

10 DÉCEMBRE 2019

L'IRS publie un nouveau règlement définitif et un nouveau projet de règlement sur l'impôt anti-abus contre l'érosion de la base d'imposition

Auteurs : [Peter Glicklich](#) et Gregg M. Benson

Sommaire

L'IRS a publié un règlement définitif et un projet de règlement contenant des précisions supplémentaires et réglant certaines questions en suspens concernant l'impôt anti-abus contre l'érosion de la base d'imposition (*base erosion and anti-abuse tax* ou *BEAT*) (l'« impôt BEAT »). Le règlement définitif, qui repose en partie sur la réponse de l'IRS aux commentaires reçus, clarifie le projet de règlement antérieur, en précisant par exemple que certaines sommes versées dans le cadre d'une opération non visée par l'obligation de comptabilisation (*nonrecognition transaction*) ne sont pas considérées comme des paiements entraînant l'érosion de la base d'imposition. Selon le nouveau projet de règlement, un mécanisme serait créé qui permettrait de réduire ou d'éliminer l'application des règles relatives à l'impôt BEAT en autorisant le contribuable à choisir de renoncer à des déductions fiscales afin de diminuer ses paiements entraînant l'érosion de la base d'imposition.

Contexte

Le nouveau régime relatif à l'impôt BEAT, selon l'article 59A de la loi intitulée *Tax Cuts and Jobs Act of 2017* (la « loi TCJA »), vise les sommes déductibles versées par des contribuables visés (*applicable taxpayers*) à des parties apparentées étrangères ou comptabilisées par des contribuables visés auprès de telles parties (les « paiements entraînant l'érosion de la base d'imposition » ou *base erosion payments*)¹.

Un contribuable visé est une société américaine ou une société non américaine exerçant des activités aux États-Unis, si (i) ses recettes brutes annuelles moyennes des trois exercices précédents atteignent au moins 500 millions de dollars US (le « critère des recettes brutes ») et si (ii) le rapport entre ses paiements entraînant l'érosion de la base d'imposition et le total de ses déductions pour l'année d'imposition (le « pourcentage d'érosion de la base ») est d'au moins 3 % (2 % pour certaines banques et certains courtiers en valeurs inscrits [le « critère du pourcentage d'érosion de la base »]). Aux fins du critère des recettes brutes et du critère du pourcentage d'érosion de la base, toutes les personnes morales considérées comme faisant partie d'un même « groupement » (*aggregate group*) (appartenant en général à plus de 50 % à une même société) sont traitées comme un seul contribuable. Les sociétés de placement réglementées, les fonds de placement immobilier et les sociétés dites « S Corporations » sont exclus de la définition de contribuable visé; par conséquent, ces entités ne sont pas elles-mêmes assujetties à l'impôt BEAT.

Le contribuable visé qui est assujetti à l'impôt BEAT doit verser un impôt supplémentaire correspondant à l'excédent de 10 % (pourcentage qui sera porté à 12,5 % en 2026) de son revenu imposable modifié (*modified taxable income*) sur le montant de son impôt fédéral ordinaire payable (après l'application de certains crédits fiscaux)². Le revenu imposable modifié, à cette fin, correspond au revenu imposable ordinaire du contribuable visé pour l'année, augmenté i) des paiements entraînant l'érosion de la base d'imposition de l'année et ii) du pourcentage d'érosion de la base relativement aux pertes d'exploitation nettes appliquées pour l'année à son revenu imposable ordinaire (étant entendu que le revenu imposable ordinaire ne doit pas être ramené à un montant inférieur à zéro par suite de la déduction des pertes d'exploitation nettes)³.

Le 21 décembre 2018, l'IRS a publié un projet de règlement dans lequel il a donné des précisions sur (i) les contribuables qui seront visés par les règles concernant l'impôt BEAT, (ii) la détermination des paiements entraînant l'érosion de la base d'imposition et (iii) le calcul de l'impôt BEAT (le « projet de règlement de 2018 »).

Le 2 décembre 2019, l'IRS a publié des précisions supplémentaires à l'égard des règles concernant l'impôt BEAT, sous forme (i) d'un règlement définitif (le « règlement définitif de 2019 ») mettant en œuvre (avec certaines modifications) le projet de règlement de 2018 et (ii) d'un nouveau projet de règlement (le « projet de règlement de 2019 »).

