



# **Rapport explicatif concernant le projet destiné à la consultation relatif à la modification de la loi sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (mise en œuvre de la motion 13.3728, Pelli Fulvio)**

du 12 août 2015

---

---

## 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 suisse de domicile ou de siège du courtier, quel que soit le lieu de situation de l'immeuble concerné.*

*Le droit en vigueur 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 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 étrangères sont imposées au lieu de situation de l'immeuble concerné.*

*Le mandat contenu dans la motion est mis en œuvre par le présent projet.*

*Dans le cadre des travaux liés aux modifications concernant la réglementation de l'imposition des commissions de courtage, un manque de clarté parmi les dispositions concernant le rattachement économique des personnes physiques ou morales faisant commerce d'immeubles a été mis en évidence. La présente révision est mise à profit pour unifier formellement la réglementation dans ce domaine.*

*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.*

# **1 Présentation du projet**

## **1.1 Contexte**

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)<sup>1</sup> et de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID)<sup>2</sup>, 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 (CE) et 17 juin 2014 (CN).

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**

### *LIFD*

Au niveau de l'impôt fédéral direct, les personnes physiques (art. 3 LIFD) ou morales (art. 50 LIFD), domiciliées ou ayant leur siège en Suisse, sont imposées à leur domicile, respectivement à leur siège, notamment sur les commissions de courtage, soit, aux termes de la loi, lorsqu'elles agissent en tant qu'intermédiaires dans une opération de commerce immobilier, et ce quel que soit le lieu de situation de l'immeuble en Suisse (art. 3 LIFD ; rattachement personnel). Concernant les personnes physiques domiciliées à l'étranger (art. 4, al. 1, let. d, LIFD) et les personnes morales ayant leur siège à l'étranger (art. 51, al. 1, let. e, LIFD), la LIFD prévoit une imposition des commissions de courtage au lieu de situation de l'immeuble (rattachement économique).

Les dispositions de la LIFD citées ci-dessus prévoient les mêmes rattachements pour l'imposition des personnes physiques ou morales faisant commerce d'immeubles sis en Suisse, dont elles sont propriétaires.

### *LHID*

Au niveau des impôts directs cantonaux, les personnes physiques et morales dont le domicile ou le siège se situe dans le même canton que l'immeuble sur lequel elles réalisent une commission de courtage sont imposées sur celle-ci à leur domicile

<sup>1</sup> RS 642.11

<sup>2</sup> RS 642.14

(art. 3, al. 1, LHID), respectivement à leur siège (art. 20, al. 1, LHID) (rattachement personnel).

Les dispositions de la LHID citées ci-dessus prévoient les mêmes rattachements lorsque ces personnes font commerce d'immeubles.

Les commissions de courtage des personnes physiques (art. 4, al. 1, LHID) ou morales (art. 21, al. 2, let. b, LHID) qui ne sont pas domiciliées ou n'ont pas leur siège en Suisse, sont imposées au lieu de situation de l'immeuble sur lequel la commission est réalisée (rattachement économique). Les dispositions de la LHID citées ci-dessus prévoient les mêmes rattachements lorsque ces personnes font commerce d'immeubles.

Les personnes physiques, lorsqu'elles sont domiciliées dans un autre canton que celui de situation de l'immeuble sur lequel elles réalisent une commission de courtage, sont imposées sur cette commission au lieu de situation de l'immeuble (art. 4, al. 1, LHID ; rattachement économique).

La disposition de la LHID citée ci-dessus prévoit le même rattachement lorsque ces personnes font commerce d'immeubles.

Les personnes morales en revanche, lorsqu'elles réalisent une commission de courtage, sont imposées sur cette commission, au même titre que sur n'importe quel bénéfice, à leur siège (art. 20, al. 1, LHID ; rattachement personnel), quel que soit le canton où se situe l'immeuble.

Cependant, les personnes morales qui font commerce d'immeubles sis dans un canton où elles n'ont pas leur siège sont imposées au lieu de situation de l'immeuble concerné, du fait qu'elles en sont propriétaires (art. 21, al. 1, let. c, LHID ; rattachement économique du fait de la propriété).<sup>3</sup> Au vu de cette disposition, le rattachement économique spécial prévu à la première partie de l'art. 21, al. 2, let. b, LHID pour les personnes morales sises à l'étranger qui font commerce d'immeubles, constitue en pratique une redondance, les personnes morales sises à l'étranger étant comprises dans la notion de « personne morale dont le siège ou l'administration effective se trouve hors du canton » de l'art. 21, al. 1, LHID.

