

apff

association
de planification
fiscale et financière

R E V U E

APFF

PLANIFICATION FISCALE ET FINANCIÈRE

Vol. 30, n° 2 • 2010

Numéro thématique :
Recherche scientifique et développement expérimental

Comité consultatif RS & DE de l'APFF : regard sur ses travaux <i>Renée Gallant</i>	143
La fiscalité de la recherche scientifique et du développement expérimental - Vue d'ensemble <i>Renée Gallant et Serge Grenier</i>	153
Réduction des dépenses de recherche scientifique et de développement expérimental <i>Michel Lefebvre</i>	179
La recherche scientifique et le développement expérimental dans les provinces : quoi de neuf? <i>Yan Boyer et Élane-Nathalie Lamontagne</i>	193
Les règles de cumul des crédits au Québec : comment s'appliquent-elles? <i>Pascal Martel</i>	241
Les jugements en matière d'abris fiscaux de recherche et développement <i>Philippe Dupuis</i>	255

Revue de planification fiscale et financière

Cette publication doit être citée : (2010), vol. 30, n° 2
*Revue de planification fiscale
et financière*

Les opinions exprimées dans cette publication sont propres aux auteurs des articles. L'exactitude des citations et des références relève de la responsabilité des auteurs.

Veuillez adresser toute correspondance à :

APFF

1100, boul. René-Lévesque Ouest, bureau 660

Montréal (Québec) H3B 4N4

Téléphone : (514) 866-2733 – (sans frais) 1 877 866-2733

Télécopieur : (514) 866-0113 – (sans frais) 1 877 866-0113

Courriel : apff@apff.org – Site Internet : www.apff.org

© 2010, Association de planification fiscale et financière

Tous droits réservés. La reproduction ou transmission, sous quelque forme ou par quelque moyen (électronique ou mécanique, y compris la photocopie, l'enregistrement ou l'introduction dans tout système informatique ou de recherche documentaire) actuellement connu ou non encore inventé, de toute partie de la présente publication, faite sans le consentement écrit de l'éditeur est interdite sauf dans le cas où quelqu'un désire citer de courts extraits. Dans ce dernier cas, mention doit absolument être faite et de l'auteur et de la revue comme source de référence.

ISSN 0708-5079

Dépôt légal, 2^e trimestre 2010

Bibliothèque nationale du Québec

Bibliothèque nationale du Canada

COMITÉ DE LA REVUE

PRÉSIDENTE :

Chantal Jacquier, avocate, LL. M.

COORDONNATRICE :

Diane Gagnon, avocate

Directrice de l'édition – APFF

MEMBRES :

Chantal Amiot, CA, M. Fisc.

Mélanie Beaulieu, avocate

France Bordeleau, CGA, M. Fisc.

Kathleen Comeau, M. Fisc.

Yves-André Grondin, avocat,
M. Fisc., CPA

Michel Ostiguy, avocat, M. Fisc.

Dave Santerre, CA, LL.M. fisc.

Julie Hélène Tremblay, avocate,
M. Fisc.

Jean-Pierre Vidal, CA, CPA, Ph. D.

Université de Sherbrooke

Agence du revenu du Canada

Standard Life

Raymond Chabot Grant Thornton s.e.n.c.r.l.

Samson Bélair/Deloitte & Touche s.e.n.c.r.l.

Samson Bélair/Deloitte & Touche s.e.n.c.r.l.

PricewaterhouseCoopers s.r.l./s.e.n.c.r.l.

Dufour Charbonneau Brunet & Ass.

HEC Montréal

MEMBRE D'OFFICE :

Maurice Mongrain, avocat

Président-directeur général – APFF

POLITIQUE ÉDITORIALE

Toute personne intéressée à publier dans la *Revue de planification fiscale et financière* est invitée à soumettre un texte à l'APFF.

La *Revue* est généralement publiée quatre fois par année et est distribuée à tous les membres de l'APFF. Elle présente des textes qui contribuent à l'avancement des connaissances et à l'amélioration des compétences en matière fiscale et financière. Ses lecteurs sont des experts chevronnés : avocats, notaires, experts-comptables, économistes et autres professionnels.

Un texte présenté pour une éventuelle publication dans la *Revue* ne devra pas avoir été publié ailleurs ou être soumis chez un autre éditeur. Le texte doit être rédigé en français et ne doit pas dépasser 17 500 mots.

Le texte sera soumis à une double lecture à l'aveugle; l'identité de l'auteur ne sera pas connue des réviseurs au moment de l'évaluation. Bien que certains réviseurs *ad hoc* soient aussi consultés, la majorité des réviseurs sont choisis parmi les membres du comité de la *Revue*.

Un article soumis pour une éventuelle publication dans la *Revue* peut être :

- 1) accepté d'emblée;
- 2) accepté après que l'auteur eut apporté les modifications requises par la présidente du comité, sur l'avis des réviseurs;
- 3) refusé.

L'auteur dont l'article est accepté pour publication devra soumettre un résumé de 200 à 300 mots en français et en anglais.

Un texte approuvé sera par la suite revu et corrigé par le service de l'édition et soumis aux normes de présentation de l'APFF pour sa publication dans la *Revue*.

Toute personne intéressée à publier un texte dans la *Revue* est invitée à communiquer avec M^c Diane Gagnon, directrice de l'édition et coordonnatrice du comité, par téléphone au (514) 866-2733, poste 209, ou sans frais au 1 877 866-2733, ou à l'adresse électronique suivante : gagnond@apff.org.

SOMMAIRE DE LA REVUE

Vol. 30, n° 2 • 2010

**Numéro thématique :
Recherche scientifique et développement expérimental**

- **Comité consultatif RS & DE de l'APFF :
regard sur ses travaux**
Renée Gallant 143
 - **La fiscalité de la recherche scientifique et du
développement expérimental – Vue d'ensemble**
Renée Gallant et Serge Grenier 153
 - **Réduction des dépenses de recherche scientifique
et de développement expérimental**
Michel Lefebvre 179
 - **La recherche scientifique et le développement
expérimental dans les provinces : quoi de neuf?**
Yan Boyer et Élane-Nathalie Lamontagne 193
 - **Les règles de cumul des crédits au Québec :
comment s'appliquent-elles?**
Pascal Martel 241
 - **Les jugements en matière d'abris fiscaux de
recherche et développement**
Philippe Dupuis 255
-

COMITÉ CONSULTATIF RS & DE DE L'APFF : REGARD SUR SES TRAVAUX

RENÉE GALLANT, CA, M. FISC.
RESPONSABLE DU COMITÉ CONSULTATIF RS & DE DE L'APFF
GALLANT ET ASSOCIÉS, S.E.N.C.R.L.

PRÉCIS

L'APFF a mis sur pied un comité consultatif pour aborder les questions de nature fiscale en matière de recherche scientifique et de développement expérimental (RS & DE) : le Comité consultatif RS & DE. Le Comité, formé essentiellement de fiscalistes et de scientifiques, œuvre à l'organisation de rencontres avec les autorités fiscales afin de discuter des préoccupations des demandeurs de crédits d'impôt pour la RS & DE et de leurs conseillers. Également, le Comité répond aux invitations lancées par les autorités fiscales qui désirent recueillir les commentaires d'intervenants externes sur divers enjeux financiers ou scientifiques du programme de la RS & DE. Ce texte a pour objectif de résumer et de partager les principaux éléments qui ont fait l'objet de discussions lors des séances de travail du Comité tenues en 2009 sur le projet de révision et de consolidation des politiques de la RS & DE de l'Agence du revenu du Canada et au début de 2010 sur les aspects administratifs du programme de la RS & DE.

ABSTRACT

A committee has been formed at the APFF to address tax issues related to scientific research and experimental development (SR & ED), the Comité consultatif RS & DE. The committee, composed of tax and scientific practitioners, organizes working sessions with the tax authorities to address different issues related to the SR & ED program and responds to requests for comments by the Canada Revenue Agency on scientific and financial issues and policies. This paper provides a summary of the discussions that took place during the working sessions held in 2009 on the SR & ED Policy Review and Consolidation Project of the Canada Revenue Agency as well as meeting held at the beginning of 2010 on the administrative aspects of the SR & ED program.

