



COUR EUROPÉENNE DES DROITS DE L'HOMME
EUROPEAN COURT OF HUMAN RIGHTS

CINQUIÈME SECTION

DÉCISION PARTIELLE

SUR LA RECEVABILITÉ

de la requête n° 8916/05
présentée par ASSOCIATION LES TEMOINS DE JEHOVAH
contre la France

La Cour européenne des droits de l'homme (cinquième section), siégeant le 17 juin 2008 en une chambre composée de :

Peer Lorenzen, *président*,

Rait Maruste,

Jean-Paul Costa,

Renate Jaeger,

Mark Villiger,

Isabelle Berro-Lefèvre,

Zdravka Kalaydjieva, *juges*,

et de Stephen Phillips, *greffier adjoint de section*,

Vu la requête susmentionnée introduite le 24 février 2005,

Vu la décision de traiter en priorité la requête en vertu de l'article 41 du règlement de la Cour ;

Vu les observations soumises par le gouvernement défendeur et celles présentées en réponse par la requérante,

Vu les commentaires soumis par la « European Association of Jehovah's Christian Witnesses » et ceux présentés en réponse par le gouvernement défendeur,

Après en avoir délibéré, rend la décision suivante :

EN FAIT

La requérante, l'association « Les Témoins de Jéhovah », est une association française ayant son siège à Boulogne-Billancourt. Elle est

représentée devant la Cour par M^{es} P. Goni, R. Daniel et R. Kohlhofer, respectivement avocats à Paris, Diss et Vienne. Le gouvernement défendeur était représenté par M^{me} E. Belliard, directrice des affaires juridiques au ministère des Affaires étrangères. La « European Association of Jehovah's Christian Witnesses » qui avait présenté une demande de tierce intervention en vertu de l'article 36 de la Convention, était représentée par Richard Cook, Solicitor à Londres.

A. Les circonstances de l'espèce

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

La requérante est une association française soumise au régime de la loi de 1901. Elle a été enregistrée le 16 septembre 1947 par le ministre de l'Intérieur.

Aux termes de l'article 2 du statut de la requérante,

« L'Association a pour objet d'apporter son concours à l'entretien et à l'exercice du culte des Témoins de Jéhovah.

Elle pourra notamment assurer l'édition, l'impression et la diffusion de ses enseignements au moyen de publications, périodiques, conférences et tout autre moyen d'imprimerie ou audiovisuel.

Elle subviendra aux frais et à l'entretien des ministres, prédicateurs et missionnaires. Elle pourra également apporter aide et assistance à toute association poursuivant un objet identique en France ou à l'étranger.

Elle pourra acquérir, louer ou construire terrains ou immeubles pouvant servir aux buts qu'elle s'est fixés et d'une manière générale réaliser toute transaction mobilière ou immobilière se rattachant à son objet.

Le fonctionnement de l'Association sera réglé par les présents statuts ; il devra en outre rester en harmonie avec la constitution du culte des Témoins de Jéhovah. »

Affirmant réunir plus de 17 millions de pratiquants dans le monde, dont plus de 250 000 en France, les Témoins de Jéhovah se décrivent comme constituant une religion chrétienne, dont la foi est entièrement fondée sur la Bible.

La requérante expose avoir acquis, au cours des décennies, conformément à son objet, des immeubles nécessaires à son fonctionnement. Ces bâtiments constituent le « Béthel » des Témoins de Jéhovah de France (du terme hébreu signifiant « maison de Dieu »). Initialement à Paris, le « Béthel » se trouve actuellement à Louviers et constitue le siège temporel des activités religieuses. Il s'agit de plusieurs bâtiments et terrains. Quant au financement du culte, il s'effectue, comme toutes les activités des Témoins de Jéhovah, sur le mode du volontariat, chacun déterminant par lui-même le montant et la fréquence de ses « offrandes » religieuses. Ces dernières, qui font partie du culte, au même titre que la prière, relèvent du sacré.

Dans le rapport parlementaire intitulé « Les sectes en France », rendu public le 22 décembre 1995 et largement diffusé, les Témoins de Jéhovah

furent qualifiés de mouvement sectaire. Ce rapport aurait été suivi, selon la requérante, d'une série de mesures d'exception à l'encontre des mouvements qualifiés de « sectes » aboutissant notamment à une marginalisation des Témoins de Jéhovah dans toutes les couches de la société.

Dans ce contexte, la requérante fit l'objet d'un contrôle fiscal qui débuta le 28 novembre 1995 et s'échelonna jusqu'au 18 janvier 1999. A l'issue de ces investigations, le caractère non lucratif des activités de la requérante fut confirmé.

Du 24 janvier au 18 mars 1997, les représentants de l'administration fiscale procédèrent à une saisie informatique des données concernant les « offrandes » reçues par la requérante de 1993 à 1996. Le 24 janvier 1997, la direction des services fiscaux des Hauts-de-Seine sud adressa à la requérante une mise en demeure d'avoir à procéder à la déclaration des dons manuels comptabilisés au titre des années 1993 à 1996 dans différents comptes de produits intitulés « offrandes ». Par lettre du 18 février 1997, la requérante contesta le bien-fondé de cette demande et refusa d'y donner suite.

Le 26 juin 1997, la requérante reçut quatre mises en demeure lui enjoignant de produire des déclarations relatives aux dons manuels reçus pendant les années 1993 à 1996. A ces mises en demeure étaient joints les relevés effectués par les services fiscaux recensant toutes les sommes perçues par la requérante au cours de ces années au titre « d'offrandes » (soit 1 092 feuillets).

Le 14 mai 1998, la requérante se vit notifier, faute de déclaration, une procédure de taxation d'office et un redressement pour un montant de 150 347 916 francs français (FRF) ou 22 920 392 euros (EUR) à titre principal et 22 418 484, 84 EUR au titre des pénalités et intérêts de retard. Conformément à l'article 777 du code général des impôts (CGI) (voir partie « droit et pratique internes pertinents » ci-dessous), les droits de mutation à titre gratuit étaient fixés au taux de 60 % pour la part nette taxable entre personnes non parentes.

La requérante souligne que l'impôt exigé affecte les « offrandes » d'un quart de million de personnes sur quatre ans (le montant moyen de « l'offrande » par personne et par mois sur cette période étant de moins de 4 EUR).

Par une ordonnance du 5 juin 1998, le juge de l'exécution près le tribunal de grande instance de Nanterre autorisa l'inscription d'une hypothèque judiciaire et la saisie conservatoire des biens de la requérante pour permettre le recouvrement de la créance de l'administration pour une somme de 175 000 000 FRF.

