

31 JANVIER 2019

# Législation fiscale américaine : Rétrospective des faits saillants de 2018 et perspectives pour 2019

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

## Faits nouveaux en fiscalité américaine en 2018

Pour les contribuables américains, 2018 aura été l'année de l'adaptation à la réforme de la législation fiscale ayant mené à la promulgation, à la fin de 2017, de la loi intitulée *Tax Cuts and Jobs Act* (la « loi TCJA »). La loi TCJA comprend un nombre étonnamment élevé de nouvelles règles fiscales qui ont des conséquences considérables pour les particuliers, tant étrangers qu'américains, et pour les sociétés multinationales. Il n'est pas exagéré de dire que cette réforme a changé la donne de façon spectaculaire et que les États-Unis en sont peut-être sortis plus « compétitifs » sur le plan fiscal que jamais auparavant. Cette compétitivité fiscale se fait au prix de règles nouvelles ou élargies de lutte contre l'érosion de l'assiette fiscale et d'une complexité globale accrue, reflétées dans la plupart des règlements et directives d'interprétation publiés relativement à la loi TCJA en 2018.

Les changements les plus importants apportés par la loi TCJA comprennent, notamment les suivants : la réduction immédiate (et apparemment permanente) du taux d'imposition maximum des sociétés, qui a été abaissé à 21 % (en plus des impôts déductibles des villes et des États); l'autorisation de sorties temporaires du bilan pour les achats de matériel; et l'ajout d'une grande variété de dispositions visant à réduire les possibilités de transférer des actifs à l'étranger, de reporter l'imposition de bénéfices réalisés à l'étranger, de protéger les revenus par des déductions d'intérêts et de mettre en œuvre d'autres stratégies mondiales visant la réduction de la charge fiscale. La nouvelle loi a pour effet d'accroître les incitations à la production aux États-Unis de biens destinés aux marchés étrangers<sup>1</sup> et de réduire les incitations à la production de biens à l'étranger.

Même si, initialement, les États-Unis semblaient peu disposés à adhérer aux recommandations de l'OCDE visant la lutte contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices (*base erosion and profit shifting*) (le « projet BEPS »), la loi TCJA reprend bon nombre des dispositions préconisées dans les rapports sur le projet BEPS de l'OCDE, dont des règles plus rigoureuses contre le dépouillement des gains et les dispositifs hybrides, qui touchent principalement les investissements entrants, et un impôt minimum sévère pour les grandes sociétés effectuant des paiements à des parties étrangères liées. De plus, la réforme fiscale a assujéti les investisseurs non américains à l'impôt américain sur la disposition de participations dans des sociétés de personnes générant un revenu directement rattaché (*effectively connected income* ou « ECI »). Elle a également établi des règles qui ont augmenté, au moins temporairement, les exclusions des impôts américains sur les dons et les successions pour les citoyens et résidents américains.<sup>2</sup>

En raison de l'ampleur des modifications apportées à la législation fiscale des États-Unis, on s'attendait, en 2018, à un déluge de bulletins d'interprétation de la part de l'IRS et du département du Trésor. Bon nombre des lignes directrices attendues sont parues dans les nombreux avis et projets de règlements qu'a publiés l'IRS, dont la plus grande partie en fin d'année. Nous décrivons certaines de ces lignes directrices ci-dessous.

Un bref examen des faits nouveaux en fiscalité en 2018 précède les perspectives pour 2019.

## Législation fiscale fédérale

De nombreuses corrections techniques à la loi TCJA étaient attendues, mais elles n'ont pas été adoptées en 2018. Le document d'explication générale de la loi TCJA du comité mixte sur la fiscalité, publié en décembre 2018, fait référence à divers éléments de la loi pouvant ou devant être l'objet de corrections techniques.

## Mesures administratives prises au niveau fédéral

### A. Projets de règlements aux fins de la réforme fiscale

Les projets de règlements publiés en 2018 visaient bon nombre des dispositions les plus complexes de la loi TCJA, dont les règles concernant le rapatriement obligatoire des bénéfices accumulés à l'étranger, les inclusions selon le nouveau régime d'imposition applicable au revenu mondial à faible taux d'imposition tiré de biens incorporels (*global intangible low-taxed income*) (le « revenu GILTI »), les règles contre le dépouillement des gains, le nouvel impôt minimum anti-abus contre l'érosion de la base d'imposition (*base erosion and anti-abuse tax*) (l'« impôt BEAT ») pour les sociétés, et les règles sur les dispositifs hybrides. La plupart des mesures proposées étaient d'une ampleur considérable et certaines prévoyaient même des solutions favorables aux contribuables pour un certain nombre de questions. En ce qui a trait à certaines autres questions, par contre, l'IRS a indiqué dans le préambule des projets de règlements que le fardeau administratif pour les contribuables serait lourd et que certains allègements demandés par ceux-ci ne cadraient pas avec la loi promulguée (de sorte qu'il est possible qu'aucun allègement ne soit accordé en l'absence d'autres dispositions législatives).

