

Imposition sur le revenu effectif ou hypothétique ?

Sur la question de savoir si le droit fiscal doit s'adapter à la « tendance » du travail à temps partiel



Andrea Opel

Prof. Dr. iur., Université de Lucerne,
consultante JP Steuer AG

Le travail à temps partiel est actuellement en vogue. Mais ceux qui travaillent moins paient aussi moins d'impôts. Les personnes exerçant une activité lucrative à temps partiel contribuent ainsi moins aux recettes de l'État que les personnes exerçant une activité lucrative à plein temps. Dans ce contexte, l'économie d'impôts pour le contribuable est disproportionnée, car les impôts baissent plus rapidement que le revenu en raison des barèmes progressifs. Cela peut faire grincer des dents. Ainsi, il convient d'examiner si le droit fiscal peut et doit réagir à la tendance du travail à temps

INHALT

- 1 Problématique**
- 2 Solutions actuellement discutées**
 - 2.1 Imposition sur base du revenu hypothétique
 - 2.2 Détermination des taux sur base du revenu hypothétique
 - 2.3 Imposition partielle du revenu des « heures supplémentaires »
 - 2.4 Conclusion intermédiaire
- 3 Détermination du revenu imposable selon le droit en vigueur**
 - 3.1 La capacité contributive, principe fondamental du système fiscal suisse
 - 3.2 Le revenu comme mesure de la capacité contributive
 - 3.3 Le revenu comme grandeur économique
 - 3.4 Le revenu en tant qu'accroissement de la fortune nette
 - 3.5 Principe de l'imposition de l'ensemble du revenu
 - 3.6 Réalité du revenu
 - 3.7 Conclusion intermédiaire
- 4 Passage de l'imposition sur le revenu effectif à l'imposition sur le revenu hypothétique**
 - 4.1 Compatibilité avec le droit en vigueur en matière d'impôt sur le revenu
 - 4.2 Compatibilité avec la Constitution fédérale
 - 4.3 Praticabilité
- 5 Autres solutions possibles**
 - 5.1 Calcul du taux d'imposition sur la base du revenu hypothétique
 - 5.2 Imposition partielle du revenu des « heures supplémentaires »
 - 5.3 Taux proportionnel pour l'impôt sur le revenu
 - 5.4 Introduction de l'imposition individuelle
- 6 Conclusion**

partiel. La réaction la plus radicale serait de ne plus se fonder sur le revenu effectivement réalisé, mais sur le revenu hypothétique. Mais une telle approche est-elle réalisable ou reste-t-elle au bout du compte un souhait n'étant motivé que par des raisons fiscales ?

1 Problématique

Le travail à temps partiel semble très prisé par les jeunes générations. C'est ce que montre le recul constant de la durée annuelle du travail par personne active en Suisse.¹ Les employeurs ont eux aussi été sensibles à cette tendance au travail à temps partiel : les entreprises proposent ainsi parfois une semaine de travail de quatre jours, tout en versant un plein salaire.² La tendance au travail à temps partiel semble particulièrement marquée chez les universitaires, en particulier chez les diplômés en sciences sociales et humaines.

Les faibles taux de travail, même plusieurs années après la fin de la formation,³ ont récemment suscité une certaine attention médiatique.⁴

Le travail à temps partiel a également des conséquences fiscales. Les contribuables qui gagnent moins paient moins d'impôts. Les travailleurs à temps partiel contribuent ainsi moins au budget de l'État que les travailleurs à plein temps. Une autre incidence est que l'économie d'impôt pour le contribuable exerçant une activité lucrative à temps partiel est disproportionnée, puisque les impôts baissent plus fortement que le revenu. Ceci s'explique par les barèmes progressifs de l'impôt sur le revenu. En fin de compte, cet effet fiscal se traduit par un salaire horaire net plus élevé en cas de travail à temps partiel qu'en cas de travail à plein temps, ce qui conduit en quelque sorte à un privilège fiscal.

Le fait que le droit (fiscal) en vigueur accepte que les particuliers puissent ainsi refuser de contribuer à la couverture des besoins financiers de l'État est source de mécontentement. Le constat est particulièrement dirigé envers les universitaires qui choisissent souvent volontairement⁵ de travailler à temps partiel, alors même qu'ils ont suivi une longue formation, financée dans

¹ <<https://www.bfs.admin.ch/bfs/fr/home/statistiques/travail-remuneration/activite-professionnelle-temps-travail/heures-travail.html>> (1.10.2022).

² ERICH BÜRGLER, Erste Schweizer Firmen führen die Viertagewoche ein, *Basler Zeitung* du 15.1.2022.

³ Il ressort de l'enquête réalisée annuellement par l'OFS auprès des diplômés que, cinq ans après l'obtention du diplôme, seuls 45 % environ des actifs exercent une activité à plein temps : <<https://www.bfs.admin.ch/bfs/fr/home/statistiques/education-science/enquetes/ashs.html>> (1.10.2022).

⁴ Cf. entre autres CHRISTOPH EISENRING, Sind Geistes- und Sozialwissenschaftler eine finanzielle Bürde für die Gesellschaft?, *NZZ* du 21.6.2022 ; KATHARINA FONTANA, Streit über Teilzeit-Akademiker: Die Fragen rund um die Geisteswissenschaften sind berechtigt, *NZZ* du 15.6.2022 ; FONTANA/NEUHAUS, «Die Studenten vergeuden ihre Zeit», *NZZ* du 25.5.2022.

⁵ Ainsi, près de la moitié des économistes et des sociologues déclarent que le travail à temps partiel correspond à leur souhait personnel. Cf. <<https://www.bfs.admin.ch/bfs/fr/home/statistiques/catalogues-banques-donnees/tableaux.assetdetail.21944388.html>> (1.10.2022).

ABHANDLUNGEN · ARTICLES DE FOND

une large mesure par les deniers publics. La question se pose donc de savoir si le système actuel d'imposition du revenu peut encore suivre cette évolution. Différentes idées circulent actuellement sur la manière dont le droit fiscal pourrait réagir à la tendance du temps partiel. Ces idées seront examinées dans la présente contribution sous l'angle de leur adéquation et de leur faisabilité. La question centrale est toutefois de savoir si l'instrument du droit fiscal est adapté pour relever ce défi de société.

