

Arrêt du 5 juin 2009

COUR FISCALE

COMPOSITION	Président : Hugo Casanova
	Assesseurs : Michael Hank, Geneviève Jenny, Berthold Buchs, Jean-Marc Vionnet
	Greffière-rapporteure : Elisabeth Rime Rappo

PARTIE les époux **X., recourants**,

contre

SERVICE CANTONAL DES CONTRIBUTIONS, rue Joseph-Piller 13, case postale, 1701 Fribourg, **autorité intimée**,

OBJET Impôts paroissiaux sur le revenu et la fortune; répartition interconfessionnelle

Recours du 11 juillet 2007 contre les décisions sur réclamation du 6 juin 2007 relatives à l'impôt sur le revenu des périodes fiscales 2001 à 2005

c o n s i d é r a n t e n f a i t

A. X., domicilié à E., est sorti de l'Eglise catholique romaine le 2 avril 2001. Son épouse et ses trois enfants à charge sont de confession catholique romaine. X. est propriétaire de plusieurs immeubles: notamment une montagne à B., un terrain et trois immeubles à A. et une forêt à C.

Le 19 avril 2007, le Service cantonal des contributions a notifié aux époux X. un décompte final rectifié indiquant la répartition de l'impôt paroissial catholique dû aux paroisses de B., A., C. et D. pour les périodes fiscales 2001 à 2005.

Dans une réclamation du 21 mai 2007, les époux X. ont contesté la répartition interconfessionnelle de leurs impôts sur le revenu et la fortune dus aux cinq paroisses précitées et opérée par le Service cantonal des contributions. Ils ont fait valoir qu'ils étaient mariés sous le régime de la séparation des biens de sorte que l'épouse X. ne devait pas s'acquitter de la moitié des impôts paroissiaux sur la part du revenu et de la fortune appartenant à son époux. Ils ont indiqué à titre d'exemple que le revenu et la fortune liés à la Commune de A. étaient exclusivement et donc à 100% la propriété de Monsieur, qu'il en résultait, compte tenu de la part de $\frac{1}{3}$ pour les enfants répartie à raison de 50% entre les époux, que Madame était taxée à raison de 33,3333% personnellement et de 16,6666% pour les enfants, soit au total à un taux de répartition de 49,9999%, alors qu'elle ne percevait aucun revenu et ne possédait aucune fortune à A. Ils ont exposé que pour être équitable, le taux à charge de chacun des contribuables, compte tenu de l'état de fait, soit une non-imposition pour Monsieur (sans confession) sur les impôts paroissiaux et une séparation de biens entre les époux, se devait d'être lié au revenu et à la fortune répartie entre les époux, et qu'il en résultait donc pour A. un taux de 16,6666% à charge de Monsieur et aucun impôt à charge de Madame. Les époux X. ont encore relevé que pour les autres impôts paroissiaux, il était nécessaire de tenir compte de la répartition du revenu et de la fortune entre les époux pour la fixation d'un taux de répartition équitable, le revenu et la fortune de Madame se devant d'être taxés au taux de répartition de 83,3333% (66,6666% pour Madame et $\frac{1}{2}$ de 33,3333% pour les enfants), et le revenu et la fortune de Monsieur se devant d'être taxés au taux de répartition de 16,6666% (0% pour Monsieur et $\frac{1}{2}$ de 33,3333% pour les enfants).

Par décisions du 6 juin 2007, le Service cantonal des contributions a rejeté la réclamation des époux X. Il a rappelé que le contribuable, après avoir interjeté une première réclamation le 21 octobre 2005, s'est prévalu en date du 28 mars 2007 d'un courrier de la Paroisse de E. du 1^{er} mars 2007 confirmant sa sortie de l'Eglise catholique au 2 avril 2001, son épouse et ses enfants demeurant quant à eux membres de cette Eglise et donc assujettis aux impôts paroissiaux. Il a ajouté que c'est sur la base de cette information qu'il a été procédé à la rectification des taxations 2001 à 2005 en date du 19 avril 2007. Ces rectifications ont été opérées sur la base des art. 66 al. 1 de la loi sur les impôts cantonaux directs précisant que les revenus des époux vivant en ménage commun sont additionnés quel que soit le régime matrimonial, et 14 al. 1 de la loi sur les rapports Eglise-Etat relatif à la répartition de l'impôt paroissial par tiers entre chacun des conjoints et les enfants.