Règlement définitif de 2019

Voici certains des principaux points à retenir du règlement définitif de 2019 :

Critère des recettes brutes et critère du pourcentage d'érosion de la base. Comme il est indiqué ci-dessus, les sociétés de placement réglementées et les fonds de placement immobilier sont exclus de la définition de contribuable visé; par conséquent, ces entités ne sont pas elles-mêmes assujetties à l'impôt BEAT. Dans certains commentaires adressés à l'IRS, on demandait, compte tenu de cette exclusion, que le règlement permette d'exclure les sociétés de placement réglementées et les fonds de placement immobilier du groupement du contribuable visé aux fins du critère des recettes brutes et du critère du pourcentage d'érosion de la base. L'IRS n'a pas acquiescé à cette demande dans le règlement définitif de 2019, déclarant que les revenus et déductions des sociétés de placement réglementées et des fonds de placement immobilier faisant partie d'un groupement devaient être imputés au contribuable visé, comme le sont les revenus et déductions des sociétés de personnes aux fins de ces critères. De plus, comme les sociétés de placement réglementées et les fonds de placement immobilier, certaines entités contrôlées (*controlled entities*) visées par l'article 892 peuvent également être incluses dans le groupement d'un contribuable visé.

Non-application de l'exception aux paiements visés par les dispositions anti-report. Le règlement définitif de 2019 confirme les dispositions du projet de règlement de 2018 stipulant que des paiements versés à une partie apparentée étrangère ne seront pas considérés comme des paiements entraînant l'érosion de la base d'imposition à condition d'être traités comme un revenu effectivement rattaché (*effectively connected income*) de la partie apparentée étrangère les recevant. Dans certains commentaires adressés à l'IRS à l'égard du projet de règlement de 2018, on demandait que l'exception accordée au revenu effectivement rattaché soit étendue à certains paiements versés à des parties apparentées étrangères qui sont des sociétés étrangères contrôlées (*controlled foreign corporations*) ou des sociétés de placement étrangères passives (*passive foreign investment companies*) si les paiements sont inclus dans le revenu d'une personne des États-Unis (*U.S. person*) conformément aux dispositions anti-report des États-Unis (c'est-à-dire les dispositions concernant le revenu assujéti à la sous-partie F (*subpart F income*), le revenu mondial à faible taux d'imposition tiré de biens incorporels (*global intangible low-taxed income* ou GILTI) ou les sociétés de placement étrangères passives). L'IRS n'a pas, dans le règlement définitif de 2019, étendu l'exception accordée au revenu effectivement rattaché à de tels paiements.

Paiements entraînant l'érosion de la base d'imposition. Dans le règlement définitif de 2019, à la suite de commentaires reçus à l'égard du projet de règlement de 2018, l'IRS a exclu de la définition de paiement entraînant l'érosion de la base d'imposition les sommes transférées à une partie apparentée étrangère ou échangées avec une telle partie dans le cadre d'une opération déterminée non visée par l'obligation de comptabilisation (*specified nonrecognition transaction*) (c'est-à-dire une opération visée par l'article 332, 351, 355 ou 368); il est entendu, toutefois, que tout complément d'échange (*boot*) versé à une partie apparentée étrangère dans le cadre d'une telle opération déterminée non visée par l'obligation de comptabilisation peut être traité comme un paiement entraînant l'érosion de la base d'imposition (que le gain tiré de l'opération soit ou non constaté).

Projet de règlement de 2019

Voici certains des principaux points à retenir du règlement définitif de 2019 :