2 Solutions actuellement discutées

Afin d'atténuer ou de supprimer l'attrait fiscal du travail à temps partiel, les solutions suivantes sont notamment proposées :

2.1 Imposition sur base du revenu hypothétique

L'approche la plus radicale consiste à déterminer l'impôt sur le revenu non pas sur la base du revenu effectivement réalisé («revenu effectif»), mais sur la base du revenu hypothétiquement réalisable («revenu hypothétique»).⁶ L'impôt sur le revenu ne serait donc pas calculé sur le gagné, mais sur le gagnable. Une solution, bien que simplifiée,⁷ consisterait à calculer le revenu net imposable en cas de travail à plein temps. Du

point de vue fiscal, on préleverait le même impôt que si le contribuable travaillait à plein temps. Ainsi, si un contribuable réalisait un revenu imposable de CHF 60 000.– pour un emploi à 50 %, il faudrait partir d'un revenu hypothétique de CHF 120 000.– comme base d'imposition. Un contribuable seul tenant ménage indépendant domicilié en ville de Zurich ne serait donc pas redevable d'un impôt sur le revenu d'environ CHF 7 000.–, mais de CHF 23 000.–, soit plus du triple. Cette multiplication s'explique par la progression du taux d'imposition.

Exemple : contribuable seul tenant ménage indépendant domicilié en ville de Zurich (2022)

	effectif	hypothétique
Revenu (en CHF)	60 000	120 000
Impôts (en CHF)		
Canton/commune	6 185	17 987
Confédération	725	4 555
Total	6 910	22 542

2.2 Détermination des taux sur base du revenu hypothétique

Une autre approche, moins drastique, consisterait à n'utiliser le revenu hypothétique que pour déterminer le taux d'imposition.⁸ La base de calcul resterait donc le revenu effectivement réalisé. Cela permettrait d'éliminer l'avantage

⁶ Cette idée n'est pas nouvelle, cf. TIPKE, Steuerrechtsordnung II, 2^e éd., Cologne 2003, 631 ss. Un tel système a apparemment été appliqué en Turquie de 2000 à 2002 (TIPKE, op. cit., nbp 104).

⁷ Il reste encore à y revenir. Voir ch. 4.3.

⁸ Cf. à ce sujet <<https://www.20min.ch/story/ist-teilzeitarbeit-unsocial-oder-wichtig-fuer-die-gesundheit-333290721756>> (1.10.2022).

de progressivité obtenu par le travail à temps partiel.

Pour reprendre l'exemple précédent, l'impôt sur le revenu serait calculé sur la base du revenu effectif de CHF 60 000.–. Pour le calcul du taux en revanche, il faudrait prendre pour base le revenu hypothétique de CHF 120 000.–. Il en résulte qu'au lieu d'un impôt de CHF 7 000.– environ, un impôt de CHF 11 000.– serait dû, soit environ une fois et demie de plus.

Exemple : contribuable seul tenant ménage indépendant domicilié en ville de Zurich (2022)

	effectif	effectif, au taux du revenu hypothétique
Revenu (en CHF)	60 000	60 000
Impôts (en CHF)		
Canton/commune	6 185 (env. 10,3%)	9 000 (env. 15%)
Confédération	725 (env. 1,2%)	2 280 (env. 3,8%)
Total	6 910 (env. 11,5%)	11 280 (env. 18,8%)

2.3 Imposition partielle du revenu des « heures supplémentaires »

Une autre proposition viserait la création d'une sorte de bonus fiscal pour les travailleurs à plein temps.⁹ Selon cette approche, le revenu correspondant à la durée normale du travail

(à définir; p.ex. 70 % = environ 29 heures pour une semaine de 42 heures) continuerait d'être imposé normalement. En revanche, le revenu relatif aux « heures supplémentaires » ne serait pas entièrement pris en compte dans la base de calcul (mais p.ex. en incluant une déduction de CHF 30.– par heure).

Dans notre exemple, la charge fiscale en cas de travail à temps partiel de 50 % ne changerait pas. Toutefois, les contribuables qui travaillent à un taux d'occupation plus élevé bénéficieraient d'un allègement fiscal. Avec un revenu de CHF 120 000.–, le revenu imposable tomberait, dans ces hypothèses, à CHF 100 000.– environ.¹⁰ Il en résulterait une diminution de la charge fiscale d'environ CHF 23 000.– à CHF 17 000.– en cas d'activité à plein temps, soit un quart environ.

Exemple : contribuable seul tenant ménage indépendant domicilié en ville de Zurich (2022)

	effectif	réduit
Revenu (en CHF)	120 000	99 720
Impôts (en CHF)		
Canton/commune	17 987	13 688
Confédération	4 555	2 854
Total	22 542	16 542

2.4 Conclusion intermédiaire

Toutes ces propositions visent à rendre le travail à temps partiel fiscalement moins attrayant. Les

⁹ Cf. à ce sujet <<https://www.20min.ch/story/wegen-gen-z-wer-vollzeit-arbeitet-soll-steuern-sparen-koennen-236180641365>> (1.10.2022). En ce sens déjà HEINZ HALLER, Die Steuern, Grundlinien eines rationalen Systems öffentlicher Abgaben, 3^e éd., Tubingue 1981, 47 ss.

¹⁰ Avec 13 « heures supplémentaires » par semaine et 52 semaines de travail par an, il en résulterait une déduction de CHF 20 280.– (13 × 52 × CHF 30).

ABHANDLUNGEN · ARTICLES DE FOND

deux premières approches ont ceci de commun que le revenu hypothétique doit être défini, que ce soit pour déterminer la base de calcul ou pour fixer le taux. Alors que la première approche est susceptible, notamment en cas de revenus élevés et de faible taux d'occupation, d'engendrer des créances fiscales qui ne pourraient pas être assumées eu égard au revenu effectivement réalisé, la seconde approche entraînerait certes une augmentation sensible de la charge fiscale en cas de travail à temps partiel, mais celle-ci resterait toujours en rapport avec le revenu réalisé. La troisième approche viserait à récompenser de manière ciblée le travail à plein temps sur le plan fiscal en n'imposant que partiellement les heures effectuées au-delà d'une durée normale (fiscale) du travail. En raison de la progressivité du taux d'imposition, il en résulterait un privilège fiscal disproportionné pour les contribuables réalisant de hauts revenus.

Alors que les deux premières propositions conduiraient à une augmentation des recettes fiscales – à supposer que les autres paramètres

soient maintenus –, la dernière conduirait à des pertes fiscales.