TABLE DES MATIÈRES

INTRODUCTION	145
1. SÉANCES DE TRAVAIL SUR LES POLITIQUES DE LA RS & DE – ENJEUX FINANCIERS ET ENJEUX CONJOINTS SCIENTIFIQUES ET FINANCIERS	145
2. SÉANCES DE TRAVAIL SUR LES ENJEUX ADMINISTRATIFS	149
CONCLUSION	152

INTRODUCTION

L'Association de planification fiscale et financière (APFF) a mis sur pied un comité pour aborder les questions de nature fiscale en matière de recherche scientifique et développement expérimental (ci-après « RS & DE ») : le Comité consultatif RS & DE (ci-après « Comité »). Le Comité est formé essentiellement de fiscalistes et de scientifiques provenant de cabinets comptables et d'avocats et de firmes de consultation en RS & DE. Le Comité œuvre à l'organisation de rencontres avec les autorités fiscales afin de discuter des préoccupations des demandeurs de crédits d'impôt pour la RS & DE et de leurs conseillers. Également, le Comité répond aux invitations lancées par les autorités fiscales qui désirent recueillir les commentaires d'intervenants externes sur divers enjeux financiers ou scientifiques du programme de la RS & DE. Le Comité a tenu des séances de travail en 2009 pour discuter du projet de révision et de consolidation des politiques de la RS & DE entrepris par l'Agence du revenu du Canada (ci-après « ARC »). Le Comité a aussi organisé, au début de 2010, une séance de travail portant sur les enjeux administratifs du programme. Ce texte a pour but de résumer les principaux éléments ayant fait l'objet de discussions lors de ces séances de travail et de partager le fruit de ces discussions avec les membres de l'APFF.

1. SÉANCES DE TRAVAIL SUR LES POLITIQUES DE LA RS & DE – ENJEUX FINANCIERS ET ENJEUX CONJOINTS SCIENTIFIQUES ET FINANCIERS

L'ARC a entrepris un vaste projet de révision et de consolidation des politiques du programme de la RS & DE en matière de fiscalité. Un des objectifs de ce projet est de rendre le programme plus efficace, et ce, notamment en réduisant le fardeau administratif des entreprises en matière d'observation et en améliorant l'accessibilité à celui-ci, particulièrement pour les petites entreprises.

À l'automne 2007, l'ARC et le ministère des Finances du Canada ont mené des consultations sur la façon de rendre le programme de la RS & DE plus efficace. À la suite de ces consultations, le gouvernement du Canada a annoncé, dans le cadre du Budget de 2008¹, plusieurs mesures afin d'améliorer l'administration du programme, y compris l'examen des politiques et des procédures. Cet examen a pour but de consolider et de

¹ CANADA, ministère des Finances, *Le plan budgétaire de 2008*, 26 février 2008.

clarifier les politiques et les documents d'orientation du programme de la RS & DE de l'ARC et par la suite de présenter cette information de la façon la plus structurée et la plus conviviale possible sur le site Internet RS & DE de l'ARC. Il est prévu que les principes comme tels ne changent pas et que les concepts clés soient conservés. D'autres renseignements concernant les politiques de la RS & DE qui ne sont pas disponibles sur le site Internet RS & DE de l'ARC, comme la jurisprudence récente et les présentations publiques de l'APFF, seront pris en considération.

Il était initialement prévu que le processus de révision et de consolidation des politiques soit terminé d'ici le 30 juin 2011. Étant donné l'ampleur du projet, une année supplémentaire est requise pour terminer ce processus.

Afin de faciliter la transition aux utilisateurs du site Internet RS & DE de l'ARC, l'ARC prévoit de conserver sur le site pendant une période de trois mois les politiques de RS & DE dans leur forme actuelle tout en y ajoutant les politiques révisées et consolidées. Le Comité suggère plutôt que l'ARC conserve sur le site pendant une période d'un an les politiques de la RS & DE dans leur forme actuelle tout en ajoutant les politiques révisées et consolidées.

Tout au long de ce processus, l'ARC consulte les intervenants externes à travers le pays. À ce titre, des séances de travail avec le Comité ont eu lieu au printemps 2009 et le 1^{er} décembre 2009. Ces séances de travail ont pour objectif de guider l'ARC dans son travail en identifiant les enjeux des politiques de la RS & DE de même que les formules gagnantes.

Différents sujets de discussion ont été sélectionnés par l'ARC pour les séances de travail. Le Comité s'est préalablement réuni pour en discuter et élaborer des commentaires et des recommandations. Les commentaires et recommandations énumérés ci-après proviennent des participants aux séances de travail.

- Interprétations contradictoires : l'ARC invite les praticiens à soumettre les cas où, pour des activités similaires, les interprétations des politiques par deux vérificateurs ont été visiblement contradictoires. L'ARC mentionne que très peu de cas lui ont été présentés à ce jour, aucun n'étant avéré.
- Maintien des guides sectoriels : les participants recommandent que les guides sectoriels soient conservés dans leur intégralité en faisant seulement les ajustements de terminologie lorsque requis. Ces guides

sont très utiles pour expliquer comment appliquer des principes généraux à des situations particulières d'un secteur.

- **Rétroaction** : une description du projet de révision et de consolidation des politiques de la RS & DE de l'ARC ainsi qu'un calendrier qui indiquera les dates des futures consultations en ligne seront bientôt affichés en ligne. Toutes les politiques révisées et consolidées de l'ARC seront affichées en ligne à des fins de rétroaction.
- **Interprétation de la loi** : un des bénéfices du projet de révision des politiques de la RS & DE de l'ARC est qu'il pourra contribuer à faciliter l'interprétation des dispositions législatives en matière de RS & DE.
- **Suivi par l'ARC** : le Manuel interne d'examen des demandes, la formation supplémentaire du personnel des bureaux locaux de l'ARC et une étude du cadre d'assurance de la qualité sont à venir.
- **Matériaux consommés/transformés** : il y a lieu de revoir la position de l'ARC selon laquelle le coût du matériel transformé inclut le coût des matériaux consommés lorsqu'il y a une utilisation conjointe d'un intrant. Il y a lieu de clarifier la politique pour préciser dans l'*Addenda à la politique d'application RS & DE 2000-01*² que le coût de l'énergie « est » admissible à titre de matériaux consommés et non « pourrait être ».
- **Contrats de RS & DE** : le nouveau guide T4088(F) Rév. 08 (T661)³ exige depuis 2008 une description des travaux **et** un contrat (plutôt que « **ou** un contrat »). Il y a lieu de revoir la politique de l'ARC afin de faire preuve de souplesse, notamment dans les cas où les montants ne sont pas importants. L'exigence d'un contrat n'est d'ailleurs pas requise dans les textes législatifs. De plus, il convient de noter que la jurisprudence a établi que les contrats verbaux sont acceptables : les témoignages et d'autres éléments de preuve secondaires peuvent constituer la preuve de l'existence d'un contrat de RS & DE. Par ailleurs, en présence d'un contrat écrit entre les parties, il est suggéré de ne pas limiter l'analyse au libellé du contrat, mais d'examiner aussi l'ensemble des faits.

² AGENCE DU REVENU DU CANADA, *Addenda à la politique d'application RS & DE 2000-01*, « Eau et source d'énergie comme matériaux », 1^{er} mars 2000.

³ AGENCE DU REVENU DU CANADA, guide T4088, « Guide pour le formulaire T661 – Demande pour les dépenses de recherche scientifique et développement expérimental (RS&DE) », 10 novembre 2008.

Finalement, il est suggéré à l'ARC de fournir une liste des documents connexes permettant d'appuyer des dépenses de sous-traitance.

