

## REQUÊTE N° 20471/92

KUSTANNUS OY VAPAA AJATTELIJA AB,  
VAPAA-AJATTELIJAIN LIITTO-FRITANKARNAS FORBUND r y  
et Kimmo SUNDSTROM c/FINLANDE

DÉCISION du 15 avril 1996 sur la recevabilité de la requête

---

**Article 6, paragraphe 1, de la Convention** *Inapplicable aux procédures relatives au calcul de l'impôt*

**Article 9, paragraphe 1, de la Convention** *Un organe ecclésiast ou une association à but philosophique ou religieux a la capacité de posséder et d'exercer le droit à la liberté de religion. Toutefois, une personne morale à but lucratif ne peut ni bénéficier ni se prévaloir des droits garantis par l'article 9*

*En l'espèce, une société à responsabilité limitée tenue de payer des impôts affectés à des activités ecclésiast ne peut se prévaloir des droits garantis par l'article 9, quel que soit son objet social*

**Article 25 de la Convention** *Par «victime», l'article 25 désigne la personne directement concernée par l'acte ou l'omission en cause*

**Articles 25 et 9 de la Convention** *Assujettissement d'une société à responsabilité limitée à l'impôt culturel ni l'association qui détient la majorité des parts de la société ni le directeur de ladite société, également membre de l'association, ne peuvent se prétendre victimes d'une violation de l'article 9 de la Convention*

**Article 26 de la Convention**

a) *Un requérant doit avoir fait usage des recours internes efficaces et suffisants. Pour être efficace, un recours doit être capable de porter directement remède à la situation litigieuse*

- b) *C'est à l'Etat qui excipe du non-épuisement des voies de recours internes qu'il appartient d'établir l'existence d'un recours accessible et suffisant*
- c) *Ne peut être considéré comme un recours efficace un recours extraordinaire dont l'exercice dépend du pouvoir discrétionnaire d'une autorité*
- d) *En Finlande, la demande d'une société à responsabilité limitée visant à obtenir un dégrèvement d'impôts affectés à des activités ecclésiastiques est un recours extraordinaire qui n'est pas efficace au regard de l'exigence d'épuisement des voies de recours internes*

**Article 1, paragraphe 1, du Protocole additionnel** *Une règle selon laquelle un impôt indûment levé n'est pas remboursé lorsque la somme en jeu est inférieure à un certain montant est d'utilité publique et, en l'espèce, n'a pas imposé une charge exorbitante à la requérante*

**Compétence ratione temporis** *Lorsque la Commission est devenue compétente (ratione temporis) au cours de la procédure, elle peut en examiner la partie postérieure, mais non la partie antérieure*

*Lorsqu'un jugement a été rendu après l'entrée en vigueur de la Convention à l'égard de l'Etat intéressé, la Commission est compétente pour s'assurer que la procédure à l'issue de laquelle le jugement a été rendu était conforme à la Convention*

*Calcul de l'impôt effectué après l'entrée en vigueur de la Convention, mais portant sur une période antérieure à cette date le grief n'ayant pas trait à la procédure fiscale mais à son résultat, la Commission n'est pas compétente ratione temporis pour l'examiner*

---

## EN FAIT

La première requérante (en français «Maison d'édition des livres penseurs SARL») est une société à responsabilité limitée enregistrée à Helsinki. La deuxième requérante («Association des livres penseurs») est une association constituée conformément à la loi qui cofine les sections finlandaises de livres penseurs. Le troisième requérant, citoyen finlandais né en 1957, est domicilié à Helsinki. Il est directeur de la société requérante et membre de l'une des sections de l'association requérante. Ils sont tous représentés par M. Martin Scheinin, professeur de droit à l'université d'Helsinki.

### A *Circonstances particulières de l'affaire*

Les faits de la cause, tels qu'ils ont été exposés par les parties, peuvent se résumer comme suit :

L'association requérante et ses sections locales détiennent la majorité des parts sociales de la société requérante. Selon les requérants, la société fut créée en 1982, principalement en vue de publier et de vendre des ouvrages exposant les objectifs des libres penseurs. Les activités commerciales de l'association furent transférées à la société dans un souci de commodité, mais cette mesure n'eut aucune conséquence sur la fiscalité des deux structures.

Selon les statuts de la société, ses activités consistent à

« ( . ) diffuser des ouvrages, revues, supports audiovisuels, enregistrements et cassettes audio, et importer, exporter et vendre les produits susmentionnés (...)»  
(article 2 ; traduction du finnois)

Les statuts de la société comprennent une clause accordant à l'association requérante et à ses associations membres le droit de racheter à leur valeur nominale toute part sociale vendue à des tiers.

Conformément aux statuts de l'association requérante, celle-ci

«( ) relie entre elles - et coiffe - les associations, constituées conformément à la loi, de libres penseurs, athées et humanistes [et] défend [leurs] intérêts, droits et culture

L'association a pour but de promouvoir une vision scientifique du monde et de favoriser l'activité de ses associations membres qui œuvrent ( ) pour la séparation de l'Eglise et de l'Etat et l'abolition du statut d'organismes de droit public des deux Eglises officielles.

Pour atteindre cet objectif, l'association ( . ) met en œuvre des activités de publication dans ce domaine.

( ) » (article 2 ; traduction du finnois)

Il existe deux Eglises officielles en Finlande : l'Eglise évangélique luthérienne et l'Eglise orthodoxe de Finlande. Environ 86% de la population appartient à l'Eglise évangélique luthérienne et 1% à l'Eglise orthodoxe de Finlande. Lorsqu'une personne physique n'est membre d'aucune des deux Eglises officielles, elle est inscrite sur le registre d'état civil, puisque les Eglises officielles gèrent leurs propres registres de population. Aucun des requérants n'est membre d'une de ces Eglises.