3 Détermination du revenu imposable selon le droit en vigueur

3.1 La capacité contributive, principe fondamental du système fiscal suisse

Le principe constitutionnel de l'imposition selon la capacité contributive, inscrit à l'art. 127 al. 2 Cst., est considéré comme un principe directeur en droit fiscal.¹¹ Il est reconnu par la doctrine comme un principe fondamental et approprié, qui correspond à une conscience générale du droit.¹² L'on parle également de ce principe comme étant un critère central pour une imposition équitable et non arbitraire.¹³

Le principe de la capacité contributive touche aussi bien les aspects objectifs que subjectifs du rapport de droit fiscal.¹⁴ La charge fiscale doit être fixée en fonction de la capacité contributive

¹¹ URS BEHNISCH, in: Waldmann/Belser/Epiney (édit.), Basler Kommentar BV, Bâle 2015, art. 127 n° 28; KATHRIN KLETT, Der Gleichheitssatz im Steuerrecht, RDS 1992 II, 1 ss, 107; KLAUS TIPKE, Steuerrechtsordnung I, 2^e éd., Cologne 2000, 491; VALLENDER/WIEDERKEHR, in: Ehrenzeller/Schindler/Schweizer/Vallender (édit.), St. Galler Kommentar BV, 3^e éd., Zurich 2015, art. 127 n° 23 s.

¹² Cf. DIETER GRÜNBLATT, Nichtfiskalische Zielsetzungen bei Fiskalsteuern, Bâle 1994, 169 s.; BEAT HIRT, Grundfragen der Einkommensbesteuerung, Untersucht am Beispiel des Einkommens aus selbständiger Erwerbstätigkeit nach Art. 18 DBG, Berne 1998, 6; SANDRA MORANDI, Die Begrenzung der Steuerlast durch verfassungsrechtliche Bindungen des schweizerischen Steuergesetzgebers, Saint-Gall 1997, 133; SILVIA MARIA SENN, Die verfassungsrechtliche Verankerung von anerkannten Besteuerungsgrundsätzen, Zurich 1999, 191 ss; PATRICK WALDBURGER, Sparbereinigung der Einkommenssteuer, Eine verfassungsrechtliche Beurteilung, Berne 2005, 76; ZUPPINGER/BÖCKLI/LOCHER/REICH, Steuerharmonisierung – Probleme der Harmonisierung der direkten Steuern, der Kantone und Gemeinden, Berne 1984, 4 s. Dans la jurisprudence, cf. en particulier ATF 133 I 206 consid. 7.1. Les voix critiques ont cependant toujours existé : cf. p.ex. PETER HONGLER, Jusletter vom 4.11.2019 ou les réf. citées par WALDBURGER, op. cit., 81 s. Comp. MARKUS REICH, Das Leistungsfähigkeitsprinzip im Einkommenssteuerrecht, Archives 53 (1984/1985), 5 ss.

¹³ MARKUS REICH, Steuerrecht, 3^e éd., Zurich/Bâle/Genève 2020, 88.

¹⁴ Cf. BEHNISCH, (n. 11), art. 127 n° 28; VALLENDER/WIEDERKEHR, (n. 11), art. 127 n° 24.

d'un sujet fiscal déterminé (aspect subjectif), ce qui suppose en principe que l'objet de l'impôt soit défini de manière exhaustive (aspect objectif). Selon le Tribunal fédéral, les contribuables doivent être imposés équitablement en fonction des moyens dont ils disposent; la charge fiscale devrait être fonction des biens économiques à la disposition du contribuable et de sa situation personnelle.¹⁵

Il est reconnu que le principe de la capacité contributive est un réel principe devant être respecté et non un simple but.¹⁶ La «capacité contributive» ne désigne pas la capacité personnelle de se procurer des biens; seule la situation économique (extérieure) concrète est déterminante.¹⁷ Cela signifie que la renonciation à l'exploitation économique des aptitudes et des possibilités personnelles est sans importance, quel que soit le motif.¹⁸ Peu importe donc que la renonciation repose sur une incapacité personnelle (maladie, invalidité) ou sur l'exercice d'autres activités non rémunérées (travail

domestique, engagement caritatif), voire sur une pension personnelle (loisirs, paresse).¹⁹ Le principe de la capacité contributive respecte donc la liberté de l'individu de choisir ou non de gagner de l'argent.²⁰ Par ailleurs, la mesure de l'engagement personnel (durée du travail) qui est consacrée à la réalisation de certains revenus ou à l'augmentation de la fortune n'est pas non plus déterminante.

3.2 Le revenu comme mesure de la capacité contributive

Le revenu est considéré comme le meilleur indicateur de la capacité contributive individuelle.²¹ Le principe constitutionnel de la capacité contributive est précisé en droit de l'impôt sur le revenu par la définition de l'objet de l'impôt. Bien que les lois fiscales fédérales ne contiennent pas de définition légale du revenu imposable, il ressort de celles-ci que l'impôt sur le revenu frappe tous les revenus uniques et périodiques du contribuable.²² La doctrine

¹⁵ Cf. ATF 140 II 157 consid. 7.1; ATF 122 I 101 consid. 2b/aa.

¹⁶ KLETT, (n. 11), RDS 1992 II, 1 ss, 108 s.; PAUL KIRCHHOF, Der verfassungsrechtliche Auftrag zur Besteuerung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit, *StuW* 1985, 319 ss, 324 s.; SENN, (n. 12), 167 s.; TIPKE, (n. 11), *Steuerrechtsordnung* I, 497 s.; IDEM, (n. 6), *Steuerrechtsordnung* II, 631 ss. Cf. ég. PETER LOCHER, *Kommentar zum DBG*, I. Teil, 2^e éd., Bâle 2019, art. 16 n° 23.

¹⁷ KLETT, (n. 11), RDS 1992 II, 1 ss, 108.

¹⁸ KLETT, (n. 11), RDS 1992 II, 1 ss, 109; SENN, (n. 12), 167.

¹⁹ KLETT, (n. 11), RDS 1992 II, 1 ss, 109; SENN, (n. 12), 167 s.

²⁰ KIRCHHOF, (n. 16), *StuW* 1985, 319 ss, 325.

²¹ HALLER, (n. 9), 43; KLETT, (n. 11), *ZSR* 1992 II, 1 ss, 111, 114; IDEM, *Progressive Einkommenssteuer und Leistungsfähigkeitsgrundsatz in der Schweiz – 100 Jahre nach Georg Schanz*, in: Joachim Lang (édit.), *Die Steuerrechtsordnung in der Diskussion – Festschrift für Klaus Tipke zum 70. Geburtstag*, Cologne 1995, 599 ss, 614; MARKUS REICH, *Von der normativen Leistungsfähigkeit der verfassungsrechtlichen Steuererhebungsprinzipien*, in: Höhn/Vallender (édit.), *Steuerrecht im Rechtsstaat*, Festschrift für Prof. Dr. Francis Cagianut zum 65. Geburtstag, Berne/Stuttgart 1990, 97 ss, 105; IDEM, (n. 12), *Archives* 53 (1983/1984), 11.

