UNIVERSITÉ DE NEUCHÂTEL
FACULTÉ DE DROIT ET DES SCIENCES ÉCONOMIQUES

L'évolution des idées en matière d'impôt sur le chiffre d'affaires, considérée plus particulièrement du point de vue suisse

THÈSE

présentée à la Section des sciences économiques, politiques et sociales
de la Faculté de droit et des sciences économiques
pour obtenir le grade de docteur ès sciences économiques

par

ANDREAS TISCHHAUSER

1968
Imprimerie des Hoirs C.-J. Wyss S.A., Berne

Monsieur Andreas TISCHHAUSER est autorisé à imprimer sa thése de doctorat en sciences économiques «L'évolution des idées en matière d'impôt sur le chiffre d'affaires considérée plus particulièrement du point de vue suisse». Il assume seul la responsabilité des opinions énoncées.

Neuchâtel, le 5 février 1968.

Le doyen de la Faculté de droit
et des sciences économiques

(sig.) *François Clerc*

TABLE DES MATIÈRES

Page

Introduction 7

I. Caractères et modes de perception de l'impôt sur le chiffre d'affaires 9

1° La nature de l'impôt sur le chiffre d'affaires 9
2° Modes de perception 10
a) L'impôt cumulatif 10
b) L'impôt forfaitaire à la production 11
c) L'impôt à une phase ou impôt unique 11
aa) L'impôt sur les fabricants 12
bb) L'impôt sur les grossistes 12
cc) L'impôt sur les détaillants 12
d) L'impôt du système Siemens 12
3° L'impôt fédéral sur le chiffre d'affaires 12

II. Les premières formes de l'impôt sur le chiffre d'affaires 15

1° L'Antiquité 15
2° Le début du Moyen âge 16
3° Le Moyen âge depuis 1150 17
a) L'Allemagne 17
b) La France 18
c) L'Espagne 20
4° Les impôts de consommation jusqu'à 1900 21
a) L'Allemagne 22
b) La France 27
c) La Grande-Bretagne 30
d) La Suisse 31
5° Les impôts sur le chiffre d'affaires à Brême et aux Etats-Unis 33
a) La ville de Brême 33
b) Les Etats-Unis 33
6° Résumé et conclusion 34

III. Les projets précédant l'introduction de l'impôt suisse sur le chiffre d'affaires . . 37

1° Les projets de Laur et de Landmann 37
2° Le premier projet de l'Administration fédérale des contributions 40
3° Le Ier programme financier (1933–1937) 42
4° Le IIe programme financier (1936–1937) 45
a) L'attitude des autorités fédérales et des associations économiques 45
b) L'opposition publique 47
5° Le projet de Grossmann 50
6° Le projet de Schirmer 53
7° Les articles financiers (1938) 54

8° Impôt compensatoire ou impôt sur le chiffre d'affaires? 57
9° L'impôt sur le chiffre d'affaires vu par la science des finances 58
10° Conclusion 60

IV. L'institution de l'impôt sur le chiffre d'affaires 65

1° Arrêtés 65
2° Les délibérations aux Chambres fédérales 65
3° Les mouvements de protestation contre l'impôt sur le chiffre d'affaires . . . 67
4° Première conclusion 68
5° Objections de principe 69
a) L'impôt sur le chiffre d'affaires dans le système fiscal 69
b) Le renchérissement du coût de la vie 70
c) Difficultés d'exportation 73
6° Objections à l'aménagement de l'impôt 74
A. Le choix du système fiscal 74
B. Les dispositions d'exécution 76
a) La translation de l'impôt sur le chiffre d'affaires 76
aa) Théorie de la translation. 76
bb) La translation de l'impôt suisse 78
b) Le choix du moment 79
7° Deuxième conclusion 80

V. L'évolution de l'impôt sur le chiffre d'affaires après son institution 83

A. La perception de l'impôt sur le chiffre d'affaires pendant la deuxième guerre mondiale 83
1° a) L'arrêté du Conseil fédéral du 20 novembre 1942 83
1° b) L'institution de l'impôt de luxe. 85
2° Les postulats réclamant la réduction de l'impôt sur le chiffre d'affaires . . 86
3° Résumé et conclusion 88
B. La perception de l'impôt sur le chiffre d'affaires depuis la dernière guerre . . 89
1° La relève du droit fédéral d'urgence 89
a) Le changement d'opinion de l'opposition 89
b) Arrêtés 91
aa) L'arrêté fédéral du 21 décembre 1949 92
bb) L'arrêté fédéral du 20 décembre 1950 94
2° L'initiative populaire concernant l'abolition de l'impôt sur le chiffre d'affaires 94
3° Du provisoire à la nouvelle réglementation financière de la Confédération 96
a) Le régime financier des années 1955 à 1958 96
b) Le régime financier depuis 1959 97

VI. Remarques finales 101

1° L'évolution de l'impôt sur le chiffre d'affaires. 101
2° L'évolution des idées 104
3° Situation actuelle 107

Bibliographie 109

INTRODUCTION

Le but du présent travail est de brosser un tableau du développement de l'impôt suisse sur le chiffre d'affaires. Cette étude portera sur les aspects économiques, politiques et sociaux de cette question. Une attention particulière sera vouée à l'examen comparatif des théories, en regard de leur application, dans les finances publiques avec l'idée de dégager l'essentiel de l'évolution qui s'est produite. Nous ne nous proposons pas de traiter un aspect isolé de l'impôt sur le chiffre d'affaires, mais d'étendre notre enquête à l'ensemble de l'impôt. Il sera ainsi possible d'entrer dans le détail de problèmes particuliers afin d'illustrer les points ayant directement trait à notre sujet. En outre, il ne s'agit pas de faire l'historique complet de l'impôt sur le chiffre d'affaires – ce qui dépasserait le cadre de cette étude – mais seulement des étapes de l'évolution fiscale qui nous paraissent particulièrement dignes d'intérêt. On essaiera ainsi de se faire une idée des opinions régnant à chaque époque en matière de finances publiques. En revanche, nous incluons dans notre étude quelques-unes des contributions analogues à l'impôt sur le chiffre d'affaires, lorsqu'elles se trouvent être en rapport immédiat avec celui-ci.

D'emblée, nous nous sommes heurtés à des difficultés inhérentes à la rareté des documents relatifs à cette question. Pour combler cette lacune, les différentes publications de presse nous ont fourni une aide considérable. Cette dernière source, manquant parfois d'objectivité, a été utilisée avec prudence. Or, si cette manière de procéder risque de donner l'impression d'un choix arbitraire, c'est que les articles en question étant de valeur différente, il a fallu éliminer tout document ne se prêtant pas à une confrontation scientifique.

La partie historique de ce travail traite uniquement les aspects généraux du problème, tandis que les incursions dans les systèmes fiscaux étrangers ont pour but de clarifier la portée des sources auxquelles la fiscalité suisse a puisé son inspiration.

I. Caractères et modes de perception de l'impôt sur le chiffre d'affaires

Pour bien comprendre les notions fiscales qui seront utilisées par la suite, il nous semble nécessaire de décrire exactement l'impôt sur le chiffre d'affaires et ses modes de perception.

1° La nature de l'impôt sur le chiffre d'affaires

L'impôt sur le chiffre d'affaires est, de par sa nature économique, un impôt sur la consommation [1]) et les dépenses [2]).

Par voie de conséquence, la taxation et le prélèvement de l'impôt devraient s'effectuer directement au stade du consommateur. Ce procédé risque toutefois de se heurter à certaines difficultés d'ordre pratique, de sorte que, jusqu'à présent, on a toujours évité de donner à l'impôt sur le chiffre d'affaires la forme d'un impôt direct sur la consommation. Il est, en effet, prélevé à une phase antérieure à la consommation, c'est-à-dire à l'échelon de la production ou des transactions. Il fait partie, quant à son objet fiscal, des impôts sur la circulation.

Nous entendons par impôt sur le chiffre d'affaires tout impôt général sur la consommation, prélevé sur les échanges de biens de toutes sortes et calculé sur la base des prix ayant permis de réaliser le chiffre d'affaires en question [3]).

[1]) La classification de l'impôt sur le chiffre d'affaires constitue un problème très controversé et ancien, qui, à notre avis, ne peut trouver de solution satisfaisante qu'en séparant nettement le point de vue de la science des finances et celui du droit fiscal.

De nos jours, la science des finances l'assigne à l'impôt sur la consommation (voir A. Amonn: Grundsätze der Finanzwissenschaft, 2. besonderer Teil, Bern 1953, p. 177 et 178; G. Schmölders: Die Umsatzsteuern, dans Handbuch der Finanzwissenschaft, 2e volume, Tübingen 1956, p. 568; J. Popitz: Umsatzsteuern, dans Handwörterbuch der Staatswissenschaften, 8e volume, Jena 1928, p. 374), alors que Grabower le range, entre autres, parmi les impôts sur la circulation (voir Grabower Rolf: Geschichte der Umsatzsteuer und ihre gegenwärtige Gestaltung im Inland und im Ausland, Berlin 1925, p. 1).

Par ailleurs, le droit fiscal distingue entre impôts sur la circulation économique (voir Blumenstein E.: System des Steuerrechts, 1er volume, Zurich 1951, p. 130) et impôts sur la circulation juridique (voir Loosli K.: Der Begriff der Warenlieferung bei der eidgenössischen Warenumsatzsteuer, thèse Zurich 1949, p. 56).

[2]) A quelques exceptions près, l'impôt sur le chiffre d'affaires est également rangé dans la catégorie des impôts sur la dépense, dans la mesure où l'on tient compte uniquement de la source de l'impôt (voir Jaques P.: La notion de la livraison de marchandises dans l'impôt fédéral sur le chiffre d'affaires, thèse Lausanne 1953, p. 16; Bräuer K.: Aufwandsteuern, dans Handwörterbuch der Staatswissenschaften, 2e volume, Jena 1924, p. 11; Amonn A. op. cit., p. 177).

[3]) Cette définition repose sur les conceptions de Grabower R., op. cit., p. 1, et Jaques P., op. cit., p. 15.

Contrairement à l'impôt spécial sur le chiffre d'affaires, pour lequel il est nécessaire de préciser le ou les biens qu'il s'agit d'imposer, l'impôt général sur le chiffre d'affaires frappe en principe tous les biens de consommatioo, les services et les jouissances. L'impôt sur le chiffre d'affaires en marchandises s'applique, comme soo nom le suggère, aux seuls biens de consommation.

2° Modes de perception

a) L'impôt cumulatif

On parle d'impôt cumulatif, lorsque l'impôt est perçu à chaque phase du processus économique qu'un bien doit suivre avant d'être consommé. L'impôt est applicable à tous les producteurs et commerçants réalisant un chiffre d'affaires. A chaque transaction correspond une charge fiscale qui s'ajoute à la précédente, de sorte que l'ensemble de ces impôts partiels représente le montant de la contribution devant être supporté par le consommateur. Par analogie, on parle également d'un impôt en cascade.

Le principal avantage de ce type d'impôt réside dans son rendement fiscal. Même à un taux très bas, il garantit un rendement substantiel, vu le grand nombre de chiffres d'affaires imposables. En outre, il est relativement facile à calculer et à prélever, du fait de l'existence d'un taux unique, auquel sont soumis en principe tous les chiffres d'affaires. Tous les agents économiques participant à la production et à la vente de biens étant assujettis à l'impôt, le principe de l'universalité de l'impôt est respecté.

Le nombre de phases que doit parcourir un produit détermine le montant de l'impôt. Par voie de conséquence, un seul et même bien, selon qu'il suit tel ou tel processus, peut être imposé de façon inégale. L'impôt profite aux grandes entreprises à concentration verticale, alors que les petits producteurs et commerçants isolés ne peuvent que difficilement s'y soustraire. Cette tendance, inhérente à l'impôt cumulatif, de fausser le jeu naturel de la concurrence peut conduire à une distorsion du marché, ce qui touche surtout le commerce extérieur. Il est en effet malaisé de déterminer avec exactitude la charge fiscale; il n'est donc pas possible d'éviter certaines inégalités dues à l'application de l'impôt sur le chiffre d'affaires, même en prenant des mesures tendant à dédommager les exportateurs et à imposer les importateurs. La rigidité de cette conception fait que certains biens de première nécessité, tels que le sucre – produit qui parcourt plusieurs phases – sont imposés plus lourdement que des biens non essentiels, tels que les bijoux. Enfin, l'impôt cumulatif requiert un appareil administratif important et impose aux nombreux contribuables des obligations fastidieuses.

L'impôt à plusieurs phases n'est prélevé qu'à des phases déterminées du processus économique. La charge fiscale finale est donc moins élevée que celle de l'impôt cumulatif. Il est en revanche très difficile de déterminer les transactions exonérées d'impôts. L'impôt à plusieurs phases est de ce fait contraire au principe d'universalité de l'impôt et favorise ainsi certains agents économiques.

b) L'impôt forfaitaire à la production

Le principe de l'impôt forfaitaire à la production consiste à établir, pour un bien déterminé, un taux forfaitaire correspondant à un chiffre d'affaires arbitraire. L'impôt est perçu à une seule phase, alors que les autres phases soot exooérées d'impôts.

A la différeuce de l'impôt cumulatif, l'impôt forfaitaire à la production ne présente pas l'inconvénient de fausser le jeu naturel de la concurrence; il permet en outre d'établir un barême tenant compte de la situatioo sociale des assujettis. Cependant, sa perception se heurte à quelques complications. L'impôt implique alors la mise sur pied d'un très large éventail de taux forfaitaires; il est par conséquent difficile à appliquer dans une économie évoluée.

c) L'impôt à une phase ou impôt unique

Cet impôt est prélevé sur le chiffre d'affaires de tous les biens, à un taux unique et à un seul stade.

L'avantage de cette méthode est d'imposer de façon égale le consommateur, indépendamment du chemin parcouru par un bien. Néanmoins, même avec ce système, le risque demeure que se trouve faussé le mécanisme de la concurrence: théoriquement, en effet, l'inégalité est possible puisque les produits ainsi grevés ont été fabriqués, soit par des machines elles-mêmes imposées, soit au contraire par des ouvriers exonérés d'impôts. Le principal avantage de ce système consiste à permettre un calcul exact de l'impôt en regard des importations et des exportations. De plus, il touche un nombre restreint de contribuables, allège les déclarations fastidieuses imposées à l'économie et requiert un appareil administratif relativement peu important.

La classification d'un contribuable présente quelques difficultés du fait que le même sujet économique peut participer à différentes phases de la production et de la vente. Il peut en résulter que la conception théorique de l'impôt unique diffère de la pratique quant à la terminologie. Pour un taux identique, son rendement fiscal est inférieur à celui de l'impôt cumulatif; de plus, le principe de l'universalité de l'impôt n'est pas respecté.

L'impôt uoique est applicable à tous les échelons de la structure économique. On peut donc parler d'impôt sur les fabricants, sur les grossistes ou sur les détaillants.

aa) L'impôt sur les fabricants

On utilise l'impôt frappant les fabricants lorsque le bien qu'il s'agit d'imposer est produit selon les normes usuelles de fabrication et vendu à un prix unitaire. La bière et le tabac en sont des exemples typiques.

bb) L'impôt sur les grossistes

Seuls les biens passant entre les mains des grossistes sont assujettis à ce mode de prélèvement. Le fait qu'une grande partie des biens passent directement du producteur au consommateur signifie qu'ils sont exonérés d'impôts. Par conséquent, il ne faut pas exagérer l'importance de ce système.

cc) L'impôt sur les détaillants

L'impôt sur les détaillants est prélevé à la phase précédent la consommation. L'assiette étant dans ce cas très étendue, l'impôt atteint un très grand rendement fiscal. Les difficultés de prélèvement sont dues au nombre considérable de contribuables astreints et à leur situation dans la vie économique. De plus, de nombreux détaillants sont soumis à cette charge fiscale, auxquels il convient d'ajouter les producteurs et les grossistes qui livrent directement au consommateur. Cet impôt frappe principalement les petites entreprises, dont l'organisation est insuffisante pour faire face à leurs obligations envers le fisc. Comme nous le verrons par la suite, à l'exemple de l'impôt fédéral sur le chiffre d'affaires, l'impôt sur les détaillants s'est heurté, dans notre pays, à des difficultés.

d) L'impôt du système Siemens

Pour éliminer les inconvénients de l'impôt cumulatif, un député du Reichstag allemand, Siemens, soumit, en 1919, le projet d'une contribution basée sur la plus-value non cumulative qu'il intitula «impôt sur le chiffre d'affaires net» [1]). Cet impôt prescrit l'imposition à un taux constant de la plus-value obtenue à chaque phase. La charge fiscale d'un bien demeure invariable quel que soit le chemin parcouru par le bien depuis le producteur jusqu'au consommateur. Sous cette forme, l'impôt ne fausse pas le libre jeu de la concurrence. Mais, en outre, l'assiette fiscale est plus restreinte que dans le cas de l'impôt brut à toutes les phases.

3° L'impôt fédéral sur le chiffre d'affaires

L'impôt fédéral sur le chiffre d'affaires est un impôt sur les marchandises. Il frappe l'avant-dernier vendeur, c'est-à-dire le grossiste. Sont soumises en

[1]) La taxe sur la valeur ajoutée, introduite en France en 1954, représente une forme encore plus perfectionnée que celle de l'impôt du système Siemens. Elle est calculée d'après les recettes brutes, alors que l'impôt de Siemens est calculé à partir de la différence entre prix de vente et prix de revient.

principe à cet impôt les livraisons effectuées à l'intérieur du pays par des agents soumis à l'impôt sur le chiffre d'affaires, livraisons faites aux consommateurs, fabricants et détaillants non assujettis à celui-ci. L'article 9, alinéa 1, litt. *a)* et *b)* de l'arrêté du Conseil fédéral du 29 juillet 1941, instituant l'impôt sur le chiffre d'affaires, considère comme grossiste:

- «le commerçant qui livre annuellement sur territoire suisse ou affecte à la consommation particulière pour plus de 35 000 francs de marchandises, si ce chiffre d'affaires est constitué pour plus de la moitié par des livraisons en gros ou comprend un montant de plus de 35 000 francs pour des livraisons de marchandises usagées.
- le commerçant qui, annuellement, livre sur territoire suisse ou emploie à sa consommation particulière pour plus de 35 000 francs de marchandises, qu'il s'agisse de produits de sa fabrication ou de marchandises revendues ou employées sans avoir été transformées ni ouvrées.»

Dans la vie économique, on entend par grossiste uniquement un commerçant en gros, tandis qu'en matière fiscale cette définition englobe également le fabricant en gros. Par voie de conséquence, l'impôt fédéral sur le chiffre d'affaires frappant la vente de marchandises en gros est une combinaison de l'impôt sur les grossistes et de l'impôt sur les fabricants. Pour obtenir l'uniformité de l'imposition des consommateurs sans considérer le circuit emprunté par un bien, il est nécessaire d'appliquer des taux différents pour les livraisons directes aux consommateurs (vente au détail) et pour les livraisons aux détaillants (vente en gros).

La structure particulière de notre système, s'écartant notoirement des autres combinaisons fiscales connues, englobe la quasi-totalité des marchandises. Cet impôt est d'une perception peu coûteuse [1]). En effet, le nombre des contribuables touchés par cet impôt est relativement restreint; sa perception ne nécessite donc pas d'appareil administratif démesuré. D'autre part, en raison du choix arbitraire des contribuables, cet impôt lèse le principe de l'égalité devant l'impôt. Dans le domaine de la concurrence, l'impôt fédéral sur le chiffre d'affaires ne peut prétendre à la neutralité, car il ne frappe pas les services et exonère de l'impôt certains biens importants [2]).

[1]) Pour de plus amples détails au sujet des avantages et des inconvénients de l'impôt fédéral sur le chiffre d'affaires, voir Gerber Hans: Der finanzwirtschaftliche, steuertechnische und soziale Aspekt der eidgenössischen Warenumsatzsteuer, I, dans Revue fiscale, mars 1959, p. 129 s.

[2]) Voir également p. 83.

II. Les premières formes de l'impôt sur le chiffre d'affaires

1° L'antiquité [1])

Les premières taxes ressemblant à l'impôt sur le chiffre d'affaires existaient déjà environ 1000 ans av. J.-C. Leur existence a pu être prouvée par des documents trouvés en Grèce, en Egypte et à Rome.

Il est vrai que la genèse des droits de marché et de mutation n'est pas connue. La première utilisation de la monnaie en Grèce, au VIIIe siècle av. J.-C., nous autorise à admettre que les droits en question ne sauraient avoir été institués à une époque plus ancienne.

Il a été prouvé que des impôts fonciers, des droits de marché et un impôt général sur le chiffre d'affaires existaient en Grèce au Ve siècle av. J.-C. Le droit foncier était prélevé lors de la vente ou du transfert d'un bien immobilier et représentait un certain pourcentage de la valeur de l'objet en question.

La distinction entre le droit de marché et l'impôt général sur le chiffre d'affaires n'est possible que si l'on a connaissance du système économique qu'il s'agit d'étudier. L'économie grecque, par exemple, distinguait entre petits et gros commerçants. Le commerce de détail comportait le colportage et la vente en magasin s'effectuant le plus souvent dans le voisinage des marchés. Le droit de marché imposait principalement les petits détaillants réalisant leurs chiffres d'affaires sur les marchés. Les taux, ne dépassant jamais 2%, étaient variables, mais il existait un seul et même taux pour chaque produit ou pour certains biens de nature identique. Le rendement était élevé, car l'impôt était perçu sur de nombreux marchés et parce qu'il était en outre interdit de vendre la marchandise en dehors de ceux-ci.

Les commerçants en gros, établis pour la plupart à proximité des ports, revendaient aux petits détaillants les biens importés par voie maritime. Ces chiffres d'affaires réalisés en dehors des marchés étaient soumis à l'impôt général sur le chiffre d'affaires, qui n'était pas un impôt uniforme, mais qui se composait d'une multitude d'impôts particuliers, prélevés à des taux différents, tels que l'impôt sur l'achat des chevaux et des esclaves. Ces impôts étaient très élevés et se montaient en moyenne à 20%. Enfin, l'impôt général sur le chiffre d'affaires frappait – à certains moments et dans certaines régions – les transactions de marchandises soit sous la forme d'un impôt sur la vente, soit sous la forme d'un droit de marché.

A défaut d'un système fiscal complet, tous ces droits n'étaient prélevés que dans certains cas. Malgré l'irrégularité de la perception, l'impôt sur le chiffre d'affaires n'était pas prélevé uniquement en cas de nécessité, mais il formait dans différentes villes grecques la principale recette des finances ordinaires, à

[1]) Les considérations sur cette époque sont avant tout fondées sur l'œuvre de R. Grabower, op. cit., p. 18 s.

côté des droits de douane, des impôts de capitation, des droits de bail, des frais de procès, des amendes, des tributs et des impôts sur le revenu et la fortune, ces derniers passant pour indignes d'un homme libre.

Les impôts sur le chiffre d'affaires atteignirent leur point culminant au Ve et au IVe siècle av. J.-C. et disparurent en même temps que la prospérité commerciale de la Grèce antique. Ils connurent cependant un renouveau dans les pays qui reprirent l'héritage du commerce grec.

Un impôt ressemblant à l'impôt foncier hellénique, l'«encyclion», existait déjà dans l'Egypte préromaine. Il s'agissait en premier lieu d'un impôt prélevé sur les transactions immobilières. Il portait essentiellement sur la vente de biens immobiliers, de droits fonciers, de sépulcres et d'esclaves. Le taux de l'impôt variait entre 5% et 10%. Sa fixation engendrait régulièrement des conflits politiques. C'est de cette époque que datent les premiers échos de la mauvaise humeur des contribuables à l'égard de l'impôt sur le chiffre d'affaires: sous le règne de Ptolémée V Epiphane (environ 202 à 196 av. J.-C.), l'impôt fut réduit de 10% à 5%, d'une part pour rendre populaire le monarque régnant et d'autre part parce que le peuple considérait cet impôt comme une lourde contribution.

Les Egyptiens connaissaient encore un droit de 2% frappant certaines transactions, telles que celles de bois, de blé et d'étoffes.

Enfin, l'empereur Auguste introduisit à Rome un impôt sur les transactions effectuées lors des ventes aux enchères [1]). Cet impôt romain, appelé «centesima rerum venalium» ou «vectigal venalium», servit après la guerre civile tout d'abord au financement de l'armée et de l'administration de l'Etat. Plus tard, les finances de l'Etat s'étant à nouveau affermies, l'impôt fut maintenu et les recettes furent affectées à la caisse de retraite de l'armée. Le taux de l'impôt représentait le plus souvent 1% de la valeur des marchandises vendues aux enchères et frappait aussi bien les ventes de menus objets d'usage quotidien que celles de territoires entiers. Outre la «centesima», il existait encore un impôt sur la vente d'esclaves, la «quinta et vicesima venalium manicipiorum», au taux de 2% à 4% du prix de vente.

2° Le début du Moyen âge

Jusqu'au haut Moyen âge, il n'existait en France et en Allemagne que des formes primitives d'impôts sur le chiffre d'affaires. Elles étaient si insignifiantes

[1]) Les opinions divergent sur la date exacte de l'institution de l'impôt sur le chiffre d'affaires romain. Selon Grabower (voir op. cit. p. 70), l'impôt fut introduit entre 30 et 23 av. J.-C. tandis que d'après Voirol (voir Voirol A.: Eine Umsatzsteuer im antiken Rom und der numismatische Beleg ihrer Aufhebung, tirage spécial du Journal des associations patronales, n° 16/17 du 16 avril 1943, p. 8), il fit son apparition seulement dans les années 9 à 6 av. J.-C. En se fondant sur le fait qu'à ce moment la petite monnaie en cuivre entra soudain en circulation, Voirol conclut que le besoin en petite monnaie était dû à l'institution de l'impôt sur le chiffre d'affaires.

qu'elles n'avaient pas de dénomination, mais étaient réunies sous le nom collectif de «teloneum». Il s'agissait, à côté de vrais impôts sur le chiffre d'affaires, de toutes sortes de droits de douane, de droits de marché et de droits de mutation. A titre de comparaison, le «teloneum» se rapprochait le plus de la «centesima» romaine ou de l'impôt de marché grec. Ces impôts étaient très répandus dans les pays allemands.

Le peu d'importance de ces impôts tenait au fait qu'ils ne pouvaient remplir leur fonction dans une économie basée essentiellement sur le troc. L'utilisation de la monnaie – condition primordiale au prélèvement d'un impôt sur le chiffre d'affaires – n'était pratiquée au haut Moyen âge qu'occasionnellement et en des lieux bien déterminés, les marchés, de sorte que ces contributions étaient limitées. Etait imposable le «emere vendere», le prix de vente constituant l'assiette. On ignore si toutes les marchandises vendues au marché étaient imposées, mais on sait cependant que le taux de l'impôt était d'environ $1^2/_3$%.

Pour cette période, on connaît un cas où l'impôt sur le chiffre d'affaires fut perçu sous forme de produits: Henri IV d'Allemagne (1050–1106) avait transmis le privilège de la vente d'épées à l'abbaye Saint-Siméon. En contrepartie, l'abbaye devait remettre au souverain chaque dixième épée en tant qu'impôt sur le chiffre d'affaires.

3° Le Moyen âge depuis 1150

a) L'Allemagne

A partir du milieu du haut Moyen âge, l'impôt sur le chiffre d'affaires prit beaucoup d'importance dans les pays allemands. Son développement fut déterminé dans une large mesure par deux facteurs: la naissance de l'économie monétaire et le passage de la souveraineté fiscale de l'Empire aux puissances territoriales, c'est-à-dire aux princes, aux seigneurs et aux villes. Le développement du commerce et la rapide hausse des prix entre 1200 et 1350 contribuèrent également à l'évolution de l'impôt sur le chiffre d'affaires.

En général, les chiffres d'affaires réalisés sur les marchés étaient imposables et l'on possède aujourd'hui quelques indications concernant différents impôts municipaux. Ainsi, pour ne citer qu'un exemple, dans les années 1451 à 1453, 1470/71 et en 1475, un impôt extraordinaire appelé «nouveau droit de livre» («neuer Pfundzoll») fut prélevé à Bâle, qui était alors une des sept villes libres de l'Empire allemand. Cet impôt fut institué pour parer à la situation désastreuse causée par la guerre de 1424 à 1426 contre le comte de Neuchâtel ainsi que pour solder les troupes et couvrir les dépenses résultant des visites de l'empereur. Il comportait en particulier, outre un droit de mutation pour les

placements de fonds et un impôt partiel sur le revenu, un impôt perçu sur les ventes de marchandises, auquel devait se soumettre tout Bâlois ayant acquis dans la ville ou en-dehors de celle-ci des marchandises en vue de les revendre («merschatz»). Pour chaque livre du prix d'achat, il devait payer quatre deniers («stebler»), ce qui correspondait à un taux d'impôt de $1^2/_3$% (une livre = 240 deniers). Le registre du droit de livre mentionne: «Von aller kouffmanschafft daran man merschatzen mag es sye wine, korn, gesaltzen fleisch, lebendig viehe, unschlit, schmaltz, vische, rosse, tuch, spetzerye, kremerye, ysen, kuppher, stahel, marggoldes, margsilbers, blye, zine, leder, gefille, vederwat, harnesch, steyn, holtztilen, rebstecken, brennholtz, schindelen oder welicherley gattunge das sye das umb merscbatz willen koufft oder verkoufft wirt von yeglichem phund stebler darumb sy also solich kouffe tund vier stebler ze phundzolle geben ...» [1]). Sans se heurter directement à une grande opposition à Bâle, l'impôt fut impopulaire, comme le prouve la désignation d'un impôt sur le vin perçu à l'époque et qui fut appelé le «méchant denier» («böser Pfennig»).

Au XVe siècle, l'impôt sur le chiffre d'affaires perdit de plus en plus d'importance et il fut finalement remplacé par les impôts frappant directement la consommation. Cette évolution ne peut s'expliquer par l'aversion de la population à l'encontre de l'impôt sur le chiffre d'affaires, car elle se manifestait déjà au même degré à l'égard des impôts sur la consommation. Cette hostilité était plutôt due au fait que les impôts sur la consommation étaient susceptibles d'être prélevés plus facilement par les autorités que les impôts sur le chiffre d'affaires.

b) La France

Contrairement à l'Allemagne, en proie à des déchirements politiques, l'autorité royale, déjà forte en France, réussit à centraliser la souveraineté fiscale. Ainsi, l'impôt sur le chiffre d'affaires, autrement dit l'impôt sur les ventes, devint bientôt une contribution royale, dont le rendement était utilisé pour couvrir les dépenses de guerre.

Philippe le Bel tenta pour la première fois en 1292 d'introduire un impôt général sur le chiffre d'affaires. Celui-ci consistait en un denier par livre et frappait aussi bien l'acheteur que le vendeur. Cette expérience ne réussit cependant pas. En 1314, le roi fit une nouvelle tentative. Cette fois, l'impôt s'élevait à six deniers par livre. Guillaume de Nangis, un écrivain de l'époque, désigna l'impôt comme une «extorsion injuste, exaction inique et d'un nouveau genre, inaccoutumé dans le royaume de France» [2]). La perception de l'impôt par des fermiers généraux suscita une grande opposition parmi la population.

[1]) Schönberg Gustav: Finanzverhältnisse der Stadt Basel im XIV. und XV. Jahrhundert, Tübingen 1879, p. 267.

[2]) Cité par J.-J. Clamagéran: Histoire de l'impôt en France, première partie, Paris 1867, p. 309.

L'impôt fut appelé «maltôte» («malatallia», «maletolta», «malum toltum») [1]) par le langage populaire, exprimant ainsi l'aversion qu'il suscitait. Il provoqua, en 1292, des émeutes à Rouen: «Le bas peuple de Rouen se révolta, à cause des exactions appelées maltôtes dont il était accablé, contre les maîtres de l'échiquier, serviteurs du roi de France. Les séditieux, détruisant la maison du collecteur, semèrent par les places les deniers du fisc et assiégèrent dans le château de la ville les maîtres de l'échiquier. Le soulèvement ayant été apaisé par le maire et les plus riches hommes de la ville, la plupart des mutins furent pendus et beaucoup furent enfermés dans les prisons du roi de France» [2]). Finalement, Philippe se vit obligé de supprimer l'impôt à cause de la forte opposition émanant particulièrement de la noblesse. Ses fils reprirent cependant ses tentatives. Ils diminuèrent le taux à quatre et plus tard à deux deniers par livre et en réduisirent la validité à dix ans.

L'impôt sur le chiffre d'affaires était de plus en plus réduit. En 1342 seulement, lorsque les guerres contre l'Angleterre nécessitèrent de plus grandes recettes, il fut possible d'augmenter le taux de l'impôt d'abord à quatre deniers, puis en 1351 dans différentes villes à six deniers et finalement, en 1360, même à douze deniers par livre, c'est-à-dire à environ 5%.

Il fut dès lors possible de porter un premier jugement sur l'impôt, puisqu'il existait depuis plus d'un demi-siècle. D'une part, les impôts sur le chiffre d'affaires représentaient une source spécialement rentable pour la caisse de l'Etat et d'autre part, ils causaient sans cesse le mécontentement de la population. Témoin les nouvelles émeutes qui se produisirent en Normandie en 1351 et 1355. Grabower [3]) relève cependant que le peuple français de l'époque saisissait toute occasion de révolte. Pour mieux comprendre l'opposition causée par l'impôt sur le chiffre d'affaires, il faut donc également tenir compte de l'opinion publique du temps.

Il est par contre certain qu'à la suite de l'imposition répétée des mêmes objets, l'impôt frappait lourdement la population, en particulier les classes les plus basses: «Les deniers pour livre grevaient tous les objets mis en vente, dans les campagnes comme dans les villes, d'un droit de tant pour 100 sur le prix... Ils étaient iniques en ce qu'ils frappaient à plusieurs reprises les mêmes denrées, et pesaient particulièrement sur le menu peuple qui n'achète pas en gros» [4]).

Bien que n'étant pas prélevé continuellement, l'impôt fut maintenu jusqu'en 1482. Pendant tout le XVIe siècle, il ne fut plus perçu, mais surgit de nouveau

[1]) Selon Clamagéran (voir Clamagéran, op. cit., p. 310), cette désignation était également employée pour tous les impôts extraordinaires, donc aussi pour les impôts directs tels que la «taille».

[2]) Cité par Clamagéran, op. cit., p. 311.

[3]) Voir Grabower, op. cit., p. 182.

[4]) J.-J. Clamagéran, op. cit., p. XLIX.

pour un laps de temps assez bref en 1640/41. Il fut appelé «subvention du vingtième» et fut destiné à la couverture des dépenses de guerre. Ce nouveau vocable, attribué à l'impôt lors de sa réapparition, s'explique par le fait que l'ancien «denier par livre» jouissait d'une mauvaise réputation auprès du peuple. En 1643, peu de temps après la mort de Richelieu, l'impôt fut aboli sous la pression du mécontentement populaire. La lettre qu'un intendant adressa le 12 février 1643 au chancelier Séguier reflète bien l'opinion qui régnait alors: «... Tous les jours, on craint rébellion à Bordeaux, à Blaye ... Le seul mot «sol pour livre» met les peuples en fureur, et je ne sache point de remède pour empêcher le mal que l'extinction du droit ... Le droit du sol pour livre, se prenant sur toutes menues denrées, afflige par son poids tout ce qu'il y a de monde ...» [1]).