Les projets de règlements décrits ci-dessous sont parmi les plus importants publiés en 2018 :

**Règles concernant le dépouillement des gains.** La loi TCJA a remplacé une ancienne disposition de l'*Internal Revenue Code* de 1986, dans sa version modifiée (le « Code »), qui limitait seulement les déductions des intérêts sur les dettes à l'endroit de parties liées, par une nouvelle limite générale s'appliquant à presque toutes les charges d'intérêts nettes des entreprises. Selon le nouvel article 163(j), les déductions pour les intérêts visés sont limitées à 30 % du revenu imposable rajusté du contribuable, généralement semblable à la mesure financière communément appelée BAIIA.<sup>3</sup> Des exceptions sont prévues pour certaines sociétés de services publics, sociétés immobilières et sociétés des secteurs énergétique et automobile.<sup>4</sup> Des règles strictes et complexes sont appliquées aux dettes d'une société de personnes, ainsi qu'aux activités réalisées par l'entremise d'une société de personnes (le projet de règlement prévoit un processus computationnel en dix étapes et exige le suivi d'un certain nombre de comptes distincts pour chaque participation dans la société de personnes). Le projet de règlement récemment publié appliquerait largement la nouvelle limite aux intérêts liés aux opérations de financement, mettrait en œuvre les règles du Code afin de coordonner la nouvelle limite avec les règles relatives à l'impôt BEAT et par l'intermédiaire de sociétés de personnes, et prévoirait des méthodes de répartition pour les entreprises qui pourraient n'être que partiellement exemptées. Selon le projet de règlement, tous les intérêts d'une société qui est une « C Corporation » sont considérés comme des intérêts d'entreprise (et pourraient donc être assujettis à la nouvelle limite).

**Revenu GILTI.** Les nouvelles règles concernant le revenu GILTI limitent énormément les reports d'impôts pour les revenus des sociétés étrangères contrôlées (*controlled foreign corporations*) (les « sociétés CFC »). Les sociétés CFC sont des sociétés étrangères dont plus de 50 % des actions appartiennent à des actionnaires américains détenant une participation de 10 % ou plus.<sup>5</sup> Avant la réforme fiscale, seule la part proportionnelle du revenu assujetti à la sous-partie F (*subpart F income*) d'un actionnaire américain était imposable, c'est-à-dire la part qui comprenait le revenu passif et certains revenus provenant d'une partie liée. Selon le nouvel article 951A, la quasi-totalité des autres bénéfices des sociétés CFC est également imposée, à l'exception du rendement fixe de certains actifs corporels étrangers. Les actionnaires qui sont des sociétés par actions ont le droit de déduire 50 % de leur revenu GILTI et peuvent demander un crédit pour impôt étranger partiel, mais ne peuvent reporter aucun crédit pour impôt étranger à l'égard du revenu GILTI. Par conséquent, certaines multinationales préféreront voir imposer leur revenu assujetti à la sous-partie F. Le projet de règlement donne des précisions sur la façon de calculer le revenu GILTI. De plus, les lignes directrices sur la façon d'appliquer le revenu GILTI dans le cas d'une société de personnes ont été publiées.

**Impôt BEAT.** Des règles sont proposées pour l'application du nouvel article 59A qui visent à corriger les ambiguïtés de la disposition du Code. L'impôt BEAT étant essentiellement un nouvel impôt minimum qui vise les grandes sociétés faisant partie d'un groupe dont les produits annuels bruts s'élèvent à 500 millions de dollars ou plus, il est prévu qu'il s'appliquera principalement aux grandes filiales américaines de multinationales étrangères et aux grandes multinationales américaines. L'impôt BEAT s'applique si les paiements au titre de l'érosion de la base d'imposition dépassent un montant seuil calculé conformément au projet de règlement. L'impôt BEAT n'est appliqué que lorsqu'il excède l'impôt ordinaire, sans tenir compte du crédit pour impôt étranger.<sup>6</sup> Le projet de règlement comporte des précisions sur (i) l'application de l'impôt BEAT aux contribuables étrangers qui ont un revenu directement rattaché à un commerce ou à une entreprise aux États-Unis; (ii) l'application de l'impôt BEAT à des groupes et sociétés de personnes regroupées; et (iii) les règles de synchronisation et de coordination. Par exemple, selon le projet de règlement, les déductions reportées de 2017 ou d'une année

