

Cour fiscale. Décision du Président du 22 juin 2001. Statuant sur le recours interjeté le 26 mai 2001 (**4F 01 91**) par **X.**, contre la décision sur réclamation rendue le 19 mai 2001 par la **Paroisse réformée Y.**, relative à l'impôt ecclésiastique 2000, (**Impôt ecclésiastique, assujettissement**)

**En fait:**

- A. X. est domicilié à A. Il a été inscrit dans les fichiers de la paroisse réformée de Y. (ci-après: la paroisse) en 1991, conformément aux informations fournies par le contrôle de l'habitant de la commune de domicile.
- B. Par décision du 30 avril 2001, rectifiée le 1<sup>er</sup> juin 2001, la paroisse a réclamé un montant de fr. 92,70 (dont fr. 59,10 d'arriérés 1999) à X. au titre de l'impôt ecclésiastique 2000.

Le 17 mai 2001, X. a fait opposition à ce bordereau d'impôt. Il y voit la violation de l'art. 49 de l'ancienne Constitution fédérale et de l'art. 18 de la déclaration universelle des droits de l'homme. Il considère ne pas appartenir à l'une des confessions des Eglises reconnues.

Le 19 mai 2001, la paroisse a rejeté la réclamation, en précisant que X. n'avait pas présenté de déclaration de sortie de l'Eglise réformée.

- C. Le 28 mai 2001, X. a interjeté recours auprès du Tribunal administratif. Il conclut au moins implicitement à l'annulation du bordereau d'impôt ecclésiastique pour l'année 2000 pour les mêmes motifs qu'exposés en procédure de réclamation.

Le 11 juin 2001, la paroisse a produit le dossier de la cause et déposé ses observations sur recours. Elles ont été envoyées en copie à l'adresse de X. à titre d'information.

Le 20 juin 2001, X. a déposé ses contre-observations. Il déplore l'absence de prise en compte des articles de la Constitution fédérale. Il expose avoir fermement indiqué son retrait de l'Eglise par courrier du 19 mai 2001 et demande à ce que la paroisse lui fasse parvenir une demande de sortie d'Eglise.

**En droit:**

1. a. 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'alinéa 1bis, 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.

En vertu de l'art. 140 de la loi sur les impôts cantonaux (LIC; en vigueur jusqu'au 31 décembre 2000 et applicable à la présente espèce en vertu de l'art. 237 de la loi sur les impôts cantonaux directs [LICD; RSF 631.1]), en plus des cas prévus par les règles générales de procédure, le président de l'autorité est compétent pour statuer sur les recours dont la valeur litigieuse calculée sur la base de l'impôt cantonal annuel ne dépasse pas fr. 600.-.

- b) En l'espèce, l'impôt ecclésiastique litigieux s'élève à fr. 33,60 pour 2000 et fr. 59,10 pour 1999. Par conséquent, la compétence du Président de la Cour fiscale est donnée.
2. a) En vertu de l'art. 9 de la convention de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales (RS 0.101), toute personne a droit à la liberté de pensée, de conscience et de religion; ce droit implique la liberté de changer de religion ou de conviction, ainsi que la liberté de manifester sa religion ou sa conviction individuellement ou collectivement, en public ou en privé, par le culte, l'enseignement, les pratiques et l'accomplissement des rites (ch. 1). La liberté de manifester sa religion ou ses convictions ne peut faire l'objet d'autres restrictions que celles qui, prévues par la loi, constituent des mesures nécessaires, dans une société démocratique, à la sécurité publique, à la protection de l'ordre, de la santé ou de la morale publique, ou à la protection des droits et libertés d'autrui (ch. 2). D'après la doctrine et le Tribunal fédéral, les libertés énoncées dans cet article sont maintenant énoncées dans la nouvelle constitution fédérale (M. E. VILLIGER, Handbuch der Europäischen Menschenrechtskonvention (EMRK), 2<sup>ème</sup> éd., Zurich 1999, p. 382 ss, n° 593 et 596).
  - b) aa) Le 1<sup>er</sup> janvier 2000 est entrée en vigueur la nouvelle Constitution fédérale du 18 avril 1999 (nCst. féd., RS 101) entraînant l'abrogation de la Constitution fédérale du 29 mai 1874. L'art. 49 aCst. féd., en particulier son al. 6, a été

