

c o n s i d é r a n t e n f a i t

A. X. est propriétaire d'un immeuble locatif à A. et d'une maison à B.

Par taxation ordinaire du 23 octobre 2008, les impôts cantonaux sur le revenu et la fortune dus par X. ont été fixés. L'avis de répartition intercommunale et interparoissiale établi en parallèle signale qu'y sont mentionnées toutes les communes et paroisses ayant droit à une part d'impôt et que ces dernières appliquent leurs coefficients sur l'impôt cantonal de base.

B. Le 4 novembre 2008, X. a formé réclamation pour contester l'augmentation apportée à sa fortune imposable, la répartition interparoissiale de ses impôts ainsi qu'une reprise de distribution dissimulée de dividende qui ne fait plus l'objet de la présente procédure suite à l'admission partielle de la réclamation sur ce dernier point. Il a notamment fait valoir que le fisc avait reçu une déclaration authentique attestant qu'il est sans religion, de sorte qu'il ne comprenait pas la raison de son imposition à hauteur de 1'761 fr. 25 et s'y opposait.

En date du 11 novembre 2008, le Service cantonal des contributions a partiellement admis la réclamation en renonçant à la reprise précitée. Il a en revanche maintenu le montant arrêté au titre de fortune imposable. Sur la question de l'impôt ecclésiastique catholique facturé au contribuable, il a considéré que dans la mesure où le contribuable était sans religion et que ses enfants étaient de confession catholique, l'impôt ecclésiastique se calculait sur la base de la moitié de l'impôt cantonal et que le décompte était correct.

La répartition intercommunale et interparoissiale établie le 20 novembre 2008 à la suite de la décision sur réclamation fait état des montants suivants:

DESIGNATION	REPARTITION		IMPOT CANTONAL DE BASE	
	JOURS	CONFESSION	REVENU	FORTUNE
COMMUNE(S)				
B.			1900.65	1329.70
A.	360		9663.45	11222.70
Total			11564.10	12552.40
PAROISSE(S) CATHOLIQUE(S)				
B.		50.00000%	950.30	664.85
A.	360	50.00000%	4831.70	5611.35
Total			5782.00	6276.20
PAROISSE(S) AUTRES(S)/SANS				
B.		50.00000%	950.35	664.85
A.	360	50.00000%	4831.75	5611.35
Total			5782.10	6276.20

Le 11 décembre 2008, X. a adressé une "opposition" au Service cantonal des contributions, ainsi qu'une réponse à la lettre du 4 décembre 2008 que lui avait envoyée le secteur de l'inspection fiscale.

En date du 15 décembre 2008, le Service cantonal des contributions a avisé le contribuable qu'il devait s'adresser au Tribunal cantonal.

C. Par acte du 16 décembre 2008, X. a interjeté recours à la fois pour contester son impôt sur la fortune et la répartition de son impôt ecclésiastique. Entre autres considérations, il a fait valoir ce qui suit:

"(...)

3. Impôts ecclésiastiques catholiques

Le Service cantonal des contributions a reçu depuis plus de 10 ans, une déclaration authentique. Cette déclaration confirme que je ne suis pas catholique et sans religion.

Je m'oppose catégoriquement à cet impôt.

La confession catholique de mes enfants n'est pas un motif de taxation. Mes enfants sont majeurs. Les pensions que j'ai versées (Fr. 50'400.- par an) 3 enfants; Fr. 37'800.- 2 enfants. (...)"

Le 18 décembre 2008, la déléguée à l'instruction du recours a avisé le recourant que dans la mesure où son mémoire portait à la fois sur l'impôt sur la fortune et sur l'impôt ecclésiastique, son affaire avait été séparée en deux causes distinctes enregistrées l'une, sous le numéro 604 08 160 s'agissant de l'impôt ecclésiastique et l'autre, sous le numéro 607 08 57 s'agissant de l'impôt sur la fortune. Cette dernière affaire ne fait donc pas l'objet de la présente procédure.

L'avance de frais fixée à 250 francs par ordonnance du 18 décembre 2009 a été payée dans le délai imparti.

Dans ses observations du 29 janvier 2009, déposées le 5 février 2009, le Service cantonal des contributions a conclu au rejet du recours. Il explique que les enfants du recourant sont catholiques et que de ce fait, ce dernier doit s'acquitter d'un impôt ecclésiastique en application des art. 13 al. 1 et 14 al. 1 de la loi concernant les rapports entre les Eglises et l'Etat.

Invitée à se déterminer à son tour, la Paroisse de A. fait valoir, le 11 février 2009, que le recourant ne doit pas être traité comme un cas particulier et déclare se soumettre à la décision du Tribunal cantonal, quelle qu'elle soit.

Le 1^{er} mars 2009, le recourant a déposé ses contre-observations en maintenant ses conclusions et en produisant une copie des trois avis de répartition interparoissiale adressée à chacun de ses trois enfants majeurs pour la période fiscale précédant la période en cause.

