



16.052

Message concernant la modification de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID)

du 17 juin 2016

Madame la Présidente,
Monsieur le Président,
Mesdames, Messieurs,

Par le présent message, nous vous soumettons un projet de modification de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes, en vous proposant de l'adopter.

Nous vous proposons simultanément de classer l'intervention parlementaire suivante:

2014 M 13.3728 Assujettissement fiscal au niveau intercantonal en matière de courtage immobilier. Une seule règle pour tous les cantons (N 13.12.13, Pelli; E 17.06.14)

Nous vous prions d'agréer, Madame la Présidente, Monsieur le Président, Mesdames, Messieurs, l'assurance de notre haute considération.

17 juin 2016 Au nom du Conseil fédéral suisse:

Le président de la Confédération, Johann N. Schneider-Ammann
Le chancelier de la Confédération, Walter Thurnherr

Condensé

Le but du présent projet est la mise en œuvre de la motion 13.3728, déposée le 18 septembre 2013 par le conseiller national Fulvio Pelli et adoptée par l'Assemblée fédérale en juin 2014.

En substance, cette motion donne au Conseil fédéral le mandat de proposer des modifications de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct (LIFD) et de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID) pour que les commissions perçues en matière de courtage immobilier soient imposées dans le canton de domicile ou de siège du courtier, quel que soit le lieu de situation de l'immeuble concerné.

Les règles contenues dans la LIFD répondent déjà au mandat contenu dans la motion. Quant à la LHID, les règles définissant le lieu d'imposition des commissions de courtage sont modifiées de sorte que la loi ne prévoit une imposition desdites commissions au lieu de situation de l'immeuble concerné que lorsque le bénéficiaire de la commission n'a ni siège, ni domicile en Suisse.

Il est profité de la présente modification pour préciser les règles qui définissent le lieu d'imposition des personnes qui font commerce d'immeubles.

Contexte

La LHID prévoit que les commissions de courtage réalisées par des personnes physiques domiciliées en Suisse sont imposées au lieu de situation de l'immeuble concerné. Pour les personnes morales sises en Suisse, la LHID ne prévoit pas de règles spéciales concernant l'imposition des commissions de courtage. Ces dernières sont par conséquent imposées au lieu du siège de la personne morale qui les réalise. Le Tribunal fédéral a cependant estimé que rien ne justifiait un traitement différent de l'imposition des commissions de courtage selon que le courtier domicilié ou sis en Suisse est une personne physique ou morale et a décidé d'appliquer par analogie la réglementation prévue pour les personnes physiques aux personnes morales.

Les commissions de courtage des personnes physiques et morales, domiciliées ou sises à l'étranger, sont imposées au lieu de situation de l'immeuble concerné.

L'application des conventions contre les doubles impositions demeure réservée.

Contenu du projet

Le lieu d'imposition des commissions de courtage fait l'objet d'une réglementation uniformisée. Conformément au mandat contenu dans la motion transmise par le Parlement fédéral, les commissions de courtage réalisées par des personnes physiques ou morales domiciliées ou sises en Suisse sont imposées dans le canton de domicile ou de siège de la personne qui les réalise. L'imposition d'une commission de courtage au lieu de situation de l'immeuble n'est prévue que si la personne qui réalise la commission n'a ni domicile, ni siège en Suisse.

Les recettes fiscales de la Confédération ne seront pas modifiées par la révision de la loi. Celles des cantons et des communes ne devraient pas connaître d'augmentation ou de diminution notable. La révision de la loi renforce en outre la sécurité du droit. Elle permet également de diminuer les frais de perception et d'acquittement de l'impôt. Le projet est donc utile du point de vue économique.

Message

1 **Grandes lignes du projet**

1.1 **Situation**

Le 18 septembre 2013, le conseiller national Fulvio Pelli a déposé une motion (13.3728) chargeant le Conseil fédéral de proposer des modifications de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD)¹ et de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID)², pour que les commissions sur des opérations de courtage immobilier (ci-après: commissions de courtage) ne soient imposées au lieu de situation de l'immeuble que lorsque le contribuable n'a ni domicile, ni siège en Suisse. Dans les autres cas, les commissions de courtage doivent être imposées au domicile, respectivement au siège du contribuable.