antérieure ne seraient pas visées par l'impôt BEAT. Par contre, le projet de règlement prévoit que les paiements provenant d'une partie liée sont exclus de l'impôt BEAT s'ils sont inclus directement dans l'assiette fiscale américaine, mais pas s'ils sont imposables seulement pour les actionnaires américains d'une société CFC.

**Article 956.** L'article 956 a été conçu pour s'appliquer de concert avec l'ancienne sous-partie F afin d'accélérer l'inclusion de montants dans le revenu de l'actionnaire américain d'une société CFC lorsque des bénéficiaires n'ayant pas été rapatriés autrement ont été investis dans certains actifs américains. Étonnamment, l'article 956 n'a pas été abrogé en vertu de la loi TCJA au moment de l'adoption des dispositions sur le revenu GILTI, mettant ainsi pratiquement fin au régime de report. L'IRS a proposé un règlement, favorable aux contribuables, qui prévoit une exception à l'article 956 pour certaines sociétés américaines actionnaires d'une société CFC qui auraient eu droit à une exemption territoriale partielle selon l'article 245A si la société CFC avait versé un dividende réel.

**Crédits pour impôt étranger.** La loi TCJA a modifié plusieurs dispositions du Code ayant trait aux crédits pour impôt étranger. Le projet de règlement de l'IRS clarifie un certain nombre de ces dispositions en incluant des lignes directrices sur la répartition des dépenses entre un nombre accru de « paniers » aux fins du crédit pour impôt étranger, y compris le nouveau panier des succursales étrangères, et en prévoyant des règles transitoires pour les reports en avant ainsi que les reports en arrière sur les exercices antérieurs à 2018.

**Réglementation contre les dispositifs hybrides.** L'IRS a proposé un règlement d'une complexité phénoménale à l'égard des dispositifs hybrides tels que les dispositifs englobant des entités traitées comme des sociétés par actions aux États-Unis ou dans un territoire étranger, mais comme des entités intermédiaires dans un autre territoire. Ce projet de règlement vise les dispositifs qui ont été utilisés pour doubler les déductions ou obtenir des déductions pour des paiements qui ne sont assujettis à l'impôt dans aucun territoire. Les fiscalistes s'attendent à ce que ce projet de règlement extrêmement large suscite des controverses.

**Article 965.** Aux fins de la transition vers un régime d'imposition territorial partiel, la loi TCJA exige que les contribuables rapatrient certains bénéficiaires étrangers ayant été reportés dans des sociétés étrangères. Le projet de règlement connexe comprend des lignes directrices sur la façon de déterminer la valeur d'origine rajustée pour tenir compte de ce rapatriement obligatoire; la disponibilité d'un crédit pour impôt étranger à l'égard de certains impôts payés sur les bénéficiaires étrangers rapatriés; des précisions sur la possibilité de choisir de payer des impôts conformément à l'article 965 sur huit ans pour la plupart des contribuables américains; l'application de l'article 965 aux groupes consolidés; et une règle anti-évitement. Cette disposition du Code comprend un certain nombre de pièges pour les contribuables américains non constitués en société qui sont actionnaires de sociétés CFC et d'autres sociétés étrangères détenues à 10 %.

## B. Autres lignes directrices concernant la réforme fiscale

**Article 959.** Dans son avis 2019-01, l'IRS a publié des lignes directrices sur l'imposition des revenus et bénéfices déjà imposés (*previously taxed earnings and profits* ou « PTEP ») d'une société CFC. L'avis portait sur l'ordre des distributions à partir de plusieurs groupes de PTEP et sur le suivi des PTEP requis par les règles régissant cet ordre.

**Article 965.** En plus du projet de règlement décrit ci-dessus, l'IRS a publié divers avis dans lesquels il présente des lignes directrices précisant la façon dont doit être calculé et déclaré le montant devant être rapatrié conformément à l'article 965. La plupart des règles décrites dans ces avis ont été intégrées dans le projet de règlement.