Le 19 octobre 1989, un montant de 14,80 marks finlandais (FIM - équivalant approximativement à la même somme en francs français) fut réclamé à la société requérante au titre de l'impôt culturel (kirkollisvero, kyrkoskatt) pour l'année 1988. Celle-ci acquitta l'impôt, mais adressa une demande de dégrèvement à la direction des impôts (verolautakunta, skattennämnden) d'Helsinki.

Le 10 mai 1990, la Convention et, notamment, le Protocole additionnel à la Convention entrèrent en vigueur à l'égard de la Finlande. Le 23 mai 1990, la Convention fut incorporée dans le droit finnois (loi n° 439/90).

Le 10 mars 1991, la société requérante fut sommée de verser 7,60 FIM au titre de l'impôt culturel pour l'année 1989. Tous les requérants saisirent le tribunal administratif départemental (laaninorkeus, lainsratten) d'Helsinki.

Le 26 mars 1991, la direction des impôts accorda à la société requérante un dégrèvement sur l'impôt culturel levé au titre de l'année 1988. Toutefois, compte tenu du montant insignifiant collecté et conformément au décret de 1978 sur le recouvrement des impôts (veronkantoasetus, skatteuppbordsforordning 903/78), l'impôt ne fut pas remboursé. Le représentant de la ville d'Helsinki fit appel de cette décision.

Le 20 octobre 1992, le tribunal administratif départemental estima que la société requérante était redevable de l'impôt culturel pour l'année 1988. Tous les requérants se pourvurent devant la Cour administrative suprême (korkein hallinto-oikeus, hogsta forvaltningsdomstolen).

Le 4 janvier 1992, un montant de 5,04 FIM fut réclame à la société requérante au titre de l'impôt culturel pour 1990. Tous les requérants saisirent le tribunal administratif départemental qui, le 29 avril 1993, estima que l'association requérante et M. Sundstrom n'avaient pas qualité pour agir. Il conclut en outre que la société était redevable de l'impôt culturel pour les années 1989 à 1990. Tous les requérants se pourvurent devant la Cour administrative suprême.

Conformément à la loi de 1992 sur l'impôt sur les bénéfices (tuloverolaki, inkomst skattelag 1535/92) entrée en vigueur le 1er janvier 1993, les personnes morales et les associations sont assujetties à un impôt de 25% sur leurs bénéfices (taux d'imposition qui fut relevé à 28% par la suite), dont 0,84% sont attribués aux paroisses évangéliques luthériennes et orthodoxes (0,76 et 0,08% respectivement). Une partie des recettes fiscales restantes est conservée par l'Etat et une autre est versée à la municipalité concernée (article 124 par 2 et 5).

Le 15 novembre 1994, un montant de 457 FIM fut réclame à la société requérante au titre de l'impôt sur les bénéfices pour l'année 1993. En vertu de la loi de 1992, le montant qui devait être attribué aux paroisses n'apparaissait plus sur l'avis d'imposition. Toutefois, en application de ladite loi, la somme à verser à l'Eglise s'élevait à 15,36 FIM. La société demanda un dégrèvement, faisant valoir que la part de l'impôt sur les bénéfices qui devait être reversée à l'Eglise n'aurait pas dû être mise en recouvrement.

Le 8 décembre 1994, la société requérante se vit réclamer une somme de 556 FIM au titre de l'impôt sur les bénéfices pour 1993. Sur cette somme, la part à verser aux paroisses en vertu de la loi de 1992 s'élevait à 18,71 FIM.

Dans deux arrêts rendus le 30 décembre 1994, la Cour administrative suprême estima que l'association requérante et M. Sundstrom n'avaient pas qualité pour contester l'assujettissement de la société requérante à l'impôt culturel pour les années 1988 à 1990. Elle précisa qu'aucun des deux n'était directement frappé par l'impôt en question et n'avait démontré devoir en assumer le paiement.

Par ailleurs, la Cour administrative suprême rejeta les recours de la société requérante. Elle fit observer que la société n'était pas une communauté religieuse, et que celle-ci ne prétendait pas être une organisation d'intérêt public. Sur ses déclarations d'impôts, la société avait fait état de ses activités commerciales qui consistaient à publier des ouvrages. La cour rappela que la Constitution de 1919 (Suomen Hallitusmuoto, Regeringsform for Finland 94/19) ne protégeait que la liberté de religion des personnes physiques. L'assujettissement des personnes morales à l'impôt culturel ne pouvait être considéré comme une atteinte à cette liberté. Par ailleurs, l'obligation de la société requérante d'acquitter cet impôt ne restreignait ni directement ni indirectement le droit à la liberté de pensée, de conscience et de religion garanti par l'article 18 par 1 du Pacte international relatif aux droits civils et politiques. Quoiqu'il en soit, s'agissant de l'impôt culturel levé pour les années 1988 et 1989, la Cour administrative suprême fit observer que la législation interne incorporant la Convention européenne des Droits de l'Homme («la Convention») à l'ordre juridique finlandais n'était entrée en vigueur que le 23 mai 1990. Enfin, quant à l'impôt culturel collecté au titre de l'année 1990, la cour estima qu'il n'y avait pas eu restriction de la liberté de pensée, de conscience et de religion garantie par l'article 9 par 1 de la Convention.

Le 4 janvier 1995, l'association requérante adressa une demande de dégrèvement à la direction des impôts, prétendant qu'elle n'aurait pas dû être imposée pour l'année 1993. A titre subsidiaire, elle fit valoir que la partie de l'impôt sur les bénéfices destinée à l'Eglise n'aurait pas dû être mise en recouvrement. Elle déclara notamment :

[Traduction du finnois]

« (...) L'association (...) est (...) une organisation d'intérêt public (...). Les recettes provenant des ventes [en question ; environ 2 200 FIM de la vente d'urnes] servent directement à promouvoir l'idéal philosophique de l'association. A cet égard, il convient de noter que, pour des raisons fiscales, les autres activités, bien plus importantes, liées à la vente de publications ont été transférées à une société à responsabilité limitée distincte [à savoir la société requérante] (...) »

Le 24 janvier 1995, la direction des impôts rejeta la demande de dégrèvement de la société requérante portant sur la part de l'impôt levé au titre de l'année 1993 qui était destinée à l'Eglise. Sur la question de principe, elle invoqua les arrêts de la Cour administrative suprême du 30 décembre 1994.

