

### **Résumé de la motion**

Par motion déposée et développée le 16 mars 2005 (*BGC* p. 330), les députés Denis Boivin et Nicolas Bürgisser demandent au Conseil d'Etat de transmettre au Grand Conseil un projet de loi modifiant la loi concernant les rapports entre les Eglises et l'Etat de façon à ce que les personnes morales qui en font la requête écrite soient exemptées des impôts ecclésiastiques.

A l'appui de leur intervention, les motionnaires exposent que l'assujettissement des personnes morales aux impôts ecclésiastiques peut apparaître comme étant injuste, dans la mesure où les personnes morales ne bénéficient pas directement des prestations des Eglises reconnues, financées en partie par ces impôts. A leurs dires, ce sont en effet les personnes physiques qui bénéficient de ces prestations, que ce soit notamment à l'occasion de messes, mariages, enterrements, ou confessions. Les députés Boivin et Bürgisser précisent en outre que leur motion ne vise nullement à exonérer les personnes morales des impôts ecclésiastiques, mais à permettre à celles qui le souhaitent de requérir une exemption. Ils rappellent enfin que les personnes morales sont libres de faire des libéralités aux Eglises, lesquelles sont déductibles fiscalement, jusqu'à concurrence de 15 % du bénéfice net.

### **Réponse du Conseil d'Etat**

#### **1. Le cadre légal actuel**

Selon le législateur de 1990, les personnes morales assujetties totalement ou partiellement aux impôts cantonaux sont assujetties aux impôts ecclésiastiques prélevés par les paroisses de l'Eglise catholique romaine et de l'Eglise évangélique réformée<sup>1</sup>. Sont toutefois exemptées des impôts ecclésiastiques les personnes morales qui poursuivent un but religieux<sup>2</sup>. En outre, les personnes morales qui bénéficient d'une exonération fiscale, totale ou partielle, en application de la loi sur les impôts cantonaux directs sont également exonérées, dans la même mesure, des impôts ecclésiastiques<sup>3</sup>.

Le droit d'imposer les personnes morales est réparti proportionnellement au nombre des catholiques romains et des évangéliques réformés résidant dans la commune du siège de la personne morale<sup>4</sup>. Pour donner un ordre de grandeur de cette répartition interconfessionnelle, il y a avait dans le canton, selon le dernier recensement fédéral, dont

---

<sup>1</sup> Art. 13 al. 1 de la loi du 26 septembre 1990 concernant les rapports entre les Eglises et l'Etat (LREE ; RSF 190.1).

<sup>2</sup> Art. 13 al. 2 let. b LREE.

<sup>3</sup> Art. 13 al. 3 LREE.

<sup>4</sup> Art. 14 al. 2 LREE.

les chiffres sont déterminants, 170'069 catholiques romains et 36'819 évangéliques réformés, d'où une relation de 82 % et de 18 %.

Il appartient aux paroisses de fixer le coefficient de l'impôt ecclésiastique en pour-cent de l'impôt cantonal de base. Pour les personnes morales, qui sont redevables d'un impôt ecclésiastique sur le bénéfice, sur le capital, ainsi que d'un impôt minimal<sup>5</sup>, ce coefficient ne peut cependant pas dépasser 10 % de l'impôt cantonal de base<sup>6</sup>. Tant l'impôt sur le bénéfice que l'impôt sur le capital varient entre 5 et 10 % de l'impôt cantonal de base selon les paroisses catholiques et entre 6.15 et 10 % selon les paroisses réformées.

A noter que la Communauté israélite du canton de Fribourg, qui a également fait l'objet d'une reconnaissance de l'Etat, ne prélève pas d'impôt sur les personnes morales<sup>7</sup>. Elle bénéficie cependant, de la part de l'Etat, d'un montant en compensation de sa part à l'impôt cantonal sur les personnes morales qui équivaut à 10 % du rendement de ce dernier impôt, pondéré par le nombre de personnes de confession israélite<sup>8</sup>.