### **Retenue d'impôt sur la vente d'une participation dans une société de personnes générant un revenu directement rattaché.**

L'avis 2018-29 qu'a publié l'IRS donne certains renseignements sur les procédures relatives à la nouvelle retenue d'impôt s'appliquant au gain que tire une personne étrangère de la vente d'une participation dans une société de personnes générant un revenu directement rattaché. L'avis prévoit des procédures permettant au vendeur d'éviter la retenue d'impôt en produisant une déclaration attestant qu'il n'est pas une personne étrangère, une déclaration attestant qu'il n'a réalisé aucun gain net au moment de la vente, une déclaration attestant que moins de 25 % du revenu de la société de personnes lui ayant été attribué consistait en un revenu directement rattaché réalisé au cours des trois années d'imposition ayant précédé la vente, ou une déclaration de la société de personnes attestant que moins de 25 % du gain tiré d'une vente hypothétique des actifs de la société de personnes consisterait en un revenu directement rattaché.

## C. Autres éléments de la loi TCJA

Comme nous l'avons mentionné à la note 1, la loi TCJA prévoit une nouvelle déduction pour le revenu tiré de biens incorporels à l'étranger (*foreign-derived intangible income*) (le « revenu FDII »), qui permet aux sociétés américaines de déduire une partie du revenu tiré des ventes à des personnes étrangères. Cette disposition a soulevé une controverse généralisée sur la question de savoir si la déduction du revenu FDII constituait une violation des obligations des États-Unis selon les règles de l'OMC. Bien que de nombreux fiscalistes aient prédit une contestation devant l'OMC à l'égard de la déduction pour le revenu FDII (ainsi que l'impôt BEAT), aucune contestation n'a été élevée à ce jour.

#### D. Autres changements importants survenus en 2018

**Audit direct des sociétés de personnes.** Même s'il ne fait pas partie de la réforme fiscale, un nouveau régime d'audit pour les sociétés de personnes est entré en vigueur au début de 2018. Ce régime permet dorénavant à l'IRS d'établir une cotisation et de percevoir des impôts impayés directement auprès d'une société de personnes plutôt que d'avoir à procéder à un audit de ses associés. En 2018, l'IRS a publié plusieurs séries de projets de règlements et de règlements définitifs en application du nouveau régime, y compris un règlement définitif concernant les critères permettant à une société de personnes de choisir de se soustraire au nouveau régime; un projet de règlement sur les rajustements à apporter aux comptes de capital d'une société de personnes pour tenir compte des impôts à payer directement par la société; un règlement définitif sur les conditions d'admissibilité comme représentant de la société de personnes (*partnership representative*) aux fins du nouveau régime et sur l'étendue de l'autorité du représentant de la société de personnes; et un règlement définitif précisant la marche à suivre pour choisir de faire appliquer le nouveau régime d'audit aux exercices commençant après le 2 novembre 2015, mais avant le 1<sup>er</sup> janvier 2018.

#### Jurisprudence fiscale

**Wayfair.** La Cour suprême des États-Unis a rendu une décision historique dans l'affaire *South Dakota v Wayfair Inc.* sur l'établissement par les États d'un lien aux fins d'imposition. La décision dans l'affaire *Wayfair* a infirmé la décision qui avait été rendue dans l'affaire *Quill Corp. v North Dakota*, qui faisait autorité jusque-là, selon laquelle un détaillant de l'extérieur de l'État devait avoir une présence physique minimale dans l'État, comme un magasin ou un entrepôt, afin de satisfaire à l'exigence de lien minimal permettant à l'État de percevoir la taxe de vente. Dans l'affaire *Wayfair*, cependant, la Cour suprême a établi une nouvelle norme de connexion virtuelle substantielle (*substantial virtual connexion*) selon laquelle un lien est créé lorsqu'un détaillant accède aux résidents d'un État uniquement en ligne. Toutefois, dans cette affaire, la loi en question prévoyait un nombre minimal de clients et un chiffre de ventes minimal au cours de la période imposable.<sup>7</sup> À la suite de l'affaire *Wayfair*, plusieurs États ont tenté d'appliquer leurs taxes de vente rétroactivement à des périodes antérieures et d'autres ont réduit leurs seuils à un niveau inférieur à ceux qui étaient visés par cette affaire.