Il existe par conséquent une différence entre les dispositions traitant de l'imposition des personnes suisses servant d'intermédiaires dans des opérations de commerce immobilier selon qu'il s'agit de personnes physiques ou morales. 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 étrangères<sup>4</sup>.

En matière d'imposition des personnes faisant commerce d'immeubles, la LHID connaît des formulations différentes selon qu'il s'agit de personnes physiques ou

<sup>3</sup> ATHANAS/WIDMER, in: Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht I/1, Art. 21 LHID, N 25, p. 332

<sup>4</sup> RYSER Walter / ROLLI Bernard, Précis de droit fiscal suisse (impôts directs), 4<sup>e</sup> éd., Berne 2002, p. 104 ; LOCHER Peter, Einführung in das interkantonale Steuerrecht der Schweiz, 3<sup>e</sup> éd., Berne 2009, p. 36 ; Bauer - Balmelli / Nyffenegger, n<sup>os</sup> 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), 2e éd., Bâle/ Genève/ München 2002

morales qui font commerce d'immeubles. Cette différence de formulation est toutefois sans influence matérielle.

### *Jurisprudence du Tribunal fédéral*

Dans un arrêt 2P.289/2000, le Tribunal fédéral a été confronté à cette différence de réglementation entre les personnes physiques et morales en matière d'imposition des commissions de courtage sur le plan intercantonal. Une 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. Étant donné l'absence de réglementation dans la LHID pour les personnes morales suisses, 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 immeubles.<sup>5</sup>

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 suisses ou celle prévue à l'art. 21, al. 2, LHID pour les personnes morales étrangères 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 étrangères 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 siège.<sup>6</sup>

<sup>5</sup> ATF 2P.289/2000, consid. 4b

<sup>6</sup> ATF 2P.289/2000, consid. 4d

### **1.3 Mesure à prendre**

Etant donné que la LHID contient des règles différentes concernant l'imposition des commissions de courtage pour les personnes morales et physiques suisses, il se peut que, malgré la jurisprudence du Tribunal fédéral, les cantons connaissent des règles d'imposition différentes, ce qui peut poser des problèmes de double imposition, voire de double non-imposition.

Ainsi, lorsqu'une personne morale domiciliée dans le canton X perçoit une commission de courtage dans le canton Y, deux cas de figure peuvent potentiellement se présenter, à savoir :

#### *Risque de double imposition :*

La loi fiscale du canton de situation de l'immeuble prévoit, conformément à la jurisprudence du Tribunal fédéral, l'imposition de la commission de courtage au lieu de situation de l'immeuble lorsque la personne morale qui la réalise n'a pas son siège dans le canton. La loi fiscale du canton de siège de la personne morale considère l'art. 4, al. 1, LHID comme un vice juridique et prévoit l'imposition de la commission de courtage comme bénéfice dans le canton de siège. Il s'agit ici d'un cas de double imposition.

#### *Risque de double non-imposition :*

La loi fiscale du canton de situation de l'immeuble considère l'art. 4, al.1, LHID comme un vice juridique et ne prévoit pas l'imposition des commissions de courtage effectuées par des personnes morales qui ne sont pas sises dans le canton. La loi fiscale du canton de siège de la personne morale qui perçoit la commission de courtage n'impose pas cette dernière et estime qu'il appartient, conformément à la jurisprudence du Tribunal fédéral, au canton de situation de l'immeuble d'imposer. Il s'agit ici d'un cas de double non-imposition.

Comme ces deux exemples le démontrent, la situation actuelle n'est pas satisfaisante et conduit à des incertitudes qui doivent être corrigées par le biais de la modification proposée.

En matière d'imposition des personnes physiques et morales faisant commerce d'immeubles, les différentes formulations dans les dispositions définissant le rattachement économique, selon qu'il s'agit d'une personne physique ou morale, bien que matériellement sans influence, sont injustifiées et peuvent générer des incertitudes. Elles doivent donc être unifiées.

