



STEUERINFORMATIONEN

herausgegeben von der Schweiz. Steuerkonferenz SSK
Vereinigung der schweizerischen Steuerbehörden

INFORMATIONS FISCALES

éditées par la Conférence suisse des impôts CSI
Union des autorités fiscales suisses

INFORMAZIONI FISCALI

edite della Conferenza svizzera delle imposte CSI
Associazione autorità fiscali svizzere

INFURMAZIUNS FISCALAS

edidas da la Conferenza fiscala svizra CFS
Associaziun da las autoritads fiscalas svizras

D Impôts divers

Impôt ecclésiastique
Août 2013

L'impôt ecclésiastique

(Etat de la législation : 1^{er} janvier 2013)

Autor:

Team Dokumentation
und Steuerinformation
Eidg. Steuerverwaltung

Auteur:

Team documentation
et information fiscale
Administration fédérale
des contributions

Autore:

Team documentazione
e informazione fiscale
Amministrazione federale
delle contribuzioni

Autur:

Team documentaziun
e informaziun fiscala
Administraziun federala
da taglia

Eigerstrasse 65
CH-3003 Bern

Tel. ++41 (0)31 322 70 68
Fax ++41 (0)31 324 92 50
e-mail: ist@estv.admin.ch
Internet: www.estv.admin.ch

© Division Etudes et supports / AFC
Berne, 2013

TABLE DES MATIÈRES

1	INTRODUCTION	1
2	GÉNÉRALITÉS	2
3	LES SYSTÈMES DES CONTRIBUTIONS ECCLÉSIASTIQUES EN SUISSE	4
3.1	Souverainetés fiscales	4
3.2	Méthodes de calcul	5
3.3	Compétences en matière de fixation des taux d'impôt ou du coefficient annuel	6
3.3.1	Niveaux de décision	6
3.3.1.1	Autorités religieuses.....	6
3.3.1.2	Autorités politiques.....	6
3.3.2	Durée de validité	7
3.4	Perception généralisée (obligatoire) et impôt facultatif	7
3.5	Par qui l'impôt ecclésiastique est-il perçu ?	8
3.5.1	Administration fiscale cantonale.....	9
3.5.2	Administration fiscale communale	9
3.5.3	Caisse de l'État	9
3.5.4	Paroisse	10
3.5.5	Commune.....	10
4	ASSUJETTISSEMENT À L'IMPÔT ET SUJET FISCAL	11
4.1	L'assujettissement en général	11
4.2	Sujet fiscal	12
4.2.1	Personnes physiques.....	12
4.2.2	Personnes morales.....	13
4.2.3	Paiement obligatoire ou facultatif de l'impôt ecclésiastique	13
5	EXONÉRATION D'IMPÔT EN VERTU DE L'ARTICLE 15 DE LA CONSTITUTION FÉDÉRALE	15
5.1	Liberté de conscience et de croyance	15
5.2	Personnes physiques	16
5.2.1	Non-appartenance religieuse et déclaration de sortie de l'Église	16
5.2.2	Remboursement de l'impôt ecclésiastique.....	17
5.2.3	Le problème des « mariages mixtes ».....	17
5.3	Personnes morales	18
5.3.1	Exposé du problème.....	18
5.3.2	La pratique du TF.....	19
5.3.3	Exonération des personnes morales à but religieux.....	20

6	ASSIETTE DE L'IMPÔT ECCLÉSIASTIQUE	21
6.1	Impôt ecclésiastique payé par les personnes physiques.....	21
6.2	Impôt ecclésiastique payé par les personnes morales.....	21
7	TAUX ANNUELS	22
8	LES RECETTES DE L'IMPÔT ECCLÉSIASTIQUE ET LEUR AFFECTATION	24
8.1	Recettes fiscales	24
8.2	Répartition des recettes entre les diverses communautés religieuses.....	24
8.3	Affectation des recettes provenant de l'impôt ecclésiastique	24

Abréviations

aCst.	=	Constitution fédérale de la Confédération suisse de 1874 (Ancienne Constitution)
ATF	=	Arrêt du Tribunal fédéral
Cst.	=	Constitution fédérale de la Confédération suisse de 1999
LHID	=	Loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes
TF	=	Tribunal fédéral

Cantons

AG	=	Argovie	NW	=	Nidwald
AI	=	Appenzell Rhodes-Intérieures	OW	=	Obwald
AR	=	Appenzell Rhodes-Extérieures	SG	=	St-Gall
BE	=	Berne	SH	=	Schaffhouse
BL	=	Bâle-Campagne	SO	=	Soleure
BS	=	Bâle-Ville	SZ	=	Schwyz
FR	=	Fribourg	TG	=	Thurgovie
GE	=	Genève	TI	=	Tessin
GL	=	Glaris	UR	=	Uri
GR	=	Grisons	VD	=	Vaud
JU	=	Jura	VS	=	Valais
LU	=	Lucerne	ZG	=	Zoug
NE	=	Neuchâtel	ZH	=	Zurich

1 INTRODUCTION

Les problèmes causés par les **rapports entre l'État et l'Église** ont passé au premier plan de l'actualité ces dernières années. Alors qu'au 19^{ième} siècle ils n'étaient en général qu'une conséquence des conflits interconfessionnels, les débats portent aujourd'hui directement sur les liens qui unissent le pouvoir temporel au pouvoir spirituel.

En garantissant la **liberté religieuse**, la Confédération s'est gardée de favoriser une religion par rapport à une autre. Le partage constitutionnel des compétences réserve aux cantons leur souveraineté en matière ecclésiastique. Ils peuvent donc, dans les limites de la Constitution fédérale (principalement de la liberté de conscience et de croyance et de la liberté des cultes), régler à leur guise les rapports entre l'État et l'Église. Dès lors les cantons sont libres de reconnaître une ou plusieurs Églises et d'aménager leur financement dans le respect des dispositions fédérales susmentionnées.

En fait l'Église en général et les impôts perçus par les Églises en particulier, ont depuis toujours fait l'objet de discussions et de controverses.

Le thème était revenu tout spécialement d'actualité en 1976, lorsqu'une « **initiative populaire fédérale en vue de la séparation complète de l'État et de l'Église** » fut déposée. Cette initiative proposait de retirer aux cantons leur souveraineté en matière ecclésiastique. Suite à cette initiative le droit des cantons de percevoir des impôts ecclésiastiques serait devenu caduc.

La votation populaire de 1980 confirma en fait la tendance qui avait déjà pu être constatée lors de la procédure de consultation : l'initiative en question fut rejetée par 1'052'575 NON contre 281'475 OUI et par tous les cantons. Le Souverain se prononça donc pour le maintien du statu quo.

Nonobstant cette expression de volonté populaire, un domaine particulier de l'impôt ecclésiastique suscite encore et toujours un vif intérêt et engendre même parfois d'assez vives réactions : il s'agit de l'assujettissement des personnes morales. Ce sujet controversé sera également traité dans le cadre du présent article (*cf. chiffre 5.3*).

2 GÉNÉRALITÉS

Dans notre système fiscal à plusieurs niveaux, les impôts ecclésiastiques sont à ranger parmi les impôts cantonaux. Selon la règle constitutionnelle de partage des compétences (art. 3 Constitution fédérale, Cst.), les cantons sont en effet souverains en matière ecclésiastique, y compris les impôts s'y rattachant. Il leur appartient d'ailleurs de régler les rapports entre l'État et l'Église et de fixer, notamment, le statut juridique des communautés religieuses.

La Confédération s'est quant à elle bornée à fixer certaines limites – à vrai dire non négligeables – à l'intérieur desquelles les cantons peuvent exercer leur souveraineté. Ainsi, d'après le droit fédéral, les cantons sont libres de prescrire la séparation de l'État et de l'Église ou de conférer à une ou plusieurs communautés religieuses un statut de droit public et de les aider financièrement.

A l'intérieur des limites que leur fixe le droit fédéral, les cantons ont exercé fort différemment leur souveraineté en matière ecclésiastique. Cette **diversité**, qui résulte de l'histoire, a été maintenue voire **favorisée par le fédéralisme**. Comme il n'y a pas deux réglementations identiques, il faut donc considérer séparément les **26 systèmes** qui sont actuellement pratiqués en Suisse.