B. Le 11 juillet 2007, X. a interjeté recours en concluant à l'annulation des décisions sur réclamation du 6 juin 2007 et au renvoi de sa réclamation à la Paroisse de A., au motif que

le Service cantonal des contributions lui-même préciserait que seules les paroisses ont la compétence de rendre une décision suite au genre de réclamation qu'il a formulée. Il relève que sa réclamation portait non pas sur l'impôt cantonal et l'impôt fédéral direct mais principalement sur la répartition de l'impôt de la Paroisse de A. et sur le décompte d'impôts paroissiaux facturé par le Service cantonal des contributions en tant que mandataire de la Paroisse de A. Il reproche au Service cantonal des contributions de ne pas avoir transmis à dite paroisse une copie de sa réclamation alors que celle-ci aurait dû en être saisie dans la mesure où elle serait seule compétente selon la loi concernant les rapports entre les Eglises et l'Etat. Le recourant estime que le Service cantonal des contributions ne devait pas communiquer la décision sur réclamation à la Paroisse de E. étant donné qu'il n'a pas été mandaté pour l'encaissement des impôts dus à cette paroisse. Il fait valoir, pour le surplus, que:

*"(...) s'il est normal que le contribuable reçoive directement du SCC un décompte d'impôt relatif aux impôts paroissiaux **sans décision de taxation** de la paroisse, il est «chaotique» qu'en cas de contestation ou de réclamation, le SCC puisse invoquer le fait et l'erreur du contribuable parce qu'il ne se serait pas adressé directement à la Paroisse concernée. N'y a-t-il pas là un «abus de droit léger»*

L'application de l'art. 66 LICD qui ne mentionne que l'addition des revenus des époux (et donc pas la fortune) n'a aucune incidence directe et totale sur l'application de la loi entre l'Eglise et l'Etat.

*L'application de l'art. 14 de la loi du 26.9.90 (concernant les) rapports entre l'Eglise et l'Etat est contesté selon le contribuable qui précise dans sa réclamation, «**Il en résulte une inégalité de traitement, respectivement un non respect des constitutions cantonale et fédérale, dont le recourant fait état**».*

Subsidiairement, le recourant relève ce qui suit:

"Le TA ne pouvant se prononcer sur le fait que les constitutions cantonale et fédérale, respectivement l'application de la loi du 26 septembre 1990 soit considérée par le contribuable avec des arguments et des justificatifs complémentaires comme anticonstitutionnel, voir illicite et illégale. Il en résulte donc subsidiairement la nécessité d'un recours au TF, avec des arguments et des faits mentionnés dans la réclamation, mais qui seront légalement et obligatoirement développés de manière plus explicatives et plus élaborés"

Il a joint à son recours des copies des cinq décisions sur réclamation du 6 juin 2007, de la réclamation qu'il a formée avec son épouse et d'un exemplaire du décompte final rectifié pour l'année 2003 daté du 19 avril 2007, lequel se présente comme il suit:

GENRE D'IMPÔTS	LOTS	JOURS	REPARTITION CONFESION	PART DE L'IMPOT		
				CANTONAL	TAUX	MONTANTS
IMPOT CANTONAL	1	360j		REVENU		5'920.10
				FORTUNE		7'448.35
IMPOT COMMUNAL						
B.		1		REVENU	67.40	
				FORTUNE	32.40	
A.		1		REVENU	639.25	0.850
				FORTUNE	1'566.65	0.850
C.		1		REVENU	23.20	
				FORTUNE	24.10	
G.		1		REVENU	151.80	
				FORTUNE	334.70	
D.		1	360j	REVENU	5'038.45	
				FORTUNE	5'490.50	
IMPOT PAROISSIAL CATHOLIQUE						
B.		1	66.6666%	REVENU	44.95	
				FORTUNE	21.60	
A.		1	66.6666%	REVENU	426.15	0.040
				FORTUNE	1'044.45	0.150
C.		1	66.6666%	REVENU	15.45	
				FORTUNE	16.05	
D.		1	66.6666%	REVENU	3'460.15	
			360j	FORTUNE	3'883.45	
A REPORTER						15'417.15

Par ordonnance du 13 juillet 2007, le délégué à l'instruction du présent recours a invité X. à déposer une avance de frais de 250 francs jusqu'au 16 août 2007.

