

## Liberté religieuse et assujettissement à l'impôt ecclésiastique des personnes morales

### Auteur

Thierry Obrist



### Rédacteur/ Rédactrice

Robert Danon



Eloi Jeannerat



*Le Tribunal fédéral confirme sa jurisprudence selon laquelle les personnes morales ne sont pas titulaires de la liberté de conscience et de croyance garantie à l'art. 15 de la Constitution fédérale. Elles ne peuvent dès lors s'opposer au paiement d'un impôt ecclésiastique obligatoire lorsque le droit cantonal le prévoit. Notre Haute Cour considère que le recourant n'a pas démontré que les relations entre l'Eglise et l'Etat ont suffisamment évolué pour justifier une modification de sa jurisprudence, déjà confirmée en 1976 et 2000.*

### Faits

[1] Dans cet arrêt schwitzois, notre haute Cour s'est vue une nouvelle fois confrontée à la question de l'assujettissement d'une personne morale aux impôts ecclésiastiques. En effet, la société X SA, active dans le développement de programmes informatiques et dominée par Y, actionnaire unique et seul employé, a reçu pour l'année 2005 une décision de taxation de Fr. 545.35 pour l'impôt catholique et de Fr. 99.05 pour l'impôt réformé. Après avoir utilisé les voies de droit cantonales, X SA recourt au Tribunal fédéral en invoquant une violation de sa liberté de conscience et de croyance ancrée à l'art. 15 de la Constitution fédérale (ci-après : Cst.), de sa liberté économique (art. 27 Cst.) et de l'égalité de traitement (art. 8 Cst.).

### Considérants

[2] D'un point de vue formel d'abord, la recourante demande la récusation de tous les juges qui appartiennent à une religion reconnue par l'état. Ces derniers auraient un intérêt personnel au maintien de l'assujettissement des personnes morales à l'impôt ecclésiastique et pourraient concevoir une décision contre l'église comme un péché. Le Tribunal fédéral écarte la demande en se référant à sa pratique établie selon laquelle le lien d'un juge avec un canton, un parti politique ou une église ne représente pas des motifs de récusation. Un tel grief est de prime abord non fondé et le Tribunal fédéral n'entre même pas en matière (consid. 2).

[3] D'un point du vue matériel, le Tribunal fédéral constate que le droit cantonal contient une base légale claire prévoyant le prélèvement de l'impôt ecclésiastique pour les personnes morales. Cet impôt est calculé en pourcent de l'impôt cantonal ordinaire. Dans l'examen de la constitutionnalité de cette norme, le TF revient sur la jurisprudence relative à l'assujettissement des personnes morales à l'impôt ecclésiastique (ATF 102 Ia 468 et 126 I 122, ces arrêts font l'objet d'une présentation ci-dessous) selon laquelle la liberté de conscience et de croyance prévue par la Constitution fédérale ne

s'oppose pas à un impôt ecclésiastique obligatoire prélevé sur le bénéfice des personnes morales.

[4] Dans cet arrêt, notre Haute Cour considère en substance que les relations entre l'Etat et l'Eglise n'ont pas évoluées depuis la prononciation des décisions précitées datant de 1976 et de 2000. Il n'y a dès lors pas de raison de modifier la pratique établie. De plus, une modification de cette pratique aurait des conséquences importantes sur le financement des églises qui dépend largement de l'impôt ecclésiastique prélevé auprès des personnes morales (consid. 6). En outre, le Tribunal fédéral retient que le prélèvement d'un impôt du type de celui incriminé ne viole pas le droit à la liberté de conscience et de croyance, et ce tant au regard de la société que de son actionnaire unique (consid. 7.1). Pour le surplus, le Tribunal fédéral relève que les montants en question sont plutôt modestes (« Im Übrigen erscheint der Betrag der erhobenen Kirchensteuern von Fr. 644.40 eher bescheiden », consid. 7.1).