- Traitements ou salaires : le Comité souhaite que des exemples d'activités admissibles soient ajoutés ou précisés. Plus particulièrement, certaines activités ne sont plus indiquées comme des exemples d'activités admissibles dans la nouvelle version du guide telles que : la préparation du matériel et des matériaux nécessaires aux expériences, aux essais et aux analyses, la compilation des données nécessaires à l'expérimentation et à l'analyse, la consignation de mesures, la réalisation de calculs et la préparation de tableaux et graphiques, la conduite d'enquêtes statistiques et d'entrevues, la préparation de programmes informatiques.
- Transfert entre personnes ayant un lien de dépendance : il est suggéré de songer à une méthode plus souple que le transfert des dépenses par le biais du Formulaire T1146, « Convention pour transférer entre personnes ayant un lien de dépendance des dépenses admissibles relatives à des contrats de recherche scientifique et de développement expérimental (RS & DE) », dans les cas où le traitement de la paie de plusieurs entités liées est centralisé dans une seule de ces entités. Il serait également plus simple si une seule de ces entités liées fournissait la description technique des projets dans les cas où la totalité des dépenses est transférée.
- Feuilles de temps : finalement, beaucoup d'accent est mis sur l'obligation de remplir les feuilles de temps, et ce, même dans les cas des petites entreprises et de premiers demandeurs. Il est suggéré que les politiques mentionnent une liste des documents acceptables avec le contenu minimum requis, en dehors des feuilles de temps proprement dites.
- Frais généraux : afin de faciliter la compréhension, il est suggéré de clarifier à l'aide d'exemples certaines expressions ou définitions, par exemple, la notion de « coût supplémentaire » et celle de « pourcentage raisonnable ».
- Production expérimentale et production commerciale : il est recommandé que les exemples présentés dans les guides sectoriels aient une portée générale et n'aient pas seulement une portée limitée à une industrie particulière.

- Prototypes : en ce qui concerne la définition du terme « prototype » énoncée à la *Politique d'application* RS & DE 2004-03⁴, il est suggéré d'éliminer la phrase suivante : « De façon générale, un prototype n'a aucune valeur durable »; ou encore de préciser que cela n'est pas toujours le cas. La notion de « valeur durable » est différente de celle de « valeur marchande ». Par ailleurs, la politique d'application indique qu'habituellement le prototype est démonté, détruit ou mis au rebut. Or, l'expérience montre que, bien que ce ne soit pas toujours le cas, le bien répond quand même aux critères d'un prototype RS & DE. De plus, dans les situations où il y a une série de prototypes, il est fait mention d'une « série de prototypes différents ». Le Comité est d'avis que les prototypes n'ont pas à être différents, dans un cas, par exemple, où une série de prototypes similaires doit être testée pour obtenir une signification statistique, dans une étude de fiabilité, de vérification d'étanchéité ou autre.
- Usines pilotes : selon la *Politique d'application* RS & DE 2004-03 : « L'usine pilote est utilisée uniquement pour son contenu technique ou expérimental et non pas dans le but d'effectuer des opérations commerciales⁵. » Il est suggéré de définir plus clairement la notion d'« opérations commerciales ». Le Comité croit qu'une interprétation très large de cette notion a abouti au résultat que très peu d'usines pilotes se sont qualifiées jusqu'à présent.
- Produits sur commande et biens commerciaux : il est suggéré d'indiquer clairement que la présence ou non d'un profit n'a pas d'importance.

2. SÉANCES DE TRAVAIL SUR LES ENJEUX ADMINISTRATIFS

Une séance de travail du Comité portant sur les enjeux administratifs du programme de la RS & DE a eu lieu le 27 janvier 2010.

Tout d'abord, les participants de l'ARC ont commenté le Communiqué de presse du 13 janvier 2010 du ministre du Revenu national⁶. Le

⁴ AGENCE DU REVENU DU CANADA, *Politique d'application* RS & DE 2004-03, « Prototypes, usines pilotes/usines commerciales, produits sur commande et biens commerciaux », 5 octobre 2004.

⁵ *Id.*

⁶ AGENCE DU REVENU DU CANADA, *Communiqué de presse*, « Recherche scientifique et développement expérimental : “Des changements seront apportés au programme en vue de l'améliorer”, déclare le ministre Blackburn », 13 janvier 2010.

Communiqué de presse annonce la mise en œuvre de certaines améliorations au programme de la RS & DE dans le but de favoriser les échanges et la collaboration entre les demandeurs et leurs représentants et l'ARC :

- En juillet 2010, l'ARC affichera sur son site Internet RS & DE des rapports trimestriels présentant un aperçu du temps que nécessite le processus d'examen d'une demande de RS & DE.
- Dans le cadre de l'examen d'une demande, l'ARC fera part aux demandeurs de certaines dépenses admissibles oubliées, le cas échéant (c'était déjà le cas).
- L'ARC investira davantage de temps afin de mieux expliquer aux demandeurs et à leurs représentants les exigences, le processus et les décisions dans le cadre du programme.
- D'autres améliorations au programme seront annoncées bientôt, portant notamment sur la question maintes fois soulevée de l'uniformité des décisions de l'ARC.

L'ARC a également annoncé l'utilisation d'une lettre d'avertissement pour l'imposition de pénalités selon le paragraphe 163(2) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*⁷ en cas de demandes farfelues ou dans les cas où les recommandations de l'ARC quant à une demande ne sont pas suivies d'année en année. Cette initiative existe déjà en Ontario. Il est prévu que la lettre soit envoyée au demandeur (plutôt qu'à son représentant). Cette initiative a pour but d'inciter les demandeurs à plus de rigueur dans leurs demandes.

Les commentaires et recommandations énumérés ci-après proviennent des participants de la séance de travail.

- Documentation : l'exigence de documentation sur les travaux de recherche devrait davantage tenir compte de la taille de l'entreprise, de l'ampleur des projets et de l'expérience de l'entreprise en matière de demande de crédits RS & DE. De façon générale, les praticiens constatent que les autorités fiscales exigent de plus en plus d'éléments de preuve documentaires. Le Comité est d'avis que plus de souplesse est

⁷ L.R.C. (1985), 5^e supp., c. 1 et mod.

nécessaire, par exemple les représentations verbales et les éléments de preuve connexes devraient être davantage considérés.

Les praticiens ont remarqué de la part de certains conseillers scientifiques de l'ARC que plutôt que de tenter de comprendre le projet de RS & DE puis de consulter la documentation fournie à l'appui du projet pour s'assurer que les travaux sont documentés et qu'ils ont bien eu lieu, ces derniers procèdent à l'envers. Il est important de comprendre d'abord le projet de RS & DE puis de consulter la documentation.

Commentaire de l'ARC : la quantité de documents fournis ne devrait pas être excessive; la qualité de la documentation est plus importante que la quantité. En revanche, il est également important d'expliquer au demandeur pourquoi la documentation fournie est insuffisante ou non pertinente dans certains cas et ce qui doit être fait pour l'améliorer.

- Rapport du conseiller scientifique de l'ARC : l'ARC retient la proposition selon laquelle plus d'explications devraient être présentées dans le rapport sur l'admissibilité d'un projet. Normalement, le rapport devrait être remis au demandeur (et à son représentant) à la fin de l'analyse. Le rapport scientifique n'est pas une finalité. Un délai de 30 jours est accordé afin de faire des représentations écrites. Le Comité est d'avis que le délai de 30 jours s'avère trop court dans les cas où les projets sont nombreux.
- Processus d'examen : dans le cadre de l'examen d'un dossier important, suivant l'initiative du bureau de Calgary, l'ARC remettra dorénavant au demandeur un document qui précise le processus d'examen d'une demande.
- Analyse de risque : l'ARC n'a pas l'intention de préciser les critères utilisés dans la sélection de dossiers aux fins de vérification. Cependant, certains éléments sensibles ou généralement problématiques déclenchent un examen. Un poste de contrôleur a été créé dans les différents bureaux de l'ARC afin d'effectuer un précontrôle de risque. Le processus d'analyse de risque n'a pas été révisé à la suite de la publication du nouveau Formulaire T661; cependant, l'Administration centrale pense le faire d'ici 2011 afin d'implanter un cadre uniforme d'analyse de risque dans tous les bureaux.
- Rôle des représentants : lors de la séance de consultation du printemps 2009, une discussion sur le rôle des préparateurs en tant qu'intermédiaires ou mandataires s'est engagée. Lorsqu'un demandeur

prie un professionnel de le représenter, il lui confie un mandat au sens juridique. Le Comité présente certaines situations où il a été difficile pour le représentant de jouer son rôle. Par exemple, lorsqu'il ne reçoit pas de copie de la correspondance adressée au demandeur ou encore lorsque l'ARC discute avec le demandeur sans sa présence.

