

28 JANVIER 2021

Législation fiscale américaine : Rétrospective des faits saillants de 2020 et perspectives pour 2021

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

Faits nouveaux en fiscalité américaine en 2020

À la fin de 2019, la plupart des fiscalistes américains s'attendaient à ce que les principaux faits nouveaux en fiscalité américaine en 2020 concernent deux sujets. Premièrement, ils prévoyaient la publication par l'IRS de lignes directrices concernant la monumentale loi *Tax Cuts and Jobs Act* (la « loi TCJA »), adoptée à la fin de 2017. Deuxièmement, ils s'attendaient à ce que la plateforme électorale des candidats à la présidence contienne des propositions de changements à apporter à la législation existante.

Il y a eu, effectivement, des faits nouveaux importants concernant ces deux sujets, mais personne ne s'attendait à ce que les plus gros titres de l'actualité fiscale de 2020 aient trait à la pandémie de COVID-19 et aux efforts déployés par les gouvernements pour soulager l'économie dévastée de leur pays. Aux États-Unis, un soutien initial a été accordé sous la forme de trois trains de mesures législatives se chiffrant à environ trois billions de dollars et comprenant, notamment, des prêts aux entreprises et des paiements directs aux contribuables en vue de relancer l'économie. D'autres mesures législatives visant des mesures de soutien ont été adoptées à la fin de décembre et les législateurs continuent à ce jour de discuter de mesures supplémentaires. Bon nombre des mesures de soutien sont mises en œuvre par le biais de modifications apportées à la législation fédérale en matière d'impôt sur le revenu.

Un bref examen des faits nouveaux en fiscalité en 2020 précède les perspectives pour 2021.

Législation fiscale fédérale

En mars, le Congrès des États-Unis a adopté les trois grands trains de mesures législatives suivants pour venir en aide aux personnes touchées par la pandémie de COVID-19 :

- la loi *Coronavirus Preparedness and Response Supplemental Appropriations Act*, adoptée le 6 mars 2020
- la loi *Families First Coronavirus Response Act*, adoptée le 18 mars 2020
- la loi *Coronavirus Aid, Relief, and Economic Security Act*, adoptée le 27 mars 2020 (la « loi CARES »).

Le soutien économique fédéral fourni en vertu de la loi CARES s'élève à environ 2,1 billions de dollars et est constitué principalement de paiements directs aux particuliers et de prêts aux sociétés et petites entreprises. Une partie du soutien est accordée au moyen de modifications apportées à des dispositions fiscales, dont l'assouplissement de certaines dispositions de la loi TCJA.

Voici certaines des principales dispositions fiscales de la loi CARES en matière fiscale :

- **Assouplissement de la règle prévue par l'article 163(j).** Selon l'article 163(j)¹, tel que modifié par la loi TCJA, la déduction pour charges d'intérêts à laquelle a droit un contribuable qui est une entreprise est généralement limitée à 30 % de son revenu imposable rajusté. La loi CARES porte cette limite à 50 % pour 2019 et 2020. De plus, le contribuable peut choisir d'utiliser son revenu imposable rajusté de 2019 pour déterminer la déduction à laquelle il a droit au titre de l'article 163(j) pour 2020, option qui pourrait être utile si son revenu est bien inférieur au revenu qu'il avait prévu pour 2020.

- **Changements apportés aux règles sur les pertes d'exploitation nettes.** Selon la loi TCJA, la déduction pour pertes d'exploitation nettes à laquelle a droit un contribuable est limitée à 80 % de son revenu net. La loi CARES suspend ce plafond pour les années d'imposition commençant avant le 1^{er} janvier 2021. De plus, elle permet que les pertes d'exploitation nettes subies au cours des années d'imposition commençant après le 31 décembre 2017 et avant le 1^{er} janvier 2020 soient reportées sur cinq exercices antérieurs.
- **Levée de la limitation des pertes d'entreprise excédentaires.** La loi TCJA a limité la déduction pour pertes liées à un commerce ou à une entreprise à laquelle avait droit un contribuable autre qu'une société à 250 000 \$ (plafond indexé pour tenir compte de l'inflation). Les pertes en excédent de ce plafond, appelées « pertes d'entreprise excédentaires » (*excess business losses*), deviennent des pertes d'exploitation nettes. La loi CARES lève temporairement ce plafond pour l'appliquer aux années d'imposition commençant après le 31 décembre 2020.