Dans sa décision du 16 février 1995, la direction des impôts estima que la vente d'urnes par l'association devait être considérée comme une activité commerciale imposable, puisqu'il n'avait pas été établi de quelle façon l'activité était exercée ni dans

quelle mesure elle favorisait les objectifs de l'association. Considérant qu'il s'agissait d'une activité mineure, la direction des impôts accorda à l'association un dégrèvement pour l'année 1993. La somme totale de l'impôt indûment levé fut ultérieurement remboursée à l'association requérante.

Le 13 septembre 1995, la société requérante fut sommée d'acquitter 209 FIM au titre de l'impôt sur les bénéfices pour l'année 1994. Sur cette somme, 17,56 FIM étaient destinés aux paroisses, conformément à la loi de 1992.

A sa demande, l'association requérante se voit octroyer depuis 1973 une subvention annuelle de l'Etat. A titre d'exemple, pour les années 1988 à 1990, et 1993 et 1994, elle a obtenu au total 650 000 FIM.

#### B. *Droit et pratique internes pertinents*

Conformément à la Constitution de 1919, les droits et devoirs des citoyens finlandais sont les mêmes, quelle que soit leur confession le cas échéant (article 9, tel qu'en vigueur au moment des faits). En vertu de la loi de 1922 sur la liberté de religion (uskonnonvapauslaki, religionsfrihetslag 267/22), une personne n'appartenant à aucune des deux Eglises officielles n'est pas tenue d'acquitter l'impôt cultuel (article 12).

Selon la loi de 1966 sur les immeubles et fonds publics des paroisses évangéliques luthériennes (laki evankelisluterilaisten seurakuntien virkataloista ja rahastoista, lag om de evangelisklutherska församlingarnas boställen och fonder 106/66) et ses textes interprétatifs, toute personne morale et toute association (yhteisöt, samfund) assujettie à l'impôt municipal est redevable de l'impôt cultuel, même si aucun de leurs membres n'appartient à l'Eglise évangélique luthérienne. Seules les «personnes» non membres d'une paroisse évangélique luthérienne ainsi que les autres communautés religieuses et leurs paroisses sont légalement dispensées d'acquitter l'impôt à cette Eglise (article 13 et arrêt n° 1970 II 501 de la Cour administrative suprême). L'entrée en vigueur de la loi de 1992 sur l'impôt sur les bénéfices a entraîné l'abrogation tacite de la loi de 1966.

Conformément à la loi fiscale de 1958 (verotuslaki, beskattningslag), telle qu'en vigueur à l'époque des faits, une personne autre qu'un particulier pouvait bénéficier d'une exonération fiscale sous réserve, notamment, que le recouvrement de l'impôt fût, pour une raison particulière, manifestement abusif (article 125, dans sa teneur modifiée par la loi n° 608/82). Dans un arrêt de 1981, la Cour administrative suprême a déclaré qu'une personne autre qu'un particulier pouvait également être exonérée de l'impôt cultuel (n° 1981 II 123). La direction des impôts compétente pouvait également, pour certains motifs, accorder un dégrèvement (article 87 de la loi fiscale, telle qu'en vigueur à l'époque des faits).

Aux termes de la loi de 1964 sur l'Eglise (kirkkolaki, kyrkolag 635/64), un organe ecclésial pouvait ordonner qu'une personne autre qu'un particulier fût exonérée de l'impôt cultuel, sous réserve que cette mesure fût fondée sur les mêmes motifs que

l'exonération de l'impôt levé par les collectivités locales ou l'Etat (article 368, alinéa 2, dans sa teneur modifiée par la loi n° 1008/82) Conformément à la loi de 1993 sur l'Eglise, le Conseil de l'Eglise (kirkkoneuvosto, kyrkorådet) peut dispenser une personne d'acquitter l'impôt culturel pour les mêmes motifs que ceux pour lesquels un contribuable a été ou pourrait être exonéré de l'impôt levé par les collectivités locales ou l'Etat (article 3) Les paroisses doivent affecter leurs biens et revenus exclusivement à l'accomplissement des tâches ecclésiastiques (chapitre 15, article 1)

Conformément au décret de 1978 sur le recouvrement des impôts, un impôt indûment levé ne pouvait être remboursé lorsque le montant collecté était inférieur à 20 FIM (articles 9 par 2 et 21, dans leur teneur modifiée par le décret n° 811/88) Ce montant a été par la suite porté à 30 FIM (décret n° 224/93)

La loi de 1989 sur les associations (yhdistyslaki, foreningslag 503/89) garantit à chacun la liberté d'association avec autrui à des fins idéalistes, sous réserve de ne pas enfreindre la loi et de ne pas porter atteinte à la morale (par 1) Toutefois, la loi ne s'applique pas à une organisation qui a pour but de générer des profits ou des bénéfices directs pour ses membres ou si l'objet ou la nature de ses activités sont principalement économiques (article 2)

## GRIEFS

1 Les requérants se plaignent que l'assujettissement de la société requérante à l'impôt culturel pour les exercices 1988 à 1990 a emporté violation de leur droit à la liberté de religion, aucun d'entre eux n'ayant été membre durant cette période d'une des églises officielles Dans leurs observations du 25 novembre 1994, ils se plaignent également de l'assujettissement de la société requérante à l'impôt culturel pour l'exercice 1993 Ils invoquent l'article 9 de la Convention

Dans leurs observations du 13 janvier 1995, l'association requérante et M Sundstrom contestaient en outre l'assujettissement de l'association à l'impôt culturel pour l'année 1993 Ce grief a été retiré le 15 mai 1995

Dans leurs observations du 22 décembre 1995, les requérants se plaignent également de l'assujettissement de la société requérante à l'impôt culturel pour 1994

