

TRIBUNAL ADMINISTRATIF DU CANTON DE FRIBOURG

COUR FISCALE

Décision du Président du 9 août 2006

Statuant conformément à l'art. 100 al. 1 let. c du code du 23 mai 1991 de procédure et de juridiction administrative (CPJA, RSF 150.1) sur le recours interjeté le 9 septembre 2005 (**4F 05 168**)

par

A. à **X.**, agissant en son nom propre, respectivement au nom de son épouse et de ses enfants,

contre

la décision sur réclamation rendue le 29 août 2005 par la **Paroisse de X.**, relative à l'impôt ecclésiastique de la période fiscale 2004,

(liberté de conscience et de croyance)

Considérant :

En fait:

- A. A. est sans confession. Son épouse et ses trois enfants mineurs sont de confession catholique romaine.

Le 24 juin 2005, la Paroisse de X. (ci-après: la Paroisse) a notifié aux époux A. une facture d'impôt pour l'année 2004 établie de la manière suivante:

	impôt cantonal		taux paroissial		impôt paroissial	
1. Personnes physiques						
Revenu:	Fr.	7'750.15	Fr.	0.11	Fr.	852.50
Fortune:	Fr.	0.00	Fr.	0.20	Fr.	0.00
Total					Fr.	852.50
Votre part **					Fr.	568.35
Total des impôts					Fr.	568.35
./.. remboursement des impôts des années précédentes					Fr.	0.00
./.. votre acompte					Fr.	0.00
Solde en notre faveur					Fr.	568.35

**votre part: 100% famille cath.; 1/2; 1/3; 2/3 famille mixte

- B. En date du 9 juillet 2005, A. a formé "recours" pour contester le mode de calcul de l'impôt paroissial précité. Invoquant le principe constitutionnel de la liberté de conscience et de croyance ainsi que la jurisprudence du Tribunal fédéral rendue en la matière, il a relevé que les impôts d'Eglise ne peuvent être prélevés que si leur produit est affecté "aux frais proprement dits du culte" mais pas si leurs buts se réfèrent à l'intérêt général. Il a estimé, sur la base des comptes paroissiaux de 2004, que les frais du culte représentaient le 12,36% des revenus fiscaux de la paroisse et que, par conséquent, l'impôt facturé ne devait s'élever qu'à 71,78 francs et non pas à 568,35 francs. Il a également demandé que la procédure se déroule en français.

Par décision du 29 août 2005, la Paroisse a rejeté le "recours" de A. en rappelant que, dans sa décision du 1^{er} juin 2005 concernant une procédure avec les mêmes parties, le Tribunal administratif avait confirmé l'application de la proportion d'1/3 retenue pour ses enfants conformément à l'art. 14 al. 1 de la loi sur les rapports entre les Eglises et l'Etat relatif à la répartition interconfessionnelle de l'impôt au sein de la famille.

- C. A. a interjeté recours le 9 septembre 2005 en maintenant ses conclusions. Il ajoute pour le surplus que tous les autres postes du budget de la Paroisse,

hormis les 36'936 francs de frais du culte, concernent des éléments qui ne sont pas liés au culte: administration, service social, aumônerie, catéchèse, immobilier, gestion de fortune, mission apostolique, agriculture, etc. Il considère en particulier qu'il n'est pas de sa responsabilité de financer les domaines agricoles de la Paroisse notamment par des prêtres, ainsi que les autres tâches que s'est fixée la communauté paroissiale, ni les objectifs politiques énumérés par le Statut ecclésiastique. A. observe en outre que la situation financière de la Paroisse est saine et même en très bonne position. Il est d'avis que les frais de culte représentent le 8,9% des revenus fiscaux et que le montant figurant sur le bordereau d'impôt doit donc être arrêté à 50,58 francs et non pas à 568,35 francs.

Dans ses observations du 11 octobre 2005, la Paroisse a conclu implicitement au rejet du recours. Elle rappelle que l'impôt litigieux a été facturé compte tenu de l'appartenance de l'épouse et des enfants de A. à l'Eglise catholique romaine. S'agissant des domaines ..., la Paroisse explique qu'elle doit les supporter financièrement depuis des années. Elle ajoute qu'avec sa nouvelle méthode de calcul, le contribuable considère sa famille comme n'étant pas de confession catholique romaine, ce qui n'est pas le cas. Et de se demander comment les paroisses auraient les moyens d'exister si seuls les frais de culte étaient couverts par le prélèvement de l'impôt, qui financerait par exemple l'enseignement religieux que ses enfants ont eu la possibilité de suivre pendant 6 ans, qui organiserait le service du culte, qui soutiendrait les associations de paroisses, en d'autres termes, qui se sentirait responsable pour le bien général.

