

(TRADUCTION)

EN FAIT

Les faits de cette affaire, tels qu'ils ressortent des observations des parties, peuvent se résumer comme suit :

Le requérant est un citoyen finlandais d'origine britannique, né en 1926. Il réside dans l'archipel d'Ahvenanmaa en Finlande depuis 1966 et exerce la profession de médecin.

Les faits de la cause

En 1977, le requérant a commencé à travailler à Gävle, en Suède, comme médecin du travail aux Chemins de fer suédois. Il louait un appartement à Gävle, mais passait ses week-ends en famille à Ahvenanmaa. A partir de la fin de 1981, il a exercé la médecine à Norrtälje, en Suède et, depuis août 1986, il travaille dans l'archipel d'Ahvenanmaa.

Depuis 1977, tant que le requérant a travaillé en Suède, il a été imposé en Suède, conformément à la législation fiscale suédoise. La convention conclue avec la Finlande aux fins de prévenir les doubles impositions (SFS 1977 : 812) ne stipulait aucune exonération dans ce cas. Le requérant obtint une déduction fiscale au titre des frais d'entretien de deux résidences ainsi que pour ses frais de déplacement entre l'archipel d'Ahvenanmaa et son lieu de travail. Puisque son séjour en Suède était considéré comme provisoire, il a été jusqu'en 1980 imposé dans le « district commun » (gemensamma distriktet), et sa taxe locale a été en conséquence réduite. Cette situation présentait certains désavantages pour le requérant, qui n'avait pas droit à l'intégralité des prestations sociales, notamment aux prestations de maladie et de vieillesse.

A la suite d'un amendement de la législation fiscale en 1978 (1978 : 812), entré en vigueur le 1^{er} janvier 1979, le requérant fut, aux fins de la fiscalité, considéré comme domicilié en Suède et cessa de bénéficier des déductions fiscales accordées précédemment. De plus, la réduction de taxe locale fut elle aussi supprimée au requérant et celui-ci dut donc acquitter l'intégralité de la taxe locale, y compris l'impôt ecclésiast. Le requérant fut avisé par l'administration fiscale qu'il ne pouvait prétendre à une exonération de l'impôt ecclésiast que s'il était officiellement inscrit comme résident en Suède. Le requérant expose que, bien que considéré par l'administration fiscale comme domicilié en Suède, il était considéré par la Caisse d'assurances sociales comme domicilié en Finlande et donc exclu du régime intégral de prestations sociales.

Ultérieurement, le requérant obtint, le 19 février 1982, une décision de l'administration nationale des Impôts (riksskatteverket) aux termes de laquelle, s'il faisait quotidiennement l'aller et retour entre l'archipel d'Ahvenanmaa et son lieu de travail en Suède, il serait imposé comme non-résident en Suède. Cependant, le requérant expose qu'il lui était impossible de faire quotidiennement le trajet jusqu'à Gävle et qu'en conséquence, il prit un poste moins intéressant et moins bien payé à Norrtälje, ce qui lui permettait juste de faire tous les jours la navette.

Pour ce qui est de ses impôts sur ses revenus de l'année 1979, le requérant a exercé un recours devant les juridictions administratives suédoises. Initialement, il a été imposé par l'administration des impôts (taxeringsnämnden) comme s'il était résident à Gävle. Le requérant a formé un recours devant le tribunal communal mixte

en matière fiscale (mellankommunala skatterätten) en alléguant qu'il ne devait pas être considéré comme résident en Suède. Dans un jugement du 25 février 1982, le tribunal communal mixte en matière fiscale a rejeté le recours du requérant.

Le requérant a interjeté appel devant la cour d'appel administrative (kammarrätten) de Sundsvall qui, par un arrêt du 22 octobre 1982, l'a débouté.

Le requérant a alors saisi la Cour administrative suprême (regeringsrätten) qui, dans un arrêt du 15 octobre 1984, a pour une part refusé au requérant l'autorisation d'introduire un pourvoi et d'autre part refusé que ses griefs soient examinés dans le cadre de la procédure spécifique de recours prévue par la loi sur la fiscalité (taxeringslagen).

Parallèlement à la procédure ci-dessus, le requérant a, pour ce qui concerne l'année d'imposition 1979, attaqué devant le tribunal administratif départemental (länsrätten) de Gävleborg l'avis de mise en recouvrement de l'impôt ecclésial. Il invoquait pour étayer son recours qu'il n'était pas membre de l'Eglise suédoise, ni citoyen suédois, et qu'il ne résidait pas en Suède. Par jugement du 19 mai 1981, le tribunal administratif départemental de Gävleborg a débouté le requérant, au motif que la loi sur certaines réductions d'impôts pour les personnes n'appartenant pas à l'Eglise suédoise (lag 1951 : 691 om viss lindring i skattskyldigheten för den som icke tillhör svenska kyrkan, ci-après dénommée « loi fiscale des Dissidents ») ne lui était pas applicable.