De 1597 à 1602, on préleva une contribution semblable à l'impôt sur le chiffre d'affaires appelée «pancarte». Selon Grabower [2]), il s'agissait d'un droit d'accise ressemblant fort à l'impôt sur le chiffre d'affaires. Il était d'un sol par livre, prélevé le plus souvent lors de l'entrée des marchandises dans les villes. En 1611 cependant, la tentative de rétablir ce droit échoua également, à cause de l'opposition de la population.

c) L'Espagne

L'impôt sur le chiffre d'affaires espagnol, l'«alcabala», prit naissance, pour autant que cela puisse être prouvé, sous le règne du roi Alphonse XI. En 1342, les Cortès accordèrent au roi le droit de prélever un impôt pour financer les frais du siège de Tarifa et d'Algésiras. L'histoire de l'alcabala est caractérisée par un changement continuel des taux de l'impôt variant en moyenne entre 5% et 10%. Alorez Gomez relève le premier, vers la fin du XVe siècle, que la population était frappée très lourdement par l'impôt sur le chiffre d'affaires. Etant donné que toutes les transactions étaient assujetties à cet impôt, il requérait une légion de fonctionnaires. Vers 1800, quelque 3150, soit 11% des 28 000 fonctionnaires espagnols, s'occupaient de la perception et du contrôle de l'alcabala. Les frais d'administration s'élevaient en 1720 à un quart et en 1725 même à un tiers du rendement total de l'impôt.

Il est possible de se faire une opinion sur l'effet néfaste de l'alcabala, grâce à un exemple emprunté à l'industrie de la soie et rapporté en 1724 par le financier et économiste Don Geronymo de Ustariz [3]): une livre de soie d'une valeur de 918 maravédis sans impôt, fut imposée par l'alcabala 302 maravédis, par des suppléments (cientos) lors de la livraison au consommateur 104 maravédis et par d'autres taxes 188 maravédis. Les contributions s'élevaient ainsi, au total,

[1]) J.-J. Clamagéran: Histoire de l'impôt en France, deuxième partie, Paris 1868, p. 543.
[2]) Voir Grabower, op. cit., p. 174 s.
[3]) Exemple cité par Grabower, op. cit., p. 278.

à 594 maravédis, c'est-à-dire à 65% de la valeur de la marchandise. Les impôts sur le chiffre d'affaires seuls, à savoir l'alcabala et les cientos, se montaient à environ 44%.

La réforme proposée par les spécialistes et destinée à atténuer les fluctuations économiques ne pouvait pas être réalisée en raison des difficultés politiques. L'alcabala restait en vigueur sous sa forme initiale et elle était par conséquent dans une large mesure responsable de la ruine du commerce espagnol. Elle ne fut abolie qu'en 1819 sous le règne de Ferdinand VII.

L'alcabala fut également introduite dans les colonies espagnoles. Dans les possessions de l'Espagne en Amérique, l'impôt sur le chiffre d'affaires s'élevait à 2% de la valeur des marchandises importées de la métropole. Les recettes coloniales de l'alcabala représentaient, au milieu du XVIIIe siècle, 25% des recettes totales des colonies espagnoles.

L'Espagne essaya d'introduire également l'impôt aux Pays-Bas. En 1569, le duc d'Albe exigea, hormis d'autres droits, un impôt général sur le chiffre d'affaires. Les Néerlandais s'opposèrent farouchement à cette imposition, mais furent contraints de s'y soumettre. Seule la province d'Utrecht refusa de payer l'impôt, amenant par là le duc d'Albe à lui infliger de lourdes amendes. Cet exemple incita les autres provinces à résister, de sorte qu'avec les premiers succès de la révolution néerlandaise l'impôt tant haï disparut. Von Rotteck commenta cette évolution comme suit: «...Was die Henkerbeile nicht vermocht hatten, die Steuereinnehmer erregten eine Empörung. Der zehnte Pfennig – es ist niederschlagend zu sagen – hat Holland freigemacht. Gegen die dadurch allen ohne Ausnahme zugehende Bedrückung erhoben sich auch alle, die Stände protestierten, mehrere Städte, selbst Brüssel widerstanden mit Gewalt...»[1]).

4° Les impôts de consommation jusqu'à 1900

L'importance de l'impôt sur le chiffre d'affaires déclina au XVe siècle en Allemagne et en France pour disparaître complètement, à l'exception toutefois d'une brève réapparition au XVIIe siècle en France et, comme nous le verrons encore par la suite, au XIXe siècle à Brême et en Amérique du Nord. En Espagne cependant, il subsista jusqu'au XIXe siècle. Partout ailleurs, et jusqu'au XXe siècle, il n'atteignit pas l'importance qu'il avait eue au Moyen âge.

Il fut remplacé par une série d'autres impôts frappant d'une part la circulation et d'autre par la consommation. Ces impôts étaient connus sous le nom de droits d'accise (Ungeld, Akzise) en Allemagne et d'octrois en France. Il s'agissait de droits ressemblant à l'impôt sur le chiffre d'affaires, mais qui

[1]) Cité par Grabower, op. cit., p. 162.

furent ensuite préférés à ce dernier, probablement parce qu'ils pouvaient être prélevés plus facilement. Ils avaient déjà existé en partie pendant le haut Moyen âge, en plus des impôts sur le chiffre d'affaires. Tandis que pour les anciens impôts sur le chiffre d'affaires toutes les ventes effectuées en certains endroits, en général sur les marchés, furent assujetties à l'impôt, les nouveaux impôts ne frappaient que certaines marchandises. Il s'agissait donc d'«impôts spéciaux sur le chiffre d'affaires» [1]). Il n'existait cependant pas de distinction nette entre les impôts sur le chiffre d'affaires et les nouvelles contributions. D'une part, la science des finances était encore à ses débuts et ne définissait pas exactement les différents termes fiscaux, le terme de «droits d'accise» désignant par exemple toutes sortes d'impôts de consommation; d'autre part, les deux sortes d'impôts étaient en effet très semblables quant à leurs répercussions économiques.

Les nouveaux impôts sur la consommation proprement dits, ne frappant pas toutes les transactions, ne peuvent être considérés comme des impôts sur le chiffre d'affaires; néanmoins, en raison de leurs effets, on peut les ranger parmi les premières formes de l'impôt sur le chiffre d'affaires tel qu'il existe actuellement. Pour cette raison, il nous paraît nécessaire de les traiter brièvement, d'autant plus que ce sont en premier lieu les répercussions fiscales qui nous intéressent et non la classification systématique des impôts.

a) L'Allemagne

Le régime allemand des finances et des impôts fut déterminé par la structure politique de l'Empire. Le passage du pouvoir de l'Empire aux différents Etats et aux villes fut le commencement d'une évolution qui ne devait plus cesser durant les siècles suivants. L'Allemagne au XVIIe et au XVIIIe siècle, contrairement à la France, ne constituait pas un Etat centralisé. Aussi les impôts relevaient-ils, durant cette période, des puissances territoriales, leur structure différant d'un Etat à l'autre. Les impôts sur la consommation étaient généralement perçus sur les denrées alimentaires de première nécessité, telles que le blé, la viande et le sel, ainsi que sur certaines denrées non essentielles, telles que le vin et la bière. Le prélèvement de l'impôt par les villes, subordonné à l'agrément des autorités, était généralement perçu aux portes des cités, sur les marchés, dans les auberges ou même chez le consommateur. Ils furent d'abord désignés comme «Ungeld», plus tard comme «accise» [2]).

[1]) Voir Scheidegger Hans: Die Umsatzsteuer (Ihre Formen und ihre wirtschaftliche Bedeutung), thèse Berne 1944, p. 194.

[2]) «Ungeld und Akzise bedeuten im wesentlichen dasselbe ... Im allgemeinen lässt sich sagen, dass das Wort Ungeld vorzugsweise dem Mittelalter angehört und mehr von städtischen Steuern gebraucht wird, während der Ausdruck Akzise zwar im Mittelalter (auch in den Städten) nicht selten ist, jedoch seine klassische Verwendung bei den territorialen indirekten Steuern der Zeit des Absolutismus gefunden hat.» (Below G. von: Ungeld, in Handwörterbuch der Staatswissenschaften, Bd. 8, Jena 1928, p. 452/3);

«...aber diese (die Untertanen) mussten sich zwar fügen, es konnte ihnen jedoch nicht

Les premiers de ces impôts firent leur apparition dans certaines villes aux XIIe et XIIIe siècles. Il ressort des premiers comptes conservés par la ville de Bâle et datant de 1361/62 que les impôts sur le vin et la farine constituaient les recettes principales de la ville à côté de la régale du sel [1]).

En 1451, un impôt sur la viande fut ajouté et perçu en plus du droit de livre déja mentionné. Le droit sur le vin est considéré comme le plus ancien des impôts ordinaires des villes. Son appellation montre à quel point cet impôt était impopulaire: «winungelt», «indebitum vini» ou «böser Pfennig (zum zaphen)». L'impôt extraordinaire sur la viande de 1475/76 était perçu aux ventes publiques («zu vylem kouff») ou sur le bétail abattu («gemetzget oder geschlagen») au domicile des personnes ecclésiastiques ou laïques [2]). Tous ces impôts étaient prélevés aussi bien temporairement que sous forme d'impôts ordinaires. En outre, leur emploi était différent. Ainsi, en 1451, c'est-à-dire en temps de paix, ils servaient uniquement à équilibrer les finances de la ville, tandis qu'en 1475/76, ils étaient devenus nécessaires à cause de la participation de Bâle aux guerres de Bourgogne.

Dans les Etats allemands, ces contributions firent très tôt leur apparition à côté de l'impôt direct (Bede). Ainsi, dès le XIVe siècle, trouve-t-on en Bavière un impôt sur les boissons et dés le XVe siécle au Wurtemberg un impôt sur le vin. L'impôt perçu pour la première fois en 1438 par des commerçants étrangers sur la vente des boissons, du blé et de la viande fut à l'origine de l'impôt sur la consommation. En Prusse, un impôt sur la bière fut prélevé à partir de 1485, tandis qu'en Basse-Autriche, en Bohème et en Silésie, les impôts sur les boissons, en particulier sur la biére, étaient déjà fort répandus au XVIe siècle. L'imposition des Juifs en Autriche est considérée comme une particularité fiscale. Au XVIIIe et jusqu'au milieu du XIXe siècle, les juifs résidant en Autriche, et notamment en Galicie, étaient tenus de payer un droit spécial pour «Juifs tolérés». Il s'agissait de taxes spéciales sur la viande, sur certaines denrées alimentaires, sur les boissons et sur la lumière («Lichterzündungsaufschlag»): «....von jedem Docht eines Unschlitt- oder Lampenlichts, das an einem Sabbath oder Feiertag in der Wohnung einer jüdischen Familie angezündet wurde, 5 Kr., von jedem der 2 gesetzlichen Lichter das Doppelte; für Wachslichter und Lichter an besonderen Feiertagen höhere Sätze...» [3]).

verwehrt werden, die Auflagen zu brandmarken, eine Bezeichnung, welche sogar offiziell und in der Sprache der «Gebildeten» jener Zeit mit «Malum toltum» übersetzt wurde.» (Vocke Wilhelm: Die Abgaben, Auflagen und die Steuer vom Standpunkt der Geschicbte und der Sittlichkeit, Stuttgart, 1887, p. 165).

[1]) Voir Schönberg Gustav, op. cit., p. 81 s.

[2]) Citations: Schönberg Gustav, op. cit., p. 453.

[3]) Wagner Adolph: Lehr- und Handbuch der politischen Oekonomie, dritter Theil: Specielle Steuerlehre, Leipzig 1889, p. 98/99.

Les impôts indirects prirent de plus en plus d'importance aux XVe et XVIe siècles, et, durant la période de pouvoir absolu, l'accise représenta le grand idéal fiscal: «...Wie eine Modewelle ging die Bewegung über die europäische Staatenwelt des 17 Jh. hin. Daher die Gleichförmigkeit, mit der in fast allen Ländern der Übergang zur Akzise gefordert wurde...» [1]). Cette dénomination, réservée aux pays germaniques, n'apparaît pas dans les contrées latines. L'assiette fiscale était généralement composée d'un impôt direct peu élevé (capitation, impôt foncier, professionnel ou sur le bétail) et d'un impôt indirect ou accise, l'ancien «Ungeld», frappant la consommation. Cette imposition indirecte permettait d'atteindre également les classes supérieures de la société qui étaient exemptées des impôts directs [2]).

L'accise devint un mot magique auquel on souscrivit sans réserve. On assiste à la parution d'ouvrages d'écrivains exaltés, tels que celui dû à la plume de Christianus Teutophilus portant le titre significatif: «Entdeckte Goldgrube in der Accise» [3]). Tout autant que ses princes, le peuple était enchanté de l'accise. Elle permettait surtout au pouvoir de renforcer sa position grâce à ces nouvelles recettes.

L'opinion publique était favorable à l'accise, à cause de son grand rendement fiscal, de son caractère en quelque sorte invisible, de sa simplicité de perception et de son universalité. Au XVIIe siècle, le ministre brandebourgeois Adam von Schwarzenberg recommanda aux Etats de l'électorat: «...ein jeder gebe solch Geld in gar geringen Posten, zu Groschen und Pfennigen, also, dass er es gleichsam nicht inne werde, welches ihm bei weitem so beschwerlich nicht falle, als wenn er etliche Thaler auf einmal zu tragen müsse, die er oft nicht bei einander habe...» [4]). Christianus Teutophilus qualifia l'accise de «vol en sous main»: «...Es ist allerdings besser, einen gantz kleinen und unvermerckten Diebstahl durch die Accise zu leiden, als eine offenbare Gewalt und Raub des Seinigen durch die execution der contribution...» [5]). L'accise était même susceptible de «ménager la bonne humeur des gens» car le contribuable entrait en possession d'un bien après s'en être acquitté.

L'avantage de l'accise était toutefois d'ordre social. Grâce à elle, le principe de l'universalité de l'impôt pouvait être respecté jusqu'à un certain degré tout en assurant une répartition de la charge fiscale de façon plus égale. Bien que les privilèges de la noblesse et du clergé continuassent à exister, ils n'étaient plus

[1]) Mann Fritz Karl: Steuerpolitische Ideale, Jena 1937, p. 50.

[2]) L'archevêque de Sens donna son avis sur le traitement fiscal préféré par la noblesse et le clergé. Lorsque le cardinal de Richelieu réclama six millions au clergé, il lui répondit que c'était une vieille coutume «...que le peuple contribuât par ses biens, la noblesse par son sang et le clergé par ses prières...», cité par Mann F. K., op. cit., p. 67.

[3]) Christianus Teutophilus: Entdeckte Goldgrube in der Accise, Zerbst 1685.

[4]) Cité par Mann F. K., op. cit., p. 53/54.

[5]) Ib., p. 54.

que de nature formelle, car tout consommateur, indépendamment de la classe à laquelle il appartenait, était soumis à l'accise.

Toutefois, il convient de relever que les impôts indirects continuaient à frapper plus fortement encore les indigents. En outre, l'accise ne représenta un avantage social que durant l'époque féodale. Plus tard, elle favorisa ceux contre qui elle était initialement dirigée.

La population, et en particulier les paysans et les bourgeois, sur qui avait pesé jusqu'alors la charge fiscale la plus lourde, s'intéressait vivement à la controverse sur l'accise: elle considérait ce droit comme un moyen de réaliser la réforme sociale à laquelle elle avait jusqu'alors aspiré en vain. La polémique fut entamée dans la deuxième moitié du XVIIe siècle par le traité de Christianus Teutophilus, cité plus haut. Le différend ne se cantonna pas dans les domaines de la philosophie et de l'éthique mais gagna la politique et l'économie. Quant au débat portant sur les avantages et les inconvénients de l'accise, qui s'étendit sur des dizaines d'années, il s'agissait finalement de savoir s'il fallait préférer une accise générale ou une accise partielle. Après que les pays-Bas aient pris les devants pour développer le système des droits d'accise, l'idée de prélever une accise unique générale ou accise universelle, en remplacement des nombreux droits existants, se répandit également dans l'Empire allemand, après la guerre de Trente ans. L'électorat de Brandebourg fut le premier Etat à réglementer en 1641 les droits d'accise. La plupart des pays allemands suivirent plus tard cet exemple.

Au XVIIIe siècle, l'accise continua à prendre de l'importance, malgré l'entrave qu'elle constituait pour le commerce en raison de la multiplicité des octrois, et malgré les frais de perception qu'elle engendrait. La majorité de la population croyait toujours à l'avantage de l'accise sur les impôts directs. Cependant l'idée de l'impôt direct fit son chemin et finit par s'imposer au XIXe siècle, tandis que les partisans de l'impôt indirect diminuaient sans cesse.

Ferdinand Lasalle [1]), le fondateur de l'Union générale des ouvriers allemands, fut, au XIXe siècle, l'un des plus sévères critiques des impôts sur la consommation. Cet homme fougueux réussit à inoculer aux ouvriers allemands l'aversion des impôts indirects. Ses arguments reposaient sur l'idée que les impôts ne frappaient pas le contribuable selon sa capacité mais selon ses besoins et qu'ils étaient par conséquent injustes. Dans son plaidoyer devant la cour

[1]) Les jugements portés sur cette personnalité différaient. Ainsi, selon un observateur de l'époque, il est décrit comme un homme qui s'était acquis très tôt un nom respectable dans le monde de la science et comme un juriste compétent (voir Ferd. Lassalle's Reden und Schriften, édités par Ed. Bernstein, Berlin 1892, tome I, p. 28 et 86), en revanche, un autre observateur le décrit comme suit: «... trotz seiner zur Schau getragenen Gelehrsamkeit ... kein wirtschaftswissenschaftlicher Forscher... vielmehr ein Volkstribun, der seinem Zeitalter die geheimsten Wünsche ablauschte...» (voir Mann F. K., op. cit., p. 10).

d'appel royale, il cita comme exemple: «...jemand, der 20, 50, 100 mal so reich ist, als ein anderer, deshalb durchaus nicht 20, 50, 100 mal so viel Salz, Brod, Fleisch, 50 oder 100 mal so viel Bier oder Wein trinkt, 50 oder 100 mal so viel Bedürfnis nach Ofenwärme und also nach Heizmaterial hat, wie ein Arbeiter oder Kleinbürger...» [1]). Puisqu'il existera toujours plus de pauvres que de riches, la charge principale des impôts indirects reposera sur les épaules des classes moins fortunées. Ainsi s'implanta l'idée selon laquelle les impôts indirects faisaient figure de parasites dans l'Etat et que seuls les impôts directs constituaient une charge fiscale acceptable [2]).

L'influence de cette conception fut également manifeste chez d'autres auteurs: Constantin Frantz écrivit vers la fin du XIXe siècle: «Die direkten Steuern veredeln das Finanzwesen, die indirekten ziehen es in das Gemeine herab; jene schärfen das Rechtsgefühl, diese stumpfen es ab...» [3]). Gustave Schmoller fit au début du siècle la remarque suivante: «Alle vernünftigen Leute aller Parteien und Klassen sollten endlich einsehen, dass die indirekten Steuern die unteren Klassen stark überlasten...» et il ajouta que les classes inférieures ne savaient que trop bien qu'elles étaient exploitées. Il se montra par ailleurs partisan à la fois des impôts directs et indirects: «Unsere konservativen Parteien, die nur für indirekte Steuern schwärmen, möchte ich zum Schluss an die klugen Worte Gladstones von 1861 über die Vorzüge der beiden Steuerarten erinnern: Mir kommen beide vor, wie zwei anziehende Schwestern, die in die Londoner Gesellschaft eingeführt, beide dasselbe Vermögen und dieselben Eltern haben, sich nur so unterscheiden, wie zwei Schwestern zu tun pflegen, durch hellere und dunklere Gesichtsfarbe; die eine tritt mehr frei und offen auf, die andere etwas scheu, sich verbergend und schmeichelnd. Ich sehe nicht ein, warum zwischen den Bewunderern der beiden Damen eine unfreundliche Rivalität sein sollte. Ich gestehe offen – man mag es unmoralisch finden oder nicht – dass ich als Schatzkanzler und Mitglied dieses Hauses es nicht bloss für erlaubt, sondern als pflichtgemäss hielt meine Aufmerksamkeit stets beiden Damen zuzuwenden. Ich bin also zwischen direkten und indirekten Steuern gänzlich unparteiisch» [4]).

[1]) Lassalle Ferdinand: Die indirekte Steuer und die Lage der arbeitenden Klassen, Eine Verteidigungsrede vor dem königl. Kammergericht zu Berlin gegen die Anklage, die besitzlosen Klassen zum Hass und zur Verachtung gegen die Besitzenden öffentlich angereizt zu haben, erster Abdruck, erschienen Zürich 1863, in Ferd. Lassalle's Reden und Schriften, tome II, Berlin 1893, édités par Ed. Bernstein, p. 252.

[2]) Voir Mann F. K.: Wesen und Verlauf der Steuerüberwälzung, Bd. 172 der Schriften des Vereins für Sozialpolitik, p. 299.

[3]) Cité par Mann F. K.: Steuerpolitische ..., op. cit., p. 311.

[4]) Schmoller Gustave: Historische Betrachtungen über Staatenbildung und Finanzentwicklung, in Jahrbuch für Gesetzgebung, Verwaltung und Volkswirtschaft im Deutschen Reich, Leipzig 1909, erstes Heft, p. 1 s.

b) La France

A côté de l'impôt sur le chiffre d'affaires et des droits de douane, la France du Moyen âge ou de l'époque féodale [1]) connaissait d'autres droits indirects, notamment ceux sur les boissons et le sel. A partir du XIVe siècle environ, ils étaient réunis sous le nom collectif d'«aides» ou de «droits d'aides». Au XVe siècle, ils étaient déjà fortement répandus et très perfectionnés. Ils furent constamment prélevés, à l'exception toutefois d'une interruption passagère dans les années qui suivirent la Révolution de 1789.

Les boissons, en particulier le vin, furent, dès le début, le produit imposable de prédilection. Ceci s'explique par le fait que le vin était pendant longtemps le seul bien de consommation important qui, généralement, ne fût pas produit à l'endroit de sa consommation et qui par conséquent pût facilement être imposé entre le lieu de production et de consommation. L'imposition se faisait sous forme de péages, d'octrois et de droits perçus sur les ventes en gros ou au détail. Elle devint peu à peu si compliquée que l'administration elle-même perdit le contrôle sur les différents impôts variant de province en province et de ville en ville [2]). Les impôts étaient non pas impopulaires à cause de l'impor-

[1]) Voir Clamagéran J.-J.: Histoire de l'impôt..., op. cit., p. 193 s.

[2]) «Un recueil périodique dont il a déjà été question, «Les Ephémérides du citoyen», publié par l'abbé Baudeau, disciple de Quesnay et de Turgot, relate, dans son cinquième volume (1775), les vicissitudes d'un voiturier, transportant par eau des marchandises du Midi à Paris. Le document dont il s'agit contient des renseignements authentiques, puisqu'il a été rédigé par le sieur Blanchet, commissaire de police sur les quais et ports de la ville de Paris, chargé, par mission spéciale, de se rendre dans le Midi, d'y acheter en différentes localités des muids de vin, et de les ramener lui-même à Paris, afin de pouvoir rendre compte de visu de tous les incidents fiscaux du voyage.

»Le vin que le sieur Blanchet achète à Roanne, provient du Roussillon et du Dauphiné, et il a déjà acquitté des droits à la douane de Valence et à celle de Lyon. Au départ de Roanne, un droit seigneurial devient exigible à Artais; puis un autre à Giverdon. L'entrée des cinq grosses fermes se trouve à Digoin. On y paye les droits du tarif de 1664. A Decize, il faut acquitter les droits d'octroi, sans passe-debout, c'est-à-dire sans remboursement à la sortie, bien que le bateau ne fasse que traverser la ville. A Nevers, le receveur réclame cinq péages différents: un pour le duc de Nevers, un pour le maire et les échevins de la ville, deux pour différents seigneurs, un pour l'évêque. En outre, l'octroi est exigible, comme à Decize, sans remboursement. A Poids-de-Fer, puis à La Charité, sont trois nouveaux péages, et les octrois en plus; à Cosne, deux péages, l'un au profit du prince de Conti, l'autre au profit des religieuses de l'Annonciade; à Nemours, péage pour le duc d'Orléans et péage pour les chanoines d'une église d'Orléans; à Moret, péages pour les seigneurs et pour les marguilliers de Notre-Dame de Moret; enfin à Melun, trois octrois, ceux de Melun, de Moret et de Nemours, qui s'y trouvent neutralisés, et, en outre, droit de péage au profit du duc de Villiers. Pourquoi le sieur Blanchet laisse-t-il ses marchandises à Melun, et ne les mène-t-il pas jusque dans Paris? Il trouve sans doute l'épreuve suffisante, et le fait est qu'elle donne amplement l'idée des terribles entraves qu'éprouvait alors la circulation des marchandises dans le royaume. (Nouvelles Ephémérides économiques, tome V, 1775)», cité par Stourm René dans: Les finances de l'ancien régime et de la révolution, tome premier, Paris 1885, p. 473/74.

tance des droits, mais plutôt à cause de la «diversité et de l'inégalité des tarifs»[1]) et des contrôles onéreux.

L'impôt sur le sel existait déjà avant le XIVe siècle dans différentes provinces. Au milieu du XIVe siècle, Philippe VI institua les greniers à sel afin de garantir la perception de l'impôt. Le sel devait être conduit des salines directement aux greniers où il était emmagasiné et vendu par des agents royaux. Il fut interdit de vendre du sel en dehors de ces greniers. Par cette institution, Philippe VI «... acquit la malgrâce et l'indignation du peuple, tant des grands comme des petits.» [2]) Ainsi naquit le principe d'un impôt sur le sel, qui, devenant de plus en plus pesant, fut perçu à partir du XVIe siècle sous le nom de «gabelle». Le peuple détestait la gabelle à cause des taux d'impôts extrêmement élevés et inégaux variant de région à région, des prescriptions sévères réglant la vente du sel et des punitions cruelles en cas de contravention allant jusqu'aux galères et à la peine de mort. Il semble cependant qu'un droit modéré sur le sel n'eût pas été considéré comme injuste par la population bien qu'il frappât l'un des biens de consommation les plus importants. Même Necker et d'autres politiciens de son temps pensaient que la gabelle était critiquable à cause de sa forme vexatoire.

Les octrois [3]) étaient des droits municipaux perçus sur différents biens, tels que le vin, le bétail, le bois, les boissons alcoolisées, les combustibles, les matériaux d'éclairage et de construction et dont bénéficiaient essentiellement les caisses des villes. Ils étaient fort répandus dans les grandes villes, en particulier à Paris. Au XVIIe siècle, ils furent considérablement augmentés et l'Etat bénéficia de la moitié des recettes.

La Révolution de 1789 balaya la plupart de ces impôts indirects. L'attitude des politiciens révolutionnaires, influencés par les idées physiocratiques en faveur des impôts directs, l'irritation du peuple contre certains de ces droits indirects s'exprimant par de violentes manifestations et l'intention d'instituer un impôt équitable et frappant tout le monde furent déterminantes pour la suppression des droits indirects. Selon Wagner [4]), des considérations d'ordre social et politique y jouèrent un certain rôle, mais elles n'ont pas revêtu une importance suffisante pour déclencher une réforme fiscale. D'après cet auteur, en effet, le législateur n'admit que l'imposition proportionnelle; ce ne fut qu'au moment culminant de la Révolution qu'il s'efforça d'imposer les riches au

[1]) Stourm René, op. cit., p. 329.

[2]) Clamagéran J.-J.: Histoire de l'impôt..., première partie, op. cit., p. 354.

[3]) «Ce nom (octroi) ...indiquait, dans l'ancien langage français, une concession de l'autorité souveraine. Il a été appliqué dans le sens restreint qui nous occupe actuellement, par suite de la formule adoptée dans les édits qui autorisèrent primitivement pour les communes des impôts de consommation auxquels le fisc royal s'associait souvent par un prélèvement variable...» (Parieu Esquiro de: Traité des impôts, Paris 1867, tome quatrième, p. 9).

[4]) Wagner Adolph, op. cit., p. 381 à 386.

moyen de taxes spéciales fortement progressives, d'ailleurs supprimées peu de temps après.

L'impôt sur le sel fut supprimé en 1790; les droits sur les boissons et les octrois municipaux un peu plus tard. L'Etat, sortant plus appauvri que jamais des troubles de la Révolution, essaya d'élaborer, en remplacement de ces impôts, un nouveau système d'impôts directs. Cependant, la tentative échoua parce que le législateur, craignant l'arbitraire de l'impôt sur le revenu et la fortune, ne put se résoudre à introduire un système d'impôts personnels à grand rendement; il se contenta d'impôts cédulaires qui ne présentaient guère d'amélioration. La croissance rapide des dépenses publiques obligea par la suite Napoléon Ier à revenir aux anciens impôts. C'est ainsi que l'impôt sur les boissons fut réintroduit en 1804, et l'impôt sur le sel, jadis si détesté, fut à nouveau mis en vigueur en 1806. Bien que ces impôts fussent plus modérés et perçus dans le cadre d'un système fiscal amélioré, de nombreux critiques reprochèrent au gouvernement napoléonien d'être revenu aux droits indirects. Il apparut cependant que les impôts indirects étaient à la longue indispensables aux finances d'un grand Etat, tel que la France. «Ihre nothwendige Wiedereinführung hat gerade als Beleg für ihre allgemeine Unentbehrlichkeit und als Berichtigung des einseitig auf directe Steuern begründeten Steuersystems in der ersten Periode der Revolution eine allgemeine steuergeschichtliche Bedeutung für die Steuerlehre, wovon auch der Finanztheoretiker Act zu nehmen hat...»[1]).

L'impôt sur les boissons était au XIXe siècle la plus importante des contributions indirectes. Il représentait la base du système fiscal. Le nouvel impôt sur le sel constituait également une ressource non négligeable. Il fut supprimé temporairement en 1848, mais rétabli la même année à un taux réduit. En raison de la mauvaise situation financière des villes, les octrois furent à nouveau perçus à partir de 1800; ces octrois ont souvent constitué la principale ressource financière des villes, contribuant indirectement à alléger le budget de l'Etat.

Après la Révolution de 1848, l'aversion doctrinaire envers les impôts indirects, en général, et la méfiance à l'égard de certains droits opprimants et entravant le trafic, en particulier («...die doctrinäre Abneigung gegen die indirekten Steuern überhaupt und die besonderen Bedenken gegen einzelne, nach unten zu drückende und verkehrsstörende Steuern...»[2]), conduisirent à la suppression temporaire de certains impôts indirects et à une réduction générale de ceux-ci. Le Second Empire savait déjà se servir adroitement des impôts indirects sans cependant mécontenter la population par une politique fiscale impopulaire. Ainsi, il se montra prudent au sujet de la perception de l'impôt sur le sel. Lorsque la Troisième République dut se procurer de nouvelles ressources après la guerre franco-allemande de 1870 à 1871, les impôts indirects

[1]) Wagner Adolph, op. cit., p. 389.
[2]) Ib., op. cit., p. 392.

furent à nouveau les mieux adaptés pour couvrir les besoins financiers. Elle majora les contributions existant déjà et institua de nouveau impôts sur les allumettes, le papier, la stéarine, les huiles et le vinaigre.

Il apparut que les impôts français devinrent de plus en plus compliqués au cours du XIXe siècle et qu'ils avaient environ triplé. Malgré cela, ils ne changèrent pas par rapport aux impôts institués par Napoléon Ier, et demeurèrent, à travers toutes les catastrophes politiques, à la hauteur de leur tâche financière. Cela ne fut possible que grâce au perfectionnement continuel des impôts indirects, qui, particulièrement après la guerre franco-allemande, furent d'un rendement plus élevé. La politique fiscale française s'était de ce fait sans cesse éloignée de l'impôt populaire qui avait été l'un des postulats de la Révolution française. L'évolution unilatérale des impôts indirects à la fin du XIXe siècle était en contradiction frappante avec l'aversion manifestée envers ces contributions au début du même siècle.

c) La Grande-Bretagne

En Grande-Bretagne, on ne trouve aucune trace d'impôts intérieurs sur la consommation (inland duties) jusqu'au milieu du XVIIe siècle: «... taxes of this kind had always been bateful to Englishmen, who regarded them as a badge of slavery...»[1]). En 1643, le «new impost» ou «excise», qui était un impôt perçu sur certains biens de consommation, en particulier sur les boissons, fut institué d'après le modèle de l'accise hollandaise. Déjà un an plus tard, la liste des articles imposables fut élargie; à son apogée, l'accise anglaise imposait 28 articles. Au début, l'opposition de la population à cet impôt fut très grande. Elle se manifesta non seulement par la désignation d'«evil duty»[2]), mais par de véritables attaques contre les bureaux fiscaux; l'impôt fut pour ainsi dire introduit «at the point of the sword»[3]). La résistance fléchit cependant après que les plus grands excès eurent été corrigés par l'exonération de la viande et du sel et lorsque le transfert de l'impôt fut devenu implicite. Le Parlement estima finalement que l'impôt constituait la contribution la plus égale et la plus équitable que l'on pût percevoir («the most equal and indifferent levy that could be laid on the people...[4]).

Au XVIIIe siècle, la liste des impôts anglais sur la consommation fut élargie. Bien que des dirigeants politiques eussent pris parti pour un développement intensif des impôts indirects, l'opposition du Parlement et l'aversion toujours latente du peuple ne permirent pas aux impôts sur la consommation d'atteindre

[1]) Dowell Stephen: A History of Taxation and Taxes in England, From the earliest times to the year 1885, vol. II, London 1888, p. 8.

[2]) Vocke Wilhelm, op. cit., p. 166.

[3]) Dowell Stephen, op. cit., p. 11.

[4]) Ib., op. cit., p. 11.

l'importance qu'ils avaient acquise en Allemagne ou en France. Au XIXe siècle, les impôts indirects furent considérablement simplifiés pour soutenir les efforts de la politique économique anglaise du libre-échange, et le catalogue fiscal fut réduit à quelques articles, peu nombreux, mais de grand rendement. Seules la bière et l'eau-de-vie restèrent assujetties à l'accise tandis que le vin, le tabac et le thé furent frappés de droits de douane appropriés. La simplification des contributions et le choix des objets imposables apparurent comme des mesures très adroites, susceptibles de favoriser la concurrence vis-à-vis de l'étranger. Toutefois, comme le relève Wagner [1]), il n'eut pas été possible de limiter l'impôt à un si petit nombre de biens de consommation, sans l'existence d'une population aisée et de conditions de consommation aussi particulières que celles de la Grande-Bretagne.

d) La Suisse

L'«Ohmgeld», appelé jadis «Umgeld» ou «mauvais denier» (Böspfennig), était dans notre pays la forme la plus répandue d'impôt sur le chiffre d'affaires. Il fut d'abord destiné à imposer les boissons alcoolisées. Plus tard, il fut étendu à d'autres biens, tels que le blé, la farine, le sel, le bétail, le bois, le miel, les boissons, les fruits, le foin et la paille. Comme le droit de prélever des impôts reposait usuellement sur les franchises octroyées par les seigneurs aux villes ou aux vallées, on connut une grande mosaïque de systèmes d'imposition dans l'ancienne Confédération helvétique. Ces droits constituaient une ressource importante pour les villes et étaient destinés tantôt aux besoins généraux de la cité, tantôt à l'entretien des hôpitaux, de l'armée ou encore au financement d'autres dépenses spéciales. L'«Ohmgeld» fut prélevé le plus souvent aux portes des villes.