La plupart des cantons ont conféré à l'**Église réformée évangélique** (protestante) et à l'**Église catholique romaine** un **statut de droit public**, et les autorisent dès lors à prélever des impôts ecclésiastiques. Plusieurs cantons ont accordé le même statut à l'**Église catholique chrétienne** (ZH, BE, LU, SO, BS, BL, SH, SG, AG, NE et GE), et à la **communauté israélite**¹ (BS, FR et SG).

Les cantons de NE et GE ont quant à eux réalisé, entre l'État et l'Église une séparation qui va très loin. Toutes les communautés religieuses sont soumises au droit privé, même si trois d'entre elles (l'Église réformée évangélique, l'Église catholique romaine et l'Église catholique chrétienne) sont considérées comme « institutions d'intérêt public » à NE, et sont « reconnues publiques » à GE.

Le canton de VD présente encore une autre particularité : l'Église évangélique réformée et l'Église catholique romaine sont reconnues comme institutions de droit public dotées de la personnalité morale. L'État (canton et communes) leur assure les moyens nécessaires à l'accomplissement de leur mission au service de tous dans le canton. Aucun impôt ecclésiastique n'est cependant perçu et les **dépenses du culte sont entièrement à la charge de l'Etat**. Les frais de culte des Églises protestante et catholique romaine sont donc couverts par les impôts généraux prélevés par le canton et les communes.

Dans le canton du VS **les frais de culte sont à la charge des communes**. Pour ce faire, elles sont autorisées à prélever une contribution ecclésiastique en vue de subvenir à ces dépenses. En fait, seules six communes (dont le chef-lieu de Sion) ont toutefois fait jusqu'à présent usage de ce droit.

Les communautés religieuses qui se sont vu octroyer un statut de corporation de droit public jouissent de certains avantages. Sous réserve de ce qui précède, l'État les aide par exemple à accomplir leurs tâches en leur conférant, entre autres, le droit de prélever des impôts ou en leur fournissant parfois d'autres prestations.

¹ Particularité du canton de BE : bien que possédant un statut de droit public, la communauté israélite ne possède cependant pas la souveraineté fiscale.

Particularité du canton de ZH : La communauté de culte israélite de Zurich et la communauté juive libérale sont reconnues légalement mais ne possèdent pas de souveraineté fiscale.

Les communautés religieuses non reconnues sont régies par le droit privé et elles sont en général financées par les contributions de leurs membres.

Tentative de définition :

Sans égard aux diverses réglementations cantonales particulières, l'impôt ecclésiastique peut être défini comme étant une prestation pécuniaire qu'une collectivité publique religieuse habilitée par l'État prélève, grâce à sa souveraineté territoriale, auprès de ses membres et souvent aussi des personnes morales, en vue de couvrir ses besoins financiers.

3 LES SYSTÈMES DES CONTRIBUTIONS ECCLÉSIASTIQUES EN SUISSE

Un aperçu général sur l'aménagement des systèmes cantonaux de l'impôt ecclésiastique révèle peu de dénominateurs communs. Nous avons en effet affaire avec **26 réglementations cantonales différentes** où, même au sein d'un même canton, les diverses Églises peuvent posséder un statut et des modalités d'application différents eux aussi.

De sorte que les principales divergences relevées dans la réglementation relative aux impôts ecclésiastiques sont traitées séparément et expliquées dans les pages suivantes.

3.1 Souverainetés fiscales

Dans **presque tous les cantons**, les Églises officiellement reconnues – ou, le cas échéant, leurs paroisses – possèdent des compétences en matière de souveraineté fiscale.

Dans le canton du TI, seule une minorité de paroisses a fait usage du droit de prélever des impôts ecclésiastiques.²

Dans le canton du VS, cette compétence est par contre attribuée aux communes politiques.³

Dans le canton de VD en revanche, les Églises ne possèdent aucune souveraineté ni compétence en matière d'imposition, du fait que tous les frais de culte sont supportés par l'État et les communes.

Dans quelques cantons, la souveraineté fiscale ne recouvre toutefois que l'impôt ecclésiastique frappant les **personnes physiques** (les cantons de BS, SH, AR, AG et GE ne prélèvent en effet **aucun impôt ecclésiastique auprès des personnes morales**).⁴

Les cantons de SO et de SG ne prélèvent en fait pas non plus d'impôt ecclésiastique au sens strict du terme auprès des personnes morales. Mais dans le canton de SO, les personnes morales doivent cependant acquitter un impôt dit de péréquation financière s'élevant à 10 % de l'impôt cantonal simple, destiné aux paroisses reconnues par l'État. Quant au canton de SG, une part de 22,5 % du supplément à l'impôt sur le bénéfice et le capital (220 % de l'impôt cantonal simple) est destinée à la péréquation financière entre les paroisses. (*cf. aussi le tableau au chiffre Fehler! Verweisquelle konnte nicht gefunden werden.*)

En outre, il convient de relever que le droit de prélever des contributions ecclésiastiques est limité, de par la Constitution fédérale, aux personnes qui appartiennent effectivement à la communauté religieuse en question (pour tout ce qui concerne l'application de l'art. 15 Cst. et en particulier la question de savoir si les personnes morales peuvent également se prévaloir de cet article, *cf. chiffre 5*).

² Canton du TI : sur les 247 communes du canton, seule une quarantaine de paroisses prélèvent un impôt ecclésiastique.

³ Canton du VS : seules 6 communes font usage de ce droit et prélèvent un impôt ecclésiastique : Ayer, Chandolin, Savièse, Sion, Törbel et Vouvry.

⁴ Canton de FR : La communauté israélite ne prélève pas d'impôt sur les personnes morales et ne reçoit pas une part de l'impôt prélevé à la source par le canton. Elle bénéficie cependant, de la part de l'État, d'une compensation.

3.2 Méthodes de calcul

Dans la plupart des cantons, l'impôt ecclésiastique est calculé sur la base du tarif **ancré dans la loi fiscale**, lequel est très souvent appelé « barème de base » de l'impôt cantonal simple. L'impôt ecclésiastique est alors exprimé au moyen d'un pourcentage de cet impôt de base ou par un coefficient de multiplication (« **multiple annuel** »).

Dans quelques cantons, l'impôt ecclésiastique correspond à une part en pour cent du montant de l'impôt cantonal.

La contribution ecclésiastique se calcule dans les divers cantons et communes comme suit :

- En % de l'impôt (cantonal) simple : ZH, SZ, GL, ZG, FR, SO, SH, AI, SG, GR, AG et TG ;
- en outre GE, mais avec en plus une taxe personnelle de base de 10 francs frappant les personnes physiques (« droit personnel fixe »).
- Par un multiple annuel du barème de base⁵ de l'impôt (cantonal) simple : BE, LU, OW, NW et AR ;
- En % du montant de l'impôt cantonal dû : BS, TI et JU ;
- en outre NE, où vient s'ajouter une taxe de base de 10 francs pour les personnes physiques.
- En % du montant de l'impôt communal dû : VS ;
- En outre UR pour le capital des personnes morales.
- **Cas particuliers :**
 - OW und NW :
personnes physiques : comme multiple de l'impôt simple
personnes morales : pourcentage de la répartition fiscale fixe
 - BL :
personnes physiques : en % du revenu imposable et en ‰ de la fortune imposable (église protestante et église catholique-chrétienne) et en % de l'impôt (cantonal) dû (église catholique-romaine)
personnes morales : en % de l'impôt cantonal dû
 - UR :
Pour les Eglises officielles ou leurs paroisses, l'impôt simple se monte à 1 % du revenu imposable ou du bénéfice net et à 0.3 ‰ de la fortune imposable. Le coefficient annuel est fixé en pour cent de l'impôt simple au même moment que le budget.

⁵ Exprimé au moyen d'un coefficient de multiplication.

3.3 Compétences en matière de fixation des taux d'impôt ou du coefficient annuel

Les divergences cantonales en matière d'impôt ecclésiastique se manifestent plus particulièrement dans les divers niveaux de décision que l'on rencontre en ce qui concerne les taux et coefficients d'impôt.

