Zeitschrift: Schweizerische Gesellschaft für Wirtschafts- und Sozialgeschichte = Société Suisse d'Histoire Economique et Sociale

Herausgeber: Schweizerische Gesellschaft für Wirtschafts- und Sozialgeschichte

Band: 23 (2008)

Artikel: Guerre, impôts fédéraux directs et fédéralisme d'exécution

Autor: Ceni, Monique

DOI: https://doi.org/10.5169/seals-871835

Nutzungsbedingungen

Die ETH-Bibliothek ist die Anbieterin der digitalisierten Zeitschriften auf E-Periodica. Sie besitzt keine Urheberrechte an den Zeitschriften und ist nicht verantwortlich für deren Inhalte. Die Rechte liegen in der Regel bei den Herausgebern beziehungsweise den externen Rechteinhabern. Das Veröffentlichen von Bildern in Print- und Online-Publikationen sowie auf Social Media-Kanälen oder Webseiten ist nur mit vorheriger Genehmigung der Rechteinhaber erlaubt. Mehr erfahren

Conditions d'utilisation

L'ETH Library est le fournisseur des revues numérisées. Elle ne détient aucun droit d'auteur sur les revues et n'est pas responsable de leur contenu. En règle générale, les droits sont détenus par les éditeurs ou les détenteurs de droits externes. La reproduction d'images dans des publications imprimées ou en ligne ainsi que sur des canaux de médias sociaux ou des sites web n'est autorisée qu'avec l'accord préalable des détenteurs des droits. En savoir plus

Terms of use

The ETH Library is the provider of the digitised journals. It does not own any copyrights to the journals and is not responsible for their content. The rights usually lie with the publishers or the external rights holders. Publishing images in print and online publications, as well as on social media channels or websites, is only permitted with the prior consent of the rights holders. Find out more

Download PDF: 13.08.2025

ETH-Bibliothek Zürich, E-Periodica, https://www.e-periodica.ch

Monique Ceni

Guerre, impôts fédéraux directs et fédéralisme d'exécution

> «Jeder der fünfundzwanzig Kantone hat mit seinem eigenen Steuerrecht auch eine eigene Steuermoral entwickelt, eine Moral, die da und dort dazu führte, dass die Steuergesetzgebung die Hinterziehung geradezu als Norm voraussetzte.»[1]

Introduction

En période de guerre et de crise, les Etats voient augmenter leurs besoins financiers de manière vertigineuse ce qui les contraint, en général, à exercer une pression fiscale accrue en augmentant leurs taux d'imposition, voire à créer de nouveaux impôts. La Suisse, bien que n'ayant pas participé directement aux deux conflits mondiaux qui ont dévasté le monde au siècle passé, n'échappe pas à cette logique. Les deux guerres mondiales et la crise économique des années 1930 sont trois moments clé pour comprendre comment s'est construite la politique fiscale de la Suisse.[2] En effet, ces trois périodes difficiles de guerre et de crise coïncident avec la mise en place, le maintien ou l'extension d'un impôt fédéral direct sur la fortune et le revenu. Ainsi, c'est durant la Grande guerre, en 1915, que la Confédération met en œuvre pour la première fois un impôt fédéral direct sur la fortune et le revenu parce que les recettes des impôts indirects ne suffisent plus à couvrir les dépenses de défense nationale engendrées par le conflit.[3] Cet impôt, en tant que nouvelle ressource fiscale de la Confédération, devient rapidement et pour longtemps une pomme de discorde entre les différentes autorités fiscales du pays et l'objet de discussions enflammées dans les milieux économiques et politiques ainsi que dans le public en général. Cela d'autant plus que le côté temporaire et extraordinaire mis en avant par le Conseil fédéral lors la création de l'impôt en 1915[4] s'efface devant des nécessités aussi vitales que la lutte contre les effets de la crise économique des années 1930 et l'éclatement du Deuxième conflit mondial.[5] Les deux guerres mondiales et la crise des années 1930 ont donc permis l'établissement d'une imposition directe au niveau fédéral et amorcé la pérennisation de cette forme d'imposition en tant que ressource ordinaire du budget de l'Etat central. De plus, entre 1934 et 1939, alors qu'un nouveau conflit international se profile, les autorités fédérales vont prendre une série de mesures visant à sauvegarder les intérêts du fisc. En d'autres termes, la guerre qui menace

est l'occasion d'entreprendre plusieurs démarches visant à mettre de l'ordre dans le domaine fiscal.
Cet article se penche sur un aspect particulier de l'imposition fédérale directe, soit sur sa mise en œuvre par les fiscs cantonaux.[6] Plus précisément, je m'attacherai, à travers l'analyse de quelques exemples, à montrer les difficultés que soulève cette application, difficultés que l'on a cherché à surmonter de différentes manières. Tout d'abord en utilisant dès 1934 le droit de surveillance de la Confédération lors du prélèvement de son propre impôt direct et simultanément par la mise en œuvre de plusieurs moyens de lutte contre la fraude fiscale, dont fait partie l'inventaire des titres et papiers valeurs que je traite ci-après. La problématique de l'imposition directe sur le plan fédéral étant à la fois vaste, complexe et peu étudiée sous ses aspects historiques, ces exemples sont à considérer comme une mise en perspective qui retrace une importante étape dans l'évolution des relations compliquées liant l'Administration fédérale des contributions et les fiscs cantonaux.[7]

Du fédéralisme d'exécution[8] et de ses conséquences

Le régime fiscal suisse est basé sur le fédéralisme. Selon ce modèle d'organisation, l'Etat central, c'est-à-dire la Confédération, délègue une part importante de ses pouvoirs aux cantons notamment en matière d'imposition de la fortune et du revenu. Jusqu'au premier conflit mondial, le partage du travail se fait de la manière suivante. Chacun des cantons est autonome, il crée son propre régime fiscal de manière indépendante par rapport aux autres cantons et à l'Etat central. De son côté, la Confédération dispose pour son financement des recettes provenant des impôts indirects (principalement les droits de douane et les impôts à la consommation). Ce principe a fonctionné presque sans accroc jusqu'au premier conflit mondial. Mais la guerre engendre une explosion des dépenses de défense nationale qui ne sont de loin pas couvertes par les recettes des impôts indirects.
Afin de faire face aux charges financières nouvelles imposées par le conflit et pour des raisons politiques, la Confédération introduit le premier impôt fédéral direct en 1915. En d'autres termes, pour la première fois l'Etat fédéral intervient dans un domaine jusqu'alors exclusivement réservé aux cantons, celui de l'imposition des fortunes et des revenus. Il s'agit là d'une étape essentielle dans le développement de l'Etat central et de la politique fiscale en Suisse. Il convient toutefois de préciser que cette incursion est fort limitée en ses débuts. Ainsi, le prélèvement de l'impôt fédéral direct est confié aux fiscs cantonaux. Cela signifie que la Confédération ne se donne pas les compétences nécessaires pour intervenir dans l'application concrète de ses propres lois fiscales par les 25 cantons. Cela signifie aussi qu'elle ne développe pas son propre appareil fiscal, affirmant que cette mesure serait trop coûteuse.