Dans son avis du 30 octobre 2013, le Conseil fédéral a proposé d'accepter cette motion. Les Chambres fédérales ont suivi cette proposition et ont transmis la motion les 13 décembre 2013 (CN) et 17 juin 2014 (CE).

Dans le cadre des travaux liés à la mise en œuvre de la motion, il a été constaté que les dispositions de la LHID réglant le rattachement économique des personnes faisant commerce d'immeubles présentaient des divergences formelles selon qu'elles concernaient les personnes physiques ou morales.

1.2 **Droit en vigueur**

1.2.1 **Bases légales**

Lieu d'imposition des commissions de courtage

En matière d'*impôt fédéral* direct, une personne physique ou morale qui est domiciliée ou a son siège en Suisse et qui réalise une commission de courtage sur un immeuble situé en Suisse est imposée, pour cette commission, à son domicile ou à son siège, quel que soit le lieu de situation de l'immeuble concerné (rattachement personnel; art. 3, resp. art. 50 LIFD).

Une personne physique ou morale qui n'a ni domicile, ni siège en Suisse et qui réalise une commission de courtage sur un immeuble sis en Suisse est imposée, pour cette commission, au lieu de situation de l'immeuble concerné (rattachement économique; art. 4, al. 1, let. d, resp. art. 51, al. 1, let. e, LIFD).

En matière d'*impôts cantonaux*, lorsqu'une personne physique réalise une commission de courtage portant sur un immeuble situé dans le canton où elle a son domicile, l'imposition de la commission a lieu dans ce canton (rattachement personnel; art. 3, al. 1, LHID).

¹ RS 642.11

² RS 642.14

En revanche, lorsqu'une personne physique réalise une commission de courtage portant sur un immeuble situé dans un autre canton que celui où elle a son domicile, elle est imposée sur cette commission dans le canton de situation de l'immeuble concerné (rattachement économique; art. 4, al. 1, LHID).

Lorsqu'une personne morale réalise une commission de courtage portant sur un immeuble situé dans le canton où elle a son siège, l'imposition de la commission a lieu dans ce canton (rattachement personnel; art. 20, al. 1, LHID).

Lorsqu'une personne morale réalise une commission de courtage portant sur un immeuble situé dans un autre canton que celui où elle a son siège, cette commission doit être imposée au lieu de situation de l'immeuble concerné (rattachement économique; en l'absence de réglementation spéciale dans la LHID, le Tribunal fédéral a tranché³).

En ce qui concerne les personnes physiques domiciliées à l'étranger, la commission de courtage qu'elles réalisent sur un immeuble sis en Suisse est imposée dans le canton de situation de l'immeuble concerné (rattachement économique; art. 4, al. 1, LHID). La même règle prévaut pour les personnes morales qui ont leur siège à l'étranger (rattachement économique; art. 21, al. 2, let. b, LHID).

En matière internationale, l'application des conventions contre les doubles impositions demeure réservée.

Lieu d'imposition des personnes faisant commerce d'immeubles

La loi prévoit les mêmes règles que celles citées ci-dessus lorsque la personne, physique ou morale, fait commerce d'immeubles.

En matière internationale, l'application des conventions contre les doubles impositions demeure réservée.

Pour faciliter la compréhension, le droit en vigueur est récapitulé de manière schématique et mis en parallèle avec la réglementation prévue par le présent projet sous ch. 1.3.3.