3.3.1 Niveaux de décision

Suivant les cantons, les institutions compétentes sont les suivantes :

3.3.1.1 Autorités religieuses

- **Assemblée de paroisse :**
 - ZH, BE, LU, UR⁶, SZ, OW, GL, ZG, FR, SH, AR, AI, AG, GR und TG
 - FR (communauté israélite seulement pour les personnes physiques) ;
 - JU (seulement pour les personnes physiques ; pour les personnes morales un taux uniforme est fixé en accord avec toutes les Églises reconnues) ;
 - En outre NW, SO, BL et SG mais uniquement pour les personnes physiques.
- **Conseil d'Église / de paroisse :** BS et TI ;
- **Commission** conjointe des trois Églises reconnues par l'État : GE ;
- **Synode / Conseil synodal :** BS (Églises catholique romaine et protestante) et NE (Église protestante) ;
- **Comité exécutif de l'Église :** NE (Églises catholiques romaine et chrétienne).

3.3.1.2 Autorités politiques

- **Assemblée communale ou Parlement communal :** VS
- **Parlement cantonal :** uniquement pour les personnes morales : NW, SO⁷, BL, SG⁷, et GR.
- **La Direction des institutions, de l'agriculture et des forêts :** FR (pour les personnes morales et l'impôt à la source de la communauté israélite).

⁶ Canton d'UR : En cas des Eglises officielles ou de leurs paroisses.

⁷ Cantons de SO et SG : les personnes morales acquittent un impôt dit « de péréquation » dont les recettes vont à l'Église, selon un tarif fixé dans la loi fiscale.

3.3.2 Durée de validité

Les taux de l'impôt ecclésiastique ou les coefficients y relatif n'ont pas la même durée de validité dans tous les cantons.

Leur fixation intervient en effet :

- **chaque année** : ZH, BE, LU, UR, SZ, GL, ZG, SH, AR, AI, SG, GR, AG, TG, TI et JU ;
 - idem, mais uniquement pour l'Église protestante : BS ;
 - idem, mais seulement pour les personnes physiques : OW, NW, SO et BL ;
- **tous les 3 ans** : BS pour la communauté israélite ;
- **durée non précisée** :FR ;
 - idem, mais la procédure est fixée dans un règlement communal : VS ;
 - idem, mais uniquement pour les Églises catholiques romaine et chrétienne : BS ;
 - idem, mais seulement pour les personnes morales : UR (seulement sur le capital), OW, NW, SO⁸ et BL ;
 - idem, changement uniquement sur décision prise par la Commission conjointe des trois Églises reconnues par l'État : GE.
- sans périodicité : modification uniquement lorsque les **besoins financiers** des paroisses concernées l'imposent : NE.

Remarque :

Le canton de VD ne prélève pas d'impôt ecclésiastique.

3.4 Perception généralisée (obligatoire) et impôt facultatif

Dans les systèmes cantonaux de contribution ecclésiastique, on distingue en principe entre les impôts ecclésiastiques dont la perception est **généralisée** (dite aussi « **obligatoire** ») et ceux dont la perception est dite « **facultative** », c.-à-d. laissée au libre-arbitre de la commune ou de la paroisse concernée.⁹

Dans quelques cantons, la constitution cantonale prévoit en effet l'obligation pour le canton de prélever un tel impôt. Dans d'autres, la constitution en fait l'obligation aux communes ou aux paroisses.

Un groupe de cantons donne en revanche la possibilité aux communes et paroisses de lever un impôt ecclésiastique auprès des personnes (physiques et morales) résidant sur leur territoire, mais ne leur en fait pas une obligation. De telle sorte que dans deux cantons (TI et VS), les paroisses ou les communes n'ont pas forcément toutes fait usage de ce droit, mais uniquement certaines d'entre elles.

⁸ Cantons d'UR, OW, NW et SO : les taux de l'impôt ecclésiastique frappant les personnes morales sont ancrés dans la loi fiscale.

⁹ Il est à noter que l'obligation ou la faculté de prélever un impôt ecclésiastique ne doivent pas être confondues avec le fait que le contribuable puisse éventuellement refuser de payer ledit impôt.

En effet, dans les cantons de NE et de GE, où la perception proprement dite est pourtant généralisée, le paiement du bordereau en question est cependant facultatif. Cela signifie que les contribuables sont libres de refuser de payer la contribution ecclésiastique qui leur est demandée. Pour les détails ainsi que pour le système particulier du canton du TI, (*cf. chiffre 4.2.3*).

Par rapport aux prescriptions légales concernant la perception de l'impôt ecclésiastique, les cantons peuvent être subdivisés comme suit :

- perception **obligatoire par le canton** : GE⁹
en outre OW, NW, SO et BL mais uniquement pour les personnes morales ; de même que GR (appelé impôt cultuel au bénéfice des deux Églises officielles) ;
- perception **obligatoire par les communes ou paroisses** : ZH¹⁰, BE, LU, SZ, GL, ZG, SH¹¹, AI¹², AG et TG ;
en outre NW, mais uniquement pour les personnes physiques ;
- perception **facultative par les communes ou paroisses** : UR, OW, FR, BS, SG, GR, TI et VS ;
en outre SO et BL, mais seulement pour les personnes physiques ;
- perception effectuée par les services de l'État sur la base d'une **disposition contractuelle** entre l'État et les Églises : AR, NE⁹ et JU ;

Pratiquement, l'impôt ecclésiastique est donc perçu dans tous les cantons, communes ou paroisses, à l'exception du canton de VD (pas d'impôt ecclésiastique) et des cantons du TI et du VS, où l'impôt n'est effectivement prélevé que dans certaines d'entre elles (environ 40 paroisses au TI et 6 communes au VS).

3.5 Par qui l'impôt ecclésiastique est-il perçu ?

En matière de perception de l'impôt ecclésiastique, les divergences intercantionales déjà existantes sont en partie encore renforcées par le fait que les modalités et compétences de taxation et de perception sont organisées différemment au sein d'un même canton. La procédure peut également parfois varier selon qu'il s'agit de personnes physiques ou de personnes morales.

Dans certains cantons, il se peut même que la taxation et la perception soient exécutées par des autorités différentes.

La situation dans les cantons sera résumée dans les chapitres suivants.

¹⁰ Canton de ZH : En revanche, une particularité existe concernant les personnes morales. Selon une décision de l'assemblée de paroisse du 12 juin 1973, l'Église catholique-chrétienne de Zurich ne prélève l'impôt ecclésiastique qu'auprès des personnes morales ayant leur siège, des établissements ou des immeubles sur le territoire de la ville de Zurich.

¹¹ Canton de SH : Le droit cantonal autorise les Églises reconnues à prélever des impôts auprès de leurs membres. Dès lors cette perception est facultative selon le droit cantonal. Cependant, les Églises prévoient dans leurs propres décrets une perception obligatoire.

¹² Canton d'AI : La perception de l'impôt foncier par les paroisses est facultative.

3.5.1 Administration fiscale cantonale

- Taxation et perception :
 - personnes **physiques et morales** : GL, ZG, AI et NE ;
en partie seulement : BE ;
 - personnes **physiques** uniquement : AR et GE ;
seulement pour les contribuables imposés à la source : SH ;is
 - personnes **morales** uniquement : NW, FR, SO, BL et GR.
- Uniquement la taxation :
 - personnes **physiques et morales** : LU¹³, UR, SZ, OW, TG et JU ;
 - personnes **physiques** uniquement : FR ; ainsi que SG, mais à l'exception de la communauté israélite ;
 - personnes **physiques indépendantes** : SH.
- Uniquement la perception : personnes **physiques** uniquement : NW.

3.5.2 Administration fiscale communale

- Taxation et perception :
 - personnes **physiques et morales** : ZH¹⁴ ;
 - personnes **physiques** uniquement : GR ;
en partie seulement : BL ;
perception en partie seulement : AG.
- Uniquement la taxation : personnes **physiques** uniquement : LU¹³ et NW.
- Uniquement la perception :
 - personnes **physiques et morales** : LU et TG ;
 - personnes **physiques** uniquement : SG, mais à l'exception de la communauté israélite ;
 - personnes **physiques indépendantes** : SH.

3.5.3 Caisse de l'État

Uniquement la perception :

- personnes **physiques et morales** : OW et JU ;
- personnes **morales** uniquement : UR.