**Altera.** Le gouvernement des États-Unis a remporté une victoire inhabituelle dans une affaire de fixation des prix de transfert lorsque la Cour du neuvième circuit a infirmé la décision de la Cour de l'impôt dans l'affaire *Altera v Commissioner*, qui invalidait un règlement obligeant les multinationales à répartir leur rémunération à base d'actions conformément à des accords de partage des coûts conclus avec leurs filiales étrangères. La Cour du neuvième circuit a conclu que le règlement avait rempli les critères du test traditionnel de validité et qu'il n'était pas « arbitraire et capricieux ». Par contre, un mois plus tard, étonnamment, la Cour du neuvième circuit a retiré son avis, apparemment en raison du décès de l'un des premiers juges saisis de cette affaire.

**Smith v Commissioner.** Selon la sous-partie F, l'actionnaire d'une société CFC peut choisir d'être assujéti au taux d'imposition des sociétés pour ce qui est des inclusions de revenus et bénéficier ainsi du taux d'imposition des sociétés de 21 % et des crédits pour impôts étrangers indirects. Ce choix, toutefois, assujéttit les revenus en question à une deuxième imposition, comme s'il s'agissait de distributions d'une société. Dans l'affaire *Smith*, la Cour de l'impôt devait déterminer si ce dividende réputé était un « dividende admissible » (*qualified dividend*) pouvant être imposé aux taux applicables aux gains en capital. La Cour de l'impôt a jugé, sans grande surprise, que le dividende réputé était un revenu ordinaire pour l'actionnaire.

#### Dernières nouvelles concernant les conventions fiscales

Depuis 2010, le sénateur Rand Paul empêche le Sénat de ratifier des conventions fiscales actualisées dans le but de forcer l'abrogation de la *Foreign Account Tax Compliance Act* (la « FATCA »), loi que beaucoup considèrent comme une violation du droit à la vie privée des citoyens américains, protégé par la Constitution. Les conventions actuellement en suspens sont les conventions actualisées avec le Chili,

la Hongrie, le Japon, le Luxembourg, la Pologne, l'Espagne et la Suisse. Le sénateur Paul a été réélu en 2016 dans son État du Kentucky pour un nouveau mandat de six ans et devrait donc être en poste jusqu'en 2022. Par conséquent, on ne s'attend pas à ce que son barrage contre les conventions fiscales soit levé de sitôt.

## Événements récents concernant la législation fiscale des États

**Non-conformité à la loi TCJA.** De nombreux États utilisent le revenu imposable au niveau fédéral comme point de départ pour leurs propres calculs fiscaux. Par conséquent, une réforme fiscale exhaustive comme la loi TCJA touche indirectement de nombreux États, sans que ceux-ci n'aient pris eux-mêmes quelque mesure que ce soit. Cependant, de nombreux États ont pris des mesures en vue d'adopter (ou de rejeter) une partie ou la totalité des nouvelles modifications apportées au Code telles qu'elles s'appliquent à l'impôt des États sur le revenu. Par exemple, certains États ont rejeté la nouvelle déduction pour le revenu FDI et la plupart d'entre eux s'opposent à l'application sur huit ans de l'inclusion obligatoire dans les revenus, en 2017, des bénéfices réalisés à l'étranger précédemment différés en application de l'article 965.

**Proposition 13 en Californie.** Adoptée en 1978, la Proposition 13 limite étroitement l'augmentation des impôts fonciers en Californie. Cet État enregistre ainsi des pertes de revenus de milliards de dollars, les recettes en provenance des impôts fonciers accusant un retard par rapport au marché immobilier. Une initiative visant à abroger la Proposition 13 pour ce qui est des immeubles commerciaux et industriels (mais non les immeubles résidentiels) a été lancée à Sacramento et pourrait être soumise au vote dès 2020.

## Nouveautés à l'échelle internationale ayant une incidence sur les États-Unis

**Contestation de l'aide d'État en Europe.** Depuis 2016, la Commission européenne conteste les décisions en matière fiscale qu'ont rendues divers États européens à l'égard de sociétés à capital fermé, en vertu des règles européennes relatives à l'aide d'État (un type de régime antitrust). Ces États ont ainsi accordé des exemptions fiscales spéciales aux règles concernant la fixation des prix de transfert à des sociétés établissant leur siège social dans leur territoire. Dans les cas où la Commission européenne obtient gain de cause, la société visée est tenue de rembourser l'avantage fiscal à l'État concerné. En 2018, Apple a versé plus de 14 milliards d'euros à l'Irlande dans l'une des affaires d'aide d'État les plus remarquées, à la suite d'une décision qui sera sans doute portée en appel. La Commission européenne continue de s'intéresser aux sociétés telles que McDonald's au Luxembourg, qui a récemment gagné sa cause dans une affaire d'aide d'État.