²² Cf. art. 16 al. 1 LIFD/art. 7 al. 1 LHID.

ABHANDLUNGEN · ARTICLES DE FOND

et la jurisprudence majoritaires y voient une « clause générale du revenu »,²³ qui est ensuite concrétisée par une énumération exemplative de catégories particulières de revenus.²⁴ La clause générale permet de respecter au mieux le principe de la capacité contributive et est en cela par exemple plus adéquat que le principe d'énumération en vigueur en Allemagne.

3.3 Le revenu comme grandeur économique

Il est reconnu que la notion de « revenu » ne ressort pas du droit civil, mais est économique.²⁵ Selon le Tribunal fédéral, le « revenu » doit être compris comme l'ensemble des biens économiques qui reviennent à un individu pendant une période donnée et qu'il peut affecter à la satisfaction de ses besoins personnels et à son budget courant, sans réduire sa fortune.²⁶ Tous les avantages appréciables en argent obtenus par un individu pendant une période donnée constituent donc un revenu.²⁷ En font également partie, en théorie, les prestations à soi-même, les utilisations propres et les plus-values, dans la mesure où elles ont une valeur pécuniaire.

Il n'en demeure pas moins que ces éléments ne sont soumis qu'en partie à l'impôt.²⁸ Le Tribunal fédéral applique à cet égard une approche pragmatique.²⁹

3.4 Le revenu en tant qu'accroissement de la fortune nette

Les clauses générales de revenu contenues dans les lois fiscales fédérales se fondent sur ce que l'on appelle la « théorie de l'accroissement de la fortune nette » (ou accroissement net du patrimoine) de Schanz, selon laquelle toutes les entrées dans le patrimoine, y compris les valeurs d'usage, sont imposables, pour autant et dans la mesure où elles entraînent effectivement une augmentation de la capacité contributive du contribuable.³⁰

Or, comme on l'a vu, la théorie de l'accroissement de la fortune nette n'a pas été appliquée sans restriction par le législateur. Dans la doctrine, on tente d'expliquer les modifications qui y ont été apportées par deux théories : l'école zurichoise suit le « *Zuflusskonzept* », selon lequel seuls les revenus provenant de l'extérieur, appelés « revenus exogènes à la fortune », sont soumis

²³ Cf. LOCHER, (n. 16), art. 16 n° 4 ss; REICH, (n. 13), 204 s. Dans la jurisprudence: TF, 20.4.2020, 2C_743/2019, consid. 4.1; ATF 125 II 113 consid. 4a = Archives 67 (1998/1999), 644 ss = StE 1999 B 23.1 n° 41 = RF 1999, 327.

²⁴ Art. 17–23 LIFD / art. 7 al. 1–3 et art. 8 LHID.

²⁵ BLUMENSTEIN/LOCHER, *System des schweizerischen Steuerrechts*, 7^e éd., Zurich 2016, 203.

²⁶ TF, 23.12.1996, 2A.303/1994, consid. 3a (traduction libre). Cf. ég. ATF 140 II 353 consid. 2.1; ATF 139 II 363 consid. 2.

²⁷ REICH, (n. 13), 206 s.

²⁸ REICH, (n. 13), 206. Les successions et donations, ainsi que la valeur d'usage de la fortune immobilière ne sont pas prises en compte.

²⁹ Cf. sur la jurisprudence fédérale, p.ex. YVES NOËL, in: Noël/Aubry Girardin (édit.), *Impôt fédéral direct (LIFD)*, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, 2^e éd., Bâle 2017, art. 16 n° 10, qui parle de « *case law* »; REICH, (n. 13), 206.

³⁰ BLUMENSTEIN/LOCHER, (n. 25), 204 s.; REICH, (n. 13), 206 ss.

à l'impôt sur le revenu.³¹ En revanche, l'école bernoise s'appuie sur le «*Markteinkommenskonzept*», selon lequel ne sont considérés comme revenus que les entrées d'actifs nets réalisées par la participation au marché.³²

Le Tribunal fédéral se prononce certes en faveur de la théorie de l'accroissement de la fortune nette,³³ mais sans se limiter à un « sous-concept » déterminé. Comme on l'a vu, il détermine de manière pragmatique le caractère de revenu des entrées de capitaux en interprétant et en appliquant les bases légales respectives.

3.5 Principe de l'imposition de l'ensemble du revenu

Selon ce principe, l'ensemble des revenus des contribuables doit en principe être soumis à un impôt sur le revenu.³⁴ Tous les revenus doivent être regroupés intégralement dans une seule base de calcul. Peu importe la source (travail, capital, etc.) de ces revenus et leur forme (naturelle

ou monétaire), tant qu'il s'agit d'entrées de fortune nette. Le droit fiscal en vigueur connaît néanmoins diverses exceptions et traitements particuliers pour certains types de revenus. Du point de vue du droit constitutionnel, pour justifier l'inégalité de traitement vis-à-vis des obligations fiscales qui en découle, il faut des raisons objectives.

3.6 Réalité du revenu

Étant donné que le principe de la capacité contributive est considéré comme un principe réel, l'impôt sur le revenu se rattache logiquement au revenu effectif.³⁵ Selon la doctrine et la jurisprudence majoritaires, l'objet de l'impôt est le revenu effectivement réalisé et non le revenu réalisable.³⁶ En ce sens, le Tribunal fédéral a retenu, pour l'impôt sur le revenu, qu'il ne saurait être tenu compte du produit qui aurait pu éventuellement être obtenu. Ce qui est déterminant, c'est le produit effectivement réalisé, et non celui

³¹ Voir p.ex. REICH, (n. 13), 209 ss; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Handkommentar zum DBG, 3^e éd., Berne 2016, rem. prél. ad art. 16–39 DBG n° 11 ss; MARKUS WEIDMANN, Einkommensbegriff und Realisation: zum Zeitpunkt der Realisation von Ertrag und Einkommen im Handels- und Steuerrecht, Zurich 1996, 71 ss.

³² URS BEHNISCH, Die Umstrukturierung von Kapitalgesellschaften, Eine rechtsvergleichende Studie, Bâle 1996, 117; BLUMENSTEIN/LOCHER, (n. 25), 205 s.; GURTNER/LOCHER, Theoretische Aspekte der Eigenmietwertbesteuerung, Archives 69 (2000/2001), 597 ss, 601; LOCHER, (n. 16), art. 16 n° 12 ss. Cf. ég. TIPKE, (n. 6), Steuerrechtsordnung II, 628 ss.