Sur le territoire devant former plus tard la Confédération, la ville de Fribourg fut la première, avec ses 24 paroisses, à recevoir le droit de percevoir des octrois. Ce droit lui fut conféré en 1177 par le fondateur de la ville, Berthold IV de Zähringen et confirmé en 1249 par son successeur le comte Hartmann de Kyburg.

A Lucerne, un impôt sur les boissons fut prélevé pour la première fois – pour autant que cela puisse être prouvé – en 1291 par les Habsbourgs. Après la bataille de Sempach, ce droit passa entre les mains du Conseil de la ville qui succéda juridiquement à la souveraineté autrichienne. A l'issue des combats acharnés contre les sujets ruraux, la ville imposa l'«Umgeld» également à la campagne et étendit le droit de perception à divers biens de consommation. Le droit de percevoir des octrois fut reconnu par écrit à la ville de Berne, en 1218, par les Hohenstaufen. Au temps de la domination savoyarde, le «forage», également appelé «fourage» ou «forrage», fut prélevé en plusieurs endroits de

[1]) Wagner Adolph, op. cit., p. 277.

l'actuel canton de Vaud, en sus du «rouage», droit de transit sur les boissons alcoolisées, et du «droit de corde», perçu pour le jaugeage des tonneaux de vin. Ce droit correspondait à l'«Ohmgeld»; il fut prélevé par les aubergistes sur les boissons alcoolisées et taxait les quantités débitées. Enfin, après sa séparation de la France et son entrée dans la Confédération helvétique, la ville de Genève obtint, en 1814, le droit de percevoir des octrois et d'imposer la pêche, pour pouvoir couvrir, à l'aide de ces recettes, l'entretien des routes, des ponts, des rives, des voies fluviales et de l'éclairage. Dans la municipalité de Carouge, des octrois sur le vin, l'eau-de-vie, la bière et le bétail de boucherie avaient dejà existé aux siècles précédents.

Tôt ou tard, l'«Ohmgeld» fut introduit dans presque tous les cantons suisses. Au XVIIIe siècle, il constituait la ressource la plus importante après la régie du sel. Au temps de la République helvétique, on créa un système fiscal uniforme pour tout le territoire. Ainsi, un impôt de 4% puis de 5% fut perçu dans toutes les auberges sur les boissons vendues au détail. Cette réglementation, cependant, ne donna pas satisfaction. On tenta alors de prélever l'impôt sous forme de patente. L'Acte de Médiation de 1803 rendit également aux cantons la souveraineté fiscale. N'échappant pas à cette tendance, l'«Ohmgeld» se transforma peu à peu en un droit de douane cantonal qui prit parfois même le caractère d'un droit protecteur. En 1848, les droits de douane intercantonaux furent abolis. L'«Ohmgeld» subsista cependant, bien que son abolition eût été proposée lors des délibérations au sujet de la Constitution fédérale.

En 1872, lors des débats sur la révision de la Constitution fédérale, le Parlement fixa un délai de 20 ans pour l'abolition de l'«Ohmgeld». Cette décision était le résultat de vives discussions entre le Conseil national et le Conseil des Etats sur le délai de suppression et l'indemnisation des cantons. Le peuple repoussa ce projet constitutionnel et n'adopta qu'en 1874, à une forte majorité, une nouvelle Constitution prévoyant la suppression de l'«Ohmgeld» pour la fin de 1890 sans aucune indemnisation des cantons. L'abolition eut cependant lieu avant l'expiration de ce délai. La consommation d'eau-de-vie avait augmenté dans tout le pays de manière alarmante en raison surtout des profits réalisés par la fabrication et le commerce de l'alcool que les lourds octrois cantonaux favorisaient. Le Conseil fédéral se livra alors à une étude des raisons et des conséquences de la trop forte consommation et conclut qu'en plus d'autres mesures relevant de l'initiative privée, il importait d'abolir rapidement les octrois sur les boissons moins nocives, telles que le vin, la bière et le cidre, et d'imposer fortement l'eau-de-vie. La Constitution fut partiellement modifiée: on donna à la Confédération le pouvoir de légiférer en la matière, droit qui fut soustrait à la compétence des cantons. La loi sur les boissons distillées fut aussitôt élaborée et les prescriptions concernant la suppression des impôts sur les boissons mises en vigueur par arrêté du Conseil fédéral le 1er septembre 1887. L'«Ohmgeld cessa ainsi d'exister à partir de cette date.

Les quelques dispositions cantonales prises au cours de la première moitié du XIXe siècle ressemblent à l'impôt sur le chiffre d'affaires, sans revêtir son ampleur [1]).

C'est ainsi que le canton de Bâle-Ville a connu entre 1804 et 1840 un impôt sur le chiffre d'affaires, appelé «Handelsabgabe von Warenhändlern und handeltreibenden Handwerkern». Un impôt frappant le chiffre d'affaires des grands magasins a été institué en 1919 à Saint-Gall; déclaré contraire à la Constitution par le Tribunal fédéral, il fut supprimé; un impôt semblable, prélevé par le canton de Glaris, subit le même sort. Dès 1914, les organisations du commerce et de l'artisanat de la ville et du canton de Zurich avaient demandé l'institution d'un impôt spécial sur le chiffre d'affaires des grands magasins du commerce de détail. Le Conseil d'Etat zurichois ne donna pas suite à cette requête. D'après Herold, les taxes prescrites par l'accord conclu en 1929 entre onze cantons, destiné à régler le commerce du bétail, peuvent être considérées comme un impôt sur le chiffre d'affaires. Enfin, l'impôt fédéral sur les boissons, prélevé de 1935 à 1937, annonçait également l'impôt actuel sur le chiffre d'affaires.

5° Les impôts sur le chiffre d'affaires à Brême et aux Etats-Unis [2])

Après être resté dans l'oubli pendant des siècles, l'impôt sur le chiffre d'affaires réapparut dans la deuxième moitié du XIXe siècle pour un bref laps de temps à Brême et aux Etats-Unis.

a) La ville de Brême

De 1863 à 1884, un impôt sur le chiffre d'affaires fut prélevé à Brême sur la vente des biens mobiliers, lorsque le vendeur était indigène ou lorsque l'objet en question se trouvait au moment de l'achat sur le territoire brêmois. Le prix d'achat servit de base de calcul. Cette loi fiscale avait prévu des taux d'impôts différenciés: cinq douzièmes pour cent de la valeur de l'objet imposable lors de la première transaction, un sixième pour cent pour les échanges suivants. Ce système apparut comme très avancé pour l'époque et servit de modèle aux lois d'impôt sur le chiffre d'affaires du XXe siècle.

b) Les Etats-Unis

Les finances de l'Etat ayant été affaiblies par la guerre de Sécession, une espèce d'impôt général sur le chiffre d'affaires fut prélevé aux Etats-Unis de

[1]) Pour les exemples suivants, voir Herold Hans: Commentaire de l'impôt fédéral sur le chiffre d'affaires, Bâle 1941, p. 5 s.

[2]) Voir également Grabower R., op. cit., p. 186 s.

1864 à 1870. Cet impôt frappait les chiffres d'affaires à tous les stades de la production, depuis les matières premières jusqu'aux produits finis, ainsi que la consommation privée et professionnelle; sa particularité consistait à frapper essentiellement la production et pas le commerce. En outre, le producteur fut contraint de payer un droit de licence annuel et un impôt supplémentaire lorsque la vente était confiée à des marchands ou à des agents de commerce. Le taux de cet impôt s'éleva à 3% lors de son institution et fut porté par la suite à 6%. Cet impôt sur la production fut calculé à partir du prix de vente, et, pour la consommation individuelle, à partir du prix du marché. Il est particulièrement intéressant de constater que, probablement pour la première fois dans l'histoire de l'impôt sur le chiffre d'affaires, les prestations de services, telles que certaines réparations et certains actes de fabrication, furent également assujetties à l'impôt. Ainsi, l'impôt était de 3% à 6% pour les réparations de machines et autres objets, lorsque la plus-value de l'article en question atteignait au moins 10% après la réparation. Au début, le contribuable américain supporta docilement cet impôt. Son abolition subite nous incite à penser que sa perception se heurtait à des difficultés.

6° Résumé et conclusion

Bien que nous soyons informés de manière assez détaillée sur les premières formes de l'impôt sur le chiffre d'affaires, les échos de leur application qui sont parvenus jusqu'à nous sont trop fragmentaires pour pouvoir en tirer un jugement sur la science des finances de l'Antiquité et du Moyen âge.

Durant les siècles suivants, les faits nous sont mieux connus, mais l'évolution demeure encore lente; généralement, les impôts n'étaient pas encore prélevés de manière permanente. Les conclusions que l'on put en tirer furent par conséquent modestes.

Contrairement à certains aspects extérieurs, les impôts anciens, tels que le droit grec, l'encyclion égyptien, la centesima romaine et les droits de marché du Moyen âge n'étaient pas – de l'avis de Grabower [1]) – de véritables impôts de guerre ou de crise; il est vrai qu'ils furent perçus, au début, en temps de détresse, de guerre ou d'après-guerre. Après avoir rempli des missions temporaires, ces impôts furent généralement incorporés à un système fiscal permanent, sous la pression des besoins financiers accrus. L'impôt sur le chiffre d'affaires fut introduit dans tous les pays dotés d'une économie moderne et les recettes furent employées à couvrir les dépenses régulières. Si l'impôt fut exceptionnellement perçu dans un autre but, ce fut en raison de la disparition des autres recettes publiques.

[1]) Voir Grabower R., op. cit., p. VI.

La question essentielle que se pose Grabower est de savoir si l'on peut déduire des expériences historiques que l'impôt général sur le chiffre d'affaires est propre à servir de ressource régulière à une collectivité publique. Il y répond par l'affirmative, tout en admettant la possibilité d'éliminer les inconvénients techniques liés à sa perception ainsi que les répercussions économiques dangereuses qui peuvent en découler.

Vers la fin du Moyen âge, alors que les besoins financiers s'étaient à nouveau accrus, l'impôt sur le chiffre d'affaires fut remplacé par l'accise; on s'en tenait donc à la politique fiscale traditionnelle, car les impôts sur la consommation constituaient pour le Trésor la source principale de revenus. Le droit d'accise, idéal fiscal de l'absolutisme, fut introduit dans tous les systèmes fiscaux européens importants et il est frappant de constater la profonde ressemblance entre les systèmes des différents pays. Cette identité était due à l'adoption des systèmes en vigueur ailleurs, à l'analogie des régimes politiques, économiques et sociaux ainsi qu'à la nécessité de couvrir les dépenses accrues. L'accise contribua, dans une large mesure, à réaliser le principe de l'universalité de l'impôt. Finalement, elle favorisa la noblesse et le clergé, contre lesquels elle avait été initialement dirigée. Bien que les classes supérieures fussent également imposées, la charge qu'elles supportaient était sensiblement inférieure à celle des couches moins fortunées de la population. «Indirekte Steuer und Aristokratie bilden einen ebenso unzertrennlichen Bund wie direkte Steuer und Demokratie» [1]).

Comme dans d'autres domaines de la vie économique et culturelle, la Révolution française amena des transformations profondes dans les systèmes fiscaux européens. Pour ce qui a trait à notre sujet, il nous paraît important de retenir que l'introduction des impôts directs, institués dans le cadre de la proclamation de la liberté personnelle, ne fut pas couronnée de succès comme l'avaient souhaité les hommes d'Etat révolutionnaires. Ils furent de ce fait contraints de revenir très vite aux impôts indirects qui ressemblaient beaucoup à ceux de l'époque pré-révolutionnaire et qui jouèrent à nouveau un rôle important dans les systèmes fiscaux du XIXe siècle.

[1]) Mann F. K.: Steuerpolitische..., op. cit., p. 57.

III. Les projets précédant l'introduction de l'impôt suisse sur le chiffre d'affaires

1° Les projets de Laur et de Landmann

Peu de temps avant la conférence financière qui eut lieu en automne 1920 à Kandersteg et à l'occasion de laquelle il fut pour la première fois question d'un impôt suisse sur le chiffre d'affaires, le professeur Laur publia un plan concernant un impôt sur la consommation de luxe [1]). Selon lui, cet «impôt direct sur la consommation» était le plus rationnel et le plus équitable du point de vue économique. De plus, il constituait un stimulant de l'économie car il était loisible de s'y soustraire en convertissant une part de ses revenus en épargne qui échappait à cette forme d'impôt. Cette imposition frappait aussi bien les personnes seules que les chefs de famille. Pour les personnes seules, il était prévu une imposition d'une consommation annuelle dépassant 3000 francs, tandis que pour les couples cette limite était fixée à 5000 francs. Le taux de base prévu était de 5%, croissant ensuite rapidement jusqu'à 50% de la consommation. L'évaluation de la consommation devait avoir lieu par taxation spontanée au moyen d'un questionnaire. Laur évaluait le rendement de l'impôt entre 30 et 50 millions de francs qu'il «... recommandait à l'attention du ministre des finances» [2]).

Les experts, réunis à Kandersteg pour délibérer sur les finances fédérales, découvrirent bientôt – alors qu'ils étaient à la recherche de nouvelles ressources destinées à couvrir le déficit de l'Etat – l'impôt de luxe et l'impôt sur le chiffre d'affaires [3]).

Le professeur Landmann faisait remarquer au sujet de l'impôt de luxe qu'il ne conviendrait pas au système fiscal de la Confédération; en effet, il serait impossible d'imposer certains biens de luxe, le luxe ne reposant pas sur certains objets, mais se manifestant plutôt dans le train de vie. Il recommanda l'impôt sur le chiffre d'affaires comme étant le moyen le plus approprié à la

[1]) Voir Laur Ernst: Eine direkte Steuer auf dem Luxusverbrauch, extrait tiré de la NZZ du 27. 7. 1920.

[2]) L'idée d'un impôt global sur la consommation, qui n'est pas nouvelle en elle-même, a été débattue sérieusement dans les cercles économiques britanniques au milieu du siècle passé; ce postulat fut repris vers 1950. Kaldor passe pour le défenseur le plus marquant de cet impôt; il faisait partie de la «Royal Commission on the Taxation of Profits and Income». Dans son ouvrage, «An Expenditure Tax», cet auteur a pris position clairement en faveur d'un projet prévoyaot l'abolition progressive d'un impôt sur le revenu pour le remplacer par un impôt sur la consommation.

Pour de plus amples détails, voir Kaldor Nicholas: An Expenditure Tax, London 1955.

[3]) Voir: procès-verbal des délibérations de la commission des experts au sujet de la réforme des finances fédérales, séances du 30 août au 3 septembre 1920 à Kandersteg.

taxation du train de vie. Landmann proposa un impôt sur les transactions de détail perçu au stade de la livraison au consommateur. Selon ses calculs, l'impôt devait rapporter à la Caisse fédérale 65 millions de francs si l'on taxait les biens de consommation à 0,5% et les biens de luxe à 5%, ou 130 millions de francs si l'on taxait tous les biens de consommation à 1%. Considéré sous son aspect social, l'impôt sur le chiffre d'affaires n'était pas moins justifié que n'importe quelle autre contribution entraînant inévitablement une réduction du train de vie. L'attitude hostile du Parti socialiste représentait de ce fait une «prise de position dépassée», surtout si l'on tenait compte des possibilités de translation de l'impôt.

Dans la discussion qui suivit, on constata que le projet initial d'un impôt sur le luxe s'était transformé en un impôt sur le chiffre d'affaires. Le représentant du Conseil fédéral s'opposa vivement à un impôt général sur le chiffre d'affaires et recommanda un système prévoyant «... la limitation de l'impôt sur le chiffre d'affaires aux objets de luxe ...» [1]). Cet impôt de luxe, prélevé à un taux élevé, ne devait cependant pas être appliqué dans le programme financier en question, mais on n'écartait pas la possibilité d'y recourir plus tard. Le Conseil fédéral retiendrait cette solution d'autant plus volontiers qu'elle trouverait sans doute l'approbation du peuple. S'il apparaissait nécessaire d'imposer plus fortement la consommation, il serait toujours possible d'augmenter les droits de douane. Il semblait donc absolument superflu de créer de nouvelles charges fiscales. Toujours selon l'avis du représentant du Conseil fédéral, on pouvait par ailleurs reprocher à l'impôt sur le chiffre d'affaires:

1° d'introduire une nouvelle imposition se superposant aux droits de douane, aggravant encore le fardeau pesant sur les populations urbaines;

2° de nécessiter un appareil administratif considérable;

3° d'être perçu à différents stades, grevant ainsi lourdement l'économie du pays;

4° de ne pas recevoir l'approbation du peuple souverain.

L'impôt de luxe proposé fut traité au cours de la discussion de «chicanier» et il fut recommandé à la Confédération de ne pas y recourir. On releva qu'un tel impôt ne serait guère accepté par le peuple. Un représentant du Parti social-démocratique déclara que les ouvriers s'opposeraient à tout impôt devant être acquitté par les consommateurs. Un autre groupe exigea cependant que la proposition Landmann fasse l'objet d'une étude sérieuse et critiqua seulement la thèse selon laquelle les ouvriers pourraient en faire supporter la charge aux employeurs. En effet, les ouvriers étaient encore insuffisamment organisés, et par conséquent pas assez forts pour pouvoir transférer l'impôt. Le moyen le plus efficace d'imposer le luxe serait donc de recourir aux impôts fortement progressifs sur le revenu et la fortune.

[1]) Procès-verbal Kandersteg, cit., p. 66.

La deuxième proposition concernant l'introduction d'un impôt sur le chiffre d'affaires était due à Laur [1]). Elle prévoyait l'introduction dans la nouvelle loi fédérale sur les traitements d'un article autorisant le Conseil fédéral à prélever un impôt sur le chiffre d'affaires des importations et des exportations. L'impôt était destiné à couvrir les excédents des dépenses de la Confédération. Le taux serait de 2% au maximum et les biens de première nécessité, ainsi que les matières premières, seraient exempts d'impôt ou frappés à un taux fort modéré. L'importation des produits de luxe et celle des biens concurrençant la production suisse devaient être frappées au taux le plus élevé, alors que les marchandises indigènes devaient être partiellement exonérées. Laur évalua les recettes nettes entre 70 et 90 millions de francs pour un total approximatif d'importations et d'exportations de 7 milliards de francs. Initialement, l'impôt n'était envisagé que dans l'hypothèse où la Confédération ne parviendrait pas à équilibrer ses finances. Si la Confédération réussissait à trouver de nouvelles ressources fiscales convenant mieux au peuple que l'impôt sur le chiffre d'affaires, celui-ci pourrait être supprimé sans délai.

Les critiques les plus sévères du projet Laur émanèrent de l'industrie privée. On insista particulièrement sur le fait que les suppléments appliqués aux droits de douane porteraient préjudice à l'importation et à l'exportation et qu'il faudrait craindre que l'étranger s'engage dans la voie des mesures de représailles. En revanche, Laur estima qu'un taux extrêmement bas représenterait une garantie contre de telles complications.

Comme pour le projet de Landmann, l'affirmation selon laquelle l'impôt frapperait exclusivement les consommateurs, ne tarda pas à faire son apparition. Laur considérait cette objection comme non fondée, les biens de première nécessité et les matières premières étant exempts d'impôts. Il eût été du reste erroné d'admettre que les impôts sur la consommation seraient supportés uniquement par les consommateurs. Laur fit observer que les dernières augmentations des droits de douane, par exemple, avaient entraîné des revendications de salaires qui eurent pour résultat une élévation de ceux-ci, dépassant finalement considérablement celle des droits de douane. Il estimait du reste que l'établissement de l'assiette fiscale était plus important que la manière de prélever les impôts. Une grande partie de la population profiterait des recettes de l'Etat de divers façons, par exemple sous forme d'amortissements de la dette, d'amélioration du sort des fonctionnaires, d'assurances sociales, de construction de routes, d'aide à l'agriculture, à l'industrie et à l'artisanat. Les impôts sur la consommation ne devaient donc pas être considérés comme une charge imposée à la population, mais au contraire comme une institution fonctionnant à son avantage.

[1]) Laur Ernst: Eine Umsatzsteuer auf der Ein- und Ausfuhr, extrait tiré de la NZZ du 8. 9. 1920.

Aucun des projets mentionnés ne fut réalisé par la suite. Laur commenta la situation de la façon suivante: «Als wir in Kandersteg das Sitzungszimmer verliessen, da lagen verschiedene totgeborene Kinder unter dem Tisch: die Luxussteur, die Umsatzsteuer...» [1]). Toutefois, le fait d'avoir entamé, lors de cette conférence financière une discussion, qui, comme nous le verrons, allait être fort longue, constituait une étape décisive pour l'institution de l'impôt sur le chiffre d'affaires.

2° Le premier projet de l'Administration fédérale des contributions

Le compte d'Etat pour 1922 boucla avec un excédent de dépenses de 100 millions de francs. Malgré une augmentation des droits de douane et une réduction des dépenses, il subsista finalement un déficit de 30 millions de francs. C'est pour cette raison que le Département fédéral des finances et des douanes songea pour la première fois sérieusement à l'introduction d'un impôt sur le chiffre d'affaires. Le projet fut cependant abandonné par la suite.

Un impôt sur les transactions au détail semblait rencontrer des difficultés techniques insurmontables, à cause du grand éparpillement du commerce de détail. Même si ces difficultés avaient pu être maîtrisées, l'impôt se serait heurté, en raison de la mauvaise situation économique, à l'hostilité des commerçants.

L'idée d'un impôt de luxe fut, pour plusieurs raisons, également repoussée par les responsables des finances publiques. Les expériences faites en Allemagne et en France avaient montré l'impossibilité d'imposer le luxe dans le cadre d'un impôt sur le chiffre d'affaires. Le rendement d'un tel impôt apparaissait pour la Suisse comme très aléatoire, car le luxe ne constitue chez nous qu'un phénomène isolé n'offrant pas une assiette suffisante. Il ne restait donc qu'à frapper d'un impôt sur le luxe les biens de grande consommation tels que le tabac et les boissons alcoolisées. Le Parti radical-démocratique suisse, en particulier, demanda l'imposition des biens de luxe consommés sur une grande échelle [2]). Les représentants de l'industrie de luxe par contre exprimèrent le désir que la consommation indigène ne soit pas frappée.

Lors de la conférence financière, en été 1922 à Sion, le directeur de l'Administration fédérale des contributions releva que la répartition de la charge fiscale devait être déterminante pour le choix de nouvelles sources d'impôts [3]). Il constata qu'entre 1913 et 1920 les impôts sur le revenu et la fortune, prélevés

[1]) Procès-verbal Kandersteg, cit., p. 110.

[2]) Voir: Die Vermögensabgabe im Lichte freisinnig-demokratischer Finanzpolitik, publié par le comité central du Parti radical-démocratique suisse, 1922.

[3]) Voir: procès-verbal des délibérations de la conférence de Sion du 29 mai au 1er juin 1922 traitant la situation financière de la Confédération, des cantons et des communes.

par la Confédération, les cantons et les communes, avaient plus que triplé: ils étaient passés de 177 à 580 millions de francs, tandis que les impôts de consommation n'avaient pas augmenté dans la même mesure, mais seulement de 105 à 118 millions de francs. Cette disproportion entre les impôts sur le revenu et la fortune, d'une part, et les impôts sur la consommation, d'autre part, était exceptionnelle pour notre pays et montrait à l'évidence que la charge fiscale, comparée à celle de l'étranger, pesait plus lourdement sur le revenu et la fortune. Il était par conséquent logique que la Confédération cherchât de nouvelles ressources du côté des impôts sur la consommation. Une grande partie de la population demanda alors l'institution d'un impôt sur le luxe. Les anciennes formes de l'impôt sur le luxe frappant certains objets particuliers n'avaient pas été efficaces, parce que la consommation pouvait sans cesse être dirigée vers de nouveaux objets non assujettis. Selon le directeur de l'Administration fédérale des contributions, la recherche d'une assiette d'impôt aussi large que possible aurait abouti à l'institution de l'impôt sur le chiffre d'affaires, qui aurait pu comprendre un éventail de taux, les produits de luxe étant soumis à une fiscalité plus élevée que les autres.

Le chef du Département fédéral des finances et des douanes considéra qu'il fallait imposer le luxe. Il estimait que la seule solution satisfaisante était l'élaboration d'un impôt sur le chiffre d'affaires avec des taux particulièrement élevés pour les objets de luxe. Il déclara au sujet de l'impôt général sur le chiffre d'affaires: «... Nous savons que l'impôt sur le chiffre d'affaires serait une solution plus large. A tort ou à raison, on lui reproche d'être tracassier et critiquable du point de vue économique. Il n'en est pas moins certain qu'il demeure un moyen fiscal à fort rendement ...» [1]).

Cette appréciation n'atténua nullement l'hostilité générale à l'impôt sur le chiffre d'affaires. En plus des objections citées, l'attitude de la population, même dans les milieux qui normalement se faisaient un devoir d'aider la Confédération, était si nettement négative que les nouveaux projets fiscaux devaient être abordés avec beaucoup de circonspection. La satisfaction du Parlement d'avoir découvert de nouvelles ressources ne fut pas partagée par le peuple. Le Conseil fédéral se rendait parfaitement compte de cette situation: «... Tout accroissement des recettes aggraverait le poids des charges publiques et compliquerait encore les conditions d'existence de chacun. La création de nouveaux droits ou impôts indirects, comme l'augmentation des taxes existantes sont indésirables. Toutes ces mesures entraîneraient, en effet, un renchérissement de la vie ...» [2]). Il fut également objecté que l'impôt sur le chiffre d'affaires n'avait pas eu l'occasion de prouver son grand rendement dans notre pays. On

[1]) Bulletin sténographique officiel de l'Assemblée fédérale, Conseil national, session d'automne 1922, p. 771.

[2]) Message du Conseil fédéral à l'Assemblée fédérale concernant le budget de la Confédération pour 1922, du 11.11.1921, p. IV.

pensait qu'il rapporterait bien plus quand la vie économique se serait à peu près normalisée et que dans l'immédiat il était donc plus sage de ne pas l'introduire.

3° Le Ier programme financier (1933–1937)

En été 1933, différentes organisations du commerce de détail et de l'artisanat demandèrent au Conseil fédéral d'assujettir les grands magasins du commerce de détail à un impôt sur le chiffre d'affaires et de l'inclure dans le programme financier fédéral en préparation. Elles firent remarquer que les grands magasins étaient à même de s'approvisionner à des prix plus avantageux que les petites et moyennes entreprises. Cet impôt spécial devait de ce fait encourager la protection des entreprises de moyenne importance contre la concurrence menaçante des grands magasins. Il devait être progressif avec un taux de 4% à 8% et perçu par les cantons.

La commission pour la formation des prix, qui avait été chargée par le Conseil fédéral de l'étude de cette question, fit observer qu'une grande entreprise frappée par cet impôt essaierait de le reporter sur les fournisseurs, sur les salaires des employés ou sur les prix de vente, voire même sur plusieurs de ces facteurs du prix de revient [1]). Au cas où réussirait le transfert sur les consommateurs, le commerce de détail ne parviendrait à ses fins qu'au prix d'une élévation du coût de la vie. Si, par contre, les grands magasins ne réussissaient pas à transférer l'impôt, les employés risqueraient de voir leurs salaires diminués, voire d'être congédiés en raison de la mauvaise marche des affaires. Plus l'impôt serait élevé, plus il serait prohibitif pour les milieux concernés. En revanche, si l'impôt était relativement bas, les répercussions ne se seraient guère ressenties: «... Sie würde also weder dem einen fühlbar schaden, noch dem andern fühlbar nützlich sein ...» [2]). La commissiion conclut qu'il y avait de bonnes raisons de croire justifiée la circonspection témoignée à l'égard de l'impôt frappant les grands magasins.

Le Conseil fédéral affirma dans son message du 5 septembre 1933 qu'une imposition plus lourde des grands magasins, en raison de leur plus forte capacité de vente, ainsi qu'un perfectionnement des lois fiscales dans ce sens, s'imposaient. La perception devait être entreprise par les cantons. Il estima en outre que, du

[1]) Voir: «Zur Warenhausfrage», rapport de la commission pour la formation des prix, remis au Département fédéral de l'économie publique, publication n° 10 de la commission pour la formation des prix du Département fédéral de l'économie publique, dans cahier spécial n° 17 de «la Vie économique», publié par le Département fédéral de l'économie publique, Berne 1933.

[2]) «Zur Warenhausfrage», rapport cité, p. 39.

point de vue juridique, rien n'empêchait l'introduction par les cantons d'un impôt général et progressif sur le chiffre d'affaires. En revanche, la Confédération n'était pas autorisée à instituer un impôt frappant les grands magasins sans procéder à une modification de la Constitution. Une telle mesure s'opposerait d'ailleurs aux dispositions relatives à la liberté du commerce et de l'industrie. Pour ces raisons, et se fondant sur le rapport de la commission pour la formation des prix, le Conseil fédéral rejeta l'impôt proposé.

Peu avant, dans son message du 2 septembre 1933 sur les mesures extraordinaires et temporaires propres à rétablir l'équilibre budgétaire, le Conseil fédéral s'était déjà occupé de la question d'un impôt sur le chiffre d'affaires. Il le rejeta en invoquant à peu près les mêmes arguments qu'en 1922. Il releva à nouveau qu'on ne pourrait parvenir à une répartition équitable des charges fiscales qu'en modifiant l'assiette aussi bien des impôts sur le revenu et la fortune que de ceux frappant la consommation. Contrairement à l'imposition pratiquée à l'étranger, la plus grande partie du rendement fiscal total, en Suisse, était fournie par les impôts sur le revenu et sur la fortune. Or, la proportion entre ces derniers impôts et ceux qui frappent la consommation n'avait presque pas varié depuis 1913: les impôts sur le revenu et la fortune rapportaient 63% du total avant la première guerre mondiale contre 60% en 1932, cependant qu'aux mêmes dates 37 et 40% du total étaient fournis par les impôts sur la consommation.

Aussi le Conseil fédéral, approuva-t-il l'institution d'un impôt sur le luxe, destiné à couvrir les besoins financiers accrus par suite de la crise économique. L'impôt devait cependant être ramené aux biens de luxe les plus importants, tels que le tabac et l'alcool qui, jusque là, n'avaient été imposés que très faiblement. Les recherches entreprises à cet égard avaient en effet démontré que seuls ces deux biens étaient de quelque importance pour l'imposition du luxe.

Selon l'avis du Conseil fédéral, l'extension de l'impôt à d'autres biens de luxe, tels que la confiserie, la bijouterie et les articles de toilette, rencontrerait de très grandes difficultés pratiques en raison de la structure même du commerce. Notre commerce n'étant généralement pas spécialisé, les multiples possibilités de vente représentaient une entrave considérable à la perception d'un impôt. Du reste, les catégories de biens cités ne constituaient pas une assiette suffisamment large pour un impôt à grand rendement. Ces biens ne pouvaient être assujettis que dans le cadre d'un impôt général sur le chiffre d'affaires.

Le Conseil fédéral s'obstinait à faire des réserves à l'égard de l'impôt général sur le chiffre d'affaires. Il considérait son application comme une mesure grave, entraînant inévitablement une hausse du coût de la vie. A son avis, il fallait éviter tout ce qui pouvait causer un nouveau renchérissement de la vie, dont souffraient particulièrement l'industrie d'exportation et l'hôtellerie. Il n'était de ce fait disposé à y recourir qu'en cas d'extrême nécessité. Le Conseil

fédéral regrettait qu'on ne pût trouver une solution intermédiaire entre l'impôt général sur le chiffre d'affaires et les impôts spéciaux sur le tabac et l'alcool. Il aurait volontiers consenti à une telle proposition pour faire des concessions aux adversaires de l'impôt sur les seules boissons alcoolisées, lesquels avaient exigé une extension de la contribution aux autres biens non essentiels.

Lors des débats parlementaires sur les finances fédérales, ces objections à l'impôt sur le chiffre d'affaires furent à nouveau soulevées. Ainsi, le chef du Département fédéral des finances et des douanes déclara: «... Si nous introduisons chez nous un tel impôt sur le chiffre d'affaires, nous ferions des recettes énormes. Le Conseil fédéral désire épargner cette mesure fiscale au peuple suisse parce qu'elle aurait comme conséquence d'augmenter encore le coût de la vie ...», et ailleurs, «... je suis arrivé à la conclusion que nous devons tâcher d'épargner au peuple suisse l'impôt général sur le chiffre d'affaires. Inévitablement, cet impôt aurait l'effet qu'il a eu dans tous les autres pays: notamment un renchérissement du coût de la vie déjà assez chère en Suisse...» [1]). Il faut ajouter que, lors des délibérations préliminaires sur le programme financier à Interlaken, il avait été question d'un impôt général à toutes les phases à un taux très élevé et conçu sur le modèle de l'impôt sur le chiffre d'affaires allemand. Cet impôt aurait sans doute fourni des recettes importantes, mais il aurait présenté un caractère d'inquisition dans la vie économique. Un tel impôt ne pouvait être pris en considération pour le programme financier en question, car il avait le caractère d'un impôt temporaire et parce que le temps nécessaire à son institution était trop court.

C'est l'imposition des boissons qui fut finalement le point le plus débattu du programme financier et, dans une certaine mesure, l'impôt sur le tabac. Les adversaires nièrent énergiquement qu'il s'agissait de biens de luxe. Ils prétendirent que les partisans de ces impôts songeaient uniquement à ajouter de nouvelles charges aux impôts sur la consommation déjà nombreux. Ces impôts ne frapperaient du reste pas les biens consommés par les riches, mais plutôt ceux qu'utiliserait la grande masse.

Les groupes politiques des Chambres étaient favorables aux impôts sur les boissons et sur le tabac, relevant à nouveau qu'il était possible de s'y soustraire en renonçant à la consommation de ces produits dont l'usage est largement répandu dans notre population. Ils déclarèrent qu'ils n'avaient nullement l'intention d'empêcher par là les consommateurs de boire et de fumer, ceci d'autant moins qu'une telle réaction contribuerait à diminuer les recettes de l'Etat [2]).

[1]) Bulletin sténographique officiel de l'Assemblée fédérale, Conseil national, session d'automne 1933, (conseiller fédéral Musy), p. 463 et 606.

[2]) Voir: Bulletin sténographique officiel de l'Assemblée fédérale, Conseil national, session d'automne 1933, p. 393 et 441.

4° Le IIe programme financier (1936–1937)

a) L'attitude des autorités fédérales et des associations économiques

La question de l'impôt sur le chiffre d'affaires fut à nouveau soulevée dans le message du Conseil fédéral du 13 novembre 1934, relatif au budget de la Confédération pour 1935. Ayant constaté que le revenu national avait diminué moins rapidement que l'indice du coût de la vie, le Conseil fédéral estima qu'un impôt temporaire sur les biens non nécessaires pouvait être exigé de la population. L'impôt destiné à combattre le chômage devait être établi de façon à ne pas trop affecter le niveau de vie de la grande masse de la population.