**Convention multilatérale de l'OCDE.** L'OCDE a proposé une convention multilatérale dans le but de permettre aux États signataires d'adopter bon nombre des recommandations de son projet BEPS sans avoir à renégocier leurs conventions fiscales existantes. Au moment de la rédaction du présent article, près de 90 États avaient signé la convention multilatérale. Les États-Unis, par contre, ont jusqu'à maintenant refusé de la signer.

## Fiscalité américaine : perspectives pour 2019

La prédiction la plus sûre pour 2019 est que l'IRS et le département du Trésor continueront de publier des lignes directrices concernant la loi TCJA. Les mesures réglementaires proposées en 2018 comprennent de nombreux trous, c'est-à-dire des cas où l'IRS ne s'est pas encore prononcé sur des questions importantes pour lesquelles il compte réaliser d'autres études ou attend l'apport de fiscalistes. Il est prévu que l'IRS publiera en 2019 des règlements sur le revenu FDI, sur la nouvelle exemption pour les dividendes de sociétés étrangères attribuables à des bénéfices réalisés à l'étranger, et sur la comptabilisation des distributions de revenus et bénéfices déjà imposés. Les audiences sur les projets de règlements publiés en 2018, comme ceux sur l'article 163(j), l'impôt BEAT et les règles sur les dispositifs hybrides, seront certainement marquées par des controverses. L'IRS continuera d'examiner les règlements qui ont été jugés excessivement lourds en réponse au décret 13789, comme les règlements pris en vertu des articles 367 et 385.

Après l'adoption d'une loi visant à mettre fin au plafond des dépenses, nous nous attendons à l'adoption d'une loi mettant en œuvre les corrections techniques nécessaires (si les républicains et démocrates à la Chambre des représentants peuvent se mettre d'accord) au règlement d'un certain nombre de problèmes techniques liés à la loi TCJA, mais nous ne prévoyons pas de prolongation des avantages fiscaux au-delà des périodes initialement prévues, en raison de leur incidence sur le déficit.

Il y a toujours au Congrès un intérêt pour la réforme fiscale. Un projet de loi de « réforme fiscale 2.0 » a été présenté au cours de l'été qui aurait rendu permanentes certaines modifications prévues par la loi TCJA et introduit plusieurs changements favorables aux contribuables à l'égard des comptes d'épargne de retraite et autres comptes d'épargne à imposition différée aux États-Unis. De même, en décembre 2018, les républicains à la Chambre des représentants ont présenté un projet de loi qui permettrait à certains citoyens américains résidant à l'étranger d'exclure les revenus de source étrangère de leurs revenus imposables aux États-Unis. Il reste à voir si de telles mesures seront bien accueillies à la Chambre des représentants dans le climat politique qui résultera des élections de 2018.

Les États ne manqueront pas de revendiquer l'application rétroactive de la décision dans l'affaire *Wayfair* et d'adopter des lois sur les liens aux fins d'imposition qui tiennent compte de l'approche du Dakota du Sud ou qui réduisent encore davantage le lien minimum requis. Il se peut que certains États qui rejettent les aspects de la loi TCJA favorables aux contribuables réalisent des recettes exceptionnelles.

À l'échelle internationale, nous nous attendons à ce que la lutte contre l'évitement fiscal se poursuive. De nombreux pays ont adopté le régime de déclaration pays par pays découlant de l'Action 13 du projet BEPS. En 2019, des progrès sont prévus en ce qui concerne la mise en œuvre de la convention fiscale multilatérale qui permettrait aux pays participants de réaliser bon nombre des recommandations du projet BEPS sans avoir à renégocier leurs conventions fiscales existantes. Dans le même ordre d'idées, le Parlement européen a continué de demander l'établissement d'une assiette commune pour l'impôt sur les sociétés et d'une assiette commune consolidée pour l'impôt sur les sociétés, qui simplifieraient les déclarations fiscales des sociétés exerçant leurs activités dans l'ensemble de l'Europe.