³³ Cf. p.ex. ATF 139 II 363 consid. 2.1; TF, 20.12.2012, 2C_711/2012, consid. 2.1.

³⁴ TF, 18.2.2016, 2C_625/2015, consid. 5.1; ATF 139 II 363, consid. 2.1; ATF 125 II 113, consid. 4a. Cf. ég. le Message du CF du 25.5.1983 sur l'harmonisation fiscale, FF 1983 III 1 ss, 169, où il est question du « principe de l'imposition générale du revenu ». Dans la doctrine: REICH, (n. 13), 214 s.; IDEM, (n. 12), Archives 53 (1983/1984), 11 s.; REICH/WEIDMANN, in: Zweifel/Beusch (édit.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, DBG, 3^e éd., Bâle 2017, art. 16 n° 18.

³⁵ TIPKE, (n. 6), Steuerrechtsordnung II, 631.

³⁶ LOCHER, (n. 16), art. 16 n° 23; REICH, (n. 13), 215; FELIX RICHNER, Ist die Vermögenssteuer gerechtfertigt?, ZStP 1999, 181 ss, 188, 194; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, (n. 31), rem. prél. ad art. 16–39 n° 18; HARALD SCHAUMBURG, Das Leistungsfähigkeitsprinzip im internationalen Steuerrecht, in: Joachim Lang (édit.), Die Steuerrechtsordnung in der Diskussion – Festschrift für Klaus Tipke zum 70. Geburtstag, Cologne 1995, 125 ss, 139 ss; WEIDMANN, (n. 31), 83. Dans la jurisprudence: ATF 71 I 127, ainsi qu'ATF 107 Ib 325 consid. 3 = Pra 71 (1982) n° 130 en lien avec l'impôt anticipé; comp. ég. TF, 28.1.2005, 2A.535/2003, consid. 2.2 = StE 2005 B 25.2 n° 7 = RF 2005, 500 f.

ABHANDLUNGEN · ARTICLES DE FOND

qui aurait pu être obtenu si le contribuable avait agi de manière commercialement plus juste.³⁷ Ainsi, celui qui, pour quelque raison que ce soit, réalise un revenu bas ou nul, ne peut être soumis à l'impôt sur le revenu que sur cette base et donc, cas échéant, ne pas être soumis du tout audit impôt.

3.7 Conclusion intermédiaire

Il convient de relever que le droit en vigueur en matière d'impôt sur le revenu repose sur une imposition des revenus effectifs. Est soumis à l'impôt sur le revenu tout accroissement de fortune nette qui, selon l'une des théories, doit provenir de l'extérieur et, selon l'autre, provenir de la participation au marché. Quoi qu'il en soit, l'afflux de capitaux doit être économiquement mesurable, c'est-à-dire avoir une valeur monétaire.

Il convient de préciser qu'un gain en temps (libre) lié au travail à temps partiel ne constitue pas un bien économique en ce sens, qui aurait une valeur de marché concrète et dont les individus pourraient disposer de la même manière que des liquidités.³⁸ Il n'en résulte donc pas de revenu imposable.

4 Passage de l'imposition sur le revenu effectif à l'imposition sur le revenu hypothétique

4.1 Compatibilité avec le droit en vigueur en matière d'impôt sur le revenu

Comme on l'a vu, le droit en vigueur en matière d'impôt sur le revenu se fonde sur le revenu effectivement réalisé (revenu effectif). En cas d'activité lucrative à temps partiel également, seul le revenu réalisé est imposable. Le passage à une imposition du revenu hypothétique nécessiterait une modification fondamentale du droit en vigueur en matière d'impôt sur le revenu. Le législateur devrait déterminer à quelles conditions il y aurait lieu de s'écarter du revenu effectivement réalisé et comment le revenu hypothétique devrait être déterminé. En parallèle, il faudrait réajuster les barèmes et les taux d'imposition.

Le principe de l'imposition sur la base du revenu effectif repose non seulement sur une base légale, mais aussi sur une base constitutionnelle. La question décisive est donc de savoir si un tel changement de paradigme serait compatible avec les exigences constitutionnelles, en premier lieu avec le principe de la capacité contributive (cf. ch. 4.2 ci-dessous).

³⁷ ATF 71 I 127 (traduction libre ; arrêt rendu sous l'empire de l'Arrêté sur l'impôt pour la défense nationale).

³⁸ C'est pourquoi le temps ne peut pas être volé, sauf dans les contes de fées. Pensez à Momo.

4.2 Compatibilité avec la Constitution fédérale

4.2.1 Principe de la capacité contributive

Le principe de l'imposition selon la capacité contributive ancré à l'art. 127 al. 2 Cst. induit le principe de l'imposition sur la base du revenu effectif (cf. ch. 3.1). Il faut toutefois admettre que ce principe constitutionnel est – à l'instar des autres principes constitutionnels – très imprécis, respectivement nécessite une interprétation. Le passage à l'imposition selon le revenu hypothétique nécessiterait une réinterprétation fondamentale du principe de la capacité contributive. Ceci ne paraît toutefois défendable du point de vue constitutionnel que s'il est possible d'assurer l'égalité de traitement entre contribuables, d'autant plus que le principe de l'imposition selon la capacité contributive est en fin de compte une expression du principe général d'égalité. Le revenu est considéré comme le meilleur indicateur de la capacité contributive individuelle, le droit fiscal en vigueur se fonde précisément sur le revenu effectivement perçu et donc objectivement mesurable. L'accroissement de la fortune nette augmente de manière probante la capacité économique. Si seul un potentiel subjectif devait être déterminant, il faudrait pouvoir le déterminer de manière fiable. Sans cela, les inégalités de traitement entre contribuables seraient garanties.

Se baser sur le critère du revenu hypothétique ne semble justifié qu'à deux conditions : premièrement, l'individu doit pouvoir effectivement y parvenir et, deuxièmement, cela doit pouvoir raisonnablement être exigé de lui.³⁹ Selon l'opinion défendue ici, si tel n'était pas le cas, il serait sans doute arbitraire d'imposer le revenu hypothétique. Par conséquent, il ne serait pas superflu d'examiner au cas par cas si et dans quelle mesure il existe une forme de capacité individuelle à obtenir un certain revenu et si son exploitation peut être raisonnablement exigée de l'individu.