### **1.4 Dispositif proposé**

Il est proposé de modifier les dispositions traitant du rattachement économique des personnes physiques de sorte que seules les commissions de courtage réalisées par des personnes physiques étrangères soient imposées au lieu de situation de l'immeuble concerné.

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.

Le tableau récapitulatif ci-après permet d'avoir une vue d'ensemble de la législation en vigueur et des changements envisagés. Il est à préciser qu'il a été renoncé à énumérer les exemples d'une personne physique agissant à titre privé, étant donné que les références concernant la personne agissant à titre indépendant sont également valables pour la personne agissant à titre privé. Les cellules en couleur mettent en évidence la symétrie réalisée entre les dispositions concernant les personnes physiques et morales.

Situation	LIFD (base légale en vigueur)	LHID (base légale en vigueur)	LHID (base légale selon projet)
X, <b>indépendant</b> , domicilié dans le canton de <b>Soleure</b> , perçoit une commission de courtage sur la vente d'un immeuble sis dans le canton de <b>Soleure</b> .	Rattachement personnel art. 3, al. 1 LIFD	Rattachement personnel art. 3, al. 1 LHID	Rattachement personnel art. 3, al. 1 LHID
X, <b>indépendant</b> , domicilié dans le canton de <b>Soleure</b> , fait commerce d'immeubles sis dans le canton de <b>Soleure</b> .	Rattachement personnel art. 3, al. 1 LIFD	Rattachement personnel art. 3, al. 1 LHID	Rattachement personnel art. 3, al. 1 LHID
X, <b>indépendant</b> , domicilié dans le canton du <b>Tessin</b> , perçoit une commission de courtage sur la vente d'un immeuble situé dans le canton du <b>Valais</b> .	Rattachement personnel art. 3, al. 1 LIFD	Rattachement économique art. 4, al. 1 LHID	Rattachement personnel art. 3, al. 1, LHID
X, <b>indépendant</b> , domicilié dans le canton du <b>Tessin</b> , fait commerce d'immeubles sis dans le canton du <b>Valais</b> .	Rattachement personnel art. 3, al. 1 LIFD	Rattachement économique art. 4, al. 1 LHID	Rattachement économique art. 4, al. 1 LHID
X, <b>indépendant</b> , domicilié en <b>France</b> , perçoit une commission de courtage sur la vente d'un immeuble situé dans le canton de <b>Berne</b> .	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, <b>indépendant</b> , domicilié en <b>France</b> , fait commerce d'immeubles sis dans le canton du <b>Berne</b> .	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, <b>société</b> dont le siège est situé dans le canton de <b>Zoug</b> , perçoit une commission de courtage sur la vente d'un immeuble situé dans le canton de <b>Zoug</b>	Rattachement personnel art. 50 LIFD	Rattachement personnel art. 20, al. 1 LHID	Rattachement personnel art. 20, al. 1, LHID

X. SA, <b>société</b> dont le siège est situé dans le canton de <b>Zoug</b> , fait commerce d'immeubles sis dans le canton de <b>Zoug</b>	Rattachement personnel art. 50 LIFD	Rattachement personnel art. 20, al. 1 LHID	Rattachement personnel art. 20, al. 1, LHID
Situation	LIFD (base légale en vigueur)	LHID (base légale en vigueur)	LHID (base légale selon projet)
X. SA, <b>société</b> dont le siège est situé dans le canton de <b>Vaud</b> , perçoit une commission de courtage sur la vente d'un immeuble situé dans le canton du <b>Jura</b>	Rattachement personnel art. 50 LIFD	Rattachement économique ATF 2P.289/2000 du 8 janvier 2002	Rattachement personnel art. 20, al. 1 LHID
X. SA, <b>société</b> dont le siège est situé dans le canton de <b>Vaud</b> , fait commerce d'immeuble sis dans le canton du <b>Jura</b>	Rattachement personnel art. 50 LIFD	Rattachement économique du fait de la propriété de l'immeuble Art. 21, al. 1, let. c LHID	Rattachement économique nart 21, al. 1, let d LHID
X. SA, <b>société</b> dont le siège est en <b>Allemagne</b> , perçoit une commission de courtage sur la vente d'un immeuble situé dans le canton de <b>Saint-Gall</b> .	Rattachement économique art. 51, al. 1, let. e LIFD	Rattachement économique art. 21, al. 2, let. b LHID	Rattachement économique nart. 21, al. 2, let b LHID
X. SA, <b>société</b> dont le siège est en <b>Allemagne</b> , fait commerce d'immeubles sis dans le canton de <b>Saint-Gall</b> .	Rattachement économique art. 51, al. 1, let. e LIFD	Rattachement économique art. 21, al. 2, let. b LHID	Rattachement économique nart. 21, al. 1, let. d LHID