2 Par ailleurs, les requérants se plaignent que les tribunaux n'ont pas décidé «dans un délai raisonnable» des contestations sur les «droits de caractère civil» de la société requérante à la suite de ses recours relatifs aux impôts levés pour les années 1988 à 1990 En particulier, la procédure portant sur les impôts collectés pour 1988 a été excessivement longue en raison de l'appel du représentant de la ville d'Helsinki contre la décision rendue le 26 mars 1991 par la direction des impôts d'Helsinki Ils invoquent l'article 6 par 1 de la Convention

3 Enfin, les requérants se plaignent qu'en raison des sommes minimales en jeu, la société requérante n'aurait pas pu obtenir le remboursement de l'impôt culturel levé pour

les années 1988 à 1990, même si leurs recours avaient abouti. Dans leurs observations du 25 novembre 1994, les requérants étendent ce grief à l'impôt culturel dont la société requérante était redevable pour 1993. Ils invoquent l'article 6 par 1 de la Convention.

Dans leurs observations du 13 janvier 1995, l'association requérante et M. Sundstrom se plaignaient en outre de l'impossibilité d'obtenir le remboursement de l'impôt culturel payé par l'association pour 1993. Ce grief a été retiré le 15 mai 1995.

Dans leurs observations du 22 décembre 1995, les requérants étendent ce grief à l'impôt culturel payé par la société requérante pour 1994.

## PROCÉDURE DEVANT LA COMMISSION

La requête a été introduite le 14 juin 1992 et enregistrée le 13 août 1992.

Le 30 novembre 1994, la Commission (Première Chambre) a décidé, en application de l'article 48 par 2 b) de son Règlement intérieur, de porter la requête à la connaissance du Gouvernement défendeur. Le 17 janvier 1995, la Commission a décidé de lui communiquer également les autres aspects de la requête soulevés par les requérants le 13 janvier 1995.

Le Gouvernement a présenté des observations par écrit le 17 mars 1995, après prorogation du délai imparti à cet effet. Les requérants y ont répondu le 15 mai 1995. Le Gouvernement a soumis des observations complémentaires le 25 juin 1995.

Le 16 janvier 1996, la Commission plénière a évoqué la requête, en application de l'article 20 par 4 de la Convention. Le 22 janvier 1996, elle a décidé de porter également à la connaissance du Gouvernement défendeur les autres aspects de la requête soulevés par les requérants le 22 décembre 1995, et d'inviter les parties à une audience sur la recevabilité et le bien-fondé de la requête.

Le Gouvernement a présenté d'autres observations le 15 février 1996. À l'audience, tenue le 15 avril 1996, les parties étaient représentées comme suit.

Pour le Gouvernement

M. Holger Rotkirch

Ambassadeur, directeur général des Affaires juridiques, ministère des Affaires étrangères, service juridique, agent

M. Arto Kosonen

Chef d'unité, ministère des Affaires étrangères, service juridique, coagent





du 30 décembre 1994, la Cour administrative suprême a estimé que la société avait un caractère commercial. Quoi qu'il en soit, comme l'a déclaré la Cour, la liberté de religion, telle que la protège l'article 9, relève d'abord du for intérieur (Cour eur. D.H., arrêt Kokkinakis c/Grèce du 25 mai 1993, série A n° 260-A, p. 17, par. 31). Pour le Gouvernement, l'article 9 ne saurait donc être invoqué par une société commerciale comme la société requérante en l'espèce.

Par ailleurs, le Gouvernement souligne que les statuts de la société ne limitent pas les activités commerciales de celle-ci à la publication, l'importation et l'exportation d'ouvrages tendant à propager les thèses des libres penseurs. De plus, si les activités commerciales de la société prétendument destinées à promouvoir ce mouvement étaient secondaires, comme l'affirment les requérants, elles auraient pu être légalement mises en œuvre par l'association requérante.

Le Gouvernement ajoute qu'aucun des associés de la société n'est tenu des dettes fiscales ou autres obligations de celle-ci. Enfin, ni l'association requérante ni M. Sundström n'ont pâti de l'assujettissement de la société requérante à l'impôt, puisqu'aucun des deux n'avait à en assumer le paiement.

A titre subsidiaire, le Gouvernement fait valoir que les conditions de recevabilité posées par l'article 26 de la Convention n'ont pas été remplies quant au grief relatif à l'impôt culturel collecté pour les exercices 1988 à 1990. Les requérants n'ont pas demandé à être exonérés de cet impôt, alors que selon la pratique interne, il semblerait que la nature des activités de la société aurait été prise en compte pour apprécier l'opportunité d'accorder une telle exonération. Les requérants ont donc omis d'épuiser une voie de recours interne qui ne saurait être considérée comme inefficace aux fins de l'article 26.

Quant à l'article 9 de la Convention, lu isolément, le Gouvernement soutient que le grief est incompatible *ratione materiae* avec les dispositions de la Convention, pour autant qu'il porte sur l'assujettissement de la société requérante à l'impôt pour les années 1993 et 1994. Depuis l'entrée en vigueur de la loi de 1992 sur l'impôt sur les bénéficiaires, l'impôt acquitté par les personnes morales et les associations n'est plus affecté à des fins spécifiques. Il n'y a donc aucun lien direct entre l'imposition de la société requérante et les contributions de l'Etat aux communautés et activités religieuses. Les requérants ne sauraient déduire de l'article 9 le droit de refuser de se conformer à des lois fiscales neutres et générales.