Le 14 août 2007, X. a contesté la requête du dépôt d'une avance de frais, la procédure de recours qu'il avait ouverte n'étant aucunement susceptible d'entraîner des frais élevés.

Après avoir été rendu attentif au fait que son argumentation se référait à une ancienne version du code de procédure et de juridiction administrative et avoir été invité à dire s'il maintenait ou non sa contestation, le recourant a transmis un retrait de sa contestation du 14 août 2007 par téléfax du 10 septembre 2007.

Le recourant s'est acquitté des 250 francs d'avance de frais dans le nouveau délai qui lui a été imparti par ordonnance du 10 septembre 2007.

En date du 15 octobre 2007, le Service cantonal des contributions et la Paroisse de E. ont été invités à se déterminer sur le recours de X.

Dans ses observations du 7 novembre 2007, déposées le 8 novembre 2007, le Service cantonal des contributions a conclu au rejet du recours. Il relève pour l'essentiel que le décompte 2003 qui avait été initialement contesté en octobre 2005, a été rectifié à la suite de la production par le contribuable d'un document attestant sa sortie d'Eglise avec effet au 2 avril 2001, une rectification intervenue en même temps que les décomptes des périodes fiscales 2001, 2002, 2004 et 2005 en application de l'art. 17 al. 1 de la loi concernant les

rapports entre les Eglises et l'Etat. Il constate que le recourant invoque l'institutionnalité de l'art. 14 de la loi concernant les rapports entre les Eglises et l'Etat, et considère qu'il n'est pas compétent pour se prononcer sur cette question en relevant toutefois que ce grief est avancé sans réelle motivation. Il ajoute à cet égard que le Tribunal fédéral a jugé que le calcul de l'impôt paroissial effectué sur la base du revenu global de la famille ne violait pas la Constitution fédérale, en particulier son ancien art. 49 al. 6 selon la jurisprudence publiée dans la Revue fiscale de 1998 en page 653. Le Service cantonal des contributions précise encore que le fait pour les contribuables d'être mariés sous le régime de la séparation des biens n'a aucune conséquence en matière fiscale. Il rappelle enfin que l'art. 3 al. 3 de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes prévoyant que le revenu et la fortune des époux qui vivent en ménage commun s'additionnent quel que soit le régime matrimonial, s'applique directement si le droit cantonal s'en écarte.

Dès le 1^{er} janvier 2008, le Tribunal administratif du Canton de Fribourg a été intégré au Tribunal cantonal en tant que section administrative (voir loi du 14 novembre 2007 d'organisation du Tribunal cantonal: LOTC; RSF 131.1.1).

Le 12 février 2008, le recourant a fait part de ses contre-observations. Il se prévaut de l'art. 142 al. 3 de la loi sur l'impôt fédéral direct et signale que le Service cantonal des contributions ne se prononce aucunement d'une part, sur le non respect des articles 133 al. 2 et 140 al. 3 de la loi sur l'impôt fédéral direct obligeant cette autorité à transmettre un courrier adressé à une adresse erronée à la bonne adresse soit en l'occurrence la Paroisse de A. et d'autre part, sur le fait que la décision sur réclamation aurait été prononcée en lieu et place de la paroisse concernée. Selon lui, le Service cantonal des contributions aurait omis de transmettre les réclamations à la Paroisse concernée qui elle seule aurait la compétence de se prononcer selon les art. 133 et 140 de la loi sur l'impôt fédéral direct ainsi que 17 de la loi concernant les rapports entre les Eglises et l'Etat. Il ajoute que malgré une sortie d'Eglise en 2001, ce n'est qu'en 2007 enfin que la paroisse de son domicile a établi l'attestation requise, que cela ne lui est pas imputable à lui contribuable qui a adressé depuis 2001 moult courriers aux paroisses et que celles-ci se sont permises d'attendre six ans avant de confirmer sa sortie d'Eglise au Service cantonal des contributions.