Renonciation optionnelle à des déductions. Malgré la règle générale selon laquelle toutes les déductions que peut demander un contribuable visé sont considérées comme des déductions autorisées aux fins du critère du pourcentage d'érosion de la base, le projet de règlement de 2019 stipule qu'un contribuable visé peut choisir annuellement de renoncer à certaines déductions fiscales qui, ainsi, ne seront pas prises en compte aux fins du critère du pourcentage d'érosion de la base. En choisissant de renoncer aux déductions fiscales

et en réduisant ses paiements entraînant l'érosion de la base d'imposition, le contribuable visé peut éviter d'avoir à payer l'impôt BEAT pour une année donnée. Étant donné que le pourcentage d'érosion de la base d'imposition est calculé pour l'ensemble d'un groupement, il peut être nécessaire pour les sociétés du groupe d'un contribuable visé de renoncer aux déductions si le contribuable visé a l'intention de réduire ainsi son pourcentage d'érosion de la base d'imposition. Si le contribuable visé fait ce choix, il est réputé avoir renoncé aux déductions à toutes les fins de l'impôt fédéral sur le revenu des États-Unis. Avant que la version définitive du projet de règlement de 2019 ne soit adoptée, le contribuable visé peut faire ce choix en joignant une déclaration contenant les informations requises au Formulaire 8991 de l'IRS, *Tax on Base Erosion Payments of Taxpayers with Substantial Gross Receipts*.

Sociétés de personnes. Dans le projet de règlement de 2018, les sociétés de personnes étaient généralement traitées selon la règle du regroupement, de sorte que les paiements échangés entre une société de personnes et les sociétés par actions qui étaient ses associés étaient considérés comme reçus ou versés par les associés aux fins de l'impôt BEAT. Par conséquent, si un contribuable visé est associé d'une société de personnes, les déductions que lui attribue la société de personnes en raison d'un paiement entraînant l'érosion de la base d'imposition sont traitées comme un paiement entraînant l'érosion de la base d'imposition du contribuable visé. Afin d'empêcher que le contribuable visé puisse obtenir un résultat financier semblable au moyen d'attributions correctives (*curative allocations*) de la société de personnes (c'est-à-dire que plutôt que d'attribuer les déductions au contribuable visé, la société attribue les revenus autrement attribuables au contribuable visé à des fins comptables à d'autres associés de la société), sans que les règles concernant l'impôt BEAT ne s'appliquent, le projet de règlement de 2019 stipule que l'utilisation de telles attributions à la place de déductions sera traitée comme un paiement entraînant l'érosion de la base d'imposition si les attributions produisent pour le contribuable visé un résultat financier équivalant à celui qu'il aurait obtenu si la société lui avait attribué un paiement entraînant l'érosion de la base d'imposition.

Date d'entrée en vigueur

Le règlement définitif de 2019 est entré en vigueur le 6 décembre 2019. Le projet de règlement de 2019 s'applique, en général, aux années d'imposition à compter de la date d'adoption de la version définitive du règlement. Toutefois, certaines dispositions du projet de règlement (par exemple, la disposition décrite ci-dessus visant les sociétés de personnes et concernant l'attribution de revenus plutôt que de déductions) s'appliquent aux années d'imposition à compter du 2 décembre 2019. De plus, les contribuables peuvent agir sur la foi de l'intégralité du projet de règlement de 2019 pour les années d'imposition commençant après le 31 décembre 2017, jusqu'à ce que la version définitive du règlement soit adoptée.

¹ Aux fins de l'impôt BEAT, une partie apparentée (*related party*) est (i) toute personne qui possède au moins 25 % des actions de la société contribuable, en termes de droits de vote ou de valeur (le « détenteur d'une participation de 25 % »); (ii) toute personne qui est apparentée au contribuable ou qui est le détenteur d'une participation de 25 % selon les paragraphes 267(b) ou 707(b)(1); et (iii) toute autre personne apparentée au contribuable selon l'article 482. Les règles concernant l'attribution de la propriété des actions de l'article 318 s'appliquent, avec certaines modifications. Les renvois à des paragraphes ou à des articles sont des renvois à la loi des États-Unis intitulée *Internal Revenue Code of 1986*, dans sa version modifiée.

² L'impôt BEAT n'est pas réduit pour tenir compte des crédits pour impôt étranger.

³ Divers commentateurs ont demandé que soit intégré au règlement un mécanisme afin que les pertes d'exploitation nettes antérieures à 2018 ne soient pas dévaluées en raison, notamment, du rabaissement du taux d'imposition des sociétés de 35 % à 21 % prévu par la loi TCJA. L'IRS n'a pas acquiescé à cette demande dans le règlement.

Personnes-ressources : [Peter Glicklich](#), [R. Ian Crosbie](#) et [Michael N. Kande](#)