Commentaire de l'ARC : la correspondance officielle se fait directement avec le demandeur avec copie au représentant. Sur l'aspect scientifique d'un projet, l'ARC préfère entendre le demandeur lui-même. Les cas où le conseiller scientifique de l'ARC refuse de parler à un représentant ou de l'entendre devraient être portés à l'attention d'un gestionnaire de l'ARC. Le cas inverse exceptionnel d'un représentant qui refuserait à l'ARC l'accès au demandeur serait inacceptable. Le message de l'ARC en est un de collaboration entre les divers intervenants au dossier.

Finalement, concernant les suivis téléphoniques par un représentant sur l'état d'un dossier, l'ARC n'offre aucune réponse lorsque le dossier est à l'intérieur des délais prévus par les normes de service. Les attentes des demandeurs et de leurs représentants sont différentes et le Comité souhaiterait plus de collaboration à cet égard.

CONCLUSION

L'APFF est heureuse de la collaboration et de la participation active de l'ARC au Comité. Également, l'APFF apprécie les demandes de contribution par l'ARC qui permettent aux membres d'exprimer leur point de vue.

Les prochaines séances de travail du Comité porteront sur les aspects scientifiques du programme de la RS & DE et sur le guide révisé de l'ARC relativement aux examens scientifiques.

Par ailleurs, le Comité vise à organiser une séance de travail avec Revenu Québec sur des éléments propres à la législation québécoise et sur les enjeux administratifs québécois.

LA FISCALITÉ DE LA RECHERCHE SCIENTIFIQUE ET DU DÉVELOPPEMENT EXPÉRIMENTAL – VUE D'ENSEMBLE

RENÉE GALLANT, CA, M. FISC.
GALLANT ET ASSOCIÉS, S.E.N.C.R.L.

SERGE GRENIER, CA, DESS FISC.
GALLANT ET ASSOCIÉS, S.E.N.C.R.L.

PRÉCIS

Les législations fiscales canadiennes fédérale et québécoise encouragent l'investissement en recherche et développement par les entreprises. À ce titre, des avantages fiscaux sous forme de déductions et de crédits sont accordés. Les taux de crédit applicables à la dépense de recherche scientifique et développement expérimental (RS & DE) admissible peuvent atteindre respectivement 35 % et 37,5 % au niveau fédéral et du Québec. Pour cela, il est tout d'abord nécessaire de comprendre ce qu'est un projet admissible de RS & DE et quelles en sont les activités admissibles. Ce texte a pour principal objectif de dresser une vue d'ensemble des règles fiscales en matière de RS & DE et constitue un outil devant permettre au praticien d'en comprendre les principaux enjeux.

ABSTRACT

Federal and Québec tax laws encourage research and development investment by businesses, allowing tax deductions and tax credits. The applicable tax credit rates can reach up to 35% at the Federal level and 37.5% at the Québec level. To benefit from these advantages, it is necessary to understand what constitutes an eligible scientific research and development (SR & ED) project and what are the eligible activities. The objective of this paper is to provide a summary of the tax laws regarding SR & ED and to provide a tool to the tax practitioner to quickly understand the main concepts.

TABLE DES MATIÈRES

INTRODUCTION	155
1. DÉFINITION ET CRITÈRES À RESPECTER	155
1.1. CRITÈRE DE L'AVANCEMENT SCIENTIFIQUE OU TECHNOLOGIQUE	156
1.2. CRITÈRE DE L'INCERTITUDE SCIENTIFIQUE OU TECHNOLOGIQUE	156
1.3. CRITÈRE DU CONTENU SCIENTIFIQUE ET TECHNIQUE	157
2. ACTIVITÉS ADMISSIBLES DE RS & DE	157
3. AVANTAGES FISCAUX	158
3.1. AVANTAGES FISCAUX FÉDÉRAUX	159
3.1.1. Déductibilité des dépenses admissibles de RS & DE	159
3.1.2. Crédit d'impôt à l'investissement pour RS & DE (CII)	163
3.1.3. Mesures particulières	167
3.2. AVANTAGES FISCAUX AU QUÉBEC	171
3.2.1. Déductibilité des dépenses admissibles de RS & DE	171
3.2.2. Crédit d'impôt du Québec sur les salaires pour RS & DE	171
4. PRÉPARATION DE LA DEMANDE	176
CONCLUSION	177

INTRODUCTION*

Le présent texte a pour principal objectif de dresser une vue d'ensemble des règles fiscales en matière de recherche scientifique et de développement expérimental (ci-après « RS & DE »).

Les programmes fédéral et québécois actuels d'incitations fiscales pour RS & DE reconnaissent le rôle central joué par les entreprises qui investissent en RS & DE en leur accordant des avantages fiscaux sous forme de déductions et de crédits. Les déductions s'appliquent aux dépenses admissibles en RS & DE de nature courante et de nature capital dans le calcul du revenu. Les crédits d'impôt sont déductibles des impôts payables. Un montant de crédit excédant l'impôt payable est remboursable au Québec et, à certaines conditions, au fédéral.

Afin de profiter de ces avantages, des formulaires prescrits incluant la description technique des projets de RS & DE doivent être produits avec les déclarations de revenus fédérale et du Québec, dans les délais prévus par la loi.

1. DÉFINITION ET CRITÈRES À RESPECTER

L'expression « **activités de recherche scientifique et de développement expérimental** » est définie au paragraphe 248(1) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*¹ et désigne une investigation ou une recherche systématique d'ordre scientifique ou technologique, effectuée au Canada par voie d'expérimentation ou d'analyse. Cela comprend la recherche pure, la recherche appliquée et le développement expérimental entrepris dans l'intérêt du progrès technologique en vue de créer de nouveaux matériaux, dispositifs, produits ou procédés ou en vue de l'amélioration, même légère, de ceux qui existent.

Il importe tout d'abord de déterminer si un projet est admissible à titre de projet de RS & DE puis d'en déterminer les activités admissibles. Pour

* Un texte sur ce sujet a été conçu pour un cours donné à l'Association de planification fiscale et financière (ci-après « APFF ») par André Chagnon, CGA, LL.M. fisc. Ce cours a fait l'objet d'une révision en profondeur par Serge Grenier, CA, DESS fisc., à l'automne 2009. Le présent article a été rédigé à partir de ce cours et a été mis à jour par les auteurs.

¹ L.R.C. (1985), 5^e supp., c. 1 et mod. (ci-après « L.I.R. »).

qu'un projet soit admissible à titre de projet de RS & DE, il doit répondre à trois critères. Le projet doit :

- comporter un avancement scientifique ou technologique;
- comporter des incertitudes (ou obstacles) scientifiques ou technologiques;
- présenter un contenu scientifique et technique.

La *Circulaire d'information* 86-4R3² précise l'interprétation de ces critères.

1.1. CRITÈRE DE L'AVANCEMENT SCIENTIFIQUE OU TECHNOLOGIQUE

Il y a avancement scientifique ou technologique lorsque des activités sont déployées pour créer un nouveau produit ou un nouveau procédé ou pour améliorer un produit ou un procédé existant apportant un progrès scientifique ou technologique. L'avancement technologique consiste à incorporer, au moyen du développement expérimental, une caractéristique qui n'existait pas auparavant ou qui, dans la pratique courante, n'était pas disponible dans un procédé ou produit nouveau ou dans un procédé ou produit existant, d'une façon qui améliore son rendement.

Il y a généralement avancement technologique lorsqu'il y a amélioration ou augmentation des connaissances de l'entreprise dans le domaine couvert par le projet de RS & DE. Ce progrès dans les connaissances fait alors partie du patrimoine technologique de l'entreprise et peut subséquemment être réutilisé ou se répercuter dans l'élaboration, la mise au point ou l'amélioration d'un nouveau dispositif, matériel, logiciel ou d'un nouveau procédé. Le contexte particulier de l'entreprise (taille, personnel spécialisé, spécialisation du secteur, éloignement des grands centres, etc.) est pris en compte dans cette analyse.

1.2. CRITÈRE DE L'INCERTITUDE SCIENTIFIQUE OU TECHNOLOGIQUE

Il y a incertitude scientifique ou technologique lorsque la probabilité d'atteindre un objectif ou un résultat donné ou la façon d'y parvenir ne peut être connue ou déterminée à l'avance d'après l'expérience ou les connaissances scientifiques ou technologiques habituellement disponibles.