¹³ Canton de LU : Personnes physiques par catégorie de personnes et par commune.

¹⁴ Canton de ZH : Les facteurs fiscaux pour les personnes physiques sont établis en partie par l'autorité fiscale cantonale et en partie par l'autorité fiscale communale. Les facteurs fiscaux pour les personnes morales sont établis par l'autorité fiscale cantonale. La décision sur l'existence et le l'étendue de l'impôt ecclésiastique dépend dans les cas incontestables de fait, de la commune. Si non l'autorité ecclésiastique compétente en décide.

3.5.4 Paroisse

- Taxation et perception :
 - personnes **physiques et morales** : TI ;
 - personnes **physiques** uniquement : SO¹⁵ et BS ;
en partie seulement : BL ; ainsi que SG, mais uniquement pour la communauté israélite.
- Uniquement la perception : personnes **physiques** uniquement : UR¹⁶ et FR¹⁷ ;
en partie seulement : AG.

3.5.5 Commune

- Taxation et perception : personnes **physiques et morales** : VS ;
- Uniquement la perception :
 - personnes **physiques et morales** : SZ ;
en partie seulement : BE ;
 - personnes **morales et physiques indépendantes** : OW ;

¹⁵ Canton de SO : Taxation et prélèvement partiellement par la commune.

¹⁶ Canton d'UR : Les Eglises officielles ou leurs paroisses peuvent déléguer la perception de l'impôt aux communes en échange d'une compensation adéquate.

¹⁷ Canton de FR : La perception peut également être réalisée, sur la base d'une convention, par le Service cantonal des contributions ou une commune.

4 ASSUJETTISSEMENT À L'IMPÔT ET SUJET FISCAL

4.1 L'assujettissement en général

En matière d'impôt ecclésiastique, l'assujettissement présente deux particularités.

Il convient en premier lieu de relever que chaque habitant du canton ou de la commune ne devient pas automatiquement contribuable du fait de sa simple présence sur le territoire considéré, ainsi que cela est par exemple le cas en matière d'impôt sur le revenu.

En effet, l'**art. 15 Cst.** précise notamment, dans le cadre de la **liberté de conscience et de croyance**, que personne ne peut être contraint de payer des impôts destinés à couvrir les frais de culte d'une communauté religieuse à laquelle il n'appartient pas. Ainsi donc, seuls peuvent être assujettis par l'une des Églises officiellement reconnues et jouissant dans le canton de la souveraineté fiscale, les personnes faisant effectivement partie de l'Église en question.

La deuxième particularité concerne les personnes morales. Tandis que la prescription constitutionnelle susmentionnée ne présente pas trop de difficultés d'application pour les personnes physiques, **l'assujettissement des personnes morales** pose en revanche quelques problèmes et **donne** encore et toujours **lieu à discussion**. En fait, il s'agit de savoir si les personnes morales doivent être ou non soumises à l'impôt ecclésiastique et, le cas échéant, si elles peuvent – à l'instar des personnes physiques – exprimer leur volonté de ne plus faire partie de cette Église (au moyen d'une « déclaration de sortie » par exemple). Certains cantons exonèrent purement et simplement les personnes morales de toute contribution ecclésiastique (*cf. chiffres 4.2.2 et 5.3*).

C'est ainsi que, sous réserve de l'art. 15 Cst., sont donc en principe soumises dans notre pays à l'impôt ecclésiastique toutes les personnes physiques domiciliées ou en séjour dans notre pays, ainsi que, dans la plupart des cantons, les personnes morales qui y ont leur siège.

L'énumération ci-après donne un aperçu détaillé du système d'assujettissement dans les cantons :

- Les **personnes physiques** résidant dans le canton / dans la commune sont assujetties dans tous les cantons.
- Les **personnes morales** ayant leur siège dans le canton / dans la commune : assujettissement dans tous les cantons, à l'exception de BS, SH, AR, AG et GE, qui ne soumettent pas les personnes morales à l'impôt ecclésiastique (pour les cantons de FR et SG, *cf. chiffre 3.1 et note de bas de page 4 respectivement*).
- Les **travailleurs étrangers normalement imposés à la source**, c.-à-d. ceux qui sont au bénéfice d'une autorisation de séjour saisonnière ou annuelle (permis A et B) :¹⁸ assujettissement dans tous les cantons, à l'exception de LU, BS, TI, NE et GE, où l'impôt ecclésiastique n'est jamais compris dans l'impôt à la source perçu auprès des travailleurs étrangers, mais est prélevé séparément. (*pour le canton de FR, cf. note de bas de page 4*).

¹⁸ Il est à noter que dans la plupart des cantons, les personnes physiques avec domicile à l'étranger sont, pour des revenus déterminés provenant du canton concerné, traitées de la même façon que les salariés étrangers qui ne sont pas au bénéfice d'un permis d'établissement, à savoir qu'elles sont imposées à la source.

- Les **personnes physiques** n'ayant que des **rapports économiques** avec le canton ou la commune en question, mais n'y résidant pas (elles y possèdent par ex. un immeuble, d'où assujettissement limité) : assujettissement dans tous les cantons, à l'exception de BS, du TI et de GE.
- Les **personnes morales** n'ayant que des **rapports économiques** avec le canton / la commune en question, mais n'y possédant pas leur siège (elles y possèdent par ex. un établissement, d'où assujettissement limité) : assujettissement dans tous les cantons, à l'exception de ceux de BS, SH, AR, AG et GE, qui n'imposent de toute façon pas les personnes morales.

Remarque :

Dans le canton de VD, les frais de culte étant prélevés sur les impôts généraux dus en vertu d'un assujettissement limité ou illimité, on peut donc considérer que tous les contribuables, personnes physiques ou morales, participent de manière indirecte aux frais de culte des Églises réformée et catholique romaine.

4.2 Sujet fiscal

Sous réserve de la disposition constitutionnelle déjà mentionnée de l'art. 15 Cst. (cf. *chiffre 5*), ce sont avant tout les lois fiscales cantonales qui définissent qui est contribuable en matière d'impôt ecclésiastique.

Il s'agit en principe des **personnes physiques et morales qui possèdent leur domicile ou leur siège dans le canton ou dans la commune** dont il est question.

La notion de domicile est définie dans l'art. 3 al. 2 LHID. Cette notion est obligatoire pour tous les cantons.

4.2.1 Personnes physiques

En ce qui concerne les personnes physiques, deux points méritent d'être relevés :

- D'une part, le début de l'assujettissement à l'impôt ecclésiastique coïncide presque dans tous les cantons avec le début de l'assujettissement aux impôts ordinaires :¹⁹
 - dès le début de l'assujettissement à l'impôt direct cantonal : ZH, BE, LU, UR, SZ, OW, NW, GL, ZG, FR, SO, BL, SH, AR, AI, SG, GR, TG, TI, NE, GE et JU ;
en outre BS, mais uniquement pour l'Église réformée ;
 - dès le début de l'assujettissement à l'impôt direct communal : AG et VS ;
 - dès la majorité : BS, mais seulement pour l'Église catholique chrétienne et la communauté israélite.
- D'autre part, des **mesures particulières permettant une perception distincte et une répartition des recettes fiscales en cas de mariage mixte** doivent être prévues en vertu de l'art. 15 Cst. Ce problème est traité au *chiffre 5* ci-après.

¹⁹ L'assujettissement aux impôts ordinaires cantonaux et communaux débute en principe avec l'accession à la majorité. Cette règle connaît toutefois une exception en ce sens que dans presque tous les cantons, l'enfant mineur est tout de même imposé séparément sur le revenu découlant de son activité lucrative (produit du travail). Pour les détails à ce sujet, voir le chapitre y relatif dans l'article « L'impôt sur le revenu des personnes physiques », publié dans le recueil Informations fiscales, vol. II, registre D, No 2.

Remarque :

Dans le canton de VD, dès son assujettissement aux impôts généraux, une part de l'impôt payé par le contribuable sera affecté aux Eglises officielles.

4.2.2 Personnes morales

Les personnes morales sont également assujetties à l'impôt ecclésiastique dans la majorité des cantons. Dans les cantons de BS, SH, AR, AG et GE, les personnes morales ne sont en revanche pas soumises à la contribution ecclésiastique.²⁰

Nous rappellerons que le canton de VD ne perçoit aucun impôt ecclésiastique car les frais de culte sont englobés dans le budget cantonal.