Enfin, le Gouvernement soutient que le grief dans son ensemble est manifestement mal fondé, puisqu'il n'y a pas eu manque de respect pour le droit d'un des requérants à la liberté de religion. Les objections de la société au paiement de l'impôt litigieux ne sauraient être considérées comme un aspect de l'exercice de sa liberté de religion. Le Gouvernement rappelle en outre que la Commission a considéré qu'un système d'Eglise d'Etat n'était pas critiquable en soi (Darby c/Suède, rapport Comm. 9 5.89, par. 45, Cour eur. D.H., série A n° 187, pp. 17-18). En Finlande, 75% des dépenses des paroisses sont couvertes par diverses recettes fiscales. Les paroisses assument de nombreuses tâches qui profitent à la société finlandaise dans son ensemble, y compris aux personnes qui n'appartiennent à aucune Eglise officielle. A titre d'exemple, elles sont chargées de l'inhumation de presque tous les défunts (98%). Elles

entretiennent la plupart des cimetières ainsi que des édifices qui présentent un intérêt historique, et tiennent des registres de population. Enfin, avec l'aide de bénévoles, les paroisses fournissent des services sociaux à toute personne dans le besoin, y compris à celles qui ne sont pas membres d'une Eglise officielle.

A cet égard, le Gouvernement rappelle également qu'en vertu de l'article 1 du Protocole additionnel, les Etats contractants ont le droit de mettre en vigueur les lois qu'ils jugent nécessaires pour réglementer l'usage des biens afin d'assurer le paiement des impôts. Les Etats jouissent d'une ample marge d'appréciation en la matière. Il s'ensuit que l'Etat finlandais doit être libre d'affecter les recettes fiscales à un usage que les requérants ne jugent pas souhaitable. Il n'est pas rare dans les Etats membres du Conseil de l'Europe que les non-croyants soient également tenus de contribuer aux dépenses de l'Eglise. Enfin, le Gouvernement souligne que les sommes que la société requérante a été tenue de verser à l'Eglise étaient insignifiantes. Quoiqu'il en soit, l'association requérante a reçu de l'Etat 650 000 FIM à titre de subvention au cours des années sur lesquelles porte le grief.

Les requérants soutiennent qu'ils peuvent tous se prétendre victimes au sens de l'article 25 de la Convention, puisque l'assujettissement de la société requérante à l'impôt culturel a porté atteinte au droit à la liberté de religion que leur reconnaît l'article 9 par 1 de la Convention. Le droit finlandais ne requiert pas qu'une société à responsabilité limitée soit créée et gérée dans un but lucratif ou qu'elle doive présenter un autre aspect commercial. Une personne morale peut donc également avoir une vocation religieuse ou philosophique. Bien que la société requérante ait une activité économique minimale, elle n'œuvre pas dans un but lucratif, mais pour la séparation de l'Eglise et de l'Etat. Cette forme d'organisation a été choisie pour des raisons pratiques, le but étant d'agir en tant que partie intégrante du mouvement finlandais des libres penseurs et d'en promouvoir les idéaux. En particulier, l'impossibilité pour une personne qui n'est pas affiliée au mouvement des libres penseurs d'acquiescer librement des parts sociales, qui n'ont donc aucune valeur marchande, révèle le véritable but de la société. Les parts sociales ne sauraient par conséquent susciter des intérêts commerciaux. Les requérants soulignent que la société n'a pas été créée en vue d'éviter l'impôt culturel, et n'aurait d'ailleurs pas pu être insérée dans ce but.

Tout en reconnaissant que les droits garantis par l'article 9 sont, en principe, de nature personnelle, les requérants font valoir qu'il n'est possible d'en jouir effectivement que collectivement. Ne pas reconnaître à la société requérante son droit à la liberté de religion du fait de sa forme sociale priverait les requérants de la protection que leur offre l'article 9, simplement parce qu'ils ont choisi de transférer certaines de leurs activités à cette société. Il s'agirait là d'une vision excessivement formaliste.

Les requérants ajoutent que l'association requérante poursuit incontestablement des buts philosophiques. Elle détient également la majorité des parts sociales et l'issue de la procédure fiscale concernant la société présentait un intérêt direct pour elle.

Quant à l'article 26 de la Convention, les requérants prétendent avoir épuisé les voies de recours internes accessibles. Il n'existait aucun droit absolu à une exonération de l'impôt réclamé à la société, et une exonération de l'impôt culturel uniquement

n'aurait en aucun cas pu être accordée. Le recours invoqué par le Gouvernement n'est donc pas efficace aux fins de l'article 26.

Quant à l'article 9 de la Convention lu isolément, les requérants soutiennent que l'assujettissement de la société requérante à l'impôt culturel a porté atteinte à leur droit à la liberté de religion, dans son aspect négatif. Bien qu'en Finlande, les non croyants soient beaucoup plus nombreux que les membres de la seconde Eglise officielle, seules d'autres confessions religieuses et leurs paroisses sont exonérées de l'impôt culturel. De plus, cet impôt ne profite pas aux personnes non membres de l'une des Eglises officielles. Les recettes fiscales ne servent pas à financer les activités que l'Eglise prétend mener par devoir envers la société, par exemple l'entretien des cimetières et la tenue de registres de population. L'impôt n'est qu'un moyen d'assurer un revenu à l'Eglise. Quand bien même l'impôt culturel dédommagerait l'Eglise des services qu'elle fournit, les personnes morales et les associations assujetties à cet impôt n'ont pas recours à ces services et ne peuvent être membres de l'Eglise.

Les requérants font valoir en outre que l'Eglise n'a pas l'exclusivité de certaines fonctions. A titre d'exemple, les cimetières des libres penseurs acceptent tous les défunts, et aucun d'entre eux ne reçoit de subvention de l'Etat. De plus, l'Eglise n'a pas besoin de l'impôt culturel pour entretenir ses propres cimetières. Aucune paroisse n'accepte d'inhumier une personne qui n'est pas affiliée à l'Eglise au même prix qu'un de ses membres.

Par ailleurs, les requérants soulignent qu'en outre les recettes de l'impôt culturel, l'Eglise bénéficie de subventions prélevées directement sur les recettes fiscales de l'Etat. Ces subventions servent à financer les activités religieuses en général et, par exemple, à payer le salaire des évêques et à couvrir les frais administratifs. Le catéchisme et les publications de l'Eglise ainsi que l'entretien et la rénovation des édifices religieux sont également subventionnés par l'Etat.