A plusieurs reprises, la requérante contesta la procédure de taxation en cours. Le 28 janvier 1999, elle adressa une réclamation officielle aux services fiscaux. Elle soutenait notamment, en tant qu'association culturelle,

pouvoir être exonérée des droits de mutation à titre gratuit (voir l'article 795-10 du CGI, partie « droit et pratique internes pertinents » ci-dessous). Le 29 septembre 1999, le directeur des services fiscaux des Hauts-de-Seine sud rejeta cette réclamation. En ce qui concerne le caractère cultuel de la requérante, le directeur releva que « l'application de l'exonération précitée est subordonnée à la condition que l'association ait fait l'objet d'une reconnaissance par l'autorité administrative compétente en tant qu'association ayant un but exclusivement cultuel ou en tant que congrégation religieuse. Le fait que l'association « Les Témoins de Jéhovah » fasse référence dans ses statuts à la loi du 9 décembre 1905 relative à la séparation de l'Eglise et de l'Etat et s'attribue ainsi la qualité d'association culturelle est sans aucune portée au regard des droits de mutation à titre gratuit, dès lors que le ministre de l'Intérieur ne l'a reconnue ni en tant que congrégation religieuse, ni comme ayant un but cultuel. En conséquence, les dons et legs effectués au profit de l'association ne peuvent bénéficier de l'exonération prévue à l'article 795-10^o du CGI (...) ».

La requérante assigna le directeur des services fiscaux des Hauts-de-Seine sud devant le tribunal de grande instance de Nanterre. Elle alléguait notamment une violation de la Convention.

Par un jugement rendu le 4 juillet 2000, le tribunal débouta la requérante de l'ensemble de ses demandes. Après avoir rejeté des moyens tendant à faire constater et juger la procédure de vérification irrégulière, discriminatoire et contraire à la Convention, le tribunal dit qu'en présentant sa comptabilité à l'administration fiscale à l'occasion de la vérification dont elle était l'objet, la requérante avait révélé au sens de l'article 757 alinéa 2 du CGI des dons manuels reçus, et était dès lors tenue de les déclarer dans le mois. Faute d'une telle déclaration, elle s'était exposée à la procédure de taxation d'office qui fut mise en œuvre. Le tribunal établit ensuite que la requérante n'était pas fondée à prétendre bénéficier des exonérations prévues à l'article 795-10^o du CGI.

La requérante interjeta appel. Par un arrêt rendu le 28 février 2002, la cour d'appel de Versailles confirma le jugement précédent dans toutes ses dispositions et débouta la requérante de toutes autres demandes plus amples et contraires. La cour d'appel releva notamment :

« Considérant que [l'article 757 du CGI] s'applique indiscutablement à toutes personnes qu'elles soient physiques ou morales et qu'en l'absence de toute limitation du législateur, il ne saurait en être fait une application aux seules personnes physiques à l'exclusion des personnes morales y compris les associations, sauf à rompre l'égalité de tous devant l'impôt et opérer alors une discrimination entre contribuables non voulue par le législateur ;

Considérant qu'il est admis que l'administration peut utiliser les renseignements recueillis au cours d'une vérification de comptabilité pour procéder à des redressements sur des droits d'enregistrement ;

Considérant que les sommes portées en comptabilité par l'association sont des dons manuels au sens de l'article 757 du CGI et ne peuvent supporter une autre

qualification, celle d'offrandes ou de produits des quêtes n'étant nullement antinomique avec celle de dons manuels dès lors qu'il s'agit bien de la transmission de la main à la main d'une chose mobilière susceptible d'être acquise par simple tradition, que l'exercice d'un culte auquel les donateurs entendraient contribuer ne peut suffire à caractériser la charge grevant un don et gommer l'intention libérale qui anime à l'évidence les bienfaiteurs, qu'enfin la modicité du don ne suffit pas à exclure cette qualification de libéralité ;

Considérant qu'en introduisant l'article 15 dans la loi de finances du 30 décembre 1991, le législateur a entendu soumettre au droit de mutation les dons manuels révélés et a modifié le régime fiscal des dons manuels en ajoutant un nouveau cas d'imposition aux précédents contenus dans l'alinéa 1 de l'article 757 du CGI ;

Considérant qu'en l'état du droit positif les dons manuels ne sont taxables que lorsque le donataire ou ses représentants établissent un acte reconnaissant l'existence d'un don manuel, lorsque le don fait l'objet d'une reconnaissance judiciaire et enfin lorsque le donataire révèle à l'administration les dons manuels ;

Considérant (...) qu'il n'existe aucune obligation de révélation du don manuel, que le fait générateur de l'imposition n'est donc pas le don lui-même mais la révélation par le donataire ;

Considérant que l'obligation de déclaration ne naît que lorsqu'il y a révélation ;

Considérant que dans le cas d'espèce et sans prise en compte de la qualité et la personnalité de l'appelante, l'association a présenté, comme tout contribuable, lors de la vérification, la comptabilité qu'elle tient laquelle comportait inscription des sommes encaissées de ses bienfaiteurs ;

Considérant que la seule question qui peut se poser est celle de savoir si en présentant sa comptabilité à l'administration qui le requiert, le contribuable révèle au sens de l'article 757 alinéa 2 les dons et partant se place dans l'obligation de déclarer dans le mois de cette présentation, en d'autres termes peut-il y avoir révélation autrement que par une manifestation spontanée de la volonté du contribuable de révéler les dons qu'il a reçus ;

Considérant que certes l'administration ne produit aucun autre acte écrit que les éléments tirés de la comptabilité établie par le donataire, renfermant cette révélation ;

Considérant que si l'absence d'obligation légale de révéler et de déclarer pourrait militer contre l'admission d'une révélation autrement que volontaire, l'article 757 ne contient aucune indication quant aux modalités ou aux circonstances de cette révélation ;

Qu'en tout état de cause la révélation doit être contenue dans un acte écrit du donataire, le récépissé délivré au donateur ne suffisant même pas à établir la révélation, et résulter d'un acte positif ;

Considérant que l'article 757 n'opère en définitive pas de distinctions entre les déclarations et reconnaissances judiciaires, ces dernières n'impliquant pas toujours l'aveu spontané du don de la part du donataire, visées à l'alinéa 1, et la révélation du donataire visée à l'alinéa 2 ;

Que dès lors la présentation par l'association, conformément à l'obligation légale qui pèse sur elle, de sa comptabilité, quand bien même sa tenue serait obligatoire, document qui constitue alors l'écrit émanant du donataire, dans le cadre d'une vérification régulièrement menée par l'administration fiscale, vaut révélation au sens de l'article 757 alinéa 2, en ce qu'elle comporte en définitive la revendication propre

du contribuable d'une qualification donnée à des sommes en compte, laquelle est déterminante, sous réserve de la preuve de la réalité du don, du régime fiscal applicable à l'opération, qu'une telle approche n'est pas contraire au contenu de l'instruction du 5 avril 1993 qui certes précise que la révélation est matériellement constituée par la mention du don dans la réponse écrite du donataire dans le cadre d'un examen contradictoire de sa situation fiscale, l'hypothèse envisagée étant alors celle de la réponse à un questionnement de l'administration sur l'origine de fonds que le contribuable peut ne pas avoir qualifié de dons manuels, qu'en l'espèce le silence gardé par l'association en réponse aux mises en demeure ne suffit pas à exclure tout acte de révélation des dons telle qu'elle est exprimée dans sa propre comptabilité portée à la connaissance de l'administration, le refus n'étant en définitive que celui de satisfaire à l'obligation de déclarer ;