Le 1er programme financier, qui devait expirer à fin 1937, ne put être mené à terme à cause des changements intervenus dans la situation économique et de la diminution des recettes. Afin d'éviter de nouveaux déficits, le Conseil fédéral fut invité à prendre immédiatement des mesures adéquates.

Dès l'automne 1935, le chef du Département fédéral des finances et des douanes promit une nouvelle orientation dans le domaine des impôts. Il affirma que celle-ci ne devait pas consister uniquement à augmenter les charges fiscales existantes en appliquant des taux plus élevés, mais qu'il fallait rendre plus rationnel le système fiscal, en recourant aux réserves, dans lesquelles il comprenait également l'impôt sur le chiffre d'affaires.

Le message du Conseil fédéral du 22 novembre 1935, concernant de nouvelles mesures extraordinaires pour le rétablissement de l'équilibre budgétaire des finances fédérales des années 1936 et 1937 [1]), ne mentionne cependant pas encore l'impôt sur le chiffre d'affaires. En revanche, le Conseil fédéral examina une fois de plus, d'une manière détaillée, la proportion entre les impôts sur le revenu et la fortune et les impôts sur la consommation. Il souligna qu'en 1934, alors que ce rapport, exprimé en pour-cent du revenu fiscal total, avait été de 60 à 40 pour la Suisse, il était au même moment de 55 à 45 pour la Grande-Bretagne, de 43 à 57 pour la France, de 33 à 67 pour l'Allemagne et de 29 à 71 pour l'Autriche. Contrairement à certaines affirmations, notre pays ne pratiquait pas une politique fiscale antisociale, mais se conformait plutôt au principe incontesté d'une plus forte imposition des revenus provenant du capital. De plus, le Conseil fédéral constata qu'une partie peu importante des biens assujettis aux droits de douane était de première nécessité. Ainsi, en 1934, seulement 19,2% des droits de douane provenaient de biens de première nécessité alors que la moyenne s'établissait à 24,5% pour les années 1911 à 1920. Bien que les tarifs douaniers eussent été majorés depuis 1914, il n'en était pas résulté un fléchissement des dépenses de consommation.

[1]) Dans la littérature financiére, ce programme est en général appelé IIe programme financier ou programme transitoire ou provisoire. Nous utiliserons également par la suite cette désignation.

Lors des débats parlementaires de l'hiver 1935/36 sur les finances fédérales, la question de l'impôt sur le chiffre d'affaires fut âprement débattue. Durant les délibérations préliminaires sur le IIe programme financier, le Conseil fédéral avait prévu son prélèvement afin de constituer un fonds destiné à l'assainissement financier des Chemins de fers fédéraux. L'impôt aurait dû atteindre un montant de 40 millions de francs. Le Conseil fédéral estima qu'il était temps de prélever un impôt sur le chiffre d'affaires. Depuis 1933, il l'avait considéré comme une réserve à laquelle on pouvait recourir, au cas où le Ier programme financier ne devait pas donner satisfaction. En outre, le Conseil fédéral était décidé à soutenir l'introduction de cet impôt, car un certain nombre de cantons s'étaient déjà efforcés d'introduire un impôt sur le chiffre d'affaires sur leur propre territoire. Il donnait lui-même à entendre que l'impôt pourrait faire l'objet d'un accord entre les cantons, au cas où la Confédération n'en aurait pas besoin. Finalement, dans la dernière phase des préparatifs, il décida d'y renoncer encore une fois et de le réserver éventuellement au nouveau régime financier, prévu pour 1938. Il décida de compenser la moins-value de 36 millions – 10% des recettes du budget auraient été restituées aux cantons – par un droit de douane sur le blé.

La raison essentielle de ce renoncement était la nécessité de créer un appareil bureaucratique, destiné à la perception de l'impôt. Puisqu'il était à nouveau prévu de ne prélever l'impôt que pendant la durée du régime transitoire, on émit quelques doutes quant à l'opportunité d'établir un tel appareil pour une durée de deux ans. De plus, le temps disponible pour l'institution de l'impôt était extrêmement court et l'on savait dès le début qu'il ne pourrait être mis en vigueur avant avril 1936. Il fallait s'attendre, par ailleurs, à ce que la translation de l'impôt sur le chiffre d'affaires provoquât des conflits qu'il convenait d'épargner à la vie économique.

Déjà lors de la Conférence des experts, les 7 et 8 novembre 1935, il apparut que l'impôt sur le chiffre d'affaires allait rencontrer une forte opposition. Cette opposition devait provenir des groupes les plus divers de la vie économique, puisque les quarante membres de cette conférence représentaient, entre autres, les Chambres de commerce de Zurich, Bâle et Genève, la Conférence des directeurs cantonaux des finances, l'Association suisse des banquiers, l'Union suisse des paysans, la Fédération suisse du tourisme, l'Union suisse des arts et métiers, l'Union syndicale suisse, la Société suisse des hôteliers, la Société suisse des cafetiers et restaurateurs, l'Union suisse des coopératives de consommation, l'Association suisse des détaillants en alimentation, la Fédération des sociétés suisses d'employés, le «Vorort» de l'Union suisse du commerce et de l'industrie, le président de la Banque nationale suisse et des représentants de l'Administration fédérale. Pour le Département fédéral des finances et des douanes, cette conférence n'avait qu'un rôle consultatif: elle devait permettre aux participants, associations économiques et financières, de se prononcer sur

les mesures financières proposées par la Confédération. Le professeur Grossmann, spécialiste de l'impôt sur le chiffre d'affaires, estima, à cette occasion, que celui-ci était le meilleur et le plus rentable. Il n'est donc pas étonnant que la décision du Conseil fédéral ait causé un peu partout une vive surprise malgré le scepticisme général témoigné à l'égard de cette nouvelle forme d'imposition. Un membre du Parlement, qui avait également fait partie de la commission, déclara qu'il regrettait la décision du Conseil fédéral parce qu'il n'avait pas eu l'impression que l'impôt sur le chiffre d'affaires rencontrât au sein de la commission une opposition absolue.

b) L'opposition publique

Les semaines d'octobre et de novembre 1935, durant lesquelles eut lieu la controverse publique, furent caractérisées par une profonde tension politique due à la crise économique et financière. Le 2 juin 1935, le peuple avait repoussé l'initiative de crise. Cette décision avait clarifié la situation; la majorité de la population eût été susceptible d'accepter d'éventuelles mesures prises par le Conseil fédéral. Cependant, plus on s'éloignait de cet événement, plus cette disposition d'esprit disparaissait. L'attitude hésitante du Conseil fédéral contribua à augmenter l'incertitude générale. Le silence des autorités inquiétait la population. Lorsqu'en automne, enfin, furent connus les détails des nouvelles dispositions, le moment psychologique et favorable pour agir était passé.

Le public prit connaissance des nouvelles mesures fiscales, pour la première fois, par la presse socialiste, immédiatement avant les élections au Conseil national fixées au 27 octobre 1935. En effet, les socialistes exploitèrent très tôt, à des fins électorales, les deux points les plus débattus du IIe programme financier, à savoir l'impôt sur le chiffre d'affaires et la proposition du Conseil fédéral de décréter des pouvoirs extraordinaires partiels. Le gouvernement, qui avait élaboré trop secrètement les projets fiscaux, était ainsi réduit à la défensive.

Même après les élections, c'est-à-dire lors des délibérations préliminaires des différents groupes économiques, les autorités fédérales devaient maintenir leur attitude réservée. A l'exception de l'opposition résolue du Parti social-démocratique à l'impôt sur le chiffre d'affaires, le public n'était informé d'aucune manifestation hostile ou favorable au projet. Le Département fédéral des finances et des douanes refusait de publier les projets sur lesquels le Conseil fédéral ne s'était pas encore prononcé. Le silence des autorités, bien que légitime en soi, eut pour conséquence d'inciter les milieux accordant normalement leur confiance au gouvernement à ne plus soutenir sans condition les nouvelles dispositions, pour la raison bien simple qu'elles étaient par trop imprécises.

La campagne de presse dirigée contre l'impôt sur le chiffre d'affaires fut menée avec âpreté. A des raisons objectives furent ajoutés des arguments

purement polémiques. Il va de soi que tout le répertoire des motifs déjà mentionnés fut mis à contribution, alors que peu d'éléments nouveaux enrichirent la discussion. L'opposition à l'impôt sur le chiffre d'affaires, conduite notamment par les chambres de commerce cantonales, se manifesta pratiquement dans tout le pays, mais tout particulièrement en Suisse romande. Certains milieux voyaient dans cet impôt une atteinte au fédéralisme, puisqu'ils estimaient qu'il devait être réservé aux cantons. Ainsi, le comité central du Parti radical vaudois et les représentants de ce canton au Parlement fédéral approuvèrent une résolution dans laquelle ils exprimaient leur fidélité au principe de l'autonomie cantonale et exigeaient d'exclure du IIe programme financier le projet d'un impôt sur le chiffre d'affaires. Ils demandaient, en outre, que le déficit qui en résulterait pour la Caisse fédérale soit compensé par une réduction des dépenses de l'Administration fédérale et des Chemins de fer fédéraux.

Par ailleurs, nous pouvons lire dans une intervention datée du 12 novembre 1935 de la Société genevoise du commerce de détail adressée au Conseil fédéral: «...Nous devons d'ores et déjà vous dire que nos négociants se grouperont pour lutter contre tout nouvel impôt et utiliseront les moyens à leur disposition pour faire échouer ce projet parfaitement immoral... La politique économique suivie par le Conseil fédéral depuis plusieurs années mène notre pays à la ruine; aussi nos négociants romands s'opposeront-ils avec vigueur à toute augmentation d'impôt...»

La presse romande combattit également avec passion l'impôt sur le chiffre d'affaires. L'impôt fut traité, par exemple, de «monstrueuse erreur fiscale» [1]), «d'intervention d'une fiscalité en délire» [2]) ou du «plus terrible enfant que Berne jusqu'ici ait porté dans ses flancs» [3]). On craignit surtout que cette mesure fiscale ne donnât le coup de grâce à une économie déjà affaiblie: «...Cet impôt est inacceptable pour une foule de raisons, dont l'essentielle est qu'il aura fatalement pour effet de paralyser le commerce et les rares industries qui réussissent encore à vivoter des réserves accumulées au temps de la prospérité... même avec un taux modeste l'impôt sur le chiffre d'affaires, prélevé sur une économie anémiée par la crise, réduirait le bénéfice net des entreprises dans de telles proportions qu'il mettra beaucoup de celles-ci dans l'impossibilité de poursuivre leur exploitation...» [4]).

L'emploi des recettes fut l'objet d'une critique vive, car celles-ci étaient destinées à couvrir le déficit des Chemins de fer fédéraux. Il fut reproché à cet organisme de pratiquer une politique de dépenses et de traitements trop généreuses aux dépens des autres contribuables non favorisés par l'Etat. En outre, le Conseil fédéral aurait eu l'intention d'accabler l'industrie privée dans le but de soutenir les chemins de fer. Deux raisons devaient donc présider au refus de l'impôt sur le chiffre d'affaires: sa nature et sa destination. On releva en

[1]) et [4]) Gazette de Lausanne du 8. 11. 1935.
[2]) et [3]) Tribune de Genève du 8. 11. 1935.

plus que l'impôt sur le chiffre d'affaires, contrairement à ceux taxant le revenu et la fortune, frapperait également les transactions ne rapportant pas de bénéfices, voire les échanges déficitaires. Le moment serait mal choisi pour l'institution de l'impôt, les prix et les bénéfices étant arrivés au niveau le plus bas possible. L'exemple de l'impôt français ne pouvait être probant, car les circonstances ayant présidé à son institution avaient été très favorables: les prix étaient en train de monter, ce qui garantissait à coup sûr le transfert de l'impôt.

La presse socialiste combattit également avec vigueur l'impôt présenté sous cette forme. Elle releva surtout qu'il était incompatible avec la politique pratiquée par les autorités fédérales tendant à réduire les salaires. Elle le considéra comme une mesure superflue, puisque l'Etat disposait de meilleures sources d'impôt. Elle réclama l'augmentation des impôts sur le revenu et la fortune ou l'imposition du tabac et de l'alcool, au cas où la Confédération ne pouvait renoncer aux impôts sur la consommation. En outre, elle qualifia l'opposition des partis bourgeois de manœuvres tendant à obtenir l'adhésion des socialistes au IIe programme financier par la menace d'une réduction sensible des salaires. D'autre part, elle fit observer qu'en principe, les ouvriers ne s'étaient jamais élevés contre les impôts sur la consommation, et qu'ils accepteraient même sans objections un impôt sur le chiffre d'affaires, si celui-ci était destiné à enrayer la chute des prix et à stimuler l'exportation et le tourisme. Elle critiqua, en outre, l'élaboration hâtive du projet, laquelle avait été l'objet d'attaques violentes.

L'organe officiel de la Fédération suisse des ouvriers sur métaux et horlogers [1]), par contre, soutint l'impôt sur le chiffre d'affaires avec une sympathie non dissimulée. Il estima que la meilleure solution consistait à prélever un impôt sur le chiffre d'affaires si, comme dans la situation présente, la Confédération n'était pas en mesure de couvrir le déficit par de nouvelles économies et par une nouvelle imposition des revenus et fortunes. Bien que, dans une certaine mesure, le transfert sur le consommateur ne puisse être évité, l'augmentation du coût de la vie serait minime et il n'y avait pas lieu pour les ouvriers de s'opposer a priori à cette mesure. Le journal en question souligna la possibilité d'échelonner les taux d'impôt, d'exonérer les denrées alimentaires les plus importantes et d'imposer le luxe à des taux plus élevés (de 5 à 10%). Il serait également possible de fixer les taux d'après la dimension des entreprises.

Dans une lettre [2]) adressée au Département fédéral des finances et des douanes, le chef d'une des plus grandes entreprises suisses du commerce de détail fit connaître les raisons pour lesquelles lui et son parti politique repoussèrent l'impôt sur le chiffre d'affaires. L'auteur de cette lettre considérait comme inopportun le prélèvement d'un impôt tout à fait nouveau destiné à

[1]) Voir: La lutte syndicale, édition allemande (Schweiz. Metall- und Uhrenarbeiterzeitung), du 9. 11. 1935.

[2]) Lettre non publiée du 12 novembre 1935 de G. Duttweiler.

faire face à une situation difficile mais temporaire. Il fallait s'attendre à ce que le rendement soit au début peu important et que l'appareil de perception ait à souffrir de quelques imperfections. Par ailleurs, l'impôt, qui aurait été institué par un arrêté fédéral d'urgence, risquerait d'être repoussé par le peuple lorsqu'il s'agirait, après l'expiration de la période transitoire, de l'inclure à titre définitif dans la Constitution. De plus, des mesures de rétorsion étaient à craindre à la suite de l'imposition des importations.

Dès que fut connue la décision du Conseil fédéral de renoncer à l'impôt, les journaux suisses alémaniques de droite manifestèrent leur satisfaction et pensèrent qu'elle marquait un grand pas en avant. Ils constatèrent que l'impôt sur le chiffre d'affaires aurait été en contradiction évidente avec la politique économique pleine de promesses du Conseil fédéral. Ils estimaient du reste que, même si le Conseil fédéral n'avait pas abandonné l'impôt, l'application de celui-ci se serait heurtée à une pression décisive de l'opposition.

Ainsi, l'impôt sur le chiffre d'affaires proposé par le Conseil fédéral pour le IIe programme financier se heurta à une pression presque unanime. Il fut soutenu par une partie des syndicats, tandis que les autres ouvriers le rejetaient non moins résolument. Ce qui surprend ici, c'est l'attitude unanime de la bourgeoisie et des socialistes. Les deux camps repoussèrent l'impôt et le condamnèrent en formulant parfois des critiques presque identiques. Ainsi, la «Neue Zürcher Zeitung» estima qu'il était le plus antisocial de tous les impôts sur la consommation («die unsozialste aller Verbrauchsabgaben» [1]) tandis que le journal socialiste «Volksrecht» le rangea parmi les impôts les plus injustes du point de vue social («zu den sozial ungerechtesten Steuern» [2]). Les motifs à l'origine de cette aversion étaient cependant différents. Les représentants de la droite considérèrent l'impôt comme un danger pour la vie économique, tandis que les socialistes le repoussèrent en prétendant qu'il était en contradiction avec la politique des salaires.

Le fait que le Conseil fédéral abandonna le projet d'impôt déjà lors des délibérations préliminaires sur le IIe programme financier – en partie contre la conviction de ses membres – démontre, d'une part, que l'opposition était extrêmement vigoureuse et, d'autre part, que les autorités durent renoncer à la question la plus discutée du programme financier, afin de ne pas mettre celui-ci en danger.

5° Le projet de Grossmann

Les travaux préliminaires du IIe programme financier, concernant l'impôt sur le chiffre d'affaires, se fondaient sur le projet du professeur Grossmann qu'il avait élaboré en 1935 à l'intention de l'Administration fédérale des contri-

[1]) NZZ n° 2059 du 26.11.1935.
[2]) Volksrecht du 23.11.1935.

butions [1]). Ce travail était en substance une expertise remaniée que l'auteur avait remise à l'administration pour la première fois le 18 août 1933. Cependant, la masse de l'opinion publique ne s'intéressa pas aux détails de cette expertise. En tout cas, la controverse publique d'automne 1935, à propos de l'impôt sur le chiffre d'affaires, ne porta pas sur ce projet, mais uniquement sur des questions de principe. Selon la volonté de son auteur, le projet ne devait nullement être considéré comme définitif; il s'agissait, dans son idée, d'ébaucher un impôt sur le chiffre d'affaires suisse pour donner une idée de ses effets économiques et de son rendement. Toutefois, il est fort regrettable qu'un travail si soigné et si approfondi n'ait pas rencontré auprès du public l'intérêt qu'il méritait, en raison des propositions intéressantes et solidement étudiées qu'il contenait pour faire face aux besoins accrus des finances fédérales.

En 1935, Grossmann estimait les conditions plus favorables que jamais à l'institution en Suisse d'un impôt sur le chiffre d'affaires: d'une part, les besoins financiers de l'Etat s'étaient accrus au point de faire apparaître comme mineure toute objection d'ordre économique et social, si justifiée fût-elle par ailleurs; d'autre part, la gravité de cette situation avait affaibli une opposition en temps normal plus efficace.

Le plan de Grossmann prévoyait un impôt général sur le chiffre d'affaires. Ce système était à son avis le plus approprié aux réalités suisses parce qu'il garantissait le principe de l'égalité devant l'impôt fortement ancré dans la mentalité du peuple. Il était en outre susceptible d'éviter les complications pouvant survenir lors de la perception de l'impôt à un seul stade de la production ou de la vente, et faciliterait par conséquent le transfert. De plus, ce système permettrait d'imposer plus fortement les grands magasins. Enfin, il était préférable à tout autre parce que, grâce à sa large assiette, il ne nécessitait qu'un taux relativement bas.

Il était prévu d'imposer toutes les livraisons de marchandises, à l'exception des transactions portant sur des produits agricoles, pour autant qu'elles fussent effectuées par le paysan lui-même en marge du marché. La livraison de l'eau, du pain, du lait et des pommes de terre fut exonérée de l'impôt. L'imposition sous forme d'un impôt cumulatif avait pour but d'éviter que certains groupes professionnels fussent désavantagés au profit des autres, comme cela aurait été possible avec l'impôt unique. De ce fait, il n'était pas nécessaire de préciser l'objet de l'impôt, alors que le recours à d'autres systèmes d'imposition eût engendré les pires complications. L'impôt sur le chiffre d'affaires devait être complété par un droit de douane compensatoire, c'est-à-dire par une augmentation du montant de l'impôt sur les importations, par un impôt sur l'hôtellerie, à savoir sur la vente des mets et des boissons, sur la location des chambres ainsi que par une taxe sur les spectacles, perçue à titre onéreux sur les prix

[1]) Grossmann Eugen: Richtlinien für die Gestaltung einer eidgenössischen Umsatzsteuer, Gutachten zuhanden der Steuerverwaltung (texte dactylographié du 15.10.1935).

d'entrée des manifestations publiques. Les prestations de services devaient être exonérées de cette charge parce que leur imposition n'aurait pas eu le caractère, d'un impôt rudimentaire sur le revenu ou les professions. L'impôt devait frapper les entreprises livrant les marchandises soumises à celui-ci.

Le taux général, ainsi que le taux du droit de douane compensatoire étaient de 1 %. Celui de la taxe sur les spectacles était fixé à 5 %. Pour les grands magasins, chaque tranche de 100 000 francs supérieure au chiffre d'affaires annuel d'un demi-million de francs devait être imposé au taux normal, augmenté de 0,5 % à 2 % au maximum. Grossmann tenait beaucoup à cette fonction supplémentaire de l'impôt tendant à protéger les petites entreprises: «...Die Umsatzsteuer wäre nicht nur vom fiskalischen Standpunkt aus betrachtet interessant, sondern sie würde dem Staat weiterhin Mittel zur Schaffung des längst notwendigen Ausgleichs zwischen den grossen und den kleinen und mittleren Betrieben in die Hände geben... Sie drängt sich nicht nur vom fiskalischen Standpunkt der Ergiebigkeit der neu zu schaffenden Einnahmequellen auf, sie stellt in höherem Sinne ein Postulat der wirtschaftlichen Gerechtigkeit dar» [1]). L'impôt complémentaire sur les grands magasins devait par ailleurs contribuer à faire disparaître la méfiance des petits détaillants à l'égard de l'impôt sur le chiffre d'affaires. L'impôt sur l'hôtellerie et la taxe sur les spectacles avaient pour but d'imposer le plus complètement possible les dépenses non essentielles. Il est cependant fort douteux que ces impôts, du moins en ce qui concerne le premier cité, n'auraient frappé que les personnes les plus fortunées, comme Grossmann était porté à le croire.

Grossmann pensait qu'un pour-cent d'imposition moyenne constituerait le minimum rentable. Il fit remarquer que ce taux était très inférieur à celui des impôts étrangers. Il déconseilla cependant de prendre des mesures trop tranchantes et recommanda d'agir avec précaution dans ce domaine encore inexploré en Suisse. L'instabilité économique rendant difficilement prévisible la situation des contribuables de fait, un impôt à un taux élevé risquerait de frapper uniquement producteurs et commerçants. L'auteur du projet releva cependant qu'une tendance à la stabilisation des prix était en train de se dessiner, de sorte qu'il devrait être possible, dans une large mesure, de reporter l'impôt sur les consommateurs, conformément à son objet. Il évalua de 1,7 % à 2,5 % le renchérissement théorique du produit fini qui en résulterait [2]), à condition que le trans-

[1]) Grossmann Eugen: Neue Steuern? Dann Umsatzsteuer!, dans «La Nouvelle Suisse», organe de combat de l'Union populaire nationale, du 5. 7. 1935.

[2]) Grossmann se fonda pour ses calculs sur une étude de Charlotte Lorenz concernant la charge fiscale de l'impôt sur le chiffre d'affaires allemand (voir Ch. Lorenz: Zur Theorie und Statistik der Phasensteuer, dans Finanzarchiv N. F., tome I, p. 301 s.). Selon cette étude, la charge fiscale des produits finis était en Allemagne – avec un taux normal de 2% – de 3,44% à 7,88%. D'après Grossmann, ces taux seraient en Suisse d'emblée réduits de moitié en raison du taux initial très bas et ils seraient, en outre, diminués d'un tiers à cause de l'exonération des produits agricoles.

fert réussisse complètement. Il n'y aurait de ce fait pas lieu de craindre sérieusement une hausse du coût de la vie. Grossmann déconseilla d'appliquer des taux plus élevés pour les articles de luxe, les expériences faites dans les pays voisins avec l'impôt de luxe ayant conduit à de telles complications que cette contribution eût bientôt été abolie.

L'impôt sur le chiffre d'affaires devait être prélevé par l'Administration fédérale des contributions. En ne prévoyant que des chiffres d'affaires relativement bas, Grossmann estima le rendement net de l'impôt à 58,8 millions de francs et les frais de perception à 1,2 million de francs ou à 2% du rendement brut.

6° Le projet de Schirmer

En août 1936, le président de l'Union suisse des arts et métiers, Auguste Schirmer, soumit au Conseil fédéral un projet qui prévoyait la perception d'un impôt sur le chiffre d'affaires visant à stimuler l'exportation et le mouvement touristique. Les recettes que devaient fournir les nouvelles impositions furent évaluées entre 250 et 300 millions de francs, sur la base d'un chiffre d'affaires de marchandises d'environ 60 milliards de francs, imposé au taux moyen de 0,5%. Elles devaient être exclusivement utilisées pour le projet mentionné. Cette contribution était prévue sous la forme d'un impôt général sur le chiffre d'affaires. Toutefois, selon l'intention de l'auteur du projet, l'impôt ne devait pas être considéré comme un véritable impôt, mais uniquement comme des frais généraux supportés par les entrepreneurs indépendants. On peut par conséquent affirmer que l'impôt ne devait pas être transféré sur les consommateurs. D'autre part, Schirmer prévoyait que l'impôt augmenterait le coût de la vie de 3 à 4%. Les taux de l'impôt devaient être progressifs selon les ressources du contribuable de droit et fixés selon l'importance des biens. L'impôt pourrait être réduit, au cas où il atteindrait son objectif, ou supprimé s'il devait se révéler inefficace.

Le Conseil fédéral releva dans son message du 14 août 1936 qu'il lui paraissait difficile de couvrir les besoins financiers accrus sans l'impôt sur le chiffre d'affaires. Aussi cet impôt devait-il probablement constituer une partie du nouveau régime financier prévu pour le 1er janvier 1938, et rapporter à la Confédération et aux cantons quelque 100 millions de francs.

Puisqu'il était prévu d'affecter l'impôt sur le chiffre d'affaires à la couverture des besoins financiers ordinaires, il ne saurait être question d'en affecter le produit à un but déterminé. L'Etat devrait au moins pouvoir disposer selon ses besoins des recettes provenant d'un impôt sur le chiffre d'affaires.

En outre, le Conseil fédéral estima très exagéré le rendement prévu par Schirmer. Il évalua le chiffre d'affaires annuel à 15 milliards de francs au maxi-

mum, ce qui donnerait, à un taux moyen de 0,5%, un rendement total de 75 millions de francs.

Le Conseil fédéral pensa avec raison qu'il y avait contradiction entre le fait que l'impôt devait être supporté par les entrepreneurs, et l'augmentation des prix qui devait en résulter. Il estima qu'il serait difficile d'empêcher une translation, au moins partielle, de l'impôt sur les consommateurs.

Au reste, le Conseil fédéral déclara que les frais de perception, qu'il évaluait à 1% du rendement, constituaient une raison de plus de s'opposer à des impositions nouvelles frappant les dépenses dans une mesure incertaine et pour une durée indéterminée.

La commission des finances du Conseil national rejeta également l'impôt proposé en s'appuyant sur des raisons différentes de celles du Conseil fédéral: elle fit valoir qu'elle ne voulait pas faire renaître ainsi la querelle apparue lors des travaux préliminaires du IIe programme financier. Le rapporteur de cette commission douta fort qu'il fût possible de faire admettre l'impôt sur le chiffre d'affaires avant l'entrée en vigueur du IIIe programme financier.

Le président de l'Union suisse des arts et métiers reprocha finalement au Conseil fédéral de n'avoir donné ni à lui, ni à son association – qui avait soutenu le projet par une résolution – l'occasion de le justifier. Il estima inacceptable le fait de prélever l'impôt sur le chiffre d'affaires pour servir de bouche-trou au nouveau régime financier; il serait plus facile de l'introduire en affectant son produit au développement des exportations et de l'hôtellerie, car l'industrie et le commerce pourraient considérer cette mesure comme un sacrifice en faveur des secteurs économiques menacés.

7° Les articles financiers (1938)

L'avant-projet que le Département fédéral des finances et des douanes avait élaboré le 30 décembre 1937 pour la réforme constitutionnelle des finances fédérales, prévoyait à l'article 42*bis* l'institution d'un impôt sur le chiffre d'affaires, à savoir: «Reichen die in Art. 42 genannten Einnahmen [1]) zur Erfüllung der dem Bunde durch Verfassung, Gesetzgebung und Verträge auferlegten Verpflichtungen, einschliesslich der Schuldentilgung, nicht aus, um den Finanzhaushalt trotz strenger Sparsamkeit dauernd im Gleichgewicht zu erhalten, so kann der Bund den Umsatz von Waren besteuern.

Von Waren, die im Inland der Umsatzsteuer unterliegen, ist zum Ausgleich der innern Belastung eine entsprechende Abgabe bei der Einfuhr zu erheben. Von der Steuerpflicht sind befreit die unentbehrlichen Lebensmittel, der Liegenschaftenverkehr, die für die Exportindustrie notwendigen Roh- und Hilfs-

[1]) Recettes provenant des droits de douane, des impôts sur le tabac, la bière, etc.

stoffe sowie die Lieferung von Waren ins Ausland. Die Bundesgesetzgebung kann weitere Befreiungen von der Steuerpflicht festsetzen. Vom Reinertrag der Umsatzsteuer fällt ein Zehntel den Kantonen zu. Nach Inkrafttreten dieses Artikels dürfen die Kantone den Umsatz von Waren, für die dem Bunde das Besteuerungsrecht zustebt, keinen neuen Steuern unterwerfen.

Der Vollzug dieser Bestimmung erfolgt auf dem Wege der Bundesgesetzgebung» [1]).

D'après cet avant-projet, la Confédération devait créer, en insérant cet impôt à titre définitif dans la Constitution, une réserve fiscale importante à laquelle elle pourrait recourir sous certaines conditions. Il ressort du message du Conseil fédéral du 18 mars 1938 que l'impôt devait spécialement servir de complément ou de compensation à un éventuel déficit des impôts sur la consommation qui existaient déjà. Selon une déclaration faite par le Conseil fédéral et publiée dans le «Bund» [2]), les autorités fédérales avaient l'intention de renoncer momentanément à l'impôt, mais elles demandaient qu'il fût sanctionné de façon définitive par une disposition constitutionnelle.

Blumenstein [3]) compara cette déclaration du Conseil fédéral à un calmant qui n'aurait pas manqué de produire son effet s'il avait été administré à temps. Il lui semblait étrange que le Conseil fédéral portât un jugement sur la nécessité de prélever des impôts subsidiaires en se fondant sur une situation postérieure à la réforme financière. De plus, la critique de Blumenstein porta essentiellement sur les défauts du projet qui, à son avis, étaient susceptibles de donner lieu à d'interminables controverses. Aussi conseilla-t-il de déterminer avec plus de précision les conditions matérielles du prélèvement de l'impôt, de désigner des responsables pour sa réalisation et de fixer une date pour l'exécution de la réglementation légale.

La majorité des experts de la commission chargée d'examiner l'avant-projet repoussa finalement l'impôt sur le chiffre d'affaires, le renvoyant à la deuxième étape de la réforme financière. Par son message du 18 mars 1938, le Conseil fédéral se rangea à cet avis. Là encore, la vive opposition à l'impôt, qui se manifestait toujours un peu partout, fut déterminante. Cet impôt ne rencontra guère de sympathie, ni au sein de la population, ni parmi les commissions financières du Parlement. Lors du débat financier, le rapporteur du Conseil des Etats déclara entre autres: «Bei dieser Entschliessung sind neben steuertecbnischen, wirtschaftlichen und allgemein politischen Gesichtspunkten auch Gründe abstimmungspolitischer Art massgebend. Man soll die Dinge, wenn das

[1]) Der Bund, nº 2 du 3. 1. 1938. D'après l'Administration fédérale des contributions, la teneur de cet article correspond au texte de l'avant-projet, lequel cependant, n'ayant pas été publié, n'a fait l'objet d'aucune traduction française.

[2]) Der Bund, nº 2 du 3. 1. 1938.

[3]) Voir Blumenstein Ernst: Eine verfassungsmässige Neuordnung des eidgenössischen Finanzhaushalts, dans Archives de droit fiscal suisse, Berne 1938, nº 10, p. 371 s.

Volk darüber seinen Entscheid treffen muss, ausreifen lassen. Bei der heutigen Unabgeklärtheit würde das viel umstrittene Problem eine allzu starke Belastung unserer Vorlage und damit eine Gefährdung für sie bilden, besonders wenn in der Öffentlichkeit eine Meinung vertreten wird, dass unserer gegenwärtigen staatlichen Ausgabenpolitik noch gründlicher auf den Leib gerückt werden müsse, bevor um die Bewilligung neuer Steuern nachgesucht wird» [1]). Le Conseil fédéral affirma dans le dit message qu'il avait été possible de renoncer à l'institution de l'impôt sur le chiffre d'affaires à la suite de la dévaluation du franc suisse en septembre 1936.

Le projet d'un impôt limité au chiffre d'affaires des articles de luxe ou à celui des grands magasins fut également repoussé avec les mêmes arguments qu'en 1922. Le porte-parole du groupe socialiste du Conseil des Etats fit remarquer qu'un impôt sur le chiffre d'affaires ne trouverait l'approbation de la classe moyenne syndicale que s'il poursuivait en même temps un but économique, c'est-à-dire s'il frappait également les grandes entreprises et atténuait ainsi quelque peu la concurrence destructive.

L'organe de la Fédération suisse des ouvriers sur métaux et horlogers [2]) soutint une fois de plus l'impôt sur le chiffre d'affaires dans la discussion publique. Il constata avec regret que cette aversion envers l'impôt était souvent due à l'ignorance de sa nature et de ses répercussions. En raison des besoins financiers accrus de la Confédération, il conviendrait d'introduire un impôt sur le chiffre d'affaires plutôt que d'imposer encore davantage les petits et moyens revenus. Cet impôt présenterait différents avantages par rapport aux autres mesures fiscales: la grande masse de la population ne serait frappée qu'indirectement, ce qui constituerait un facteur psychologique de poids; en outre, la perception serait relativement simple, et enfin, les besoins financiers étant variables, les recettes pourraient être adaptées à la situation financière par de légères modifications du taux de l'impôt. Le prélèvement serait considérablement simplifié par l'introduction d'un impôt forfaitaire à la production d'après le modèle autrichien. Bien que l'évaluation du rendement soit très approximative, on pourrait compter sur des recettes annuelles dépassant 50 millions de francs en appliquant des taux forfaitaires variant entre 2% et 4% selon les catégories de marchandises.

Si l'impôt sur le chiffre d'affaires donnait lieu à des objections, poursuivait le journal, c'est qu'il frapperait les moins fortunés tout autant, sinon plus encore que les riches. Cette objection serait également valable pour tous les autres impôts sur la consommation ainsi que pour les droits de douane. En revanche, sa portée se trouverait affaiblie par l'exonération des principales denrées

[1]) Bulletin sténographique officiel de l'Assemblée fédérale, Conseil des Etats, session d'avril 1938, p. 129.

[2]) Voir: La lutte syndicale, édition allemande (Schweiz. Metall- und Uhrenarbeiterzeitung), nº 8 du 26.2.1938.

alimentaires: «Denn je kleiner ein Einkommen, desto grösser ist der Anteil der auf die Bestreitung der lebensnotwendigen Nahrungsbedürfnisse entfällt, so dass mit sinkendem Einkommen eine verhältnismässig schwächere Umsatzsteuerbelastung einträte...» [1]).