Le recourant relève encore que l'objet principal de la réclamation qu'il a interjetée avec son épouse ne consiste pas en une contestation de la répartition des impôts uniquement mais également du taux et du montant de la répartition entre les conjoints. Il précise qu'étant déterminé à résoudre ce problème d'anticonstitutionnalité, il a déjà déposé des réclamations autres suite aux taxations reçues par les paroisses de C. et de B. A son avis, l'interprétation du Service cantonal des contributions concernant l'application de l'art. 17 de la loi concernant les rapports entre les Eglises et l'Etat ne serait pas claire, cette disposition précisant que ce sont les paroisses qui calculent le montant des impôts ecclésiastiques sur la base des taxations cantonales et qui procèdent à la perception. Il considère que même si le Service cantonal des contributions peut procéder à une répartition des impôts ecclésiastiques et doit communiquer gratuitement aux paroisses les informations sur la taxation cantonale et la répartition intercommunale, ce sont les paroisses qui déterminent et calculent la charge fiscale finale. Il estime que le Service cantonal des contributions, en ne transmettant pas toute réclamation aux paroisses, n'a pas respecté les art. 133 et 140 de la loi sur l'impôt fédéral direct. Il ajoute que l'art. 166 (recte: 66) de la loi sur les impôts cantonaux directs n'a aucune relation avec les impôts paroissiaux.

Sur la base d'un exemple chiffré pour l'année 2005, il entend démontrer que l'interprétation du Service cantonal des contributions de la norme prévoyant l'imposition du revenu global (des époux) et de l'art. 49 de l'ancienne Constitution fédérale, ainsi que sa référence à la jurisprudence du Tribunal fédéral ne sont pas déterminantes, et il maintient ses griefs d'inégalité de traitement et d'inconstitutionnalité.

Dans un dernier point, le recourant conteste l'interprétation que donne le Service cantonal des contributions de l'art. 3 al. 3 de la loi sur l'harmonisation des impôts cantonaux directs en relevant que l'addition du revenu et de la fortune d'un couple n'a aucun impact direct sur une répartition à raison d'un taux de 50% des impôts ecclésiastiques compte tenu du fait que (dans son cas), l'un des conjoints appartient à une religion et l'autre pas. Il expose que l'addition des revenus et de la fortune est lié au fait que le couple ne serait qu'un seul contribuable alors que les dispositions de la loi concernant les rapports entre les Eglises et l'Etat sépare les contribuables, l'un étant contribuable et l'autre pas. Selon lui enfin, il est normal que le contribuable non soumis à l'impôt ecclésiastique refuse de financer une part d'impôt que son conjoint n'a pas les moyens de financer lui-même selon ses capacités financières réelles.

Invité à déposer des ultimes remarques dans un délai de trente jours, le Service cantonal des contributions a indiqué, le 6 mars 2008, qu'il n'avait pas de remarque complémentaire à formuler dans cette affaire.

e n d r o i t

1. a) En vertu de l'art. 18 de la loi du 26 septembre 1990 concernant les rapports entre les Eglises et l'Etat (LEE; RSF 190.1), les décisions sur réclamation peuvent faire l'objet d'un recours au Tribunal administratif (al. 2). La procédure est régie par l'application analogique des dispositions de la loi sur les impôts cantonaux relatives aux voies de droit et, au surplus, par le code de procédure et de juridiction administrative [CPJA; RSF 150.1] (al. 4).

b) Le recours, déposé le 11 juillet 2007 contre des décisions sur réclamation du 6 juin 2007, l'a été dans le délai et les formes prévus aux art. 180 loi du 6 juin 2000 sur les impôts cantonaux directs (LICD; RSF 631.1) ainsi que 79 ss CPJA. Partant, il est recevable.

c) Les impôts ecclésiastiques en cause ne concernent que l'épouse et les enfants du recourant. Dans la mesure toutefois où celui-ci se substitue fiscalement à ses enfants et où il est solidairement responsable du paiement des impôts de son épouse, il convient d'admettre qu'il est légitimé à recourir.