Cette capacité relève davantage de la prédiction. Il est impossible de déterminer quel est le potentiel sommeillant dans chaque individu, sans un examen complet sur les plans psychologique et, dans la mesure du possible, génétique.⁴⁰ Une autre question est de savoir jusqu'où aller : faut-il imputer à un enseignant le revenu supplémentaire qu'il aurait pu réaliser s'il avait travaillé dans le secteur privé ? C'est particulièrement injuste pour les professions sociales, car la société en profite également, même si ce n'est pas directement sous forme monétaire. Il est également envisageable de tracer certaines limites pour des raisons pratiques. Une solution consisterait à ne déterminer le revenu hypothétique que pour les personnes exerçant une activité lucrative à temps partiel, par exemple au moyen d'une imputation liée au pourcentage comme dans l'exemple présenté plus haut (cf.

³⁹ Cela s'inspire de la jurisprudence du Tribunal fédéral relative aux obligations d'entretien fondées sur le droit de la famille. Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, on ne peut se fonder sur un revenu plus élevé que le revenu effectivement réalisé que si une augmentation correspondante de revenu est effectivement possible et peut raisonnablement être exigé du débiteur. Cf. ATF 128 III 4 consid. 4a et les réf. citées.

⁴⁰ Cf. ég., sur cette problématique, ТИРКЕ, (n. 11), Steuerrechtsordnung I, 498.

ABHANDLUNGEN · ARTICLES DE FOND

ch. 2.1). Toute simplification de ce type est toutefois en divergence par rapport à l'idée de base et soulève à nouveau les questions de l'équité et de la justification.

L'impératif de l'exigibilité laisse également une large marge d'appréciation. Les motifs pouvant rendre non exigibles une augmentation du taux d'activité pourraient être les obligations de prise en charge, les maladies physiques ou psychiques ou encore simplement le manque d'offre sur le marché du travail. Par exemple, dans le domaine de la promotion de la relève académique, les postes ne sont généralement proposés qu'à temps partiel, avec l'attente qu'une partie au moins du travail de recherche soit effectuée gratuitement. L'État et la société en profitent également. On peut se demander si l'on peut et doit encore exiger des chercheurs qu'ils continuent à travailler à temps partiel.

Dans l'ensemble, force est de constater qu'il est déjà pratiquement impossible, en théorie, de déterminer le revenu hypothétique de manière fiable et donc équitable. Il ne semble guère possible de développer des critères pertinents. Il conviendra encore de se pencher sur les obstacles pratiques (cf. ch. 4.3).

4.2.2 Garantie de la propriété

L'imposition du revenu hypothétique semble également délicate au regard de la garantie constitutionnelle de la propriété (art. 26 al. 1 Cst.), qui protège contre l'imposition confiscatoire.⁴¹ On peut cependant objecter ici de manière générale qu'il est loisible à l'individu de développer son activité professionnelle⁴² de manière à réaliser effectivement le revenu hypothétique. Il lui est ainsi possible de se défendre contre des atteintes de nature confiscatoire.

4.2.3 Liberté personnelle, y compris la liberté économique

L'imposition du revenu hypothétique semble également se trouver en rapport délicat avec la liberté personnelle et économique. Alors que la liberté économique protège notamment le libre choix de la profession ainsi que le libre accès à une activité économique lucrative privée et son libre exercice (art. 27 al. 2 Cst.), l'art. 10 al. 2 Cst. garantit l'autodétermination individuelle dans le sens d'un droit fondamental général. Ce droit à l'autodétermination comprend notamment le libre choix d'exercer ou non un emploi.⁴³ Ces droits fondamentaux pourraient être touchés dans la mesure où l'individu est de fait contraint d'étendre son activité lucrative ou d'exercer une autre profession pour pouvoir s'acquitter

⁴¹ La substance de la fortune doit être préservée et la possibilité de constituer une fortune doit être garantie: BLUMENSTEIN/LOCHER, (n. 25), 34; REICH, (n. 13), 66. Dans la jurisprudence: ATF 143 I 73 consid. 5.1 = Pra 107 (2018) n° 40; ATF 128 II 112 consid. 10b/bb; ATF 122 I 305 consid. 7a; ATF 105 Ia 134 consid. 3a.

⁴² C'est aussi la raison pour laquelle il faut s'assurer que les individus puissent obtenir le revenu calculé de manière raisonnable.

⁴³ RAINER SCHWEIZER, in: Ehrenzeller/Schindler/Schweizer/Vallender (édit.), St. Galler Kommentar BV, 3^e éd., Zurich 2015, art. 10 n° 40 et les réf. citées.

de l'obligation fiscale calculée sur la base du revenu hypothétique.⁴⁴ La question se pose en fin de compte de savoir si ces atteintes aux droits fondamentaux peuvent être justifiées.⁴⁵

4.2.4 Interdiction de la discrimination

L'imposition sur le revenu hypothétique est également problématique au regard de l'interdiction constitutionnelle de la discrimination (art. 8 al. 2 Cst.). Un changement de système aurait tendance à se faire au détriment des personnes déjà considérées plus « faibles ». Il est évident que ce sont surtout les travailleurs à temps partiel qui seraient concernés par l'imposition sur le revenu hypothétique. Selon les statistiques actuelles, près de 40 % des personnes actives travaillent à temps partiel, dont environ deux tiers sont des femmes.⁴⁶ Le passage de l'imposition sur le revenu effectif à l'imposition sur le revenu hypothétique toucherait donc avant tout les contribuables de sexe féminin. On peut y apercevoir une discrimination (indirecte). En fin de compte, cela dépendra probablement de la manière d'appliquer le critère de l'exigibilité. Inversement, l'imposition du revenu hypothétique pourrait justement inciter les femmes qui n'exercent pas d'activité lucrative ou qui travaillent à temps partiel à exercer une activité lucrative ou à augmenter leur taux d'occupation. Cela permettrait de promouvoir l'autonomie

économique des femmes et de mieux exploiter le potentiel de personnel qualifié.

4.3 Praticabilité

Mais c'est surtout le manque de praticabilité qui plaide en défaveur de l'imposition sur le revenu hypothétique. Rattacher l'imposition à la capacité individuelle d'acquisition du revenu des contribuables conduirait probablement à un échec cuisant en pratique.⁴⁷ Le droit fiscal est conçu pour être appliqué en masse et n'est dès lors pas en mesure d'effectuer les vastes enquêtes qu'exigeraient un changement de système. Les administrations fiscales devraient envoyer des bataillons de psychologues, de médecins, de biologistes – ou alors plus simplement des percepteurs-devins – chez les contribuables pour déterminer leur potentiel individuel. Rappelons également que des simplifications opérées pour des raisons pratiques entraîneraient inévitablement des inégalités d'imposition.