Le 24 octobre 2005, A. a fait part de ses contre-observations en relevant que la Paroisse n'avait pas tenu compte de l'argument essentiel de sa réclamation à savoir que l'impôt ecclésiastique doit se baser uniquement sur les frais spécifiquement liés au culte.

Le 18 novembre 2005, la Paroisse a indiqué en substance qu'elle avait répondu à tous les arguments de A. et qu'à son avis, la décision du Tribunal fédéral citée à l'appui du recours s'applique pour un non catholique, un non croyant (ce qui n'est pas le cas de son épouse et de ses enfants).

A. a fait part de ses ultimes remarques le 28 novembre 2005. La Paroisse en a fait de même le 9 décembre 2005. Les arguments détaillés des parties seront repris dans les considérants en droit pour autant que nécessaire.

En droit:

1. a) Bien que la facture litigieuse ne concerne que l'épouse et les enfants du recourant, il ne ressort pas très clairement du mémoire de recours si celui-ci

entend recourir uniquement en son nom propre ou également au nom de son épouse et de ses enfants. 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.

- b) En vertu de l'art. 18 de la loi sur les rapports entre les Eglises et l'Etat, (LEE, RSF 190.1), 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). 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.

Le recours, déposé le 9 septembre contre une décision sur réclamation du 29 août 2005, l'a été dans le délai et les formes prévus à l'art. 180 loi du 6 juin 2000 sur les impôts cantonaux directs (LICD, RSF 631.1). Partant, il est recevable.

- c) Conformément à l'art. 186 de la loi du 6 juin 2000 sur les impôts cantonaux directs (LICD, RSF 631.1), le Président de l'autorité de recours est compétent pour statuer sur les recours dont la valeur litigieuse calculée sur la base de l'impôt cantonal annuel ne dépasse pas 1'000 francs.

En l'espèce, l'impôt ecclésiastique - dont seule une partie est contestée - s'élève à 568,35 francs pour la période fiscale 2004. Par conséquent, la valeur litigieuse ne dépasse pas 1'000 francs de sorte que la compétence du Président de la Cour fiscale est donnée pour statuer sur le sort du présent recours.

2. a) Le recourant invoque le principe de la liberté de conscience et de croyance, ainsi que notamment l'ATF 107 la 126 et demande que l'impôt ecclésiastique réclamé à sa famille soit limité au montant nécessaire à la couverture des frais de culte proprement dits.

Aujourd'hui ancrée à l'art. 15 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. féd., RS 101), la liberté de conscience et de croyance était anciennement garantie par l'art. 49 aCst. féd. L'art. 15 Cst. féd. dispose ce qui suit :

¹ *La liberté de conscience et de croyance est garantie.*

² *Toute personne a le droit de choisir librement sa religion ainsi que de se forger ses convictions philosophiques et de les professer individuellement ou en communauté.*

³ *Toute personne a le droit d'adhérer à une communauté religieuse ou d'y appartenir et de suivre un enseignement religieux.*

⁴ *Nul ne peut être contraint d'adhérer à une communauté religieuse ou d'y appartenir, d'accomplir un acte religieux ou de suivre un enseignement religieux".*

La première phrase de l'art. 49 al. 6 aCst. féd. prévoyait que "Nul n'est tenu de payer des impôts dont le produit est spécialement affecté aux frais proprement dits du culte d'une communauté à laquelle il n'appartient pas". La nouvelle formulation de l'art. 15 al. 1 Cst. comprend implicitement également la disposition de l'art. 49 al. 6 aCst. si bien que les principes développés par le Tribunal fédéral sur les effets de l'art. 49 aCst. féd. gardent toute leur validité (Message du Conseil fédéral, FF 1997 I 1, p. 159 ainsi que E. HÖHN / R. WALDBURGER, Steuerrecht, Band I, 2001, 9^{ème} éd., p. 122 n. 97).

- b) Dans la jurisprudence dont se prévaut le recourant, notre Haute Cour a jugé que les personnes de croyance différente et les personnes sans confession doivent s'acquitter des impôts généraux perçus par un canton même s'ils servent à financer des tâches des Eglises (par ex. la rémunération des pasteurs) mais que dans le cas des impôts perçus par une commune, les contribuables peuvent refuser de payer la part de ces impôts qui est destinée aux buts culturels d'une communauté religieuse qui n'est pas la leur. Elle a considéré que le principe contenu dans l'art. 49 al. 6 aCst. féd. est une conséquence nécessaire de la liberté de conscience et de croyance garantie à l'art. 49 al. 1 aCst. féd.; la liberté de conscience n'existerait pas si un citoyen pouvait être tenu de payer, contre sa volonté, des impôts dont le produit est spécialement destiné au culte d'une religion qui lui est étrangère. Cette disposition présuppose que l'on peut prélever des impôts dont le produit est spécialement affecté aux frais proprement dits du culte, mais avec cette restriction que nul n'est tenu de payer de tels impôts pour une communauté religieuse à laquelle il n'appartient pas. Par l'expression "spécialement", le constituant a voulu préciser que les personnes d'une autre confession ou sans confession doivent payer des impôts (généraux) prélevés par les cantons, même lorsque leur produit est en partie affecté à des besoins ecclésiastiques (budget du culte), mais pas lorsqu'il s'agit d'impôts généraux communaux dont le produit est affecté à de tels besoins. Dans cette affaire, le Tribunal fédéral a considéré qu'il serait choquant que le non croyant soit aussi contraint, par le biais de la prestation fiscale destinée à la paroisse d'une Eglise nationale à laquelle il n'appartient pas, de participer également au financement des tâches normales de cette église, accomplies en fonction d'idées qu'elle défend. Il a qualifié l'impôt réclamé au recourant