Dans le canton du VS, où ces frais sont supportés par le budget communal, l'impôt ecclésiastique n'est prélevé que dans quelques communes.

Dans les cantons du TI et de NE, le paiement de cet impôt est facultatif (laissé au bon vouloir des contribuables).

Sont en principe assujetties à l'impôt les sociétés de capitaux (par ex. les SA et les S.à.r.l.), les sociétés coopératives, les associations et les fondations.

Dans le canton de GL les sociétés holding et de domicile ne sont cependant pas soumises à l'impôt ecclésiastique.

En revanche, les cantons de SZ, NW et GR soumettent également à l'impôt ecclésiastique les corporations de droit public, alors que les cantons de ZH, SZ, FR, SO, TG et JU imposent aussi les autres personnes morales ; les placements collectifs avec élément immobilier direct sont assimilés aux autres personnes morales.

Alors que les personnes physiques qui n'appartiennent pas à une des religions officiellement reconnues sont libérées de l'obligation de payer un impôt ecclésiastique, les personnes morales ne peuvent pas faire appel à l'art. 15 Cst. (*cf. chiffre 5.3*).

Le Tribunal fédéral (TF) a prononcé cependant une importante **exception** à ce sujet, en ce sens que les personnes morales qui poursuivent elles-mêmes un **but religieux ou culturel** ne peuvent pas être tenues d'acquitter des impôts ecclésiastiques destinés à une autre communauté religieuse (*cf. ATF 95 I 350ss ; cf. chiffre 5.3.3*).

4.2.3 Paiement obligatoire ou facultatif de l'impôt ecclésiastique

Nous abordons ici un sujet qu'il ne faut pas confondre avec le fait que, dans certains cantons, la perception de l'impôt est non pas obligatoire mais facultatif pour les communes et paroisses, c.-à-d. que la décision quant à la perception de cette contribution est laissée au libre-arbitre de l'autorité compétente de la commune ou de la paroisse en question (*cf. chiffre 3.4*).

A l'instar de tous les autres genres d'impôts, le **paiement de l'impôt ecclésiastique** est par principe **obligatoire**. Il n'en reste pas moins que dans trois cantons, à savoir ceux de TI, NE et GE, le paiement de l'impôt est laissé au bon vouloir du contribuable. Cette fois-ci, c'est donc le paiement lui-même qui est facultatif. En d'autres termes, cela signifie que l'impôt est bel et bien établi et notifié

²⁰ Pour les cantons de FR et SG, *cf. chiffre 3.1 et note de bas de page 4*.

par les cantons de TI, NE ou de GE, mais que son recouvrement ne peut faire l'objet d'aucune contrainte.

Le canton du TI possède à vrai dire un système en quelque sorte un peu hybride : le paiement de l'impôt ecclésiastique demeure en effet obligatoire si le contribuable n'a pas annoncé qu'il n'avait pas l'intention de le payer. Cet avis doit se faire par écrit et dans un délai de 30 jours dès réception de la notification comme quoi il est inscrit au registre de l'impôt ecclésiastique.

Remarque :

Pour les raisons citées à la fin du chiffre 4.1, on peut considérer que dans le canton de VD, le paiement de la contribution est obligatoire pour tous les contribuables, même si elle n'est pas perçue séparément en tant que telle.

5 EXONÉRATION D'IMPÔT EN VERTU DE L'ARTICLE 15 DE LA CONSTITUTION FÉDÉRALE

5.1 Liberté de conscience et de croyance

En Suisse, la liberté de conscience et de croyance est garantie par l'art. 15 Cst. Au même titre que d'autres prescriptions générales, telles que l'égalité de traitement, la liberté économique, la garantie de la propriété, l'interdiction de la double imposition intercantonale et l'interdiction de conclure des arrangements fiscaux, cet article compte au nombre des **droits fondamentaux** et des autres dispositions constitutionnelles fédérales dont le législateur doit tenir compte en matière fiscale.

L'art. 15 Cst. déclare que la liberté de conscience et de croyance est inviolable. Cette disposition interdit d'une part à l'État d'imposer une religion à un citoyen ; **chacun est libre d'avoir des convictions religieuses, quelles qu'elles soient, ou de ne pas en avoir du tout**. D'autre part, l'État doit garantir à chacun le droit d'exprimer et de professer sa religion ou ses convictions (cf. la jurisprudence du TF, en particulier l'ATF 97 I 121s.).

La jurisprudence du TF concernant le champ d'application de cet article est non seulement pour les personnes physiques, mais encore pour les personnes morales vaste. Pour les deux catégories les impôts ecclésiastiques 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. Selon le TF, il serait en effet choquant que le non-croyant « soit ainsi contraint, par le biais de la prestation fiscale destinée à la paroisse d'une Église nationale à laquelle il n'appartient pas, de participer également au financement des tâches normales de cette église, accomplies en fonction des idées qu'elle défend » (ATF 107 la 126 s.). Dans ses considérants, le TF émet cependant l'avis – sans pour autant rendre une décision spécifique sur ce problème – que la norme constitutionnelle ne serait pas violée du moment que les recettes provenant de l'impôt ecclésiastique servent avant tout à des buts religieux et culturels.

Remarque :

Dans la nouvelle Constitution fédérale il a été renoncé à reprendre une disposition analogue à celle de l'art. 46 al. 6 de l'ancienne Constitution fédérale (aCst.). Cet article disposait que personne n'était tenu de payer des impôts ecclésiastiques. En particulier, personne ne peut être contraint à payer des impôts destinés à couvrir les frais de culte d'une communauté religieuse à laquelle il n'appartient pas.

Cela ne signifie pas pour autant que l'interdiction de faire payer un impôt ecclésiastique à quelqu'un qui appartient à une autre communauté religieuse ou qui n'est pas croyant tombe. Bien au contraire, la jurisprudence du TF continuera à développer tous ses effets à l'avenir. C'est justement en raison de la vaste jurisprudence déjà existante que le législateur n'a pas retenu pour nécessaire de reprendre expressément cette interdiction dans l'art. 15 Cst. concernant la liberté de conscience et de croyance.

Il convient de relever dans l'art. 46, al. 6 aCst. que le TF a toujours refusé de reconnaître aux personnes morales le droit de se prévaloir de cette disposition. Seuls les particuliers le peuvent (ATF 102 la 468).

5.2 Personnes physiques

La disposition constitutionnelle mentionnée engendre deux importantes conséquences pour les personnes physiques : tout d'abord pour ce qui a trait à la non-appartenance à une religion ou à la sortie de l'Église, et ensuite pour tout ce qui concerne les mariages dits « mixtes » sur le plan confessionnel.

5.2.1 Non-appartenance religieuse et déclaration de sortie de l'Église

Les cantons ou les Églises (ou leurs paroisses) n'ont pas toujours prêté suffisamment attention à l'interdiction constitutionnelle dont nous avons fait mention.

Dans plusieurs cas en effet, le Tribunal fédéral a dû contraindre la collectivité publique à modifier sa pratique.²¹

Dans le canton de VD comme dans les quelques cantons où les communes (ou paroisses) ne font pas usage de leur droit d'imposition, et où les Églises sont financées en totalité ou du moins en partie au moyen des recettes fiscales générales, les non-croyants et les personnes ayant déclaré sortir de l'Église peuvent déduire de leur bordereau d'impôt communal un certain pourcentage, correspondant à la quote-part que représentent les frais d'Église dans le budget de leur commune de domicile. Selon le TF, cela n'est cependant pas possible sur le plan cantonal.²²

À NE et GE, le paiement de l'impôt ecclésiastique étant facultatif, aucun problème de non-appartenance religieuse et de déclaration de sortie d'Église ne se posent. Dans le canton du TI, il suffit au contribuable d'avertir dans les délais prescrits les autorités compétentes qu'il ne désire pas figurer dans le registre des contribuables soumis à l'impôt ecclésiastique.