Au refus de l'impôt pour des motifs d'ordre social, on pourrait objecter que l'augmentation des impôts sur la consommation serait de peu d'importance. L'impôt sur le chiffre d'affaires ne devrait pas être considéré comme une contribution antisociale, puisque son produit serait employé essentiellement à la réalisation de mesures d'assistance économique et sociale. Le renchérissement du coût de la vie ne dépasserait pas 1 % environ. De la sorte, le niveau des frais ne s'élèverait pas et les produits suisses ne se trouveraient pas plus vulnérables face à la concurrence étrangère: la méfiance de certains milieux industriels et commerçants deviendrait ainsi sans objet.

De plus, l'opposition à l'impôt pour des considérations d'ordre fédéraliste ne se justifierait pas, puisque les cantons n'envisageaient pas pour le moment d'imposer les transactions de marchandises. L'impôt supposerait, par ailleurs, en ce qui concerne son importance et son homogénéité, un champ d'application assez vaste, réalisable uniquement dans le cadre de la Confédération et non dans celui des cantons.

L'auteur de l'article en question considéra enfin comme parfaitement logique l'utilisation de taux élevés pour les biens de luxe: mieux même, il serait ainsi possible d'imposer progressivement les classes plus fortunées. En revanche, l'auteur rejeta l'impôt sur les grands magasins puisqu'il ne s'agirait plus alors d'une mesure fiscale, mais uniquement de défense de la classe moyenne à des fins politiques.

8° Impôt compeosatoire ou impôt sur le chiffre d'affaires?

A la fin de 1938, le bureau central des grands magasins suisses prit position dans une brochure [2]) à propos de l'impôt compensatoire qui devait être prélevé sur les grands magasins et qui avait été proposé par le Conseil fédéral. Il rejeta résolument cet impôt extraordinaire sur les professions et demanda qu'on lui substituât un impôt général sur le chiffre d'affaires.

Il justifia son attitude en déclarant que le rendement fiscal de l'impôt spécial serait forcément modeste, malgré l'imposition draconienne de ceux qu'il frapperait («trotz der drakonischen Belastung der von ihr Betroffenen») [3]),

[1]) La lutte syndicale, édition allemande (Schweiz. Metall- und Uhrenarbeiterzeitung), n° 8 du 26.2.1938.

[2]) Zur Frage einer allgemeinen Waren-Umsatzsteuer, Ein Vorschlag zur finanziellen Deckung des bundesrätlichen Arbeitsbeschaffungsprogramms, deuxième édition, publié par le bureau central des grands magasins suisses, 18 novembre 1938.

[3]) Reproche exprimé à l'encontre de l'impôt compensatoire par la NZZ n° 1809 du 14.10.1938.

et qu'il porterait atteinte, par ailleurs, au principe de l'égalité devant la loi. En revanche, l'impôt sur le chiffre d'affaires correspondrait le mieux à l'idée de la justice fiscale. Tout d'abord, son but étant de financer la défense nationale et le programme des mesures tendant à procurer du travail, il était juste que cette nouvelle charge fiscale pesât sur chacun. De plus, sa mise au point éviterait les complications inhérentes aux autres systèmes. Enfin, cet impôt serait le seul qu'on pût maintenir à un taux suffisamment bas pour le rendre peu sensible à ceux qui en supporteraient la charge.

Le bureau central des grands magasins déclara que pour des raisons d'ordre politique, il conviendrait d'appliquer aux grands magasins une charge fiscale supplémentaire, mais modérée. Par une telle mesure, les petits et moyens détaillants, représentant un grand nombre de voix, seraient amenés à approuver plus facilement l'impôt sur le chiffre d'affaires. Il serait donc opportun de frapper les grands magasins d'un supplément spécial, égal à un quart du taux normal, afin d'améliorer la situation des petits détaillants.

Tout en ne prétendant pas présenter un projet détaillé, les auteurs de cette proposition suggérèrent le prélèvement d'un impôt sur le chiffre d'affaires à un taux normal de 0,8% au maximum, dont ils évaluèrent le rendement probable à 70 millions de francs par an. Le renchérissement théorique du coût de la vie ne fut estimé qu'à un pour cent, l'impôt passant par conséquent inaperçu.

9° L'impôt sur le chiffre d'affaires vu par la science des finances

Selon Blumenstein [1]), il y avait plusieurs raisons de s'opposer à l'institution de l'impôt sur le chiffre d'affaires. D'après lui, un tel impôt eût été fâcheusement antisocial: en effet, frappant moins les riches que les personnes de condition modeste, il eût violé le principe de politique fiscale d'après lequel la charge de l'impôt doit être en rapport avec les possibilités financières. Du point de vue technique, il estimait que l'établissement et la perception de l'impôt entraîneraient de grandes difficultés et des frais importants. En outre, l'impôt freinerait l'activité économique, puisque, sur le marché intérieur, aussi bien qu'extérieur, il rendrait les entreprises plus sensibles à la concurrence étrangère.

Pour toutes ces raisons, Blumenstein demande l'augmentation des impôts déjà existants, ainsi que l'extension de leur champ d'application à de nouveaux biens non essentiels. L'introduction de l'impôt sur le chiffre d'affaires devait être considérée comme «ultima ratio» et réservée, par exemple, pour une période de guerre.

[1]) Voir Blumenstein Ernst: Eine verfassungsmässige Neuordnung..., article cité, et Die Aufhebung der glarnerischen Minimalsteuer und ihre Bedeutung für das schweizerische Steuerrecht, dans Archives de droit fiscal suisse, Berne 1936, n° 10, p. 369 s.

Néanmoins, Blumenstein avait reconnu auparavant, quant à l'impôt sur le chiffre d'affaires: «Immerhin ist zu sagen, dass ihre Aufnahme unter die Finanzquellen des Bundes und ihre systematisch durchdachte Ausführung dem gegenwärtig gehandhabten System vorzuziehen wäre, wonach mehr oder weniger auf Geratewohl fiskalische Belastungen dekretiert werden, ohne die betreffenden Quellen rationell zu umschreiben oder auszuschöpfen...»[1]). Un impôt général sur le chiffre d'affaires, élaboré de manière rationnelle, aurait en outre des effets moins injustes que la concentration des charges fiscales nouvelles sur quelques produits particuliers.

C'est pourquoi, bien que plutôt opposé à l'impôt sur le chiffre d'affaires, Blumenstein recommanda en 1938 d'élaborer les bases légales requises par cette contribution, tout en faisant remarquer que sa mise au point et sa fixation présenteraient de sérieuses difficultés pratiques.

Jugeant les avantages et les inconvénients de l'impôt sur le chiffre d'affaires, Friedli[2]) affirma que, d'après les expériences faites à l'étranger, cet impôt pèserait très peu sur la vie économique et le niveau de vie dans la mesure où son application serait adéquate et modérée. Il est vrai que l'impôt signifiait, comme toute autre contribution, une intervention de l'Etat dans la vie économique; mais d'autre part, quoi qu'il en fût, l'économie en bénéficierait.

Il releva en outre que l'impôt ne devait pas nécessairement reposer sur les consommateurs. Le producteur pouvait à son tour être frappé, d'une part, du fait de la translation de l'impôt impliquant des augmentations de salaires consenties aux ouvriers et, d'autre part, parce que le producteur occupe également la position de client, et ceci d'autant plus que l'impôt est universel.

Sans doute, l'impôt sur le chiffre d'affaires ne tiendrait pas compte des moyens du contribuable de droit et du contribuable de fait; mais, d'autre part, son poids serait léger, étant réparti sur la grande masse de la population. Il serait donc socialement supportable, surtout si son élaboration favorisait les chiffres d'affaires se rapportant aux produits de première nécessité.

Les expériences faites à l'étranger avec l'impôt sur le chiffre d'affaires prouvaient en outre qu'il ne serait pas plus lourd qu'une autre contribution, à condition d'être adapté aux réalités de l'activité économique. Il devrait cependant être simple quant à sa taxation et sa perception afin de ne pas entraver l'activité économique. Friedli allait jusqu'à justifier moralement l'impôt sur le chiffre d'affaires: en effet, disait-il, les personnes les moins fortunées, payant peu ou pas du tout l'impôt sur le revenu et la fortune et se trouvant favorisées par l'exonération des biens de première nécessité, seraient en mesure d'assumer une part du poids de la nouvelle contribution.

[1]) Blumenstein Ernst: Die Aufhebung der glarnerischen Minimalsteuer..., article cité, p. 381.

[2]) Voir Friedli Oskar: Die Umsatzsteuer, dans Revue politique, n° 5, mai 1937, p. 183 s.

Quant à la date de son entrée en vigueur, Friedli remarqua que l'Etat n'introduirait l'impôt sur le chiffre d'affaires qu'au moment où les recettes ne suffiraient plus à couvrir ses besoins, comme ce fut le cas pour toutes les autres contributions. «Es ist das besonders schmerzliche an jeder neuen Steuer, dass sie gewöhnlich in einer Zeit eingeführt werden muss, in welcher ihre Belastung in der Wirtschaft besonders empfunden wird» [1]). Le choix de la date la plus favorable à l'introduction de l'impôt dépendrait dans une large mesure des facteurs politiques, économiques et sociaux. Ainsi, au moment où les prix montaient, comme ce fut le cas après la dévaluation, on aurait pu reprocher à l'impôt de freiner l'essor économique à l'intérieur du pays et de rendre nos produits plus sensibles à la concurrence étrangère sur le marché mondial. D'autre part, on pourrait également admettre que la hausse des prix, entravant une expansion imminente, pourrait être mise à profit pour prélever un modique impôt sur le chiffre d'affaires qui fût supportable pour l'économie.

Friedli se demandait si l'Etat devait toujours considérer l'impôt sur le chiffre d'affaires comme constituant un dernier recours. Pour répondre à cette question, il aurait fallu établir une analyse comparative du produit des impôts sur le revenu et sur la fortune en regard des impôts sur la consommation, de même que la répartition des contributions sur les diverses couches sociales de la population.

Enfin, la Chambre de commerce de Zurich essaya encore de démontrer, en appuyant son argumentation sur l'exemple de l'impôt hollandais sur le chiffre d'affaires, que l'introduction de cette contribution avait beaucoup moins influencé le coût de la vie que les fluctuations de la conjoncture [2]). Quant au système, cette institution repoussa résolument un impôt cumulatif, car il était impossible de déterminer avec exactitude, pour chaque produit, l'impôt remboursable lors de l'exportation. De ce fait, pour un pays exportateur comme la Suisse, on ne pourrait envisager qu'un impôt unique.

10° Conclusion

La période précédant l'institution de l'impôt sur le chiffre d'affaires fut d'une durée exceptionellement longue. La première discussion importante ne fut engagée qu'en 1920, c'est-à-dire l'année même où l'impôt fut perçu pour la première fois en France et deux ans après son institution en Allemagne. Lorsque cet impôt entra en vigueur dans notre pays, les Etats voisins disposaient donc déjà dans ce domaine d'une expérience de plus de vingt ans.

Si l'impôt fut introduit très tard en Suisse par rapport à l'étranger, c'est en premier lieu parce que notre pays ne fut pas mêlé aux troubles de la première

[1]) *Friedli Oskar: Die Umsatzsteuer..., article cité, p. 194.*

[2]) Voir: Bericht der Zürcher Handelskammer über das Jahr 1938, Eigenverlag, p. 33 s.

guerre mondiale et parce que les finances de l'Etat étaient restées relativement saines. Toutefois, d'autres facteurs ont également joué un rôle. Ainsi, jusqu'au milieu des années 30, l'impôt ne fut pas l'objet d'une étude approfondie et sérieuse. Seul un impôt de luxe – remplissant plus ou moins la fonction d'impôt sur le chiffre d'affaires – avait jusque là été débattu, bien que la science des finances ait relevé très tôt l'inopportunité d'une telle source de recettes. L'impôt de luxe correspondait cependant dans une mesure infiniment plus grande au postulat de la justice fiscale que l'impôt sur le chiffre d'affaires, et son introduction laissait par conséquent prévoir une opposition beaucoup moins résolue.

Durant toute cette période, la plus haute autorité du pays ne put se décider à opter pour un impôt général sur le chiffre d'affaires, sans pouvoir non plus s'empêcher de reconnaître le faible rendement de l'impôt de luxe. Le fait de présenter sans grande conviction les premiers projets d'un impôt sur le chiffre d'affaires montre le peu de confiance du Conseil fédéral à l'égard de ce mode de contribution. Ainsi, faute d'enthousiasme pour le projet fiscal, les autorités ne firent aucun effort pour le défendre contre les attaques dont il était l'objet et pour éclairer objectivement l'opinion sur sa nature. Un tel travail d'information aurait été d'autant plus nécessaire que, lors des discussions sur l'impôt fédéral, on n'omit jamais de mettre en évidence les insuffisances des systèmes étrangers, notamment celles de l'impôt allemand qui, en raison de la charge fiscale cumulative, avait acquis une mauvaise réputation.

Le projet de Grossmann ne tenait malheureusement pas compte de cette circonstance, mais prévoyait un impôt cumulatif, avec des taux pourtant relativement bas. Bien que ne croyant pas à la possibilité de réaliser à l'époque un projet plus modéré, nous sommes persuadés que le développement de l'impôt eût été accéléré si ses partisans l'avaient défendu et fait connaître à l'opinion. Il eût été possible, en particulier, de réfuter l'argument du renchérissement du coût de la vie, comme on le fit plus tard. D'autre part, l'impôt sur le chiffre d'affaires avait été projeté jusque là uniquement comme une mesure fiscale de courte durée. Ceci justifiait la méfiance exprimée un peu partout à l'égard de l'appareil administratif qu'il eût fallu créer et des frais qui en eussent résulté. Les difficultés économiques, jointes à l'augmentation considérable des charges fiscales, ne faisaient que rendre plus délicate encore l'introduction d'un nouvel impôt. Des protestations s'élevèrent de toutes les couches de la population, réclamant à l'administration des économies au lieu de nouveaux impôts. D'autre part, il était matériellement très difficile de percevoir une nouvelle contribution. Pendant les quinze premières années de la controverse, l'opposition à l'impôt sur le chiffre d'affaires fut donc si forte qu'on ne put à aucun moment songer sérieusement à l'instituer.

La discussion engagée par la suite, lors des délibérations préliminaires pour le IIe programme financier, constitua l'étape la plus importante pour l'introduction de l'impôt sur le chiffre d'affaires. Bien que la situation ne fût pas

éclaircie et que les protestations élevées contre l'impôt n'eussent nullement cessé de se faire entendre, cette controverse fut néanmoins le point de départ d'une évolution nouvelle de l'opinion publique à l'égard de l'impôt. La discussion eut pour première conséquence d'inciter une plus grande partie de la population à s'y intéresser sérieusement. Nous en donnons pour preuve l'intervention nouvelle de l'argument de l'impôt dans la campagne électorale précédant les élections au Conseil national du 27 octobre 1935 et l'opposition farouche qu'il suscita, plus particulièrement en Suisse romande.

Le premier changement intervenu dans l'attitude à l'égard de l'impôt fut celui du Conseil fédéral. S'il l'avait jusque là refusé, par principe, en tant qu'impôt général sur le chiffre d'affaires, il s'en fit le défenseur dès le milieu des années 30, et ceci avec une conviction grandissante. En outre, on note un courant d'opinion toujours plus favorable à cet impôt dans les milieux de l'économie, du commerce et parmi les salariés. Les avis s'écartèrent peu à peu du principe, jusqu'alors inamovible dans l'histoire financière moderne suisse, faisant de cet impôt l'ultime recours de l'Etat pour le financement de ses dépenses. Pour la première fois, on envisagea de s'en servir comme d'une ressource ordinaire.

Cependant, les nouveaux partisans de l'impôt étaient encore trop peu nombreux pour pouvoir influencer sensiblement l'opinion publique. Le seul fait que des non-techniciens en matière financière prenaient position en faveur de l'impôt sur le chiffre d'affaires constituait un pas en avant vers sa réalisation. De l'avis des partisans de l'impôt, le grand mérite de ces milieux fut d'avoir tenté de combler le fossé profond existant encore entre la connaissance scientifique et l'attitude réticente, essentiellement passionnelle, du peuple. Le fait que l'impôt fut institué seulement au début de la guerre était en effet imputable à l'opposition populaire. En outre, puisqu'il représentait un danger pour les autres articles financiers, il fut écarté pour des raisons psychologiques et électorales.

En ce qui concerne la technique de l'impôt, de nombreuses propositions avaient été formulées, les opinions les plus diverses y étant exprimées. Il serait cependant vain de leur accorder trop d'importance, puisqu'aucun des projets n'a jamais été réalisé. Néanmoins, il nous paraît intéressant de suivre l'évolution qui a également eu lieu dans ce domaine, évolution particulièrement manifeste quant à la destination de l'impôt. Durant la période précédant sa mise en vigueur, on prévoyait d'employer de la façon suivante le produit de l'impôt sur le chiffre d'affaires:

1° à couvrir les excédents de dépenses des comptes de la Confédération;

2° à couvrir le déficit des Chemins de fer fédéraux;

3° à développer les exportations et le tourisme;

4° à remplacer l'impôt compensatoire;

5° à financer le programme des mesures tendant à procurer du travail et la défense nationale;

6° à compenser une éventuelle diminution des droits de douane;

7° à couvrir les dépenses relatives à d'éventuelles crises.

Bien que l'impôt sur le chiffre d'affaires fût temporairement prévu comme un impôt d'affectation, ce qui devait lui valoir un grand nombre d'ennemis, on le considérait de plus en plus comme une contribution destinée à financer les charges générales de l'Etat. Remarquons à ce sujet la tendance de l'impôt à devenir peu à peu une ressource ordinaire sans limites dans sa durée d'application.

IV. L'institution de l'impôt sur le chiffre d'affaires

1° Arrêtés

Le message du Conseil fédéral présenté à l'Assemblée fédérale le 19 janvier 1940 au sujet des mesures propres à amortir les dépenses militaires extraordinaires et à équilibrer les finances fédérales, prévoyait, outre d'autres nouvelles mesures fiscales, un impôt fédéral sur le chiffre d'affaires d'une durée limitée. En vertu des pouvoirs extraordinaires qui lui avaient été délégués par l'arrêté fédéral du 30 août 1939 sur les mesures propres à assurer la sécurité du pays et le maintien de sa neutralité, le Conseil fédéral décida, par arrêté du 30 avril 1940, d'instituer l'impôt sur le chiffre d'affaires. Vu l'urgence de la mesure, cet arrêté ne fut pas soumis à une votation populaire. Le Conseil fédéral édicta les dispositions d'exécution par arrêté du 29 juillet 1941, et, le 1er octobre de la même année, l'impôt fut prélevé pour la première fois. Après avoir subi quelques modifications par rapport au projet du Conseil fédéral, lors de longues délibérations, les arrêtés relatifs à l'impôt sur le chiffre d'affaires furent approuvés par les Chambres fédérales.

On ignore quelle était l'opinion du corps électoral suisse à son sujet, car cette loi fiscale fut soustraite à son verdict. Par contre, la presse politique, les délibérations du Parlement et les échos de manifestations publiques nous fournissent quelques renseignements sur la question.

2° Les délibérations aux Chambres fédérales

Lors des délibérations qui eurent lieu aux Chambres fédérales concernant le message du Conseil fédéral du 19 janvier 1940, les rapporteurs de la majorité des commissions défendirent l'impôt sur le chiffre d'affaires: ils relevèrent qu'il ne serait perçu que sous forme de complément aux impôts progressifs élevés sur le revenu et la fortune et qu'il représenterait de ce fait une contribution tout à fait légitime. Le chef du Département fédéral des finances et des douanes affirma que seules les nécessités financières avaient incité le Conseil fédéral à proposer cet impôt, non sans devoir lui-même faire abstraction de certains scrupules. Le groupe socialiste, par contre, le repoussa fermement; il demanda – en se conformant à une décision prise par le Parti social-démocratique suisse – l'institution d'un impôt fédéral sur les successions, les parts successorales et les donations, en lieu et place de l'impôt sur le chiffre d'affaires. Les socialistes estimaient en effet que l'impôt, sous la forme prévue, ne pouvait être supporté par la majorité de la population et rencontrerait l'opposition acharnée des ouvriers. L'impôt sur les successions tiendrait mieux compte des

réalités sociales et ne présenterait pas l'inconvénient de l'impôt sur le chiffre d'affaires, qui a pour but d'imposer les dépenses.

Un amendement éventuel prévoyait, sous forme d'énumération détaillée, l'exonération de certaines denrées alimentaires.

Les représentants de l'Alliance des indépendants se distinguèrent par la richesse de leurs idées. Leurs amendements tendaient à réduire le taux de 2,5%, proposé par le Conseil fédéral, à un taux maximum de 1,5% du prix de vente au détail. Ils demandèrent en outre de prélever un impôt spécial supplémentaire de 5% sur tous les articles de marque dont le prix de vente au détail dépasserait le prix de revient de plus de 40%. Selon l'avis des requérants, il était équitable d'imposer plus fortement les articles de marque. Selon cette thèse, les bénéfices obtenus lors de la vente de ces articles offriraient la garantie que l'impôt serait supporté par le producteur ou le marchand et non pas répercuté sur le consommateur. Comme nous le verrons plus loin en considérant les fondements des processus de translation, même une marge bénéficiaire élevée ne garantit pas que l'impôt ne sera pas reporté sur les consommateurs. Le rejet de l'amendement fut également motivé par l'argument selon lequel un impôt sur les articles de marque violerait le principe de l'égalité juridique: il ne frapperait que les articles vendus sous une marque de fabrique ou de commerce, tout en épargnant les autres produits vendus avec un même bénéfice.

Les Chambres apportèrent différentes modifications au projet du Conseil fédéral et ne s'accordèrent sur certains détails qu'à la suite de longues controverses, après quoi elles acceptèrent à une grande majorité l'impôt sur le chiffre d'affaires. L'arrêté fédéral du 11 avril 1940, qui en précisait les modalités, prévoyait un impôt de 2%, au maximum, du prix de vente au détail. Le gaz, l'eau et l'électricité, ainsi que les denrées alimentaires les plus importantes, désignées par le Parlement, furent exonérés.

L'arrêté pris le 29 juillet 1941 par le Conseil fédéral, en vertu de ses pouvoirs extraordinaires, portait le numéro 220. Selon une remarque faite par le rapporteur au Conseil des Etats, aucun des 219 arrêtés précédents, édictés depuis le 30 août 1939 par le Conseil fédéral, n'avait captivé les esprits au même point.

Les Chambres repoussèrent la proposition présentée par le groupe socialiste, demandant le rejet de l'arrêté du Conseil fédéral instituant l'impôt sur le chiffre d'affaires. Par contre, un amendement du même groupe politique fut adopté, exigeant l'exonération des denrées alimentaires de première nécessité, une plus forte imposition des articles de luxe et la simplification des dispositions d'exécution. Les adversaires socialistes de l'impôt sur le chiffre d'affaires considérèrent l'impôt de luxe comme un moyen susceptible de détendre l'atmosphère sociale. D'après eux, il aurait donc fallu imposer le luxe avant la consommation générale, ceci pour des raisons non seulement fiscales, mais surtout politiques et psycho-

logiques [1]). Le Conseil fédéral songeait en effet à taxer la consommation de luxe à un taux élevé sans cependant prélever l'impôt de luxe à la place de l'impôt sur le chiffre d'affaires, comme on l'avait également souhaité.

Au surplus, l'opposition reprocha aux Chambres d'avoir traité trop superficiellement et à la hâte l'arrêté instituant l'impôt. Le Conseil fédéral avait du reste négligé d'informer la population au sujet de cette mesure fiscale. Toutes ces circonstances avaient contribué à créer un climat d'excitation. Le chef du Département des finances et des douanes ne contesta pas l'existence d'une certaine nervosité due à l'institution de l'impôt sur le chiffre d'affaires; il douta cependant que cette mauvaise humeur fut spontanée et souligna le rôle joué par l'effet de surprise.

3° Les monvements de protestation contre l'impôt sur le chiffre d'affaires

Peu de temps après l'entrée en vigueur de l'impôt sur le chiffre d'affaires, la Chancellerie fédérale reçut un grand nombre de pétitions protestant contre l'institution de cet impôt. Ces requêtes provenaient d'autorités cantonales et communales, de partis politiques et d'associations économiques; elles réclamaient unanimement la suppression ou, à défaut, un nouvel examen de l'impôt. Les pétitions correspondaient aux amendements des minorités au Parlement et étaient fondées sur une résolution prise lors de la réunion annuelle du Parti socialiste. A cette occasion, il fut décidé, en présence de nombreux représentants communaux, de protester dans les corporations de droit publique, et notamment au sein des assemblées législatives, contre l'impôt sur le chiffre d'affaires. Cette intention ne put cependant être réalisée partout. Ainsi, à Zurich, le Conseil municipal décida de solliciter auprès des autorités fédérales l'abolition de l'impôt, alors que le même postulat fut rejeté après des débats houleux au Grand Conseil.

Ces résolutions furent considérées par les partisans de l'impôt comme des manifestations purement politiques. «Wir wurden so Zeugen eines politischen Sportmeetings, dessen Begleitmusik jedem aufrichtigen Anhänger des demokratischen Staatsgedankens übel in den Ohren klingen muss» [2]). Pour d'autres observateurs, ce fut un spectacle pénible de devoir constater avec quelle «pauvreté intellectuelle» [3]) certains milieux prêchaient la suppression de l'impôt.

[1]) Le Volksrecht n° 250 du 24. 10. 1941 exigea que l'impôt de luxe fût inclus dans l'impôt sur le chiffre d'affaires, considérant la gradation qui en résulterait comme un acte de justice.

[2]) NZZ n° 1823 du 15.11.1941 et n° 1826 du 16.11.1941.

[3]) Expression de Hagenbach Paul: Spezialprobleme aus der Warenumsatzsteuer, dans Die eidgenössische Warenumsatzsteuer, trois conférences, édition de la Société suisse des commerçants, Zurich 1941, p. 59.

Face à cette opposition, les autorités fédérales se départirent de la réserve qu'elles avaient affichée depuis longtemps. A l'occasion d'une conférence de presse, le chef du Département fédéral des finances et des douanes et le directeur de l'Administration fédérale des contributions soulignèrent la nécessité de l'impôt sur le chiffre d'affaires; ils promirent de faire disparaître rapidement les différentes imperfections et insuffisances dont il était encore entaché et qui avaient abondamment alimenté la critique.

Le Conseil fédéral répondit finalement par la négative à ces requêtes, en déclarant qu'une expérience d'une durée de trois semaines seulement ne justifiait pas les mesures sollicitées. Il fit appel à la compréhension et à la bonne volonté des contribuables pour surmonter ces difficultés initiales et ajouta que, pour l'introduction d'un impôt à assiette aussi large, il avait fallu dès le début s'attendre à des difficultés.

4° Première conclusion

Il est intéressant de remarquer que, contrairement à la période de controverses qui avait précédé l'institution de l'impôt sur le chiffre d'affaires, les milieux bourgeois [1]) et, en particulier, la Suisse romande avaient cessé de formuler des critiques. Ce changement d'attitude d'une partie de l'opinion publique était dû – abstraction faite d'un esprit de sacrifice suscité par la guerre – à l'accroissement massif des impôts perçus sur le revenu et la fortune. Il est absolument inutile de se demander si l'impôt sur le chiffre d'affaires eut été également institué sans le déclenchement de la guerre ou sans les nécessités financières, subitement accrues, qui en résultèrent. Personne n'osa cependant fixer la durée de cet impôt. Or, une chose est certaine: pour les raisons énumérées précédemment, la guerre fut à l'origine d'un revirement d'opinion de la part des groupes ayant une grande influence dans les décisions politiques. L'introduction de l'impôt sur le chiffre d'affaires pour une période plus ou moins longue est due selon toute vraisemblance à ce revirement d'opinion.

L'opposition de la bourgeoisie éliminée, il fallait encore venir à bout de la forte résistance des sociaux-démocrates. Seul, le Parti du travail se montra encore plus intraitable. Son porte-parole déclara au Conseil national: «...nous sommes purement et simplement adversaires de tout impôt sur le chiffre d'affaires, et cela sans aucune espèce d'idée de compromis...» [2]). En même temps, il reprocha aux socialistes de ne combattre l'impôt sur le chiffre d'affaires que pour la forme et d'avoir consenti à un compromis en présentant l'amendement mentionné ci-dessus. Les socialistes rétorquèrent en faisant remarquer qu'ils rejetaient l'impôt par principe. A une autre occasion, peu de temps auparavant,

[1]) A l'exception toutefois de l'intervention de l'Union suisse des arts et métiers, voir p. 74/75.

[2]) Bulletin sténographique officiel de l'Assemblée fédérale, Conseil national, session de printemps 1940, p. 380.

les socialistes avaient cependant affirmé à plusieurs reprises qu'ils s'y opposaient uniquement en raison des inconvénients et des injustices que son élaboration et son application pouvaient engendrer. Durant la période d'introduction de l'impôt, l'opposition des socialistes ne fut donc pas dépourvue de contradictions. Ceci ne changea cependant rien au fait qu'elle était extrêmement puissante, ce qui ressortait déjà des requêtes réclamant la suppression de l'impôt. L'amendement, par contre, impliquait un jugement fondé sur une juste appréciation des conditions politiques réelles.

Nous nous proposons de montrer par la suite, plus en détail, quels furent les motifs de l'opposition. Les objections soulevées contre l'impôt sur le chiffre d'affaires sont de deux sortes: d'une part, l'opposition de principe à la perception d'un tel impôt et, d'autre part, les critiques adressées à son aménagement.

5° Objections de principe

Les adversaires de l'impôt sur le chiffre d'affaires basèrent leur campagne sur des slogans tels que: «l'impôt le plus primitif et le plus antisocial» et «l'imposition la plus injuste».

L'impôt fut accusé de peser plus lourdement sur les grandes familles que sur les petites sans tenir compte du revenu du contribuable. L'accent principal de la critique, qui se limitait à des reproches assez vagues, porta donc sur «l'injustice sociale» de l'impôt. A leur tour, les défenseurs de la contribution condamnèrent sévèrement cette attitude unilatérale consistant à juger les problèmes financiers uniquement sous l'angle de la justice sociale: ils qualifièrent cette position, parfois exagérée, de démagogie et firent remarquer qu'une telle critique de la politique financière représentait un moyen de propagande politique.

Les reproches faits à l'impôt sur le chiffre d'affaires concernaient, pour autant que cela puisse être discerné en détail, les deux points principaux suivants: la position de l'impôt dans le système fiscal, considéré dans son ensemble, et l'augmentation du coût de la vie.

a) L'impôt sur le chiffre d'affaires dans le système fiscal

Pour apprécier la valeur morale d'un impôt particulier, il convient de le situer dans le contexte du système fiscal global [1]).

Avant la guerre, les impôts sur la consommation et sur les dépenses atteignaient 30% du rendement fiscal total, tandis que les impôts sur le revenu et

[1]) C'est justement à cause de la différence des systèmes fiscaux qu'il est discutable de comparer les impôts particuliers des différents pays. Les renseignements fournis par ce procédé sont généralement fort minces, sinon faussés. Aussi renonçons-nous à de telles comparaisons.

la fortune s'élevaient à 70%. Selon une déclaration du Conseil fédéral, cette proportion ne devait pas être modifiée par l'impôt sur le chiffre d'affaires; celui-ci ne devait être qu'un complément aux impôts fortement accrus sur le revenu et la fortune, sans altérer le rapport existant. Jugeant l'impôt sur le chiffre d'affaires sous l'angle du système fiscal entier, l'opposition le rejeta, estimant la répartition de la fiscalité existante déjà trop antisociale. Elle ne se contenta pas de l'affirmation selon laquelle l'ordre régnant ne serait pas modifié: «...Selbst es wäre so, dass durch die Umsatzsteuer das bisherige Verhältnis nicht geändert würde, wäre das für uns noch kein Grund, für die Umsatzsteuer zu stimmen... Ich bezweifle also sehr, dass das bisherige ungerechte Verhältnis aufrecht erhalten werde, sondern ich bin im Gegenteil der Auffassung, dass das bisherige ungerechte Verhältnis durch diese Warenumsatzsteuer noch ungerechter wird...» [1]). Elle réclama, à la place de l'impôt sur le chiffre d'affaires, une imposition plus sévère des fortunes au moyen d'une contribution à titre de sacrifice pour la défense nationale combinée avec une imposition des bénéfices de guerre. Par ailleurs, elle s'opposa à l'élévation des taux de l'impôt sur le revenu et la consommation, estimant que ces contributions ne supporteraient plus de nouvelles augmentations sans entraîner des effets nuisibles pour l'activité économique.

Selon l'avis du directeur de l'Administration fédérale des contributions, la contribution à titre de sacrifice pour la défense nationale avait également atteint, tout comme l'impôt pour la défense nationale, la limite supérieure de la charge supportable. La perception de l'impôt sur le chiffre d'affaires était donc d'autant plus urgente que le désir de l'instituer – en tant qu'impôt supplémentaire en vue d'obtenir une répartition égale des charges fiscales – s'ajoutait à la nécessité de trouver de nouvelles ressources [2]).

b) Le renchérissement du coût de la vie

Dans le message du 19 janvier 1940, le Conseil fédéral avait expliqué que les mesures ordonnant les finances de la Confédération avaient entre autres pour but d'enrayer une augmentation générale des prix. L'opposition se saisit de cet argument; elle souligna que l'impôt sur le chiffre d'affaires entraînerait nécessairement un renchérissement et que la Confédération, par sa politique fiscale, agirait contrairement à ses propres intentions. Les adversaires de l'impôt estimaient que cette contribution engendrerait la montée des prix et des salaires et qu'elle frapperait avant tout la population urbaine, tandis que celle de la campagne, qui s'approvisionnait elle-même, serait exempte de l'impôt. Les

[1]) Bulletin sténographique officiel de l'Assemblée fédérale, Conseil national (Meierhans), session de printemps 1940, p. 373.

[2]) Voir Amstutz P.: Zur Einführung der eidgenössischen Warenumsatzsteuer, dans Archives de droit fiscal suisse, 1941, n° 5/6, p. 161 s.

prix atteindraient un niveau si élevé que les collectivités se verraient dans l'obligation de porter secours à la population en lui remettant, par exemple, des denrées alimentaires subventionnées. Un autre reproche, fort généralisé, s'adressait aux prétendues contradictions de la politique fédérale. C'est ainsi que le Service fédéral du contrôle des prix s'efforçait d'empêcher la hausse du coût de la vie, tandis que les consommateurs devaient supporter un impôt sur le chiffre d'affaires atteignant des millions de francs.

Remarquons que, par sa politique fiscale, l'Etat peut influencer la situation économique. Une baisse de l'impôt augmente le pouvoir d'achat et tend ainsi à donner un nouvel essor à l'économie en temps de dépression, alors qu'une augmentation a tendance à freiner la surchauffe économique. Théoriquement, l'impôt, en tant que phénomène isolé, engendre des effets déflationnistes, car il diminue l'écart entre la demande et l'offre, du fait de la réduction des revenus ou de la hausse des prix. Les répercussions de l'impôt sur le chiffre d'affaires sont plus accentuées que celles de l'impôt sur le revenu et la fortune, car le premier frappe exclusivement la fraction du revenu disponible destinée aux dépenses de consommation. D'autre part, l'influence de l'impôt sur le chiffre d'affaires sur le produit national est minime, car il affecte moins l'épargne et la formation du capital que l'impôt sur le revenu et la fortune.

