

A1 24 130

ARRÊT DU 1^{ER} AVRIL 2025

**Tribunal cantonal du Valais
Cour de droit public**

Composition : Christophe Joris, président ; Jean-Bernard Fournier et Dr Thierry Schnyder, juges ;

en la cause

X _____, recourante, représentée par Laurent Tschopp, expert fiscal à Sion

contre

CONSEIL D'ETAT DU CANTON DU VALAIS, autorité attaquée, **COMMUNE DE**
Y _____, autre autorité

(impôt sur le culte)

recours de droit administratif contre la décision du 8 mai 2024

Faits

A. X _____ réside à la route du A _____ à Y _____. Elle est assujettie de manière illimitée à l'impôt en raison d'un rattachement personnel dans le canton du Valais. Lors de l'établissement de ses déclarations fiscales 2018, 2019 et 2020, le cabinet Tschopp Chabbey Fiscalité et Conseils SA à Sion (ci-après : le cabinet Tschopp Chabbey) a joint à ces déclarations, déposées auprès de la « commune de Y _____, Service des contributions » (p. 27 du dossier du Service des affaires intérieures et communales [SAIC]), une note manuscrite (p. 29 à 31 du dossier du SAIC et p. 13 à 15 du dossier du TC) indiquant (sans référence aucune à un destinataire précis, mais avec mention du numéro de contribuable 104 000 580 46 180): « Je soussignée X _____... souhaite l'impôt sans confession pour l'année 2018 » (respectivement 2019 et 2020).

B. Les procès-verbaux (PV) de taxation ordinaire 2018, 2019 et 2020 ont été expédiés au cabinet Tschopp Chabbey les 25 novembre 2021 (PV 2020) et 1^{er} septembre 2022 (PV 2018 et 2019) (cf. p. 21, 23 et 25 du dossier du SAIC).

Le 3 décembre 2021, la commune de Y _____ a fait parvenir au cabinet Tschopp Chabbey le bordereau d'impôt (taxation définitive) pour l'année fiscale 2020 (cf. p. 20 du dossier du SAIC).

Le 30 mars 2022, le cabinet Tschopp Chabbey a déposé auprès du Service des finances de la commune de Y _____ une réclamation (dirigé contre le « bordereau de taxation communal 2021 »).

Le 16 août 2022, le cabinet Tschopp Chabbey a déposé auprès du Service des contributions de la commune de Y _____ une demande de révision au sens de l'article 154 al. 1 let. b LF. Il a soutenu que lors d'un entretien téléphonique tenu le 17 mai 2022, ce même Service lui avait donné « la confirmation orale » selon laquelle X _____ n'avait pas bénéficié d'une exonération d'impôt sur le culte depuis 2018, « contrairement à ce que prévoit l'article 13 al. 2 de la loi cantonale sur les rapports entre les Eglises et l'Etat dans le canton du Valais » (LREE ; RS/VS 180.1) et « le chiffre n° 4 (Financement des contributions communales) de la Circulaire concernant l'application du droit cantonal régissant les rapports entre les paroisses et les communes municipales ».

Le 22 août 2022 (p. 19 du dossier du SAIC), la commune de Y _____ a répondu ceci:

« Nous accusons réception de votre courrier du 16 août dernier qui a retenu toute notre attention.

L'Etat du Valais ne facturant pas d'impôt sur le culte, il ne tient pas les Communes informées si des demandes d'exonération sont ajoutées dans les déclarations d'impôt.

Selon l'art. 13 al. 2 de la loi sur les rapports entre les Eglises et l'Etat du Valais, le Conseil municipal, sur demande écrite, permet la réduction de l'impôt communal. Après contrôle, aucune demande n'a été faite à ce jour au Conseil communal. Au vu de ce qui précède, nous ne pouvons pas effectuer de corrections sur les bordereaux 2018 à 2020.

Pour les futures factures, afin de pouvoir bénéficier de l'exonération de l'impôt sur le culte, nous vous prions de transmettre à la Commune une demande écrite dans un délai de 30 jours suivant chaque notification de l'impôt communal. Dès lors, une correction du bordereau d'impôt sera effectuée et notifiée.

Nous restons à votre disposition pour tout renseignement complémentaire et vous présentons, Monsieur, nos salutations distinguées ».

Le 6 septembre 2022, le cabinet Tschopp Chabbey a déposé auprès du Service des contributions de la commune de Y _____ une opposition en invoquant une violation des principes d'interdiction du formalisme excessif et du droit d'être entendu.