Le requérant a interjeté appel devant la cour d'appel administrative de Sundsvall qui, le 22 octobre 1982, a confirmé le jugement du tribunal administratif départemental. Le requérant s'est alors adressé à la Cour administrative suprême qui, le 9 octobre 1984, lui a refusé l'autorisation d'introduire un pourvoi.

Le requérant a également saisi le médiateur parlementaire à la Justice (justitieombudsmannen) sur la question du dégrèvement fiscal pour les personnes n'appartenant pas à l'Eglise suédoise. Après enquête, le médiateur a, dans une lettre adressée au Gouvernement, proposé d'amender la loi, de manière à ne plus exiger qu'une personne soit enregistrée comme résidant en Suède pour obtenir un dégrèvement de l'impôt ecclésial. De la décision du médiateur parlementaire, en date du 16 avril 1982, il ressort ce qui suit : l'article premier de la loi sur certaines réductions d'impôts pour les personnes n'appartenant pas à l'Eglise suédoise exige que, au début de l'année d'imposition, le contribuable n'appartienne pas à l'Eglise suédoise et qu'il soit inscrit comme résidant en Suède. Le médiateur parlementaire a relevé que cette condition avait été remise en cause à plusieurs reprises, notamment au Parlement. Il a d'autre part observé que cette disposition de la loi avait des incidences pour les personnes qui venaient s'installer en Suède ou quittaient le pays. Le médiateur a estimé que cette disposition n'était pas satisfaisante, mais qu'elle ne violait pas les clauses de non-discrimination que la Suède avait adoptées dans le cadre

des conventions de double imposition. Ce n'était pas une question de discrimination fondée sur la nationalité. Mais le médiateur parlementaire pouvait comprendre que le requérant critique la réglementation sur ce point. Le médiateur parlementaire concluait que le problème en l'occurrence soulevait une question limitée, mais estimait qu'il s'agissait d'une incohérence foncière de la législation fiscale. Aucune raison objective ne justifiait la règle en vigueur et l'irritation qu'elle suscitait était compréhensible.

Législation suédoise pertinente

La législation suédoise relative aux impôts locaux sur le revenu en général est contenue dans la loi sur la fiscalité locale (kommunalskattelagen) de 1928. Cette loi a été modifiée à plusieurs reprises au cours des années.

S'agissant de l'assujettissement à l'impôt en Suède, l'article 53 par. 1 de la loi sur la fiscalité locale stipule que toute personne résidant en Suède est imposable en Suède sur la totalité de ses revenus. Les personnes qui ne résident pas en Suède sont imposables en Suède sur, notamment, leurs revenus tirés d'un emploi dans un service public suédois, y compris dans un conseil de comté ou une paroisse.

Conformément à l'article 19 de la convention fiscale alors applicable avec la Finlande en vue de prévenir les doubles impositions, le droit d'imposer les revenus tirés de l'emploi dans un service public appartient — sous réserve de certaines exceptions dépourvues de pertinence en l'occurrence — à l'Etat qui verse la rémunération.

Pour ce qui est du lieu d'imposition en Suède, l'article 59 par. 1 et 3 de la loi sur la fiscalité locale disposait, dans son libellé applicable pendant la période considérée, que les revenus du travail gagnés par une personne alors qu'elle réside en Suède sont imposés au lieu de son domicile. Les revenus du travail gagnés par une personne alors qu'elle ne réside pas en Suède sont imposés à Stockholm à des fins locales d'intérêt commun. A cet effet, un district fiscal spécial a été créé, le « district commun ».

Les dispositions définissant qui peut être considéré comme résident en Suède ainsi que le « lieu du domicile » figurent, s'agissant de la mise en recouvrement de l'impôt pour l'exercice fiscal 1980, à l'article 68, à l'article 66 et au paragraphe 1 des instructions relatives à l'article 66 de la loi sur la fiscalité locale.

Depuis 1978, ces dispositions ont été deux fois modifiées. Avant 1979, les personnes résidant temporairement en Suède étaient imposées, au titre des revenus tirés de leur travail, dans le « district commun », avec pour corollaire un taux d'imposition inférieur au taux normal. A partir de 1979, ces personnes ont été imposées sur la même base que tout résident en Suède, et aux mêmes taux. Depuis 1987, ces personnes sont à nouveau imposées dans le « district commun », non seulement sur leurs revenus tirés de leur travail, mais aussi sur les revenus du capital — intérêts par exemple — ou des revenus immobiliers.