En outre, d'après la jurisprudence du TF, l'obligation de s'acquitter d'une contribution ecclésiastique prend fin **dès la remise** à l'autorité compétente **de la déclaration de non-appartenance ou de sortie de l'Église**.²³

En fait, les cantons présentent là quelques divergences entre eux : cette exonération entre en vigueur soit immédiatement (dans la plupart des cantons), soit à la fin du mois en cours (canton d'AR), soit encore à la fin de la période fiscale ou de l'assujettissement (cantons d'UR et de TG).

Dans les cantons de SH et d'AG, en cas de sortie de l'Église en cours d'année, l'obligation d'impôt ecclésiastique se termine au 31 décembre de l'année précédente.

²¹ Par exemple l'ATF 107 Ia 126.

²² La part de l'impôt communal affectée au culte peut en effet, s'il en fait la demande, être restituée au contribuable qui n'appartient à aucune des communautés religieuses bénéficiaires des deniers de la commune. Dès que la restitution de la part de l'impôt communal afférente au culte est admise, le contribuable a droit au remboursement. Il lui faudra cependant répéter sa requête période après période.

²³ ATF 104 Ia 79.

5.2.2 Remboursement de l'impôt ecclésiastique

En ce qui concerne le remboursement des impôts ecclésiastiques qui ont été indûment perçus auprès de personnes sans confession ou qui n'appartiennent pas (ou plus) à l'une des Églises officiellement reconnues par l'État, seules les législations des cantons de NW, AI et JU en fixent les modalités. Dans les cantons de ZH et de SG un remboursement en cas de révision ou de rectificatif est possible pour autant que les conditions légales soient remplies. Concernant les impôts qui n'ont pas encore fait l'objet d'une taxation définitive, les voies de droit ordinaires sont à disposition.

Pour ce qui est du problème des **travailleurs étrangers imposés à la source**, le remboursement des montants ainsi perçus auprès d'individus sans confession ou qui n'appartiennent pas (ou plus) à l'une des Églises reconnues, n'est officiellement prescrit par la loi que dans les cantons de BE, UR, SZ, SO, AG et JU.

Dans les cantons de OW, GL, ZG, FR, BS, BL, AR, GR, TG et VS, ainsi que LU (pour les contribuables autres que ceux imposés à la source), la législation ne contient aucune disposition particulière quant au remboursement de ces montants indûment perçus. En pratique cependant, il semble bien que celui-ci ait tout de même lieu.²⁴

Dans les cantons de BS, du TI et de GE, l'impôt ecclésiastique n'est jamais englobé dans l'impôt à la source prélevé auprès des travailleurs étrangers.

Dans le canton de VD, où les frais de culte sont englobés dans le budget de la collectivité, la demande en remboursement n'est possible que pour la quote-part de l'impôt communal qui correspond aux dépenses destinées à l'Église, mais pas pour la part y relative de l'impôt cantonal.

Dans le canton de BL, où le canton et les communes versent des subventions aux Églises reconnues, le non-croyant ou celui qui appartient à une religion différente a la possibilité de se faire restituer par sa commune la quote-part par tête des subsides communaux versés à l'Église. En vertu de la jurisprudence du TF, le remboursement des parts cantonales n'est à nouveau pas possible.

Dans le canton de SH la législation fiscale cantonale et communale est en principe applicable.

Les cantons de NE et de GE ne prévoient en revanche aucune possibilité de restitution pour ce genre de cas, puisque le paiement de l'impôt ecclésiastique est de toute façon facultatif.

5.2.3 Le problème des « mariages mixtes »

Le droit fiscal suisse se fonde sur le principe de l'**imposition globale de la famille**. Or, assez fréquemment, les divers membres d'une même famille ne font pas tous partie de la même communauté religieuse (problème des mariages dits mixtes). Il arrive même parfois que l'un ou l'autre membre de la famille soit non-croyant ou du moins n'appartienne à aucune des religions officiellement reconnues dans son canton.

Ainsi que nous le démontrons ci-dessous, la plupart des cantons tiennent en fait compte du problème des mariages mixtes, et prévoient un **mode de répartition**, une bonne partie d'entre eux prenant même en considération les enfants :

- application du demi-taux correspondant à la confession de chacun des époux ou des partenaires enregistrés (donc sans tenir compte des enfants) : ZH, AR, TG, TI, VS et GE ;

²⁴ Cf. aussi ATF 124 I 247.

en outre BE et JU, mais l'impôt dû pour chaque conjoint selon le même principe est cette fois calculé au taux plein sur la moitié de l'impôt cantonal ;
en outre GL, AI et SG, mais sur demande du contribuable, la répartition intervient par tête, en tenant compte des enfants.

- application du demi-taux correspondant à la confession de chacun des époux, mais lorsque la famille comprend des enfants, il y a obligatoirement répartition proportionnelle du taux d'impôt ou des quotes-parts d'impôt pour la confession de chacun des époux, en tenant compte des enfants et de leur confession respective : LU, SZ, OW, NW, ZG, SO, BS, SH, AG et NE.
- En cas de mariage mixte, les impôts ecclésiastiques sont à acquitter au prorata du nombre de membres de famille appartenant à une Eglise officielle ou à l'une de ses paroisses : UR.
- lorsque des conjoints ou des partenaires enregistrés n'appartiennent pas à la confession de la même église reconnue ou lorsque seul l'un des deux appartient à la confession d'une telle église, 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 selon la confession des enfants : FR et BL.
- en cas de couple mixte sur le plan confessionnel chaque impôt ecclésiastique est perçu sur la moitié du revenu global. L'appartenance confessionnelle des mineurs n'est pas prise en compte : GR.

Dans tous ces cantons (à l'exception d'UR²⁵), lorsque l'un des époux ou des partenaires enregistrés n'appartient pas ou n'appartient plus (à la suite d'une « **déclaration de sortie** » par exemple) à l'une des religions reconnues par l'État, seul son conjoint ou partenaire enregistré est imposé au taux (demi-taux) correspondant à sa confession.

5.3 Personnes morales

5.3.1 Exposé du problème

L'assujettissement des personnes morales à l'impôt ecclésiastique est toujours soumise à la critique. Celle-ci se réfère en général à l'art. 15 Cst.

En fait, **les personnes morales doivent également acquitter une contribution ecclésiastique** dans la majorité des cantons. Cela a donc pour conséquence pratique qu'il peut arriver qu'un actionnaire sans confession, ou qui fait partie d'une religion autre que celle reconnue dans le canton, paie indirectement des impôts destinés à une communauté religieuse à laquelle il n'appartient pourtant pas.

Contrairement aux personnes physiques, **les personnes morales ne peuvent en effet pas se prévaloir de l'art. 15 Cst.** pour se faire exonérer de l'impôt ecclésiastique. Celui-ci est en effet pour le moment réservé aux personnes physiques.

²⁵ Le canton d'UR applique une Flat Rate Tax. Le « demi-taux » n'y est donc plus appliqué.

Remarque :

L'historique de cette disposition constitutionnelle démontre qu'elle se référait à l'époque uniquement aux personnes physiques et que le problème des personnes morales n'a jamais été évoqué au sein des Chambres fédérales. Même lors de la discussion relative au projet du Conseil fédéral du 26 novembre 1875 concernant une législation d'exécution, il n'a jamais été question que des personnes physiques. La loi n'a par la suite jamais aboutie, de sorte que les cantons ont appliqué la norme constitutionnelle chacun à leur manière.

Rappelons que seuls les cantons de BS, SH, AR, AG et GE ne prélèvent aucune contribution ecclésiastique auprès des personnes morales (pour le canton de FR cf. la note de bas de page 4).

Quant au canton de VD, s'il ne perçoit pas d'impôt ecclésiastique au sens strict du terme, les frais de culte sont englobés dans les budgets du canton et des communes, et sont par conséquent couverts au moyen des recettes provenant des impôts généraux.

5.3.2 La pratique du TF

Jusqu'ici, dans sa jurisprudence, le TF n'a encore jamais considéré l'imposition des personnes morales comme anticonstitutionnelle en vertu de l'art. 49, al. 6 aCst., resp. l'art. 15 Cst. et a résolu à reconnaître aux personnes morales le droit de se prévaloir des dispositions prévues dans ces deux articles, car ces dispositions visent un des aspects de la liberté de conscience et de croyance dont seules bénéficient les personnes physiques.