Des échanges de courriels électroniques ont eu lieu, au sujet de la question de l'impôt sur le culte, les 3 octobre 2022 (courriel dans lequel le Service des contributions a fait savoir que « La religion annoncée par votre cliente est catholique romaine ») et 18 novembre 2022 (courriel dans lequel le cabinet Tschopp Chabbey a demandé : « Pouvez-vous me confirmer que notre mandante recevra prochainement des décisions en bonne et due forme, en relation à nos correspondances du 6 septembre 2022 et du 4 octobre 2022 ? »; cf. p. 16 et 17 du SAIC) entre le cabinet Tschopp Chabbey et le Service des contributions de la commune de Y _____.

Le 23 septembre 2022, la commune de Y _____ a fait parvenir au cabinet Tschopp Chabbey les bordereaux d'impôt (taxations définitives) pour les années fiscales 2018 et 2019 (cf. p. 22 et 24 du dossier du SAIC).

Le 4 octobre 2022 (p. 15 du dossier du SAIC), le cabinet Tschopp Chabbey a déposé auprès du Service des contributions de la commune de Y _____ une réclamation au sens de l'article 139 LF en soutenant que les bordereaux pour les périodes fiscales 2018 à 2020 ne tenaient pas compte de l'opposition du 6 septembre 2022. Le dernier paragraphe de cette réclamation mentionnait ceci : « Nous saurions gré à votre Administration de bien vouloir procéder à la révision des bordereaux d'impôts communaux pour les périodes 2018 à 2020 en procédant à l'exonération de l'impôt de

culte pour notre mandante, Mme X _____, contribuable annoncée sans confession ».

Le 18 novembre 2022, la commune de Y _____ a répondu : « Les bordereaux d'impôts 2018 à 2020 ont été envoyés suite à la procédure de rappel d'impôt effectué par le Canton du Valais. Nous estimons donc que la révision des bordereaux suite à une déclaration spontanée ne concerne que les montants rajoutés ».

Le 21 novembre 2022, le cabinet Tschopp Chabbey a déposé auprès du Service des Finances publiques de la commune de Y _____ une « réclamation et demande de décision formelle ».

Le 28 novembre 2022, la commune a répondu : « Comme mentionné dans notre lettre du 18 novembre courant, nous ne donnerons pas suite à l'affaire citée en marge. Pour les futures années, nous vous prions d'informer votre cliente de se conformer à la procédure expliquée dans la lettre du 22 août 2022 ».

Le 28 décembre 2022, le cabinet Tschopp Chabbey a déposé auprès du Service des contributions de la commune de Y _____ une réclamation au terme de laquelle il concluait ainsi : « Nous saurions gré à votre Administration de bien vouloir procéder à la révision des bordereaux d'impôts pour les périodes fiscales 2018 à 2020 en procédant à l'exonération de l'impôt de culte pour notre mandante, Mme X _____, contribuable annoncée sans confession. A défaut, nous vous prions de bien vouloir rendre une décision – motivée en faits et en droit – indiquant les voies de droit ouvertes à son encontre. Nous nous permettons de relever qu'à défaut, un recours pour déni de justice pourrait être intenté ».

Durant la semaine de Noël 2022, un échange téléphonique a eu lieu entre le cabinet Tschopp Chabbey et une taxatrice communale qui a répété que la commune ne prélevait pas d'impôt sur le culte, lequel était compris dans le budget communal.

Au début 2023, le cabinet Tschopp Chabbey a appelé B _____, conseiller communal en charge des travaux publics au sein de la commune de Y _____, pour lui exposer le litige. Ce dernier l'a invité à lui communiquer différents éléments, ce qui a été fait le 22 février 2023.

Le 14 avril 2023, la commune de Y _____ a fait parvenir au cabinet Tschopp Chabbey le bordereau d'impôt (taxation de base ordinaire) pour l'année fiscale 2021 (cf. p. 16 du dossier du SAIC).

Le 25 avril 2023, la commune a répondu comme suit au cabinet Tschopp Chabbey :

« Votre lettre du 22 février 2023 adressée à M. B _____, conseiller communal en charge du dicastère concerné, a retenu toute notre attention.

Votre demande initiale de révision de l'impôt ecclésiastique date du 16 août 2022 et porte sur les sommes suivantes telles qu'établies par notre service fiscal. Il s'agit de CHF 527.15 pour 2018, CHF 431.05 pour 2019, CHF 326.45 pour 2020, soit un total de CHF 1'284.65.

Par notre correspondance du 22 août 2022, il vous a été répondu qu'une entrée en matière pour les corrections des bordereaux 2018 à 2020 ne pouvait avoir lieu. En effet, selon l'art. 13 al. 2 de la loi sur les rapports entre les Eglises et l'Etat du Valais (LREE), le Conseil municipal, sur demande écrite, permet la réduction de l'impôt communal.

