<sup>14</sup>.

Quant à la communauté ou à la congrégation à laquelle appartiennent ces clercs, elle ne sera pas imposée comme prestataire de services à raison de cette valeur d'entretien dans la mesure où le versement forfaitaire aura été effectué, soit par l'entreprise ou l'établissement, soit à défaut par elle-même.

En ce qui concerne les clercs eux-mêmes, ils ne sont, bien

<sup>14</sup> Cf. note 13.

entendu, pas imposables à raison d'une quote-part de cette «valeur d'entretien» qui ne constitue pas, pour eux, une rémunération personnelle.

Pour les établissements d'enseignement, les clercs dont il s'agit sont uniquement les maîtres non laïcs des classes et des établissements sans contrat et les membres du personnel non enseignant, non laïc, visés ci-dessus (cf. § A-III-1°-c et III-2°).

### 3°/ Cas particuliers

#### *a) Etablissements d'enseignement primaire et autres établissements à caractère non lucratif*

Sous réserve que soient réunies les conditions requises pour l'exonération de la contribution des patentes en ce qui concerne les établissements d'enseignement primaire (externat, programmes conformes aux programmes officiels, notamment), il a été décidé que les congrégations et les communautés qui gèrent elles-mêmes un établissement d'enseignement primaire, ainsi que les établissements de cette nature qui utilisent principalement le concours de membres de communautés ou congrégations religieuses, seraient également exclus, du chef de leur activité d'enseignement, du champ d'application de l'impôt sur le revenu des personnes physiques et de l'impôt sur les sociétés.

Dans tous les autres cas, (établissements d'enseignement primaire ne remplissant pas les conditions requises pour l'exonération de la patente et autres établissements d'enseignement), cette exclusion sera admise dans la mesure où le caractère non lucratif de l'activité exercée sera établi conformément au principe rappelé au § B-1° ci-dessus.

D'autre part, lorsqu'ils n'effectuent pas d'opérations à caractère industriel ou commercial, ce qui est normalement le cas, les établissements visés aux alinéas ci-dessus demeurent hors du champ d'application des taxes sur le chiffre d'affaires.

*b) Activités accessoires des communautés religieuses et congrégations*

Il est fréquent que des communautés et congrégations exercent, soit directement, soit par l'intermédiaire d'établissements qui utilisent principalement le concours de leurs membres, des activités accessoires. Ces activités sont généralement non lucratives, en raison tant de ce caractère accessoire que des conditions dans lesquelles elles sont exercées. Les ressources qu'elles procurent à ces collectivités sont, en général, très faibles ; elles ne sont acquises, bien souvent, qu'en raison de l'abandon de tout salaire de la part des membres des collectivités intéressées et ne dispensent pas celles-ci de faire appel à d'autres ressources.

Lorsque tel sera le cas, il a été admis que les exemptions d'impôts visées au § précédent (impôt sur les sociétés, impôt sur le revenu des personnes physiques, contributions des patentes, taxe sur le chiffre d'affaires) seraient également accordées, du chef de ces activités.

Le point de savoir si de telles activités peuvent ou non ouvrir droit à une telle exemption est une question de fait, à examiner dans chaque cas particulier ; mais le Service trouvera ci-après quelques indications sur ce point.

Sera considérée par exemple comme susceptible d'ouvrir droit au bénéfice de cette mesure, l'activité consistant en la fabrication et en la vente d'hosties, de nappes d'autels, de vêtements sacerdotaux, de broderies 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.

Seront également pris en considération, le temps consacré par les différents membres de la communauté ou de la congrégation à ces travaux, l'importance du matériel utilisé et de la nature des méthodes de vente et de commercialisation employées.

---

Nota – Bien entendu, le personnel laïc qui serait utilisé par de telles communautés, congrégations, ou par de tels établissements serait, dans tous les cas, considéré sur le plan fiscal comme salarié, avec les conséquences qui en découlent tant pour lui même que pour son employeur.

\*\*\*

Les difficultés auxquelles donnerait lieu l'application des instructions contenues dans la présente note – qui devront être applicables à compter de l'imposition des revenus de l'année 1965 et qui devront être retenues, le cas échéant, pour le règlement des litiges en cours dans la mesure où les impositions ne seraient pas devenues définitives en droit – seront soumises à la Direction générale, service de la Législation, Sous-Direction III C, bureau III C I.

Des instructions plus détaillées seront prochainement adressées au Service en ce qui concerne les rémunérations versées par l'Etat au personnel des établissements privés exerçant leurs fonctions dans des établissements d'enseignement intégrés ou dans des classes sous contrat d'association ou sous contrat simple.

La présente note ne sera reproduite ni au Bulletin Officiel des Contributions directes, ni au Bulletin Officiel des Contributions indirectes.

LE DIRECTEUR GENERAL

M. LAXAN

---