

18 DÉCEMBRE 2018

Publication par l'IRS d'un projet de règlement relatif à l'impôt visant à contrer l'érosion de la base d'imposition et la fraude fiscale

Auteurs : [Peter Glicklich](#) et Heath Martin

La loi des États-Unis intitulée *Tax Cuts and Jobs Act* a remplacé l'impôt minimum de remplacement des sociétés qui était imposé par le gouvernement fédéral américain par un impôt visant à contrer l'érosion de la base d'imposition et la fraude fiscale (*base erosion and anti-abuse tax* ou *BEAT*), qui s'applique aux paiements déductibles versés après 2017 par certaines grandes sociétés à des parties étrangères liées.¹ Cette semaine, l'IRS a publié un projet de règlement en vue de donner des indications concernant l'application des dispositions du BEAT.

Pour être assujetties au BEAT, les recettes brutes annuelles moyennes d'une société doivent atteindre au moins 500 millions de dollars américains pour les trois exercices antérieurs et le ratio « paiements entraînant l'érosion de la base »/déductions totales pour l'année d'imposition (soit le pourcentage d'érosion de la base) de la société doit être d'au moins 3%.² Le BEAT ne s'applique pas aux sociétés de placements réglementées (*regulated investment company* ou *RIC*), aux FPI ou aux S corporations.

Un paiement entraînant l'érosion de la base s'entend de tout montant payé à une partie étrangère liée pour lequel une déduction est accordée ou de tout montant utilisé pour acquérir des biens amortissables. Les paiements entraînant l'érosion de la base ne comprennent pas les paiements visant des services pour lesquels il est possible d'avoir recours à la méthode fondée sur le coût de revient des services prévus à l'article 482 ni certains paiements concernant des produits dérivés qui sont évalués à la valeur du marché. En outre, les coûts des marchandises vendues (les « CMV ») ne constituent pas des paiements entraînant l'érosion de la base, ce qui pourrait inciter les contribuables à restructurer les paiements qui seraient par ailleurs considérés comme des paiements entraînant l'érosion de la base de manière à ce qu'ils soient considérés comme des coûts des marchandises vendues.³

Si le BEAT s'applique, son montant correspond à l'excédent de 10%⁴ du « revenu imposable modifié » (*modified taxable income*) de la société sur le montant d'impôt sur le revenu fédéral dû, calculé sans tenir compte du BEAT, déduction faite de certains crédits d'impôt.⁵ À cette fin, le revenu imposable modifié correspond au revenu imposable de la société auquel sont ajoutés les paiements entraînant l'érosion de la base. En outre, le pourcentage d'érosion de la base des reports de pertes d'exploitation après impôts de la société est ajouté. En conséquence, le revenu utilisé pour verser des intérêts à une partie étrangère liée sera assujetti à un impôt d'au moins 10% si la société qui les verse est assujettie au BEAT.

Les dispositions suivantes comptent parmi les plus importantes du projet de règlement :

Paiements entraînant l'érosion de la base. Le projet de règlement décrit les paiements visés, lesquels sont établis en ayant recours aux principes applicables en matière d'impôt sur le revenu fédéral américain. Selon le projet de règlement, l'acquisition d'un bien amortissable dans le cadre d'une opération non admissible peut donner lieu à un paiement visé, alors que la distribution d'un bien amortissable par une entité étrangère liée aux termes de l'article 301 ne donne pas lieu à un tel paiement (puisque aucune contrepartie n'est versée).

Revenu directement rattaché. Le projet de règlement prévoit que les paiements d'intérêts d'une société étrangère peuvent constituer des paiements entraînant l'érosion de la base s'ils réduisent le revenu directement rattaché (*effectively connected income* ou *ECI*). À

l'inverse, les paiements versés à une partie étrangère liée ne sont pas des paiements entraînant l'érosion de la base si ceux-ci constituent un revenu directement rattaché pour la personne qui les reçoit et s'ils sont imposables aux termes d'une convention fiscale.

Selon le projet de règlement, des paiements peuvent être effectués entre l'établissement permanent d'une société étrangère aux États-Unis (au sens donné à cette expression dans une convention fiscale) et le siège de cette société étrangère. Des règles prévoient l'allocation et la répartition de dépenses à ces opérations internes aux fins du BEAT.

Exception liée à la méthode fondée sur le coût de revient des services. Les paiements pour lesquels il est possible d'avoir recours à la méthode fondée sur le coût de revient des services aux termes de l'article 482 ne constituent pas des paiements entraînant l'érosion de la base. Aux termes du projet de règlement, il est possible d'exclure la composante « coût de revient » d'un paiement, même si une marge bénéficiaire est exigée. Des exigences relatives à la tenue de dossier s'appliquent toutefois.