En outre, la loi CARES a créé un programme intitulé *Paycheck Protection Program*, qui offre des prêts (les *PPP loans* ou « prêts PPP ») aux petites entreprises pour le paiement, durant la pandémie, de leurs salaires et autres charges de personnel, ainsi que certaines autres dépenses². Un prêt PPP est transformable en subvention à condition qu'il ait servi à payer des dépenses admissibles et que l'emprunteur n'ait pas licencié d'employés ni réduit le salaire de ses employés. Selon la loi CARES, un prêt PPP qui est transformé en subvention ne constitue pas un *cancellation of indebtedness income* (ou revenu résultant d'une remise de dette). Au lancement du programme, la déductibilité des dépenses payées au moyen d'un prêt PPP n'était pas claire. L'IRS a adopté la position, d'abord en mai 2020, dans l'avis 2020-32, puis en novembre 2020, dans le *Revenue Ruling 2020-27*, que les dépenses payées au moyen d'un prêt PPP transformé en subvention n'étaient pas déductibles. Toutefois, la loi *Consolidated Appropriations Act of 2021* (la « loi CA »), qui a été adoptée le 27 décembre, stipule que les dépenses qui sont par ailleurs déductibles aux fins de l'impôt ne seront pas exclues des dépenses déductibles du seul fait qu'elles ont été payées avec le produit d'un prêt PPP transformé en subvention.

L'IRS a accordé un assouplissement supplémentaire aux personnes, non résidentes des États-Unis, qui n'ont pas pu quitter ce pays en raison des restrictions de voyage liées à la pandémie de COVID-19 et qui risquaient ainsi d'être assujetties à l'impôt sur le revenu fédéral des États-Unis. Dans sa *Revenue Procedure 2020-20*, l'IRS indique qu'un particulier est autorisé à exclure, aux fins du « critère du séjour d'une durée importante » (*substantial presence test*) servant à déterminer la résidence fiscale, une seule période d'au plus 60 jours consécutifs de présence aux États-Unis à compter du 1^{er} février 2020 et jusqu'au 1^{er} avril 2020, si le particulier a été présent aux États-Unis les jours en question en raison d'une interruption de voyage due à la pandémie de COVID-19 (*COVID-19 Emergency Travel Disruption*), c'est-à-dire une interruption attribuable à l'annulation d'un vol, à la fermeture des frontières, à une ordonnance de confinement ou au risque associé à l'idée de voyager en raison des recommandations de distanciation sociale et de limitation de la fréquentation des endroits publics. L'exclusion de 60 jours peut également être employée pour la détermination de la résidence fiscale aux fins d'une convention fiscale.

Dans les derniers jours de 2020, après des mois de négociations, le Congrès a adopté la loi CA, qui a notamment permis de financer des mesures de relance et de soutien supplémentaires liées à COVID-19 se chiffrant à 900 milliards de dollars, destinées aux entreprises, aux organisations et aux particuliers. Certaines mesures prévues par la loi CA s'appuient sur des dispositions de la loi CARES, soit celles qui prévoient des prestations de chômage fédérales supplémentaires de 300 dollars par semaine, des paiements directs de 600 dollars aux particuliers dont le revenu s'élève au plus à 75 000 \$ par année, et un financement supplémentaire pour les prêts PPP transformables en subvention. Comme nous l'avons mentionné ci-dessus, il est précisé dans la loi CARES que les dépenses payées avec le produit d'un prêt PPP sont déductibles même si le prêt PPP est transformé en subvention. La loi CA prévoit également la prolongation de diverses dispositions fiscales temporaires qui arrivaient à échéance, dont les suivantes :

- la prolongation de la règle de transparence s'appliquant aux paiements de dividendes, d'intérêts, de loyers et de redevances entre sociétés étrangères contrôlées (*controlled foreign corporations*) jusqu'en 2025;
- la prolongation du crédit d'impôt à la production (*production tax credit*) visant les projets d'énergie renouvelable dont la construction commence avant la fin de 2021, étant entendu, toutefois, que le crédit pour les installations éoliennes admissibles dont la construction commence avant la fin de 2021 est réduit de 40 %;

- la prolongation du crédit d'impôt à l'investissement (*investment tax credit*) de 26 % visant les biens liés à l'énergie solaire dont la construction commence avant la fin de 2022 (un crédit de 22 % étant prévu pour les installations solaires dont la construction commence avant la fin de 2023, et de 10 % pour les installations solaires dont la construction commence après 2023).

Mesures administratives prises au niveau fédéral

L'IRS et le département du Trésor ont poursuivi leur projet pluriannuel de publication de lignes directrices concernant la loi TCJA. À la fin de 2020, presque tous les règlements attendus avaient été publiés.

1. Règlements d'application de la loi TCJA proposés et mis au point

En 2020, l'IRS a mis au point plusieurs règlements d'application de la loi TCJA qui avaient été proposés depuis l'adoption de la loi TCJA en 2017. Dans de nombreux cas, l'IRS a présenté de nouveaux projets de règlement tout en mettant au point les projets de règlement existants. Voici certains des faits nouveaux concernant la réglementation relative à la loi TCJA survenus en 2020 :