Considérant qu'il importe peu en définitive que la révélation soit spontanée, fortuite ou provoquée, que la révélation du don ne doit avoir d'autre source que la volonté du donataire, qu'il suffit qu'elle émane d'un acte du donataire mentionnant le don manuel pour constituer le fait générateur rendant alors obligatoire la déclaration, à défaut de laquelle le donataire s'expose à la taxation d'office ;

Considérant enfin qu'il est peu réaliste de prétendre que le législateur a voulu laisser au donataire qui fait l'aveu dans un écrit du don manuel, le choix de se soumettre ou pas à l'imposition, une fois ce don révélé en l'espèce à l'administration fiscale ;

Considérant que sans nier les conséquences de la réforme introduite par le législateur pour le monde associatif qui tire l'essentiel de ses ressources de la générosité de ses bienfaiteurs adhérents ou sympathisants, il n'appartient toutefois pas au juge de réformer ou corriger la loi, si inadéquate soit-elle ;

Considérant que l'association soutient pouvoir bénéficier de l'exonération prévue à l'article 795-10 du CGI, (...)

Considérant qu'elle expose que depuis la loi du 2 janvier 1907 l'exercice public du culte peut être également assuré par des associations régies par la loi de 1901, qu'une association déclarée à cette loi peut dès lors être culturelle au sens de l'article 795-10, (...)

Considérant d'une part que l'association appelante ne justifie pas d'une autorisation ministérielle ou préfectorale contemporaine du fait générateur de l'imposition, celle produite aux débats émanant des préfetures des Hauts-de-Seine, Cher et Yvelines étant délivrées en 2001, que ces autorisations, à les supposer nécessaires s'agissant ici de dons manuels réputés non soumis au régime d'autorisation, sont inopérantes en tout état de cause, que notamment celle délivrée par le préfet des Hauts-de-Seine ne concerne pas l'association appelante ;

(...)

Considérant que c'est au jour du fait générateur que doit s'apprécier le caractère cultuel pour prétendre bénéficier de l'exonération, qu'outre le fait qu'elle ne justifie pas qu'elle était alors reconnue comme association culturelle, l'appelante ne produit en tout état de cause aucun élément permettant à la cour de vérifier le bien-fondé de sa prétention à se voir reconnaître ce caractère, les statuts nécessaires à la vérification de ce que son objet et son activité sont exclusivement consacrés au culte, condition première de la reconnaissance du statut d'association culturelle n'étant même pas versés aux débats ;

Considérant qu'il s'ensuit que l'appelante n'est pas fondée à bénéficier de l'exonération alléguée ;

(...)

Considérant que l'association invoque enfin les conséquences juridiques de la taxation litigieuse, dénonce à raison de l'application qui lui est faite des dispositions de l'article 757 du CGI un système confiscatoire dès lors que seules les associations faisant l'objet d'un contrôle fiscal peuvent être automatiquement taxées, estime qu'il en résulte une grande imprévisibilité et insécurité juridiques pour le monde associatif ce qui lui porte une atteinte irrémédiable au droit d'exister,

Considérant toutefois que la taxation litigieuse ne résulte que de l'application de la loi laquelle s'impose à tous les donataires, personnes physiques et morales, et que les conséquences financières qui en découlent, si sévères soient-elles, ne peuvent être prises comme procédant d'un comportement léonin de l'administration lequel serait source d'insécurité et d'imprévisibilité pour tout contribuable concerné ;

Considérant enfin que l'appelante invoque la violation de l'article 9 et de l'article 11 combinés avec l'article 14 de la convention de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales, qu'elle ne fait toutefois pas la démonstration de ce que l'administration aurait fait une application discriminatoire des dispositions fiscales en matière de dons manuels, autrement que par l'invocation des conséquences du taux de taxation, lequel ne résulte d'une part que de l'application du taux légal, et d'autre part que de son propre fait à raison de son refus de procéder à la déclaration dans le mois de la révélation, générateur de pénalités et majorations de retard, lesquels sont en tout état de cause, sujets à recours, que le moyen tiré du caractère confiscatoire des sommes réclamées est inopérant ;

(...) »

La requérante se pourvut en cassation. A l'appui de son pourvoi, elle formula cinq moyens. Dans le cadre du deuxième moyen, elle critiqua notamment la motivation générale et abstraite, quasi normative de la cour d'appel, et alléguait une violation de l'article 6 § 1 de la Convention. Invoquant ensuite les articles 6 § 1 et 9 de la Convention, elle soutint, dans son quatrième moyen, qu'il appartenait à la cour d'appel de s'assurer de la réalité de la qualité d'association cultuelle revendiquée par la requérante en faisant ordonner au besoin la production des pièces qu'elle estimait nécessaires, et notamment les statuts de l'association. Elle alléguait également avoir été privée des garanties nécessaires à l'effectivité de la liberté d'exercice d'un culte. Les autres moyens étaient fondés sur les dispositions du droit national, la requérante critiquant en particulier dans le troisième moyen l'application qui avait été faite dans son cas de l'article 757 alinéa 2 du CGI.

Par un arrêt rendu le 5 octobre 2004, la Cour de cassation rejeta le pourvoi. Dans son arrêt, la Cour de cassation releva notamment que :

« Sur le deuxième moyen :

Mais attendu, en premier lieu, que l'article 6 de la loi du 1^{er} juillet 1901 relative au contrat d'association prévoit que toute association régulièrement déclarée peut, sans aucune autorisation spéciale, recevoir des dons manuels et que, dès lors, l'affectation à la réalisation de l'objet statutaire de l'association des sommes d'argent qui lui ont été remises n'est pas de nature à les priver de cette qualification ;

Attendu, en deuxième lieu, qu'il ne résulte ni de ses conclusions, ni de l'arrêt, que l'association ait soutenu devant la cour d'appel qu'en raison de leur périodicité, les sommes recueillies étaient affectées par nature aux dépenses courantes et au fonctionnement de l'association ; d'où il suit que le moyen, pris en sa troisième branche, est nouveau et mélangé de fait et de droit, en ce qu'il invite le juge à se prononcer sur la périodicité des versements recueillis par l'association ;

Attendu, en troisième lieu, que l'article 894 du Code civil n'opérant pas de distinction selon la valeur de la chose aliénée, la cour d'appel a décidé, à bon droit, que la modicité des sommes données ne suffisait pas à exclure la qualification de libéralité qui pourrait leur être attribuée et n'était donc pas tenue de procéder à la recherche inopérante visée par la quatrième branche du moyen ;

Attendu, enfin, que, répondant à l'association qui faisait valoir que son budget était exclusivement constitué d'offrandes religieuses consenties par les fidèles de la confession dont l'exercice du culte était la contrepartie, la cour d'appel a relevé que les sommes enregistrées par l'association dans sa comptabilité étaient des dons manuels dont les auteurs étaient animés à son égard d'une intention libérale que l'exercice d'un culte auquel ceux-ci entendraient contribuer ne pouvait suffire à exclure ; que la cour d'appel a ainsi considéré souverainement, sans inverser la charge de la preuve, que l'intention libérale animant les donateurs était établie et légalement justifiée sa décision