Une petite partie des impôts locaux est constituée par les impôts ecclésiiaux, dont le taux est fixé par le conseil de paroisse compétent. Ce système, né d'une longue tradition, est fondé sur le fait que l'Eglise luthérienne de Suède est ce qu'on appelle couramment une « Eglise d'Etat » et que ses paroisses ont un statut communal en vertu de la Constitution, y compris le droit de lever des impôts. Depuis que les registres de population (folkbokföringen) ont été créés au seizième siècle, ils ont été tenus par les paroisses. Celles-ci sont également chargées de gérer et d'entretenir les cimetières et autres lieux publics de sépulture, non seulement pour les membres de l'Eglise mais pour l'ensemble de la population.

En application de la loi fiscale de 1951, dite des « Dissidents », l'impôt ecclésial peut être réduit. L'article premier de la loi est ainsi libellé :

« Conformément à la loi (1961 : 436) relative à l'administration des paroisses, l'impôt ecclésial mis en recouvrement en vertu d'une décision du conseil de paroisse ou autrement recouvré en vertu des dispositions applicables au recouvrement des impôts locaux, sera acquitté par toute personne n'appartenant pas à l'Eglise de Suède au début de l'année d'imposition et enregistré dans ce pays pour l'année d'imposition, à concurrence de 30% seulement du montant fixé. »

Pour qu'une personne assujettie à l'impôt puisse bénéficier du dégrèvement, il faut donc qu'elle ne soit pas membre de l'Eglise de Suède au début de l'année d'imposition et qu'elle soit enregistrée en Suède pour ladite année. Il s'ensuit que la loi fiscale des Dissidents ne s'applique pas aux personnes qui sont imposées dans le « district commun ». Selon les travaux préparatoires de la loi, les raisons de cette disposition sont les suivantes : tout d'abord, la demande de dégrèvement ne pourrait être défendue avec la même force pour les personnes qui ne résident pas en Suède que pour les résidents, et deuxièmement, la procédure serait considérablement compliquée si la réduction de taxe s'appliquait à cette catégorie de personnes.

Le reliquat de l'impôt ecclésial qui subsiste après réduction se rapporte aux dépenses supportées par les paroisses pour la tenue des registres de population et l'administration des cimetières, lesquelles sont évaluées à 30% en moyenne de l'ensemble du budget paroissial.

Depuis le 1^{er} janvier 1987, l'article 1^{er} de la loi fiscale des Dissidents n'exige plus, par suite d'un amendement, qu'une personne soit enregistrée comme domiciliée en Suède pour pouvoir prétendre à la réduction de l'impôt ecclésial.

Pour ce qui est de la taxe perçue à des fins locales d'intérêt commun, son taux est de 10% conformément à la loi relative aux impôts perçus à des fins locales d'intérêt commun (lagen om skatt för gemensamt kommunalt ändamål). Cette taxe n'est pas répartie entre taxe municipale, taxe de comté et l'impôt ecclésial mais sert à équilibrer le poids de l'impôt entre différentes municipalités ou autres entités administratives.

Tout enfant suédois dont les parents sont membres de l'Eglise de Suède est enregistré comme membre, sauf volonté contraire des parents. Dès qu'il atteint l'âge de la majorité, il peut choisir de rester membre ou de cesser de l'être. Dans ce dernier cas, il lui suffit d'annoncer sa démission à la paroisse à laquelle il appartient. Les personnes qui ne sont pas membres de l'Eglise peuvent demander à le devenir.

L'article 6 par. 1 de la loi sur la liberté de religion (religionsfrihetslagen) stipule que seuls, les citoyens suédois ou les personnes domiciliées en Suède peuvent être membres de l'Eglise de Suède.

En vue d'informer les intéressés sur la façon dont il convient d'interpréter différentes dispositions fiscales dans tel ou tel cas particulier, l'administration nationale des impôts peut rendre des décisions dites « préalables » (förhandsbesked), lesquelles s'imposent à l'administration des impôts et aux juridictions fiscales.

.....

EN DROIT (Extrait)

1. Le requérant se plaint d'avoir été contraint de payer un impôt ecclésial en Suède. Il allègue que cette obligation viole l'article 9 de la Convention. Il prétend aussi avoir été victime de discrimination au motif qu'il aurait eu droit à une réduction de l'impôt ecclésial s'il avait été résident en Suède.

La Commission a examiné ce dernier grief au regard de l'article 14 de la Convention combiné avec l'article 9 de la Convention ainsi que sous l'angle de l'article 14 de la Convention combiné avec l'article 1^{er} du Protocole additionnel à la Convention.

L'article 9 de la Convention est ainsi libellé :

« 1. Toute personne a droit à la liberté de pensée, de conscience et de religion ; ce droit implique la liberté de changer de religion ou de conviction, ainsi que la liberté de manifester sa religion ou sa conviction individuellement ou collectivement, en public ou en privé, par le culte, l'enseignement, les pratiques et l'accomplissement des rites.