Par nos correspondances des 18 et 28 novembre 2022, nous vous avons confirmé notre prise de position en réponse à vos requêtes des 4 octobre, 21 novembre et 28 décembre 2022. Nos actes ne sauraient constituer un déni de justice tel que mentionné par vos soins.

Le fait d'avoir sollicité cette réduction dans le contexte des déclarations d'impôts déposées ne revêt pas la forme requise par les dispositions légales précitées. De plus, nos services n'accèdent pas aux détails des déclarations car ils ne font office que de réception et contrôle de dépôts de celles-ci qui sont ensuite transmises en bloc au Service cantonal des contributions à Sion.

Par conséquent et par égalité de traitement avec tous nos contribuables, il ne nous est pas possible de répondre favorablement à votre requête. Nous vous laissons le soin d'utiliser toutes les voies de recours, tel le Conseil d'Etat du canton du Valais si vous le jugez nécessaire, en regard de la somme litigieuse de CHF 1'284.65 ».

Le 27 avril 2023, le cabinet Tschopp Chabbey a déposé auprès du Service des contributions de la commune de Y _____ une réclamation portant sur le bordereau d'impôt 2021. Il a conclu en demandant au Service en question de « procéder à la révision du bordereau d'impôts pour la période fiscale 2021 en procédant à l'exonération de l'impôt du culte pour notre mandante ». Était apparemment annexée à cette réclamation du 27 avril 2023 une note manuscrite (p. 54 du dossier du TC) du 1^{er} juin 2022 indiquant (sans référence aucune à un destinataire précis, mais avec mention du numéro de contribuable 104 000 580 46 180): « Je soussignée X _____... souhaite l'impôt sans confession pour l'année 2021 ».

C. Le 2 mai 2023, le cabinet Tschopp Chabbey a adressé au Conseil d'Etat un « recours au sens des art. 13 al. 4 LREE, 5 al. 4 et 34 al. 1 LPJA ». Il a conclu, sous

suite de frais et dépens, à la « modification des bordereaux d'impôts pour 2018 à 2020 en ce sens que X _____ est exonérée de l'impôt sur le culte ». Il a, en substance, reproché à l'autorité fiscale communale d'avoir fait preuve de formalisme excessif car sa cliente avait adressé des demandes d'exonération qui auraient dû être transmises au conseil municipal. Il a également relevé que selon le Message accompagnant le projet de loi sur les rapports entre les Eglises et l'Etat dans le canton du Valais du 13 novembre 1991 (BSGC, Session prorogée de mai 1991 [1ère partie juin 1991], p. 91), il suffisait, pour être dispensé d'impôt sur le culte, d'adresser une « simple déclaration écrite et non équivoque ».

La commune de de Y _____ s'est déterminée le 6 juillet 2023.

Par courrier du 9 août 2023, le SAIC, organe chargé de l'instruction du recours administratif, a écrit ceci à la commune de Y _____ et à la recourante :

« Après examen du dossier, nous constatons que la présente procédure concerne aussi bien le grief de déni de justice que le fond de l'affaire. Or, l'article 13 al. 4 de la loi sur les rapports entre les Eglises et l'Etat dans le canton du Valais (LREE) dispose ce qui suit au sujet de la demande de réduction de l'impôt communal pour la part affectée aux frais de culte des Eglises reconnues : En cas de contestation, le conseil municipal statue. Sa décision est susceptible de recours auprès du Conseil d'Etat dans les formes et délais prévus par la loi sur la procédure et la juridiction administratives. Dès lors, nous invitons le conseil municipal de Y _____ à statuer sur cette affaire et, par économie de procédure, à nous faire parvenir directement sa décision d'ici au 29 septembre 2023. La recourante pourra ensuite se prononcer. La consultation éventuelle du Service cantonal des contributions est réservée ».

En séance du 22 août 2023 (cf. p. 65 du dossier du SAIC), le conseil communal a « confirmé rejeter le recours du 2 mai 2023 et maintenu les déterminations des 25 avril et 6 juillet 2023 ».

Le 2 octobre 2023, le SAIC a sollicité du Service cantonal des contributions un « préavis sur le recours » (du 2 mai 2023) et lui a demandé de « se prononcer sur les rôles de la commune et du service cantonal des contributions lors de la réception et de l'examen des déclarations d'impôts. Nous souhaitons par exemple savoir si, lors de la taxation, l'examen des pièces justificatives permettrait ou non la transmission d'une pièce par votre service à la commune ou si, pour des raisons techniques, administratives ou autres, une telle transmission s'avère impossible ».