## **Commentaire**

### **Généralités**

[5] L'intérêt de l'arrêt examiné concerne évidemment la problématique de l'assujettissement obligatoire des personnes morales à l'impôt ecclésiastique et de sa conformité à la liberté de conscience et de croyance. Même si cet arrêt est une confirmation de jurisprudence, il représente une occasion de réexaminer une problématique importante tant du point de vue de son importance pratique au vu du nombre de personnes morales en Suisse, qu'au regard de la fronde qu'elle suscite en doctrine.

[6] Pour ce faire, il nous paraît opportun de rappeler le fondement juridique de la pratique fédérale ainsi que les critiques qu'elles soulèvent en doctrine (let. b). Ceci fait, nous présenterons notre position (let. b).

### **Une controverse séculaire**

[7] Les critiques à l'égard de l'impôt ecclésiastique obligatoire des personnes morales qui remonte dans sa forme actuelle au XIXe siècle sont aussi vieilles que l'impôt lui-même. Ces critiques se fondent sur différentes conceptions qu'il est intéressant de présenter brièvement.

[8] D'une part, il est reproché à une telle taxation l'absence d'appartenance des personnes morales aux églises concernées, puisqu'une personne morale ne peut par essence appartenir à aucune communauté religieuse (cf. entre autres, Blumenstein, Zur Frage der Kirchensteuerpflicht juristischer Personen, ASA 26, 113 ss. et Aubert, Traité de droit constitutionnel suisse, Neuchâtel 1967, n. 2023). Or, au regard de l'ancien art. 49 al. 6 de l'aCst. (« L'Etat n'imposera pas de contribution ecclésiastique spéciale à ceux qui ne sont pas de l'Eglise. ») et à l'instar de l'interprétation que le Bundesverfassungsgericht allemand a déjà fait d'un texte similaire (BVerfGE 19, 216/17), les Eglises officielles ne devraient pouvoir bénéficier d'une souveraineté fiscale, même indirecte, qu'à l'égard des contribuables revendiquant y être affiliés.

[9] D'autre part, le prélèvement obligatoire d'un tel impôt auprès d'une personne morale violerait le principe de la neutralité confessionnelle de l'Etat ainsi que le droit à la liberté religieuse de la personne morale et indirectement celle de son actionnaire (cf. entre autres, mais parmi les plus récents : Müller/Schefer, Grundrechte in der Schweiz, Berne 2008, p. 286). A l'appui de cette interprétation de l'art. 15 Cst. (auparavant l'art. 49 al. 6 aCst), il est notamment argué, et ce depuis la moitié du siècle passé déjà, qu'il conviendrait de retirer un tel privilège aux églises dont le nombre de fidèles est en constante diminution et qui ne remplissent en principe plus que des tâches purement culturelles (cf. entre autres, l'opinion dissidente d'un Juge fédéral lors de la délibération de l'arrêt ATF 102 Ia 468, publiée dans la ZBl 1977 163, p. 172 s.).

[10] De son côté, le Tribunal fédéral, dans une jurisprudence bien établie, désormais plus que séculaire (ATF 4 I 533) et confirmée par l'arrêt commenté, confirme la constitutionnalité du prélèvement d'impôts ecclésiastiques obligatoires auprès des personnes morales. Le Tribunal fédéral

se base sur plusieurs éléments. Premièrement, la Constitution helvétique n'impose aucunement l'appartenance personnelle à une église officielle comme condition préalable à l'assujettissement à l'impôt ecclésiastique. Les législateurs sont par conséquent souverains s'agissant d'un éventuel assujettissement obligatoire à cet impôt. Cette question relevant donc essentiellement de la politique fiscale cantonale (entre autres, cf. ATF 102 Ia 468, consid. 3). Secondement, les personnes morales ne sont en principe pas titulaires de la liberté religieuse, puisqu'il faudrait pour cela qu'elles jouissent de consciences et de convictions religieuses. Or ces dernières ne sauraient prétendre à une humanité en dépit de leur existence juridique (ATF 4 I 536 ou ATF 95 I 353). En outre, selon notre Haute Cour, l'entrepreneur, qui fonde une société pour bénéficier d'une dualité juridique et économique le protégeant, ne peut ensuite faire fi de cette même dualité en invoquant une atteinte indirecte à sa liberté religieuse par la perception d'un impôt ecclésiastique auprès de la société (cf. les deux arrêts de principe ATF 102 Ia 468, consid. 3, et ATF 126 I 122, consid. 5).