D'où il suit qu'irrecevable en sa troisième branche, le moyen ne peut être accueilli pour le surplus ;

Sur le troisième moyen :

Mais attendu qu'ayant énoncé que l'article 757, alinéa 2, du code général des impôts, qui prévoit que le don manuel révélé à l'administration fiscale par le donataire est sujet au droit de donation, n'exige pas l'aveu spontané du don de la part du donataire, la cour d'appel, qui a retenu que le contribuable avait présenté au vérificateur sa comptabilité, écrit émanant du donataire sur lequel se trouvaient enregistrées des sommes d'argent qu'elle a qualifiées de dons manuels, a décidé, à bon droit, que cette présentation par l'association de sa comptabilité lors d'une vérification régulièrement menée par l'administration fiscale, fût-elle la mise en œuvre de l'obligation légale d'établissement et de présentation des documents comptables, valait révélation au sens de l'article 757, alinéa 2, précité, abstraction faite des motifs surabondants visés par la seconde branche du moyen ; que le moyen n'est fondé en aucune de ses branches ;(...)

Sur le quatrième moyen :

Mais attendu qu'aux termes de l'article 795-10° du code général des impôts sont exonérés des droits de mutation à titre gratuit les dons et legs faits aux associations culturelles, aux unions d'associations culturelles et aux congrégations autorisées ;

Attendu que la cour d'appel ayant relevé, par un motif non critiqué, que l'association ne justifiait pas d'une autorisation ministérielle ou préfectorale contemporaine du fait générateur de l'imposition, est inopérant le moyen pris de ce que le refus de reconnaître à l'association la qualité d'association culturelle ne pouvait être décidé par la cour d'appel sans que soit préalablement ordonnée la production des pièces de nature à établir cette qualité, que le moyen ne peut être accueilli en aucune de ses branches ; »

Le 18 janvier 2006, la direction générale des impôts notifia à la requérante une mise en demeure de régler immédiatement les sommes

restant dues, à savoir 40 907 849,81 EUR. Selon la requérante, la mise en œuvre de cette procédure d'exécution serait liée à l'aboutissement d'une série de pressions exercées depuis plusieurs mois sur le gouvernement français et notamment au fait que le 18 janvier 2006, une délégation d'habitants de Deyvillers (Vosges), soutenue par des parlementaires, était reçue par le chef de cabinet du ministre délégué au budget et réclamait l'exécution immédiate de la mesure de taxation subie par la requérante. Les membres de la délégation contestaient le fait que la requérante ait pu acheter sur leur commune des terrains d'une valeur de 600 000 EUR pour construire une « salle du royaume », alors qu'elle n'a pas réglé sa dette fiscale.

Le 23 janvier 2006, la requérante fit parvenir au ministre délégué au budget une lettre critiquant ces événements et mentionnant la présente requête en instance devant la Cour ainsi que « l'impérieuse nécessité d'attendre la position qui sera adoptée par la Cour ». Cette lettre resta sans réponse.

B. Le droit et la pratique internes pertinents

1. Constitution française de 1958

Article 2

« La France est une République laïque ; elle assure l'égalité devant la loi de tous les citoyens, sans distinction d'origine, de race ou de religion. Elle respecte toutes les croyances. »

2. Loi du 1^{er} juillet 1901 relative au contrat d'association

Article 1

« L'association est la convention par laquelle deux ou plusieurs personnes mettent en commun, d'une façon permanente, leurs connaissances ou leur activité dans un but autre que de partager des bénéfices. Elle est régie, quant à sa validité, par les principes généraux du droit applicables aux contrats et obligations. »

Article 2

« Les associations de personnes pourront se former librement sans autorisation ni déclaration préalable, mais elles ne jouiront de la capacité juridique que si elles se sont conformées aux dispositions de l'article 5. »

Article 5

**(modifié par la loi n° 81-909 du 9 octobre 1981 (JORF 10 octobre 1981
rectificatif JORF 16 octobre 1981)**

« Toute association qui voudra obtenir la capacité juridique prévue par l'article 6 devra être rendue publique par les soins de ses fondateurs.

La déclaration préalable en sera faite à la préfecture du département ou à la sous-préfecture de l'arrondissement où l'association aura son siège social. Elle fera connaître le titre et l'objet de l'association, le siège de ses établissements et les noms,

professions et domiciles et nationalités de ceux qui, à un titre quelconque, sont chargés de son administration ou de sa direction. Deux exemplaires des statuts seront joints à la déclaration. Il sera donné récépissé de celle-ci dans le délai de cinq jours.

Lorsque l'association aura son siège social à l'étranger, la déclaration préalable prévue à l'alinéa précédent sera faite à la préfecture du département où est situé le siège de son principal établissement.

L'association n'est rendue publique que par une insertion au Journal officiel, sur production de ce récépissé.

Les associations sont tenues de faire connaître, dans les trois mois, tous les changements survenus dans leur administration ou direction, ainsi que toutes les modifications apportées à leurs statuts.

Ces modifications et changements ne sont opposables aux tiers qu'à partir du jour où ils auront été déclarés.

Les modifications et changements seront en outre consignés sur un registre spécial qui devra être présenté aux autorités administratives ou judiciaires chaque fois qu'elles en feront la demande. »

Article 6

(modifié par la loi n°87-571 du 23 juillet 1987)

« Toute association régulièrement déclarée peut, sans aucune autorisation spéciale, recevoir des dons manuels (...) »

Au sujet de cette modification législative introduite en 1987 et visant à officialiser l'usage selon lequel toute association peut recevoir des dons manuels sans autorisation spéciale, la Commission des lois de l'Assemblée nationale a précisé que cette modification « tend à mettre en harmonie la loi de 1901 avec la législation fiscale et avec la pratique. (...) En bénéficieront aussi bien les associations sportives, culturelles, humanitaires, caritatives etc., que les partis politiques ou les sectes » (Annexe au rapport n° 836 fait au nom de la Commission des finances, de l'économie générale et du plan, annexe au procès-verbal de la séance du 11 juin 1987).

3. Loi du 9 décembre 1905 concernant la séparation des Eglises et de l'Etat

Article premier

« La République assure la liberté de conscience. Elle garantit le libre exercice des cultes sous les seules restrictions édictées ci-après dans l'intérêt de l'ordre public. »

Article 2

« La République ne reconnaît, ne salarie ni ne subventionne aucun culte. En conséquence, à partir du 1^{er} janvier qui suivra la promulgation de la présente loi, seront supprimées des budgets de l'Etat, des départements et des communes, toutes dépenses relatives à l'exercice des cultes. Pourront toutefois être inscrits auxdits budgets les dépenses relatives à des services d'aumônerie et destinées à assurer le libre exercice des cultes dans les établissements publics, tels que lycées, collèges, écoles, hospices, asiles et prisons. (...) »

Article 18

« Les associations formées pour subvenir aux frais, à l'entretien et à l'exercice public d'un culte devront être constituées conformément aux articles 5 et suivants du titre 1^{er} de la loi du 1^{er} juillet 1901. Elles seront, en outre, soumises aux prescriptions de la présente loi. »

Article 19

« Ces associations devront avoir exclusivement pour objet l'exercice du culte (...) »

4. Code général des impôts (CGI)**a) L'article 757 (tel que modifié par la loi n° 91-1322 du 30 décembre 1991 art 15 II finances pour 1992 Journal Officiel du 31 décembre 1991)**

« Les actes renfermant soit la déclaration par le donataire ou ses représentants, soit la reconnaissance judiciaire d'un don manuel, sont sujets au droit de donation.