Même s'il est donc encore timide, ce premier pas en direction d'une possible centralisation fiscale rencontre une opposition vigoureuse et durable tant de la part de milieux influents de la bourgeoisie industrielle et bancaire que de la part de nombreuses autorités cantonales, chacun de ces cercles s'érigeant en champion du fédéralisme et de la souveraineté fiscale cantonale. Cette résistance s'exprime notamment par le fait que, dans certains cantons, les autorités concernées n'adaptent pas leurs législations fiscales à la loi fédérale et laissent leurs fiscs dépourvus à la fois en personnel, en compétences et en moyens de contrôle. Or il s'agit là des piliers de toute estimation fiscale cohérente. Faute de ces moyens décisifs, l'application uniforme des lois d'impôt fédérales par les fiscs cantonaux est tout simplement impossible. Les autorités cantonales qui entretiennent des fiscs inadéquats sont d'autant moins en mesure d'appliquer les critères définis par l'impôt fédéral direct que ceux-ci n'existent pas dans leurs propres lois fiscales. Par exemple, certains cantons ont une loi d'impôt qui ne reconnaît pas les revenus mobiliers et immobiliers, seuls sont imposés la fortune et le revenu du travail. Le problème prend une tournure plus aiguë à partir du moment où, en 1934, le Conseil fédéral instaure un impôt de crise, appelé «contribution de crise».[9] En effet, en avril 1937, l'Administration fédérale des contributions publie une statistique qui met crûment en lumière les disparités intercantonales dans le prélèvement de cet impôt de crise lors de la première période de prélèvement 1934–1935 (tab. 1, p. 181).

Selon ces chiffres, 41% du rendement total du premier impôt de crise ont été fournis par les seuls cantons de Zurich et de Bâle-Ville, tandis que les cantons de Thurgovie, Fribourg, Valais, Schwyz, Nidwald, Uri, Obwald et Appenzell Rhodes Intérieure n'ont fourni ensemble que 4,1% de la contribution totale.

L'Administration fédérale des contributions tente de justifier ces énormes disparités dans la répartition de la charge fiscale entre les cantons en arguant que le tissu économique est plus fourni en contribuables aisés du côté de Bâle Ville et de Zurich que dans les cantons campagnards peu industrialisés. Il apparaît cependant clairement que ce n'est qu'une petite partie du problème. L'origine, de loin la plus importante, de ces disparités réside dans le degré très inégal de développement, d'organisation et de compétences des fiscs des cantons.

De fait, depuis 1915, les impôts directs fédéraux sont prélevés sur des bases hétéroclites qui reflètent les législations fiscales diverses des 25 cantons, qui définissent leur droit fiscal matériel (méthodes de prélèvement, ordonnances et dispositions d'exécution) ainsi que l'organisation des instances chargées de l'estimation de l'assiette fiscale avec une souveraineté quasi illimitée.[10] Donc les fiscs utilisent chacun leurs méthodes traditionnelles, en dépit des lois fédérales censées uniformiser l'imposition, ce qui fait que d'un canton à l'autre les facteurs imposables ne sont pas les mêmes, la détermination de ces facteurs n'est pas établie de la même manière et ne tient pas compte des mêmes éléments fiscaux. Quant aux fiscs eux-mêmes,

leur organisation, leurs compétences et capacités dépendent en droite ligne du bon vouloir des autorités cantonales. Du point de vue financier, les disparités jointes à l'absence de compétences et de moyens de vérification à disposition des fiscs, sont lourds de conséquences pour la Confédération, puisqu'il s'agit de millions de francs qui échappent à toute imposition lors de chaque période fiscale. L'absence de contrôle efficace par l'Administration fédérale des fiscs cantonaux favorise par ailleurs la fraude fiscale.[11] Ainsi, en 1921 déjà, le conseiller fédéral Jean-Marie Musy, en charge du Département fédéral des finances et des douanes, constate qu'une partie significative de la fortune nationale a échappé aux fiscs cantonaux lors du prélèvement du premier impôt de guerre de 1915. Cet impôt avait été prélevé sur la foi de déclarations forfaitaires: «L'expérience a été mauvaise, l'ensemble de l'impôt de guerre a été prélevé sur 14 milliards de francs et les statistiques établies depuis ont démontré que la fortune suisse est au moins de 20 milliards, il y a donc une tranche importante qui n'a pas été touchée. Nous devons faire un effort pour la mieux atteindre.»[12] Le chiffre de 20 mia. de fr. de fortune cité par Musy prend en compte la fortune imposable en Suisse de manière globale, sans autre précision concernant sa structure et sa répartition. Il n'en demeure pas moins que c'est environ □ de cette fortune qui a échappé au fisc lors du premier impôt de guerre.

Cette absence de contrôle efficace des fiscs cantonaux est confirmée, rétrospectivement, dans un rapport de l'autorité fiscale fédérale, daté de 1944, qui récapitule de manière saisissante la problématique des impôts directs fédéraux durant les deux décennies qui précèdent la Deuxième Guerre mondiale: «Der an den heutigen Zuständen gemessene früher bescheidene Finanzbedarf der öffentlichen Körperschaften hat dazu beigetragen, dass bis vor wenigen Jahren der Frage der Steuerherrlichkeit keine zu grosse Bedeutung beigemessen wurde. Die ‹nachsichtige› Beurteilung von Steuerdelikten und nicht zu Ende gedachte Auffassungen über die Heiligkeit der Privatsphäre des Bürgers tragen die Schuld, dass auch bei den gesetzgebenden Behörden die durchschnittliche Steuergesinnung jeweils lebhaften Ausdruck fand. Die Versuche, durch strengere Massnahmen der Hinterziehung auf den Leib zu rücken, stiessen darum stets auf Widerstand. Von Bundes wegen konnte schon deshalb nichts oder wenig erreicht werden, weil keine oder nur als vorübergehend gedachte direkte Steuern erhoben wurden und darum entscheidende Massnahmen nicht gerechtfertigt schienen. Jeder der fünfundzwanzig Kantone hat mit seinem eigenen Steuerrecht auch eine eigene Steuermoral entwickelt, eine Moral, die da und dort dazu führte, dass die Steuergesetzgebung die Hinterziehung geradezu als Norm voraussetzte.»[13]

Ce n'est qu'en février 1938 que l'autorité fiscale fédérale décide finalement d'agir face à cette situation. Elle lance une enquête générale sur l'état des fiscs cantonaux. La menace d'une nouvelle guerre mondiale joue probablement un rôle important dans cette décision. De plus, c'est la crédibilité de l'Etat central qu'il faut réaffirmer, l'enjeu à la fois financier et politique est de taille. L'Administration fédérale

Tab. 1: *Ordre des cantons d'après le rendement de la contribution de crise par tête de population*

Cantons	Rendement (contribution des contribuables de toute catégorie)		
	Total (fr.)	Par tête (fr.)	Part des cantons au rendement total (%)
Bâle-Ville	13'069'779	84,3	14,62
Glaris	1'678'784	47,1	1,88
Genève	7'835'115	45,7	8,76
Schaffhouse	1'998'428	39,0	2,24
Zurich	23'850'461	38,6	26,68
Nidwald	332'246	22,1	0,37
Zoug	666'837	19,4	0,74
Vaud	6'256'937	18,8	7,00
Argovie	4'725'400	18,2	5,29
Berne	12'078'087	17,5	13,51
Soleure	2'295'446	15,9	2,57
Bâle-Campagne	1'404'327	15,2	1,57
Neuchâtel	1'877'193	15,1	2,10
Lucerne	2'191'368	11,6	2,45
Saint-Gall	3'079'891	10,7	3,44
Grisons	1'259'605	10,0	1,41
Schwyz	515'527	8,3	0,58
Appenzell Rh. Ext.	379'262	7,7	0,42
Thurgovie	1'002'490	7,4	1,12
Tessin	1'128'940	7,1	1,26
Valais	773'510	5,7	0,87
Fribourg	817'433	5,7	0,91
Uri	95'851	4,2	0,11
Obwald	67'276	3,5	0,08
Appenzell Rh. Int.	22'805	1,6	0,02
Suisse	89'402'998	22,0	100,00