- **Entités et transactions hybrides.** L'IRS a mis la dernière main au projet de règlement présenté en 2018 visant les dispositions de la loi TCJA concernant les entités et les transactions hybrides. De plus, l'IRS a proposé plusieurs nouvelles dispositions concernant les entités et les transactions hybrides. Selon celles-ci, certains accords hybrides peuvent être soumis aux règles de financement anti-conduit, qui permettent à l'IRS de ne pas tenir compte des entités intermédiaires incluses dans une structure de société de portefeuille uniquement en vue de l'obtention d'avantages fiscaux. De plus, des précisions sont données dans le projet de règlement sur la manière dont le revenu de la sous-partie F (*subpart F income*) et le revenu mondial à faible taux d'imposition tiré de biens incorporels (*global intangible low-taxed income* ou « revenu GILTI ») sont traités en ce qui concerne les instruments hybrides.
- **Commerces ou entreprises non liés d'entités exonérées d'impôts.** Il est stipulé dans la loi TCJA qu'une entité exonérée d'impôt comptant plus d'un commerce ou d'une entreprise non liés ne peut pas utiliser les pertes d'un commerce ou d'une entreprise pour compenser les revenus tirés d'un autre commerce ou d'une autre entreprise. L'IRS a proposé puis adopté un règlement qui décrit la manière dont une entité exonérée d'impôt doit délimiter ses commerces ou entreprises pour les besoins de ce règlement. Ainsi, le règlement précise qu'une entité exonérée d'impôt doit séparer ses activités d'investissement de ses autres activités, puis classer ses commerces ou entreprises restants en fonction du Système de classification des industries de l'Amérique du Nord (le « SCIAN »).
- **Échanges de biens équivalents.** L'article 1031 de la loi TCJA a limité les échanges de biens équivalents aux échanges de biens immobiliers. L'IRS a proposé puis adopté un règlement mettant en place cette limitation. Le règlement donne une définition du terme « biens immobiliers » (*real property*) aux fins de l'application de l'article 1031 qui est semblable à la définition du même terme employée aux fins de l'application des règles sur les FPI.
- **Exceptions à l'inclusion du revenu GILTI et du revenu de la sous-partie F déjà imposés à un taux élevé.** L'IRS a mis au point un règlement stipulant qu'un contribuable peut choisir d'exclure certains revenus étrangers du calcul du revenu GILTI si ces revenus sont assujettis à un impôt étranger à un taux représentant plus de 90 % du taux d'imposition des sociétés aux États-Unis. Aux fins de ce règlement, les taux d'imposition étrangers sont déterminés séparément pour les différentes unités appelées *tested unit* d'une société étrangère contrôlée (*controlled foreign corporations*). En général, on entend par *tested unit* soit la société étrangère contrôlée elle-même, soit une participation dans une entité intermédiaire détenue par la société étrangère contrôlée, soit une succursale de la société étrangère contrôlée. L'IRS a également présenté un projet de règlement visant à aligner l'exception existante s'appliquant au revenu de la sous-partie F imposé à un taux élevé sur la nouvelle exception s'appliquant au revenu GILTI imposé à un taux élevé.
- **Limitation de la déductibilité des dépenses liées aux intérêts commerciaux.** L'IRS a mis la dernière main à un règlement d'application de l'article 163(j) dont le projet avait suscité bien des conjectures et attentes lorsqu'il avait été présenté en 2018. Ce règlement est généralement favorable aux contribuables, mais les fiscalistes sont déçus de constater que le règlement définitif conserve le processus en 11 étapes pour l'application du plafond aux sociétés de personnes – processus qui avait été critiqué pour sa complexité excessive. En même temps, l'IRS a proposé un nouveau règlement d'application de l'article 163(j), lequel précise,

notamment, la façon de procéder pour appliquer la hausse de la limite de la déduction prévue par l'article 163(j), qui est passée de 30 % à 50 % en vertu de la loi CARES.

- **Période de détention de trois ans pour les intérêts passifs.** La loi TCJA comprend une disposition qui exige que le détenteur d'un intérêt passif dans une société de placement conserve son intérêt pendant trois ans pour pouvoir bénéficier du traitement réservé aux gains en capital à long terme. L'IRS a présenté un projet de règlement qui précise que, même si la loi exempte les sociétés de cette obligation de détention de trois ans, l'exemption ne s'applique pas aux sociétés S (*S corporations*) ni aux sociétés de placement étrangères passives (*passive foreign investment companies*) à l'égard desquelles un choix de fonds admissible (*qualified electing fund*) a été fait; le projet de règlement annule donc une stratégie souvent analysée qui visait à éviter l'obligation de détention de trois ans. Le projet de règlement contient des règles détaillées aux fins de la détermination de la période de détention et du calcul du montant du gain requalifié conformément à la disposition. L'IRS a parachevé le projet de règlement dans les premiers jours de janvier 2021.

En plus des nouvelles dispositions décrites ci-dessus, l'IRS a établi la version finale d'une longue liste de projets de règlement existants, en n'y apportant que des changements mineurs. Ces règlements portent, notamment, sur la déduction prévue par l'article 199A, les déductions s'appliquant au revenu tiré de biens incorporels à l'étranger (*foreign derived intangible income*) et au revenu GILTI, les règles d'attribution de la propriété (*ownership attribution rule*) s'appliquant aux sociétés étrangères contrôlées, l'impôt visant à contrer l'érosion de la base d'imposition et la fraude fiscale (*base erosion and anti-abuse tax*), l'amortissement des primes, les règles sur la source de revenus pour les biens produits aux États-Unis et vendus en dehors des États-Unis ou vice versa, les crédits d'impôt étrangers, les retenues sur les dispositions de participations dans des sociétés de personnes détenant des biens générant un revenu directement rattaché (*effectively connected income* ou *ECI*) et la comptabilisation de l'impôt sur le revenu pour les paiements anticipés et les revenus constatés.