² AGENCE DU REVENU DU CANADA, *Circulaire d'information* 86-4R3, « Recherche scientifique et développement expérimental », 24 mai 1994.

Ainsi, la résolution des problèmes par la pratique courante, la simple mise au point, l'ajustement, la simple correction d'erreurs ne répondent pas au critère de l'incertitude et ces activités seront jugées non admissibles. De même, un risque financier ou commercial ne constitue pas une incertitude scientifique ou technologique. Par contre, le développement d'un nouveau produit à l'intérieur d'un budget donné peut poser des contraintes technologiques telles qu'il faille innover pour mener le projet à terme. S'il est impossible, au moment de définir les objectifs d'un projet, d'en prévoir l'issue ou les résultats, il peut y avoir présence de telles incertitudes.

1.3. CRITÈRE DU CONTENU SCIENTIFIQUE ET TECHNIQUE

Le critère du contenu scientifique et technique fait référence à la méthodologie utilisée et au personnel impliqué. La méthode pour conduire le projet de recherche doit comporter une **investigation systématique**, c'est-à-dire la formulation d'une hypothèse, suivie d'une vérification par expérimentation ou analyse et la formulation de conclusions logiques. Documenter l'approche et les résultats est essentiel pour répondre à ce critère. Les autorités fiscales s'attendent généralement à retrouver de la documentation ponctuelle sous forme de rapports, dessins, photos, protocoles de tests, d'analyse de résultats, de prototypes, etc.

Quant au personnel impliqué, celui-ci doit être compétent et posséder une expérience pertinente dans les sciences, la technologie ou le génie, requise pour diriger l'exécution des travaux de recherche.

2. ACTIVITÉS ADMISSIBLES DE RS & DE

Les activités admissibles d'un projet de RD & DE sont :

- celles reliées aux travaux techniques, à la conception, à la recherche opérationnelle, à l'analyse mathématique, à la programmation informatique, à la collecte de données, aux essais et à la recherche psychologique;
- lorsque ces travaux sont **proportionnels** aux activités de RS & DE et servent à les appuyer directement³.

³ Par. 248(1) « activités de recherche scientifique et de développement expérimental », al. d) L.I.R.

Sont **exclus** des activités admissibles : les activités de prospection du marché (études de marché et promotion des ventes), de contrôle de qualité, de mise à l'essai normal des matériaux, dispositifs, produits ou procédés et de production commerciale, la recherche dans les sciences sociales ou humaines, les modifications de style, la collecte normale de données, la prospection, l'exploration ou le forage en vue de découvrir ou d'exploiter des minéraux, du pétrole ou du gaz naturel⁴.

3. AVANTAGES FISCAUX

Prenons un exemple. Le tableau qui suit illustre le calcul des crédits d'impôt pour RS & DE dans le cas d'une société privée sous contrôle canadien (ci-après « SPCC ») du secteur manufacturier profitant des taux de crédit les plus avantageux. Le total des crédits d'impôt varie en fonction du type de dépenses. Les exemples 3 et 4 montrent l'effet du choix de faire exécuter les activités de RS & DE soit par les employés de la société, soit en utilisant des sous-traitants.

	Exemple 1	Exemple 2	Exemple 3	Exemple 4
Dépenses	\$	\$	\$	\$
A Salaires	80 000	60 000	100 000	0
Matériaux	20 000	30 000	0	0
B Sous-traitants	0	0	0	100 000
Équipements	0	10 000	0	0
C Total des dépenses de RS & DE	100 000	100 000	100 000	100 000
Crédit d'impôt du Québec				
(A × 37,5 %)	30 000	22 500	37 500	0
(B × 50 % × 37,5 %)	0	0	0	18 750
D Total du crédit d'impôt du Québec	30 000	22 500	37 500	18 750
Crédit d'impôt fédéral				
Total des dépenses de RS & DE (C)	100 000	100 000	100 000	100 000
Plus :				
Frais généraux (A × 65 %)	52 000	39 000	65 000	0
Moins :				
Crédit d'impôt du Québec (D)	(30 000)	(22 500)	(37 500)	(18 750)
E Dépenses admissibles au crédit	122 000	116 500	127 500	81 250
F (E × 35 %)	42 700	40 775	44 625	28 438
G Total des crédits d'impôt (D + F)	72 700	63 275	82 125	47 188

⁴ Par. 248(1) « activités de recherche scientifique et de développement expérimental », al. e), f), g), h), i), j) et k) L.I.R.

3.1. AVANTAGES FISCAUX FÉDÉRAUX

Le gouvernement fédéral accorde les avantages fiscaux suivants en RS & DE :

- une déduction, dans le calcul du revenu, de la totalité (ou, au choix, d'une partie seulement) des dépenses admissibles de RS & DE, communément appelées « Pool de dépenses RS & DE »;
- un crédit d'impôt à l'investissement (ci-après « CII »).

3.1.1. Déductibilité des dépenses admissibles de RS & DE

Après avoir déterminé les activités admissibles d'un projet de RS & DE, il s'agit d'établir les coûts associés à ces activités. Ces coûts constitueront une dépense déductible. Une dépense déductible pour une activité liée de RS & DE peut comprendre ce qui suit⁵ :

a) une dépense de nature courante :

- entreprise directement par le contribuable, c'est-à-dire la partie du salaire d'un employé affecté à l'activité de RS & DE (par exemple le personnel dont les activités se rapportent directement à la RS & DE, tels les chercheurs, technologues et assistants ayant une formation technique, ainsi que les employés de soutien pour ces activités), des matériaux consommés, des frais de location d'un équipement, des frais généraux, ou
- entreprise pour le compte du contribuable, c'est-à-dire par un sous-traitant;

b) un paiement :

- à une société qui réside au Canada,
- ou à l'une des entités visées suivantes :
 - une association agréée qui exerce des activités de RS & DE,

⁵ Al. 37(1)a) et 37(1)b) L.I.R.

- une université, un collège, un institut de recherche ou un autre établissement semblable agréé,
- une société résidant au Canada exonérée, par application de l'alinéa 149(1j) L.I.R.,
- une organisation agréée qui verse des fonds à une association ou à un établissement ci-dessus;

Ce paiement, appelé « paiement à un tiers », doit servir à des activités de RS & DE relatives à une entreprise du contribuable et ce dernier doit être en droit d'en exploiter les résultats;

- c) une **dépense de nature capital** qui serait normalement effectuée pour un bien amortissable du contribuable, par exemple un équipement prototype. Dans ce contexte, le bien doit satisfaire à un test d'utilisation de 90 % et plus en RS & DE durant sa vie utile.

Le total des dépenses **courantes** ou **en capital** (excluant généralement les immeubles et le coût de location d'immeubles) doit être diminué⁶ :

- des CII réclamés l'année précédente;
- de l'aide gouvernementale ou non gouvernementale;
- et des crédits d'impôt québécois pour RS & DE.

Il convient de noter également les caractéristiques suivantes :

- Si les dépenses concernent celles de RS & DE effectuées en dehors du Canada, seuls les dépenses courantes et les paiements à une entité visée sont déductibles.
- 100 % du salaire des employés affectés à 90 % et plus de leur temps en RS & DE est déductible de même que 100 % de la dépense en capital admissible.
- En ce qui a trait aux « employés déterminés »⁷ (employés ayant un lien de dépendance avec l'employeur ou qui possèdent directement ou indirectement 10 % ou plus des actions émises d'une catégorie

⁶ Al. 37(1)d), 37(1)e) et 37(1)f) L.I.R.

⁷ Par. 248(1) « employé déterminé » L.I.R.

quelconque du capital-actions de l'employeur ou de toute société qui est liée à celui-ci), une limite est applicable au salaire admissible⁸, soit cinq fois le maximum des gains annuels ouvrant droit à pension établi aux fins du Régime de pensions du Canada ou du Régime des rentes du Québec. Pour 2009, le maximum est de $5 \times 46\,300 \$$, soit $231\,500 \$$ et pour 2010, il est de $5 \times 47\,200 \$$, soit $236\,000 \$$.