2. a) Le recourant s'en prend tout d'abord aux décisions sur réclamation en tant qu'elles n'ont pas été prononcées par les paroisses concernées mais par le Service cantonal des contributions. Il convient donc d'examiner qui est l'autorité compétente pour statuer sur sa réclamation du 21 mai 2007.

b) La perception des impôts ecclésiastiques est réglée par la loi (voir art. 143 de la Constitution du canton de Fribourg du 16 mai 2004: Cst. cant.; RSF 10.1). Ainsi, conformément à l'art. 6 al. 1 LEE, les corporations ecclésiastiques sont autonomes par rapport à l'Etat et aux communes. A ce titre, et dans les limites fixées par la loi: a) elles s'organisent et gèrent leurs ressources et leurs biens librement; b) elles édictent les règles nécessaires à leur organisation et à l'accomplissement de leurs tâches; c) elles tranchent

définitivement les contestations internes relatives à l'application de la présente loi et de leur propre réglementation. Les paroisses peuvent prélever des impôts pour subvenir à l'accomplissement de leurs tâches et assumer leurs obligations financières (art. 12 al. 1 LEE). L'article 9 al. 6 de la loi du 10 mai 1963 sur les impôts communaux s'applique par analogie à la répartition entre les paroisses du droit d'imposer (art. 12 al. 2 LEE). C'est ainsi notamment que les immeubles et leurs revenus sont imposés dans la paroisse où les immeubles sont situés. Sauf en cas de perception par l'Etat ou par une commune (art. 17a LEE), les paroisses calculent le montant des impôts ecclésiastiques sur la base des taxations cantonales et procèdent à la perception. L'Etat et les communes communiquent sans délai et gratuitement les informations nécessaires (art. 17 al. 1 LEE). Aux termes de l'art. 18 LEE, le contribuable peut adresser à l'autorité paroissiale une réclamation contre l'assujettissement à l'impôt ecclésiastique ainsi que la prise en considération erronée de la date de sortie d'Eglise et, sous réserve de l'al. 1^{bis}, contre la fixation des impôts ecclésiastiques (al. 1). En cas de perception des impôts ecclésiastiques par un organe communal ou par le Service cantonal des contributions, les voies de droit sont celles qui s'appliquent aux impôts communaux ou cantonaux correspondants (al. 1^{bis}).

c) En l'espèce, la réclamation du 21 mai 2007 était formée contre les décomptes finals rectifiés des périodes fiscales 2001 à 2005 du 19 avril 2007. Elle portait sur les taux et répartition des impôts ecclésiastiques des années 2001 à 2005, les décomptes d'impôts dus aux paroisses concernées ne tenant pas compte du régime de séparation des biens sous lequel le recourant et son épouse sont mariés. Etait ainsi contesté le fait que la répartition de l'impôt ecclésiastique entre les différentes paroisses opérée par le Service cantonal des contributions se basait sur les revenus et fortunes globaux du couple indépendamment des éléments imposables propre à chacun des époux. Il s'agit-là de la mise en cause du principe de l'imposition globale de la famille, soit une règle dont la mise en œuvre intervient non pas lors la fixation de l'impôt ecclésiastique, mais lors de la détermination de l'impôt cantonal. Or, si la compétence de fixer l'impôt ecclésiastique, en particulier appliquer le bon taux d'impôt ecclésiastique (art. 16 LEE) ou procéder à une répartition interconfessionnelle qui tienne compte de l'appartenance confessionnelle de chacun des membres du couple et des enfants (art. 14 LEE), revient effectivement aux paroisses, ces dernières n'ont pas toutefois la compétence d'arrêter l'impôt cantonal, de procéder à la taxation des revenus et fortunes imposables, même s'il sert de base de calcul à l'impôt ecclésiastique comme l'indique l'art. 17 al. 1 LEE. Cette prérogative appartient au Service cantonal des contributions. Et la répartition de l'impôt ecclésiastique entre les paroisses où sont situés les immeubles du recourant relève également de la compétence du Service cantonal des contributions puisque seule cette autorité est habilitée à taxer les immeubles et leur rendement. Aussi, le recourant se trompe lorsqu'il estime que sa réclamation du 21 mai 2007 devait être transmise aux paroisses concernées. La règle de l'imposition globale de la famille mise en cause par le recourant a été appliquée par le Service cantonal des contributions lors de la taxation de l'impôt cantonal, et non pas par les autorités paroissiales, celles-ci ne pouvant que reprendre le montant de l'impôt cantonal pour fixer leur impôt ecclésiastique.