2. Autres nouveaux règlements

Outre les règlements contenant des lignes directrices aux fins de l'application de la loi TCJA, l'IRS a publié des règlements d'interprétation visant certaines autres dispositions du Code, dont les suivantes :

- **Article 385.** En 2016, l'IRS a présenté des règlements définitifs et des projets de règlement complexes aux fins de l'application de l'article 385 concernant la requalification, dans certaines circonstances, de dettes entre parties liées en tant que capitaux propres. En 2020, l'IRS a adopté la version définitive du projet de règlement d'application de l'article 385 présenté en 2016. Les fiscalistes ont été déçus de constater que le règlement définitif contenait une disposition controversée, soit la règle des 72 mois relative au financement présumé (*72-month per se funding rule*), même si l'IRS avait promis de l'éliminer en 2019. Certains observateurs sont d'avis que la règle est rétroactive et donc anticonstitutionnelle.
- **Sociétés de placement étrangères passives.** L'IRS a présenté des règlements définitifs et des projets de règlement sur divers sujets concernant les règles s'appliquant aux sociétés de placement étrangères passives, contenant notamment des éclaircissements sur la classification des actifs et des revenus comme actifs ou revenus liés à l'exploitation ou hors exploitation et sur la façon dont les règles de transparence (*look-through rules*) doivent être appliquées pour déterminer si une société qui n'est pas américaine est une société de placement étrangère passive. Les règlements définitifs et les projets de règlement contiennent également des lignes directrices sur l'application aux sociétés d'assurance des règles concernant les sociétés de placement étrangères passives.
- **Limitation de la déduction pour impôts d'États et locaux.** La loi TCJA a plafonné à 10 000 \$ la déduction pour impôts d'États et locaux (*state and local taxes* ou « SALT ») dont peuvent bénéficier les particuliers. En novembre 2020, l'IRS a publié l'avis 2020-75, dans lequel il indique qu'il a l'intention d'adopter un règlement permettant à certaines entités intermédiaires (*pass-through entities*) de demander, pour l'entité même, une déduction pour certains paiements d'impôt sur le revenu déterminés, obligatoires ou facultatifs. L'avis, sur lequel les contribuables peuvent se fonder en attendant l'adoption du règlement, indique que le propriétaire d'une entité intermédiaire doit traiter ces paiements d'impôt comme une réduction de sa part du revenu de l'entité. De plus, l'avis stipule que ces paiements d'impôts de l'entité ne doivent pas être pris en compte dans le calcul de la déduction de 10 000 \$ pour impôts d'États et

locaux dont peut se prévaloir le particulier propriétaire de l'entité. De nombreux États, dont le Connecticut, la Louisiane, le Maryland, le New Jersey, l'Oklahoma, le Rhode Island et le Wisconsin, ont déjà mis en place des impôts s'appliquant directement aux entités intermédiaires, tandis que d'autres États, comme l'État de New York, envisagent d'adopter une législation en vue de l'adoption d'un tel impôt.

Jurisprudence fiscale

Un certain nombre d'affaires fiscales intéressantes ont été instruites par les tribunaux en 2020. En voici un aperçu :

- **Coca-Cola.** L'IRS a obtenu gain de cause dans une affaire de prix de transfert, l'affaire *Coca-Cola Co. v Commissioner*, après avoir perdu presque toutes les actions concernant les prix de transfert intentées au cours des 30 dernières années. L'affaire portait sur la méthode de détermination des prix de transfert employée pour établir les bénéfices attribués aux points d'approvisionnement étrangers de Coca-Cola, soit des installations contrôlées par Coca-Cola où le concentré de boisson est fabriqué selon la formule secrète de Coca-Cola. La cour de l'impôt a jugé que la méthode du prix comparable était la meilleure méthode de détermination des prix de transfert, et a comparé l'attribution des bénéfices des points d'approvisionnement aux contrats sur les prix qui interviennent avec des entreprises d'embouteillage indépendantes qui transforment le concentré en boisson en y ajoutant de l'eau. La cour de l'impôt a estimé que les points d'approvisionnement et les entreprises d'embouteillage étaient comparables car [TRADUCTION] « l'activité de fabrication dans les deux cas était une activité de routine, consistant principalement à mélanger les ingrédients selon les directives détaillées de [Coca-Cola Co.] ».