1.2.2 Jurisprudence du Tribunal fédéral

Il existe donc dans la LHID une réglementation spéciale pour l'imposition d'une personne physique domiciliée en Suisse qui réalise une commission de courtage dans un autre canton que celui de son domicile. En revanche, la LHID ne contient aucune disposition spéciale lorsqu'il s'agit d'une personne morale ayant son siège en Suisse qui réalise une commission de courtage sur un immeuble situé dans un autre canton que celui de son siège. Ladite commission de courtage doit donc être imposée comme bénéfice dans le canton de siège du contribuable.

Dans son arrêt 2P.289/2000 du 8 janvier 2002, le Tribunal fédéral s'est penché sur cette différence de réglementation entre les personnes physiques et morales en matière d'imposition des commissions de courtage sur le plan intercantonal. Une

³ ATF 2P.289/2000

société ayant son siège dans le canton de Genève avait perçu des commissions de courtage sur des ventes d'immeubles situés dans le canton de Vaud. Le canton de Genève a imposé ces commissions à titre de bénéfice et le canton de Vaud en a imposé une partie à titre de gains immobiliers à raison du rattachement économique. Etant donné l'absence de réglementation dans la LHID pour les personnes morales sises en Suisse, en matière intercantonale, le Tribunal fédéral a dû trancher. En premier lieu, il a reconnu que le législateur n'avait selon toute vraisemblance pas voulu traiter différemment les personnes physiques et les personnes morales sur cette question du rattachement en cas de commissions de courtage.

Concernant le lieu d'imposition de la commission de courtage, le Tribunal fédéral a estimé que l'examen des rapports juridiques et économiques qui constituent une relation de courtage immobilier démontrait qu'il existe un rapport de connexité étroite entre la commission de courtage et l'immeuble aliéné par l'entremise d'un courtier. Ainsi, le courtier percevait, au travers de sa commission, un gain en rapport étroit avec l'immeuble. Le Tribunal fédéral a conclu sur le fait que le commerçant qui s'acquitte personnellement des travaux et services offerts par un courtier était imposé sur le total de son gain au lieu de situation de l'immeuble et que rien ne justifiait qu'une activité identique soit imposée tantôt au lieu de situation de l'immeuble, tantôt au siège du contribuable, selon qu'elle est le fait d'un commerçant ou d'un courtier en immeubles⁴.

En outre, le Tribunal fédéral s'est posé la question de savoir si la réglementation prévue à l'art. 4, al. 1, LHID pour les personnes physiques domiciliées en Suisse ou celle prévue à l'art. 21, al. 2, LHID pour les personnes morales sises à l'étranger devait être appliquée par analogie et a décidé d'appliquer l'art. 4, al. 1, LHID par analogie. Il a estimé que l'application de l'art. 21, al. 2, LHID, qui prévoit un rattachement économique au lieu de situation de l'immeuble uniquement pour les personnes morales sises à l'étranger en matière de commerce et de courtage d'immeubles, mettrait en péril sa jurisprudence concernant le rattachement économique en matière de commerce d'immeubles sur le plan intercantonal.

Il a donc admis un rattachement économique au lieu de situation de l'immeuble pour les personnes morales ayant leur siège en Suisse et servant d'intermédiaires dans des opérations immobilières dans un autre canton que celui de leur siège⁵.

La jurisprudence du Tribunal fédéral précitée a fait l'objet de nombreuses critiques. Pour la doctrine dominante, le rattachement économique visant les commissions de courtage de l'art. 4, al. 1, LHID est un vice juridique et devrait figurer à l'art. 4, al. 2, LHID pour ne concerner que les personnes physiques domiciliées à l'étranger⁶. La motion adoptée par le Parlement, donc contraignante pour le Conseil fédéral,

⁴ ATF 2P.289/2000, consid. 4b

⁵ ATF 2P.289/2000, consid. 4b

⁶ Ryser Walter / Rolli Bernard, Précis de droit fiscal suisse (impôts directs), 4^e éd., Berne 2002, p. 104; Locher Peter, Einführung in das interkantonale Steuerrecht der Schweiz, 3^e éd., Berne 2009, p. 36; Bauer-Balmelli / Nyffenegger, n^{os} 9, 21 et 33 ad art. 4 LHID in Zweifel Martin / Athanas Peter (édit.), Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht I/1, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kanton und Gemeinden (StHG), 2^e éd., Bâle / Genève / Munich 2002

demande que la LHID soit modifiée dans un sens correspondant à la doctrine dominante.