Dans sa réponse du 13 décembre 2023 (p. 73 du dossier du SAIC), le Service cantonal des contributions a expliqué notamment ceci :

« La déclaration d'impôt doit servir exclusivement à annoncer les éléments de revenu et de fortune du contribuable et à établir les circonstances de fait déterminantes pour arrêter le revenu et la fortune imposables. Elle ne peut pas être destinée à collecter les informations sans intérêt pour l'administration fiscale cantonale. Les processus et la charge toujours croissante de travail au sein du Service cantonal des contributions s'opposent à ce que l'on attende de lui qu'il identifie - parmi la masse extraordinaire d'informations que le SCC reçoit - des éléments qui n'ont aucune pertinence pour lui et qu'il en garantisse en plus la communication à une autre autorité ».

Le 15 janvier 2024, le cabinet Tschopp Chabbey a d'abord relevé que les déclarations d'impôts (ainsi que les annexes) étaient jusqu'en 2019 (y compris) transmises aux administrations communales et que ce n'était qu'à partir de 2020 que l'envoi, respectivement la réception des déclarations d'impôts, ont été centralisées auprès du Service cantonal des contributions. Il a aussi estimé que la procédure à adopter pour obtenir l'exonération de l'impôt sur le culte restait, dans le cas particulier, « quelque peu obscure », raison pour laquelle sa cliente pouvait de bonne foi s'attendre à ce que ses demandes soient prises en compte.

Le 23 mars 2024, la commune de Y _____ a fait parvenir au cabinet Tschopp Chabbey le bordereau d'impôt (taxation de base ordinaire) pour l'année fiscale 2022 (cf. p. 80 du dossier du SAIC). Comme ce bordereau ne tenait pas compte d'une demande d'exonération de l'impôt ecclésiastique « pour 2022 ainsi que pour les années suivantes » adressée pourtant le 30 mai 2023 au conseil municipal de Y _____, le cabinet Tschopp Chabbey a déposé, le 9 avril 2024, une réclamation. Par courrier séparé expédié le même jour au SAIC, il a émis un doute sur le fait de savoir si, dans l'hypothèse où les demandes d'exonérations des années 2018 à 2020 avaient été adressées au conseil municipal de Y _____, elles auraient été prises en compte.

D. Par décision du 8 mai 2024, expédiée le 13, le Conseil d'Etat a rejeté le recours administratif sous suite de frais et dépens. En premier lieu, il a considéré qu'aucun déni de justice n'avait été commis par la commune, laquelle avait rendu le 25 avril 2023 une décision qui, certes irrégulière faute de mentionner une voie de recours, n'avait toutefois entraîné aucun préjudice pour la recourante qui avait pu l'attaquer en temps utile. Il a ensuite déterminé, comme loi applicable au litige qui lui était soumis, la LPJA, et non la LF. Après avoir énoncé la disposition locale topique (art. 33 al. 2 LPJA) et la jurisprudence relative à la reconsidération d'une décision administrative, le Conseil d'Etat a estimé que les faits invoqués par la recourante dans sa demande de révision du 16 août 2022 - à savoir l'annonce, lors de l'établissement des déclarations fiscales 2018, 2019 et 2020, de son souhait de ne pas être soumise à l'impôt sur le culte, l'absence d'un refus communal et l'impossibilité, à la lecture des bordereaux d'impôts, de savoir si l'impôt ecclésiastique avait

été facturé - n'étaient pas « nouveaux », précisant que la recourante aurait dû « contester promptement chaque bordereau qui lui a été notifié ».

E. Le 11 juin 2024, le cabinet Tschopp Chabbey a déposé auprès de la Cour de céans un recours contre ce prononcé, formulant ses conclusions de la manière suivante :

« Plaise au Juge du Tribunal cantonal de dire et statuer:

A) *Quant à la forme*

1. Prononcer le présent recours recevable.

B) *Quant au fond*

A titre principal :

2. Renvoyer la présente procédure à l'autorité précédente pour révision et pour conclusion dans le sens des considérants suivants.

A titre subsidiaire :

3. Modifier le bordereau d'impôts communal relatif à la période 2018 en ce sens que la recourante est exonérée de l'impôt sur le culte.

4. Modifier le bordereau d'impôts communal relatif à la période 2019 en ce sens que la recourante est exonérée de l'impôt sur le culte.

5. Modifier le bordereau d'impôts communal relatif à la période 2020 en ce sens que la recourante est exonérée de l'impôt sur le culte.