La même règle s'applique lorsque le donataire révèle un don manuel à l'administration fiscale. »

**Réponse du ministre d'Etat, ministre de l'économie, des finances et du budget
à M. Francis Saint-Ellier relative aux mutations à titre gratuit
(J.O., Ass. Nat., Q.E. n° 53401, 23 mars 1992, p. 1331)**

« 53401. – 3 février 1992

M. Francis Saint-Ellier attire l'attention de M. le ministre d'Etat, ministre de l'économie, des finances et du budget, sur l'article 15 de la loi de finances pour 1992, qui modifie l'article 757 du code général des impôts dans un sens qui ne va pas sans inquiéter les organismes à but non lucratif et tout spécialement les associations de bienfaisance. Si l'on s'en tient à la lettre du nouveau texte, celles-ci doivent désormais liquider le droit de donation entre non-parents, soit 60 p. 100, chaque fois qu'elles révèlent à l'administration fiscale avoir bénéficié d'un don manuel. Or, elles ne peuvent pas percevoir de dons manuels, lesquels constituent l'essentiel de leurs ressources, sans les révéler à l'administration fiscale, soit qu'elles délivrent aux donateurs le reçu les admettant à la déduction fiscale, soit qu'elles tiennent une comptabilité destinée à être produite aux agents de l'administration à l'occasion d'un contrôle. Il semble évident qu'une telle interprétation irait au-delà de l'exposé des motifs en application duquel le texte a été voté comme au-delà de l'intention du législateur. Il lui demande donc quelles mesures il entend prendre pour éviter que cette interprétation ne puisse être ni soutenue par les agents de l'administration fiscale, ni admise par les tribunaux.

Réponse

Les associations déclarées qui ont pour but exclusif l'assistance ou la bienfaisance sont exonérées de droits de mutation à titre gratuit. En outre, il est précisé que les reçus délivrés aux donateurs par les organismes visés aux articles 200 et 238 bis du code général des impôts restent sans incidence sur l'application des dispositions de l'article 15 de la loi de finances pour 1992 qui concernent, pour l'essentiel, les personnes physiques. Dès lors, les dons manuels évoqués par l'honorable parlementaire sont, comme par le passé, exonérés de droits de mutation à titre gratuit. »

La loi du 1^{er} août 2003 relative au mécénat, aux associations et aux fondations est venue modifier l'article 757 du code général des impôts en y ajoutant un alinéa supplémentaire :

« Ces dispositions ne s'appliquent pas aux organismes d'intérêt général mentionnés à l'article 200. »

Lors de la discussion de cet alinéa, le Sénateur Yann Gaillard, membre de la Commission des Finances, a fait ce rapport le 7 mai 2003 :

« L'Assemblée nationale a souhaité que figure explicitement dans la loi, l'exonération des droits de mutation des organismes d'intérêt général en matière de dons manuels. En fait, il s'agit de revenir sur certaines interprétations contraires à la pratique traditionnelle d'exonération, qui avaient pu être faites par les services fiscaux au moment où il s'agissait de lutter contre les sectes. »

b) Autres dispositions du CGI

Article 200

« 1. Ouvrent droit à une réduction d'impôt sur le revenu égale à 66 % de leur montant les sommes prises dans la limite de 20 % du revenu imposable qui correspondent à des dons et versements, y compris l'abandon exprès de revenus ou produits, effectués par les contribuables domiciliés en France au sens de l'article 4 B, au profit :

a. De fondations ou associations reconnues d'utilité publique (...);

b. D'œuvres ou d'organismes d'intérêt général ayant un caractère philanthropique, éducatif, scientifique, social, humanitaire, sportif, familial, culturel, ou concourant à la mise en valeur du patrimoine artistique (...)

e. D'associations cultuelles et de bienfaisance qui sont autorisées à recevoir des dons et legs, ainsi que des établissements publics des cultes reconnus d'Alsace-Moselle. »

Article 635 A

« Les dons manuels mentionnés au deuxième alinéa de l'article 757 doivent être déclarés ou enregistrés par le donataire ou ses représentants dans le délai d'un mois qui suit la date à laquelle le donataire a révélé ce don à l'administration fiscale. »

Article 777

« Les droits de mutation à titre gratuit sont fixés aux taux indiqués dans les tableaux ci-après, pour la part nette revenant à chaque ayant droit :

(...)

Tableau III

Tarif des droits applicables en ligne collatérale et entre non-parents.

(...)

Entre parents au-delà du 4^e degré et entre personnes non parentes : 60 % . »

Article 795

« Sont exonérés des droits de mutation à titre gratuit :

(...)

10° Les dons et legs faits aux associations culturelles, aux unions d'associations culturelles et aux congrégations autorisées ; »

GRIEFS

1. Invoquant l'article 9 de la Convention, la requérante allègue que la taxation des dons manuels appliquée aux offrandes pour le culte et les pénalités corrélatives porte atteinte à son droit à manifester et exercer sa liberté de religion. Les biens destinés exclusivement à la pratique du culte (à savoir les offrandes mais aussi les autres biens de l'association y compris les bâtiments constituant son siège temporel) seraient directement menacés par l'opération menée par les services fiscaux. Le montant réclamé excédant de loin la valeur des biens de la requérante, celle-ci soutient que la mesure contestée menace ses activités et son existence même. Selon elle l'action ainsi menée à son encontre doit être replacée dans le contexte de la lutte contre les sectes en France. Cette ingérence serait fondée sur une interprétation imprévisible des dispositions fiscales pertinentes, puisque, en l'espèce, l'administration fiscale a, de façon inédite, contredit une pratique administrative ancienne fondée sur la non-taxation des dons manuels aux associations. La requérante ne pouvait donc prévoir que toutes les offrandes reçues seraient taxées rétroactivement. Le seul but de cette ingérence serait de servir la cause de la lutte contre les Témoins de Jéhovah au seul motif que ce groupement a été qualifié de « secte » par des rapports parlementaires sans portée juridique. Une telle ingérence ne saurait passer pour nécessaire dans une société démocratique, puisqu'elle ne répond à aucun besoin social et que ses conséquences sont pour le moins disproportionnées.

2. Invoquant ensuite l'article 9 combiné à l'article 14 de la Convention, la requérante soutient que cette ingérence est discriminatoire, la requérante étant la seule association à avoir subi une mesure de cette ampleur sans aucune « justification raisonnable ».