d'impôt spécial dans la mesure où il était réclamé par les paroisses (ATF 107 la 126 du 19 juin 1981 en la cause Stutz c. Commission cantonale de recours et canton de Glaris, traduit *in* JT 1983 I 39).

Notre Haute Cour s'y est notamment référée à un précédent arrêt du 4 décembre 1973 (en la cause Galland contre Commune de Lausanne et Commission cantonale vaudoise de recours en matière d'impôt), dans lequel elle avait considéré qu'en adoptant, à l'art. 49 al. 6 aCst. féd., l'expression "spécialement" (impôts dont le produit est spécialement affecté aux frais proprement dits du culte), le constituant a consciemment voulu tenir compte de la situation historique des Eglises dites nationales, dont les frais sont supportés par le budget général d'un Etat cantonal, et empêcher par là que des personnes n'appartenant pas à ces Eglises puissent réclamer le remboursement de la part de leur impôt cantonal général qui est consacrée aux frais de culte. Aussi le Tribunal fédéral a-t-il, dans une jurisprudence constante, refusé de donner suite aux demandes de personnes qui réclamaient un tel remboursement. Tout en consacrant une exception au principe de la liberté de conscience et de croyance posé par l'al. 1 de ce même article, cette jurisprudence est conforme à la volonté du constituant, telle qu'elle s'est manifestée non seulement lors des travaux préparatoires, mais surtout dans le texte même de l'art. 49 al. 6 aCst. féd. Le Tribunal fédéral a précisé que si l'exemption d'impôt prévue par l'art. 49 al. 6 aCst. féd. ne peut pas porter sur les impôts généraux prélevés par un canton qui assume lui-même les frais de culte d'une Eglise dite nationale, en revanche la garantie de l'art. 49 al. 6 aCst. féd. reste entière en matière de dépenses communales pour le culte, même dans les cas où ces dépenses sont couvertes par une allocation du budget général de la commune, et non au moyen d'une contribution spéciale (ATF 99 la 739 consid. 2 et références citées).

- c) En l'espèce, la garantie constitutionnelle de l'art. 49 al. 6 aCst. féd. ne signifie pas que l'impôt ecclésiastique doit être spécialement affecté aux frais du culte proprement dits. Cette exemption de l'art. 49 al. 6 aCst. féd. protège uniquement les personnes n'appartenant pas à une Eglise reconnue pour le cas où elles seraient amenées à financer, par le biais d'une partie des impôts communaux généraux, des dépenses de cette Eglise. Or, tel n'est pas le cas en l'espèce. L'impôt facturé par la Paroisse à la famille du recourant est prélevé en raison de l'appartenance de l'épouse et des enfants du recourant à l'Eglise catholique romaine. L'affaire jugée dans l'ATF 107 la 126 et invoquée par le recourant ne lui est d'aucun secours pour obtenir une réduction de l'impôt ecclésiastique litigieux.

Il reste à examiner si une telle réduction peut intervenir du fait qu'en raison de sa nature, cet impôt ne doit couvrir que les frais du culte comme le soutient le recourant.

3. a) Selon l'art. 140 de la Constitution du canton de Fribourg du 16 mai 2004 (Cst. cant., [RSF 10.1](#)), l'Etat et les communes reconnaissent le rôle important des Eglises et des communautés religieuses dans la société (al. 1); les Eglises et les communautés religieuses s'organisent librement dans le respect de l'ordre juridique (al. 2). L'art. 141 Cst. cant. relatif aux Eglises reconnues prévoit que l'Etat accorde un statut de droit public aux Eglises catholique-romaine et évangélique-réformée (al. 1); les Eglises reconnues sont autonomes. Leur organisation est soumise à l'approbation de l'Etat (al. 2). L'art. 143 Cst. cant. précise que la perception des impôts ecclésiastiques est régie par la loi. Ainsi, conformément à l'art. 6 al. 1 de la loi du 26 septembre 1990 concernant les rapports entre les Eglises et l'Etat ([LEE, RSF 190.1](#)), 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. L'art. 12 al. 1 LEE dispose que les paroisses peuvent prélever des impôts pour subvenir à l'accomplissement de leurs tâches et assumer leurs obligations financières.