[11] Cela dit, les juges de Mon Repos ne se sont jamais montrés totalement insensibles aux arguments des opposants à sa position. Ainsi, en 1977 déjà, le Tribunal fédéral reconnaissait qu'imposer indirectement une personne n'appartenant pas aux églises officielles « n'était pas satisfaisant selon la perception actuelle des droits individuels (traduction libre tirée de l'ATF 102 Ia 468, consid. 4) ». Plus récemment, peu de temps avant l'entrée en vigueur de la révision totale de la Constitution fédérale, il reconnaissait qu'une interprétation historique de la liberté religieuse en la matière n'était plus pertinente de nos jours et que la conception du lien entre l'église et l'Etat avait profondément évolué (cf. ATF 126 I 122, consid. 5d).

### **Notre position**

[12] Dans un premier temps, il nous semble opportun de souligner, à l'instar du Tribunal fédéral, que les personnes morales ont une existence propre et sont des sujets de droit. A ce titre, elles sont soumises à un impôt en tant que telles (cf. art. 49ss LIFD). Selon sa pratique, il n'y a lieu de lever le voile corporatif (« Durchgriffstheorie ») qu'à des conditions très strictes, qui ne sont pas remplies en l'espèce. En outre, il est généralement reconnu que le contribuable qui a procédé à un choix doit se le laisser opposer. Dès lors, l'actionnaire de X SA ne peut exiger que l'autorité fiscale ignore l'existence de la personne morale aux fins du prélèvement de l'impôt ecclésiastique. Ce point vaut également dans le cas d'une société anonyme avec un actionnaire unique comme la révision du droit de la SA le permet dorénavant. Cette dernière a une personnalité juridique propre et distincte de celle de son détenteur. En conséquence, la position de notre Haute Cour (arrêt commenté, consid. 7.1) selon laquelle la personnalité juridique de la société de capital ne peut être ignorée nous paraît juridiquement fondée. Dans cette mesure, le prélèvement d'un impôt ecclésiastique auprès d'une personne morale ne remet pas en question la liberté religieuse des actionnaires, et ce même en cas d'actionariat unique.

[13] Toutefois, la conception retenue par le Tribunal fédéral semble à certains égards reposer plus que jamais sur des considérations politiques que purement juridiques :

[14] En premier lieu, le Tribunal fédéral relève qu'il ne se trouve plus dans la même situation et qu'il ne dispose plus de la même marge de manœuvre - soit de la même liberté d'examen du droit - qu'à l'époque où il a jugé la première fois de la constitutionnalité des impôts ecclésiastiques des personnes morales (« Es ist in einer anderen Lage, als wenn es das erste Mal über die Zulässigkeit der Kirchensteuer juristischer Personen zu befinden hätte (...) », consid. 6). En effet, il souligne que, se fiant à sa pratique, la majorité des cantons connaissent encore aujourd'hui l'impôt obligatoire des personnes morales. Dans ces cantons, un changement de pratique aurait selon lui d'importantes répercussions sur le fonctionnement de l'église dont le financement dépend en partie de l'impôt ecclésiastique payé par les personnes morales (cf. arrêt commenté, consid. 6). Le Tribunal fédéral explique ainsi que cette prémisse rend difficile une interprétation actuelle de l'art. 15 Cst. telle que préconisée par une large partie de la doctrine (« diesen Umstand bei seiner Entscheidungsfindung nicht ausser Acht lassen »).