1.3 Nouvelle réglementation proposée

1.3.1 Lieu d'imposition des commissions de courtage

Il est proposé de modifier les dispositions traitant du rattachement économique des personnes physiques de sorte que la loi ne prescrive une imposition au lieu de situation de l'immeuble concerné uniquement lorsque la commission de courtage est réalisée par une personne qui n'a pas de domicile en Suisse. Ainsi la réglementation sur ce sujet sera identique qu'il s'agisse de personnes physiques ou morales.

1.3.2 Modifications formelles

En ce qui concerne l'imposition des personnes morales faisant commerce d'immeubles, il est proposé de modifier les dispositions traitant du rattachement économique de sorte que soit expressément précisé que les personnes morales faisant commerce d'immeubles sont imposées dans le canton de situation de l'immeuble concerné lorsqu'elles n'y ont pas leur siège. Ces modifications n'engendrent pas de modifications en pratique, mais permettent d'uniformiser la législation et d'éviter ainsi des problèmes d'interprétation.

1.3.3 Récapitulatif

Les tableaux ci-dessous offrent une vue d'ensemble du lieu d'imposition des commissions de courtage et du lieu d'imposition des personnes faisant commerce d'immeubles, selon le droit actuel ainsi que selon les modifications proposées.

Lieu d'imposition des commissions de courtage

Situation	Droit en vigueur			Selon le présent projet		
	LIFD (base légale en vigueur)	LHID (base légale en vigueur)	LHID (base légale en vigueur)	LHID (base légale selon projet)		
X, indépendant , domicilié dans le canton de Soleure , perçoit une commission de courtage sur la vente d'un immeuble sis dans le canton de Soleure .	Rattachement personnel ⁷ art. 3, al. 1, LIFD	Rattachement personnel art. 3, al. 1, LHID	Rattachement personnel art. 3, al. 1, LHID	Rattachement personnel art. 3, al. 1, LHID		

⁷ Le rattachement personnel sous-entend en principe un assujettissement illimité et une imposition au domicile ou au siège du contribuable

Lieu d'imposition des commissions de courtage

Situation	Droit en vigueur		Selon le présent projet
X, indépendant , domicilié dans le canton du Tessin , perçoit une commission de courtage sur la vente d'un immeuble situé dans le canton du Valais .	Rattachement personnel art. 3, al. 1, LIFD	Rattachement économique ⁸ art. 4, al. 1, LHID	Rattachement personnel art. 3, al. 1, LHID
X, indépendant , domicilié en France , perçoit une commission de courtage sur la vente d'un immeuble situé dans le canton de Berne .	Rattachement économique art. 4, al. 1, let. d, LIFD	Rattachement économique art. 4, al. 1, LHID	Rattachement économique art. 4, al. 2, let. g, LHID
X. SA, société dont le siège est situé dans le canton de Zoug , perçoit une commission de courtage sur la vente d'un immeuble situé dans le canton de Zoug	Rattachement personnel art. 50, LIFD	Rattachement personnel art. 20, al. 1, LHID	Rattachement personnel art. 20, al. 1, LHID
X. SA, société dont le siège est situé dans le canton de Vaud , perçoit une commission de courtage sur la vente d'un immeuble situé dans le canton du Jura	Rattachement personnel art. 50, LIFD	Rattachement économique ATF 2P.289/2000	Rattachement personnel art. 20, al. 1, LHID
X. SA, société dont le siège est en Allemagne , perçoit une commission de courtage sur la vente d'un immeuble situé dans le canton de Saint-Gall .	Rattachement économique art. 51, al. 1, let. e, LIFD	Rattachement économique art. 21, al. 2, let. b, LHID	Rattachement économique art. 21, al. 2, let b, LHID