Source: Administration fédérale des contributions et Bureau fédéral de statistique (éd.), Contribution fédérale de crise. Résultats de la 1ère période (1934–1935), Berne, avril 1937, p. 21 s.

s'appuie, pour lancer cette enquête, sur les bases légales à sa disposition depuis 1920 dans la Loi sur l'impôt de guerre, bases légales reprises dans l'Arrêté du Conseil fédéral qui instaure la contribution de crise. Six inspecteurs fédéraux sont chargés de l'enquête au sein de la «Section impôt de crise» de l'Administration fédérale des contributions. Un schéma de procédure est élaboré par l'Administration fédérale, qui est utilisé systématiquement pour chaque canton lors de la visite des inspecteurs. Le premier point de la procédure traduit des préoccupations d'ordre organisationnel. Les contrôleurs ont pour tâche d'examiner comment sont organisées les autorités cantonales chargées d'appliquer la loi sur l'impôt de crise lors des diverses étapes. Le deuxième point a trait à l'exercice du droit d'inspection et à la mise en œuvre des moyens de contrôle: les inspecteurs évaluent la qualité de la collaboration avec les autorités fiscales des cantons et entre ces mêmes autorités fiscales cantonales,[14] ainsi que l'utilisation qui est faite des moyens de contrôle. Ces moyens de contrôle, introduits par la Loi sur l'impôt de crise de 1934, sont les suivants: certificats de salaires pour les salariés et attestations pour les membres de conseils d'administration;[15] inventaires des titres et inventaires des dettes;[16] bilans et comptes de pertes et profits;[17] formulaires spécifiques pour les indépendants, spécialement les médecins et les dentistes;[18] contrôle et discussion du mode d'évaluation des rendements de la propriété foncière et de la propriété et des revenus agricoles;[19] contrôle et discussion du mode d'évaluation des tantièmes.[20]

Le résultat de l'enquête est fourni sous la forme d'un Rapport sur l'activité de surveillance de l'Administration fédérale des contributions lors de l'établissement de l'assiette fiscale de la contribution de crise 3e période (1938–1939), daté du 10 juin 1939.[21] Les six inspecteurs fédéraux qui ont mené l'enquête ont minutieusement établi l'état des lieux des 25 fiscs cantonaux. Afin de mettre en perspective ce Rapport et d'en souligner les principaux enjeux, il convient de préciser tout d'abord que ce rapport interne à un tel impact, qu'il est cité par l'Administration fédérale des contributions tout au long de la guerre, comme contre-exemple et aune de mesure des progrès effectués.

Quel est donc le tableau que dresse ce document de l'état des fiscs cantonaux? La liste des lacunes recensées par les inspecteurs est trop vaste pour figurer de manière exhaustive dans l'espace restreint de cet article. Je citerai toutefois certains cas qui me semblent les mieux à même de mettre en valeur l'importance cruciale de l'organisation des fiscs et de l'application de dispositions légales, en l'occurrence principalement l'inventaire des dettes et l'inventaire des titres et papiers valeurs[22] que j'analyserai plus en détail par la suite.

Le fisc du canton d'Argovie a des difficultés avec l'estimation des actions. Il laisse cet important travail au seul jugement et bon vouloir de ses contribuables. Plus de 1 mio. de fr. de fortune en titres va émerger grâce à la collaboration du représentant de l'autorité fédérale.[23] Au sujet de l'inventaire des dettes,[24] les

inspecteurs constatent: «Wir haben in zahlreichen Fällen veranlasst, ein Verzeichnis einzuveranlagen, sobald grössere Kreditoren- oder Darlehensposten in den Bilanzen ausgewiesen wurden. Das Ergebnis war mehr als interessant, stellte es sich doch heraus, dass die Gläubiger ihre Guthaben in den wenigsten Fällen als Vermögen deklariert hatten.»[25] Zoug et Lucerne tiennent compagnie à l'Argovie, tous trois dans la catégorie des réfractaires: «Wegen den Schuldenverzeichnissen bestehen im Kanton Zug die ähnlichen Bedenken wie z. B. im Kanton Luzern; auch hier fürchtet die Behörde, den Unwillen der Gültgläubiger beziehungsweise – Schuldner zu erregen, wenn der Schleier der Anonymität zu brüsk weggerissen wird.»[26]

A Fribourg, l'organisation du fisc est précaire, ce qui compromet ses possibilités de vérifier l'exactitude des déclarations des contribuables: «Le chef du service cantonal des contributions est également trésorier d'Etat et chef de l'enregistrement; il est extrêmement occupé et ne peut consacrer qu'une partie de son temps aux impôts; il s'occupe seul des personnes morales, examine les cas difficiles des personnes physiques, met au point les éléments imposables des associés des sociétés en nom collectif ou en commandite. Les trois commissaires ne sont pas à même de pouvoir étudier la situation de chaque contribuable de façon approfondie. Les fonctionnaires précités sont les seules personnes qualifiées pour procéder à des expertises comptables et sont trop chargés de besogne pour procéder à des expertises systématiquement; les membres des commissions de taxation n'ont pas une formation professionnelle suffisante et font office d'organe consultatif.»[27]

En Appenzell Rhodes Extérieure, la situation n'est guère plus favorable du point de vue de l'organisation du fisc, la commission d'estimation ignorent tout ou presque des problèmes juridiques et techniques inhérents à toute taxation: «[…] es handelt sich also um eine reine Laienkommission. Sie besorgt sowohl die Einschätzung der natürlichen wie auch der juristischen Personen […]. Ein Berufsbeamter oder Bücherexperte steht der Kommission nicht zur Verfügung.»[28]

Quant à l'inventaire des titres et papiers valeurs, il est tenu en piètre estime par les autorités appenzelloises: «Die Einschätzungsbehörde ist nicht Freund des Wertschriftenverzeichnisses und hatte dementsprechend von der Einforderung derselben Umgang genommen. […] Anderseits begründet sie ihr Verhalten damit, dass man meistens mit diesen Verzeichnissen doch nichts Positives erreiche und die Pflichtigen verärgere. Der wahre Grund dürfte aber vielmehr in übertriebener Furcht vor Wegzug der Pflichtigen aus dem Kanton liegen und im Bestreben, den Weg des geringsten Widerstandes zu gehen und sich die Arbeit möglichst einfach zu gestalten.»[29]

De son côté, Bâle-Campagne «gehört zu denjenigen Kantonen, die wenig Gewicht auf die Einforderung von Wertschriftenverzeichnissen legen, doch soll in vielen

Fällen die kantonale Abklärung genügende Unterlagen bieten. Wir haben von uns aus überall dort, wo es uns angebracht schien, die nachträgliche Beschaffung der detaillierten Verzeichnisse angeordnet.»[30]