En tout état de cause :

6. Condamner l'autorité communale aux frais et dépens ».

Dans son recours, le cabinet Tschopp Chabbey a, après avoir cité les articles 33 al. 2 LPJA et 13 al. 2 LREE, soutenu que les conditions d'une reconsidération étaient remplies. Selon lui, X _____ n'avait eu connaissance de son imposition à l'impôt ecclésiastique que de manière fortuite (lors d'un entretien téléphonique du 17 mai 2022 avec le Service des contributions de la commune de Y _____), de sorte qu'elle ne pouvait pas s'en plaindre lors de la notification des bordereaux 2018 à 2020. De plus, elle était de bonne foi et la pratique communale consistant à exiger d'un contribuable souhaitant ne pas contribuer à l'impôt litigieux qu'il le conteste chaque année lors de l'envoi des bordereaux cantonaux était contraire à l'article 13 al. 2 LREE et à son Message selon lesquels une simple demande écrite suffisait pour demander à la correction des charges relatives au culte. S'ajoute à cela que, en vertu de l'article 7 al. 3 LPJA, le service communal des contributions était tenu, s'il se considérait comme incompétent pour traiter les demandes d'exonération de l'impôt sur le culte, de les transmettre d'office à la bonne autorité. En l'absence de réaction de la part du destinataire de ses demandes d'exonération de l'impôt ecclésiastique, X _____

pouvait partir du principe qu'elles seraient prises en compte. Le cabinet Tschopp Chabbey a enfin fait remarquer que sa demande d'exonération pour les frais de culte en vue de la taxation 2022, pourtant adressée au conseil municipal de Y _____, n'avait non plus pas été prise en compte, ce qui l'avait contrainte à élever une réclamation. Il fallait y voir une volonté de la commune de rendre plus difficile l'exercice des droits constitutionnels de X _____.

Le 17 juillet 2024, le Conseil d'Etat a déposé son dossier complet (comprenant celui de la commune de Y _____) et a proposé le rejet du recours sous suite de frais.

Le 28 août 2024, la commune de Y _____ a proposé le rejet du recours de droit administratif. En premier lieu, elle a soutenu n'avoir commis aucun déni de justice puisque sa décision du 25 avril 2023 était motivée et indiquait les voies de droit. Ensuite, elle a estimé qu'il n'y avait pas lieu de réviser les bordereaux 2018, 2019 et 2020 au motif que la procédure pour obtenir une exonération des frais de culte n'avait pas été suivie car la contribuable aurait dû, dans les 30 jours suivant la notification des bordereaux, lui adresser une demande d'exonération. La commune a enfin exposé qu'il appartenait au contribuable de contrôler ses bordereaux d'impôts dans le délai requis et, en cas de doute, de procéder aux vérifications nécessaires.

Dans sa détermination du 27 août 2024, le cabinet Tschopp Chabbey a fait valoir, à titre de « novae proprement dits (cf. art. 229 al. 1 let. a CPC, par renvoi des art. 28 al. 1 let. a LPJA, 56 al. 1 et 80 al. 1 let. de LPJA »), qu'elle avait transmis au Service cantonal des contributions et au conseil municipal de Y _____, au nom de sa mandante, une demande d'exonération de l'impôt sur le culte pour l'année fiscale 2023 mais que la commune avait néanmoins, le 20 août 2024 (cf. p. 120 du dossier du TC), répondu qu'il convenait de lui transmettre une demande écrite dans les 30 jours suivant la notification du bordereau communal afin de recevoir une correction de ce bordereau. Il fallait en déduire une volonté de la commune de s'obstiner à rendre plus difficile la demande d'exonération de X _____.

Le 29 août 2024, la Cour de céans a fixé au cabinet Tschopp Chabbey un délai pour présenter d'éventuelles remarques complémentaires. Le 25 novembre 2024, ce dernier a communiqué la copie d'une réclamation (art. 139 LF) adressée le même jour auprès du responsable des finances de la commune de Y _____ contre le bordereau d'impôt (taxation de base ordinaire) pour l'année fiscale 2023 (cf. p. 125 verso du dossier du TC), lequel ne tient pas compte de la demande d'exonération pour l'impôt ecclésiastique.

Dans sa détermination spontanée du 29 novembre 2024, le responsable des finances de la commune de Y _____ a écrit ceci :

« Nous tenons à vous faire part que nous avons reçu une lettre de réclamation datée du 25 novembre reçue le 29 novembre 2024 demandant la révision du bordereau 2023, selon la procédure indiquée dans notre lettre du 20 août 2024. La correction a été effectuée et le bordereau correctif envoyé à la recourante, Madame X _____, le 29 novembre 2024.