Compte tenu de la victoire de l'IRS dans l'affaire *Coca-Cola*, les fiscalistes se demandent si le vent a tourné pour les contribuables en ce qui concerne les affaires de prix de transfert. L'an dernier, nous avons mentionné le fait que la cour du neuvième circuit avait annulé la décision défavorable à l'IRS dans l'affaire *Altera Corp. v Commissioner*, affaire qui concernait la validité des règles sur les prix de transfert. En 2020, la Cour suprême des États-Unis a refusé d'entendre l'appel du contribuable dans l'affaire *Altera*, confirmant ainsi la victoire de l'IRS dans cette affaire. En 2021, les projecteurs seront braqués sur l'affaire *Medtronic Inc. v Commissioner*, une autre affaire importante de prix de transfert, qui a été renvoyée à la cour de l'impôt pour un examen plus approfondi. Étant donné que les politiques en matière de prix de transfert de nombreuses sociétés multinationales reposent sur le fait que l'IRS subit depuis des décennies une série d'échecs dans les affaires de prix de transfert, un changement de cette tendance pourrait signaler pour les contribuables qu'il est temps de réexaminer leurs stratégies de répartition des bénéfices.

- **CIC Services.** Cette année, la Cour suprême des États-Unis a acquiescé à la demande de bref de *certiorari* de CIC dans l'affaire *CIC Services, LLC v IRS*. Cette affaire repose sur l'interprétation de la loi *Anti-Injunction Act*, qui interdit aux contribuables de poursuivre l'IRS tant que la perception de l'impôt visé n'a pas été effectuée. Dans l'affaire *CIC Services*, le contribuable poursuit l'IRS pour contester la validité de certaines exigences de déclaration s'appliquant aux compagnies d'assurance captives. Ce contribuable soutient qu'il devrait être autorisé à poursuivre l'IRS avant que l'IRS ne le contraigne à respecter les exigences de déclaration, car le fait que le contribuable risquerait des sanctions pénales pour non-respect des exigences de déclaration signifie qu'il n'a pas la possibilité de faire examiner ces exigences par les tribunaux. Un jugement de la Cour suprême en faveur du contribuable pourrait ouvrir la voie à des poursuites plus agressives de la part des contribuables contre l'IRS.

Dernières nouvelles concernant les conventions fiscales

L'an dernier, nous avons mentionné qu'après en avoir été empêché pendant des années par le sénateur Rand Paul, le Sénat avait enfin ratifié des protocoles portant sur des conventions fiscales avec le Japon, le Luxembourg, l'Espagne et la Suisse. Au début de 2020, les fiscalistes s'attendaient à ce que le Sénat continue sur sa lancée, et ratifie les conventions fiscales avec le Chili, la Hongrie et la Pologne, pour commencer. Toutefois, aucun progrès n'avait été réalisé à cet égard à la fin de l'année.

Événements récents concernant la législation fiscale des États

En 2020, certains États ont cherché à s'affirmer en trouvant de nouveaux moyens d'étendre leurs compétences dans le domaine de la fiscalité.

En 2018, dans l'affaire *South Dakota v Wayfair*, la Cour suprême des États-Unis a annulé les limitations de longue date concernant la compétence des États en matière de taxes de vente. En 2019 et en 2020, divers États ont adopté des lois sur le « lien économique » (*economic nexus*) tenant compte de l'approche adoptée par le Dakota du Sud dans l'affaire *Wayfair*. Selon ces lois, la compétence en matière de taxes de vente dépend du chiffre d'affaires ou du nombre de ventes réalisé par une entreprise de l'extérieur de l'État avec les résidents de l'État, que l'entreprise ait ou non une présence physique dans l'État. Au moment d'écrire ces lignes, les seuls États ayant une taxe de vente, mais n'ayant pas adopté de règle sur le lien économique, sont la Floride et le Missouri. Le critère utilisé pour déterminer le lien économique varie d'un État à l'autre. Le Kansas a adopté la position la plus musclée : selon la loi de cet État, une seule vente à un acheteur de l'État suffit pour établir un lien économique.

Même si la loi fédérale limitant le lien économique aux fins de l'impôt sur le revenu des États n'a pas été modifiée, les États et les localités commencent à appliquer l'approche *Wayfair* en matière de compétence fiscale. Les États d'Hawaï, du Massachusetts, de l'Oregon et de la Pennsylvanie et la ville de Philadelphie ont adopté des lois sur le lien économique aux fins de l'impôt sur le revenu, et le Texas a adopté une telle loi à l'égard des droits d'exploitation imposés aux entreprises y exerçant des activités (*franchise tax*). Au fur et à mesure que les États continueront d'étendre leur compétence en matière d'impôt sur le revenu, le Congrès ou la Cour suprême pourrait devoir revoir la législation existante.