Dans le canton de Schwyz, un des inspecteurs fait le commentaire suivant, à titre de critique d'ensemble de l'organisation du fisc cantonal: «Was unter diesem Stichwort beanstandet werden soll, das ist die Bureauausstattung – wenn man sie so nennen darf –, die eher in die Karpathen als in ein schweizerisches Steuerbureau gehört. Ein Steuerbureau, in dem das Publikum aus- und eingeht und in dem verhandelt werden muss, sollte bei allem Sparwillen wenigstens Aktenschränke haben, in denen die Steuerakten anständig versorgt werden können, nicht dass sie überall auf dem Boden herumliegen und verstauben müssen.»[31]

Bâle-Ville apporte aussi quelques désillusions aux inspecteurs fédéraux: «Der Verwaltung stand bis Mitte 1938 ein Bücherexperte zur Verfügung, der sich vornehmlich mit der Veranlagung juristischer Personen befasste. Dieser Experte ist jedoch in die Privatwirtschaft abgewandert und wurde nicht ersetzt.»[32]

Dans ce même canton, de grandes entreprises ont modifié la forme juridique des tantièmes, pour éluder l'impôt spécifique décrété dans le cadre de l'impôt de crise: «Im Bestreben, einer Sonderabgabepflicht auf Tantiemen auszuweichen, sind viele Gesellschaften dazu übergegangen, die Bezüge der Mitglieder ihres Verwaltungsrates nicht mehr in der Form von Gewinnanteilen, sondern als feste Entschädigungen, Sitzungsgelder und Remunerationen zufliessen zu lassen. In Basel, dem Sitz zahlreicher und bedeutender Gesellschaften, hat sich dies sehr unerfreulich ausgewirkt, da es äusserst stossend war, feststellen zu müssen, dass mittlere und höhere Funktionäre für ihre Gratifikationen sonderabgabepflichtig wurden, während die Mitglieder des Verwaltungsrates von Grossunternehmen mit teilweise sehr hohen Bezügen infolge der getroffenen formellen Änderung sich davon ausschliessen konnten.»[33]

Il faut préciser que Bâle-Ville, Zurich et Genève sont les trois cantons les plus importants pour ce volet de l'impôt de crise, car ce sont les cantons qui abritent le nombre le plus élevé de grandes entreprises en Suisse. Les sociétés ayant leur siège à Genève ne sont d'ailleurs pas en reste: «Die andererseits beobachtete Tendenz, der Sonderabgabe dadurch aufzuweichen, dass an Stelle der Tantiemen im eigentlichen Sinne feste, vom Reingewinn nicht abhängige Entschädigungen ausgerichtet werden, musste in mehreren Fällen auch hier festgestellt werden. An Stelle der Tantiemen sind insbesondere in verschiedenen Fällen sog. Umsatzentschädigungen getreten.»[34]

Dans le canton de Berne, même si les entreprises de grande taille sont moins nombreuses, elles n'ont pu s'empêcher de suivre le mouvement: «Wie anderwärts ist auch im Kanton Bern zu beobachten, dass da und dort zur Vermeidung der Sonderabgabe nicht mehr Tantiemen im abgaberechtlichen Sinne, d. h. Reingewinnanteile, sondern vielmehr feste Entschädigungen an die Mitglieder der Verwaltung oder Direktion einer Gesellschaft ausgerichtet werden.»[35]

Comme on le voit, les «optimisateurs» fiscaux ne manquent pas de ressources.[36] Dans le canton de Vaud, les fiscalistes fédéraux rencontrent également quelques problèmes: «Comme il a été dit précédemment, l'esprit fédéraliste est une grosse pierre d'achoppement dans les relations entre notre administration et les autorités de taxation vaudoises. […] Les revenus mobiliers et immobiliers sont inexistants pour l'impôt cantonal, la contribution de crise ne possède donc pas de contrôle de ces revenus. […] Dans la majorité des commissions, les membres sont des agriculteurs, le receveur est fréquemment le seul membre possédant une formation professionnelle, assez relative parfois. […] La taxation des personnes morales est de la compétence du commissaire cantonal et de ses deux adjoints. […] Ce travail est essentiellement orienté par l'esprit de la législation cantonale, notamment la recherche des créanciers des sociétés. Par contre, du point de vue cantonal, on est extrêmement large concernant les amortissements de toutes sortes, la création de réserves pour débiteurs douteux et ducroires, moins-values sur portefeuilles; cette divergence d'application entre l'impôt cantonal et la contribution de crise a donné lieu à de nombreuses remarques de l'inspecteur fédéral; la commission en question ne veut absolument rien modifier à sa méthode de travail, qu'elle applique par contrecoup [sic] à la contribution de crise. Aussi le contrôle de ces taxations n'est qu'un vain mot.»[37]

Comme ces quelques exemples l'indiquent, les problèmes liés au fédéralisme d'exécution sont épineux et touchent autant l'organisation des fiscs que leur volonté de se donner les moyens d'appliquer les dispositions légales édictées par l'autorité fiscale fédérale. Il faut pourtant souligner que le problème des fiscs cantonaux inadéquats est d'abord un problème politique et ensuite seulement un problème institutionnel. Ce qui se dégage également et de manière éclatante de cette enquête, c'est une vertigineuse série de lacunes favorisant la fraude et l'évasion fiscales. Au nombre de ces lacunes et comme le montrent les exemples ci-dessus, on peut relever les différences de critères entre la loi d'impôt fédérale et les diverses législations cantonales, qui donnent lieu à des interprétations erronées et parfois à l'impossibilité de vérifier les déclarations des contribuables simplement parce que, comme les critères législatifs ne sont pas les mêmes, les données qui devraient renseigner le fisc sur la situation du contribuable n'existent pas. On doit également mentionner le manque chronique de personnel formé à disposition des fiscs, ce qui a des conséquences néfastes sur les vérifications de la situation des contribuables. Ces contrôles indispensables pour lutter contre la fraude et l'évasion ne peuvent être effectués ou le sont à la hâte.

Il convient ensuite de noter que les commissions chargées de l'estimation de l'assiette fiscale des personnes physiques et des personnes morales n'ont le plus souvent pas d'expert-comptable disponible lors de la pose des éléments fiscaux. En outre, elles sont fréquemment formées de personnes qui n'ont que fort peu de

connaissances en matière financière, sans parler des subtiles complexités du droit fiscal tant fédéral que cantonal. Il importe de préciser que ces deux lacunes en particulier sont la porte ouverte à des procédures de recours contre le fisc fédéral, choses extrêmement dispendieuses en temps, en argent et en termes d'image. Pour en terminer avec ces principales lacunes, il faut encore souligner la résistance de certaines autorités cantonales qui refusent tout simplement d'utiliser les formulaires mis à disposition par l'Administration fédérale de peur de faire fuir certains contribuables avantageux hors de leur canton. Si l'on considère que l'impôt direct fédéral est une forme d'imposition qui existe depuis plus de 20 ans en 1939, date du Rapport d'ensemble, on peut affirmer que la fraude et l'évasion fiscales sont tolérées par une majorité des autorités cantonales, vu leur résistance à effectuer les ajustements nécessaires à une application correcte de la loi. La Confédération porte également une bonne part de responsabilité puisqu'elle attend 1938 pour réagir concrètement à cette situation.