Le calcul du montant de l'exonération devant être effectué chaque année en fonction de la part d'impôt du contribuable, nous n'estimons pas que notre procédure de demande d'exonérations après la réception d'un bordereau rend compliqué l'accès à l'exonération. De plus nous considérons que la demande concernant l'année fiscale 2023 ne relève pas du recours en cours auprès de vos services portant sur les années fiscales 2018 à 2020 ».

Considérant en droit

1.1 Déposé en temps utile et dans les formes requises par la personne directement atteinte par la décision attaquée, le recours de droit administratif du 11 juin 2024 est recevable (art. 72, 80 al. 1 let. a-c, 44 al. 1, 46 et 48 LPJA).

1.2 Dans la mesure où les moyens de preuve contenus dans la détermination de la recourante du 27 août 2024 semblent (cf. *infra*, consid. 2.2) propres à favoriser l'établissement des faits (cf. article 17 al. 2 LPJA), ils seront pris en considération.

2. Dans une argumentation unique, la recourante invoque une violation des articles 7 al. 3 et 33 LPJA ainsi que 13 al. 2 LREE.

2.1.1 L'article 7 al. 3 LPJA prévoit que l'autorité examine d'office sa compétence. Si elle tient sa compétence pour douteuse, elle ouvre sans délai un échange de vues avec l'autorité qu'elle considère comme compétente. Si elle se tient pour incompétente, elle transmet sans délai l'affaire à l'autorité compétente et en avise les intéressés.

2.1.2 L'art. 33 al. 2 LPJA prévoit qu'une autorité n'est tenue de reconsidérer sa décision que si les circonstances ont été modifiées dans une notable mesure depuis la première décision (let. a) ou si le requérant invoque des faits ou des moyens de preuve importants dont il ne s'est pas prévalu dans la procédure antérieure, soit qu'il n'était pas en mesure de le faire, soit qu'il n'existait aucun motif pour le faire (let. b). La situation visée par la lettre b est celle où une décision apparaît viciée dès son prononcé en raison de faits qui se sont produits avant qu'elle ait été rendue (*pseudo-novas*). En revanche,

le cas envisagé par la lettre a est celui où il y a lieu d'examiner si la décision, initialement correcte, doit être adaptée à des circonstances nouvelles, dans le sens où elles sont postérieures à son prononcé (vrais *novas*) (ACDP A1 23 89 du 18 décembre 2023 consid. 3.1).

2.1.3 Selon l'article 13 LREE, le conseil municipal fixe dans le budget annuel la participation de la commune à la paroisse (al. 1). A l'égard des contribuables non membres d'une Eglise reconnue bénéficiant d'une contribution communale destinée à couvrir les frais de culte (art. 49 al. 2 de la Constitution fédérale), le conseil municipal, sur demande écrite, réduit l'impôt communal d'un montant correspondant (réduction ordinaire) (al. 2). Lors de l'imposition de couples, dont seul un membre appartient à une Eglise reconnue qui bénéficie de la contribution communale, l'impôt est diminué de la moitié de la réduction ordinaire (al. 3). En cas de contestation, le conseil municipal statue. Sa décision est susceptible de recours auprès du Conseil d'Etat dans les formes et délais prévus par la loi sur la procédure et la juridiction administrative (al. 4).

Le Message (cf. *supra*, consid. C) précise (chiffre 2.3.1 p. 91) : « Le projet prévoit que le conseil communal fixe dans le budget la participation de la commune à la paroisse (al. 1). Cette rubrique budgétaire ne renferme évidemment pas les dépenses d'intérêt général qui profitent à l'ensemble des contribuables. Elle permet, par contre, de calculer précisément les réductions ordinaires (al. 2) consenties aux contribuables qui ne sont pas membres d'une confession qui bénéficie des prestations communales. Ceux-ci doivent toutefois présenter à l'autorité communale une requête écrite. En effet, la qualité de membre d'une confession dépend, la plupart du temps, d'une présomption de la municipalité quant à l'appartenance d'une personne à une confession, tels par exemple les indications ressortant de formulaires officiels (contrôle de l'habitant), la filiation, le registre des baptêmes, etc. Afin de respecter l'article 49 de la Constitution fédérale, tout individu doit pouvoir, en tout temps, réfuter cette présomption, soit parce qu'il a changé de religion, soit parce qu'il a abandonné toute croyance religieuse. Le projet de loi n'exige toutefois pas une requête écrite motivée. Il ne fait donc pas dépendre la réduction ordinaire d'un changement de religion ou de l'abandon de toute croyance. Une simple déclaration écrite non équivoque suffit ».