Lieu d'imposition des personnes faisant commerce d'immeubles

Situation	Droit en vigueur		Selon le présent projet
	LIFD (base légale en vigueur)	LHID (base légale en vigueur)	LHID (base légale selon projet)
X, indépendant , domicilié dans le canton de Soleure , fait commerce d'immeubles sis dans le canton de Soleure .	Rattachement personnel art. 3, al. 1, LIFD	Rattachement personnel art. 3, al. 1, LHID	Rattachement personnel art. 3, al. 1, LHID
X, indépendant , domicilié dans le canton du Tessin , fait commerce d'immeubles sis dans le canton du Valais .	Rattachement personnel art. 3, al. 1, LIFD	Rattachement économique art. 4, al. 1, LHID	Rattachement économique art. 4, al. 1, LHID

⁸ Le rattachement économique sous-entend un assujettissement limité et une imposition au lieu de situation de l'élément imposable

Lieu d'imposition des personnes faisant commerce d'immeubles

Situation	Droit en vigueur		Selon le présent projet
X, indépendant , domicilié en France , fait commerce d'immeubles sis dans le canton de Berne .	Rattachement économique art. 4, al. 1, let. d, LIFD	Rattachement économique art. 4, al. 1, LHID	Rattachement économique art. 4, al. 1, LHID
X. SA, société dont le siège est situé dans le canton de Zoug , fait commerce d'immeubles sis dans le canton de Zoug	Rattachement personnel art. 50, LIFD	Rattachement personnel art. 20, al. 1, LHID	Rattachement personnel art. 20, al. 1, LHID
X. SA, société dont le siège est situé dans le canton de Vaud , fait commerce d'immeuble sis dans le canton du Jura	Rattachement personnel art. 50, LIFD	Rattachement économique du fait de la propriété de l'immeuble art. 21, al. 1, let. c, LHID	Rattachement économique art 21, al. 1, let d, LHID
X. SA, société dont le siège est en Allemagne , fait commerce d'immeubles sis dans le canton de Saint-Gall .	Rattachement économique art. 51, al. 1, let. e, LIFD	Rattachement économique art. 21, al. 2, let. b, LHID	Rattachement économique art. 21, al. 1, let. d, LHID

1.4 Résultat de la consultation

La procédure de consultation sur la révision proposée des règles concernant le lieu d'imposition des commissions de courtage a été ouverte le 12 août 2015 et a duré jusqu'au 12 novembre 2015. Dans l'ensemble, le projet a reçu l'aval d'une large majorité des participants à la consultation⁹. En effet, tous les cantons, la CDF, tous les partis ayant pris position (UDC, PLR, PS) et onze associations et organisations approuvent les modifications proposées concernant l'imposition des commissions de courtage.

1.5 Mise en œuvre

La grande majorité des législations fiscales cantonales ne définit pas le lieu d'imposition des commissions de courtage de personnes physiques ou morales, domiciliées ou sises en Suisse, et applique la LHID directement. En conséquence, la mise en œuvre de la partie de la présente modification concernant l'imposition des commissions de courtage ne nécessite pas de modification législative pour ces cantons.

Une minorité de cantons (9 cantons) a repris tel quel l'actuel art. 4, al. 1, LHID dans sa législation. Parmi cette minorité, certains cantons ont également repris la juris-

⁹ Pour plus de détails, cf. rapport sur les résultats de la consultation: www.admin.ch > Droit fédéral > Procédures de consultation > Procédures de consultation terminées > 2015 > Département fédéral des finances.

prudence du Tribunal fédéral citée sous ch. 1.2.2. La mise en œuvre des présentes modifications oblige ces cantons à procéder à des adaptations de leurs législations fiscales pour être en conformité avec les nouvelles dispositions.