Le recourant relève que sa réclamation était parfaitement recevable et ne devait aucunement être "déclarée rejetée" par l'autorité intimée sous prétexte que ce genre de réclamation se doit d'être adressée uniquement aux autorités paroissiales. Il convient de préciser à cet égard que c'est bien à la réclamation du 21 octobre 2005 relative à la sortie d'Eglise du recourant, et non pas à celle du 21 mai 2007 ici en cause, que l'autorité intimée se référait lorsqu'elle a invité le recourant à s'adresser à l'autorité paroissiale. Une telle question relève effectivement de la compétence de l'autorité paroissiale comme l'indique l'art. 18 al. 1 LEE qui cite expressément comme motif de réclamation à la paroisse

l'assujettissement à l'impôt ecclésiastique ainsi que la prise en considération erronée de la date de sortie d'Eglise. Cela ne signifie pas que la réclamation du 21 mai 2007 qui demandait, elle, la prise en considération du régime matrimonial de la séparation des biens dans les décomptes d'impôts dus aux différentes paroisses concernées, devait être adressée à l'autorité paroissiale. C'est à juste titre que cette réclamation du 21 mai 2007 a été soumise à l'examen du Service cantonal des contributions. Il importe de signaler enfin que les art. 133 al. 2 et 140 al. 3 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD; RS 642.11) ne sont d'aucun secours au recourant, le droit applicable étant la LEE, et par renvoi de l'art. 17 al. 2 de cette loi, la LICD.

3. a) Le recourant semble considérer que la répartition de l'impôt paroissial auquel sont assujettis son épouse et ses enfants, n'est pas conforme à la Cst. féd. en tant qu'elle se base sur une imposition où les revenus du couple sont additionnés. Il importe donc d'examiner si les impôts ecclésiastiques en cause doivent tenir compte ou non du régime de la séparation des biens sous lequel ils sont mariés.

b) Sont assujetties aux impôts ecclésiastiques les personnes physiques et les personnes morales assujetties totalement ou partiellement aux impôts cantonaux (art. 13 al. 1 LEE). Sont exemptées des impôts ecclésiastiques notamment les personnes physiques qui n'appartiennent pas à la confession d'une Eglise reconnue (art. 13 al. 2 LEE). Lorsque des conjoints n'appartiennent pas à la confession de la même Eglise reconnue, ou lorsque seul l'un des deux appartient à la confession d'une telle Eglise, le droit d'imposer est divisé par moitié. Si la famille comprend des enfants, le droit d'imposer est réparti par tiers; le dernier tiers est réparti proportionnellement selon la confession des enfants (art. 14 al. 1 LEE). Pour les personnes physiques, les impôts ecclésiastiques sont l'impôt sur le revenu et l'impôt sur la fortune (art. 15 al. 1 ch. 1 LEE). Le coefficient des impôts ecclésiastiques est fixé en pour-cent de l'impôt cantonal de base correspondant; pour les personnes physiques, ce coefficient ne peut dépasser 20 % de l'impôt cantonal de base (art. 16 al. 1 et 2 let. a LEE). Les dispositions de la loi sur les impôts cantonaux directs relatives à la taxation fiscale ainsi qu'à la perception et à la garantie de l'impôt s'appliquent par analogie (art. 17 al. 2 LEE).

c) Le revenu imposable se détermine d'après les revenus acquis pendant la période fiscale (art. 64 al. 1 LICD et 64 al. 1 LHID), tandis que la fortune imposable se détermine d'après son état à la fin de la période fiscale (art. 67 al. 1 LICD et 66 al. 1 LHID). La loi fiscale cantonale reprend le principe de l'imposition globale de la famille: le revenu et la fortune des époux qui vivent en ménage commun s'additionnent quel que soit le régime matrimonial, de même que le revenu et la fortune des enfants sont ajoutés à ceux du détenteur de l'autorité parentale jusqu'à la fin de l'année précédant celle au cours de laquelle ces enfants deviennent majeurs (art. 66 al. 1 et 5 LICD et 3 al. 3 LHID).