La Circulaire concernant l'application du droit cantonal régissant les rapports entre les paroisses et les communes municipales (cf. *supra*, consid. B), librement consultable sur le site internet du Diocèse de Sion (<https://www.cath-vs.ch>) précise (p. 5) ceci : « Les

communes municipales peuvent financer les contributions dues aux paroisses soit : en fixant dans le budget annuel la participation communale ou en adoptant un règlement l'autorisant à prélever un impôt de culte pour financer tout ou partie de la part communale versée aux paroisses. Dans les deux cas, les communes devront mettre en place une procédure soit de réduction de l'impôt général soit l'exonération de l'impôt de culte pour les contribuables non membres d'une Eglise reconnue (art. 13 et 14 LREE). La réduction de l'impôt ordinaire n'intervient que sur demande écrite du contribuable. Quant à l'impôt de culte, il appartient au règlement communal de fixer la procédure d'exonération ».

Dans un arrêt rendu le 19 juillet 2012 (A1 11 183 partiellement publié *in* RVJ 2013 p. 67 ss), le Tribunal cantonal a posé (cf. consid. 7.2 non publié dans cette RVJ) que le requérant devait, à l'occasion de chaque période fiscale, déposer une demande écrite de remboursement de l'impôt ecclésiastique.

2.2 En l'occurrence, le Conseil d'Etat a estimé (cf. consid. 4.2) que les faits énoncés par la recourante dans sa demande de révision du 16 août 2022 (à savoir l'annonce, lors de l'établissement des déclarations fiscales 2018, 2019 et 2020, de son souhait de ne pas être soumise à l'impôt sur le culte, l'absence d'un refus communiqué par la commune et l'impossibilité pour la recourante, à la lecture des bordereaux d'impôts, de savoir si l'impôt ecclésiastique avait été facturé) n'étaient pas « nouveaux » au sens de l'article 33 al. 2 let. a LPJA. Il a justifié cette appréciation en exposant que « A plusieurs reprises, la commune a expliqué la procédure à suivre » et que « En définitive, les différentes demandes déposées sous des noms variés interviennent toutes tardivement. L'admettre contreviendrait au principe selon lequel une demande de reconsidération ne doit pas servir à remettre continuellement en cause une décision entrée en force. En conséquence et par égard aux règles de la bonne foi, la recourante ne saurait être protégée dans ce comportement. Cette dernière aurait dû contester promptement chaque bordereau qui lui a été notifié ».

Force est cependant d'admettre, avec la recourante, que cette approche est discutable et relève du formalisme excessif.

En effet, il faut d'abord relever que les rôles respectifs des autorités communales et cantonale en relation avec la réduction de l'impôt communal pour les frais de culte sont fort peu clairs, preuve en est le fait - extrêmement rare - que dans le cadre du recours administratif, le SAIC s'est vu contraint, le 2 octobre 2023 août 2023, de solliciter auprès

du Service cantonal des contributions un « préavis sur le recours » pour se faire expliquer la pratique fiscale sur ce point précis.

Ensuite, le Message prévoit, pour obtenir la réduction ordinaire consentie à un contribuable n'appartenant pas à une confession, une simple déclaration écrite et non équivoque (cf. *supra*, consid. 2.1.3). Or, la recourante a rempli cette obligation découlant de la LREE en joignant, par l'entremise de sa fiduciaire (cabinet Tschopp Chabbey), une déclaration manuscrite et signée lors de l'établissement de chacune des déclarations fiscales 2018, 2019 et 2020. Le Message précité relève, il est vrai, que ladite déclaration écrite devait en réalité être adressée à « l'autorité communale » (chiffre 2.3.1, 1^{er} §) ou à « la municipalité » (chiffre 2.3.1, 2^{ème}§) et, certes, le rôle de la commune se limite (cf. sa détermination du 28 août 2024, p. 2/10 et le préavis du SAIC du 13 décembre 2023), lors de réception des déclarations d'impôts, à les communiquer au Service cantonal des contributions sans procéder à un contrôle matériel du contenu de ces déclarations. L'on pouvait néanmoins attendre du « Service des contributions de la commune de Y _____ » (dont la responsable est C _____), au moment de préparer l'envoi des déclarations 2018 à 2020 au Service cantonal des contributions, qu'il prenne brièvement connaissance des annexes jointes, parmi lesquelles les déclarations manuscrites précitées, et que, dans l'hypothèse où ces déclarations n'étaient pas destinées au Service cantonal des contributions, il les transmette d'office (cf. article 7 al. 3 LPJA), s'il se considérait comme incompétent pour traiter les demandes d'exonération de l'impôt sur le culte, à la bonne autorité, à savoir ici le conseil municipal qui aurait dû les traiter. L'autorité communale a d'ailleurs admis (cf. p. 2 de la détermination communale du 28 août 2024, allégué 3) qu'elle opérait « un pré classement » avant la communication des déclarations au Service cantonal des contributions. Il faut également préciser que la contribuable n'a aucunement contribué à l'omission du conseil municipal de se saisir de ses requêtes d'exonération.