## **2. La constitutionnalité d'un tel impôt**

Dans un arrêt du 13 juin 2000<sup>9</sup>, le Tribunal fédéral a confirmé, malgré les critiques d'une doctrine importante, sa jurisprudence constante inaugurée en 1878 en matière de liberté de conscience et de croyance invoquée par les personnes morales. A cette occasion, la Haute Cour a répété que l'assujettissement des personnes morales à l'impôt ecclésiastique est compatible avec la Constitution fédérale. En particulier, il a été redit qu'un tel impôt ne violait par la liberté de conscience et de croyance garanti par l'art. 49 de la Constitution fédérale de 1874 et par l'art. 15 de la Constitution fédérale de 1998 et était donc admissible, attendu que cette liberté ne protège que les personnes physiques et que les personnes morales, qui sont dépourvues de convictions religieuses, ne peuvent s'en prévaloir.

A noter que, dans son arrêt, le Tribunal fédéral a expressément refusé de modifier sa jurisprudence. A cet effet, il a considéré que peu de changements importants étaient intervenus dans les cantons en cette matière et que, par rapport à sa dernière décision datant de 1976, il n'existait aucun motif sérieux et objectif qui justifierait un revirement de jurisprudence. Et pour lui de conclure que s'il n'appartenait pas au juge constitutionnel de réviser la législation des cantons, il n'était pas interdit aux cantons eux-mêmes de réviser leur réglementation relative aux impôts ecclésiastiques<sup>10</sup>.

## **3. Les considérations qui ont prévalu lors de l'adoption des règles cantonales**

L'art. 13 objet de la motion des députés Boivin et Bürgisser a été décrété le 26 septembre 1990, à l'occasion de l'adoption de la loi sur les rapports entre les Eglises et l'Etat qui faisait suite à une révision de la Constitution cantonale tendant au réaménagement des rapports entre les Eglises et l'Etat. Il n'a pas été modifié depuis lors.

---

<sup>5</sup> Art. 15 al. 1 ch. 2 LREE.

<sup>6</sup> Art. 16 al. 2 let. b LREE.

<sup>7</sup> Art. 4 al. 3 de la loi du 3 octobre 1990 portant reconnaissance de la Communauté israélite du canton de Fribourg (RSF 193.1).

<sup>8</sup> Art. 1 de l'arrêté du 11 décembre 2000 concernant le montant alloué à la Communauté israélite du canton de Fribourg en compensation de sa part annuelle à l'impôt sur les personnes morales et à l'impôt prélevé à la source (RSF 193.16).

<sup>9</sup> ATF 126 I 122 consid. 3 et 4.

<sup>10</sup> ATF précité, consid. 5 d et e.

Cette disposition n'a guère suscité de débat au Grand Conseil : elle a été adoptée en première lecture, sans opposition. Ce faisant, le Parlement a fait sien l'exposé des motifs du Conseil d'Etat qui relevait que l'imposition des personnes morales n'était pas dénuée de tout fondement si l'on pense aux tâches d'intérêt général accomplies par les Eglises reconnues et aussi à l'accroissement de certaines nécessités pastorales dues au développement de personnes morales en une région donnée. Le Commissaire du gouvernement a en outre mentionné que la suppression de cette imposition aurait pour effet d'augmenter d'autant la charge fiscale des personnes physiques<sup>11</sup>.

#### **4. Les travaux de la Constituante**

L'entrée en vigueur de la Constitution du canton de Fribourg du 16 mai 2004 n'a pas modifié la question de l'assujettissement des personnes morales aux impôts ecclésiastiques, dès lors que ladite Charte fondamentale se contente de disposer que la perception des impôts ecclésiastiques est réglée par la loi<sup>12</sup>.