Bien que souvent critiqué par des auteurs renommés, le TF a encore confirmé cette jurisprudence en 1976 (ATF 102 Ia 468 s.), en 2000 (ATF 126 I 122 ss) et en 2010 (Arrêt 2C_71/2010 du 22 septembre 2010). Dans ces arrêts, il examine avec soin les arguments contraires. Ainsi que nous venons de le voir, il a toujours admis **une seule exception** importante à sa règle jurisprudentielle. Les **personnes morales, qui visent elles-mêmes des objectifs religieux ou ecclésiastiques**, ne peuvent être obligées de payer des impôts ecclésiastiques en faveur d'autres communautés religieuses. Mais le TF, qui a lui-même déduit cette exception du sens et du but de l'art. 49, al.6 aCst., resp. l'art. 15 Cst., estime qu'il n'y a aucune raison pertinente de l'étendre à d'autres personnes morales.

D'ailleurs, chaque fois qu'une constitution cantonale a consacré elle-même le principe de l'assujettissement des personnes morales, l'Assemblée fédérale l'a jugée – sur proposition du Conseil fédéral – conforme au droit fédéral et l'a toujours garantie.

La doctrine continuera certainement à critiquer le principe de cet assujettissement des personnes morales. Faisant usage de leur compétence en matière ecclésiastique, les cantons en question peuvent très bien tenir compte de ces critiques et des désirs exprimés, et libérer les personnes morales de l'obligation de payer des impôts ecclésiastiques.

5.3.3 Exonération des personnes morales à but religieux

Comme nous venons de mentionner les personnes morales qui poursuivent elles-mêmes des buts religieux ou culturels doivent en principe être exonérées du paiement de contributions ecclésiastiques destinées à une autre communauté religieuse que la leur.

Dès le début, le **TF** a en effet mis l'accent sur le fait qu'une pareille imposition toucherait les membres d'une personne morale dans une mesure telle qu'elle ne serait plus compatible avec la garantie de la liberté de croyance et de conscience contenue au 1^{er} al. de l'art. 49 aCst., resp. l'art. 15 Cst., et qu'elle serait même en contradiction avec les limites définies au 6^{ième} al. de l'art. 49 aCst. (cf. ATF 95 I 350 ss).

Ainsi, dans **presque tous les cantons** soumettant normalement les personnes morales à un impôt ecclésiastique, celles qui poursuivent un but religieux ou culturel sont **en principe exonérées**, parfois dans une mesure qui peut varier²⁶ :

- Exonération générale de tout impôt ecclésiastique : BE, GL, FR, SO, BL, TG, VS et NE.
- Exonération des personnes morales à but confessionnel sans activité lucrative : GR.
- Exonération des personnes morales à buts culturels, mais seulement pour ce qui est des ressources affectées à ceux-ci : JU.
- Exonération uniquement concernant les impôts d'Église perçus par les autres communautés religieuses : ZH, LU, SZ, OW, ZG, AI et TI.
- Il semble toutefois que la recommandation sus-indiquée du TF ne soit pas toujours suivie à la lettre :
 - dans le canton de NW par exemple, seules les deux Églises reconnues par le canton sont exonérées, alors que les autres communautés religieuses sont tout de même soumises au paiement de la contribution ecclésiastique à l'instar de toutes les autres personnes morales.
 - dans le canton de UR, aucune exonération n'est même prévue.

²⁶ En vertu de l'art. 23, al 1, let. g de la LHID et des prescriptions cantonales concernant les personnes morales qui, sur le plan cantonal ou pour l'ensemble de la Suisse poursuivent des buts culturels, sont exonérées des impôts cantonaux et communaux (donc également ecclésiastiques) sur le bénéfice et le capital qui sont affectés exclusivement et irrévocablement à ce but.

6 ASSIETTE DE L'IMPÔT ECCLÉSIASTIQUE

Lorsque nous parlons de l'assiette de l'impôt, il faut comprendre les **divers impôts servant de base de calcul, sur lesquels vient se greffer l'impôt ecclésiastique.**

Ces bases ne sont pas les mêmes pour les personnes physiques et pour les personnes morales.

6.1 Impôt ecclésiastique payé par les personnes physiques

Les divers impôts constituant la base de calcul sur laquelle vient se greffer l'impôt ecclésiastique pour les personnes physiques sont les suivants :

- Impôt sur le revenu : dans tous les cantons
- Impôt sur la fortune : dans tous les cantons excepté BS
- Impôt sur les gains immobiliers : BE, OW, SO, SH, TG et JU
- Impôt foncier : AI et VS
- Impôt sur les gains de loterie (en cas d'imposition séparée) :²⁷ BE, SH et JU
- Impôt sur les gains de liquidation (en cas d'imposition séparée) :²⁷ BE, OW, FR, SO, SH, AG, et JU
- Taxe personnelle ou taxe de ménage : UR ; en outre SO²⁸ et VS pour certaines communes
- Impôt minimum : UR et OW.

6.2 Impôt ecclésiastique payé par les personnes morales

Les divers impôts constituant la base de calcul sur laquelle vient se greffer l'impôt ecclésiastique frappant les personnes morales sont les suivants :

- Impôts sur le bénéfice et sur le capital : dans tous les cantons,²⁹ à l'exception de BS, SH, AR, AG et GE
- Impôt sur les gains immobiliers : BE, SO³⁰ et JU
- Impôt foncier : AI et VS
- Impôt sur les gains de liquidation :³¹ BE, FR et JU
- Impôt minimum : LU, OW, NW, FR, TG et VS.

²⁷ Dans les autres cantons, ce genre de gains est imposé dans le cadre de l'impôt ordinaire sur le revenu (addition aux autres éléments du revenu).

²⁸ Canton de SO : Les paroisses peuvent décider elles-mêmes, si elles prélèvent une taxe personnelle.

²⁹ Cantons de SG et FR : cf. chiffre 3.1 et note de bas de page 4.

Canton d'UR : seulement impôt sur le bénéfice.

³⁰ Canton de SO : Dans les cas où l'impôt sur les gains immobiliers est perçu de la part des personnes morales (institutions exemptées de l'impôt), elles doivent également payer l'impôt de péréquation financière (cf. chiffre 3.1).

³¹ Dans les autres cantons, ce genre de gains est imposé dans le cadre de l'impôt ordinaire sur le bénéfice (addition aux autres éléments du bénéfice).

7 TAUX ANNUELS

Le niveau de l'impôt ecclésiastique peut fortement varier selon les cantons, voire même d'une commune à l'autre au sein du même canton.

Ainsi que nous l'avons déjà relevé au *chiffre* 3.2 ci-devant, la contribution ecclésiastique s'exprime la plupart du temps au moyen d'un multiple annuel des taux légaux simples (barème de base) ou de l'impôt dû (en règle générale en pour-cent).

S'agissant des **personnes physiques**, les taux annuels appliqués peuvent également varier en fonction de la confession du contribuable, alors que les **personnes morales** sont frappées d'un taux unitaire. Celui-ci est calculé selon la moyenne des multiples annuels des paroisses concernées.

Le tableau ci-après indique à quel multiple des taux légaux simples ont été perçus en 2013 les impôts ecclésiastiques dans les chefs-lieux des cantons.³²

Il arrive parfois que la contribution ecclésiastique ne soit pas exprimée au moyen d'un multiple des taux légaux simples. Les exceptions y relatives sont indiquées dans les remarques en dessous du tableau.

Taux annuels dans les chefs-lieux des cantons (2013)

Cantons	Chefs-lieux		Personnes physiques			Personnes morales
			Protestants	Catholiques-romains	Catholiques-chrétiens	
ZH	Zurich		10 %	10 %	14 %	10,01 %
BE	Berne		0,1840	0,2070	0,2760	0,1919
LU	Lucerne		0,25	0,25	0,31	0,25
UR	Altdorf	Revenu/Bénéf. Fortune	120 % (1) 120 % (1)	92 % (1) 92 % (1)	- -	0,94 % (2) -
SZ	Schwyz		28 %	28 %	-	28 %
OW	Sarnen		0,54	0,54	-	(3)
NW	Stans		0,26	0,35	-	12 % (4)
GL	Glaris		8 %	9,5 %	-	8,705 %
ZG	Zug		9,5 %	7 %	-	7,586 % (5)
FR	Fribourg	Revenu/Bénéf. Fortune/Capital	9 % 10 %	7 % 20 %	- -	10 % 10 %
SO	Soleure		16 %	21 %	19 %	10 % (6)
BS(7)	Bâle		8 % (8)	8 % (8)	8 % (8)	-
BL	Liestal	Revenu Fortune	0,55 % (9) 0,5 ‰ (9)	6,75 % (8) 6,75 % (8)	0,7 % (9) 0,1 ‰ (9)	5 % (8)

³² Dans deux cantons (NE et GE), une surtaxe (taxe de base) de CHF 10 vient s'ajouter aux montants définis par les taux et multiples énumérés à la page suivante.