Les requérants font remarquer que la réforme fiscale de 1992 n'a pas pour corollaire l'intégration de tous les revenus tirés de l'impôt sur les bénéfices aux recettes fiscales de l'Etat, puisqu'un certain pourcentage doit toujours être attribué à l'Eglise. Aux termes de la loi sur l'Eglise, une paroisse doit affecter ses biens et revenus exclusivement à l'accomplissement de ses tâches ecclésiastiques. Les personnes morales et les associations assujetties à l'impôt sur les bénéfices continuent donc de financer les activités religieuses de l'Eglise. L'Etat n'a aucun contrôle sur la répartition de ces revenus.

Enfin, les requérants font valoir que l'octroi des subventions d'Etat à l'association requérante est entièrement laissée à l'appréciation de l'autorité compétente. Elles proviennent des recettes fiscales générales de l'Etat et ne sauraient passer pour des recettes d'impôts prélevés dans le but de soutenir le mouvement des libres penseurs. Il convient donc de les distinguer des impôts acquittés par la société requérante, qui ont directement servi les intérêts de l'Eglise.

a L'assujettissement à l'impôt culturel pour les années 1988 et 1989

La Commission rappelle que selon les principes de droit international généralement reconnus, la Convention ne gouverne pour chacune des Parties contractantes que les faits postérieurs à son entrée en vigueur à l'égard de cette Partie.

(voir, par exemple, N° 9453/81, déc 13 12 82, D R 31 pp 204, 206) La Convention est entrée en vigueur à l'égard de la Finlande le 10 mai 1990

En l'espèce, le montant des impôts, notamment de l'impôt culturel, dû au titre de l'exercice 1988 avait déjà été calculé en 1989. Certes, l'impôt à lever pour l'exercice 1989 n'a été calculé qu'en 1991, c'est-à-dire après l'entrée en vigueur de la Convention et de son incorporation dans le droit interne. Toutefois, ces deux impositions se fondaient sur une interprétation de la législation fiscale pertinente, telle qu'en vigueur durant ces deux exercices.

Le Gouvernement n'a pas argué de l'irrecevabilité de la requête en faisant valoir que la Commission ne serait pas compétente *ratione temporis* pour en connaître. La Commission estime toutefois qu'elle doit procéder à un examen d'office de sa compétence, quelle que soit la position des parties. Il en est ainsi en tout cas en l'espèce, puisque les parties n'ont pas allégué que l'imposition litigieuse a engendré une situation continue reliant la période antérieure à la date d'entrée en vigueur de la Convention à la période postérieure à cette date (cf Cour eur D H, arrêt Papamichalopoulos et autres c/Grèce du 24 juin 1993, série A n° 60-B, p 69, par 40).

La Commission a déclaré à maintes reprises que lorsque les faits s'analysent en une série de procédures judiciaires, la date d'entrée en vigueur de la Convention à l'égard de l'Etat mis en cause a pour effet de scinder celle-ci en deux : la partie antérieure échappe à la compétence *ratione temporis* de la Commission tandis que la partie postérieure n'est pas frappée de ce chef d'irrecevabilité (voir, par exemple, N° 8261/78, déc 11 10 79, D R 18 p 150, jurisprudence confirmée dans N° 11306/84, déc 16 10 86, D R 50 p 162). En revanche, lorsqu'un tribunal rend un jugement après l'entrée en vigueur de la Convention, la Commission est compétente pour s'assurer que la procédure à l'issue de laquelle ce jugement a été rendu était conforme à la Convention, car la procédure qui s'est déroulée devant une juridiction trouve son accomplissement dans la décision finale, qui incorpore ainsi les vices dont elle aurait pu éventuellement être entachée (ibid).

Le présent grief ne porte pas sur la procédure fiscale en soi, mais sur son résultat et ses conséquences pour les requérants. Dès lors, la Commission estime qu'elle n'est pas compétente *ratione temporis* pour examiner le grief, pour autant qu'il porte sur l'impôt culturel levé pour les années 1988 et 1989 (voir, par exemple, Cour eur D H, arrêt Stamoulakatos c/Grèce du 26 octobre 1993, série A n° 271, pp 13-14, par 29-33). Conclure autrement équivaudrait à attacher à la Convention un effet retroactif qu'elle n'a pas.

Il s'ensuit que le grief est, sur ce point, incompatible *ratione temporis* avec les dispositions de la Convention, au sens de l'article 27 par 2.

b) Les impôts levés en 1990, 1993 et 1994

1) La Commission a ensuite examiné si et dans quelle mesure les requérants pouvaient se prétendre «victimes», au sens de l'article 25 par 1 de la Convention, du fait de l'assujettissement de la société pour les années 1990, 1993 et 1994 aux impôts qui ont été directement ou indirectement affectés à des activités ecclésiastiques. Aux termes de cette disposition, la Commission peut être saisie d'une requête adressée par toute

personne physique, toute organisation non gouvernementale ou tout groupe de particuliers, qui se prétend victime d'une violation par l'une des Hautes Parties contractantes des droits reconnus dans la Convention Par «victime», cette disposition désigne la personne directement concernée par l'acte ou l'omission en cause (voir, par exemple, Cour eur. D.H., arrêt Eckle du 15 juillet 1982, série A n° 51, p. 30, par. 66)

En l'espèce, seule la société requérante a été assujettie à l'impôt en cause et elle seule pouvait contester l'imposition. Certes, l'association requérante détient la majorité des parts de la société. Cela étant, et considérant les montants mineurs en jeu, la Commission estime toutefois que ni l'association ni le troisième requérant n'ont pâti de manière déterminante de l'imposition de la société requérante.

Dès lors, la Commission estime que l'association requérante et M. Sundstrom ne sauraient se prétendre «victimes», au sens de l'article 25 de la Convention, de la violation des droits que leur reconnaît l'article 9. Il s'ensuit que ce grief, pour autant qu'il est présenté par les requérants ci-dessus et qu'il porte sur les impôts réclamés à la société pour 1990, 1993 et 1994 qui ont été directement ou indirectement affectés à des activités ecclésiastiques, doit être rejeté comme étant incompatible ratione personae avec les dispositions de la Convention, au sens de l'article 27 par. 2.