L'augmentation du travail à distance au cours de la pandémie pourrait créer des rentrées inattendues pour les autorités fiscales des États. Les employés qui font du télétravail dans un autre État que celui où ils travaillaient auparavant pourraient être assujettis à l'impôt sur le revenu dans l'État où il font leur télétravail. De nombreux États ont accordé des assouplissements temporaires, décidant de ne pas faire valoir le principe du lien économique à l'égard de tels employés tant que la pandémie ne sera pas terminée. Il est possible que les travailleurs à distance soient l'objet d'une surveillance accrue lorsque ces assouplissements expireront. Certains États, comme l'État de New York, n'offrent même pas d'allègement temporaire. En octobre, le New Hampshire a porté plainte contre le Massachusetts devant la Cour suprême des États-Unis, soutenue par d'autres États (dont le New Jersey et le Connecticut), afin d'empêcher l'imposition par un autre État d'employés qui, si ce n'était de la pandémie qui les oblige à travailler à distance à partir de leur État de résidence, se rendraient dans un autre État pour travailler. Si la Cour suprême accepte d'entendre l'affaire, celle-ci présentera un intérêt majeur pour les États se faisant concurrence pour des milliards de dollars de recettes fiscales en raison de la crise financière sans précédent.

La hausse du télétravail pourrait avoir des répercussions non seulement sur l'impôt des particuliers, mais aussi sur celui des entreprises. Pour une entreprise, le critère du lien économique aux fins de l'impôt sur le revenu des entreprises d'un État dépend habituellement de l'endroit où elle réalise ses ventes, verse sa masse salariale et détient ses biens immobiliers. Lorsque ses employés travaillent à distance depuis un autre État que celui de l'entreprise, le lien économique avec l'État où travaillent ses employés peut être suffisant pour l'assujettir à l'impôt sur le revenu de cet État. Par exemple, une entreprise dont le siège social est situé à New York peut être assujettie à l'impôt de l'État du New Jersey ou du Connecticut si un nombre suffisant de ses employés travaillent à distance à partir de l'un ou l'autre de ces États. Toutefois, l'endroit où travaillent les employés d'une entreprise pourrait être sans importance pour les États qui adoptent une règle sur le lien économique du type de celui visé par l'affaire *Wayfair*, c'est-à-dire une règle d'établissement du lien économique qui ne tient pas compte des salaires ou de l'immobilier.

Certains États se servent de la pandémie comme prétexte pour augmenter leurs impôts. Le New Jersey, par exemple, a adopté un « impôt du millionnaire », qui porte à 10,75 % le taux de l'impôt sur le revenu des personnes de cet État qui gagnent plus d'un million de dollars par an. D'autres États ne manqueront pas d'adopter des mesures semblables à mesure qu'ils manqueront d'argent pour faire face à la pandémie.

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

En 2020, la nouvelle la plus importante dans le domaine de la politique fiscale internationale a été la publication par l'OCDE du « blueprint du Pilier un » de ses propositions de solutions aux problèmes fiscaux associés à l'économie numérique, qui complète son « blueprint du Pilier deux » publié précédemment. Le Pilier un comprend une nouvelle règle de lien et une nouvelle méthode de répartition des impôts transjuridictionnels s'appliquant aux entreprises numériques, lesquelles entreprises, selon les rédacteurs de ces propositions, pourraient

ne pas être adéquatement prises en compte par les règles habituelles en matière de lien et de répartition. Le Pilier deux vise à soumettre toutes les grandes entreprises internationales à un taux d'imposition minimum, selon un régime qui permettrait aux pays de tirer profit du fait qu'un autre pays n'exerce pas, le cas échéant, la totalité de ses droits fiscaux convenus, approche qui est entachée de défauts fondamentaux et dont l'abandon a été largement demandé. Les « blueprints » donnent plus de précisions sur les piliers que les publications précédentes de l'OCDE, mais bien des choses restent à préciser.

Le Pilier un se distingue par son approche innovante à l'égard de la réglementation fiscale internationale et par la profondeur et l'exhaustivité de ses objectifs. Ces caractéristiques du Pilier un rendent les règles proposées énormément complexes. Le Pilier deux n'est rien d'autre qu'une copie du régime des États-Unis s'appliquant au revenu GILTI. Déjà, le Pilier un et le Pilier deux ont été l'objet de critiques de la part du public pour ces raisons, notamment. De plus, il est possible que les gouvernements nationaux hésitent à mettre en œuvre les Piliers sous quelque forme que ce soit.

L'un des principes directeurs du projet de lutte contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices (*base erosion and profit shifting*) de l'OCDE (le « projet BEPS ») (qui inclut les « Piliers ») est que le nouveau système fiscal international doit reposer sur un processus fondé sur le consensus. C'est peut-être cette recherche d'un consensus qui explique la lenteur de la réalisation du projet BEPS : son lancement remonte à 2012, mais l'adoption de règles pouvant être mises en œuvre semble encore lointaine.

L'année dernière, nous avons signalé que certains pays, la France notamment, ont commencé à prendre les choses en main en adoptant unilatéralement une taxe sur les services numériques, qui fonctionne essentiellement comme une taxe de vente, et qui est appliquée aux revenus réalisés dans le territoire de l'autorité fiscale. En 2020, la France a commencé à tenter de percevoir sa taxe sur les services numériques auprès d'entreprises telles qu'Amazon et Facebook, incitant les législateurs américains à décrier la taxe française en la qualifiant de « prédatrice ». L'administration Trump a menacé de répondre à la taxe française sur les services numériques en augmentant les droits de douane sur les produits français importés, mais au début janvier 2021, le représentant américain au commerce a suspendu les mesures concernant les droits de douane sur les importations françaises.