Questions relatives au moment des paiements. Le projet de règlement précise que les déductions rattachées à des paiements effectués au cours des années qui ont précédé la date de prise d'effet de la loi des États-Unis intitulée *Tax Cuts and Jobs Act* ne sont pas prises en compte aux fins du BEAT. Par exemple, si une société a fait l'achat d'un bien amortissable auprès d'une partie étrangère liée en 2015, les déductions liées à l'amortissement touchant ce bien effectuées après le 1^{er} janvier 2018 ne sont pas des paiements entraînant l'érosion de la base. De même, les reports de pertes d'exploitation après impôts déterminés avant le 1^{er} janvier 2018 ne sont pas assujettis au BEAT.⁶

Interaction avec l'article 163(j). La loi prévoit que les paiements d'intérêts des entreprises (*business interests*) qui ne sont pas déductibles aux termes de l'article 163(j) ne sont pas des paiements entraînant l'érosion de la base aux fins du BEAT. Toutefois, les intérêts non déductibles sont tout d'abord considérés comme provenant d'une partie non liée, ce qui maximise le montant d'intérêts assujetti au BEAT. Le projet de règlement établit aussi d'autres règles en matière d'interaction.

Sociétés de personnes. En règle générale, le projet de règlement adopte une approche globale en ce qui concerne les sociétés de personnes. Ainsi, tant les paiements versés à la société de personnes dont les associés sont des sociétés par actions que les paiements émanant d'une telle société sont considérés comme ayant été reçus ou effectués directement par les associés. Ces règles comprennent une exception visant les « participations minimales », à savoir celles qui représentent moins de 10 % du capital et des profits de la société de personnes et dont la juste valeur marchande est inférieure à 25 millions de dollars américains.

Déclarations consolidées. Les entités membres d'un même groupe qui déposent une déclaration de revenus consolidée sont considérées comme un seul et même contribuable aux fins du BEAT.

Retenues d'impôt. Selon le projet de règlement, un paiement entraînant l'érosion de la base est considéré comme ayant une incidence nulle au titre de l'érosion de la base si le plein montant de la retenue d'impôt de 30 % prévue à l'article 1441 ou à l'article 1442 est prélevé à l'égard du paiement. Si le paiement est admissible à un taux de retenue moins élevé en raison de l'application d'une convention fiscale, le paiement est considéré comme ayant une incidence au titre de l'érosion de la base proportionnelle à la réduction de la retenue d'impôt.

Crédits d'impôt. Le BEAT est ajusté à la baisse pour tenir compte du crédit d'impôt pour la recherche et développement jusqu'à la fin de 2025. Toutefois, comme nous le mentionnions précédemment, un tel ajustement n'a pas lieu en ce qui concerne le crédit pour impôt étranger.

Règles visant à contrer la fraude fiscale. Certaines opérations visant principalement à soustraire un contribuable à l'application du BEAT seront exclues ou seront réputées constituer un paiement entraînant l'érosion de la base. Ces opérations comprennent : (i) les opérations effectuées au moyen d'intermédiaires servant de « conduit »; (ii) les opérations conclues en vue de faire augmenter le montant des déductions comprises dans le dénominateur servant au calcul du pourcentage d'érosion de la base; et (iii) les opérations entre parties liées conclues en vue de soustraire les banques et les courtiers en valeurs mobilières inscrits à l'application du BEAT.

Date de prise d'effet

En règle générale, les dispositions du projet de règlement devraient s'appliquer à compter des années d'imposition qui commencent après le 31 décembre 2017. Jusqu'à la publication de la version finale de ces règles, les contribuables peuvent se fonder sur celles-ci, tant qu'eux-mêmes et leurs parties liées les appliquent de manière constante.

¹ Article 59A. Aux fins du BEAT, une partie liée s'entend (i) d'une personne qui détient au moins 25 % des droits de vote ou de la valeur des actions du contribuable constitué en société (un propriétaire de 25 %); (ii) d'une personne liée au contribuable ou à un propriétaire de 25 % aux termes de l'article 267(b) ou de l'article 707(b) (1); et (iii) d'une autre personne liée au contribuable aux termes de l'article 482. Les règles concernant l'attribution de la détention d'actions établies à l'article 318 s'appliquent, sous réserve de certaines modifications. Par « articles », on entend les articles de la loi des États-Unis intitulée *Internal Revenue Code of 1986*, dans sa version modifiée.

² Dans le cas des banques et des courtiers en valeurs mobilières inscrits, ce seuil est abaissé pour s'établir à 2 %.

³ Une exception s'applique en ce qui concerne les sociétés ayant procédé à une inversion.

⁴ Le taux du BEAT est seulement de 5 % en 2018. Il passera à 10 % au début de 2019 et augmentera de nouveau au début de 2026 pour s'établir à 12,5 %.

⁵ Le BEAT n'est pas ajusté à la baisse pour tenir compte du crédit pour impôt étranger.

⁶ Le projet de règlement est plus avantageux pour les contribuables que les lignes directrices concernant cette question qui avaient été publiées dans l'avis 2018-28, lesquelles ont été partiellement révoquées par le projet de règlement.

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