Le Rapport interne du 10 juin 1939 ne se contente pas de dresser un bilan de la situation des fiscs cantonaux. Il prend aussi une série de mesures pour répondre aux disfonctionnements constatés. Ainsi, l'autorité fiscale fédérale et ses représentants devront veiller, sous la direction du Département fédéral des finances et des douanes, à ce que soit exécutée une application uniforme du processus d'estimation de l'assiette fiscale sur l'ensemble du territoire suisse. La «Section impôt de crise» devra effectuer les contrôles nécessaires. L'autorité fiscale fédérale est habilitée à se faire représenter lors des délibérations des autorités fiscales cantonales de même qu'à présenter des requêtes et à examiner tous les dossiers fiscaux cantonaux et communaux. De plus, pour un exercice efficace de son droit de surveillance, l'autorité fiscale fédérale peut, de son propre chef et dans tous les cas d'espèce, ordonner les mesures d'enquête et de vérification nécessaires et infliger des amendes d'ordre, tout comme les autorités cantonales. En outre, les résultats des estimations fiscales élaborées par les instances cantonales chargées de l'impôt de crise sont soumis à l'approbation de l'administration fédérale. Le Département fédéral des finances et des douanes peut ordonner que l'autorité cantonale de taxation ou des autorités spéciales désignées par lui procèdent à une nouvelle taxation totale ou partielle. Pour compléter cet éventail de compétences, l'Administration fédérale des contributions peut faire recours contre n'importe quelle estimation et contre n'importe quelle décision fiscale unilatérale émanant des organes cantonaux chargés de l'estimation.[38] Il est clair que c'est un sérieux tour de vis par rapport à la période précédente.

Dès lors, la question se pose de savoir si ces nouvelles mesures d'organisation et de contrôle introduites en 1939 sont parvenues à changer la situation des fiscs cantonaux. Deux rapports permettent de répondre en partie à cette interrogation. S'il laisse entrevoir l'ampleur des résistances à surmonter, le premier document, daté

du 30 mars 1942, relève quelques petits progrès en cours à propos de l'organisation des fiscs cantonaux et de l'uniformisation de l'estimation de l'assiette fiscale: «In einem internen ‹Zusammenfassenden Bericht› hatte die eidg. Steuerverwaltung im Sommer 1939 zur Durchführung der Veranlagungen für die III. Krisenabgabeperiode (1938/39) in den einzelnen Kantonen kritisch Stellung genommen. […] Die schon frühzeitig unternommenen Bemühungen und Vorstellungen bei den zuständigen kantonalen Behörden im Sinne eines Ausbaues des Veranlagungsapparates waren vorerst nur von geringem Erfolg begleitet, da von kantonaler Seite immer wieder auf die Kurzfristigkeit der eidg. Steuern hingewiesen werden konnte. […] Ferner erwies es sich als notwendig, verschiedenen Kantonen mit ungenügender Organisation bei den Veranlagungsarbeiten behilflich zu sein und sie anhand von besseren, auf Grund eingehender Untersuchungen erzielten Einschätzungsresultaten von der Notwendigkeit des Ausbaues ihres Veranlagungsapparates zu überzeugen. […] Seit dem Jahre 1940 zeigten sich die Kantone Reorganisations- beziehungsweise Erweiterungsvorschlägen gegenüber zugänglicher. Es wurde denn auch seither in den meisten Kantonen der Beamten- und Angestelltenstab erheblich verstärkt. […] Für eine Reihe von Kantonen erscheint die Einstellung weiterer qualifizierter Arbeitskräfte und die Verbesserung der Organisation der Steuerbehörden überhaupt als unerlässlich.»[39]

Le deuxième rapport de l'Administration fédérale des contributions, du 23 octobre 1945, indique d'abord qu'un ou deux manques ont été comblés au sein même de cette Administration: «Die Schaffung eines besonderen *Informations- und Meldedienstes* erlaubt die Ausnützung von Informationsquellen, die vorher aus Mangel an Personal teilweise ungenützt bleiben mussten […].»[40] Ce document signale aussi quelques améliorations dans le domaine de l'examen des comptabilités des indépendants et des personnes morales: «Die in zunehmendem Masse von den Organen der eidg. Steuerverwaltung und den Bücherexperten der kantonalen Steuerbehörden vorgenommenen Buchprüfungen […] haben häufig zur Entdeckung von Defraudationen geführt und sich anderseits als sehr wirksame Präventivmassnahmen gegen die Steuerhinterziehung erwiesen.» [41]

Si l'on se souvient du chaos fiscal décrit dans le Rapport du 10 juin 1939, les mesures adoptées semblent donc porter certains fruits, tant en ce qui concerne l'Administration fiscale fédérale que celles des cantons. De manière synthétique, on peut dire qu'un début d'uniformisation des diverses pratiques fiscales cantonales est amorcé pendant la guerre. Les cantons mettent temporairement une sourdine à leurs résistances. Il faut probablement y voir le produit du vaste travail éducatif et diplomatique entrepris par l'Administration fédérale dès 1939, qui s'efforce de convaincre les autorités cantonales des bons résultats fiscaux qu'il est possible d'acquérir, y compris pour leurs propres impôts, grâce à ses méthodes de travail et à une intensification des contrôles. Mais ce sont probablement les besoins

financiers de la Confédération et des cantons en très forte augmentation à cause de la guerre qui jouent un rôle décisif dans la rigueur accrue dont font preuve les autorités cantonales.

La création d'un moyen de contrôle: l'inventaire des titres et papiers valeurs, 1934–1940

Comme je l'ai indiqué plus haut, l'inventaire des titres et papiers valeurs[42] de 1934 est une disposition légale qui est censée lutter contre la fraude fiscale. Elle fait partie d'une série de mesures intégrées dans les lois d'impôt entre 1934 et 1940, mais je retiens ici cet exemple particulièrement révélateur des relations entre l'administration fédérale et les fiscs cantonaux. Dans quel contexte prend forme l'idée de renforcer le contrôle de la fortune en capitaux et de ses revenus? La principale motivation pour cette mesure réside dans l'importante fraude fiscale qui a lieu durant cette période. À cet égard, il est révélateur de citer une appréciation rétrospective formulée à la fin des années 1930 par Eugen Grossmann, Professeur d'économie nationale à l'Université de Zurich. Cet auteur estime la part de l'impôt de guerre prélevé pour la période fiscale 1929–1932 qui a échappé au fisc. Il arrive en effet à la conclusion que sur un total de 36 mia. de fr. de fortune mobilière imposable appartenant à des personnes physiques («Privatvermögen»), 17,5 mia. de fr. environ échappent à l'attention du fisc.[43] Le problème est donc de taille durant ce début des années 1930, d'autant plus que la crise économique déploie ses effets en Suisse et que la Confédération voit ses besoins financiers augmenter de manière démesurée. Même s'il voulait éviter toute idée de pérennisation de l'impôt direct, l'Etat central se devait de réagir en prenant les dispositions légales nécessaires permettant au fisc de réaliser une plus juste imposition de la fortune. Ne pas réagir équivalait à saper la légitimité de son impôt et finalement sa propre légitimité.