remplacé par l'art. 15 nCst. féd. Sous le titre liberté de conscience et de croyance, cet article prévoit que la liberté de conscience et de croyance est garantie (al. 1). 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 (al. 2). Toute personne a le droit d'adhérer à une communauté religieuse ou d'y appartenir et de suivre un enseignement religieux (al. 3). 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 (al. 4). L'art. 15 nCst. féd. ne reprend pas les dispositions de l'art. 49 al. 6 aCst. féd. Toutefois, selon la doctrine, même si pareille disposition ne se retrouve pas textuellement dans l'art. 15 nCst. féd., elle se laisse néanmoins déduire de l'art. 15 al. 1 nCst. féd. (J.-P. MÜLLER, Grundrechte in der Schweiz, Im Rahmen der Bundesverfassung von 1999, der UNO-Pakte und der EMRK, 3<sup>ème</sup> éd. Berne 1999, p. 99 et les références citées). Par conséquent, la jurisprudence du Tribunal fédéral relative à l'art. 49 al. 6 aCst. féd. reste applicable.

bb) Selon l'art. 49 al. 6 aCst. féd., qui garantissait l'inviolabilité de la liberté de conscience et de croyance, 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. Ce principe était la conséquence naturelle de la liberté religieuse garantie à l'al. 1er. Le Tribunal fédéral a précisé que l'expression de communauté religieuse n'était pas utilisée au sens technique de l'appartenance à une corporation ecclésiastique déterminée, mais au sens plus étendu de communauté de croyance et de confession, dont la corporation qui lève l'impôt apparaît comme l'expression et le membre (ATF 52 I 115 = JdT 1926 I 565; ATF 98 Ia 405 = JdT 1974 I 510). Bien que la mise en oeuvre de l'assujettissement à l'impôt de culte ait été réservée à la législation fédérale en vertu de la deuxième phrase de l'al. 6, la loi d'exécution correspondante n'a jamais été adoptée. Le Tribunal fédéral a reconnu à ce principe constitutionnel un effet direct, pour éviter de paralyser indéfiniment un droit individuel important garanti par la Constitution (ATF 107 Ia 126 = JdT 1983 41 et les références citées). L'appartenance à une communauté religieuse est réglée, quant à elle, par les prescriptions de droit cantonal (BLUMENSTEIN/LOCHER, System des Steuerrechts, 5<sup>ème</sup> éd., 1995, p. 49 et les arrêts cités).

cc) La garantie de la liberté de conscience et de croyance de l'art. 49 aCst. féd. a pour autre conséquence que la sortie d'une Eglise nationale ou de n'importe quelle association religieuse doit être possible en tout temps et ne doit pas être rendue difficile ou être inutilement retardée par des prescriptions chicanières (ATF 104 Ia 79 = JdT 1980 I 44). Afin d'assurer le respect de l'art. 49 al. 2 aCst. féd., qui interdit la contrainte en matière de qualité de membre d'une association

religieuse, l'individu doit donc pouvoir réfuter la présomption de la qualité de membre sur l'habitation dans un territoire donné; la présomption doit toujours rester réfragable (D. PACHE, Les impôts ecclésiastiques, thèse Lausanne, 1981, p. 40).

Ces droits et principes constitutionnels ont été intégrés dans le droit ecclésiastique du canton de Fribourg.

3. a) En vertu de l'art. 12 LEE, les paroisses peuvent prélever des impôts pour subvenir à l'accomplissement de leurs tâches et assumer leurs obligations financières (al. 1). 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 les personnes physiques qui n'appartiennent pas à la confession d'une Eglise reconnue (art. 13 al. 2 LEE). Les impôts ecclésiastiques sont pour les personnes physiques l'impôt sur le revenu et l'impôt sur la fortune (art. 15 LEE).
  