[15] Ensuite, alors même que le juge instructeur a considéré qu'il s'agissait d'une affaire de principe et a requis qu'elle soit tranchée à cinq juges (cf. art. 20 al. 2 LTF), notre Haute Cour balaie paradoxalement le recours en arguant que le recourant n'apporte aucun élément nouveau selon lequel les relations entre l'Etat et l'Eglise auraient évoluées depuis les décisions de 1976 et 2000 (arrêt commenté, consid. 7.1.). De même, après avoir exposé les conditions auxquelles un revirement de jurisprudence peut intervenir (consid. 6), il se refuse à examiner si celles-ci sont aujourd'hui remplies. Pourtant, force est d'admettre que nombreuses circonstances nouvelles pourraient plaider en faveur d'un changement de jurisprudence (augmentation des sorties d'églises, de la part de musulmans, des églises et autres communautés religieuses non-officielles, de l'introduction de la société unipersonnelle en 2008, etc.). A notre sens, il aurait été plus cohérent, soit que le tribunal (à trois juges) rejette le recours en la forme sommaire parce que prétendument « manifestement infondé » (cf. art. 109 al. 2 et 3 LTF), soit qu'il examine véritablement, en statuant comme il l'a fait à 5 juges, si les conditions d'un revirement de jurisprudence étaient remplies.

[16] Enfin, l'affirmation du Tribunal fédéral selon laquelle le montant de l'impôt en cause, soit Fr. 644.40, n'est finalement que modeste (« eher bescheiden », cf. arrêt commenté, consid. 7.1) nous surprend. En effet, une telle affirmation se révèle ambivalente puisqu'elle ne concerne pas la question de la titularité du droit, mais bien celle de la proportionnalité de l'atteinte qui lui est portée. Or cet examen de la proportionnalité ne doit être effectué qu'en cas d'admission de la titularité du droit prétendument violé, ce que nie justement le Tribunal fédéral. En outre, conformément à la doctrine (cf. Aubert/Mahon, Petit commentaire de la Constitution fédérale de la Confédération suisse, Zurich 2003, ad art. 15, n. 11), la conformité de l'impôt ecclésiastique à la liberté de conscience est une question relative au noyau dur de ce droit fondamental qui, s'il est touché, ne laisse pas de place à un examen de la proportionnalité. Pour le surplus, la prise en compte du montant nominal de l'impôt, nous étonne dans la mesure où ce dernier est calculé en pourcentage de l'impôt ordinaire (cf. § 3 al. 2 de la loi fiscale schwizoise), et qu'il peut dès lors atteindre des montants importants si la personne morale qui y est assujettie s'acquitte d'un impôt sur le bénéfice élevé.

[17] A cet égard, la problématique présentée n'est pas sans nous rappeler celle que fut l'introduction du droit de vote des femmes dans les cantons : en 1957, alors qu'aucun canton ne le connaissait, le Tribunal fédéral se refusait encore à examiner si cette situation violait le principe de l'égalité entre hommes et femmes inscrit dans la Constitution fédérale (ATF 83 I 73), avant d'y répondre finalement par l'affirmative en 1990, lorsque la situation politique le lui permit, soit lorsque seul Appenzell Rhodes-Intérieur refusait encore l'introduction du suffrage féminin (ATF 116 Ia 359).

## **Conclusion**

[18] Bien que plusieurs formulations choisies et conceptions retenues dans l'arrêt commenté nous étonnent, la position du Tribunal fédéral a le mérite d'être claire : les personnes morales ne peuvent s'opposer au prélèvement de l'impôt ecclésiastique obligatoire en invoquant leur liberté religieuse ou celle de leurs actionnaires. En conséquence, pour l'heure, seuls les constituants ou législateurs cantonaux pourraient abolir un jour l'assujettissement des personnes morales aux impôts ecclésiastiques, un revirement de jurisprudence fédérale semblant plus que jamais improbable tant qu'un tel impôt existe encore dans la majorité des cantons.

Proposition de citation : Thierry Obrist / Eloi Jeannerat, Liberté religieuse et assujettissement à l'impôt ecclésiastique des personnes morales, in : Commentaires de jurisprudence numérique, Push-Service des arrêts, publié le 14 décembre 2010