## 1.5 Mise en œuvre

La grande majorité des législations fiscales cantonales ne définit pas le lieu d'imposition des commissions de courtage des 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 jurisprudence du Tribunal fédéral citée sous chiffre 1.2. 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 purement formelle qui n'a matériellement pas d'effet. Aucune législation

cantonale ne contient de disposition contraire à la modification. 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, à des fins de sécurité du droit.

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 (LHID)**

### *Art. 4, al. 1*

Le critère de 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 teneur du nouvel al. 1 définit de manière claire où doivent être imposées les commissions de courtage des personnes physiques suisses. La disposition fait ainsi disparaître les incertitudes issues de la jurisprudence du Tribunal fédéral précitée. 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 suisses.

### *Art. 4, al. 2, let. g (nouveau)*

L'art. 4, al. 1 actuellement en vigueur est formulé de sorte qu'il s'applique aux personnes physiques suisses et étrangères (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 exclusivement 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).

### *Art 21, al. 1, let. d (nouveau)*

Cette nouvelle lettre 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 suisses et étrangères. Cette modification permet d'unifier formellement les règles concernant l'imposition des personnes physiques et morales qui font commerce d'immeubles.

*Art 21, al. 2, let. b (nouveau)*

En raison de la nouvelle teneur de l'art. 21, al. 1, let. d, LHID, la let. b doit être modifiée et le rattachement économique prévu pour les personnes morales étrangères faisant commerce d'immeubles doit être supprimé.

*Art. 72s (nouveau)*

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**

La modification proposée aura pour conséquence une unification des pratiques cantonales dans le domaine de l'imposition des commissions de courtage. Elle assure une réglementation complète de tous les cas d'imposition des commissions de courtage.

En outre, cette unification de pratique offre un gain en transparence pour les contribuables et assure la sécurité du droit fiscal. Elle permet de plus d'empêcher que des commissions de courtage soient doublement imposées ou ne soient pas imposées.

En matière d'imposition des personnes faisant commerce d'immeubles, la modification est d'ordre formel et a pour conséquence une unification de la réglementation et un gain de clarté bénéfique à la sécurité du droit.

#### **3.1 Conséquences pour la Confédération**

##### **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 pourront 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).

##### **3.1.2 Conséquences sur l'état du personnel**

Le projet n'a aucune conséquence sur l'état du personnel de la Confédération.

#### **3.2 Conséquences pour les cantons et les communes**

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 :

D'après le droit en vigueur, la double imposition doit constituer une exception. En général, les sociétés de courtage immobilier connaîtront le traitement fiscal de leur

activité sur le plan intercantonal et prendront les mesures qui s'imposent pour éviter la double imposition.

En revanche, le droit en vigueur n'exclut pas la non-imposition. La révision de la loi comblera une lacune à cet égard.

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 (c'est-à-dire tant pour les personnes physiques que morales), tandis que la compétitivité des cantons à charge fiscale élevée pâtira de la réforme. 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.

Le projet n'a aucune conséquence notable sur l'état du personnel des autorités fiscales cantonales.

### **3.3 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 frais administratifs et d'autre part, elle augmente la sécurité de la planification pour les entreprises. La suppression des procédures judiciaires permet aussi d'économiser des frais de procès. Enfin, à l'avenir, les entreprises actives dans le domaine du courtage immobilier n'auront plus besoin d'assumer une charge supplémentaire pour éviter une éventuelle double imposition (par exemple en ouvrant différents bureaux de courtage dans plusieurs cantons). Du point de vue de l'efficacité de la perception et de l'acquittement 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.