d) L'impôt ecclésiastique est un impôt spécial d'affectation: il sert spécifiquement à la couverture d'un type de dépenses faites dans l'intérêt d'une certaine catégorie de personnes. Le caractère spécial d'un impôt d'affectation entraîne trois conséquences: l'impôt ne peut être prélevé que pour financer une activité étatique (respectivement de la collectivité habilitée à prélever l'impôt) précise (par exemple les frais de culte ou les installations touristiques); il ne doit pas frapper d'autres contribuables que ceux auxquels il se justifie de faire supporter la charge de cette activité étatique; il ne doit pas excéder ce qui est nécessaire à la couverture des dépenses qu'il doit financer (J.-M. RIVIER, Droit fiscal suisse, L'imposition du revenu et de la fortune, 1998 p. 50 s.).

Dans un arrêt du 24 octobre 1997, le Tribunal fédéral a confirmé l'imposition d'une famille mixte dont l'impôt ecclésiastique avait été calculé à concurrence des 2/3 alors que la mère de famille était sans confession, tandis que le père de famille et leur enfant commun appartenaient à l'Eglise évangélique réformée. Il a considéré que le fait de calculer l'impôt ecclésiastique sur la base des revenus des deux conjoints n'était pas contraire à la Cst. féd. pour autant qu'il soit tenu compte des différentes appartenances religieuses et qu'une fraction seulement de l'impôt ecclésiastique soit prélevée (StE 1998 BS A 25 N. 6). Plus récemment, par jugement du 19 avril 2002, le Tribunal fédéral a rappelé que le principe prévu à l'art. 49 al. 6 de l'ancienne Constitution fédérale selon lequel "Nul n'est tenu de payer des impôts dont le produit est spécialement affecté aux frais proprement dits du culte d'une communauté religieuse à laquelle il n'appartient pas", était, dans la nouvelle Constitution fédérale, directement déduit de la liberté de conscience et de croyance consacrée à l'art. 15 al. 1. La Haute Cour fédérale a considéré que, selon sa jurisprudence constante, il y avait lieu de tenir compte du caractère mixte de la confession d'une famille en ce sens que seule peut être réclamée une fraction de l'impôt ecclésiastique complet, laquelle doit être en rapport avec l'appartenance aux diverses églises des membres d'une même famille soumise globalement à l'impôt. Elle a également rappelé que le fait de calculer l'impôt ecclésiastique sur le revenu de l'ensemble de la famille n'a jamais été considéré comme une violation de la liberté de conscience et de croyance. Elle a exposé le principe selon lequel l'époux bénéficie également du revenu de son partenaire: la capacité contributive d'un époux est en effet déterminée en fonction du revenu et la fortune de l'autre conjoint, les époux formant une unité sur le plan civil et économique; la situation économique du conjoint n'ayant pas de revenu propre n'est pas la même que celle d'une personne célibataire sans revenus. Fondée notamment sur ce qui précède, elle a jugé que l'impôt ecclésiastique dû par un conjoint sans revenu pouvait être calculé sur le revenu du conjoint n'appartenant pas à l'Eglise concernée (ATF 128 I 317 consid. 2.1 et références citées).

Le 1^{er} juin 2005, dans un arrêt 4F 04 115 non publié en la cause J.-P. F. c. Paroisse de A., le Président de la Cour fiscale s'est fondé sur cette jurisprudence du Tribunal fédéral et a jugé que ces considérations peuvent être admises s'agissant des enfants et d'un recourant qui invoquait la non-conformité de l'art. 14 LEE relatif à la répartition interconfessionnelle de l'impôt ecclésiastique avec la Constitution fédérale. S'il a certes considéré qu'il s'agissait là d'une situation où le système suisse de l'imposition de la famille atteint ses limites, il a toutefois estimé qu'au vu de la jurisprudence du Tribunal fédéral, l'assujettissement (par substitution) des enfants du recourant à l'impôt ecclésiastique n'était pas contraire à l'art. 15 al. 1 Cst. féd.