3. Sur le même fondement, la requérante se plaint également d'une ingérence injustifiée et discriminatoire à sa liberté d'association. Elle invoque l'article 11 de la Convention, seul et combiné à l'article 14.

4. La requérante allègue une atteinte injustifiée et discriminatoire au droit au respect de ses biens. Elle considère que l'interprétation et l'application d'une disposition du CGI selon des modalités tout à fait nouvelles à seule fin de la pénaliser ne répond à aucun objectif d'intérêt

général. De plus, ces mesures ont eu pour conséquence de porter une atteinte disproportionnée à la substance même du droit de propriété de la requérante. Elle invoque l'article 1 du Protocole n° 1 à la Convention, seul et combiné à l'article 14.

5. Invoquant l'article 6 § 1 de la Convention, la requérante se plaint du défaut d'équité de la procédure. Se fondant sur la jurisprudence de la Cour (notamment *Dulaurans c. France*, n° 34553/97, 21 mars 2000), elle estime ne pas avoir vraiment été entendue par les juridictions nationales qui auraient rejeté les arguments tirés de la Convention sans les avoir correctement considérés, et ce dans le cadre de décisions insuffisamment motivées. A cet égard, elle invoque aussi l'article 13 de la Convention. De plus, la requérante considère ne pas avoir pu bénéficier du droit de se taire et de ne pas contribuer à sa propre incrimination, reconnu par la jurisprudence de la Cour. En effet, ayant refusé de déclarer elle-même les offrandes reçues, celles-ci ont été recensées par les agents de l'administration fiscale qui ont procédé à un fichage systématique des donateurs que la requérante qualifie d'abusif, et qui a ensuite été considéré comme constituant une révélation de dons manuels. Ainsi, il a été imposé à la requérante de s'incriminer elle-même.

6. Invoquant l'article 18 de la Convention combiné à l'article 1 du Protocole n° 1, la requérante soutient que l'utilisation des procédures fiscales engagées contre elle constitue un détournement de pouvoir puisque l'objectif était de valoriser la lutte contre les sectes et de contraindre la requérante à cesser ses activités.

EN DROIT

1. La requérante fait valoir que la taxation des dons manuels qu'elle a perçus et les pénalités y afférentes portent atteinte au droit de manifester et d'exercer sa liberté de religion. Cette ingérence serait de surcroît discriminatoire : de toutes les associations partageant le même statut juridique, la requérante serait la seule à avoir subi une ingérence de cette ampleur sans autre justification que de porter un coup à un groupement considéré comme secte. Elle invoque l'article 9 de la Convention, isolément et combiné avec l'article 14, qui se lisent comme suit :

Article 9

« 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. »

Article 14

« La jouissance des droits et libertés reconnus dans la (...) 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. »

a) Thèse des parties

i. Le Gouvernement

Le Gouvernement rappelle le régime juridique des associations culturelles dans le contexte français de laïcité. Il se caractérise par l'octroi d'avantages d'ordre pratique ou fiscaux aux seules associations culturelles. La déclaration dont ces associations doivent faire l'objet ne leur confère pas pour autant le caractère d'association culturelle : c'est à l'occasion de l'octroi ou de la contestation de droits auxquels elles peuvent prétendre que ce caractère leur est reconnu ou non par les autorités administratives compétentes et sous le contrôle du juge administratif, selon les critères suivants progressivement précisés par le Conseil d'Etat.

S'agissant plus particulièrement des Témoins de Jéhovah, le Gouvernement cite trois décisions. A propos de l'autorisation de recevoir un legs, un arrêt du 1^{er} février 1985 ne reconnaît pas la qualité d'association culturelle à l'association nationale des Témoins de Jéhovah au motif que « les activités menées par l'association chrétienne (...) sur la base des stipulations de ses statuts (...) ne confèrent pas dans leur ensemble, à l'association, en raison de l'objet ou de la nature de certaines d'entre elles, le caractère d'une association culturelle au sens de la loi du 9 décembre 1905 ». Dans deux décisions de 1993 rendues en matière fiscale, le Conseil d'Etat déclara que les locaux affectés exclusivement à l'exercice d'un culte ne pouvaient être considérés comme occupés à titre privatif et donc soumis à la taxe d'habitation. Mais c'est surtout dans un avis du 24 octobre 1997 que la haute juridiction a fixé les trois conditions auxquelles est subordonnée la reconnaissance du caractère culturel d'une association : elle doit avoir pour objet l'exercice d'un culte, ce culte doit constituer l'objet exclusif de l'association et les activités de cette dernière ne doivent pas porter atteinte à l'ordre public. Ainsi, la reconnaissance du caractère culturel résulte d'une analyse *in concreto* au regard des statuts de l'association concernée et de ses activités réelles et ne porte pas sur l'appréciation de la valeur de la croyance en cause.

Le Gouvernement conteste, à titre principal, l'existence d'une ingérence dans le droit de la requérante de manifester et d'exercer sa liberté de

religion, puisque la législation française vise à favoriser le libre exercice des cultes en permettant notamment aux associations culturelles d'être exonérées de droits de mutation à titre gratuit. Si la Cour venait toutefois à constater une telle ingérence, celle-ci ne pourrait, tout au plus, que résulter des rappels de taxe notifiés à la requérante. Dans ce cas, le Gouvernement estime, à titre subsidiaire, que la taxation litigieuse n'emporte pas violation de l'article 9 de la Convention.

En effet, il soutient, tout d'abord, que la mesure contestée était « prévue par la loi », à savoir l'article 757 du code général des impôts qui énumère les cas dans lesquels les dons manuels sont sujets à taxation, en particulier celui de la révélation du don manuel par le donataire à l'administration fiscale. Le principe de cette taxation est ancien et a été complété par la loi de 1991 : désormais les dons manuels révélés à l'administration fiscale par le donataire doivent ainsi être obligatoirement déclarés ou enregistrés dans le délai d'un mois à compter de leur révélation et sont assujettis aux droits de donation dans les conditions de droit commun. Le pouvoir réglementaire a, par la suite, normalisé la procédure de déclaration et l'administration fiscale a, en outre, précisé la notion de révélation dans une instruction du 13 avril 1992 aux termes de laquelle le don manuel est imposable s'il est révélé à l'administration fiscale, soit spontanément, soit en réponse à une demande de l'administration, soit encore au cours d'une procédure de contrôle.

La circonstance que la solution dégagée par la Cour de cassation relative à la notion de « révélation » prévue par ce texte aurait été inédite et critiquée par la doctrine ne saurait suffire à elle seule à emporter une méconnaissance de la condition de légalité. La Cour de cassation a fait une stricte application de la loi en refusant l'exonération prévue à l'article 795-10° du CGI et en jugeant que l'association ne justifiait pas d'une autorisation ministérielle ou préfectorale contemporaine du fait générateur de l'imposition. Comme le reconnaît la Cour elle-même, la loi ne peut prévoir toutes les hypothèses et il incombe alors aux autorités administratives compétentes d'appliquer la loi en l'adaptant à chaque situation particulière. Tel est le cas pour la notion de « révélation » au sens de l'article 757 du CGI. L'arrêt de la Cour de cassation du 5 octobre 2004 s'inscrit au demeurant dans une série d'arrêts précisant les conditions d'application de la notion de révélation dans le cadre de contrôles fiscaux.