La Constituante a toutefois rejeté, lors de trois votes successifs<sup>13</sup>, une proposition tendant à prohiber la perception d'un impôt ecclésiastique auprès des personnes morales. Les arguments qui l'ont emporté étaient de deux natures. Tout d'abord, il a été retenu que les Eglises, au-delà de leurs tâches liturgiques et culturelles, déploient une activité sociale et culturelle qui profite à l'ensemble de la société et que, par conséquent, il est justifié que les personnes morales contribuent aussi, par le biais de l'impôt ecclésiastique, au ciment social<sup>14</sup>. Il a ensuite été considéré que la question de l'impôt ecclésiastique des personnes morales n'était pas de rang constitutionnel mais devait être résolue au niveau de la loi<sup>15</sup>.

#### **5. La situation dans les cantons**

Les modalités de l'impôt ecclésiastique présentent, dans les cantons suisses, une extraordinaire diversité. Il existe 26 réglementations différentes en matière d'impôts ecclésiastiques. Il n'est ainsi guère possible d'en dresser un tableau systématique et complet.

On peut toutefois relever que dans vingt cantons sont perçus auprès des personnes morales des impôts ecclésiastiques ou des impôts péréquatifs en faveur des paroisses. Seuls les cantons et demi-cantons de Bâle-Ville, Schaffhouse, Appenzell Rhodes-Extérieures, Argovie et Genève ne prélèvent aucune contribution ecclésiastique auprès des personnes morales, tout en en prélevant auprès des personnes physiques. Dans le canton de Neuchâtel, la contribution est facultative, en ce sens qu'un bordereau d'impôt est établi et notifié, mais que son recouvrement est dépourvu de tout moyen de contrainte. Quant au canton de Vaud, il ne perçoit pas d'impôt ecclésiastique au sens strict, pas même auprès des personnes physiques. Les tâches d'ordre culturel des Eglises réformée et catholique romaine sont toutefois financées par les impôts ordinaires payés par les personnes physiques et morales, si bien que l'on peut dire que la contribution aux frais de culte est obligatoire pour tous.

---

<sup>11</sup> BGC 1990, p. 1586 sv. ; 1990, p. 128.

<sup>12</sup> Art. 143 de la Constitution du canton de Fribourg (RSF 10.1)

<sup>13</sup> Cette proposition a été rejetée en lecture dite « zéro » par 65 voix contre 46 (BOC 2002, p. 595), en 1<sup>ère</sup> lecture par 75 voix contre 34 (BOC 2003, p. 415) et en 2<sup>ème</sup> lecture par 70 voix contre 30 (BOC 2003, p. 741)

<sup>14</sup> BOC 2003, p. 410 sv.

<sup>15</sup> BOC 2003, p. 412 ; BOC 2003, p. 740.

Il est à noter qu'en date du 29 septembre 2005, le Parlement du canton de Zoug a rejeté, à 61 voix contre 10, une motion qui tendait à l'exonération des personnes morales de l'impôt ecclésiastique<sup>16</sup>.

## **6. La détermination des Eglises reconnues**

Dans une détermination écrite, la Commission ad hoc de la Corporation ecclésiastique catholique romaine du canton de Fribourg a proposé le rejet de la motion. Elle y indique que l'acceptation de la motion aura pour effet que l'immense majorité des personnes morales présenteront une demande d'exemption de l'impôt ecclésiastique et qu'il en résultera une forte diminution des recettes des paroisses. Les pertes en résultant amèneront les paroisses à procéder à un réexamen des priorités pastorales, soit la suppression de certaines aides financières à des organismes caritatifs, l'annulation ou l'atermoiement d'investissements et la réduction des frais de personnel. Selon elle, l'impôt ecclésiastique des personnes morales se justifie par le rôle social, culturel, spirituel et pédagogique des Eglises, dont les prestations profitent largement à l'Etat et à la société, et par là même aux personnes morales. La suppression unilatérale par l'Etat de cet impôt porterait enfin atteinte à la relation de partenariat qui existe entre l'Etat et les Eglises.