Dans ses ultimes remarques du 9 mars 2009, postées le lendemain, le Service cantonal des contributions relève que les informations données par le recourant dans ses contre-observations ne l'amènent pas à changer de point de vue.

Une copie de cette dernière détermination a été transmise pour information au recourant le 13 mars 2009.

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 16 décembre 2008 contre la décision sur réclamation du 11 novembre 2008, 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.

2. a) La perception des impôts ecclésiastiques est réglée par la loi (art. 143 de la Constitution du canton de Fribourg du 16 mai 2004: Cst. cant. RSF 10.1). L'art. 12 LEE prévoit que les paroisses peuvent prélever des impôts pour subvenir à l'accomplissement de leurs tâches et assumer leurs obligations financières (al. 1), et que, notamment, l'art. 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 (al. 2). C'est ainsi que les immeubles et leurs revenus sont imposés dans la paroisse où les immeubles sont situés. 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). Sauf en cas de perception par l'Etat ou par une commune, 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. Pour le surplus, 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 LEE).

b) La loi fiscale cantonale reprend le principe de l'imposition globale de la famille. Sont donc additionnés non seulement les revenus et la fortune des époux qui vivent en ménage commun, mais également ceux des enfants jusqu'à la fin de l'année précédant leur majorité (art. 66 al. 1 et 5 LICD et 3 al. 3 LHID).

c) 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.).

3. a) Le recourant, qui n'appartient plus lui-même à une Eglise reconnue, a été imposé à raison de 50% pour ses trois enfants. L'autorité intimée explique qu'il ne lui a pas échappé que, dans certains cas comme celui du contribuable qui a à sa charge des enfants majeurs, la législation oblige tant les parents que les enfants à acquitter l'impôt ecclésiastique. Elle est toutefois d'avis qu'il s'agit là de la volonté du législateur.

b) Ainsi que l'indiquent les débats parlementaires précédant l'adoption du projet de LEE (BGC 1990 p. 2077 s. ad art. 17), l'autorité paroissiale ne dispose pas de marge dans la taxation mais uniquement dans le montant d'impôt ecclésiastique à encaisser, raison pour laquelle en matière de taxation, et donc aussi pour l'imposition de la famille, ce sont les règles de la loi fiscale cantonale qui sont applicables. Or, comme cela a été précisé plus avant (consid. 2b), la loi fiscale cantonale prévoit l'imposition globale des revenus et fortune du couple et des enfants mineurs à l'exception pour ces derniers de leur revenu du travail sur lequel ils sont imposés séparément. Il s'agit-là d'une règle de droit harmonisée. En instaurant l'addition des éléments imposables des conjoints, augmentés de ceux de leurs enfants sous autorité parentale, le législateur consacre le principe de l'imposition de la famille en tant qu'unité. Sont visés les époux: leurs revenus sont cumulés sans égard à leur régime matrimonial, et les enfants sous autorité parentale: leurs revenus éventuels, à l'exception du produit de leur travail systématiquement imposé séparément, sont ajoutés à ceux du détenteur de cette autorité. Il y a substitution fiscale des enfants sous autorité parentale. La suppression de l'autorité parentale entraîne la fin de la substitution, le cas le plus fréquent correspondant à la majorité de l'enfant. La fin de la substitution fiscale sortit ses effets l'année où l'enfant atteint ses 18 ans révolus, la *première taxation personnelle* du jeune adulte intervenant pour toute l'année au cours de laquelle la majorité est atteinte (voir C. JACQUES *in* Yersin / Noël [édit.], Commentaire romand de la loi sur l'impôt fédéral direct, Bâle 2008, n. 1 et 2 ad art. 9 LIFD dont la teneur des al. 1 et 2 correspond aux art. 3 al. 3 LHID et 66 al. 1 et 5 LICD ainsi que n. 33).

c) En l'espèce, il apparaît clairement qu'en adoptant la LEE, le législateur a prévu une application analogique des règles d'imposition de la loi sur les impôts cantonaux directs pour la perception des impôts ecclésiastiques. Cela signifie que dans la mesure où les enfants du recourant sont majeurs, ce que l'autorité intimée ne conteste pas au demeurant, ils sont taxés personnellement. Ils ont d'ailleurs été soumis à l'impôt ecclésiastique dans la paroisse de leur domicile en 2006, comme le démontrent les copies des avis de répartition produits à l'appui des contre-observations du 1^{er} mars 2009. Par conséquent, le recourant qui n'a plus d'enfants mineurs et qui est lui-même sorti de l'Eglise depuis plusieurs années, ne doit aucun impôt ecclésiastique. Il s'ensuit que le recours est admis.

4. Vu le sort du litige, il se justifie de ne pas percevoir de frais.

l a C o u r a r r ê t e :

- I. Le recours est admis. La répartition interparoissiale de l'impôt notifiée le 23 octobre 2008 est annulée.
- II. Il n'est pas perçu de frais. L'avance de 250 francs est restituée au recourant.

408; 402.8