Pour ce qui est de la modification des dispositions traitant du rattachement économique des personnes morales faisant commerce d'immeubles, il s'agit d'une modification qui n'a, en pratique, pas de conséquence. Aucune législation cantonale ne contient de disposition contraire à cette modification formelle. Cependant, une très large majorité des législations cantonales reprend tel quel l'art. 21 LHID. Il appartiendra à ces cantons de décider s'ils souhaitent procéder à cette adaptation formelle.

Afin que les cantons concernés disposent d'un délai suffisant pour se mettre en conformité, une disposition d'exécution est prévue.

2 **Commentaire des dispositions**

Art. 4, al. 1

Le critère du rattachement économique prévu pour les personnes physiques qui ne sont pas domiciliées ou en séjour dans le canton où se situe l'immeuble sur lequel ils réalisent une commission de courtage est supprimé. En conséquence, les commissions de courtage des personnes physiques domiciliées en Suisse sont imposées à leur lieu de domicile, indépendamment du lieu de situation de l'immeuble concerné. La disposition met ainsi un terme à la controverse issue de la jurisprudence précitée du Tribunal fédéral. Cette modification permet d'unifier la réglementation et correspond à ce que prévoit la LHID pour l'imposition des commissions de courtage des personnes morales sises en Suisse.

Art. 4, al. 2, let. g

L'art. 4, al. 1, actuellement en vigueur est formulé de sorte qu'il s'applique aux personnes physiques domiciliées en Suisse, mais dans un autre canton, de même qu'aux personnes physiques domiciliées à l'étranger (notion déterminante du domicile «hors du canton»). Dès lors, sa nouvelle teneur a pour conséquence que le lieu d'imposition des commissions de courtage réalisées par des personnes physiques domiciliées à l'étranger n'est plus défini. Pour ce motif, une lettre g est ajoutée à l'al. 2, qui traite spécialement des personnes physiques domiciliées à l'étranger et définit que la commission de courtage réalisée par cette catégorie de personnes est imposée au lieu de situation de l'immeuble. Cette réglementation correspond à la réglementation déjà en vigueur pour les personnes morales ayant leur siège à l'étranger (art. 21, al. 2, let. b, LHID). Pour le reste, les conventions contre les doubles impositions restent applicables.

Art. 21, al. 1, let. b et d

La version italienne de l'art. 21, al. 1, let. b, LHID a fait l'objet d'une modification rédactionnelle.

La nouvelle lettre d prévoit expressément que les personnes morales faisant commerce d'immeubles sont imposées dans le canton de situation de l'immeuble concerné lorsqu'elles n'y ont pas leur siège. Cela concerne donc les personnes morales sises en Suisse dans un autre canton que celui de situation de l'immeuble concerné et les personnes morales sises à l'étranger. Cette modification permet d'unifier formellement les règles concernant l'imposition des personnes physiques et morales qui font commerce d'immeubles. La modification formelle ne change rien au sens de la notion de commerce d'immeuble, en ce sens que le commerçant d'immeuble doit, à un moment précis, être propriétaire de l'immeuble.

Art 21, al. 2, let. b

En raison du nouvel art. 21, al. 1, let. d, LHID, l'al. 2, let. b, doit être modifié et le rattachement économique prévu spécialement pour les personnes morales sises à l'étranger faisant commerce d'immeubles doit être supprimé. Pour le reste, les règles d'imposition définies par les conventions contre les doubles impositions restent applicables.

Art. 72u

Etant donné que la modification concerne des règles d'imposition intercantonale, le Conseil fédéral fixera l'entrée en vigueur d'entente avec les cantons, afin d'assurer une adaptation simultanée aux prescriptions de la LHID.

3 Conséquences

3.1 Conséquences pour la Confédération, les cantons et les communes

3.1.1 Conséquences financières

Les recettes fiscales de la Confédération ne seront pas modifiées directement par la révision de la loi. Dans certains cas, des conséquences marginales pourraient résulter d'effets secondaires de la mise en œuvre du projet (par exemple des charges d'exploitation plus faibles ou un bénéfice plus élevé des entreprises concernées).