En 2019, il se peut que d'autres pays prennent des mesures en réponse à l'adoption de la loi TCJA aux États-Unis. Étant donné que la loi TCJA a, en général, accru la compétitivité fiscale des États-Unis du point de vue des sociétés multinationales, d'autres pays pourraient tenter des mesures pour attirer davantage les sociétés internationales. Ils pourraient, par exemple, réduire leurs taux d'imposition s'appliquant aux sociétés ou offrir d'autres incitatifs comme des crédits d'impôt pour attirer les sociétés.

Enfin, au moment de mettre sous presse le présent article, une fermeture « temporaire » de l'administration américaine ayant retardé considérablement les audiences sur les règles proposées et l'avancement des travaux de rédaction des règlements et des lignes directrices venait de prendre fin. Cette fermeture a duré plus longtemps que toute autre dans l'histoire récente. Un autre arrêt pourrait toutefois être imminent si le Congrès et le président ne parviennent pas à s'entendre sur la sécurité des frontières et la réforme de l'immigration. Il est impossible de dire combien de temps durerait un nouvel arrêt. Par conséquent, il pourrait encore s'écouler des semaines, des mois, voire des années avant que les règles découlant de la réforme fiscale, c'est-à-dire de la promulgation de la loi TCJA, soient davantage clarifiées.

Voyez aussi notre article « [Législation fiscale canadienne : rétrospective des faits saillants de 2018 et perspectives pour 2019](#) ».

<sup>1</sup> Comme il est décrit dans les présentes, l'article 250 prévoit une déduction pour les sociétés au titre de leur revenu tiré de biens incorporels à l'étranger (*foreign-derived intangible income*) (le « revenu FDII »). La déduction s'élève à 37,5 % du revenu FDII pour les années 2018 à 2025 et à 21,875 % par la suite. Il est prévu que cette mesure fera l'objet d'une contestation devant l'OMC pour subvention illégale à l'exportation. Les mentions d'un « article » ou d'« articles » font référence à des articles du Code.

<sup>2</sup> La loi TCJA a porté l'exclusion pour les citoyens et résidents américains à 11,4 millions de dollars (22,8 millions de dollars pour les couples mariés) en 2019. Les résidents canadiens et les résidents d'autres pays, qui ne sont assujettis aux impôts américains sur les dons et les successions que pour leurs biens situés aux États-Unis, bénéficient d'exclusions beaucoup plus restreintes. En vertu de la convention fiscale entre le Canada et les États-Unis, toutefois, un résident canadien peut avoir accès aux exclusions plus importantes s'appliquant aux résidents américains, mais leur exemption est calculée au *pro rata* de leurs actifs mondiaux.

<sup>3</sup> Pour les années d'imposition à compter de 2022, la limitation est fondée sur le BAII, de sorte que les déductions permises par le Code seront beaucoup plus limitées.

<sup>4</sup> De plus, l'IRS a prévu une règle d'exonération spéciale, dans sa *Revenue Procedure 2018-59*, afin de permettre aux projets d'infrastructure réalisés par un partenariat public-privé d'être traités comme des sociétés immobilières aux fins du nouvel article 163(j).

<sup>5</sup> Certaines règles d'attribution sont employées pour déterminer si les exigences relatives aux actionnaires des sociétés CFC sont respectées. La loi TCJA a considérablement élargi l'univers des sociétés CFC en abrogeant une règle (appelée la règle d'« attribution à la baisse » [*downward attribution*]) qui interdisait auparavant certaines attributions d'actions de la part d'un actionnaire étranger. L'expérience passée en matière législative permet de penser que cette dernière règle est trop générale dans sa forme actuelle et que les corrections techniques présentées en 2019, si elles sont adoptées en tant que loi, réduiraient la portée de cette modification législative particulière.

<sup>6</sup> L'impôt BEAT s'applique au revenu imposable modifié au taux de 5 % pour 2018, de 10 % pour 2019 à 2026 et de 13,125 % par la suite.

<sup>7</sup> Voir notre article [La Cour suprême des États-Unis permet aux États de taxer les cybermarchands qui n'ont pas de présence physique à l'intérieur de leurs frontières.](#)

Personnes-ressource : [Peter Glicklich](#)

---

Les renseignements et commentaires fournis aux présentes sont de nature générale et ne se veulent pas des conseils ou des opinions applicables à des cas particuliers. Nous invitons le lecteur qui souhaite obtenir des précisions sur l'application de la loi à des situations particulières à s'adresser à un conseiller professionnel.