La prise en compte des entrées de capitaux en provenance de l'extérieur semble en revanche être une approche défendable et praticable pour déterminer la capacité contributive des contribuables. En effet, les individus ne peuvent disposer économiquement que de ce qui leur revient. Ce sont ensuite ces montants existants qui peuvent être utilisés pour payer les impôts. En définitive, il est strictement inutile que les contribuables soient imposés sur la base de

⁴⁴ Sur la situation comparable en cas d'obligation d'entretien fondée sur le droit de la famille, cf. ATF 114 IV 124 consid. 3b/aa.

⁴⁵ Cf. art. 36 Cst.

⁴⁶ Cf. OFS, Enquête suisse sur la population active (ESPA) en bref, 2020. Par « travail à temps partiel », on entend un taux d'occupation inférieur à 90 %.

⁴⁷ TIPKE, (n. 11), Steuerrechtsordnung I, 498.

ABHANDLUNGEN · ARTICLES DE FOND

revenus hypothétiques, alors même qu'ils ne seront au bout du compte pas en mesure de s'acquitter de leur dette d'impôt.

L'apparence, selon laquelle la détermination du revenu hypothétique devrait tout de même être possible en cas d'activité lucrative dépendante, est trompeuse. Il serait certes envisageable, pour des raisons pratiques, de se fonder sur le taux d'occupation convenu. Le revenu hypothétique serait déterminé par un simple calcul basé sur le pourcentage (cf. ch. 2.1 et 2.2). Toutefois, l'examen de l'exigibilité devrait être effectué au cas par cas, faute de quoi des surimpositions injustifiées seraient inévitables. En outre, un tel système ne fonctionnerait pas dans les cas où les employeurs proposent aux employés des semaines de quatre jours contre un salaire intégral. La prise en compte d'un taux d'activité accru ne serait pas justifiée dans ce cas, car le contribuable a épuisé son potentiel. Par ailleurs, il est paraît évident que les employeurs seraient dès lors tentés de proposer davantage de telles offres à leurs employés à temps partiel, ce qui permettrait à ces derniers d'éviter des calculs fiscaux défavorables.

Le traitement de la catégorie des personnes exerçant une activité lucrative indépendante engendrerait des difficultés particulières. Dans ces cas, les indices permettant de déterminer le revenu hypothétique serait très peu nombreux. Il n'est guère concevable qu'une personne exerçant une activité lucrative indépendante concède exercer en deçà de son potentiel pour

ensuite être imposée sur la base d'un revenu ou d'un bénéfice hypothétique plus élevé. Certes, des comparaisons au sein d'une même branche ou les chiffres de l'année précédente peuvent fournir certains indices aux autorités fiscales. Il ne semble toutefois pas vraiment défendable de fixer l'assiette de l'impôt sur le revenu sur la base de données aussi volatiles.⁴⁸ À cela s'ajoute le fait que de telles données s'avèreraient vraisemblablement indisponibles ou insuffisantes pour les nouvelles activités lucratives, comme celles des influenceurs, des blogueurs, etc.

Si l'on passait à ce principe, il faudrait par ailleurs l'appliquer de manière conséquente, pour des raisons d'égalité de traitement. Il ne paraît ainsi pas envisageable d'appliquer un système l'imposition sur base hypothétique pour les revenus du travail, mais pas pour les revenus de la fortune. Par conséquent, il faudrait aussi examiner, pour les placements de fortune, si un autre placement – ou un placement tout court (songez à l'argent sous le matelas) – n'aurait pas été plus rentable. Appliqué à l'extrême, ce principe commanderait que les stratégies de placement soient au préalable convenues avec les autorités fiscales. Dans ce cas également, une importante mobilisation d'économistes, de spécialistes en placement, de gestionnaires de fortune, etc. serait nécessaire pour pouvoir déterminer le revenu hypothétique de manière fiable.

Si l'on ne se fondait plus sur le revenu effectif, mais sur le revenu hypothétique, la masse

⁴⁸ Certes, lors de la taxation d'office, le revenu est également déterminé sur la base d'une estimation, mais cela présuppose que le contribuable, malgré une sommation, n'ait pas rempli ses obligations de procédure ou n'ait pas fourni de données suffisantes (cf. art. 130 al. 2 LIFD). Le contribuable a donc la possibilité effective d'éviter la taxation d'office.

de travail supplémentaire pour les autorités fiscales serait incalculable, tout comme leur marge d'appréciation. La sécurité du droit s'en trouverait gravement compromise.

5 Autres solutions possibles

5.1 Calcul du taux d'imposition sur la base du revenu hypothétique

L'approche la plus modérée consisterait à ne pas prendre le revenu hypothétique comme base de calcul de l'assiette de l'impôt, mais uniquement comme base de calcul du taux d'imposition (cf. ch. 2.2). Cela signifierait cependant que le revenu hypothétique devrait dans un premier temps également être déterminé. Les difficultés qui seraient rencontrées tant du point de vue juridique que factuel seraient donc identiques que précédemment, raison pour laquelle cette solution ne paraît pas plus judicieuse.

5.2 Imposition partielle du revenu des « heures supplémentaires »

Cette approche vise à imposer de manière privilégiée les revenus provenant des « heures supplémentaires », c'est-à-dire celles effectuées au-delà d'une durée normale (fiscale) du travail (cf. ch. 2.3). Comme on l'a vu, le principe de l'imposition de l'ensemble du revenu s'applique en droit positif de l'impôt sur le revenu (cf. ch. 3.5). Si un type de revenu ou une partie de celui-ci est imposé de manière privilégiée, il faut des raisons objectives. Ainsi, le traitement spécial (imposition partielle) des dividendes

s'explique par le fait que la double imposition économique qui frappe les sociétés de capitaux doit être atténuée.

En l'espèce, cette imposition partielle représenterait une récompense fiscale ciblée pour les contribuables qui travaillent au-delà d'une certaine durée de travail. L'objectif serait de les inciter à générer un revenu aussi élevé que possible, qui peut alors être imposé (même s'il l'est à un taux moins élevé). Une telle politique poursuivrait donc directement un but fiscal. Mais une telle approche peut aussi servir des objectifs non fiscaux, à savoir la promotion générale de l'activité lucrative, laquelle permettrait d'améliorer à son tour la prévoyance vieillesse, de recruter du personnel qualifié, etc. La question de savoir si un privilège fiscal accordé aux revenus correspondant aux « heures supplémentaires » effectuées au-delà de la durée normale du travail se justifierait est une question difficile, et en fin de compte politique. En outre, cette approche suscite également des inquiétudes au regard de l'interdiction de la discrimination : elle privilégie les travailleurs à plein temps et les hauts salaires. En revanche, les contribuables qui, pour quelque raison que ce soit (p.ex. garde d'enfants), ne travaillent qu'à temps partiel ne pourraient pas bénéficier de l'allègement. D'éventuelles hausses d'impôts pour compenser les pertes fiscales liées à ce système se feraient au détriment de ces contribuables.