Fiscalité américaine : perspectives pour 2021

La pandémie de COVID-19 a été un désastre pour les finances publiques. Face à la crise, le gouvernement fédéral et les gouvernements des États ont dû mettre en place des mesures de soutien sans précédent qui ont coûté des billions de dollars. En même temps, les sources de recettes des gouvernements sont en train de se tarir : la hausse du chômage et la baisse des dépenses se sont traduites par une diminution des recettes provenant des impôts sur le revenu, des cotisations sociales et des taxes de vente. Il en résultera une pression sur les gouvernements qui les obligera à mettre tout en œuvre pour réunir des recettes fiscales.

Le moyen le plus évident d'augmenter les recettes fiscales est d'améliorer l'application des lois existantes. Nous nous attendons, en 2021, à ce que l'activité d'audit, tant au niveau fédéral qu'au niveau des États, soit vigoureuse. En raison du sous-financement systématique de l'IRS, les audits fédéraux sont reconnus pour être inégaux et inefficaces, en particulier en ce qui concerne les contribuables à revenus moyens et élevés. Il est possible que l'IRS déploie des efforts pour accroître ses audits dans tous les segments de l'assiette fiscale et en améliorer les résultats.

Le gouvernement fédéral pourrait envisager de créer de nouvelles taxes pour aider à payer les mesures de soutien liées à la pandémie de COVID-19. Il pourrait, par exemple, adopter une taxe à la consommation fédérale, comme une TVA. Même si la TVA s'avère souvent impopulaire politiquement, elle offre un avantage en ce sens que tout contribuable qui ne souhaite pas payer une TVA ou une autre taxe à la consommation peut simplement économiser une plus grande part de ses revenus. Les ménages des États-Unis seraient ainsi plus résilients et plus aptes à surmonter une crise comme la pandémie de COVID-19.

Les États, en revanche, ont déjà commencé à adopter de nouvelles lois pour accroître leurs recettes fiscales en raison de la pandémie. Même avant la pandémie, les États avaient commencé à étendre leur compétence en matière fiscale à des résidents d'autres États dans certains cas, par suite de l'*affaire Wayfair*. Maintenant que les États connaissent une crise financière, leurs efforts pour étendre leur compétence en ce qui concerne l'impôt sur le revenu et les taxes de vente s'intensifieront sans doute. Les limites législatives et judiciaires imposées au niveau fédéral sur le pouvoir d'imposition des États en seront ainsi mises à rude épreuve.

Les États vont également cibler, avec de nouvelles lois fiscales, les contribuables qui y sont résidents. Comme nous l'avons mentionné plus haut, le New Jersey a déjà mis en place un nouvel « impôt du millionnaire ». Il y a de fortes chances que les contribuables à revenus élevés soient vus comme des cibles faciles par les États.

Au niveau fédéral, « ça passera ou ça cassera » pour la nouvelle administration Biden en 2021. La première épreuve à laquelle sera soumis le président Biden dès son entrée en fonction sera de continuer à soutenir la remise du pays des conséquences de la pandémie de COVID-19. De plus, l'un des principaux objectifs politiques du président Biden est d'investir dans les infrastructures, en particulier dans le secteur des énergies renouvelables. Le président a un programme extrêmement onéreux précisément à un moment où l'argent se fait rare que d'habitude.

Il se pourrait qu'une des solutions se trouve dans l'opposition générale des démocrates aux réductions des taux d'imposition et aux autres baisses d'impôts prévues par la loi TCJA. Les politiques fiscales de l'administration sortante ont fait l'objet de critiques quasi unanimes de la part de la gauche, d'autant plus que la pandémie a moins touché les bénéficiaires à revenu élevé des réductions d'impôts de l'administration Trump que le reste des citoyens. Si le président Biden réussit à annuler ces réductions d'impôts, il pourrait affecter les recettes fiscales ainsi accrues aux mesures de soutien liées à la pandémie et aux investissements dans les infrastructures.

La possibilité pour le président Biden d'atteindre ses objectifs dans les années à venir dépendra de l'appui que lui réservera le Sénat des États-Unis. Au moment d'écrire ces lignes, Jon Ossoff et le révérend Raphael Warnock ont remporté de justesse le second tour des élections pour l'obtention des sièges de la Géorgie au Sénat. Avec ces victoires, les démocrates contrôlent de peu le Sénat, chaque parti détenant 50 sièges et la vice-présidente, Kamala Harris, ayant la voix prépondérante. Comme les démocrates ont conservé le contrôle de la Chambre des représentants, ils contrôleront la majorité des voix dans les deux chambres du Congrès en 2021.

Cependant, malgré les victoires en Géorgie, les démocrates devront surmonter des obstacles importants pour pouvoir mettre en œuvre leur programme. Même si un vote majoritaire est suffisant pour faire adopter un projet de loi au Sénat, le parti minoritaire peut faire de l'obstruction pour empêcher le vote sur un projet de loi, à moins que 60 sénateurs ou plus ne forcent la tenue d'un vote. Les démocrates pourraient mettre un frein au blocage d'un projet de loi en se contentant d'un vote majoritaire, mais cette façon de procéder est contestée et certains sénateurs démocrates ont déjà déclaré qu'ils n'y donneraient pas leur appui.