Ainsi, le 19 janvier 1934, la contribution de crise est décrétée par Arrêté du Conseil fédéral. Pour lutter contre la fraude fiscale, un inventaire des titres et papiers valeurs est introduit dans l'article 108 de la loi. Cette disposition a pour objectif de recenser les avoirs que possède un contribuable sous la forme de titres, actions et obligations suisses ou étrangers. En d'autres termes, il s'agit d'établir ce qui constitue la fortune mobilière en titres du contribuable. Au-delà de faciliter une plus juste imposition, cette mesure permet, grâce à un travail de statistique ultérieur, d'avoir une vision plus précise sur la fortune mobilière en Suisse, sur sa structure ainsi que sur sa répartition. L'article 108 est ainsi libellé: «Le contribuable doit, à la demande de l'autorité de taxation, présenter un état de ses titres. Il peut, de même, être invité à fournir un état de ses dettes […].»[44]

Il s'agit donc d'une mesure dont les autorités fiscales peuvent faire usage si elle le

jugent nécessaire, sans être obligées de le faire. Ce document est un des moyens tendant vers une taxation adaptée à la situation économique et financière réelle du contribuable. Cependant, comme le souligne Honegger, cette disposition légale, à peine formulée, se heurte au monde opaque du secret bancaire.[45] En effet, en parallèle, l'Etat renforce le secret bancaire en adoptant en novembre 1934, la loi sur les banques et caisses d'épargne.[46]

À côté de cette difficulté liée au renforcement du secret bancaire, l'inventaire des titres et papiers valeurs se heurte à d'autres obstacles:

– Etant donné que la fortune, tout comme ses possesseurs, bénéficie d'une certaine mobilité et peut assez facilement être placée sous des formes inatteignables par le fisc, il est nécessaire que l'inventaire soit demandé périodiquement. Cette difficulté se présentera notamment en septembre 1936, quand la dévaluation du franc suisse occasionne de multiples translations de fortune, rendant en grande partie obsolètes les informations récoltées auparavant par les autorités fiscales.[47]
– Ensuite, pour être efficace, l'inventaire doit être établi sur la base de principes uniformes dans toute la Suisse et il doit être contrôlé par le fisc. Cela implique une application homogène de la part des cantons ce qui, comme on l'a vu, est loin d'être réalisé. Cela demande aussi la présence au sein des fiscs cantonaux de fonctionnaires formés à la réalisation de cette tâche, complexe pour les titres suisses et plus encore pour les titres étrangers en mains suisses. Or, il n'y a pas de fonctionnaires compétents dans certains cantons; ils se trouvent principalement dans les cantons urbains industrialisés comme Bâle, Berne et Zurich, généralement réputés pour avoir des fiscs performants.
– Enfin, le problème de l'estimation des valeurs non cotées se profile, même s'il n'est pas encore au premier plan en 1934. Il reste d'ailleurs longtemps sans solution uniformisatrice des diverses pratiques au plus haut niveau, puisqu'il n'y aura un service d'expertise des inventaires et d'évaluation des titres non cotés au sein de l'Administration fédérale des contributions qu'à partir de 1940.[48]

En raison de ces difficultés, l'efficacité de l'inventaire des titres et papiers valeurs introduit en 1934 reste fort limitée. Cette situation ne manque pas d'être critiquée par les cantons qui ont des fiscs performants et taxent leurs contribuables avec précision. Ces cantons exercent des pressions de plus en plus fortes sur le Conseil fédéral et sur le chef de l'Administration fiscale afin que soient prises des mesures visant à une plus juste répartition de la charge fiscale. A l'exemple du gouvernement cantonal de Glaris, qui s'exprime contre un projet d'impôt sur l'accroissement de la fortune,[49] dans une requête adressée au Conseil fédéral en 1937: «Es zeigt sich einmal mehr, dass die Einführung direkter eidgenössischer Steuern schon deswegen grosse Ungerechtigkeiten mit sich bringt, weil die Voraussetzungen in den kantonalen Einschätzungsgrundlagen völlig verschiedene sind. In vielen Kantonen wird es den Pflichtigen nicht allzu schwer fallen, sich dieser Vermögenzuwachssteuer zu ent-

ziehen, während die Kantone mit guter Veranlagungstechnik in der Lage sein werden, die Einschätzungen richtig vorzunehmen, wodurch sich krasse Ungerechtigkeiten ergeben, die einfach nicht mehr tragbar sind.» [50]

Ou encore, si l'on en croit la protestation de la Ligue des contribuables bâlois en août 1938, face au projet d'impôt spécifique sur les tantièmes, dans une lettre à Albert Meyer, chef du Département des finances et des douanes: «Wenn bei einem Eingriff des Bundes in das Gebiet der direkten Besteuerung als eine der wichtigsten Aufgaben die Vermeidung und Beseitigung interkantonaler Ungleichheit in der Durchführung der Bundessteuer erscheint, so wird der Bund, angesichts der Ungleichheiten die hier seine eigene Steuer verursacht, nicht untätig bleiben können.»[51]

Après avoir fait longtemps la sourde oreille aux multiples sollicitations d'uniformisation venant des cantons les mieux organisés du point de vue fiscal, la Confédération sera amenée à agir dans le contexte de la nouvelle guerre mondiale. En décembre 1940, pour faire face à l'explosion des dépenses de défense nationale, le Conseil fédéral instaure l'impôt pour la défense nationale et le «sacrifice» du même nom. Ces deux prélèvements directs touchent un large cercle de contribuables et sont prévus pour une longue durée. Dans ce contexte, la complaisance de mise jusqu'alors entre Confédération et cantons s'avère de plus en plus difficile à justifier tant aux yeux des contribuables que du public. La Confédération insère donc une clause dans la Loi sur l'impôt pour la défense nationale qui statue pour la première fois et sans ambiguïté l'obligation légale pour les contribuables physiques de fournir un inventaire complet des titres et papiers valeurs. L'article 87, 3e alinéa, de la Loi concerne les contribuables physiques; il est ainsi libellé: «Les personnes physiques doivent joindre à leur déclaration un état complet de leurs titres et de leurs autres placements de capitaux ou indiquer les modifications survenues dans celui qu'elles auraient remis précédemment à l'autorité de taxation […].».[52]

L'article 89, 2e alinéa, concerne les personnes morales et reste une mesure dont l'Administration fiscale peut ou non faire usage: «L'autorité de taxation peut exiger, en outre, que le contribuable produise les livres, documents et pièces justificatives se trouvant en sa possession et qu'il remette des attestations et états présentant de l'importance pour sa taxation, qu'il doit se procurer ou établir lui-même. Le contribuable doit, en particulier, remettre, sur demande de l'autorité de taxation, un état de ses dettes; il indiquera les créanciers et justifiera des intérêts qu'il paie sur ces dettes.»[53]

Comment ces nouvelles mesures sont-elles mises en application? En principe, l'Administration fédérale impose aux cantons la création d'organes appropriés et l'engagement de personnel habilité pour l'examen des inventaires de titres. Or, en octobre 1945, seuls 8 fiscs cantonaux sur 25 ont leur propre service d'évaluation des titres, y compris ceux qui avaient déjà mis sur pied cette forme de contrôle auparavant.[54]

Tab. 2: *Tableau du personnel de la section «Sacrifice et impôt pour la défense nationale» 1941–1945*

Personnel	Janvier 1941	Janvier 1942	Janvier 1943	Janvier 1944	Janvier 1945
Chefs section	1	1	2	2	2
Inspectorat	5	11	19	24	27
Secrétariat juridique	5	4	12	10	12
Secrétariat décrets	1	3	3	4	3
Estimation titres	3	8	9	9	10
Information	–	–	–	–	6
Chancellerie	2	2	4	7	10
Total	17	29	49	56	70

Source: Bericht (cf. note 19), p. 2.