4. En l'espèce, l'impôt ecclésiastique à répartir entre les quatre paroisses concernées est basé, conformément à l'art. 17 al. 1 LEE, sur l'impôt cantonal sur le revenu et la fortune ressortant des cinq taxations cantonales du 19 avril 2007 rectifiées à la suite de la prise en considération de la sortie d'Eglise du recourant au 2 avril 2001. Cela ressort clairement des deux décomptes finals rectifiés 2003 et 2005 figurant au dossier et rien ne permet de supposer que tel n'est pas le cas pour les décomptes 2001, 2002 et 2004 établis à la même date selon les observations sur recours déposées le 7 novembre 2007 par l'autorité intimée. Par ailleurs, la comparaison entre les décomptes finals 2003 des 22 mars 2005 et 19 avril 2005 figurant au dossier démontre que cet impôt ecclésiastique à répartir entre les paroisses a été réduit à 66,6666% après la rectification du 19 avril 2007 alors qu'il était de 100% dans le décompte établi le 22 mars 2005. L'autorité intimée a donc correctement appliqué l'art. 14 LEE ainsi que la jurisprudence fédérale précitée: elle a tenu compte de l'appartenance de l'épouse du recourant et de leurs enfants à l'Eglise catholique romaine et de la sortie du recourant de cette Eglise, seuls les deux tiers de l'impôt étant prélevés.

Enfin, le recourant ne saurait soutenir valablement que l'impôt ecclésiastique auquel sont assujettis son épouse et ses enfants est contraire à la loi et à la Constitution fédérale en tant qu'il est basé sur l'addition des revenus et fortune de la famille, l'art. 17 al. 2 LEE renvoyant expressément à la LICD qui consacre le principe harmonisé (art. 3 al. 3 LHID) de l'imposition de la famille et le Tribunal fédéral ayant jugé dans son arrêt 128 I 317 précité que la perception d'un impôt ecclésiastique fondé sur les revenus de l'ensemble de la famille n'était pas contraire à la Constitution fédérale. Ainsi, le fait que, par exemple pour la paroisse de A., l'impôt ne soit pas basé sur les seuls revenus et fortune de l'épouse, s'avère totalement justifié. C'est bien l'ensemble des revenus et fortune qui entrent en ligne de compte dans la taxation cantonale et qui doit donc servir de base au prélèvement des impôts ecclésiastique de chacune des paroisses concernées indépendamment des éléments imposables que l'un ou l'autre membre du couple peut y posséder séparément. Quant à la conclusion subsidiaire, la Cour rappelle que si le recourant estime nécessaire de recourir au Tribunal fédéral, il dispose des moyens de droit usuels ainsi que cela figure après le dispositif du présent arrêt.

Au vu des considérations qui précèdent, le recours est rejeté.

5. a) Conformément à l'art. 131 CPJA, en cas de recours, la partie qui succombe supporte les frais de la procédure. Le montant de l'émolument est fixé compte tenu du temps et du travail requis, de l'importance de l'affaire ainsi que, dans les affaires de nature pécuniaire, de la valeur litigieuse en cause (du 17 décembre 1991 des frais de procédure et des indemnités en matière de juridiction administrative: Tarif JA, RSF 150.12). Il peut être compris entre 50 et 10'000 francs (art. 1 du Tarif JA).

b) En l'espèce, compte tenu de l'issue du litige, il se justifie de fixer un émolument de 500 francs.

I a C o u r a r r ê t e :

I. Le recours est rejeté.

Partant, les décisions sur réclamation sont maintenues.

II. Un émolument de 500 francs est mis à la charge des recourants au titre de frais de justice. Il est partiellement compensé par l'avance de frais, le solde de 250 francs étant facturé aux recourants.

Conformément aux art. 82 ss de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal fédéral (LTF; RS 173.110), le présent arrêt peut être porté devant le Tribunal fédéral dans les 30 jours qui suivent sa notification par la voie du recours en matière de droit public.

La fixation du montant des frais de procédure peut, dans un délai de 30 jours, faire l'objet d'une réclamation auprès de l'autorité qui a statué, lorsque seule cette partie de la décision est contestée (art. 148 CPJA).