11) Quant à l'assujettissement de la société requérante pour les années 1990, 1993 et 1994 à des impôts qui ont été directement ou indirectement affectés à des activités ecclésiastiques, la Commission rappelle qu'aux termes de l'article 26 de la Convention, elle ne peut être saisie d'une requête qu'après l'épuisement des voies de recours internes, tel qu'il est entendu selon les principes de droit international généralement reconnus. Un requérant doit donc avoir fait usage des recours efficaces et suffisants. Pour être efficace, un recours doit être capable de porter directement remède à la situation critiquée (voir, par exemple, N° 13251/87, déc. 6.3.91, D.R. 68 pp. 137, 150). C'est à l'Etat qu'il incombe de prouver l'existence de recours accessibles et suffisants (voir, par exemple, Cour eur. D.H., arrêt Deweer du 27 février 1980, série A n° 35, p. 15, par. 26). Un recours extraordinaire dont l'exercice dépend du pouvoir discrétionnaire d'une autorité ne peut être considéré comme un recours efficace aux fins de l'article 26 (N° 14545/89, déc. 9.10.90, D.R. 66 pp. 238, 241).

En l'espèce, le Gouvernement a fait valoir que la société requérante aurait dû solliciter une exonération des impôts réclamés pour les exercices 1988 à 1990 qui ont été affectés à des activités ecclésiastiques. La Commission a déjà déclaré irrecevable pour les motifs exposés au point a) ci-dessus le grief de la société, dans la mesure où il porte sur les années 1988 et 1989. Pour autant que le grief a trait aux impôts levés en 1990, la Commission ne voit aucune justification à l'argument du Gouvernement selon lequel une demande d'exonération avait des chances raisonnables d'aboutir. Il s'agissait plutôt d'une voie de recours extraordinaire. Dès lors, la Commission estime que le recours invoqué par le Gouvernement n'était pas efficace aux fins de l'article 26. Il s'ensuit que l'exception du Gouvernement doit être rejetée.

m) Quant au fond du grief, la Commission rappelle que le premier segment du paragraphe 1 de l'article 9 garantit à «toute personne» un droit général à la liberté de pensée, de conscience et de religion, qui ne peut faire l'objet de restrictions (voir, par exemple, Darby c/Suede, rapport Comm 9 5 89, par 44, Cour eur DH, série A n° 187, p 17) Cette liberté, telle que la protège l'article 9, représente l'une des assises d'une «société démocratique» au sens de la Convention Elle est, parmi d'autres éléments, un bien précieux pour les athées, les agnostiques, les sceptiques ou les indifférents (voir l'arrêt Kokkinakis précité, p 17, par 31)

La Commission a déclaré à maintes reprises qu'un organe ecclésiastiel ou une association à but philosophique ou religieux a la capacité de posséder et d'exercer le droit à la liberté de religion, car lorsqu'un tel organe introduit une requête, il le fait en réalité au nom de ses membres (voir N° 7805/77, déc 5 5 79, D R 16 pp 68, 76 , N° 8118/77, déc 19 3 81, D R 25 pp 105, 135 , N° 12587/86, déc 14 7 87, D R 53 pp 241, 252) En revanche, la Commission a estimé qu'une société à responsabilité limitée, en tant que personne morale à but lucratif, ne peut ni bénéficier ni se prévaloir des droits mentionnés à l'article 9 par 1 (voir N° 7865/77, déc 27 2 79, D R 16 p 85 , cf N° 11921/86, déc 12 10 88, D R 57 pp 81, 96)

En l'espèce, le Gouvernement a fait valoir que la société requérante n'était ni une communauté religieuse ni un groupe philosophique, mais une société à responsabilité limitée ayant pour but de générer des bénéfices pour ses associés Le droit interne n'empêchait pas les libres penseurs d'exercer leurs activités commerciales prétendument mineures au nom de l'association requérante La société requérante, pour sa part, a soutenu avoir été créée principalement en vue de publier et de vendre des ouvrages exposant les objectifs des libres penseurs, et non dans un but lucratif Elle peut donc bénéficier de la liberté de religion, au sens de l'article 9 Conclure en sens contraire restreindrait en fait la possibilité des libres penseurs de s'associer en vue de manifester leurs convictions

La Commission rappelle qu'en vertu du deuxième segment du paragraphe 1 de l'article 9, le droit général à la liberté de religion implique, notamment, la liberté de manifester une religion ou «conviction» individuellement ou «collectivement», en public ou en privé La Commission ne saurait donc exclure que l'association requérante est capable en théorie de posséder et d'exercer les droits garantis par l'article 9 par 1 Toutefois, le grief dont elle est saisie ne porte que sur l'obligation de la société requérante d'acquitter un impôt affecté à des activités ecclésiastiques Sans doute la forme de la société a t elle été choisie délibérément par l'association requérante et ses sections pour la mise en œuvre d'une partie des activités des libres penseurs Néanmoins, en droit interne, elle a été enregistrée en tant que personne morale à responsabilité limitée En tant que telle, en vertu du droit interne, elle est assujettie à l'impôt, comme toute autre personne morale, quel que soit son objet social, considérant ses liens avec l'association requérante et ses sections, et quel que soit le bénéficiaire des impôts qu'elle a payés Enfin, il n'a pas été démontré que l'association requérante n'aurait pas pu mettre en œuvre les activités commerciales de la société en son propre nom

Partant, la Commission conclut que, dans les circonstances de l'espèce, la société requérante ne saurait se prévaloir des droits mentionnés à l'article 9 par. 1. Il s'ensuit que ce grief, pour autant qu'il a été introduit par la société requérante et qu'il porte sur les impôts acquittés par celle-ci pour les années 1990, 1993 et 1994 qui ont été directement ou indirectement affectés à des activités ecclésiastiques, doit être rejeté comme étant manifestement mal fondé, en application de l'article 27 par. 2 de la Convention