- La rémunération versée sous forme de gratifications (bonis) à l'égard d'un employé déterminé ne peut être incluse dans l'établissement du salaire aux fins des dépenses de RS & DE⁹.
- La déduction des dépenses dans l'année est **discrétionnaire**. Tout solde de dépenses admissibles RS & DE non réclamé peut être reporté et déduit ultérieurement sans limite dans le temps. (Dans un cas d'acquisition du contrôle d'une société, la possibilité d'utiliser les dépenses admissibles reportées de RS & DE pourra être limitée¹⁰.)

3.1.1.1. Les aides gouvernementales et non gouvernementales

Les expressions « aide gouvernementale » et « aide non gouvernementale » définies au paragraphe 127(9) L.I.R. incluent l'aide reçue d'un gouvernement, d'une municipalité ou d'un autre organisme public sous forme de prime, subvention, prêt à remboursement conditionnel, déduction de l'impôt (autre que le CII fédéral pour RS & DE) ou sous toute autre forme. Le crédit d'impôt du Québec pour RS & DE est considéré comme une aide gouvernementale.

La *Politique d'application* RS & DE 2005-02¹¹ commente les mesures à cet égard.

3.1.1.2. Règles relatives à l'admissibilité d'une dépense en capital

Tel qu'il a été mentionné précédemment, une dépense en capital pour RS & DE effectuée au Canada est entièrement déductible dans l'année de

⁸ Par. 37(9.1) L.I.R.

⁹ Par. 37(9) L.I.R.

¹⁰ Par. 127(9.1) et 127(9.2) L.I.R.

¹¹ AGENCE DU REVENU DU CANADA, *Politique d'application* RS & DE 2005-02, « Règles générales concernant le traitement de l'aide gouvernementale et de l'aide non gouvernementale », 28 octobre 2005.

l'achat du bien visé. Cependant, pour se qualifier comme tel, le bien ainsi acquis doit satisfaire à un test d'intention¹² :

- le bien doit être « censé utilisé » en totalité ou presque (au moins 90 %) en RS & DE durant sa vie utile; ou
- sa valeur doit « être censée » consommée en totalité ou presque (au moins 90 %) en RS & DE.

De plus, il doit s'agir d'un bien neuf et les règles de mise en service trouvent application¹³. Il convient de noter également qu'une dépense pour l'acquisition d'un bâtiment ne constitue pas une dépense en capital admissible aux fins de RS & DE¹⁴.

Afin de déterminer l'intention au moment de l'acquisition d'une dépense en capital, l'Agence du revenu du Canada (ci-après « ARC ») a élaboré des facteurs à prendre en considération¹⁵, à savoir :

- le motif de l'acquisition;
- l'utilisation potentielle du bien en immobilisation;
- l'utilisation réelle du bien;
- le genre de travaux de RS & DE;
- le contexte de RS & DE dans l'entreprise;
- la durée du projet de RS & DE;
- les pratiques antérieures du demandeur;
- les documents de planification faisant état de l'intention de l'acquisition.

¹² S.-div. 37(8)a)(ii)(A)(III) L.I.R.

¹³ Par. 127(11.2) L.I.R.

¹⁴ Al. 37(8)d) L.I.R.

¹⁵ AGENCE DU REVENU DU CANADA, *Politique d'application RS & DE 2003-01*, « Biens en immobilisation devant être utilisés en totalité ou presque pour la RS&DE », 18 février 2003.

3.1.2. Crédit d'impôt à l'investissement pour RS & DE (CII)

Un CII est prévu à l'égard des dépenses admissibles de RS & DE¹⁶, à un taux de 20 % ou 35 %, variant en fonction du type d'entreprise, de son capital imposable, ainsi que du revenu imposable de l'entreprise et de ses sociétés associées. Le taux de 35 % s'applique aux SPCC dont le revenu imposable de l'**année précédente** est inférieur à 500 000 \$ (400 000 \$ pour les années précédentes terminées avant le 1^{er} janvier 2009) et dont le capital est de 10 M\$ ou moins, et ce, jusqu'à un plafond de dépenses de 3 M\$ (2 M\$ pour les années d'imposition se terminant avant le 26 février 2008). Le taux sera réduit proportionnellement si le revenu imposable ou le capital dépasse les plafonds¹⁷.

Pour les autres sociétés canadiennes, les entreprises à propriétaire unique, les sociétés de personnes et les fiducies, le taux de CII est de 20 % des dépenses admissibles de RS & DE.

Si le crédit d'impôt excède l'impôt à payer, un remboursement total ou partiel est accordé aux SPCC et aux particuliers. De plus, le crédit d'impôt fédéral est imposable tant au fédéral qu'au Québec dans l'année qui suit son remboursement ou son utilisation à l'encontre des impôts à payer.

Le tableau qui suit résume les taux de crédit applicables :

¹⁶ Par. 127(5), 127(10.1) et 127(10.2) L.I.R.

¹⁷ Le plafond des dépenses est de 3 M\$ et est éliminé de façon progressive lorsque le revenu imposable de l'année précédente se situe entre 500 000 \$ et 800 000 \$. La fourchette d'élimination fondée sur le capital imposable est de 10 M\$ à 50 M\$ et ne comprend pas les sociétés qui ne sont pas assujetties à l'impôt canadien.

		Taux de calcul du montant du crédit		Taux de remboursement du crédit si non utilisé à l'encontre des impôts à payer	
		Dépenses jusqu'à 3 M\$	Excédent	Dépenses jusqu'à 3 M\$	Excédent
SPCC dont le revenu imposable est inférieur à 500 000 \$ dans l'année fiscale précédente (incluant les compagnies associées)	Dépenses courantes	35 %	20 %	100 %	40 %
	Dépenses en immobilisations	35 %	20 %	40 %	40 %
SPCC dont le revenu imposable est supérieur ou égal à 500 000 \$ dans l'année financière précédente (incluant les compagnies associées)	Dépenses courantes	35 %	20 %	100 %	0 %
	Dépenses en immobilisations	35 %	20 %	40 %	0 %
Autres sociétés		20 %	20 %	0 %	0 %
Individus et entreprises non constituées en sociétés		20 %	20 %	40 %	40 %

Tout solde de crédit d'impôt inutilisé dans une année est reportable sur les 3 années antérieures et 20 ans vers l'avant (10 ans avant les années d'imposition se terminant avant 2006).

3.1.2.1. Notion de paiement contractuel

Lorsqu'un contribuable sous-traite avec une personne afin qu'elle effectue des activités de RS & DE « pour son compte », il peut être difficile de déterminer qui, du payeur ou du sous-traitant, a droit aux crédits d'impôt.

Afin d'éviter la duplication des crédits d'impôt au niveau du payeur et du bénéficiaire du paiement (l'exécutant), le législateur a introduit la notion de « paiement contractuel ». La diminution de la dépense admissible au CII, du montant d'un « paiement contractuel »¹⁸ versé par un « fournisseur imposable »¹⁹ fait en sorte qu'une seule des parties peut bénéficier des crédits d'impôt à l'égard de la RS & DE effectuée.

¹⁸ Par. 127(18) et 127(9) « paiement contractuel » L.I.R.

¹⁹ Par. 127(9) « fournisseur imposable » L.I.R.

Une exception est importante : la notion de paiement contractuel ne trouve pas application dans le cas d'un paiement fait par un non-résident qui ne possède pas d'établissement stable au Canada. Ainsi, un résident canadien qui effectue des activités de RS & DE pour le compte d'un non-résident n'aura pas à réduire de la dépense admissible au CII le montant reçu du non-résident, dans le calcul du crédit d'impôt.

Afin de déterminer si un montant se qualifie comme un « paiement contractuel », il s'agit tout d'abord d'analyser les modalités du contrat liant les parties. Par exemple, le contrat stipulera que le payeur a demandé à l'entrepreneur d'effectuer de la RS & DE pour son compte. Ou encore, au contraire, il s'agira d'un contrat pour l'acquisition d'un bien et où le risque est supporté par l'exécutant.

L'ARC a établi certains critères à considérer aux fins de l'analyse²⁰ :

- Type de contrat : s'agit-il d'un contrat de service ou pour l'acquisition d'un bien (produit fini clé en main). S'il s'agit d'un contrat de service pour l'exécution de travaux de RS & DE, on retrouvera généralement des termes tels que « l'entrepreneur devra concevoir, intégrer, faire des essais, vérifier la performance ».
- Modalité de prix : les risques reposeront habituellement sur celui qui a droit au crédit d'impôt. À cet égard, on regardera s'il s'agit d'un contrat à l'heure ou à prix fixe, s'il comporte un prix plafond, ou encore qui supporte les dépassements de coût le cas échéant, etc.
- Gestion des travaux : on examinera qui a le contrôle des travaux au niveau technologique et qui en supporte le risque.
- Propriété intellectuelle : la propriété intellectuelle sera habituellement conservée par celui qui a droit au crédit d'impôt.