- b) En vertu de l'art. 10 de la Constitution de l'Eglise évangélique réformée (RSF 192.11), l'Eglise évangélique réformée du canton de Fribourg est ouverte à tous et appelle chacun à la communion dans la foi en Jésus-Christ, à la repentance et à la sanctification. Elle reconnaît pour membre tous ceux qui se déclarent chrétiens évangéliques réformés et qui sont domiciliés sur le territoire de l'une de ses paroisses. Chaque membre de l'Eglise évangélique réformée du canton de Fribourg fait partie de la paroisse de son lieu de domicile. Chaque membre âgé de 16 ans révolus et capable de discernement peut en tout temps déclarer sa sortie de l'Eglise. L'art. 12 de la Constitution de l'Eglise évangélique réformée prévoit que cette déclaration est un acte personnel qui n'entraîne en aucun cas la sortie des autres membres de la famille (al. 1). Celui qui veut sortir de l'Eglise doit le communiquer par écrit au conseil de paroisse. Celui-ci lui adresse une formule de déclaration de sortie et un document de l'Eglise cantonale qui lui explique les conséquences de son acte. Le conseil de paroisse offre à la personne concernée la possibilité d'avoir un entretien avec un de ses membres ou un ministre (al. 3). La sortie prend effet avec le renvoi, par lettre recommandée adressée au conseil de paroisse, de la formule de sortie signée, rétroactivement pour la date de la première déclaration de volonté. Elle entraîne la disparition des droits et des devoirs qui résultent de l'appartenance à la paroisse et à l'Eglise évangélique réformée du canton de Fribourg (al. 4).
  
- c) Le Tribunal fédéral a jugé que le législateur cantonal pouvait, sans violer la Constitution, exiger de celui qui entend quitter l'Eglise de suivre une procédure cantonale de sortie, dans la mesure où elle ne sert qu'à garantir une manifestation de volonté réfléchie et claire et qu'elle est objectivement fondée. Il

a notamment considéré que l'exigence d'une signature légalisée n'était pas tracassière, mais garantissait bien plutôt l'authenticité de la signature et le fait que la déclaration ait été signée sans aucune influence (ATF 104 Ia 79 = JdT 1980 I 44 s.). Saisi d'un recours de droit public contre une décision de l'ancienne Commission de recours en matière d'impôt du canton de Fribourg, le Tribunal fédéral a ainsi jugé que l'exigence, posée par l'art. 31 al. 2 aLICP n'était pas contraire à l'art. 49 Cst. féd. (ASA 48 p. 284). L'actuelle exigence de l'art. 12 de la Constitution de l'Eglise évangélique réformée, consistant à remplir une déclaration de sortie et à la retourner au conseil de paroisse est encore moins contraignante que celle de l'ancien art. 31 al. 2 aLICP qui réclamait une déclaration légalisée devant notaire, elle ne saurait par conséquent être considérée comme chicanière au regard de dite jurisprudence du Tribunal fédéral.

- d) Selon un principe généralement admis en matière fiscale, il incombe à celui qui prétend à l'existence d'un fait de nature à éteindre ou à diminuer sa dette fiscale d'en apporter la preuve et de supporter les conséquences de l'échec de cette preuve (GRISEL, Traité de droit administratif, éd. 1984, vol. II p. 929 s.; GYGI, Bundesverwaltungsrechtspflege, 2e éd., p. 280 ss; IMBODEN/RHINOW, Schweizerische Verwaltungsrechtsprechung, 5<sup>ème</sup> éd., vol. II. p. 551; ATF 106 Ib 77 ss; RDAF 1988 p. 402, cons. 3a; ACCR FR 1978-1986 II. E n° 2, cons. 2).
- e) En l'espèce, l'appartenance du recourant à l'Eglise évangélique réformée découle des données enregistrées auprès de l'Etat civil de la commune de son domicile. Ces données comportent une rubrique "confession", prévue par la loi, sous laquelle est inscrite celle du recourant, à savoir "réformé". La paroisse intimée a ainsi suffisamment démontré sur quels éléments de fait elle est fondée, en regard des dispositions légales applicables, à percevoir l'impôt ecclésiastique. En revanche, le recourant n'a pas produit de déclaration de sortie d'Eglise qui l'exempte de l'impôt ecclésiastique pour la période litigieuse ni pour les périodes antérieures. Par conséquent, c'est à juste titre que la paroisse intimée lui réclame le paiement de l'impôt ecclésiastique pour la période en cause.

4. Pour ces motifs, le recours est rejeté.