Les conséquences sur les recettes fiscales des cantons et des communes ne peuvent être estimées, faute de données. Les aspects suivants doivent être pris en compte pour évaluer l'éventuelle augmentation ou diminution des recettes:

La réforme de la loi rendra plus attractifs les cantons qui ont des taux d'imposition faibles pour les courtiers indépendants et les sociétés de courtage immobilier. En ce qui concerne les recettes fiscales des personnes morales, les cantons qui imposaient jusqu'ici les commissions de courtage au lieu de situation de l'immeuble et qui présentent une charge d'impôt sur le bénéfice relativement élevée seront les plus touchés par la réforme. Par ailleurs, les courtiers ne sont pas toujours mobiles. Leur activité requiert une bonne connaissance des marchés immobiliers locaux, la situation étant très différente d'une région à l'autre. A ceci s'ajoute qu'une présence

locale est souvent nécessaire pour décrocher des mandats intéressants sur ce marché éminemment concurrentiel.

Dans l'ensemble, les conséquences financières pour les cantons et les communes sont donc négligeables, notamment parce qu'une partie de la révision de la loi ne concerne qu'un très petit groupe de contribuables et que l'autre partie de la révision n'est que purement formelle.

3.1.2 Conséquences sur l'état du personnel

Le projet n'a pas de conséquence notable sur l'état du personnel de la Confédération, des cantons et des communes.

3.2 Conséquences économiques

La révision de la loi renforce la sécurité du droit. Elle a donc aussi une utilité économique, car d'une part, elle permet de diminuer les éventuels frais administratifs et d'autre part, elle augmente la sécurité de la planification pour les entreprises. La suppression de procédures judiciaires potentielles permet aussi d'économiser des frais de procès. Du point de vue de l'efficacité de la perception et de l'acquiescement de l'impôt, le projet présente donc des avantages. Cependant, la révision de la loi n'aura aucun effet notable sur la croissance économique, étant donné qu'il s'agit d'une légère adaptation du système fiscal qui ne concerne qu'un très petit nombre de personnes.

4 Relation avec le programme de la législature

Le présent projet n'est pas annoncé dans le message du 27 janvier 2016 sur le programme de la législature 2015 à 2019¹⁰. Du fait que le Parlement a transmis une motion au Conseil fédéral pour qu'il la mette en œuvre, ce dernier a décidé de soumettre un message à l'approbation du Parlement.

5 Aspects juridiques

En vertu de l'art. 127, al. 2, de la Constitution (Cst.)¹¹ l'imposition doit respecter notamment les principes de l'universalité, de l'égalité de traitement et de la capacité économique. L'imposition des commissions de courtage repose sur des règles qui prévoient un lieu d'imposition différent selon que le bénéficiaire est une personne physique ou morale. Le Tribunal fédéral a estimé que rien ne justifiait cette différence de lieu d'imposition et décidé que les règles applicables au lieu d'imposition

¹⁰ FF 2016 981

¹¹ RS 101

des commissions de courtage des personnes physiques étaient également valables pour les personnes morales. La présente modification ne confirme pas la jurisprudence du Tribunal fédéral, mais unifie les règles d'imposition en modifiant la législation de sorte que les dispositions concernant les personnes physiques correspondent à celles pour les personnes morales.

La Confédération fixe les principes de l'harmonisation des impôts directs de la Confédération, des cantons et des communes dans la LHID. L'harmonisation s'étend à l'assujettissement, à l'objet et à la période de calcul de l'impôt, à la procédure et au droit pénal en matière fiscale. Les barèmes, les taux et les montants exonérés de l'impôt, notamment, ne sont pas soumis à l'harmonisation fiscale (art. 129 Cst.). Dans le cas d'espèce, la modification de la législation telle que proposée correspond à une harmonisation de l'assujettissement en matière d'imposition des commissions de courtage. Selon les informations fournies par les cantons lors de la consultation, une grande partie d'entre eux disposent déjà d'une pratique correspondant au projet.