De façon générale, la propriété intellectuelle sera le critère déterminant. Cependant, il arrive que ce critère ne soit pas déterminant, par exemple en cas de contrat mixte où chacune des parties conserve des droits dans les

²⁰ AGENCE DU REVENU DU CANADA, *Politique d'application* 94-04, « Définition de "paiement contractuel" au paragraphe 127(9) », 16 septembre 1994.

résultats des travaux de recherche. Un contrat clair entre les parties demeure ainsi la meilleure façon de déterminer les droits des parties²¹.

3.1.2.2. Calcul du CII sur les frais généraux admissibles selon la méthode de remplacement/méthode traditionnelle

Pour la détermination des frais généraux admissibles aux fins du CII, il est nécessaire d'effectuer un choix annuel, irrévocable, entre deux méthodes²² : la méthode traditionnelle ou une méthode simplifiée, appelée méthode de remplacement.

La méthode traditionnelle nécessite le calcul détaillé des frais généraux engagés (par exemple la partie du salaire du personnel administratif de soutien et la partie des avantages sociaux reliée au salaire admissible des employés exerçant en RS & DE, les fournitures de bureau, le chauffage, l'électricité, le téléphone, les déplacements et la formation, les impôts fonciers, etc.).

La méthode de remplacement a été introduite pour simplifier la méthode de calcul des frais généraux admissibles. Ainsi, aux fins du crédit d'impôt, les frais généraux admissibles égalent 65 % des salaires admissibles des employés impliqués directement dans les travaux de RS & DE.

On comprend que la méthode de remplacement pourra s'avérer plus avantageuse lorsque les salaires admissibles sont importants par rapport aux autres dépenses d'un projet de RS & DE. Le guide T4088²³ contient des tableaux utiles (Partie 3, Tableaux 1, 2 et 3) pour comprendre les enjeux du choix de la méthode et les dépenses admissibles selon chacune des méthodes.

²¹ Voir aussi l'analyse des critères dans la cause *Com Dev. Ltd. c. La Reine*, 99 D.T.C. 775 (C.C.I.) et l'article de Michel LEFEBVRE, « Réduction des dépenses de recherche scientifique et de développement expérimental » dans le présent numéro de la *Revue*, aux pages 179-192.

²² Par. 37(8) L.I.R.

²³ AGENCE DU REVENU DU CANADA, guide T4088, « Guide pour le formulaire T661 – Demande pour les dépenses de recherche scientifique et développement expérimental (RS&DE) », 10 novembre 2008.

3.1.3. Mesures particulières

3.1.3.1. Activités à l'étranger

Pour les années d'imposition se terminant après le 28 février 2008, il est possible de réclamer, aux fins du CII, certaines dépenses de rémunération engagées par un contribuable à l'égard des activités de RS & DE effectuées à l'étranger²⁴. Pour cela :

- la rémunération admissible doit être versée à des employés résidents du Canada qui effectuent des activités de RS & DE à l'étranger;
- les activités doivent être effectuées à l'étranger directement par le contribuable à la seule fin d'appuyer les activités de RS & DE qu'il effectue au Canada;
- la rémunération admissible versée dans une année d'imposition sera limitée à 10 % de la totalité de la rémunération attribuable directement aux activités de RS & DE que le contribuable effectue au Canada pendant l'année²⁵.

3.1.3.2. Matériel à vocations multiples

Le matériel à vocations multiples (ci-après « MVM ») est défini comme un bien de nature capital, utilisé principalement, soit plus de 50 % de son temps d'exploitation (mais moins de 90 %), pour des activités de RS & DE exercées au Canada. Généralement, il peut s'agir d'un bien utilisé à la fois en RS & DE et pour des activités commerciales ou encore d'un bien dont l'emploi change au fil du temps. Le MVM exclut le mobilier de bureau. Pour plus de détails, on peut se référer à la politique applicable sur le sujet²⁶.

Le crédit est applicable sur seulement la moitié du coût du MVM et se réclame sur les deux années suivant l'année de l'acquisition²⁷. Ainsi, un bien qui constitue du MVM acheté au cours de l'année 1 et admissible à un taux

²⁴ Par. 37(1.4) L.I.R.

²⁵ Par. 37(1.5) L.I.R.

²⁶ AGENCE DU REVENU DU CANADA, *Politique d'application RS & DE 2005-01*, « Matériel à vocations multiples », 8 septembre 2005.

²⁷ Par. 127(9) « matériel à vocations multiples de première période » et « matériel à vocations multiples de deuxième période » L.I.R.

de crédit de 20 % sera admissible à un crédit de 20 % sur 25 % du coût l'année 2 et à un crédit de 20 % sur 25 % du coût l'année 3. Cela équivaut donc à un crédit de 5 % l'année 2 et de 5 % l'année 3.

Le MVM n'est pas déductible comme une dépense de RS & DE, mais est amorti comme un bien amortissable au taux habituel. Le crédit d'impôt est appliqué à l'encontre du coût du bien.

3.1.3.3. Les règles de récupération des CII

Dans l'affaire *Cultures Laflamme (1984) inc. c. MRN*²⁸, l'ARC était d'avis que les recettes générées par la vente de produits mis au point au cours d'une activité de RS & DE devaient être déduites des dépenses admissibles aux fins du crédit. Le tribunal a rejeté cet argument, invoquant qu'il ne reposait sur aucune disposition législative en vigueur. Par la suite, le jugement dans l'affaire *Consoltex inc. c. La Reine*²⁹ confirma cette interprétation. Le législateur apporta donc des modifications à la *Loi de l'impôt sur le revenu*, dont le but est d'annuler le CII en tout ou en partie lors de la vente du bien ou de son affectation à un usage commercial après le 23 février 1998³⁰. Le montant de la récupération du CII doit alors être ajouté à l'impôt payable.

Le montant de récupération est le moindre de deux montants :

- le montant qu'il est raisonnable de considérer comme étant inclus dans le CII du demandeur relativement au bien donné dont le demandeur a fait l'acquisition;
- le montant obtenu en multipliant le produit de disposition du bien ou la juste valeur marchande (ci-après « JVM »), selon le cas, par le taux historique sur lequel le CII a été gagné.

Les règles de récupération ne s'appliquent pas :

²⁸ 93 D.T.C. 603 (C.C.I.).

²⁹ 97 D.T.C. 724 (C.C.I.).

³⁰ Par. 127(27) L.I.R. et AGENCE DU REVENU DU CANADA, *Politique d'application RS & DE 2000-04R2*, « Récupération du crédit d'impôt à l'investissement », 18 juin 2002.

- au CII gagné relativement à la dépense de salaires et de frais généraux de RS & DE (il s'applique donc essentiellement sur la partie matériaux et équipement);
- lorsque le produit de disposition du bien au moment de sa disposition (ou la JVM du bien au moment de son assignation à un usage commercial) représente moins de 10 % du coût total du bien;
- à un contribuable qui dispose d'un bien servant à des activités de RS & DE en faveur d'un acheteur avec lequel il a un lien de dépendance si ce dernier continue d'utiliser le bien dans le cadre d'activités de RS & DE.

3.1.3.4. Sous-traitance avec une partie liée

Le paiement effectué en faveur d'un sous-traitant avec lequel le payeur a un lien de dépendance n'est pas une dépense admissible pour le payeur. Toutefois, au choix, les dépenses de RS & DE admissibles engagées par le sous-traitant pourront être transférées au payeur³¹.

Pour transférer des dépenses admissibles entre des contribuables ayant entre eux un lien de dépendance, les deux parties doivent signer une convention conjointe³². Afin de déterminer le CII remboursable d'un contribuable, le paragraphe 127(14) L.I.R. préserve la nature d'une dépense transférée (dépense de nature courante ou dépense en capital). En vertu de l'alinéa 127(13)d) L.I.R., les dépenses admissibles transférées au cours d'une année donnée sont exclues du compte de dépenses admissibles de RS & DE du sous-traitant à la fin de l'année et sont incluses dans le compte de dépenses admissibles de RS & DE du payeur en vertu de l'alinéa 127(13)e) L.I.R. au cours de la première année d'imposition du payeur qui se termine à la fin de l'année donnée ou postérieurement.

