27 AVRIL 2020

L'IRS propose un règlement visant les organisations américaines exonérées d'impôt exerçant de multiples activités non liées

Auteurs : Peter Glicklich, Gregg M. Benson et Heath Martin

L'Internal Revenue Service (l'« IRS ») a publié un projet de règlement (le « projet de règlement ») sur la manière dont une organisation exonérée d'impôt doit classifier de multiples activités commerciales et d'investissement afin de déterminer son revenu imposable provenant d'activités non liées (*unrelated business taxable income*) (l'« UBTI »). Le projet de règlement est fondé sur des directives publiées antérieurement par l'IRS dans l'Avis 2018-67 (l'« Avis »).

Avant l'entrée en vigueur de la loi des États-Unis intitulée *Tax Cuts and Jobs Act of 2017* (la « TCJA »), une organisation exonérée d'impôt était autorisée à regrouper ses revenus et ses pertes provenant de l'ensemble de ses activités commerciales qui n'étaient pas liées aux activités donnant droit à l'exonération. La TCJA a introduit une nouvelle disposition à son alinéa 512(a)(6) qui fait en sorte qu'une organisation exonérée d'impôt est tenue de déterminer son UBTI de façon distincte pour chaque activité commerciale ou entreprise non liée. Dans les faits, cette nouvelle disposition empêche l'organisation exonérée d'impôt d'appliquer les pertes subies dans le cadre d'une activité commerciale ou entreprise non liée donnée en déduction des gains tirés d'une autre telle activité ou entreprise.

Cette règle a suscité des critiques de la part de commentateurs qui estiment que les recettes accrues générées par cette règle seraient mieux utilisées par les organisations exonérées d'impôt elles-mêmes, qui agissent généralement dans l'intérêt public. Le projet de règlement tient compte de cette critique et est favorable aux contribuables et devrait alléger le fardeau des organisations exonérées d'impôt qui doivent se conformer à l'alinéa 512(a)(6).

Analyse

Le projet de règlement prévoit que la distinction entre les activités d'une organisation exonérée d'impôt aux fins de l'alinéa 512(a)(6) doit être établie selon le système de classification connu sous le nom de Système de classification des industries de l'Amérique du Nord (SCIAN) (en anglais). Selon le SCIAN, chaque activité industrielle faisant partie de l'économie nord-américaine est représentée par un code à six chiffres. Les deux premiers chiffres du code désignent le secteur économique; le troisième chiffre désigne le sous-secteur; le quatrième chiffre désigne le groupe; le cinquième chiffre désigne la classe et le dernier chiffre est utilisé pour distinguer les variations au sein d'une classe.

Activités commerciales

Aux termes de l'Avis, les organisations exonérées d'impôt devaient initialement classifier leurs activités commerciales en fonction du code SCIAN complet à six chiffres. Le projet de règlement permet plutôt à celles-ci de classifier leurs activités commerciales en tenant compte seulement des deux premiers chiffres du code SCIAN, ce qui devrait simplifier considérablement le respect de l'alinéa 512(a)(6). Ainsi, aux termes de l'Avis, une organisation exonérée d'impôt devait calculer son UBTI de façon distincte pour la culture des fraises (code SCIAN 111333) et la culture des noix (code SCIAN 111335), alors que le projet de règlement prévoit que toutes les activités liées à l'agriculture, à la foresterie, à la pêche et à la chasse (code SCIAN 11) peuvent être regroupées, y compris la culture des fraises, la culture des noix, la production d'œufs de poule, l'exploitation forestière, la pêche et de nombreuses autres activités.

Activités d'investissement

En vertu du projet de règlement, les activités d'investissement d'une organisation exonérée d'impôt ne font pas l'objet d'une classification selon leur code SCIAN et sont considérées comme une activité commerciale ou une entreprise non liée distincte. (Comme il est indiqué ci-dessous, une organisation exonérée d'impôt peut choisir de considérer les activités de certaines sociétés de personnes comme des activités d'investissement ou des activités devant faire l'objet d'une classification selon le SCIAN.) À cette fin, le projet de règlement définit les activités d'investissement comme suit : (i) les participations admissibles dans des sociétés de personnes (*qualifying partnership interests*) (une « QPI »); (ii) les biens financés par emprunt; et (iii) les participations admissibles dans des sociétés S (*S corporations*).