La plus grande partie du procédé d'estimation et de contrôle repose donc sur les fonctionnaires fédéraux de la section «Sacrifice et impôt pour la défense nationale». Pour mesurer l'efficacité des nouvelles dispositions de 1940, il est donc pertinent de considérer la charge de travail qui leur est imposée.
Si l'on tient compte du fait que l'impôt pour la défense nationale touche 680'000 contribuables et que le «sacrifice» en atteint 450'000,[55] toutes catégories confondues, et que les fonctionnaires et employés du fisc fédéral sont astreints au service militaire, on voit que la charge de travail est pesante.[56] Il n'est ainsi pas étonnant que l'évasion et la fraude fiscales restent très élevées. Ainsi, dans un article publié en 1944, le service de statistique de l'Administration fédérale des contributions calcule que sur un total de 20,8 mia. de fr. de titres imposables par le sacrifice pour la défense nationale, 6,2 mia. de fr., soit 23%, ne sont pas déclarés lors du «sacrifice».[57]
Malgré la persistance de cette fraude importante, l'Administration fédérale des contributions estime, en octobre 1945, que l'imposition des titres et autres placements est en voie d'amélioration et que l'exploitation adéquate de l'inventaire des titres et papiers valeurs comble une importante lacune de la loi d'impôt: «Grosse Fortschritte sind bei der Erfassung der Wertschriften und sonstigen Kapitalanlagen erzielt worden. Grundlage dazu war die Einführung des obligatorischen Wertschriftenverzeichnisses beim ersten Wehropfer und bei der Wehrsteuer. Zur sachgemässen Auswertung des Verzeichnisses schuf die eidg. Steuerverwaltung im Jahre 1940 eine eigene Wert-

schriftenbewertungsstelle, die seither beständig ausgebaut wurde. […] sie gibt jährlich eine Kursliste der kotierten Werte heraus, stellt in Zusammenarbeit mit der Schweiz. Bankiervereinigung Richtlinien für die Bewertung ausländischer Kapitalanlagen auf und besorgt für jene Kantone, die keine eigenen Wertschriftenbewertungsstellen besitzen, die Prüfung von komplizierten Wertschriftenverzeichnissen.»[58]

Quelques enjeux de la résistance aux impôts directs fédéraux

En guise de conclusion, il semble utile de résumer ici quelques-uns des enjeux de la résistance aux impôts directs fédéraux sur la fortune et le revenu. La concurrence fiscale que se font les cantons pour attirer chez eux les contribuables les plus intéressants, du point de vue financier et en termes de développement économique, est une des raisons centrales de cette résistance. En fait, les autorités d'une majorité de cantons n'acceptent que difficilement l'impôt direct fédéral. Celui-ci risque de révéler leurs lacunes fiscales qui représentent autant de portes ouvertes à une sorte de fraude légale, tolérée pour ne pas faire fuir les contribuables les plus rentables. C'est la Deuxième guerre mondiale, son régime des pleins pouvoirs et sa cohorte de dépenses qui vont constituer, pour la Confédération, l'occasion de balayer les multiples résistances et donc de développer et moderniser sa propre administration fiscale ainsi que celles des cantons.

Il faut également avoir à l'esprit que le centralisme fiscal représente un enjeu politique pour les cantons. En effet, les fiscs cantonaux font souvent preuve d'une grande bienveillance face aux intérêts des bourgeoisies et autres notables locaux, en particulier dans l'estimation de la valeur de la propriété foncière et de son rendement, qui sont presque toujours fortement sous-estimés. Dans ce cadre, les mesures de contrôle introduites par les impôts directs fédéraux, viennent secouer d'anciennes habitudes de fraude ou d'évasion fiscales structurellement enracinées. Lorsqu'elles sont appliquées, ces dispositions bouleversent les politiques cantonales de préservation des intérêts économiques locaux. On comprend dès lors que la mise en place d'une politique fiscale fédérale est confrontée à de fortes résistances de la part des cantons et que l'administration fédérale ne s'empresse pas, de son côté, d'adopter des mesures plus fermes pour parvenir à ses fins. On l'a vu, c'est durant les périodes extraordinaires, en particulier pendant la Deuxième Guerre mondiale, dans le contexte de l'urgence suscitée par des besoins sortant aussi de l'ordinaire, que les autorités fédérales se donnent les moyens de rendre la fiscalité en Suisse un peu plus homogène et un peu moins complaisante.

Notes

1 Archives fédérales suisses (AFS), E 6300 (B) 2000/144, vol. 2, Die Steuerhinterziehung, ihre Ursachen und die Mittel zu ihrer Bekämpfung. Bericht der eidg. Steuerverwaltung, 1944, sans date, non signé, p. 7.
2 Voir: Arlettaz Gérald, «Les finances de l'Etat fédéral de 1848 à 1939. Structures financières, administratives et documentaires», *Etudes et sources* 3 (1977), p. 1–132; Guex Sébastien, *La politique monétaire et financière de la Confédération suisse 1900–1920,* Lausanne 1993; Tanner Jakob, *Bundeshaushalt, Währung und Kriegswirtschaft,* Zurich 1986.
3 Sur la création de l'impôt de guerre, voir Guex (cf. note 2), p. 339–356.
4 *Recueil officiel des lois fédérales (ROLF)* 1915, t. 31, vol. 2, Arrêté fédéral concernant l'impôt fédéral de guerre, du 22. 12. 1915, p. 419–438; *Ibid.,* Ordonnance d'exécution de l'Arrêté fédéral du 22. 12. 1915, du 30. 12. 1915, p. 443–458.
5 L'impôt de guerre (1916–1932) touche 276'000 contribuables. La contribution de crise (1934–1941) impose 300'000 contribuables. Pendant la Deuxième Guerre mondiale, le «sacrifice» et l'impôt pour la défense nationale atteignent respectivement 450'000 et 680'000 contribuables.
6 Cette problématique sera abordée de manière plus approfondie dans le cadre de la thèse de doctorat sur la politique fiscale de la Suisse 1938–1945, que je prépare sous la direction des professeurs Sébastien Guex et Hans Ulrich Jost.
7 Voir la thèse de doctorat du futur Conseiller fédéral, Honegger Fritz, *Vergleichende Betrachtungen über das Erhebungsverfahren bei den direkten Bundessteuern. Ein Beitrag zur schweizerischen Steuerpolitik,* Zurich 1942.
8 L'expression m'a été suggérée par Philipp Müller, que je remercie, tout comme Olivier Longchamp, Sébastien Guex et Hans Ulrich Jost, pour leurs précieux conseils lors de la rédaction de cet article.
9 *Feuille fédérale (FF)* II (1933), p. 255–268, 286–290, 294–297; *ROLF* 1933, t. 49, Arrêté fédéral concernant les mesures extraordinaires et temporaires destinées à rétablir l'équilibre des finances fédérales, p. 859–867.
10 L'estimation de l'assiette fiscale est le processus de détermination du montant de la créance fiscale que le contribuable doit verser à la collectivité en paiement des biens publics dont il profite. Au sujet de l'organisation des instances chargées de l'estimation de l'assiette fiscale: Meisterhans Emil, «Organisation und Methoden des Steuereinschätzungs- und Steuervollstreckungsverfahrens», *Sonderabdruck aus der Zeitschrift für schweizerische Statistik und Volkswirtschaft* (1932), p. 487–512.
11 La fraude fiscale signifie que le contribuable fournit au fisc des renseignements et/ou des documents falsifiés, ou qu'il dissimule au fisc des pièces déterminantes pour sa taxation, dans le but de payer moins d'impôts. L'évasion fiscale implique que le contribuable profite des lacunes dans la loi fiscale et/ou dans son application, pour payer moins d'impôts. En Suisse, l'évasion fiscale est légale. Cette définition change cependant d'un pays à l'autre.
12 *BOCN* 1921, p. 345, cité par Honegger (cf. note 7), p. 45.
13 *Die Steuerhinterziehung* (cf. note 1). La dernière phrase de cette citation figure en exergue à cet article.
14 Il existe des contribuables qui ont des biens dans différents cantons. Les fiscs devraient donc échanger les renseignements.
15 Ce document devient obligatoire sous forme d'un article de loi entre 1934 et 1940.
16 Ce moyen de preuve devient obligatoire dans la loi entre 1934 et 1940.
17 Cette disposition légale est le pilier de toute estimation fiscale correcte des personnes morales, encore faut-il que le compte pertes et profits soit analysé par un expert-comptable, seul à même de détecter d'éventuelles anomalies.
18 Ce formulaire est peu utilisé dans le cadre de l'impôt de crise et plus systématiquement pour les impôts directs qui suivent.
19 Un expert en estimation des revenus et propriétés de la paysannerie n'est engagé à l'Administration fédérale des contributions (AFC) qu'en 1943. Cf. AFS, E 6300 (B) 1970/42, vol. 8, Bericht über die