En outre, on voit mal comment la commune peut reprocher à la recourante son inactivité à la réception de chaque bordereau d'impôt puisque l'assujettissement à l'impôt sur le culte, respectivement la réduction ordinaire accordée au contribuable, n'apparaissait pas de manière claire ni sur les bordereaux 2018 à 2020, ni sur les procès-verbaux de taxation 2018 à 2020 (cf. p. 21, 23 et 25 du dossier du SAIC et 20 à 28 du dossier du tribunal cantonal), ce que la commune elle-même admet (cf. sa détermination à l'allégué 5). De bonne foi, la recourante et sa fiduciaire pouvaient partir du principe que la note manuscrite jointe aux déclarations 2018 à 2020 - adressée à l'autorité qu'ils considéraient comme compétente - avait été prise en compte et exiger d'eux qu'à la

réception de chaque bordereau ils contactent l'autorité communale pour s'assurer que tel avait bien été le cas reviendrait à douter du bon fonctionnement de l'administration communale chargée, on l'a vu plus haut, de « faire un pré classement » des éléments annexés à chaque déclaration. Or, ce n'est que lors d'un entretien téléphonique du 17 mai 2022 avec le Service des contributions de la commune de Y _____) qu'un représentant de la fiduciaire a, de manière fortuite, appris qu'aucune exonération n'avait été consentie à sa cliente. La recourante ignorant jusqu'à cette date ce vice dont elle s'est prévalu par la suite, il ne pouvait pas être exigé d'elle qu'elle écrive au conseil communal, à la réception des bordereaux de taxation 2018 à 2020, pour solliciter une réduction de l'impôt. S'ajoute à cela que, contrairement à ce que prétend la commune, la recourante ne devait pas former à chaque fois une réclamation puisque la LPJA, et non la LF, s'appliquait s'agissant du calcul de la réduction ordinaire consentie à une contribuable non membre d'une confession religieuse. En d'autres termes, contrairement à ce qu'a soutenu Conseil d'Etat (consid. 4.2), nous sommes bien en présence de « faits nouveaux » (au sens de l'art. 33 al. 2 let. a LPJA).

Enfin, il est effectivement piquant de constater que la commune, qui a reproché à la recourante, pour les années 2018 à 2020, de ne pas s'être conformée à « la pratique » habituellement suivie par les autorités communales et cantonale, a néanmoins de nouveau ignoré, pour les taxations 2022 et 2023, la demande d'exonération de la recourante. Or, dans ces deux cas, la fiduciaire avait bien adressé une demande écrite à la commune, conformément aux instructions données par cette dernière dans son courrier du 22 août 2022. La commune ne semble donc elle-même pas respecter sa propre pratique ce qui démontre, une fois encore, que cette pratique n'est pas si claire et qu'elle rend compliquée l'obtention d'une exonération de l'impôt sur le culte.

Partant, bien fondé, le grief est admis.

3. Sur le vu des considérations qui précèdent, le recours du 11 juin 2024 est admis (art. 80 al. 1 let. e et 60 al. 1 LPJA) et la décision du Conseil d'Etat du 8 mai 2024 est annulée.

4.

4.1 Vu le sort du recours, les frais sont remis (art. 89 al. 2 et 4 LPJA).

4.2 Dès lors qu'elle a pris une conclusion dans ce sens et qu'elle obtient gain de cause, la recourante, représentée par le cabinet Tschopp Chabbey Fiscalité et Conseils SA, a droit, pour les deux instances (Conseil d'Etat et Tribunal cantonal), à une indemnité

allouée à titre de dépens (article 91 al. 1 LPJA). Eu égard au travail réalisé par le cabinet précité, qui a consisté principalement en la rédaction du recours administratif du 2 mai 2023 et du recours de droit administratif du 11 juin 2024 ainsi que des brèves déterminations des 15 janvier 2024, 27 août 2024 et 29 novembre 2024, ses honoraires sont fixés, en l'absence de décompte donnant une indication notamment sur le tarif horaire appliqué, à (TVA comprise) 1000 francs. A ce montant s'ajoutent les débours, par 100 fr. (les frais de copies sont calculés à 0,50 cts l'unité et les frais de port au tarif postal usuel).

Par ces motifs, le Tribunal cantonal prononce :

1. Le recours est admis.
2. Les frais sont remis.
3. La commune de Y _____ versera à X _____ une indemnité de 1100 fr. allouée à titre de dépens.

Sion, le 1^{er} avril 2025