2. La liberté de manifester sa religion ou ses convictions ne peut faire l'objet d'autres restrictions que celles qui, prévues par la loi, constituent des mesures nécessaires, dans une société démocratique, à la sécurité publique, à la protection de l'ordre, de la santé ou de la morale publiques, ou à la protection des droits et libertés d'autrui. »

L'article 14 de la Convention stipule :

« La jouissance des droits et libertés reconnus dans la présente Convention doit être assurée, sans distinction aucune, fondée notamment sur le sexe, la race,

la couleur, la langue, la religion, les opinions politiques ou toutes autres opinions, l'origine nationale ou sociale, l'appartenance à une minorité nationale, la fortune, la naissance ou toute autre situation. »

L'article 1^{er} du Protocole additionnel à la Convention dispose :

« 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. »

Le Gouvernement allègue que les griefs du requérant sont irrecevables, soit comme étant incompatibles *ratione materiae* avec les dispositions de la Convention, soit comme étant manifestement mal fondés au sens de l'article 27 par. 2 de la Convention.

Il prétend que la Commission devrait examiner dans quelle mesure le requérant a été affecté par l'impôt ecclésiastique contesté. La réduction réclamée s'élève à moins d'un millier de couronnes suédoises pour 1980. Le requérant avait présenté plusieurs réclamations relatives à son imposition à l'administration suédoise, mais seule la question de l'impôt ecclésiastique subsiste devant la Commission. Il est improbable que les auteurs de la Convention aient visé une telle situation lorsqu'ils ont rédigé les articles 9 et 14.

La Commission a examiné cet argument en particulier sous l'angle de l'article 25 de la Convention qui l'autorise à être saisie d'une requête adressée par toute personne physique « qui se prétend victime d'une violation » de la Convention. Elle estime cependant qu'elle n'est pas habilitée, en vertu de cette clause ni d'aucune autre disposition de la Convention à rejeter une requête au motif que le grief a une importance mineure ou que les conséquences d'une éventuelle violation sont insignifiantes. C'est ce qu'admet aussi le Gouvernement. Il s'ensuit qu'il n'est pas nécessaire dans la présente espèce de déterminer, sous l'angle de la recevabilité, si le grief est en fait d'« importance mineure ».

La Commission a ensuite examiné si la requête est néanmoins irrecevable au motif que le requérant n'a aucun intérêt juridique valable ou qu'il n'existe aucun besoin de protection juridique (cf. N° 7289/75 et 7349/76, déc. 14.7.77, D.R. 9 pp. 57 et 91, et N° 11394/85, déc. 5.3.86, D.R. 46 pp. 214 et 221). Elle observe ici que la législation critiquée a entre-temps été modifiée. Il reste que cela n'a pas rétroactivement influé sur l'imposition du requérant en 1980.

La Commission conclut que la requête ne peut être déclarée irrecevable au motif que le requérant ne saurait prétendre être une « victime » au sens de l'article 25 de la Convention.

Le requérant prétend qu'il a été « enrôlé comme membre de l'Eglise d'Etat suédoise » par l'administration fiscale. La Commission constate que le requérant n'a pas été enregistré comme membre de l'Eglise de Suède. A cet égard, son grief est manifestement mal fondé au sens de l'article 27 par. 2 de la Convention.

Toutefois, par suite de l'obligation qui lui a été faite de payer des impôts en Suède de la même façon qu'une personne domiciliée en Suède, le requérant a aussi été contraint de payer l'intégralité de l'impôt ecclésial. Cet impôt est une petite fraction des impôts locaux, qui fait partie de la contribution fiscale générale. Le taux de l'impôt ecclésial est fixé par le conseil de paroisse compétent. Le requérant s'est vu refuser une réduction de l'impôt ecclésial en vertu de la loi fiscale des Dissidents.

La Commission estime qu'il faut rechercher si l'obligation faite au requérant de payer, contre son gré, un impôt à l'Eglise de Suède est en conformité avec son droit à la liberté de religion protégé par l'article 9 par. 1 de la Convention. Il faut en outre rechercher au regard de l'article 14 combiné avec l'article 9 de la Convention et avec l'article 1^{er} du Protocole additionnel à la Convention respectivement, si la différence de traitement entre résidents et non-résidents, quant au paiement de l'impôt ecclésial, a une justification objective et raisonnable.

Au terme d'un examen préliminaire de ces questions à la lumière de l'argumentation des parties, la Commission conclut qu'elles soulèvent des points de fait et de droit de nature si complexe qu'ils ne sauraient être tranchés sans un examen du bien-fondé de la requête. Il s'ensuit que ces griefs ne peuvent être déclarés irrecevables comme étant manifestement mal fondés au sens de l'article 27 par. 2 de la Convention, et qu'ils doivent être déclarés recevables, aucun autre motif d'irrecevabilité n'ayant été établi.

.....