Si ces idées paraissent logiques, leur application rencontre des obstacles. L'adjonction de l'impôt sur le chiffre d'affaires au prix de vente entraîne un renchérissement du coût de la vie qui dépend du système fiscal en vigueur et des circonstances de transfert. Mehl [1]) rapporte qu'en temps d'inflation une «psychose de hausse» chez les consommateurs peut conduire à un accroissement excessif des dépenses de consommation et, par une hausse des prix résultant de ce phénomène, à une «fuite devant la monnaie» contraire à la conception fiscale anticyclique. Une élévation du taux de l'impôt sur le chiffre d'affaires accélère encore le processus inflationniste. La hausse des prix aura pour conséquence de nouvelles revendications de salaires qui à leur tour feront monter les prix; en d'autres termes, le cycle infernal de l'inflation est déclenché.

Les précisions que nous venons de donner montrent l'importance de l'impôt sur le chiffre d'affaires dans l'économie et l'orientation qu'il est capable de lui imprimer.

Il est vrai que les partisans de l'impôt reconnaissaient son incidence inévitable dans une hausse des prix, tout en minimisant les inquiétudes de leurs adversaires à ce sujet. Le Conseil fédéral précisa que l'introduction de cet impôt ne saurait, à lui seul, être préjudiciable à la population.

Un mois après l'institution de l'impôt, parut un article du collaborateur scientifique de «La lutte syndicale» [2]). Cet article donna pour la première fois

[1]) Mehl Lucien: Science et technique fiscales, Paris 1959, tome I, p. 268.

[2]) Voir: La lutte syndicale, édition allemande (Schweiz. Metall- und Uhrenarbeiterzeitung), n° 44 du 1.11.1941.

des éclaircissements sur la charge fiscale engendrée par la nouvelle contribution. Selon les recherches entreprises par l'auteur, le renchérissement du coût de la vie dû à la nouvelle contribution devait s'élever en moyenne à moins de 1 %. Il était exactement de 0,8 % pour une famille ouvrière zurichoise disposant d'un revenu annuel de moins de 3000 francs. Le fait que la charge fiscale supportée finalement par le consommateur ne représentait que la moitié environ du taux de l'impôt, était dû aux nombreuses exonérations.

Environ 40 % seulement des dépenses de cette même famille ouvrière se rapportaient aux biens imposables, tandis que cette proportion s'élevait à 50 % pour les dépenses d'une famille dont le revenu dépassait 3000 francs. En revanche, pour les revenus de 8000 francs et plus, la part des dépenses imposables retombait au-dessous de 50 %.

Ainsi, la première fois que l'impôt sur le chiffre d'affaires fut prélevé, seulement la moitié des dépenses d'une famille normale fut assujettie à l'impôt. De plus, une certaine décharge, bien que très modeste, se fit sentir pour les revenus les plus bas. Dès le début, les responsables de l'impôt sur le chiffre d'affaires recoururent donc à des exonérations, pour tenir compte du fait que même les couches les moins favorisées devaient le supporter.

Selon l'article cité plus haut, les inconvénients relatifs à l'impôt sur le chiffre d'affaires tenaient au fait que son incidence était proportionnellement plus pesante pour les revenus modestes que pour les gros revenus. Pour écarter ces effets néfastes et pour des raisons psychologiques, il fallait imposer plus fortement les articles de luxe.

La comparaison du renchérissement causé par l'impôt sur le chiffre d'affaires de 1 % avec la hausse générale de 30 % montre que la participation de l'impôt au renchérissement du coût de la vie était minime [1]). Les budgets familiaux n'auraient de ce fait guère été déchargés par la renonciation de la Confédération à l'impôt, et l'allégement qui en aurait résulté n'aurait pas été d'un grand secours pour les vrais nécessiteux. En revanche, la Confédération aurait ainsi subi une perte considérable. A notre avis, la charge supplémentaire qui en aurait découlé pour les finances fédérales aurait donc de loin dépassé l'allégement dont aurait bénéficié le contribuable.

Dans un article déjà cité [2]), on relève enfin – parmi les mesures prises par le gouvernement en vue de diriger la consommation dans une économie de

[1]) Le renchérissement général du coût de la vie était dû en particulier aux besoins énormes de la défense nationale et à la hausse des prix des marchandises qui nous parvenaient encore de l'étranger. L'indice suisse des prix à la consommation, par exemple, était passé en 1941 à 132, l'indice de base (=100) étant celui d'août 1939 (voir: Annuaire statistique de la Suisse, 1962, p. 351). Les dépenses militaires de la Confédération, d'autre part, augmentèrent de 212 millions de francs en 1938 à 985 millions de francs en 1942 (selon une communication personnelle de l'Administration fédérale des finances).

[2]) Voir: NZZ n° 1823 du 15.11.1941 et n° 1826 du 16.11.1941.

guerre – le rôle important joué par l'impôt sur le chiffre d'affaires. Depuis le début de la guerre, les revenus nominaux étaient devenus plus élevés alors que notre approvisionnement en marchandises était plus précaire. A la suite des difficultés intervenues dans le ravitaillement, l'offre ne pouvait plus satisfaire la demande; l'équilibre entre l'offre et la demande de marchandises risquait ainsi d'être compromis. Du point de vue économique et social, il était extrêmement important qu'il fut maintenu. Puisqu'il s'étendait à la totalité de la consommation, l'impôt sur le chiffre d'affaires était particulièrement propre à contribuer à cette égalité et par là même à réduire le pouvoir d'achat excédentaire. L'impôt n'étant pas très élevé, il ne fallait naturellement pas en exagérer la portée.

c) Difficultés d'exportation

Une autre objection soulevée contre l'impôt sur le chiffre d'affaires concernait l'exportation des produits fabriqués en Suisse. On prétendit que le renchérissement causé par l'impôt entraînerait des revendications de salaires, lesquelles, à leur tour, renchériraient les exportations. L'impôt serait économiquement insupportable pour un pays exportateur comme la Suisse, puisqu'il rendrait nos produits moins concurrentiels sur le marché mondial. Les défenseurs de l'impôt furent rendus responsables des conflits de salaires qui pourraient surgir, et l'industrie fut accusée de rester indifférente à l'égard de l'impôt sur le chiffre d'affaires.

Les milieux proches de l'industrie déclarèrent qu'ils se rendaient parfaitement compte des difficultés pouvant découler du prélèvement de l'impôt. Si malgré tout ils l'approuvaient, c'est que le système fiscal suisse garantissait une imposition mesurée de la consommation; s'il en eût été autrement, l'industrie eût été presque seule à supporter les dépenses militaires, sous forme d'impôts sur le revenu et la fortune. Ils insistèrent sur le fait que ces derniers rendaient les produits industriels vulnérables à la concurrence, tout autant que les impôts sur la consommation. Les prix dépendaient donc de ces deux modes d'imposition, et non seulement des impôts sur la consommation, comme l'affirmaient, souvent avec partialité, les représentants ouvriers.

En effet, de même que dans les milieux dits bourgeois [1]), un changement d'attitude à l'égard de l'impôt sur le chiffre d'affaires s'était dessiné dans les cercles industriels et commerçants, à l'exception de l'Union suisse des arts et métiers. Jusqu'au début de la guerre, l'industrie et le commerce n'avaient cessé d'émettre des réserves à l'égard de cette contribution: ils y voyaient une charge devant rendre les produits suisses plus sensibles à la concurrence sur le marché mondial. S'ils changèrent d'avis, ce fut, comme ils le reconnurent sans fard, eu égard à l'accroissement considérable des impôts sur le revenu et la fortune:

[1]) Voir p. 68/69.

les milieux industriels finirent par renoncer à exprimer leurs réserves, sans avoir acquis la pleine conviction de l'opportunité de ce nouvel impôt.

6° Objections à l'aménagement de l'impôt

La liste des objections soulevées contre l'impôt sur le chiffre d'affaires serait incomplète sans une mention accordée aux dispositions matérielles les plus débattues. Il n'est évidemment pas question de traiter tous les problèmes qui se sont posés à ce sujet lors de l'introduction de l'impôt. Aussi nous bornerons-nous à étudier les points qui nous paraissent présenter un intérêt particulier.

A. LE CHOIX DU SYSTÈME FISCAL

L'arrêté fédéral du 11 avril 1940, par lequel l'impôt sur le chiffre d'affaires fut institué, ne résolvait pas la question du système de perception. Il ne pouvait pas s'agir d'un impôt sur le chiffre d'affaires frappant les transactions et les prestations de services, puisque la contribution instituée s'appliquait expressément aux livraisons de marchandises. De plus, le taux de l'impôt fut limité à 2%; il devint ainsi très difficile d'introduire un impôt cumulatif, puisque les circuits de distribution étaient de longueur inégale. Il ne pouvait donc s'agir que d'un impôt unique.

En remplacement de l'impôt cumulatif suggéré, rappelons-le, en 1938, le Conseil fédéral proposa un impôt unique. Les autorités fédérales n'avaient cependant pas l'intention de copier les modèles connus et éprouvés à l'étranger depuis des dizaines d'années; il s'agissait plutôt de créer un impôt qui s'adaptât aux conditions spécifiques de la Suisse. La contribution proposée fut une espèce d'impôt sur les transactions au détail, qui, tout en garantissant le même rendement, éviterait cependant aux petites entreprises et aux petits commerçants les obligations inhérentes à une telle contribution. Ce but devait être atteint par l'imposition des livraisons effectuées par les entreprises inscrites au registre du commerce à des entreprises non inscrites. De cette manière, le nombre des contribuables touchés serait sensiblement moindre que celui d'un impôt usuel sur les livraisons au détail.

En vertu d'une résolution prise par l'Union suisse des arts et métiers, à son assemblée des délégués du 29 septembre 1940, cette association repoussa résolument le projet du Conseil fédéral et le combattit violemment par la suite au Parlement et dans la presse [1]). L'Union suisse des arts et métiers déclara qu'elle reconnaissait la nécessité de prélever un impôt sur le chiffre d'affaires,

[1]) Voir: Journal suisse des artisans et commerçants, n° 40 du 5. 10. 1940, n° 45 du 9. 11. 1940 et n° 46 du 16. 11. 1940.

mais qu'elle ne pourrait l'accepter dans la forme prévue pour les raisons suivantes:

1° Le registre du commerce étant tenu d'une manière incomplète, le contrôle devrait intervenir d'après la Feuille officielle suisse du commerce, ce qui entraînerait des difficultés et exigerait beaucoup de temps.

2° La charge fiscale varierait selon que la marchandise serait vendue par une entreprise inscrite ou par une entreprise non inscrite.

3° La distinction entre marchandises imposables et exonérées aggraverait encore la situation du commerce.

4° L'impôt serait perçu au point le plus vulnérable de la vie économique, les possibilités de le répercuter étant très difficiles pour le détaillant.

Se fondant sur ces considérations, l'Union suisse des arts et métiers proposa d'imposer le fournisseur du commerce de détail et de l'artisanat, sans tenir compte du fait que celui-ci soit inscrit ou non au registre du commerce. L'impôt serait ainsi simplifié et rendu plus supportable; ce système permettrait, en outre, de diminuer le nombre des contribuables, et la charge fiscale serait mieux répartie.

Le rejet du plan du Conseil fédéral par l'Union suisse des arts et métiers fit surgir de nouveaux opposants. La Chambre de commerce zurichoise rejeta l'impôt sur le commerce en gros à cause de son rendement moindre par rapport à l'impôt sur les transactions au détail. La «Neue Zürcher Zeitung» [1]) cependant soutint le projet du Conseil fédéral et assura ce dernier de l'approbation de l'opinion publique. Elle traita la dite résolution de l'Union suisse des arts et métiers de menace à peine dissimulée de grève fiscale («nur schwach verhüllte Drohung mit dem Steuerstreik») et reprocha aux dirigeants de l'association de repousser les solutions qui leur déplaisaient en prétendant qu'elles étaient économiquement indéfendables.

Malgré ces divergences d'opinion, nous estimons qu'on ne peut douter de la bonne foi de l'Union suisse des arts et métiers qui appuyait en principe l'impôt sur le chiffre d'affaires. Cette attitude s'exprima, du reste, comme nous venons de le voir, par une contre-proposition constructive, alors que d'autres opposants se contentaient d'une critique négative de l'impôt. Pour mieux comprendre l'opposition de l'Union suisse des arts et métiers, il faut également faire remarquer que ses membres, appelés à participer très étroitement à la perception de l'impôt, étaient les premiers intéressés à ce qu'il fût judicieusement aménagé.

Cette opposition eut pour effet d'enterrer le projet initial. Des deux nouveaux projets élaborés par l'Administration fédérale des contributions, l'impôt

[1]) Voir: NZZ n° 1427 du 3.10.1940 et n° 1478 du 12.10.1940.

du système Siemens fut à son tour éliminé. Par l'arrêté du 29 juillet 1941, le Conseil fédéral opta finalement pour l'impôt sur le commerce en gros, proposé par l'Union suisse des arts et métiers, puisqu'il semblait que cette forme d'imposition dût être acceptée plus facilement que les autres.

B. LES DISPOSITIONS D'EXÉCUTION

L'institution de l'impôt sur le chiffre d'affaires fut rendue difficile, car le système adopté était tout à fait inédit. L'impôt était de nature théorique et nécessitait des définitions inaccoutumées, différant du langage commercial [1]). En outre, le temps imparti pour élaborer les dispositions d'exécution fut très bref. Toutes ces circonstances expliquent les lacunes et les insuffisances dont l'application initiale de cet impôt aurait à souffrir. Son institution se heurta à de nombreuses difficultés qui provoquèrent le mécontentement des contribuables. Des imperfections parfois insignifiantes ressuscitèrent souvent des idées absolument fausses sur les répercussions de l'impôt. Il fallut donc beaucoup de bonne volonté et même de l'obstination de la part de l'administration pour obtenir une application satisfaisante de cet impôt; le concours de la majorité des contribuables y contribua également.

a) La translation de l'impôt sur le chiffre d'affaires

aa) Théorie de la translation

L'impôt sur le chiffre d'affaires a pour objet l'imposition de la consommation. On ne peut atteindre ce but qu'en transmettant l'impôt au consommateur. Si ce transfert échoue, l'impôt perd son caractère d'impôt sur la consommation et devient alors un impôt sur les professions. L'impôt sur le chiffre d'affaires ne doit être prélevé que dans la mesure où sa translation est possible sur la consommation.

Mehl donne de la translation la définition suivante: «La translation est le phénomène par lequel le contribuable de droit se fait rembourser par le contribuable de fait tout ou partie de l'impôt et lui en transmet ainsi la charge» [2]).

[1]) En ce qui concerne la rédaction de l'arrêté instituant l'impôt sur le chiffre d'affaires, les opinions divergeaient. Les uns critiquaient les défauts de rédaction: «Der schlecht abgefasste Beschluss hat es aber verunmöglicht, ohne weiteres wesentliche Auskünfte richtig und klar zu erteilen ...» (Basler Nachrichten nº 282 du 14. 10. 1941), tandis que d'autres louaient le soin qui y avait été prodigué: «...wobei man aber billigerweise das überall zu Tage tretende Bestreben einer möglichst einfachen Formulierung anerkennen muss...» (Blumenstein Ernst, dans le compte-rendu du commentaire de l'impôt fédéral sur le chiffre d'affaires de H. Herold, dans Archives de droit fiscal suisse, 1941, nº 5/6, p. 222/223).

[2]) Mehl Lucien, op. cit., p. 236.

On peut distinguer trois sortes usuelles de translation: la translation en avant (Vorwälzung), la translation en arrière (Rückwälzung) et la translation échelonnée (Weiterwälzung)[1]. Par «translation en avant» on entend communément la possibilité qu'a le producteur ou le commerçant de transférer l'impôt sur le consommateur, sous forme de valeur ajoutée au prix de vente. On parle de «translation en arrière» lorsque le contribuable de droit obtient le transfert par une baisse du prix d'achat. Enfin, la translation est échelonnée quand le vendeur peut reporter l'impôt sur le dernier acheteur ou consommateur en passant par les intermédiaires.

Outre ces trois sortes de translation, Recktenwald[2]) mentionne encore la «translation oblique», c'est-à-dire le transfert de l'impôt sur un bien autre que celui imposable. A l'opposé de la translation en arrière citée plus haut, on entend par «translation interne» la répercussion de l'impôt sur les facteurs de production à l'intérieur même de l'entreprise.

Le fonctionnement de la translation dépend directement du système adopté. On constate généralement que la translation s'effectue par des variations de prix et crée pour tout sujet mêlé au marché une situation économique nouvelle. Ainsi, l'impôt transféré en avant sera reporté totalement ou en partie sur les consommateurs par une réduction de l'offre et partant par une hausse des prix. On attribue généralement ce procédé à la théorie de la translation conventionnelle ou la plus ancienne[3]). Représentant de la nouvelle tendance, Recktenwald[4]) estime que le point faible de cette théorie est qu'un vendeur isolé ne jouit pas d'une position assez forte sur le marché pour être en mesure d'excercer une influence sur le prix. A son avis, la translation en avant ne peut réussir que si l'Etat ou le secteur privé accroissent la demande par un financement préalable.

En ce qui concerne la translation en arrière, le contribuable de droit essaye de reporter la charge fiscale sur le plus important des facteurs de production, à savoir le travail. Dans ce cas, la translation ne réussit que si les coûts de production sont compressibles. Dans les pays hautement industrialisés, il est plutôt difficile de transférer l'impôt en arrière, sur la main-d'œuvre: celle-ci, relativement peu abondante, est en grande partie soumise à des réglementations collectives. En résumé, il faut admettre que l'impôt sur le chiffre d'affaires a une faculté de translation à la fois en avant et en arrière.

La translation de l'impôt sur le chiffre d'affaires dépend cependant d'autres facteurs, notamment de l'élasticité de l'offre et de la demande. On comprend par élasticité la faculté de l'offre et de la demande de s'adapter aux variations de prix par des variations de quantité.

[1]) Voir: Seligmann E. R. A.: Die Lehre von der Steuerüberwälzung, Jena 1927, p. 3.

[2]) Voir: Recktenwald Claus: Steuerinzidenzlehre, Berlin 1958, p. 37 et 38.

[3]) Voir par exemple Mann F. K.: Überwälzung der Steuer, dans Handbuch der Staatswissenschaften, tome 8, Jena 1928, p. 347.

[4]) Voir Recktenwald, op. cit., p. 78 s.

L'examen de ces relations doit tenir compte des formes les plus usuelles de marchés. Si, en régime de concurrence parfaite, le vendeur augmente le prix de vente du montant de l'impôt, les possibilités de translation dépendent, d'une part du prix préalablement fixé, d'autre part de l'accord tacite des acquéreurs. Plus la demande est élastique, plus le vendeur éprouve de difficultés à transférer l'impôt sous forme d'augmentation de prix. Par contre, si l'élasticité de l'offre est grande, le vendeur a la possibilité de transférer tout ou partie de l'impôt. En d'autres termes: «Le degré de translation varie en raison inverse de l'élasticité de la demande. Le degré de translation varie en raison directe de l'élasticité de l'offre» [1]).

Malgré sa forte position sur le marché, le monopoliste ne tentera pas dans tous les cas de transférer l'impôt. Seule une comparaison du gain escompté avant le prélèvement de l'impôt et du gain prévu avec un prix augmenté du montant de l'impôt transféré lui permettra d'opter pour le procédé lui semblant le plus profitable.

En régime de concurrence monopolistique – la forme de marché la plus fréquente –, la variable est le prix et non plus la quantité comme en régime de concurrence parfaite. La diminution de la demande, causée par l'impôt, touche dans la même mesure tous les vendeurs et n'élimine généralement pas les entreprises marginales. Le choix du système fiscal et de sa structure n'est pas sans incidence sur la translation. Plus le caractère de l'impôt sur le chiffre d'affaires est général, moins les consommateurs ont la possibilité d'éviter l'achat de biens soumis à cet impôt, et partant, de s'y soustraire. Il est en outre évident qu'un impôt bas a plus de chances d'être transféré qu'un impôt élevé. Le fait cependant que justement des taux peu élevés soient supportés dans certains cas par le vendeur pour maintenir le prix en vigueur, démontre que les possibilités de translation ne sont pas toujours intégralement utilisées. De plus, la réussite ou l'échec de la translation dépendent de la situation économique. En période de conjoncture ascendante, le transfert de l'impôt sur les consommateurs peut s'effectuer plus facilement qu'en période de crise.

L'influence d'une entreprise sur le marché et son organisation interne sont également des facteurs décisifs pour le succès de la translation. Par voie de conséquence, les grandes entreprises, grâce à leur comptabilité perfectionnée, permettant de déterminer rapidement et avec précision le prix de revient, peuvent transférer plus facilement l'impôt que les petites entreprises.

bb) La translation de l'impôt suisse

Le 22 septembre 1941, le Département fédéral de l'économie publique promulga une ordonnance concernant la translation de l'impôt sur le chiffre

[1]) Mehl Lucien, op. cit., p. 238.

d'affaires. Cette ordonnance reconnaissait que l'impôt constituait un élément de prix supplémentaire. L'arrêté instituant la nouvelle contribution avait réservé la question du transfert à l'entente de droit privé entre le fournisseur et le client. Il établissait seulement, sous réserve de stipulation contraire, que l'impôt devait être compris dans le prix lorsqu'il s'agissait de livraisons au détail et qu'il pouvait être transféré séparément lorsqu'il s'agissait de livraisons en gros. L'espoir de voir les détaillants inclure l'impôt dans le prix, comme les autres éléments qui le composent, ne se réalisa pas. Le transfert explicite devint également la règle pour le commerce de détail. De l'avis du directeur de l'Administration fédérale des contributions, si l'on n'avait pu répercuter l'impôt comme l'avaient espéré les responsables de son aménagement, c'était que son entrée en vigueur avait suivi de près son adoption. Il ne restait pas suffisamment de temps aux détaillants pour adapter les prix. L'Union suisse des détaillants estimait, en revanche, que la rédaction malheureuse de l'ordonnance réglant le transfert était responsable de cette évolution involontaire. Sans nul doute, le transfert explicite de l'impôt avait irrité les consommateurs. De cette manière, l'impôt devint quotidiennement – à tort – une pierre d'achoppement.

Cet état de choses fut encore aggravé par la possibilité d'obtenir, lors du transfert, un gain supplémentaire en arrondissant le prix à l'unité supérieure. De tels abus ont cependant pu être enrayés avant l'expiration de la première période d'imposition.

b) Le choix du moment

Etant donné que l'impôt sur le chiffre d'affaires entraînait, comme nous l'avons vu, une certaine élévation du coût de la vie, il fut regrettable que l'institution eut lieu juste durant une période de renchérissement général. La critique qualifia de «grotesque» le choix d'un tel moment pour introduire un impôt qui ne pouvait manquer d'aggraver la situation. «Hier hat das enge fiskalische Interesse den Sieg über die volkswirtschaftliche Einsicht davongetragen. . . » [1]).

On avait retardé le plus possible l'introduction de l'impôt sur le chiffre d'affaires, mais cette mesure était devenue inévitable et il ne pouvait être question d'attendre que les circonstances fussent «favorables». A cause de sa nouveauté, l'impôt sur le chiffre d'affaires fut cependant institué en dernier lieu, c'est-à-dire après le sacrifice pour la défense nationale et l'impôt de la défense nationale. A l'origine, l'opposition n'avait pas protesté contre cet ordre d'urgence.

Bien que l'économie privée fût déjà fort occupée par les nombreuses mesures nécessitées par l'économie de guerre, on lui imposa une charge supplémentaire par l'institution de l'impôt sur le chiffre d'affaires. Ce surcroît de travail – improductif du point de vue du contribuable – fut ressenti de façon sensible

[1]) Volksrecht nº 221 du 20. 9. 1941.

par la majorité des contribuables de droit et accueilli avec mauvaise humeur. De cette manière, même les milieux qui, à l'époque, avaient approuvé cet impôt, se montraient hostiles à son institution, surtout à cause des nombreuses formalités que nécessitait sa perception.

7° Deuxième conclusion

Il ressort du développement esquissé précédemment que toutes les propositions faites durant la période de la réalisation de l'impôt sur le chiffre d'affaires tendaient à diminuer son effet fiscal. Rappelons qu'en 1938 le projet du Conseil fédéral avait prévu un impôt cumulatif, tandis qu'en 1940, on lui préféra l'impôt unique, moins rentable. De plus, l'opposition de l'Union suisse des arts et métiers rendit impossible le prélèvement d'un impôt sur les transactions au détail, de sorte qu'il fallut avoir recours à l'impôt sur le commerce en gros, moins rémunérateur et dont la réalisation technique était plus difficile. Finalement, le Parlement réduisit le taux de l'impôt prévu dans le projet du Conseil fédéral de 2,5% à 2%, et la liste des marchandises exonérées d'impôt fut élargie avant même que l'impôt fût prélevé [1]). L'impôt sur le chiffre d'affaires se trouva donc déjà tronqué avant son entrée en vigueur. Cette conclusion s'impose tout particulièrement si l'on établit des comparaisons avec la plupart des systèmes étrangers qui, en plus des transactions en marchandises, imposaient également les prestations de services. En régime démocratique, il faut cependant s'attendre à ce que des projets fiscaux subissent de telles modifications.

En ce qui concerne la translation de l'impôt, il est fort regrettable que le transfert implicite ne fût pas déclaré, dès le début, obligatoire pour les livraisons au détail. L'argument des autorités, selon lequel le transfert implicite gênerait considérablement la tâche du Service du contrôle des prix, n'était pas fondé, d'autant moins que les autres impôts de consommation étaient sans exception inclus dans le prix. Les désagréments accompagnant le transfert explicite auraient pu être ainsi évités. Nous soupçonnons fort que le commerce et l'artisanat aient eu intérêt à séparer clairement du prix l'impôt sur le chiffre d'affaires. En effet, on ne peut guère comprendre qu'une union professionnelle assez forte pour imposer aux autorités fédérales le choix d'un système fiscal n'ait pu obtenir la disparition du transfert explicite. On ne saurait se satisfaire de l'argument selon lequel le délai était trop bref pour procéder à la réévaluation des prix: en effet, celle-ci aurait très bien pu se faire après l'institution de l'impôt. Ce qui nous étonne enfin, c'est que, durant toute la controverse, seul le mode de ré-

[1]) Arrêté du Conseil fédéral du 30 septembre 1941 exonérant de l'impôt sur le chiffre d'affaires le beurre frais, le beurre fondu, les fromages à pâte molle et à pâte dure.

percussion avait été discuté, tandis que la question des véritables possibilités de translation n'avait pas été effleurée.

Quant à la question touchant le moment le plus propice à l'introduction de l'impôt, on fit remarquer qu'en pratique le choix du moment importait peu. Or, nous avons vu que la forte opposition régnant avant la guerre avait brisé dès le début toute tentative des autorités tendant à introduire l'impôt. On peut donc se demander pourquoi on était malgré tout parvenu à instituer l'impôt sur le chiffre d'affaires.

A cette question, on répond généralement que les nécessités financières considérablement accrues en étaient responsables. Il est évident que les besoins fiscaux contribuèrent fortement à l'introduction de l'impôt. Toutefois, la nécessité fiscale ne constituait que la base de cette évolution. Elle incitait à réexaminer la question de la répartition fiscale. Les notions de justice fiscale proclamées depuis des dizaines d'années commençaient à chanceler. Ainsi, une partie de l'ancienne opposition à la contribution s'effritait à la suite de l'accroissement énorme des impôts sur le revenu et la fortune. De ce fait, les entrepreneurs abandonnèrent la lutte. La conséquence singulière de ce revirement fut que la nouvelle opposition utilisa dans sa lutte contre l'impôt les mêmes arguments dont s'étaient servis auparavant les milieux industriels. Si l'évolution des idées en matière de répartition de la charge fiscale put se faire aussi rapidement et aboutir à des résultats tangibles, ce fut surtout à cause des circonstances dues à la guerre. Cette évolution fut en effet accélérée par le sens du sacrifice dans la population et favorisée par le déclenchement du conflit. Certes, on projetait depuis fort longtemps d'instituer l'impôt sur le chiffre d'affaires; mais on ne put le réaliser que parce que les entrepreneurs désiraient le prélever et que certains milieux, hostiles à l'origine, finirent par s'y rallier.

V. L'évolution de l'impôt sur le chiffre d'affaires après son institution

A. LA PERCEPTION DE L'IMPÔT SUR LE CHIFFRE D'AFFAIRES PENDANT LA DEUXIÈME GUERRE MONDIALE

Déjà, au cours de la première année de perception de l'impôt sur le chiffre d'affaires, on constata que l'évaluation du Conseil fédéral, prévoyant un rendement annuel de 70 millions de francs, devait être considérablement dépassée par la réalité. Les recettes résultant de l'impôt sur le chiffre d'affaires s'élevèrent en fait, pour 1943, à 131, 6 millions de francs. Même si l'on admet qu'une partie importante de l'excédent de recettes était due au renchérissement constant, l'impôt sur le chiffre d'affaires prouva déjà, dans la première phase de sa perception, qu'il était une source de grande capacité.

Malgré l'importance de ce nouveau revenu pour la caisse fédérale, les besoins croissants de la trésorerie nécessitèrent le recours accru aux autres impôts existants.

1° a) L'arrêté du Conseil fédéral du 20 novembre 1942

Pour obtenir les ressources supplémentaires qui devaient servir à payer l'intérêt et à amortir les nouvelles dépenses occasionnées par le conflit, le Conseil fédéral décréta l'augmentation générale des impôts de guerre déjà en vigueur, la perception d'un impôt sur le luxe et l'extension de l'imposition aux revenus des capitaux mobiliers. Par arrêté du 20 novembre 1942, il apporta les modifications suivantes à l'arrêté du 29 juillet 1941:

1° le doublement des taux de l'impôt;

2° l'extension de la liste des marchandises exonérées d'impôt aux fruits, légumes, œufs et bétail [1]);

3° le maintien des anciens taux pour les aliments et les boissons (à l'exception des boissons alcoolisées) à la condition qu'ils n'aient pas été exemptés de l'impôt, ainsi que pour les savons, les poudres à lessive et les combustibles solides et liquides [2]).

[1]) Lors de l'entrée en vigueur de l'impôt sur le chiffre d'affaires, la liste des articles exonérés comprenait: le gaz, l'eau, l'électricité, les céréales, les farines, les semoules, les pommes de terre, le pain, le sel de cuisine, le lait frais, le beurre frais et fondu, le fromage, les journaux et les revues. Le 1er février 1942, de nouveaux articles ont été introduits, à savoir le lait écremé, le babeurre, le lait de yogourt et de kéfir, le petit-lait, le séré de lait écremé et de petit lait.

[2]) A partir du 1er avril 1943 s'ajoutèrent à ces articles jouissant de taux réduits: les engrais, les litiéres et les fromages.

Cette modification de l'arrêté fut adopté lors de la session d'hiver 1942 par le Conseil national et le Conseil des Etats, contre l'opposition des sociaux-démocrates; elle entra en vigueur le 1er janvier 1943. En même temps, la validité des mesures fiscales, ordonnées le 30 avril 1940, fut prorogée jusqu'à fin 1949 conformément à l'intention première du Conseil fédéral.

Dans l'exposé des motifs qui l'avaient amené à prendre ces mesures, le Conseil fédéral fit observer que d'après ses calculs, le doublement des taux de l'impôt entraînerait une augmentation du coût de la vie de 0,4% au maximum. L'accroissement du coût de la vie provoqué par l'impôt sur le chiffre d'affaires serait ainsi porté de 0,8% à 1,2%. Par rapport au renchérissement général qui représentait plus de 42%, l'influence de l'impôt sur le chiffre d'affaires était donc minime. D'autre part, le Conseil fédéral releva que, grâce aux nouvelles exonérations et au maintien des anciens taux pour certaines marchandises, les consommateurs moins fortunés bénéficieraient de nouveaux allégements; par là même, le caractère social de l'impôt serait encore plus marqué. Les nouvelles mesures fiscales accentueraient le nivellement de l'impôt par le bas, afin de permettre aux petits salariés de porter à 57% la part des dépenses ménagères échappant à cette fiscalité.

Aussi bien au Conseil des Etats qu'au Conseil national, les socialistes s'opposèrent à l'augmentation des taux de l'impôt à cause du renchérissement que cette mesure engendrerait. Ils proposèrent de renoncer à une telle augmentation, du moins pendant le temps nécessaire à la mise en vigueur des mesures susceptibles de garantir l'imposition des fortunes échappant à l'impôt. Tout en reconnaissant qu'une partie de ce qu'ils avaient réclamé en 1941 avait été réalisée par les nouvelles extensions de la liste des marchandises exonérées d'impôt, ils estimèrent que ces extensions étaient trop modestes et exigèrent que la liste soit étendue davantage.

Dans la discussion publique sur l'augmentation des recettes fiscales indispensables à l'équilibre des finances fédérales, l'impôt sur le chiffre d'affaires devint le point le plus débattu de l'arrêté du Conseil fédéral; il remplaçait ainsi l'imposition à titre de sacrifice pour la défense nationale qui, au début, avait été au centre des débats. Le combat fut mené avec acharnement et prit une place importante dans la presse, sans cependant révéler d'aspects nouveaux et intéressants. Les thèses défendues par la presse bourgeoise coïncidaient en somme avec les idées du Conseil fédéral, tandis que la presse socialiste mettait l'accent sur les insuffisances sociales de l'impôt sur le chiffre d'affaires et sur ce qu'elle intitulait «l'inéquité du régime fiscal régnant en Suisse» [1]).

Le bien-fondé des opinions soutenues par le Conseil fédéral à l'égard du renchérissement du coût de la vie, dans l'arrêté en question, fut confirmé

[1]) Voir: NZZ n° 1402 du 5.9.1942, n° 2128 du 19.11.1942, n° 2002 du 9.12.1943 et n° 2006 du 10.12.1942; Volksrecht du 5.12.1942.

quelques années plus tard par l'enquête de Gerber [1]). A en croire ses recherches, la charge due à l'impôt sur le chiffre d'affaires représentait, pour les revenus familiaux bas et moyens, 1,12% à 1,20% des dépenses familiales. En outre, Gerber constatait que, contrairement à la réglementation appliquée avant le 1er janvier 1943, les nouvelles dispositions avaient, en effet, déchargé d'un certain pourcentage les groupes inférieurs de revenus. Cet allégement insignifiant n'était pourtant d'aucune importance pratique. Gerber en déduisit que l'on ne pouvait parler ni d'une régression ni d'une progression de l'impôt sur le chiffre d'affaires, mais que la charge, en pourcentage, demeurait pratiquement la même pour toutes les classes de consommateurs sur lesquelles son enquête avait porté.

Si le Conseil fédéral avait cru pouvoir décharger sensiblement les petits revenus par la nouvelle réglementation – et selon une remarque faite au Conseil national par le représentant du Conseil fédéral, il est permis de croire que telle était son intention: «...ich will sie (l'impôt sur le chiffre d'affaires) nicht progressiv nach oben nennen, aber degressiv nach unten...» [2]) – il apparut que cet espoir ne se réalisa que dans une mesure très restreinte. En revanche, l'étude de Gerber fournit également la preuve que les petits revenus n'étaient pas imposés plus lourdement que les revenus moyens. Gerber estima enfin que l'avantage peu important dont jouissaient les petits revenus était dû au doublement des taux de l'impôt, la part des marchandises imposables étant plus petite pour ces familles-là que pour celles disposant de gros revenus. Contrairement à cette opinion, le Conseil fédéral avait cru pouvoir créer cette différenciation au moyen d'une liste plus étendue des marchandises exonérées et par l'introduction de taux d'impôt réduits.