Suite du tableau

Cantons	Chefs-lieux	Personnes physiques			Personnes morales
		Protestants	Catholiques-romains	Catholiques-chrétiens	
SH	Schaffhouse	13 %	14,5 %	12,5 %	-
AR	Hérisau	0,50	0,45	-	-
AI	Appenzell	10 %	10 %	-	-
SG(10)	St-Gall	25 %	26 %	24 %	(11)
GR	Coire	11 %	11 %	-	10,5 %
AG	Aarau	15 %	19 %	23 %	-
TG	Frauenfeld	16 %	16 %	-	16 %
TI	Bellinzona	-	(12)	-	(12)
VD	Lausanne	-	-	-	-
VS	Sion	3 % (13)	3 % (13)	-	3 % (13)
NE	Neuchâtel	11 % (8) (14)	11 % (8) (14)	11 % (8) (14)	12 % (8) (14)
GE	Genève	16 % (14)	16 % (14)	16 % (14)	-
	Revenu Fortune	6 % (14)	6 % (14)	6 % (14)	-
JU	Delémont	8,10 % (8)	6,40 % (8)	-	8,10 % (8)

Remarques

- 1) En % de l'impôt simple (pour les paroisses, l'impôt simple se monte à 1 % du revenu imposable et à 0,3 ‰ de la fortune).
- 2) En % de l'impôt simple, en proportion de la répartition confessionnelle de la population (pour les paroisses, l'impôt simple sur le bénéfice net se monte à 1 %)
- 3) 6 % du montant de l'impôt sur le bénéfice et le capital sont versés aux paroisses, en proportion de la répartition confessionnelle de la population.
- 4) Les paroisses participent avec 12 % au montant de l'impôt sur le bénéfice.
- 5) Dépend de la proportion des habitants catholiques-romains et évangéliques-protestants.
- 6) Inclus dans l'impôt cantonal comme impôt de péréquation financière.
- 7) Communauté israélite : 12,0 % de l'impôt cantonal dû (minimum 50 frs, maximum 20'400 frs).
- 8) En % du montant de l'impôt cantonal dû (BS : du montant de l'impôt cantonal dû il y a deux ans, sauf en ce qui concerne toutefois l'impôt à la source).
- 9) Taux effectifs.
- 10) Communauté israélite : taxation et perception internes, selon propre système (éléments fiscaux livrés par l'Administration fiscale cantonale).
- 11) Le canton prélève un supplément annuel fixé à 220 % de l'impôt cantonal simple, dont 22,5 % sont destinés à la péréquation financière entre les paroisses.
- 12) Contribution volontaire.
- 13) En % du montant de l'impôt communal dû.
- 14) Paiement facultatif, auquel s'ajoute une somme forfaitaire de CHF 10.-

8 LES RECETTES DE L'IMPÔT ECCLÉSIASTIQUE ET LEUR AFFECTATION

8.1 Recettes fiscales

Il s'avère extrêmement difficile d'établir un décompte global de tous les impôts ecclésiastiques perçus en Suisse, du fait que dans plus de la moitié des cantons, la perception relève de l'administration communale ou de la paroisse. Nous renonçons donc à une estimation des recettes fiscales provenant des impôts ecclésiastiques.

8.2 Répartition des recettes entre les diverses communautés religieuses

Alors que les montants d'impôt ecclésiastique relatifs aux personnes physiques sont prélevés et répartis en fonction de leur appartenance confessionnelle, ceux frappant les personnes morales doivent en principe être répartis sur les diverses communautés religieuses reconnues par l'État.

Les cantons ont adopté dans ce but plusieurs méthodes de répartition de l'impôt frappant les personnes morales :

- en fonction du **nombre de fidèles de chaque confession dans le canton** : NW, BL, SG³³; GR et JU ;
- en fonction du **nombre de fidèles de chaque confession dans la commune de siège** : ZH, BE, LU, UR, SZ, OW, GL, ZG, FR, TG, TI et VS ;
- en fonction de la **répartition de la subvention cantonale** aux trois Églises reconnues dans le canton, sauf si le contribuable en fait expressément la demande et propose une autre clé d'attribution : NE ;
- en fonction de la **représentativité de chaque confession dans le canton, de la capacité financière de la commune** ainsi que, parfois, sur la base d'un **règlement spécial** : SO.

8.3 Affectation des recettes provenant de l'impôt ecclésiastique

Les divers buts auxquels sont destinées les recettes fiscales sont aussi multiples que variés. Ils vont de la rénovation du clocher aux subventions destinées au Tiers-Monde, en passant par tous les besoins financiers d'une paroisse.

Relevons par ailleurs que dans le canton de BE, les ecclésiastiques sont considérés comme des fonctionnaires de l'État et donc payés par lui. En outre, l'État s'occupe aussi de l'entretien des cures, qui sont des édifices publics.

³³ Canton de SG : répartition d'une partie du supplément d'impôt (*cf. chiffre 3.1*).

Dans le canton de NE, les recettes de l'impôt ecclésiastique servent exclusivement à la rémunération des ecclésiastiques. En revanche, ce sont les communes, qui sont tenues d'assurer à l'Eglise l'entretien, la réparation, le chauffage et l'éclairage des temples qui sont propriété des communes.

Dans le canton de GE, les recettes de l'impôt ecclésiastique servent à la rémunération des ecclésiastiques et du personnel auxiliaire des paroisses ainsi qu'à l'entretien et au chauffage des bâtiments religieux.

Mis à part ces cantons, on peut donc admettre que les impôts ecclésiastiques sont versés dans la caisse générale de l'Église ou de la paroisse et servent au financement de toutes les tâches usuelles de la paroisse (par ex. tâches statutaires et réglementaires ou fixées par la loi).

Cela étant, on peut tout de même établir un certain nombre de **grandes catégories de tâches** :

- Rémunération des pasteurs et curés (ainsi qu'éventuellement du personnel auxiliaire) : dans tous les cantons, sauf BE où ils sont rétribués en partie ou en totalité par l'État ;
- Entretien et chauffage des bâtiments religieux : dans tous les cantons, sauf NE ;
- Subventions destinées à l'Église nationale et autorités ecclésiastiques : ZH, UR, SZ, AR, AG et TG ;
- Frais de rénovation et de restauration des bâtiments religieux : dans tous les cantons, à l'exception de NE et GE ;
- Entretien du cimetière, du crématoire, etc. : BL, AI et SG.
- Autres affectations possibles :
 - Tâches relevant du domaine social, qui sont remplies par la paroisse : ZH³⁴, LU, SZ, SH, AI, SG et TG ;
 - Buts caritatifs : ZH, SZ, AR et AG ;
 - Subsidés à diverses organisations et institutions : ZH, SZ, AR et AG ; en outre FR (en priorité celles de l'Église) ;
 - Missions, oeuvres d'apostolat, aide au Tiers-Monde : ZH, FR, SH, AR, SG et AG ;
 - Dépenses nécessitées par les constructions et l'aide spirituelle des fidèles, y compris certains frais particuliers de salaires (pas pour les pasteurs et curés au sein des paroisses) : AR et AI ; en outre BL, avec le produit de l'impôt ecclésiastique des personnes morales ;
 - Péréquation financière interne à l'Église : ZH, UR, SZ, AR, AG et TG.

* * * * *

³⁴ Dans le canton de ZH le canton contribue aux frais des corporations ecclésiastiques cantonales. Par ses contributions, il soutient les activités importantes pour toute la société, particulièrement dans les domaines éducatifs, sociaux et culturels.