Même si les tactiques obstructionnistes se poursuivent, il existe des façons de procéder qui permettraient aux sénateurs démocrates de prendre unilatéralement certaines mesures. L'approbation de la nomination des juges fédéraux (y compris les juges de la Cour suprême), par exemple, ne nécessite qu'un vote majoritaire et ne peut être l'objet d'obstructionnisme.

En outre, une procédure spéciale de rapprochement budgétaire permet au Sénat d'adopter des lois relatives aux recettes et aux impôts, aux dépenses et à la limite de la dette fédérale sans qu'il y ait obstructionnisme. Toutefois, un seul projet de loi visant le rapprochement budgétaire est autorisé dans chacun de ces trois domaines par année, et le projet de loi est assujéti à une restriction stipulant qu'il ne peut accroître le déficit sur une période de plus de dix ans (c'est ce qui explique le fait que certaines réductions d'impôts résultant d'une procédure de rapprochement budgétaire expirent ou cessent de produire leurs effets après dix ans).

Voici certaines des propositions que pourrait présenter l'administration Biden en 2021 pour mettre en œuvre sa politique fiscale :

- **Taux d'imposition.** Augmentation du taux de l'impôt fédéral sur les bénéfices des sociétés et du taux de l'impôt fédéral maximum sur le revenu des particuliers, pour les porter à 28 % et à 39,6 %, respectivement.
- **Déduction pour impôts d'États et locaux.** Élimination du plafond de 10 000 \$ s'appliquant à cette déduction.
- **Immobilier.** Annulation de certains avantages associés aux investissements immobiliers, comme les échanges de biens équivalents.
- **Droits sur les successions et les dons.** Élimination du rajustement à la valeur marchande (*stepped-up basis*) de la valeur d'actifs au décès, réduction de l'exemption à vie à l'égard des droits sur les successions et les dons (ramenée à 3 500 000 \$ pour un particulier) et relèvement à 45 % du taux d'imposition maximum³.

- **Expatriation de sociétés.** Mise en œuvre d'une réglementation anti-inversion plus rigoureuse, soumettant les sociétés qui s'expatrient ou transfèrent des emplois à l'étranger à des sanctions plus sévères.
- **Impôt minimum de remplacement pour les sociétés.** Rétablissement de l'impôt minimum de remplacement pour les sociétés affichant un bénéfice comptable d'au moins 100 millions de dollars.
- **Gains en capital et intérêts passifs.** Imposition des gains en capital à long terme et des revenus de dividendes admissibles en sus d'un certain seuil au taux d'impôt sur le revenu habituel de 39,6 %, éliminant ainsi en grande partie l'avantage de voir les intérêts passifs dans les fonds de placement traités comme des gains en capital.
- **Revenu GILTI.** Nouvelles dispositions concernant le revenu GILTI : augmentation du taux d'imposition et exigence d'un calcul par pays.

Les démocrates devraient avoir plus de pouvoir au Sénat qu'ils n'en avaient en 2020, mais ce pouvoir ne leur donnera pas carte blanche pour autant, car (i) il est peu probable que l'utilisation de tactiques obstructionnistes soit éliminée; (ii) si les tactiques obstructionnistes ne sont pas éliminées, les démocrates auront besoin de 60 voix pour faire adopter la plupart des projets de loi au Sénat; et (iii) sans ces 60 voix, les démocrates devront compter sur la procédure de rapprochement budgétaire, qui ne peut être employée que trois fois par année (et une seule fois pour ce qui est de la législation fiscale). Étant donné le fragile équilibre des pouvoirs au Sénat, nous nous attendons à ce que l'année 2021 soit marquée par des négociations intenses entre le président Biden et les démocrates, d'une part, et les républicains, d'autre part.

¹ Sauf indication contraire, les articles mentionnés sont des articles du *Internal Revenue Code of 1986*, dans sa version modifiée (le « Code »).

² Les dispositions concernant les prêts PPP de la loi CARES ont ensuite été complétées par l'adoption du *Paycheck Protection Program* et par la loi *Health Care Enhancement Act*, adoptée en avril, puis par la loi *Paycheck Protection Program Flexibility Act*, adoptée en juin.

³ Les spécialistes en planification successorale ne prévoient pas que l'exonération visant les droits sur les successions et les dons (qui s'élève actuellement à 11,58 millions de dollars par personne), que la loi TCJA a augmentée, sera réduite au cours de la prochaine année, ni qu'une réduction éventuelle serait rétroactive au 1^{er} janvier 2021. Étant donné le maintien pendant une année encore de l'exonération accrue et le niveau exceptionnellement bas des taux d'intérêt, l'année 2021 semble être une bonne année pour la planification successorale.

Personnes-ressource : [Peter Glicklich](#)