Enfin, la requérante ne pouvait ignorer qu'elle ne remplissait pas les conditions pour bénéficier de l'exonération prévue à l'article 795-10° du code général des impôts ; elle n'a pas demandé l'autorisation mentionnée audit article ni n'a mis à même le juge de vérifier si elle remplissait la seconde condition posée par la loi, à savoir le caractère cultuel de l'association. Contrairement à ce que soutient la requérante, le Gouvernement estime que la taxation litigieuse ne résulte pas d'un changement de doctrine administrative. Une tolérance administrative,

consistant à ne pas imposer les dons modiques reçus par les associations ne saurait rendre les dispositions légales juridiquement moins contraignantes (*Kurtulmus c. Turquie* (déc.), 24 janvier 2006). En définitive, le Gouvernement soutient que la taxation en cause résulte simplement d'une évolution législative datant de 1991, soit bien avant le contrôle dont la requérante a fait l'objet. Elle ne saurait dès lors se plaindre d'une précipitation particulière de l'administration à la taxer ; d'autres associations ont d'ailleurs fait l'objet d'une taxation sur le même fondement.

Quant aux buts de la mesure litigieuse, la protection de l'ordre et des droits et libertés d'autrui, le Gouvernement soutient que l'exonération des droits de mutation à l'égard des associations culturelles est dérogatoire du droit commun et d'interprétation stricte. Elle n'est accordée que si les dons sont consacrés au seul exercice du culte, et l'intervention régulatrice de l'Etat a pour objectif de préserver un équilibre entre la liberté de religion et la protection des droits et libertés de ceux qui peuvent être affectés par l'exercice de celle-ci. Si l'article 9 exclut l'appréciation de la part de l'Etat de la légitimité des croyances religieuses ou des modalités d'expression de celles-ci, il ne protège pas n'importe quel acte motivé ou inspiré par une religion ou conviction (*Manoussakis et autres c. Grèce*, arrêt du 26 septembre 1996, *Recueil des arrêts et décisions* 1996-IV ; et *Vergos c. Grèce*, 24 septembre 2004, §§ 33 et 34).

Enfin, ladite mesure était « nécessaire dans une société démocratique » car, sans disproportion, les dons manuels sont taxés dans les mêmes conditions que les autres donations, les taux applicables étant identiques à ceux prévus pour les successions. De plus, le recouvrement de la créance fiscale n'entraînera pas la disparition du culte des Témoins de Jéhovah en France puisqu'il vise la seule association nationale et que les associations régionales, dotées d'une personnalité juridique propre et disposant d'importants moyens financiers, continueront de fonctionner. Enfin, compte tenu de l'ampleur du culte des Témoins de Jéhovah dans le monde, le Gouvernement ne doute pas que si l'exercice de ce culte en France était gravement menacé, les associations étrangères ne manqueraient pas de se mobiliser pour venir en aide à l'association requérante.

Quant à la violation alléguée de l'article 9 combiné avec l'article 14 de la Convention, le Gouvernement rappelle que la Cour reconnaît aux états le pouvoir souverain de lever l'impôt. De plus, l'article 9 n'inclut pas le droit d'être exonéré de tout impôt (*Association Sivananda de Yoga Vedanta c. France*, décision de la Commission du 16 avril 1998). L'existence d'un statut fiscal dérogatoire n'est pas en lui-même discriminatoire (*Alujer, Fernandez et Cabaleero Garcia c. Espagne* (déc.), n° 53072/99, 14 juin 2001). Au demeurant, le Gouvernement affirme que la requérante prétend à tort qu'elle est la seule association à avoir été taxée et cite un certain nombre d'associations ayant fait l'objet de redressements résultant de la

révélation de dons manuels (Association Eglise évangélique missionnaire, association des chevaliers du Lotus d'or, association culturelle du temple pyramide, association Yogiraj).

ii. La requérante

La requérante maintient que la taxation litigieuse, qui concerne l'ensemble des offrandes des fidèles sur quatre années, a porté atteinte à l'acte cultuel lui-même et constitue une ingérence dans son droit de manifester et d'exercer sa liberté de religion. Ceci serait accentué par le fait que le montant de la taxation a été garanti par des inscriptions d'hypothèques judiciaires prises par le Trésor public sur le Bethel, lieu indispensable à la pratique du culte.

Cette ingérence serait fondée sur une interprétation imprévisible des dispositions fiscales pertinentes, puisque, selon la requérante, l'article 757 du code général des impôts n'avait jusqu'alors jamais été utilisé pour taxer les dons modiques reçus par les associations à but non lucratif. L'instruction dont parle le Gouvernement ne concerne que les personnes physiques et le Gouvernement est dans l'incapacité de faire état d'une jurisprudence concomitante ou antérieure au contrôle subi en l'espèce qui ferait état de l'application de l'article 757 à une association à but non lucratif. La requérante ajoute que la controverse relative à la nouvelle interprétation de l'article 757 a suscité une telle clameur qu'elle a incité le Gouvernement à modifier la législation en 2003 pour protéger le monde associatif des conséquences de cette interprétation. La réforme de 2003 ne serait que la reconstruction à la hâte d'un chapitre du droit fiscal chamboulé par un dévoiement du texte à des fins de basse politique.

De plus, l'interprétation par l'administration fiscale de la notion de « révélation » des offrandes religieuses modiques n'était pas non plus prévisible, d'autant que selon la requérante, elle bénéficiait d'un statut cultuel bien établi. La notion de révélation n'est pas définie par la loi et la cour d'appel de Versailles l'a relevé. Reprenant à son compte les critiques du conseil supérieur de l'Ordre des experts comptables, organisme placé sous la tutelle du ministère des Finances, quant à la notion de « révélation », la requérante souligne que les dons manuels ne sont pas taxables en l'absence d'un contrôle fiscal qui demeure, par nature, imprévisible. La taxation litigieuse était donc imprévisible. Elle résulte d'une « nouvelle doctrine administrative », pratique nouvelle appliquée pour la première fois à elle. La requérante ajoute que son statut cultuel était bien établi : une association n'a pas à demander l'autorisation de recevoir des dons modiques ; l'administration fiscale disposait des statuts de l'association dès le début de la procédure et, devant la cour d'appel de Versailles, elle avait fourni un arrêt d'une cour d'appel de 2001 établissant que ses activités étaient culturelles.

Ensuite, la requérante expose que la mesure litigieuse ne poursuit pas un but légitime. Elle allègue que l'objectif poursuivi est en fait la répression de son activité, alors que celle-ci n'a, en aucune manière, contrevenu à l'ordre public. La Cour a d'ailleurs à plusieurs reprises qualifié les Témoins de Jéhovah de mouvements dont les rites et pratiques religieuses sont largement connus et autorisés dans de nombreux pays d'Europe.