seit Einführung der Wehrsteuer getroffenen Massnahmen zur besseren Erfassung der Steuerobjekte, 23. 10. 1945, non signé, p. 2.

20 *ROLF* 1934, t. 50, p. 49–94, Arrêté du Conseil fédéral concernant l'impôt de crise, 19. 1. 1934, Contribution spéciale sur les tantièmes: art. 77 et 78, p. 67 ss.

21 AFS, E 6300 (B) 1970/39, vol. 17, Eidgenössische Krisenabgabe III. Periode. Zusammenfassender Bericht über die Aufsichtstätigkeit der eidgenössischen Steuerverwaltung im Einschätzungsverfahren für die III. Periode, 10. 6. 1939, 198 p. L'introduction et la conclusion de ce rapport sont signées par Charles Perret, chef de la section impôt de crise. Le rapport est signé par les inspecteurs Oskar Friedli, H. Sanguinetti, C. Gubler, F. Hahn, H. Aeberhardt et Ehrensberger.

22 L'inventaire des titres et papiers valeurs recense les biens que possède un contribuable sous forme de titres, d'actions et d'obligations suisses et étrangères.

23 Voir Eidgenössische Krisenabgabe (cf. note 21), p. 11.

24 L'inventaire des dettes détaille les dettes et/ou les créances d'un contribuable.

25 Eidgenössische Krisenabgabe (cf. note 21), p. 8.

26 *Ibid.,* p. 186.

27 *Ibid.,* p. 54.

28 *Ibid.,* p. 15.

29 *Ibid.,* p. 17 ss.

30 *Ibid.,* p. 29.

31 *Ibid.,* p. 139.

32 *Ibid.,* p. 34.

33 *Ibid.,* p. 38.

34 *Ibid.,* p. 63.

35 *Ibid.,* p. 47.

36 Pourtant, pour parer à cette astuce, l'Administration fédérale avait modifié la loi fiscale dans un arrêté du Conseil fédéral du 3 décembre 1937. Les autorités fédérales peuvent désormais demander une attestation aux entreprises pour les indemnités fixes, les gratifications, les tantièmes, les remboursements de frais, les jetons de présence et autres allocations versées aux membres du conseil d'administration, du conseil de surveillance ou du comité de direction ou aux associés gérants. Voir *ROLF* 1937, t. 53, Arrêté du Conseil fédéral concernant la perception de la contribution de crise en 1938, du 3 décembre 1937, p. 993 ss.

37 Eidgenössische Krisenabgabe (cf. note 21), p. 180–182.

38 Voir *ibid.,* p. 1 ss.

39 AFS, E 6300 (B) 1970/42, vol. 6, Bericht über die seit 1939 erzielten Fortschritte in der Veranlagung der direkten Bundessteuern durch die Kantone, 30. 3. 1942, non signé, p. 1 ss.

40 Bericht (cf. note 19), p. 2.

41 *Ibid.,* p. 10.

42 Voir note 23. Ne pas confondre avec l'inventaire d'office au décès. Mesure utilisée par les cantons ayant un impôt sur les successions, l'inventaire d'office au décès recense la fortune mobilière et immobilière d'un contribuable décédé.

43 Grossmann Eugen, «Die Finanzkraft der Schweiz», *Journal de statistique et Revue économique suisse* (1939), p. 133–136, et note 2, p. 136; Grossmann Eugen, «Die Reform der Vermögens- und Einkommenssteuer in der Schweiz», *Sonderdruck aus dem schweizerischen Zentralblatt für Staats- und Gemeindeverwaltung,* Zurich 1938, p. 3–16; Schweizerisches Wirtschaftsarchiv, Basel (SWA), Finanzw. A 21c, Annexe au rapport sténographique de la Commission d'examen de la réforme fédérale des finances, Extrait d'un rapport de M. le Prof. Grossmann du 13. 7. 1936, 6 p.

44 *ROLF* 1934, t. 50, Arrêté du CF concernant la contribution fédérale de crise, 19. 1. 1934, p. 74.

45 Honegger (cf. note 7), p. 66 ss.

46 Voir Guex Sébastien, «Les origines du secret bancaire suisse et son rôle dans la politique de la Confédération au sortir de la Seconde Guerre mondiale», *Genèses. Sciences sociales et histoire* 34 (1999), p. 4–27.

47 Voir Honegger (cf. note 7), p. 48.

48 Il existe à l'AFC une liste des actions cotées dans les bourses suisses depuis 1938.

49 Ce projet d'impôt est abandonné en 1938.
50 SWA, Finanzw. A 23-50c, Eingabe an den Schweizerischen Bundesrat in der Angelegenheit einer Vermögenszuwachssteuer, 1937, p. 3 ss.
51 SWA, Finanzw. A 23-26c, lettre de la Liga der Basler Steuerzahler à Albert Meyer, 24. 8. 1938, p. 17.
52 *ROLF* 1940, t. 56, vol. 2, Arrêté du CF concernant la perception d'un impôt pour la défense nationale, du 9. 12. 1940, p. 2046.
53 *Ibid.,* p. 2047.
54 Voir Bericht (cf. note 19), p. 5.
55 Voir: AfZ, Vorort D.8.3.0, 50 Jahre eidg. Steuerverwaltung, tableau 3; AFC, *Sacrifice pour la défense nationale 1940,* Bureau fédéral de statistique (éd.), Berne, décembre 1943, p. 4.
56 Pendant le conflit, le service militaire est la cause principale des absences dans la section et au sein de l'AFC en général; voir Longchamp Olivier, «Profits de guerre et fiscalité. L'impôt sur les bénéfices de guerre en Suisse durant la Deuxième guerre mondiale», *traverse* 1 (2006), p. 130–145.
57 AFC, «Über das Ausmass der Steuerhinterziehung bei Wertschriften und Sparguthaben. Untersuchung auf Grund der Wehropferstatistik», *Zeitschrift für schweizerische Statistik und Volkswirtschaft* (1944), p. 183–188.
58 Bericht (cf. note 19), p. 8.