1° b) L'institution de l'impôt de luxe

L'impôt de luxe fut institué par l'arrêté du Conseil fédéral du 13 octobre 1942. Il entra en vigueur le 31 octobre 1942.

Ainsi, un vieux postulat des adversaires de l'impôt sur le chiffre d'affaires devint réalité. L'arrêté fut adopté sans opposition par le Parlement. La presse soutint l'impôt presque unanimement et la nouvelle contribution fut saluée comme une mesure psychologique nécessaire à la compensation de l'impôt général sur le chiffre d'affaires («psychologisch notwendiger Ausgleich für die allgemeine Umsatzsteuer» [3]).

[1]) Gerber Hans: Die Belastung der Konsumenten, speziell unterer Einkommensschichten und grosser Familien, durch die Warenumsatzsteuer, thèse, Berne 1945, p. 57 s.

[2]) Bulletin sténographique officiel de l'Assemblée fédérale, Conseil national (conseiller fédéral Wetter), session d'hiver 1942, p. 405.

[3]) La lutte syndicale, édition allemande (Schweiz. Metall- und Uhrenarbeiterzeitung), n° 45 du 7.11.1942.

Par contre, l'industrie genevoise spécialisée, étant fortement intéressée par le commerce des articles de luxe, combattit la contribution avec vigueur. Elle expliqua son opposition par le fait que le gouvernement fédéral, en imposant le luxe, contrevenait aux principes généralement reconnus de la modicité et de l'universalité de l'impôt. A son avis, l'impôt de luxe devait entraîner une réduction sensible de son chiffre d'affaires.

L'impôt fut prélevé sous la forme d'une contribution particulière, ajoutée à l'impôt sur le chiffre d'affaires. Ce mode de perception ne donna pas entière satisfaction, car on s'était attendu à ce que l'impôt de luxe fût inclus dans l'impôt sur le chiffre d'affaires. Cependant, l'impôt de luxe une fois modifié, il apparut impossible de le percevoir au stade du grossiste: en effet, les marges bénéficiaires provenant de la vente au détail variaient selon les articles. Il n'était donc possible d'imposer le luxe d'une manière égale qu'en prélevant l'impôt à l'échelon du commerce de détail. Par conséquent, l'impôt de luxe fut transformé en un impôt sur les transactions au détail. En incluant l'impôt de luxe dans l'impôt sur le chiffre d'affaires, il eût fallu modifier complètement ce dernier, ce qui eût été inopportun à ce moment-là. Malgré cela, «La lutte syndicale» espérait qu'il serait possible d'inclure plus tard cet impôt dans les prix de vente, puisque des taux mieux échelonnés permettraient d'enlever à la définition du «luxe» ce qu'elle avait d'arbitraire[1]). On releva à juste titre que la création de taux différenciés (5% et 10%) constituait un premier pas dans cette voie.

Par l'institution de l'impôt de luxe, les impôts de consommation subirent dans leur ensemble une nouvelle amélioration exprimée par une gradation supplémentaire de la charge fiscale. L'impôt sur le chiffre d'affaires, en particulier, bénéficia pour sa part d'une revalorisation psychologique non négligeable.

2° Les postulats réclamant la réduction de l'impôt sur le chiffre d'affaires

En 1944, trois postulats socialistes furent présentés au Conseil national. Ils réclamaient tous trois la réduction de l'impôt sur le chiffre d'affaires. Bien que les opinions divergeassent sur la manière la plus efficace de procéder, les postulants exigeaient dans l'ensemble que les articles de première nécessité fussent exonérés ou qu'on réduisît les taux d'impôt. La liste des articles de première nécessité incluait toutes les denrées alimentaires, les vêtements, les chaussures et certains objets d'usage courant. La diminution de recettes qui en résulterait devait être compensée par une plus forte imposition des bénéfices, revenus et fortunes élevées.

[1]) Voir: La lutte syndicale, édition allemande (Schweiz. Metall- und Uhrenarbeiterzeitung), n° 45 du 7.11.1942.

Les postulants firent observer que, par l'accroissement massif de l'impôt sur le chiffre d'affaires, le rapport entre les impôts sur la consommation et ceux du revenu et la fortune s'était modifié aux dépens des consommateurs qui supportaient maintenant le plus gros des charges imposées par la guerre. La moitié environ des charges fiscales serait supportée par les consommateurs. Le Conseil fédéral n'avait donc pas tenu la promesse, faite durant les premières années de la guerre, de maintenir le rapport existant à l'époque [1]).

Comparons cette interprétation des faits à la situation fiscale telle qu'elle apparaissait pendant la guerre. Le rendement total des impôts de la Confédération, des cantons et des communes se répartissait en Suisse comme suit:

impôts sur la consommation et impôts sur la dépense (droits de douane compris)			impôts sur le revenu et la fortune		total millions de francs
année	millions de francs	%	millions de francs	%	
1939	426,7	38,5	680,2	61,5	1106,9
1940	339,1	33,0	688,3	67,0	1027,4
1941	255,7	16,7	1268,0	83,3	1523,7
1942	359,2	23,6	1155,6	76,4	1514,8
1943	412,8	26,5	1146,4	73,5	1559,2
1944	423,4	24,2	1323,6	75,8	1747,0
1945	466,8	25,6	1153,2	74,4	1820,0

Il en résulte que la part des impôts sur la consommation et des impôts sur la dépense par rapport au rendement total des impôts n'a pas augmenté pendant la guerre; au contraire, elle a sensiblement diminué, surtout par rapport à la situation d'avant-guerre. Dans les années 1935 à 1939, cette part représentait en moyenne 37,6% et durant les années 1940 à 1945, seulement 24,9%. Le rapport entre les impôts de consommation et les impôts sur le revenu et la fortune a donc varié en faveur des premiers. Le rapport initial (environ un tiers d'impôts sur la consommation et deux tiers d'impôts sur le revenu et la fortune) a été réduit à un quart et trois quarts.

[1]) La science financière semble toutefois avoir admis que le rapport entre les impôts dits directs et les impôts dits indirects ne permet pas de faire des déductinns exactes quant à la répartiion des charges fiscales. Voir par exemple:

Gerber Hans: Der finanzwirtschaftliche..., op. cit., p. 163 s.; Schmutz Heinz: Die Konsumenten und die Warenumsatzsteuer, dans Zeitfragen der schweizerischen Wirtschaft und Politik, n° 42 du 22.11.1948.

L'accroissement des impôts sur le revenu et la fortune mis à part, cette variation a été causée par la diminution relative des droits de douane:

recettes en millions de francs provenant		
année	des droits de douane	de l'impôt sur le chiffre d'affaires
1940	213,9	—
1941	147,9	6,6
1942	132,1	131,6
1943	110,1	197,3
1944	74,6	247,5
1945	76,5	281,2
total	755,1	864,2

En 1939, le produit total des droits de douane s'élevait à 285,9 millions de francs; s'ils avaient été perçus dans les mêmes conditions, ils auraient dû, pour la période 1940–1945, rapporter 1715,4 millions. Or, le recul des importations dû à la guerre entraîna dans ce domaine une perte de 960,3 millions, non compensée par les 864,2 millions que produisit l'impôt sur le chiffre d'affaires. Ainsi, se trouva diminuée la part des consommateurs dans le revenu fiscal d'ensemble.

Les postulants firent en outre remarquer que, lorsqu'il s'agirait d'introduire ultérieurement l'impôt sur le chiffre d'affaires dans un régime financier normal, un impôt modifié aurait plus de chances d'être adopté lors d'une votation populaire que l'impôt prélevé dans sa forme actuelle. Ils firent enfin valoir que la réduction de l'impôt sur le chiffre d'affaires contribuerait à augmenter le pouvoir d'achat et par là même à stimuler l'économie de l'après-guerre. A cette argumentation, on répliqua qu'il existait encore d'autres facteurs déterminants pour l'économie, par exemple la vulnérabilité des produits industriels à la concurrence étrangère sur le marché mondial. Or, les mesures fiscales postulées, tendant à compenser la diminution des recettes, seraient susceptibles de nuire davantage à l'économie qu'une diminution du pouvoir d'achat [1]).

3° Résumé et conclusion

L'impôt sur le chiffre d'affaires subit pendant la guerre des transformations matérielles, nécessitées d'une part par le renchérissement du coût de la vie, et, d'autre part, par certains allégements en faveur des petits salariés. Le ren-

[1]) Voir: NZZ n° 1621 du 25.9.1944 et n° 1624 du 26.9.1944.

forcement de l'imposition par le doublement des taux de l'impôt doit être jugé dans le cadre des recettes totales. Si, à l'instar des opposants, on mesure la justice fiscale au rapport entre impôts sur la consommation et impôts sur le revenu et la fortune, on constate que, depuis 1939, ce rapport s'était nettement modifié au profit des consommateurs.

L'opposition des sociaux-démocrates dura pendant toute la guerre. Bien qu'ils réclamassent une réduction de l'impôt sur le chiffre d'affaires, on commençait cependant à noter un léger changement dans leur attitude. Les postulats en question furent justifiés, entre autres, par l'argument suivant: «...auch im Hinblick auf die verfassungs- und gesetzesmässige Verankerung der Steuer, die kommen muss und die auf eine Volksmehrheit angewiesen ist... ist die Revision des Warenumsatzsteuer-Gesetzes notwendig...» [1]). Il est évident que cette affirmation, inspirée par des motifs politiques, ne tendait qu'à donner plus de poids aux postulats. Elle nous semble cependant signifier davantage: c'était un premier signe de l'acceptation de l'impôt sur le chiffre d'affaires par ceux qui l'avaient jusque là repoussé. Il s'agissait d'une première brèche dans le front uni de l'opposition: l'impôt se trouverait institué dans le cadre d'un régime fiscal indépendant du droit d'urgence.

B. LA PERCEPTION DE L'IMPÔT SUR LE CHIFFRE D'AFFAIRES DEPUIS LA DERNIÈRE GUERRE

1° La relève du droit fédéral d'urgence

A l'expiration du droit fédéral d'urgence, à fin 1949, la question se posa de savoir si l'impôt sur le chiffre d'affaires devait être maintenu tel quel ou s'il devait être définitivement introduit dans le droit fiscal de la Confédération. La nécessité de maintenir l'impôt sur le chiffre d'affaires ne fut contestée, ni par les gouvernements cantonaux, ni par les associations économiques importantes; parmi les partis politiques, le Parti du travail fut le seul à le rejeter catégoriquement.

a) Le changement d'opinion de l'opposition

Le Parti socialiste suisse décida, en automne 1947, de renoncer à l'opposition qu'il avait jusqu'alors menée contre l'impôt sur le chiffre d'affaires. Il fit cependant dépendre son approbation de l'extension de la liste des marchandises exonérées d'impôt et d'une répartition des charges lui paraissant équitable.

[1]) Bulletin sténographique officiel de l'Assemblée fédérale, Conseil national, session d'automne 1944, p. 366.

Il ressort des débats qui eurent lieu ultérieurement aux Chambres fédérales que cette décision a été prise pour les raisons suivantes:

1° Les socialistes, conscients des besoins sans cesse croissants de la Confédération, reconnaissaient qu'une nouvelle réglementation constitutionnelle des finances fédérales était subordonnée au maintien de l'impôt sur le chiffre d'affaires. Ils se déclarèrent prêts à accepter un compromis permettant à la Confédération de se procurer les fonds nécessaires.

2° A la suite des nouvelles extensions de la liste des marchandises exonérées et de l'échelonnement des taux de l'impôt, l'impôt sur le chiffre d'affaires devint une contribution supportable.

3° L'impôt sur le chiffre d'affaires apparut comme la contribution la plus rationnelle, les frais administratifs s'élevant à moins de 1 % du rendement brut.

C'est ainsi que se produisit ce revirement d'opinion, dont les premiers signes étaient apparus dès les dernières années de la guerre. Certains représentants de l'ancienne opposition firent cependant entendre que leur attitude à l'égard de l'impôt sur le chiffre d'affaires n'avait changé en rien et que leur consentement n'avait été donné qu'en raison de la mauvaise situation financière de la Confédération. Il n'en reste pas moins que l'opposition qui, jusqu'alors, avait combattu l'impôt par tous les moyens, reconnaissait de facto sa légitimité.

En ce qui concerne le changement d'opinion des socialistes, deux points frappants sont à noter: le premier est qu'il a fallu relativement beaucoup de temps à l'opposition pour réviser son appréciation de l'impôt sur le chiffre d'affaires. Il est vrai qu'en matière de politique financière les idées n'évoluent que très lentement. Par conséquent, les quelque cinq à six ans que mit l'opposition à changer d'opinion ne représentent pas un délai particulièrement long. Il importe néanmoins de remarquer que, dès le début de 1943, l'impôt avait fait sentir son caractère supportable, fait que l'opposition ne reconnut jamais au cours de ces cinq années. De plus, bien que les répercussions pratiques de l'impôt sur le chiffre d'affaires fussent totalement inconnues, la discussion précédant son institution – vieille de vingt ans – et l'expérience acquise par les systèmes étrangers auraient dû permettre de se faire très tôt une idée de l'impôt et auraient ainsi hâté une prise de position définitive. Vu sous cet aspect, le «temps de réflexion» précédant la dite décision apparaît comme fort long.

Le deuxième point concerne le radicalisme qui caractérise finalement ce revirement. L'impôt le plus primitif et le plus antisocial («roheste und unsozialste Steuer» [1]) devint ainsi, d'un coup, l'un des meilleurs systèmes d'impôt

[1]) Bulletin sténographique officiel de l'Assemblée fédérale, Conseil national, session de printemps 1940, p. 175.

sur le chiffre d'affaires («eines der vielleicht besten Warenumsatzsteuersysteme... die man kennt» [1]).

L'attitude des sociaux-démocrates démontre que l'opposition à l'impôt sur le chiffre d'affaires relevait moins d'un intérêt véritable pour l'impôt que de visées politiques.

b) Arrêtés

Le message du Conseil fédéral du 22 janvier 1948, concernant les nouvelles dispositions constitutionnelles sur le régime financier de la Confédération, prévoyait d'imposer, en plus des marchandises, les prestations de service, d'élargir la liste des marchandises exonérées d'impôt et d'inclure dans l'impôt sur le chiffre d'affaires l'impôt de luxe, ainsi qu'un nouvel impôt sur les boissons. Il était d'ailleurs prévu d'étendre ultérieurement l'impôt aux prestations de transport et à la location de biens meubles. La Confédération aurait ainsi pu, au moment où elle l'eût jugé nécessaire, accroître le rendement de la contribution en augmentant le taux des charges imposées aux revenues élevés. Les nouvelles extensions envisagées de la liste des marchandises exonérées d'impôt étaient conformes aux postulats socialistes de 1944. Finalement, le Conseil fédéral jugea opportun d'inclure l'impôt de luxe dans l'impôt sur le chiffre d'affaires, afin de simplifier les comptes des contribuables assujettis aux deux contributions et de faciliter leur contrôle.

Ce projet fut considérablement modifié par le Parlement. Après de longues divergences entre le Conseil des Etats et le Conseil national, concernant l'objet de l'impôt, la liste des articles exonérés et la limitation de la durée de perception, le projet se limita finalement à l'exonération des denrées alimentaires de première nécessité. A la suite de ce retard, l'arrêté fédéral y relatif ne fut présenté que le 31 mars 1950. Il fut repoussé lors de la votation populaire du 4 juin 1950. La raison principale en est que le peuple se refusa à financer les dépenses de la Confédération par le détour des contributions cantonales. Le manque d'objectivité des adversaires du projet, le qualifiant d'«injustice sociale», et l'importante proportion d'opposants habituelle lors de telles votations, contribuèrent également à ce rejet.

Comme la nouvelle réglementation n'avait pu être établie avant l'expiration du droit fédéral d'urgence, il devint nécessaire de proroger le régime fiscal alors en vigueur, et, partant, l'impôt sur le chiffre d'affaires. Le Conseil fédéral avait l'intention de percevoir sans modifications l'impôt sur le chiffre d'affaires pendant la période transitoire, jusqu'à la fin de 1951, afin de ne pas entraver la réforme financière définitive. Le Parlement, au contraire, décida de mettre déjà en vigueur les nouvelles exonérations pour la durée prolongée du droit

[1]) Bulletin sténographique officiel de l'Assemblée fédérale, Conseil national, session de janvier 1952, p. 105.

fiscal extraordinaire. De ce fait, au 1er janvier 1950, le catalogue des exonérations se trouva notablement élargi.

Le régime transitoire fut, dès avant son expiration, remplacé par la réglementation financière des années 1951 à 1954. Ce régime établit la base constitutionnelle destinée à prolonger l'impôt sur le chiffre d'affaires et les autres impôts fédéraux pour une période de quatre ans. Lors de la votation du 3 décembre 1950, ce projet fut adopté par 517 000 voix contre 227 000. Par cette décision, le peuple consentit en même temps au prélèvement de l'impôt sur le chiffre d'affaires qui fut maintenu sans modifications importantes. Tant que ce régime financier resta en vigueur, la seule modification à mentionner, dans le cadre de cette étude, fut l'interdiction, en date du 1er octobre 1951, de transférer explicitement l'impôt pour les livraisons au détail.

aa) L'arrêté fédéral du 21 décembre 1949

La liste des marchandises exonérées d'impôt contenue dans cet arrêté, entrant en vigueur le 1er janvier 1950, s'augmenta des denrées alimentaires suivantes: farine lactée, biscottes, pâtes alimentaires, potages, légumes, œufs, huiles et graisses alimentaires, viande et saucissons, bétail de boucherie, poissons, sucre, café et cacao. Ces exonérations entraînèrent de graves disparités fiscales chez les boulangers et les pâtissiers. A la suite de ces nouvelles exonérations, presque toutes les matières premières devinrent exonérées d'impôt, ce dont les détaillants profitèrent. D'autre part, les grossistes étaient toujours imposés pour les ventes des produits non affranchis. Le Conseil fédéral envisagea d'éviter ces disparités par l'extension du terme de grossiste. Le Parlement décida cependant de libérer tous les boulangers et pâtissiers de l'impôt. Ceci correspondait en réalité à l'exonération de tous les produits de cette branche et donnait lieu à de nouvelles attaques contre l'impôt sur le chiffre d'affaires, les denrées de luxe, telles que pâtisserie et chocolats fins, étant devenues exonérées d'impôt. En outre, les autres branches du commerce de denrées alimentaires se sentirent désavantagées par cette réglementation et demandèrent à leur tour d'être affranchies. Afin d'éviter toutes ces disparités, la totalité des denrées alimentaires fut exonérée le 1er janvier 1951. L'élargissement de la liste des exemptions, décidé en 1949, avait ainsi déclenché un processus allant bien au-delà des limites prévues. Il en résulta à l'égard de l'impôt sur le chiffre d'affaires une recrudescence du mécontentement qui dura jusqu'au moment où les autorités législatives cédèrent sans restrictions à ce mouvement.

Dans une expertise faite, en 1947, à l'intention du Département fédéral des finances et des douanes, Marbach [1]) avait déconseillé de nouvelles exonérations. Il avait constaté que, en vertu de la liste des exemptions, deux tiers environ des dépenses des petits revenus étaient exonérés d'impôt. Le fait que

[1]) Voir Marbach Fritz: Luxus und Luxussteuer, Berne 1948, p. 75 s.

l'impôt sur le chiffre d'affaires soit compris dans l'indice du coût de la vie permettrait de rembourser la plupart des salariés sous forme d'allocations de renchérissement. Marbach en conclut qu'il n'était pas possible de perfectionner l'impôt sur le chiffre d'affaires par de nouvelles libérations et que l'impôt devait par conséquent être maintenu dans le nouveau régime financier sans modifications de la liste des marchandises exonérées. Il avait donc clairement, mais en vain, attiré l'attention sur les dangers qui devaient par la suite provoquer les difficultés mentionnées: «Nach diesem Vorschlag (Ausbau der Steuerfreiliste) würden Waren umsatzsteuerfrei, die man meines Erachtens sogar der Luxussteuer unterwerfen dürfte – nämlich alle jene Lebensmittel, die entweder dem Begriff der Gourmandise oder preislich auch ohnedies einer gewissen Extravaganz nahekommen...» [1]).

Des objections aux nouvelles exonérations avaient également été formulées dans la presse. Ainsi, on constata, bien avant l'arrêté du 21 décembre 1949, que l'impôt sur le chiffre d'affaires avait perdu le caractère d'un impôt général sur la consommation [2]). De nouvelles exonérations entraîneraient, non seulement des complications dans la perception, mais aussi, pour les contribuables, un surcroît de travail fastidieux. L'impôt sur le chiffre d'affaires perdrait d'ailleurs l'avantage de stabiliser les fluctuations de la conjoncture. Il ne manquait donc pas d'avis contraires à de nouvelles exonérations.

L'arrêté fut en effet accueilli, du moins dans la presse bourgeoise, avec une grande réserve: «Die bei der Wust durch die von den Räten aufgenommene Bestimmung enstandenen unbefriedigenden Verhältnisse sollten jedoch Anlass dazu geben, dass man sich in Zukunft davor hütet, weitere Experimente in dieser Richtung zu machen...» [3]). L'auteur de cet article fit en outre remarquer que la réalisation du projet initial du Conseil fédéral aurait fait disparaître l'impôt sur le chiffre d'affaires. Ce plan prévoyait de libérer, en plus des denrées alimentaires, les articles indispensables d'usage quotidien et les matières secondaires nécessaires à la production de base. Par ailleurs, on critiqua vivement la résistance faiblissante du Parlement («schwindende Widerstandskraft des Parlaments» [4]): celui-ci fut accusé de ne pas se rendre compte du danger de cette politique qui l'avait entraîné dans un cercle vicieux. L'auteur de l'article estimait que l'impôt sur le chiffre d'affaires n'avait pas été amélioré, mais au contraire empiré par les exonérations, la même échelle étant utilisée pour les denrées alimentaires indispensables et pour les biens de grand luxe. D'après ce critique, ce qui subsistait de l'impôt sur le chiffre d'affaires succomberait à une «phtisie galopante» si l'on prenait certaines de ces marchandises exonérées comme norme de la future politique fiscale.

[1]) Marbach Fritz, op. cit., p. 81.
[2]) Voir: NZZ n° 37 du 7.1.1951.
[3]) NZZ n° 2758 du 30.12.1949.
[4]) NZZ n° 37 du 7.1.1951.

bb) L'arrêté fédéral du 20 décembre 1950

Jusqu'à cette date, le mode de transfert de l'impôt sur le chiffre d'affaires avait été du ressort des sujets économiques. Faute de temps, la plupart des contribuables avaient adopté, lors de l'institution de l'impôt, le transfert explicite. Ce mode de répercussion avait été d'ailleurs encouragé par le Service fédéral du contrôle des prix. Au début, le Conseil fédéral s'attendait à ce que le transfert explicite fût peu à peu remplacé par le transfert implicite. Or, après dix ans de perception, cet espoir ne s'est pas réalisé. Bien que le nombre des entreprises pratiquant le transfert implicite eût augmenté, la plupart des détaillants s'en tenaient toujours au transfert séparé.

Cette situation était inacceptable. D'une part, l'emploi différencié du transfert empêchait l'acheteur de se faire une idée exacte et objective des prix réels. Comme le soulignait Wellauer [1]), il tendait à fausser la concurrence, car l'acheteur risquait d'être induit en erreur en se livrant à une comparaison des prix. D'autre part, rappelé sans cesse à l'existence de l'impôt, l'acheteur pouvait s'en faire une image totalement erronée.

Pour ces raisons, le Conseil fédéral jugea utile de déclarer obligatoire, par arrêté du 20 décembre 1950, le transfert implicite de l'impôt sur le chiffre d'affaires pour toutes les transactions au détail. A la demande des grands magasins, l'arrêté n'entra en vigueur que le 1er octobre 1951.

L'un des avantages de l'impôt sur le chiffre d'affaires consistait justement à obtenir sans grands sacrifices un rendement total élevé, au moyen d'un grand nombre de petits montants. Certes, on avait jusque là exploité le côté purement fiscal de cet avantage. Toutefois, on n'avait pas rendu insensible la perception de l'impôt, comme cela eût été possible. Bien au contraire, le transfert étant explicite, cette contribution n'en apparaissait que plus lourde. L'obligation du transfert implicite rendit l'impôt pour la première fois imperceptible. On ne saurait exagérer l'importance de l'amélioration que cette mesure apporta à la contribution; ceux qui y étaient soumis, non seulement cessèrent de la trouver excessive, mais tendirent davantage encore à s'en acquitter sans plus s'en apercevoir.

2° L'initiative populaire concernant l'abolition de l'impôt sur le chiffre d'affaires

Le 4 avril 1950, le Parti du travail présenta une initiative demandant l'abolition de l'impôt sur le chiffre d'affaires:

«Les citoyens suisses soussignés, considérant qu'il est nécessaire de décharger les consommateurs des impôts indirects antisociaux, nommément de

[1]) Voir Wellauer Wilhelm: Die eidgenössische Warenumsatzsteuer, Verlag für Recht und Gesellschaft AG Basel, 1959, p. 457.

l'impôt sur le chiffre d'affaires [1]) qui augmente les prix, demandent, conformément à l'article 121 de la Constitution fédérale et aux dispositions de la loi fédérale du 27 janvier 1892 concernant le mode de procéder pour demandes d'initiative populaire, que soit inscrit dans la Constitution fédérale l'article 42, chiffre 2, suivant: La Confédération n'est pas autorisée à prélever d'impôts sur le chiffre d'affaires.»

La réaction à cette initiative fut extrêmement violente. Les autres partis politiques repoussèrent résolument la proposition d'abolir l'impôt sur le chiffre d'affaires [2]). On considéra unanimement que l'initiative visait à léser l'Etat en provoquant une crise financière: comme on le fit remarquer, le but n'était pas de soulager les contribuables, mais de miner l'équilibre budgétaire. En outre, quant aux mobiles ayant conduit au lancement de l'initiative, ses adversaires observèrent: «Die Führung der Partei der Arbeit liess es sich deshalb angelegen sein, den schlechten Eindruck, den die offene Deklarierung des rein bolschewistischen Charakters ihrer Partei in der Öffentlichkeit machen musste, abzuschwächen und die schon von Lenin den «Vortrupp» der Revolution empfohlene «Verbindung mit den Massen» aufrechtzuerhalten oder neu zu knüpfen. Diesem Zwecke diente der Beschluss, Unterschriften für eine Initiative gegen die Umsatzsteuer zu sammeln» [3]).

Les auteurs de l'initiative s'étaient assignés un autre but: affaiblir la force de l'armée. Dans un article de la «Voix ouvrière» du 31 mars 1952, cette intention était ouvertement exprimée: «La Confédération doit trouver de l'argent pour couvrir les folles dépenses militaires, ce que nous appelons communément le surarmement... nous n'en voulons pas de ce surarmement; c'est pourquoi nous ne voulons pas continuer de payer un impôt qui paraît minime, mais qui pourtant se fait sentir puisqu'il rapporte d'énormes sommes à l'Etat...» [4]).

Finalement, le 20 avril 1952, l'initiative fut repoussée par le peuple par 552 122 voix contre 129 243 et par tous les cantons.

L'exemple de cette initiative montre que, sous prétexte d'améliorer la situation des consommateurs, le Parti du travail s'était servi de l'impôt sur le chiffre d'affaires à des fins purement politiques, dans l'intention de renforcer sa propre position et d'affaiblir celle de ses adversaires.

Le résultat de la votation populaire prouva que la plus grande partie de la population jugeait équitable l'impôt sur le chiffre d'affaires. On peut, il est

[1]) Le manque de sérieux de cette initiative visant à abolir l'impôt sur le chiffre d'affaires est prouvé par le peu de soin apporté à sa rédaction. Dans la version allemande, il fut uniquement question d'«Umsatzsteuern». Contrairement à l'intention des auteurs de l'initiative, on aurait pu en déduire qu'ils réclamaient également l'abolition de l'impôt de luxe. Par la suite, cette erreur fut corrigée par un représentant du Parti du travail, lors des débats au Conseil national.

[2]) Voir, par exemple, les résolutions du Parti radical-démocratique et du Parti social-démocratique dans la NZZ n° 764 du 7.4.1952 et dans le Volksrecht n° 90 du 17.4.1952.

[3]) NZZ n° 834 du 17.4.1952.

[4]) Voir également: Vorwärts n° 76 du 31.3.1952.

vrai, penser que l'origine communiste de l'initiative avait faussé le résultat et que le rejet de cette dernière ne signifiait pas nécessairement l'approbation de l'impôt, mais était plutôt une manifestation de conscience civique. Inversément, on peut soutenir que, si l'aversion manifestée envers une mesure aussi impopulaire que l'impôt avait été réellement grande, l'initiative aurait eu beaucoup plus de chances d'aboutir. Comme chacun le sait, les électeurs sont mobilisés plus facilement par le parti qui a lancé l'initiative que par l'opposition; le rejet est par conséquent d'autant plus remarquable. Pour ces raisons, nous estimons que le résultat de cette unique votation sur l'impôt sur le chiffre d'affaires constituait le reflet exact de l'opinion publique.

3° Du provisoire à la nouvelle réglementation financière de la Confédération

a) Le régime financier des années 1955 à 1958

Le projet du Conseil fédéral du 20 janvier 1953, concernant la réglementation constitutionnelle du régime financier de la Confédération, prévoyait, à partir du 1er janvier 1955, la prolongation temporaire de l'impôt sur le chiffre d'affaires. Les socialistes firent dépendre son maintien du prélèvement de l'impôt général de défense nationale. Ils étaient même disposés à inclure dans le nouveau régime un impôt sur le chiffre d'affaires illimité, à condition que les deux impôts cités fussent traités de la même manière. L'arrêté fédéral du 25 septembre 1955 prévoyait une disposition constitutionnelle selon laquelle le Conseil fédéral était autorisé à prélever l'impôt sur le chiffre d'affaires durant les années 1955 à 1966. Ce projet fut cependant rejeté lors de la votation populaire du 6 décembre 1953. Le régime financier, pour les années 1951 à 1954, fut ensuite prorogé de quatre ans.

En 1955, des postulats avaient été formulés, au sein du Conseil des Etats et du Conseil national, tendant à réduire l'impôt sur le chiffre d'affaires par de nouvelles extensions de la liste des marchandises exonérées d'impôt. Les demandes avaient été présentées à la suite d'excédents inattendus des comptes de la Confédération. Sans être entièrement convaincu du bien-fondé de cette mesure, le Conseil fédéral approuva la réduction de l'impôt, l'estimant nécessaire au maintien de la bonne entente entre les citoyens et l'Etat. Il fit cependant remarquer que des raisons objectives, relevant tout particulièrement de la politique économique, ne parlaient pas en faveur d'une réduction de l'impôt.

Dans son message du 1er novembre 1955, le Conseil fédéral proposa une réduction linéaire de 10% de l'impôt sur le chiffre d'affaires. Il estima qu'il fallait s'abstenir d'élargir à nouveau la liste des articles exonérés, ce qui eût nécessité la modification de la Constitution et porté préjudice au régime financier définitif. Le Conseil des Etats se rangea à cette proposition. Le Conseil

national, par contre, se prononça en faveur d'une autre solution. Il rejeta la réduction linéaire comme étant incapable de décharger sensiblement les contribuables et proposa une réduction sélective de 50% pour certains articles, tels que vêtements, lingerie, médicaments et livres. Le chef du Département fédéral des finances et des douanes critiqua l'effet néfaste d'une telle mesure. Il déconseilla la création d'un statut spécial pour certains articles, parce que cette manière de faire entraînerait nécessairement de nouvelles demandes d'exonération. L'impôt sur le chiffre d'affaires perdrait ainsi son caractère d'impôt général sur la consommation et deviendrait une simple taxe sur les investissements et les moyens de production. Les divergences une fois aplanies, la proposition du Conseil fédéral fut finalement adoptée. Par arrêté du 21 décembre 1955, l'impôt sur le chiffre d'affaires fut réduit de 10%, avec effet au 1er janvier 1956.

b) Le régime financier depuis 1959

Après deux essais infructueux, la réglementation des finances de la Confédération réussit enfin à prendre forme. L'arrêté fédéral y relatif, daté du 31 janvier 1958, fut adopté par le peuple le 11 mai 1958. Cet arrêté ne s'imposa cependant qu'après de longs débats aux Chambres, au cours desquels le projet du Conseil fédéral fut modifié en certains points essentiels.

Contenu dans le message du 1er février 1957, il était essentiellement fondé sur deux expertises très complètes que le Département fédéral des finances et des douanes avait fait mettre au point[1]). Il prévoyait la perception de l'impôt pendant douze ans, la réduction des taux à $3^1/_3$% et 5% et la fixation, dans la Constitution, des taux maxima de 4% et 6%. Le Conseil fédéral suivait ainsi les recommandations faites par les experts, d'après lesquelles l'impôt devait être perçu sur une base aussi large et à des taux aussi bas que possible, pour ne pas entraver la concurrence et pour simplifier son mode de perception. En accord avec les experts, il rejeta une nouvelle extension de la liste des marchandises exonérées d'impôt, en affirmant qu'elle n'entraînerait que de nouvelles demandes et des inégalités, sans améliorer l'impôt du point de vue social.

Contrairement à la solution proposée par le Conseil fédéral et par les experts, le Parlement vota de nouvelles exonérations mais s'opposa à une réduction générale. Comme l'avait fait le Conseil national deux ans plus tôt, il estima que

[1]) Voir: «Die künftige Ausgestaltung der Warenumsatzsteuer», rapport remis au Département fédéral des finances et des douanes le 30 mai 1956 par la commission d'études pour l'impôt sur le chiffre d'affaires; et

«Die Frage der Berechtigung einer Warenumsatzsteuer», expertise remise le 7 septembre 1956 au Département fédéral des finances et des douanes par Theo Keller, Saint-Gall. Les deux expertises ont paru dans la collection éditée par le Département des finances et des douanes, à savoir «Schriften zur Neuordnung der Bundesfinanzen», Verlag für Recht und Gesellschaft AG Basel, nº 2 et 2a.

les consommateurs seraient plus efficacement dégrevés par une réduction sélective que par une réduction linéaire des taux d'impôt.

Cependant, la solution du Conseil fédéral fut également critiquée par les milieux qui déconseillaient un nouvel élargissement de la liste des marchandises exonérées d'impôt [1]). On souligna notamment que cette mesure avait été rendue inefficace par la réduction en deux étapes du taux de l'impôt; celle-ci, pensait-on, aurait dû être réalisée globalement, d'un seul coup.

L'arrêté mentionné ci-dessus prévoyait, de ce fait, l'extension de la liste des marchandises exonérées d'impôt aux articles qui avaient joui jusqu'alors de taux spéciaux, ainsi qu'aux livres et aux médicaments. La durée de perception fut fixée à six ans et les taux maxima à 3,6% et 5,4%. L'arrêté entra en vigueur le 1er janvier 1959. En outre, l'impôt de luxe fut supprimé. Il s'était révélé peu rentable et incapable d'imposer les trains de vie élevés.