- b) Les impôts paroissiaux ou impôts ecclésiastiques sont prélevés par un canton à des fins religieuses, ou par une communauté religieuse avec l'autorisation du canton, pour la réalisation de ses buts. En revanche, selon une jurisprudence constante, ne sont pas des impôts ecclésiastiques les impôts cantonaux généraux, même si des dépenses paroissiales y compris les actes mêmes du culte sont financés au moyen de ces recettes. La plupart des cantons garantissent le droit de prélever des impôts aux principales communautés religieuses ayant un statut d'Eglises de droit public. L'on parle également de reconnaissance de droit public et d'Eglises nationales. Les Eglises reconnues comme étant de droit public peuvent varier selon les modèles des cantons; il peut exister parallèlement à l'Eglise cantonale des communautés paroissiales autogérées et indépendantes. Par définition, ces impôts ne sont pas des impôts généraux, mais des impôts dont ne doit s'acquitter qu'un groupe déterminé de la population, les membres de la communauté de foi concernée. Mais le prélèvement d'un tel impôt spécial est objectivement fondé et ne viole pas le principe de l'égalité de traitement. (Y. HANGARTNER, *Der Grundsatz der Allgemeinheit der Besteuerung in Festschrift zum 65. Geburtstag von Ernst Höhn*, 1995, p. 98 s.).

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.).

- c) L'impôt que la Paroisse a facturé au recourant et à son épouse n'est pas une contribution causale pour laquelle le principe de la couverture des frais doit être respecté, mais un impôt. Dans une décision du 10 décembre 1971, l'ancienne Commission de recours en matière d'impôt a jugé que les impôts paroissiaux - comme tous les impôts ordinaires - n'étaient pas perçus comme contrepartie d'une prestation fournie par la communauté publique à laquelle ils étaient destinés ou d'un avantage particulier, mais en fonction d'une certaine situation locale et économique réalisée en la personne de l'assujetti (voir Extraits des principales décisions de la Commission fribourgeoise de recours en matière d'impôt: CCR, 1950 -1973 p. 108). En tant qu'il est prélevé par la Paroisse, il s'agit d'un impôt spécial d'affectation. Contrairement à ce que soutient le recourant, le produit de cet impôt doit être affecté à la couverture non pas uniquement des frais de culte mais à l'ensemble des besoins financiers de la Paroisse comme le prévoient les art. 12 al. 1 LEE relatif à la souveraineté fiscale des paroisses et 18 al. 1 Statut du 14 décembre 1996 des corporations ecclésiastiques catholiques du canton de Fribourg (Statut ecclésiastique catholique, [RSF 191.0.11](#)). Il ressort de ces deux dispositions que les paroisses peuvent en effet prélever des impôts pour assumer leurs obligations financières et subvenir à l'accomplissement de leurs tâches, lesquelles consistent à pourvoir aux besoins de l'Eglise sur le plan paroissial et favoriser l'activité pastorale de la communauté, notamment subvenir aux frais du culte et de la pastorale, assurer la rémunération des prêtres et des autres personnes chargées d'un ministère ou d'un service, mettre à disposition et entretenir les bâtiments et les locaux nécessaires, contribuer au financement des tâches supraparoissiales, et soutenir des œuvres d'apostolat et d'entraide, en priorité celles de l'Eglise. Si l'on se réfère aux comptes de l'année 2004, il apparaît que le produit de l'impôt ecclésiastique n'est pas affecté à d'autres tâches que celles qui incombent à la Paroisse en vertu des prescriptions précitées, respectivement qui tombent sous le coup de son autonomie. Les postes du compte de résultat concernent l'assemblée paroissiale et le conseil paroissial, l'administration générale, le service religieux, la pastorale, l'église et les lieux de culte, les dépenses

caritatives ainsi que les immeubles (forêts et domaines) appartenant à la Paroisse. En particulier, l'on ne saurait reprocher à la Paroisse de placer sa fortune dans des domaines agricoles et si tel devait être le cas, il appartiendrait alors aux paroissiens de s'y opposer lors des délibérations sur l'adoption du budget paroissial. D'autre part, les recettes fiscales encaissées en 2004 atteignent 343'565,90 francs pour des dépenses totalisant 415'244.20 francs. Dans ces circonstances, il n'y a pas lieu de considérer que ces recettes excèdent ce qui est nécessaire à la couverture des dépenses de la Paroisse. Il s'ensuit que l'impôt litigieux respecte les prescriptions légales et les principes fondant son prélèvement. Partant, il doit être maintenu. Le recours est rejeté.

401.5 ;408