- **QPI**. Le projet de règlement prévoit que la participation d'une organisation exonérée d'impôt dans une société de personnes est une QPI si a) l'organisation exonérée d'impôt ne détient pas une participation de plus de 2 % dans le capital ou les bénéfices de la société de personnes (sous réserve d'une règle de transparence pour les structures de sociétés de personnes à plusieurs niveaux) ou b) l'organisation exonérée d'impôt ne détient pas directement une participation de plus de 20 % dans le capital de la société de personnes et n'exerce aucun contrôle ni aucune influence sur cette dernière. Le projet de règlement permet, mais n'exige pas, qu'une organisation exonérée d'impôt regroupe l'UBTI qu'elle reçoit à l'égard des QPI. Toutefois, une fois qu'elle choisit de le regrouper, elle doit continuer à le faire. Si une participation dans une société de personnes détenue par une organisation exonérée d'impôt ne remplit pas les conditions requises pour être considérée comme une QPI, ou si l'organisation exonérée d'impôt choisit de ne pas regrouper l'UBTI provenant de QPI, alors l'organisation exonérée d'impôt doit classifier les activités de la société de personnes en fonction des codes SCIAN, comme il est décrit ci-dessus.
- **Biens financés par emprunt**. Si une organisation exonérée d'impôt finance l'acquisition d'un bien au moyen d'un emprunt, les gains tirés de ce bien sont généralement considérés comme un UBTI. Le projet de règlement assimile la détention de biens financés par emprunt à une activité d'investissement d'une organisation exonérée d'impôt et, par conséquent, l'UBTI provenant de biens financés par emprunt est regroupé avec l'UBTI provenant d'autres activités d'investissement.
- **Participations admissibles dans des sociétés S**. Le projet de règlement considère généralement les gains provenant d'une participation dans chaque société S détenue par une organisation exonérée d'impôt comme des gains rattachés à une activité commerciale ou à une entreprise distincte aux fins de l'alinéa 512(a)(6). Une exception est toutefois prévue pour les « participations admissibles dans des sociétés S », soit des participations dans des sociétés S qui répondent à des exigences similaires à celles qui s'appliquent pour qu'une participation dans une société de personnes soit une QPI (c'est-à-dire que l'organisation exonérée d'impôt ne doit pas détenir plus de 2 % des actions de la société S, ou plus de 20 % des actions de la société S et ne doit exercer aucun contrôle sur celle-ci).

L'UBTI provenant des activités d'investissement est regroupé, ce qui signifie que les pertes subies dans le cadre d'une activité d'investissement peuvent s'appliquer en déduction des gains tirés d'une autre activité d'investissement.

Sous-partie F et GILTI

Les dividendes, les intérêts et certains autres revenus sont expressément exclus de l'UBTI (sauf s'ils sont tirés de biens financés par emprunt ou dans certaines autres circonstances) et, par conséquent, ne sont pas soumis aux règles de classification du revenu provenant d'activités commerciales ou d'entreprises non liées. Le projet de règlement précise que les inclusions aux termes de la sous-partie F et du revenu mondial à faible taux d'imposition tiré de biens incorporels (*global intangible low-taxed income*) (le « GILTI ») sont considérées comme des dividendes aux fins de cette règle.

Dates d'entrée en vigueur

Jusqu'au début de la première année d'imposition suivant la publication des règlements définitifs, les organisations exonérées d'impôt peuvent généralement s'appuyer sur le projet de règlement, l'Avis ou une interprétation de bonne foi des règles applicables.

Observations finales

La règle concernant les activités commerciales ou les entreprises non liées distinctes d'une organisation exonérée d'impôt en vertu de l'alinéa 512(a)(6) a été critiquée comme étant inutilement contraignante pour les contribuables. Le projet de règlement représente un effort sérieux de la part de l'IRS dans la recherche d'un équilibre entre l'intention du Congrès qui sous-tend l'alinéa 512(a)(6) et les besoins des organisations exonérées d'impôt.

Personnes-ressources : Peter Glicklich, R. Ian Crosbie et Marie-Emmanuelle Vaillancourt

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.

© 2024 DAVIES WARD PHILLIPS & VINEBERG S.E.N.C.R.L., s.r.l.