Lors de la session d'été 1960, une interpellation concernant l'allégement des impôts sur la consommation fut débattue au Conseil national. L'interpellateur mit l'accent sur les effets peu satisfaisants des exonérations, et critiqua la manière dont le problème avait été résolu. Il expliqua que les nouvelles exonérations, en vigueur depuis le 1er janvier 1959, n'avaient pour ainsi dire pas conduit à un allégement des consommateurs, mais que, selon des preuves certaines, elles avaient été retenues par les producteurs et les marchands, sous forme d'augmentations des marges bénéficiaires. La baisse des prix de certains produits serait plutôt due à la concurrence renforcée qu'aux exonérations. Le Conseil fédéral affirma que, d'après les constatations qu'il avait pu faire, les milieux économiques s'étaient efforcés de faire bénéficier les consommateurs des allégements décidés. Il fit observer que ces allégements ne se traduisaient pas nécessairement par des réductions de prix perceptibles, mais qu'ils pouvaient également se manifester par la stabilisation de certains prix alors que les autres montaient.

Dans son message du 18 mai 1962, le Conseil fédéral proposa de prolonger de 10 ans le programme financier qui devait expirer en 1964. Cet arrêté a été sanctionné par le peuple le 8 décembre 1963, ce qui signifie, entre autres, que l'impôt sur le chiffre d'affaires, stipulé à l'article 41*ter* de la Constitution fédérale, restera matériellement inchangé jusqu'en 1974.

Dans son avant-projet, le Département fédéral des finances et des douanes s'était montré d'un avis différent. Dans le courant de l'automne 1961, il avait soumis cet avant-projet à l'attention des gouvernements cantonaux, des associations économiques, des partis politiques et de la conférence des directeurs cantonaux des finances. Il y avait retenu la possibilité d'augmenter de 25% les taux maxima de l'impôt, dans la mesure où une telle décision serait requise par un grave déséquilibre des finances publiques. Les organismes consultés

[1]) Voir: NZZ nº 728 du 15.3.1957.

exprimèrent leur accord de principe quant au maintien de l'impôt sur le chiffre d'affaires, mais se montrèrent peu favorables à son augmentation. Ils soulignèrent notamment qu'un déséquilibre budgétaire ne suffirait pas à lui seul à justifier cette augmentation; encore devrait-il s'agir d'un déficit durable. En outre, estimèrent-ils, une telle aggravation des charges fiscales ne pourrait avoir lieu que dans une conjoncture économique favorable, et non en période de crise. De plus, de différents secteurs, on proposa à nouveau aussi bien l'élargissement que la réduction de la liste des marchandises exonérées d'impôt.

Eu égard aux objections et propositions en grande partie contradictoires [1]), le Conseil fédéral estima que la prorogation de l'arrêté en vigueur pour un temps limité constituait la solution la plus raisonnable. Il se réservait cependant le droit de recourir aux projets déjà proposés lors de l'élaboration de la loi d'exécution.

Durant les délibérations du Conseil national, concernant les questions de détail, des propositions furent mises à l'étude prévoyant une réduction de 10% des taux d'impôts et la possibilité d'élargir ultérieurement la liste des marchandises exonérées, en y ajoutant les textiles, les chaussures, les médicaments et les livres. Toutes ces propositions, ayant pour but de modifier les arrêtés en vigueur, furent repoussées.

[1]) Pour de plus amples détails voir: Feuille fédérale, n° 21 du 25. 5. 1962, tome I, p. 1006/7.

VI. Remarques finales

1° L'évolution de l'impôt sur le chiffre d'affaires

L'impôt sur le chiffre d'affaires existe depuis longtemps. Dès l'Antiquité, il était connu et pratiqué par tous les Etats civilisés d'une certaine importance. Dans certaines villes, il constituait l'une des principales ressources fiscales à côté des droits de douane et des impôts de capitation. Le plus souvent, il fut introduit en période de guerre ou de crise, sous la pression des besoins financiers accrus, et maintenu par la suite dans le cadre du système fiscal ordinaire. En Grèce, il atteignit son apogée dès les Ve et IVe siècles avant notre ère. L'«encyclion» égyptien et la «centesima rerum venalium» dans l'Empire romain constituaient des impôts analogues.

En Europe, au cours du haut Moyen âge, l'impôt sur le chiffre d'affaires ne joua qu'un rôle de second plan en raison de la prédominance de l'économie de troc. Il crût en importance avec l'expansion commerciale et la naissance de l'économie monétaire. Le plus souvent, il fut perçu, sous des noms différents, sur les chiffres d'affaires réalisés sur les marchés. C'est ainsi qu'il fut appelé en France «maltôte», «invention du vingtième», «sol pour livre» et «pancarte», dans le Saint-Empire «nouveau droit de livre» et «méchant denier». L'«alcabala» espagnole fut, au Moyen âge, le plus perfectionné techniquement, mais, en même temps, le plus dur et le plus haï de tous les impôts européens sur le chiffre d'affaires; à la différence des autres, il se maintint jusqu'au XIXe siècle.

En France et dans le Saint-Empire, au XVe siècle, l'impôt sur le chiffre d'affaires perdit rapidement en importance, pour être finalement remplacé par une série d'impôts frappant la circulation et la consommation.

Ces «droits d'aides» ou «droits d'accise» étaient le plus souvent des impôts urbains, perçus sous la forme de péages et d'octrois. A la différence de l'impôt sur le chiffre d'affaires, ils ne frappaient que certaines marchandises, telles que blé, viande, sel, vin et bière. Ces droits étaient plus généralement répandus, étant d'une perception plus aisée que l'impôt sur le chiffre d'affaires. Le plus connu, et en même temps le plus détesté, était la «gabelle», impôt français sur le sel.

En Suisse, l'«Ohmgeld» était le plus répandu des impôts sur le chiffre d'affaires. A ses débuts, il était perçu aux portes des villes, pour lesquelles il constituait une importante source de revenus. D'abord limité à l'alcool, il s'appliqua par la suite à toutes les denrées alimentaires importantes. Plus tard, il fut perçu par les cantons, dont il constitua, avec la régale sur le sel, la principale ressource fiscale.

Au cours des années qui suivirent la Révolution française de 1789, les Etats imposèrent, non plus la consommation, mais les revenus et les fortunes. Néanmoins, l'accroissement considérable des dépenses contraignit bientôt les pouvoirs publics à revenir aux impôts indirects qui furent en vigueur pendant tout le XIXe siècle. L'impôt sur le chiffre d'affaires, tel que nous le connaissons, naquit après le première guerre mondiale: il fut introduit en Allemagne en 1918, en France en 1920.

Contrairement aux pays belligérants, dont les finances avaient été épuisées par les hostilités, la Suisse put maintenir son équilibre budgétaire avec ses ressources usuelles, sans recourir à des impositions nouvelles. La création de l'impôt sur le chiffre d'affaires ne fut donc envisagé que longtemps après son introduction dans les Etats voisins. Il ne fut d'abord question que d'un impôt de luxe et d'un impôt compensatoire frappant les grands magasins. Il fallut attendre 1935 et l'avis favorable du Conseil fédéral pour qu'on envisageât sérieusement d'introduire l'impôt sur le chiffre d'affaires: sur la base du projet de Grossmann, le Conseil fédéral avait jugé nécessaire de le percevoir et de l'introduire dans le régime financier 1936/37. Certes, revint-il peu après sur sa décision; mais cette prise de position avait suffi à déclencher un débat animé sur la nouvelle contribution envisagée, qui se heurta à une forte opposition, surtout en Suisse romande. A l'occasion des élections de 1935 au Conseil national, l'impôt sur le chiffre d'affaires fut, pour la première fois, mentionné dans une lutte électorale. Mais sa perception eût nécessité un appareil administratif important et compromis le reste du régime financier: c'est pourquoi le Conseil fédéral finit par y renoncer. Bien que, de divers côtés, on eût lancé d'autres projets d'impôts sur le chiffre d'affaires, son introduction ne fut plus envisagée sérieusement jusqu'au début de la guerre.

Puis, en 1940, sous la pression de besoins financiers accrus, le Conseil fédéral – utilisant les pouvoirs étendus qui lui avaient été conférés – décida la perception de cette contribution, qui fut appliquée pour la première fois en octobre 1941. Entre-temps, le Parlement n'avait accepté ce projet qu'assorti de nombreuses modifications; en outre, il avait repoussé une proposition du groupe socialiste demandant son rejet. Toutes les modifications apportées à l'impôt sur le chiffre d'affaires, avant son entrée en vigueur, tendirent à diminuer son efficacité fiscale. A la place de l'impôt cumulatif, proposé en 1938 par le Conseil fédéral, fut institué, en définitive, un impôt unique. Tenant compte de l'opposition de l'Union suisse des arts et métiers, le Conseil fédéral renonça à son intention primitive d'imposer le commerce de détail en se ralliant finalement à l'impôt sur le commerce de gros, pourtant moins rémunérateur et plus difficile à percevoir. Enfin, sous la pression du groupe social-démocrate, on accrut considérablement le nombre des marchandises soustraites à l'impôt.

Quelques semaines à peine après son introduction, la nouvelle contribution fut en butte à des manifestations protestataires. En 1941, lors de sa réunion

annuelle, le Parti socialiste décida de déclencher un mouvement d'opposition au sein des assemblées législatives fédérales, cantonales et communales. On exigea alors que cet impôt fût aboli ou au moins révisé. Le Conseil fédéral fut accusé d'avoir institué l'impôt précipitamment et d'en avoir insuffisamment informé l'opinion. Il ne le nia pas: en introduisant de la sorte la nouvelle imposition, il avait fait naître au sein du public une certaine nervosité. Néanmoins, il refusa de prendre en considération les requêtes qui lui étaient soumises; à son avis, cet impôt était indispensable aux finances fédérales et son application était trop récente pour qu'on pût porter à son sujet un jugement valable.

On reprochait au nouvel impôt d'être antisocial et injuste, d'augmenter le coût de la vie et les produits suisses. De plus, on en critiquait les dispositions d'exécution. Il était inévitable que l'impôt suisse sur le chiffre d'affaires, différant de tous les impôts analogues connus jusqu'alors, révélât des insuffisances non prévues par ses auteurs. En particulier, le système de perception introduisait des notions peu compréhensibles, étrangères à la langue des affaires. De plus, contrairement aux vœux de l'administration, le transfert de l'impôt fut apparent ce qui le rendit peu populaire auprès des consommateurs. Enfin, on regretta que la nouvelle charge fiscale fût introduite au cours même d'une période de renchérissement général. Bien des secteurs de l'opinion adoptèrent donc à l'égard de l'impôt sur le chiffre d'affaires une hostilité sans proportion avec ses insuffisances: la patience des autorités et des contribuables s'en trouva mise à une rude épreuve.

Les recettes dépassèrent de loin tous les espoirs. Cependant, les frais de guerre augmentaient sans cesse. Au début de 1943, le Conseil fédéral se vit donc contraint de doubler l'impôt sur le chiffre d'affaires. En revanche, il allongea la liste des exonérations et réduisit le taux des impositions pour certains produits essentiels. L'impôt se trouva ainsi, dans une certaine mesure, adapté à la solvabilité des contribuables. Enfin, en automne 1943, l'impôt de luxe fut introduit, satisfaisant une vieille revendication des adversaires de l'impôt sur le chiffre d'affaires. A l'exception des milieux proches des industries de luxe, la nouvelle contribution fut dans l'ensemble bien accueillie; elle constitua un nouveau perfectionnement du système des impôts sur la consommation.

Le droit d'urgence fut prolongé jusqu'en 1949. A son expiration, le Parti du travail fut le seul à refuser le maintien de l'impôt sur le chiffre d'affaires. Le Conseil fédéral soumit au Parlement un projet qui prévoyait, comme innovation notable, l'extension de l'impôt aux prestations de services. Une fois de plus, le projet de l'exécutif ne fut adopté qu'avec de nombreuses modifications: ainsi, l'exonération se trouva à nouveau étendue à plusieurs denrées alimentaires. Se jugeant défavorisées, d'autres branches du commerce d'alimentation protestèrent alors contre cette discrimination, de sorte que l'exonération fut étendue, en 1951, à toutes les denrées alimentaires. La même année, le Conseil

fédéral déclara obligatoire le transfert implicite de l'impôt. C'est dès le début, nous semble-t-il, qu'il eût fallu prendre cette mesure; elle supprima une lacune qui n'avait cessé d'affecter l'application de cet impôt. Désormais, l'acheteur put comparer les prix sans être contraint de tenir compte du mode de translation employé; ainsi l'imposition fut désormais soustraite aux yeux de l'acheteur.

En 1952, le peuple rejeta à une forte majorité une initiative du Parti du travail visant à supprimer l'impôt sur le chiffre d'affaires.

En raison des excédents financiers de la Confédération, l'idée d'une diminution générale des charges fiscales naquit et se développa au sein du Parlement. C'est alors qu'intervint une réduction linéaire de 10% de l'impôt sur le chiffre d'affaires. Après deux essais infructueux, la réglementation constitutionnelle du régime financier de la Confédération fut adoptée par la votation fédérale de 1958. L'impôt sur le chiffre d'affaires, assorti de minimes exonérations supplémentaires, fut inclus dans le régime financier limité à six ans; par la votation populaire de 1963, sa perception fut prolongée sans modifications pour une durée de dix ans.

2° L'évolution des idées

L'impôt sur le chiffre d'affaires ne cessa de se heurter à l'opposition plus ou moins forte des contribuables. Les conséquences de cette hostilité allèrent parfois même jusqu'à déborder largement le cadre fiscal.

Malgré l'insuffisance des documents que nous a légués l'Egypte pré-romaine, nous savons que chaque nouvelle détermination de l'assiette de l'«encyclion» y provoquait des conflits politiques. Sous Ptolémée V Epiphane (vers 202 à 196 avant notre ère), l'assiette dut même être réduite de moitié, car la population ressentait l'impôt comme un fardeau trop pesant.

De même, l'impôt sur le chiffre d'affaires médiéval était aux yeux du peuple opprimant et injuste. Il s'agissait effectivement d'un lourd fardeau, grevant les biens de première nécessité et appliqué souvent plusieurs fois à un même produit. Cette hostilité est prouvée par le nom même (maltôte, méchant denier) donné par le peuple à cet impôt. Sa perception, en France surtout, se heurta à une résistance continuelle: à la suite des troubles de Rouen en 1292, l'impôt dut être provisoirement aboli; il provoqua d'autres émeutes en Normandie (1351 à 1355) et à Bordeaux (1643).

Son introduction dans les Pays-Bas par le duc d'Albe, en 1596, sur le modèle de l'alcabala espagnole, fut le signal du soulèvement victorieux des Provinces-Unies contre la domination espagnole.

Au XVe siècle, en Allemagne, l'impôt sur le chiffre d'affaires fut remplacé par les «droits d'aceise» sur la consommation. Le nouvel impôt était invisible aux contribuables, sa perception était simple et son rendement élevé: il jouit donc des faveurs de la population. On apprécia surtout le fait qu'à la différence

des impôts directs il frappait également, bien que modérément, la noblesse et le clergé, appliquant ainsi le principe de l'universalité de l'impôt. Les classes moyennes y voyaient un moyen d'introduire une réforme sociale. Au XVe et au XVIe siècle, l'accise était considérée comme un impôt idéal. Toutes les couches de la population suivirent passionnément, pendant plusieurs décennies, le débat sur ses avantages et ses inconvénients.

Au XVIIIe siècle encore, le peuple croyait à la supériorité de l'accise sur les impôts directs. Toutefois, cette contribution entravait dans une mesure toujours croissante le développement des transports; en outre, sa perception devenait de plus en plus compliquée et coûteuse. Au cours du XIXe siècle, les impôts directs ne cessèrent donc de croître en importance aux dépens de l'accise. Cette dernière fut surtout combattue par Ferdinand Lassalle, qui dénonça comme injuste le fait qu'elle était fonction des besoins du peuple et non de sa solvabilité. Sa doctrine se répandit largement; plus tard même, dans des conditions totalement différentes, on s'y référa volontiers.

Les droits d'aides français furent perçus du XIVe siècle au début du XXe avec une courte interruption autour de 1800. Le plus connu, et en même temps le plus détesté à cause de son poids, était la gabelle. Sa perception était minutieusement prescrite: les contrevenants étaient frappés de peines très sévères telles que les travaux forcés ou même la mort.

Les conceptions physiocratiques des révolutionnaires de 1789 les amenèrent à abolir les impôts sur la consommation: ils voulaient réaliser l'égalité de tous devant l'impôt. Mais cette suppression ne se trouva pas compensée par l'augmentation que subirent les impôts directs. Les gouvernants durent donc bientôt recourir aux impôts indirects rétablissant ainsi l'équilibre d'un système basé exclusivement sur les impôts directs. Pendant tout le XIXe siècle, les impôts indirects restèrent toutefois modérés et furent l'objet de perfectionnements constants. Leur importance à la fin du siècle n'en est pas moins en flagrant contraste avec l'aversion qu'ils inspiraient cent ans plus tôt.

En Suisse, après la première guerre mondiale, on parla d'abord d'un impôt sur le luxe. Celui-ci, en effet, correspondait aux idées de l'époque en matière de justice fiscale bien plus que l'impôt sur le chiffre d'affaires. A cet égard, l'antipathie inspirée jadis par les lourds impôts sur les produits de consommation courante, accrue encore par la mauvaise réputation de l'impôt cumulatif allemand, était restée vivace. Enfin, la mauvaise situation économique de la période qui suivit la première guerre mondiale rendait la population hostile à tout impôt, quel qu'il fût. Telles furent les raisons qui paralysèrent les efforts tendant à instituer un impôt sur le chiffre d'affaires.

La situation ne se modifia que vers 1935, lorsque le Conseil fédéral, suivi par une minorité provenant des milieux économiques et scientifiques, commença à envisager cette innovation fiscale. Certes, face à l'opposition prédominant dans le peuple et surtout en Suisse romande, ce petit groupe ne parvint pas à

s'imposer avant le début de la seconde guerre mondiale. Néanmoins, dès cette époque, on se mit à considérer l'impôt d'un point de vue différent. Auparavant, il était apparu comme le dernier recours du fisc aux abois. Maintenant, comme le montraient les différentes destinations auxquelles on proposait de l'affecter, il était envisagé comme une institution permanente.

Au début de la seconde guerre mondiale, face au gonflement considérable des dépenses fédérales, on en arriva à reviser la répartition des charges fiscales et à percevoir un impôt sur le chiffre d'affaires. La forte augmentation du produit des impôts sur le revenu et la fortune affaiblit l'opposition à la nouvelle contribution, facilitant ainsi sa création. En effet, les milieux du commerce et de l'industrie, les plus frappés par les impôts directs, ainsi que l'opinion romande, virent dans cette innovation fiscale un indispensable contrepoids au lourd fardeau des impôts sur le revenu et la fortune. A cela s'ajouta l'esprit de sacrifice engendré par la guerre dont l'impôt sur le chiffre d'affaires tira un avantage psychologique dès les premiers temps de sa perception.

L'opposition du Parti social-démocratique n'avait pourtant pas cessé. Au Parlement, dans les collectivités publiques, comme dans la presse, ses membres combattaient l'impôt avec la même véhémence: d'une façon générale, ils lui reprochaient de renchérir le coût de la vie et de défavoriser notablement le consommateur dans le cadre du système fiscal. L'opposition ne modifia en rien son point de vue, en dépit des conclusions précises apportées en la matière par les commissions parlementaires et les experts consultés. D'après ces derniers, pourtant, les premières applications de l'impôt sur le chiffre d'affaires avaient frappé les petits et les moyens revenus de moins d'un pour-cent des dépenses ménagères; le doublement de son taux n'avait porté cette proportion qu'à 1,2%, au plus. En outre, des enquêtes avaient établi une forte diminution de la part des impôts indirects dans le revenu fiscal d'ensemble, par rapport à l'avant-guerre.

Vers la fin de la guerre se dessina, parmi les adversaires de l'impôt sur le chiffre d'affaires, un revirement tendant à l'accepter dans le cadre d'un système fiscal indépendant du droit d'urgence. En 1947, le Parti social-démocratique se résolut à renoncer formellement à son attitude négative, tout en faisant dépendre de deux conditions son acceptation de l'impôt: d'une part, la liste des marchandises exonérées devait être étendue, d'autre part, les charges fiscales devaient être réparties d'une façon paraissant équitable au parti. Ces deux conditions ayant été remplies, l'ancienne opposition déclara expressément que l'impôt sur le chiffre d'affaires était une contribution acceptable, rationnelle et indispensable à la réorganisation constitutionnelle des finances fédérales. A notre avis, ce retournement est l'un des succès les plus remarquables de l'impôt suisse sur le chiffre d'affaires. En effet, les premiers temps de la contribution avaient laissé une impression favorable quant à sa nature. Des améliorations constantes l'ont rendu de plus en plus socialement supportable; il correspond

donc largement aux conceptions des contribuables en matière de justice fiscale.

Depuis lors, on ne doit signaler que ces divergences quant à l'aménagement technique de l'impôt. C'est ainsi que toutes les denrées alimentaires en furent exemptées, malgré l'avis contraire de spécialistes réputés. Enfin, en 1952, l'initiative communiste en vue d'abolir l'impôt sur le chiffre d'affaires recueillit suffisamment de signatures pour passer le cap de la consultation populaire. Certes, s'agissant d'une initiative communiste, son rejet n'équivaut pas à une acceptation sans réserves de l'impôt. Néanmoins, on peut y voir à l'égard de celui-ci une preuve de la confiance que lui témoigne la majorité du peuple.

3° Situation actuelle

L'impôt suisse sur le chiffre d'affaires diffère profondément des impôts analogues ayant existé jusqu'au début du XXe siècle. Nous l'avons souligné à plusieurs reprises au cours de cette étude: auparavant, il s'était toujours agi d'un impôt très lourd en raison de son caractère unilatéral dans le cadre du système fiscal et du fait que le choix de son objet excluait toute considération sociale. Aujourd'hui au contraire, l'impôt sur le chiffre d'affaires est partie constituante d'un système fiscal bien équilibré et la répartition des charges correspond largement à la notion courante de justice en ce domaine. Grâce aux aménagements constants qu'il a subi, il s'est trouvé perfectionné de façon à devenir supportable pour toutes les catégories de revenus.

Toutefois, l'évolution de l'impôt sur le chiffre d'affaires est allée de pair avec une diminution de son efficacité et une modification de son caractère, ce qui, fiscalement parlant, est regrettable. En particulier, l'accumulation des exonérations à transformé, dans une large mesure, en un impôt spécial sur les moyens de production, ce qui était à l'origine un impôt général sur la consommation. Cette évolution, amorcée dès les premiers temps de la nouvelle contribution, est la rançon de son acceptation par l'ensemble de l'opinion; elle alarme sérieusement les techniciens des finances, et il est à souhaiter qu'elle cesse.

Quel est l'avenir de l'impôt fédéral sur le chiffre d'affaires? Il est d'autant plus difficile de le dire que les idées régnant en matière fiscale sont en perpétuel devenir. Néanmoins, il semble que l'on doive être amené à recourir de plus en plus à cette contribution. Parmi l'ensemble des recettes fiscales, son importance n'est pas excessive en regard de la place qu'elle occupe dans la fiscalité de la plupart des autres Etats européens: il est donc possible de rendre cet impôt encore plus rémunérateur. De larges couches de la population, enrichies par la prospérité de ces dernières années, se trouvent de plus en plus lourdement frappées par les impôts sur le revenu et la fortune. Cette situation nouvelle

pourrait entraîner un rétablissement de l'équilibre en accroissant le poids des impôts sur la consommation.

L'existence d'organismes économiques européens risque de poser tôt ou tard pour la Suisse le problème de l'adaptation de l'impôt sur le chiffre d'affaires aux systèmes fiscaux des autres pays. Bien que cette tâche ne soit pas urgente, il serait bon de ne pas la perdre de vue lors du futur aménagement de cette contribution.

BIBLIOGRAPHIE

- Amonn A. : Grundsätze der Finanzwissenschaft, 2. besonderer Teil, Berne 1953
- Amstutz P.: Zur Einführung der eidgenössischen Warenumsatzsteuer, dans Archives de droit fiscal suisse, 1941, n° 5/6
- Arrêtés du Conseil fédéral
- Arrêtés fédéraux
- Below G. von: Ungeld, dans Handwörterbuch der Staatswissenschaften, tome 8, Jena 1928
- Bericht der eidg. Expertenkommission für die Bundesfinanzreform, vom 14. 3. 1967, eidg. Drucksachen- und Materialzentrale Bern
- Bericht der Zürcher Handelskammer über das Jahr 1938, Eigenverlag
- Blumenstein Ernst: Compte-rendu du commentaire de l'impôt fédéral sur le chiffre d'affaires de H. Herold, dans Archives de droit fiscal suisse, 1941, n° 5/6
- Die Aufhebung der glarnerischen Minimalsteuer und ihre Bedeutung für das schweizerische Steuerrecht, dans Archives de droit fiscal suisse, 1936, n° 10
- Eine verfassungsmässige Neuordnung des eidgenössischen Finanzhaushalts, dans Archives de droit fiscal suisse, 1938, n° 10
- System des Steuerrechts, 1er volume, Zurich 1951
- Bräuer K.: Aufwandsteuern, dans Handwörterbuch der Staatswissenschaften, 2e volume, Jena 1924
- Bulletin sténographique officiel de l'Assemblée fédérale, 1922 à 1960
- Clamagéran J.-J.: Histoire de l'impôt en France, première et deuxième parties, Paris 1867/68
- Considérations de principe concernant le régime financier de la Confédération, publiées le 18 juillet 1956 par le Département fédéral des finances et des douanes
- Die künftige Ausgestaltung der Warenumsatzsteuer, rapport remis au Département fédéral des finances et des douanes le 30 mai 1956 par la commission d'études pour l'impôt sur le chiffre d'affaires, paru dans «Schriften zur Neuordnung der Bundesfinanzen», Verlag für Recht und Gesellschaft AG, Basel, n° 2
- Die verfassungsmässige Neuordnung des Bundeshaushaltes, herausg. von der privaten Studiengruppe für die Bundesfinanzreform, Olten 1953
- Die Vermögensabgabe im Lichte freisinnig-demokratischer Finanzpolitik, publié par le comité central du Parti radical-démocratique suisse, 1922
- Die Vernehmlassungen der Kantonsregierungen, der politischen Parteien und der Spitzenverbände der Wirtschaft usw. zum Bericht der eidg. Expertenkommission für die Bundesfinanzreform, vom 14. 3. 1967, eidg. Drucksachen- und Materialzentrale Bern
- Dowell Stephen: A History of Taxation and Taxes in England, From the earliest times to the year 1885, vol. II, Londres 1888
- Extrait du procès-verbal de la séance du Conseil fédéral du 18 novembre 1935

- Friedli Oskar: Die Grundsätze der eidg. Warenumsatzsteuer, dans Die eidgenössische Warenumsatzsteuer, trois conférences, édition de la Société suisse des commerçants, Zurich 1941
- Die Umsatzsteuer, dans Revue politique, n° 5, mai 1937
- Gerber Hans: Der finanzwirtschaftliche, steuertechnische und soziale Aspekt der eidgenössischen Warenumsatzsteuer, dans Revue fiscale, mars 1959
- Die Belastung der Konsumenten, speziell unterer Einkommensschichten und grosser Familien, durch die Warenumsatzsteuer, thèse, Berne 1945
- Gerloff Wilhelm: Steuerwirtschaftslehre, dans Handbuch der Finanzwissenschaft, 2e édition, tome II, Tübingen 1956
- Ursprung und Anfänge öffentlicher Finanzwirtschaft, dans Handbuch der Finanzwissenschaft, 2e édition, tome I, Tübingen 1950
- Geyer Ernst: Die neue eidg. Finanzordnung, Sonderdruck der «Schweizer Monatshefte», Zurich, avril 1958
- Grabower R.: Geschichte der Umsatzsteuer und ihre gegenwärtige Gestaltung im Inland und im Ausland, Berlin 1925
- Grossmann Eugen: Die Finanzgesinnung des Schweizer Volkes, 1930
- Neue Steuern? Dann Umsatzsteuer! dans la Nouvelle Suisse, organe de combat de l'Union populaire nationale du 5. 7. 1935
- Richtlinien für die Gestaltung einer eidgenössischen Umsatzsteuer, Gutachten zuhanden der Steuerverwaltung (texte dactylographié du 15. 10. 1935)
- Wandlung der schweizerischen Finanzgesinnung, 1951
- Hagenbach Paul: Kommentar zur eidg. Warenumsatzsteuer, Zurich 1941
- Spezialprobleme aus der Warenumsatzsteuer, dans Die eidgenössische Warenumsatzsteuer, trois conférences, édition de la Société suisse des commerçants, Zurich 1941
- Zur Einführung der eidg. Warenumsatzsteuer, dans Archives de droit fiscal suisse, 1941, n° 7
- Herold Hans: Commentaire de l'impôt fédéral sur le chiffre d'affaires, Bâle 1941
- Jaques P.: La notion de la livraison de marchandises dans l'impôt fédéral sur le chiffre d'affaires, thèse Lausanne 1953
- Kaldor Nicholas: An Expenditure Tax, London 1955
- Keller Theo: Die Frage der Berechtigung einer Warenumsatzsteuer, expertise remise le 7 septembre 1956 au Département fédéral des finances et dès douanes, parue dans Schriften zur Neuordnung der Bundesfinanzen, Verlag für Recht und Gesellschaft AG Basel, n° 2a
- Landmann Julius: Zur Frage der Einführung eines eidgenössischen Couponstempels, extrait tiré de la NZZ, 1920
- Lassalle Ferdinand: Fred. Lassalle's Reden und Schriften, édités par Ed. Bernstein, tomes I et II, Berlin 1892/93
- Laum Bernhard: Geschichte der öffentlichen Finanzwirtschaft im Altertum und Frühmittelalter, dans Handbuch der Finanzwissenschaft, 2e édition, tome I, Tübingen 1950
- Laur Ernst: Eine direkte Steuer auf dem Luxusverbrauch, extrait tiré de la NZZ du 27. 7. 1920
- Eine Umsatzsteuer auf der Ein- und Ausfuhr, extrait tiré de la NZZ du 8. 9. 1920

- Loosli K.: Der Begriff der Warenlieferung bei der eidgenössischen Warenumsatzsteuer, thèse Zurich 1949
- Mann Fritz Karl: Beiträge zur Steuersoziologie, dans Finanzarchiv N. F., tome 2, Tübingen 1934
- Steuerpolitische Ideale, Jena 1937
- Überwälzung der Steuer, dans Handbuch der Staatswissenschaften, tome 8, Jena 1928
- Wesen und Verlauf der Steuerüberwälzung, Bd. 172 der Schriften des Vereins für Sozialpolitik
- Marbach Fritz: Luxus und Luxussteuer, Berne 1948
- Mehl Lucien: Science et technique fiscales, tome I, Paris 1959
- Messages du Conseil fédéral
- Parieu Esquiro: Traité des impôts, tome 4, Paris 1867
- Popitz Johannes: Allgemeine Verbrauchsteuer, dans Handbuch der Finanzwissenschaft, Ire édition, tome II, Tübingen 1926
- Umsatzsteuern, dans Handwörterbuch der Staatswissenschaften, 8e volume, Jena 1928
- Probleme einer konjunkturgerechten Finanzpolitik, Bericht vom Juli 1956 der Studienkommission für die konjunkturpolitischen Massnahmen im Rahmen der Neuordnung des Finanzhaushaltes des Bundes, édité par le Département fédéral des finances et des douanes, dans Schriften zur Neuordnung der Bundesfinanzen, Verlag für Recht und Gesellschaft AG, Basel, 1956
- Procès-verbal des délibérations de la commission des experts concernant la réforme des finances fédérales, séance du 30 août au 3 septembre 1920 à Kandersteg
- Procès-verbal des délibérations de la conférence de Sion du 29 mai au 1er juin 1922 traitant la situation financière de la Confédération, des cantons et des communes
- Recktenwald Claus: Steuerinzidenzlehre, Berlin 1958
- Schanz Georg: Die Steuern der Schweiz und ihre Entwicklung seit Beginn des 19. Jahrhunderts, tome I, Stuttgart 1890
- Scheidegger Hans: Die Umsatzsteuer (Ihre Formen und ihre wirtschaftliche Bedeutung), thèse Berne 1944
- Schirmer August: Gibt es einen Ausweg aus der schweizerischen Wirtschaftskrise?, dans Schriften des Schweiz. Gewerbeverbandes, no 2, 1936
- Schmölders Günter: Allgemeine Steuerlehre, Duncker und Humblot, Berlin 1958
- Steuersystem und Steuersystematik, dans Handbuch der Finanzwissenschaft, 2e édition, tome II, Tübingen 1956
- Die Umsatzsteuern, dans Handbuch der Finanzwissenschaft, 2e édition, tome II, Tübingen 1956
- Schmoller Gustav: Historische Betrachtungen über Staatenbildung und Finanzentwicklung, dans Jahrbuch für Gesetzgebung, Verwaltung und Volkswirtschaft im Deutschen Reich, Leipzig 1909, erstes Heft
- Schmutz Heinz: Die Konsumenten und die Warenumsatzsteuer, dans Zeitfragen der schweizerischen Wirtschaft und Politik, no 42 du 22.11.1948
- Schönberg Gustav: Finanzverhältnisse der Stadt Basel im XIV und XV Jahrhundert, Tübingen 1879
- Seligmann E. R. A.: Die Lehre von der Steuerüberwälzung, Jena 1927
- Steiger und Higy: Finanzhaushalt der Schweiz, tome I, Berne 1934
- Stourm René: Les finances de l'ancien régime et de la révolution, tome premier, Paris 1885
- Vocke Wilhelm: Die Abgaben, Auflagen und die Steuer vom Standpunkt der Geschichte und der Sittlichkeit, Stuttgart 1887

- Voirol A.: Eine Umsatzsteuer im antiken Rom und der numismatische Beleg ihrer Aufhebung, tirage spécial du Journal des associations patronales, n° 16/17 du 16 avril 1943
- Wagner Adolph: Lehr- und Handbuch der politischen Ökonomie, dritter Theil: specielle Steuerlebre, Leipzig 1889
- Wellauer Wilhelm: Die eidgenössische Warenumsatzsteuer, Verlag für Recht und Gesellschaft AG Basel, 1959
- Zeitschrift für Schweizerische Statistik, Berne 1888, XXIVe année
- Zur Frage einer allgemeinen Warenumsatzsteuer, Ein Vorschlag zur finanziellen Deckung des bundesrätlichen Arbeitsbeschaffungsprogramms, deuxième édition, publiée par le bureau central des grands magasins suisses, 18 novembre 1938
- Zur Warenhausfrage, rapport de la commission pour la formation des prix remis au Département fédéral de l'économie publique, publication n° 10 de la commission pour la formation des prix du Département fédéral de l'économie publique, dans cahier spécial 17 de «la Vie économique», publié par le Département fédéral de l'économie publique, Berne 1933

Journaux:

- Basler Nachrichten
- Berner Tagblatt
- Der Bund
- Die Tat
- Gazette de Lausanne
- Journal de Genève
- Journal suisse des artisans et commerçants
- La lutte syndicale
- La voix ouvrière
- Neue Zürcher Zeitung (NZZ)
- Tribune de Genève
- Volksrecht
- Vorwärts