## 2. Durée de la procédure

Les requérants se plaignent en outre que les recours de la société requérante contre l'impôt cultuel levé pour les exercices 1988 à 1990 n'ont pas été examinés par un tribunal «dans un délai raisonnable». Ils invoquent l'article 6 par. 1 de la Convention, dont le passage pertinent se lit ainsi :

«Toute personne a droit à ce que sa cause soit entendue équitablement (. .) dans un délai raisonnable, par un tribunal (...) établi par la loi, qui décidera (...) des contestations sur ses droits et obligations de caractère civil (. .) »

Le Gouvernement soutient que l'article 6 par. 1 n'est pas applicable au calcul de l'impôt

Invoquant les arrêts de la Cour dans l'affaire *Salesi c/Italie* (Cour eur D.H., série A n° 257 E, arrêt du 26 février 1993) et dans l'affaire *Schuler-Zraggen c/Suisse* (Cour eur D.H., série A n° 263, arrêt du 24 juin 1993), les requérants soutiennent que l'article 6 par. 1 trouve à s'appliquer. Ils font valoir que la législation fiscale finnoise appliquée en l'espèce concerne les «droits» juridiquement reconnus des contribuables. Ces droits sont de nature patrimoniale et l'imposition peut être contestée devant les juridictions administratives. La procédure litigieuse portant sur les «droits de caractère civil» de la société requérante, au sens de l'article 6 par. 1

Pour les raisons exposées ci-dessus, la Commission n'est pas appelée à examiner si et, le cas échéant, dans quelle mesure elle serait compétente *ratione temporis* pour connaître de ce grief. En outre, elle n'est pas appelée à examiner si l'association requérante et M. Sundström peuvent se prétendre victimes au sens de l'article 25 de la Convention d'une violation de l'article 6 par. 1 en raison des faits à l'origine du présent grief.

La Commission rappelle que l'article 6 par. 1 n'est pas applicable aux procédures fiscales en tant que telles, puisque celles-ci n'ont pas trait à des contestations sur des droits ou obligations de caractère civil (voir N° 11189/84, déc. 11.12.86, DR 50 pp 121, 160, avec d'autres références, cf également Cour eur. D.H., arrêt Schouten et Meldrum du 9 décembre 1994, série A n° 304, pp 20-21, par 50)



Il s'ensuit que ce grief doit être rejeté comme étant incompatible *ratione materiae* avec les dispositions de la Convention, conformément à l'article 27 par. 2

### 3. La règle du non-remboursement

Enfin, les requérants se plaignent qu'en raison des montants mineurs en jeu, la société requérante n'aurait pas pu obtenir le remboursement de l'impôt culturel indûment levé, même si ses recours avaient abouti. Ils invoquent à nouveau l'article 6 par. 1 de la Convention

Pour les motifs exposés ci-après, la Commission n'est pas appelée à examiner si et, le cas échéant, dans quelle mesure elle serait compétente *ratione temporis* pour examiner ce grief. De même, elle n'est pas appelée à examiner si l'association requérante et M. Sundstrom peuvent se prétendre victimes au sens de l'article 25 de la Convention d'une violation des dispositions de la Convention ou d'un de ses Protocoles en raison des faits à l'origine du présent grief.

La Commission estime que ce grief appelle un examen sous l'angle de l'article 1 du Protocole additionnel à la Convention, ainsi libellé :

«Toute personne physique ou morale a droit au respect de ses biens. Nul ne peut être privé de sa propriété que pour cause d'utilité publique et dans les conditions prévues par la loi et les principes généraux du droit international.

Les dispositions précédentes ne portent pas atteinte au droit que possèdent les Etats de mettre en vigueur les lois qu'ils jugent nécessaires pour réglementer l'usage des biens conformément à l'intérêt général ou pour assurer le paiement des impôts ou d'autres contributions ou des amendes.»

A supposer que la disposition précitée trouve à s'appliquer, la Commission constate qu'en égard aux montants mineurs en jeu, la société requérante n'aurait pas pu obtenir le remboursement de l'impôt indûment levé, même si l'un de ses recours avait abouti. On peut considérer que cette situation a pour résultat de priver la société requérante de sa propriété, au sens de la deuxième phrase du premier paragraphe de l'article 1. Pareille privation devrait poursuivre un objectif légitime d'utilité publique, mais il faudrait aussi qu'il y ait un rapport raisonnable de proportionnalité entre les moyens employés et le but visé. L'équilibre qu'il convient de ménager entre l'intérêt général et l'intérêt de l'individu serait rompu si la société requérante avait eu à subir une charge spéciale et exorbitante (cf., par exemple, Cour eur. D.H., arrêt *Lithgow* du 8 juillet 1986, série A n° 102, p. 50, par. 120)

Pour la Commission, il y a lieu de supposer que la règle du non-remboursement contestée par les requérants vise à éviter des frais administratifs disproportionnés. Il s'agit là d'un but légitime d'utilité publique. Par ailleurs, il n'a pas été démontré que la société requérante a subi une charge exorbitante du fait de l'impossibilité d'obtenir le remboursement des impôts indûment levés. Dès lors, il n'y a aucune apparence

d'inégalité entre les intérêts en jeu. De plus, le non-remboursement se fonde sur l'article 9 du décret de 1978 sur le recouvrement des impôts et se trouve donc régi par des conditions générales prévues par la loi. Par conséquent, la Commission ne constate aucune apparence de violation de l'article 1 du Protocole additionnel du fait de l'impossibilité pour la société requérante d'obtenir le remboursement des impôts indûment levés.

Il s'ensuit que le grief doit, sur ce point, également être rejeté comme étant manifestement mal fondé, conformément à l'article 27 par. 2 de la Convention.

Par ces motifs, la Commission, à la majorité,

DÉCLARE LA REQUÊTE IRRECEVABLE.