Quant au caractère non nécessaire, dans une société démocratique, et disproportionné de la mesure, la requérante maintient avec vigueur son argumentation initiale et s'oppose à celle du Gouvernement. Elle souligne qu'elle n'avait aucune obligation d'obtenir une autorisation pour recevoir des offrandes religieuses modiques et rappelle à cet égard que dans l'affaire *Union des Athées c. France*, le gouvernement français, devant le Comité des Ministres du Conseil de l'Europe, avait affirmé que les dons manuels ne requièrent pas d'autorisation administrative (Résolution finale DH (2001) 5, n° 14635/89, adoptée le 26 février 2001). Elle réitère que le contrôle fiscal dont elle a fait l'objet ne visait qu'à prolonger la politique de répression de son activité.

Une fois qu'elle aura été contrainte à la liquidation pour régler les sommes demandées, la requérante soutient qu'elle ne sera plus en mesure de se reconstituer. Cet état de fait serait imminent puisqu'une partie de ses biens ont été confisqués par l'Etat et que le reste fait l'objet de mesures d'hypothèque judiciaire.

La requérante soutient enfin que la taxation est discriminatoire car elle est une association religieuse sans aucune activité lucrative ni commerciale. Cette taxation ne pouvait être utilisée comme une arme dans une campagne contre une minorité religieuse. Elle est arbitraire en ce sens qu'elle n'aurait que visé les associations figurant sur la « liste noire » du rapport parlementaire.

b) European Association of Jehovah's christian witnesses

L'association européenne insiste sur l'impact de la question posée par le cas d'espèce dans les autres pays européens. La taxation des dons manuels litigieuse n'était pas prévue par la loi et a été utilisée comme une « arme » contre les Témoins de Jéhovah afin de paralyser la propagation de ses activités et de faire disparaître l'organisation religieuse. Avaliser une telle taxation donnerait du crédit notamment à la Russie qui pourrait utiliser l'imposition comme un moyen d'éradiquer les Témoins de Jéhovah, persécutés depuis longtemps en tant que minorité religieuse. Cela serait en contradiction avec la jurisprudence de la Cour et les évolutions acquises dans des pays comme la Grèce, la Bulgarie, la Roumanie concernant la liberté des Témoins de Jéhovah de pratiquer leur religion. Procédant à une analyse de droit comparé, l'association européenne affirme que malgré la marge d'appréciation des Etats, les croyances et pratiques des Témoins de Jéhovah sont uniformes dans les Etats membres. En Angleterre, en

Allemagne, en Italie et en Espagne par exemple, les dons versés aux Témoins de Jéhovah ne sont pas taxés car leurs activités sont exclusivement religieuses.

c) Appréciation de la Cour

S'agissant du grief tiré de l'article 9 pris seul ou combiné avec l'article 14 de la Convention, la Cour estime, à la lumière de l'ensemble des arguments du Gouvernement et de la requérante, qu'elle n'est pas en mesure de se prononcer sur sa recevabilité et juge nécessaire de l'ajourner en vue de poser des questions supplémentaires aux parties.

2. Invoquant l'article 11 de la Convention ainsi que l'article 1 du Protocole n° 1, seuls et combinés avec l'article 14, la requérante se plaint d'une ingérence discriminatoire dans l'exercice de sa liberté d'association et d'une atteinte injustifiée et discriminatoire au droit au respect de ses biens.

La Cour rappelle qu'aux termes de l'article 35 § 1 de la Convention, elle ne peut être saisie qu'après l'épuisement des voies de recours internes; tout requérant doit avoir donné aux juridictions internes l'occasion d'éviter ou de redresser les violations alléguées contre lui. Ainsi, le grief dont on entend saisir la Cour doit d'abord être soulevé, au moins en substance, dans les formes et délais prescrits par le droit interne, devant les juridictions nationales appropriées (voir, entre autres, *Civet c. France* [GC], n° 29340/95, § 41, CEDH 1999-VI).

En l'espèce, la Cour constate qu'aucun des moyens soumis à la Cour de cassation ne mentionne l'article 11 et l'article 1 du Protocole n° 1, seuls ou combinés avec l'article 14 de la Convention. La Cour considère en outre que la requérante n'a pas invoqué devant la Cour de cassation, au moins en substance, les griefs qu'elle tire des articles précités de la Convention. Dans ces conditions, cette partie de la requête doit être rejetée conformément à l'article 35 §§ 1 et 4 de la Convention.

3. Invoquant l'article 6 § 1 de la Convention, la requérante allègue, d'une part, une violation de son droit de ne pas contribuer à sa propre incrimination et, d'autre part, une violation de l'équité de la procédure en ce que ses arguments auraient été rejetés de manière incorrecte par les juridictions nationales. Elle y voit également une violation de l'article 13 de la Convention.

La Cour, se référant aux termes de l'article 35 § 1 rappelés ci-dessus, constate à nouveau qu'aucun des moyens soumis à la Cour de cassation ne mentionne « l'auto-incrimination », la requérante se limitant à contester, en se fondant essentiellement sur le droit national, la qualification des offrandes en « dons manuels » et l'application qui lui a été faite de l'alinéa 2 de l'article 757 du CGI. Cette partie du grief doit donc être rejetée pour non-épuisement des voies de recours internes conformément à l'article 35 §§ 1 et 4 de la Convention.

Pour le reste, la Cour rappelle qu'aux termes de l'article 19 de la Convention, elle a pour tâche d'assurer le respect des engagements résultant de la Convention pour les Parties contractantes et qu'il ne lui appartient pas de connaître des erreurs de fait ou de droit prétendument commises par une juridiction interne, sauf si et dans la mesure où elles pourraient avoir porté atteinte aux droits et libertés sauvegardés par la Convention (voir, parmi d'autres, *Garcia Ruiz c. Espagne* [GC], n° 30544/96, § 28, CEDH 1999-I). Or, tel n'est pas le cas en l'espèce. Le restant du grief doit donc être rejeté pour défaut manifeste de fondement conformément à l'article 35 §§ 3 et 4 de la Convention.

4. La requérante se plaint enfin d'une violation de l'article 18 de la Convention combiné avec l'article 1 du Protocole n° 1.

Pour ce qui est de ce grief, compte tenu de l'ensemble des éléments en sa possession, et dans la mesure où elle était compétente pour connaître des allégations formulées, la Cour n'a relevé aucune apparence de violation des droits et libertés garantis par la disposition invoquée. Elle estime en conséquence qu'il est manifestement mal fondé au sens de l'article 35 § 3 de la Convention et doit être rejeté en application de l'article 35 § 4.

Par ces motifs, la Cour, à l'unanimité,

Ajourne le grief de la requérante tiré de l'article 9, pris seul ou combiné avec l'article 14 de la Convention ;

Déclare la requête irrecevable pour le surplus.

Stephen Phillips
Greffier adjoint

Peer Lorenzen
Président