Tant l'Eglise évangélique réformée que la Communauté israélite du canton de Fribourg ont exprimé partager l'opinion de la Corporation ecclésiastique catholique romaine. A leur avis, dans un monde où le phénomène religieux joue un rôle de plus en plus important, l'Etat doit pouvoir compter sur des partenaires sûrs qui défendent les valeurs démocratiques et les droits de l'homme.

## **7. Les considérations financières**

Selon les derniers chiffres consolidés à disposition, le rendement de l'impôt ecclésiastique - catholique et réformé confondu - prélevé auprès des personnes morales s'est élevé en 2002 à quelque 5,3 millions. Cela représente, en moyenne, environ 10 % du rendement de l'impôt ecclésiastique prélevé auprès des personnes physiques.

Les conséquences financières qu'entraînerait l'adoption de la motion pour les Eglises ne peuvent guère être évaluées, dans la mesure où la motion ne propose pas la suppression de l'impôt ecclésiastique des personnes morales, mais uniquement la faculté pour celles-ci d'en être exemptées. Dans un cycle économique où les entreprises sont amenées à réduire au plus juste leurs dépenses, il est toutefois prévisible que, dans un système de contribution facultatif, nombre d'entre elles choisiront de saisir cette faculté.

## **8. L'opportunité de l'impôt ecclésiastique des personnes morales**

Il convient d'admettre que les Eglises reconnues, parallèlement à leurs fonctions liturgique et cultuelle, assument un rôle social au sens large important. Leur apport dans les domaines de l'encadrement des jeunes, du conseil aux jeunes parents, de l'assistance aux personnes âgées, de l'accompagnement des personnes en fin de vie, de l'assistance spirituelle dans les établissements hospitaliers, médico-sociaux, scolaires et pénitentiaires, de l'intégration des personnes migrantes ainsi que du soutien à des organismes d'entraide n'est en effet plus à démontrer.

---

<sup>16</sup> Cf. le procès-verbal de séance accessible à l'URL suivant : [http://www.zug.ch/kantonsrat/pict/vorlagen/pdoc\\_1010\\_1.pdf](http://www.zug.ch/kantonsrat/pict/vorlagen/pdoc_1010_1.pdf)

Leur apport culturel est également significatif, que ce soit au niveau de la promotion de la pratique chorale et musicale que de la conservation de monuments historiques ou d'objets d'art.

Force est d'admettre que ces activités, si elles profitent à l'individu, profitent également aux personnes morales en leur qualité d'actrices de l'activité économique. L'apport social et culturel des Eglises contribue en effet à la constitution de conditions-cadres favorables, en particulier celles qui ont trait au facteur humain, qui sont nécessaires tant à l'implantation d'entreprises qu'au développement des entités existantes.

En outre, si la société doit beaucoup aux entreprises de par leur rôle de moteur de l'économie et d'employeur, elle doit toutefois prendre en charge les effets non désirables de l'activité économique que sont notamment le chômage, les difficultés sur la place de travail, le stress, le surmenage ou encore les difficultés psychologiques survenant lors du passage à la retraite. Il paraît par conséquent équitable que les entreprises contribuent au financement des ces tâches communautaires, pour lesquelles les Eglises s'engagent conjointement à l'Etat et aux communes.

Enfin, si l'on considère que 86 % des personnes résidentes dans le canton ont déclaré lors du dernier recensement fédéral appartenir à l'une des Eglises reconnues, on doit admettre que celles-ci sont encore fortement ancrées au sein de la société et qu'un financement collectif de leurs tâches - tel qu'il existe aujourd'hui - paraît dès lors justifié. La faculté pour les personnes morales de se dispenser de l'impôt ecclésiastique aurait vraisemblablement pour conséquence un transfert de charge fiscale en défaveur des personnes physiques, dont la fiscalité fribourgeoise appartient déjà aux plus lourdes de Suisse alors que celle des personnes morales figure parmi les plus favorables.

En conclusion, le Conseil d'Etat vous propose de rejeter cette motion.

Fribourg, le 31 janvier 2006