Contrairement aux deux autres approches, cette proposition semble *prima vista* plus praticable s'agissant du travailleur indépendant, mais elle atteint également rapidement ses limites.

ABHANDLUNGEN · ARTICLES DE FOND

5.3 Taux proportionnel pour l'impôt sur le revenu

En revanche, l'introduction de barèmes proportionnels pour l'impôt sur le revenu⁴⁹ ne semble pas être à l'ordre du jour. Un tel système aurait la conséquence d'aplanir dans une certaine mesure l'avantage fiscal « excédentaire » du travail à temps partiel.

L'introduction généralisée d'un barème proportionnel de l'impôt sur le revenu toucherait aux fondements du droit de l'impôt sur le revenu. En effet, la jurisprudence et une doctrine largement majoritaire considèrent que c'est bien l'augmentation progressive du barème d'impôt qui respecte au mieux le principe de l'imposition selon la capacité économique.⁵⁰ En outre, le barème progressif de l'impôt sur le revenu permet une certaine compensation avec la régressivité des impôts indirects et constitue également un moyen de parvenir à une répartition plus équilibrée des revenus et de la fortune.⁵¹

Il serait excessif d'examiner ici la légalité et l'adéquation d'un taux proportionnel de l'impôt sur le revenu, car il touche à des questions fondamentales de l'équité fiscale verticale et, le cas échéant, de redistribution de la charge fiscale. En tout état de cause, un barème proportionnel éliminerait non seulement l'avantage fiscal

excédentaire du travail à temps partiel, mais aussi d'autres problèmes que pose le système actuel, comme la pénalisation du mariage et de la situation des époux exerçant tous deux une activité lucrative, ou encore l'effet dégressif des déductions.

Comme cela a été dit, des questions fondamentales d'équité fiscale et de redistribution sont ici touchées. Les barèmes proportionnels entreraient vraisemblablement en conflit avec l'interdiction de la discrimination, car les effets de répartition se font généralement au détriment des classes de revenus inférieures. D'une manière générale, cela impliquerait une refonte fondamentale du système fiscal, précédée d'un large débat scientifique et social qui, jusqu'à présent, n'a fait que commencer.⁵²

5.4 Introduction de l'imposition individuelle

Le droit en vigueur en matière d'impôt sur le revenu prévoit la taxation commune des époux. En raison des barèmes progressifs, les époux réalisant deux revenus sont systématiquement désavantagés, car le revenu supplémentaire est soumis, du fait de l'addition des revenus, à un taux d'imposition marginal nettement plus élevé qu'en cas de taxation individuelle.⁵³ Pour les

⁴⁹ Les cantons d'Obwald et d'Uri connaissent déjà des barèmes proportionnels pour l'impôt sur le revenu. En fin de compte, en prenant en compte tous les échelons de l'Etat, la charge de l'impôt sur le revenu est également progressive pour les contribuables de ces cantons en raison de la forte progressivité de l'impôt fédéral direct.

⁵⁰ Cela s'explique notamment par le fait que l'utilité marginale diminue avec l'augmentation du revenu. Cf. ATF 133 I 206 consid. 8.1 en relation avec la tentative d'introduire un barème dégressif de l'impôt sur le revenu et sur la fortune dans le canton d'Obwald. Cf. ég. ATF 99 Ia 638 consid. 9.

⁵¹ ATF 133 I 206 consid. 8.1.

⁵² Cf. toutefois AFC, Moderne Steuersysteme, Grundfragen und Reformvorschläge, 10.9.2004, 16 s.

⁵³ Cf. à ce sujet ANDREA OPEL, Frauenbenachteiligende Familienbesteuerung, Drum prüfe ewig, wer sich bindet!, RF 2021, 182 ss, en particulier 193.

couples mariés, le système actuel d'imposition de la famille n'incite pas à la réalisation d'un second revenu – en règle générale celui de l'épouse – ou alors seulement à un faible taux d'occupation, a fortiori lorsque le couple perçoit un revenu global élevé. En tout état de cause, le droit fiscal ne devrait pas inciter à la renonciation à l'exercice d'une activité lucrative. Le passage à l'imposition individuelle permettrait de remédier à cette situation.

6 Conclusion

Le droit fiscal est détaché de toute valeur.⁵⁴ Il est en principe axé sur les réalités ou les effets économiques, sans qu'il soit nécessaire de procéder à une évaluation juridique ou morale de l'élément constitutif de l'impôt. Si un contribuable exerçant une activité lucrative à temps partiel est imposé au-delà de ce qu'il a réalisé ou si un travailleur à plein temps est imposé à un taux inférieur, cela signifierait que le droit fiscal inciterait à travailler davantage; ce droit fiscal ne serait donc plus neutre. Le droit fiscal

ne saurait avoir pour tâche de discipliner ou d'éduquer le citoyen afin de servir les intérêts financiers de l'État.⁵⁵ Il ne sert en outre à rien au fisc de calculer ses créances sur la base de revenus hypothétiques si ensuite les contribuables ne sont pas en mesure de payer leurs impôts. Les approches médiocres proposées se heurtent à des obstacles juridiques et factuels considérables et auraient pour conséquence de faire passer à la caisse les contribuables les plus faibles de la société. Selon le point de vue défendu ici, le droit fiscal, en tant que partie intégrante de l'administration de restriction, ne permet en principe pas d'apporter une réponse convaincante aux défis sociétaux engendrés par le travail à temps partiel. En revanche, il peut en aller différemment dans le domaine de l'administration de prestation. Il ne semble par exemple pas aberrant en soi de réduire respectivement rendre plus chères les prestations de l'État bénéficiant aux inefficaces, comme par exemple agir sur les réductions de primes d'assurance-maladie ou sur l'offre de formation. Mais il s'agit là aussi d'un vaste champ.

⁵⁴ Cf. à ce sujet ANDREA OPEL, *Ist Besteuerung von Unrecht rechtens? Zum Grundsatz der sogenannten Wertneutralität im Steuerrecht im Lichte aktueller Entwicklungen*, *Archives* 84 (2015/2016), 187 ss.

⁵⁵ Cf. TIPKE, (n. 11), *Steuerrechtsordnung I*, 498.