Toutefois, le sous-traitant ne peut choisir de transférer au payeur un montant dépassant le montant qui correspondrait à son compte de dépenses admissibles de RS & DE, incluant le montant de remplacement, à la fin de cette année si ce n'était de ce transfert.

³¹ Par. 127(13) L.I.R.

³² Par. 127(15) L.I.R.

Pour effectuer le transfert, le Formulaire T1146³³ doit être rempli :

- le sous-traitant lié et le contribuable doivent présenter un exemplaire rempli de la convention;
- la convention ou la convention modifiée doit être présentée au plus tard à la date d'échéance de production applicable au sous-traitant pour l'année d'imposition;
- le sous-traitant lié et le contribuable doivent joindre au Formulaire T1146 une copie certifiée conforme de la résolution des administrateurs autorisant la conclusion de la convention.

3.1.3.5. Cas particulier des agences de placement

Certaines sociétés font appel à des agences de placement afin de recruter du personnel dont les qualifications ne sont pas requises à temps plein, mais seulement aux fins de projets particuliers. La question dans ce cas précis est de déterminer si les coûts relatifs aux employés engagés par l'intermédiaire de ces agences peuvent être inclus dans la demande de RS & DE.

Lors du colloque de l'APFF du 25 janvier 2007, *Le Grand rendez-vous de la RS & DE avec les autorités fiscales, fédérale et québécoises*, l'ARC a souligné que les contrats avec les agences de placement sont pris en compte au même titre que les autres contrats. Ainsi, et ce, peu importe la méthode utilisée (traditionnelle ou de remplacement), la détermination des dépenses admissibles sera effectuée en fonction du temps réellement consacré en RS & DE par les travailleurs visés par le contrat. Les sociétés devront être en mesure de démontrer la proportion du temps que ces travailleurs auront consacré aux travaux de RS & DE.

3.1.3.6. La rémunération engagée au cours de l'année d'imposition, mais demeurant impayée le 180^e jour suivant la fin de l'année

Selon le paragraphe 78(4) L.I.R., une société ne peut déduire une somme au titre d'une dépense de salaire ou d'une autre rémunération dans

³³ AGENCE DU REVENU DU CANADA, Formulaire T1146, « Convention pour transférer entre personnes ayant un lien de dépendance des dépenses admissibles relatives à des contrats de recherche scientifique et de développement expérimental (RS&DE) », 6 octobre 2009.

l'année d'imposition durant laquelle la dépense a été engagée que si la somme est payée dans les 180 jours suivant la fin de cette année d'imposition. De la même façon, aux fins du CII, une somme non payée dans les 180 jours suivant la fin d'une année d'imposition sera réputée de ne pas avoir été engagée l'année où elle est encourue mais engagée au moment où elle est payée³⁴.

3.2. AVANTAGES FISCAUX AU QUÉBEC

Le Québec accorde tout comme le fédéral des avantages fiscaux en matière de RS & DE sous forme de :

- déduction générale des dépenses admissibles de RS & DE³⁵ dans le calcul du revenu;
- crédit d'impôt pour RS & DE.

3.2.1. Déductibilité des dépenses admissibles de RS & DE

Les mesures de déductibilité des dépenses de RS & DE de nature courante et de nature capital sont essentiellement les mêmes qu'au niveau fédéral. Cependant, à la différence du fédéral, les crédits d'impôt de RS & DE québécois ne sont pas imposables et donc ne réduisent pas le montant de dépenses déductible.

3.2.2. Crédit d'impôt du Québec sur les salaires pour RS & DE

Afin de profiter du crédit d'impôt pour RS & DE au Québec, les conditions suivantes doivent être remplies :

- le contribuable ne doit pas être un contribuable exclu (essentiellement exonéré d'impôt);
- il doit exploiter une entreprise au Canada;
- il doit effectuer ou faire effectuer pour son compte, au Québec, dans le cadre d'un contrat, des activités de RS & DE;

³⁴ Par. 127(26) L.I.R.

³⁵ *Loi sur les impôts*, L.R.Q., c. I-3 et mod. (ci-après « L.I. »), art. 222.

- les salaires sont versés à des employés d'un établissement situé au Québec à l'égard de la RS & DE effectuée dans l'année.

Les dépenses admissibles aux fins du crédit sont les suivantes³⁶ :

- les salaires directs;
- la moitié des montants pour un sous-traitant non lié;
- le montant payé à un sous-traitant lié (qui représente les salaires);
- les salaires et la sous-traitance « indirects » (selon le choix de la méthode).

Ainsi, contrairement au fédéral, les dépenses de matériel et d'achat et de location d'équipements ne sont pas admissibles aux fins du calcul du crédit de base au Québec.

Tout comme au fédéral, le demandeur doit effectuer un choix annuel irrévocable de méthode : méthode traditionnelle ou méthode de remplacement³⁷. Dans la plupart des cas au Québec, la méthode traditionnelle est plus avantageuse, car elle permet de réclamer les salaires et la sous-traitance « indirects », c'est-à-dire qui seraient normalement compris dans les frais généraux.

Il convient de noter également les particularités suivantes :

- tout comme au fédéral, la dépense admissible au crédit doit être réduite des montants d'aides gouvernementales³⁸ ou non gouvernementales et des paiements contractuels;
- dans le cas où les activités de RS & DE sont effectuées pour le compte du contribuable par un sous-traitant lié, la partie raisonnablement attribuable aux salaires sera prise en compte dans la détermination de la dépense admissible aux fins du crédit (c'est-à-dire sans considération des frais généraux ou d'une part de profit). Dans le cas d'un sous-traitant sans lien

³⁶ Art. 1029.7 L.I.

³⁷ Art. 230 L.I.

³⁸ Art. 1029.8.1 L.I.

de dépendance, ce sera la moitié de la contrepartie versée (c'est-à-dire incluant les frais généraux et le profit) qui constituera la dépense admissible;

- finalement, Revenu Québec ajoute une condition afin de qualifier de dépense admissible le montant versé à un sous-traitant non lié. En effet, Revenu Québec considère que le sous-traitant doit avoir lui-même versé des salaires. Un problème se posait donc lorsqu'un contribuable effectuait un paiement à un sous-traitant actionnaire de la société sous-traitante et que ce dernier se rémunérait sous forme de dividende plutôt que sous forme de salaire. Dans une telle situation, le crédit d'impôt remboursable sur les salaires était refusé. Plusieurs contribuables ont produit des avis d'opposition à ce sujet. Cependant, un assouplissement a été annoncé à cet égard lors du budget du 30 mars 2010 qui fait en sorte que les travaux effectués par une personne qui est l'actionnaire du sous-traitant soient également considérés pour l'application de ce crédit d'impôt. Cette mesure s'appliquera, de façon générale, à l'égard des années d'imposition qui n'étaient pas encore prescrites le 30 mars 2010.

3.2.2.1. Taux de crédit

Le taux de base du crédit d'impôt est de 17,5 %. Ce taux est majoré à 37,5 %³⁹ pour la première tranche de 3 M\$⁴⁰ des salaires versés au Québec dans une année par une société contrôlée par des Canadiens (privée ou publique)⁴¹ et dont l'actif total pour l'année d'imposition précédente de ses sociétés associées sur une base mondiale est inférieur à 50 M\$.

Il y a réduction progressive du droit au crédit d'impôt bonifié, sur une base linéaire, à partir d'un montant d'actif de 50 M\$ jusqu'à un montant d'actif de 75 M\$ (de 37,5 % à 17,5 %) de la façon suivante :

³⁹ Les dépenses en RS & DE engagées avant le 22 avril 2005 à l'égard de travail en RS & DE effectué avant cette date étaient assujetties à un taux de crédit d'impôt remboursable pour RS & DE de 35 %.

⁴⁰ Art. 1029.7.9.1 L.I.

⁴¹ Art. 1029.7.2 L.I.

Réduction progressive du crédit d'impôt en fonction du montant de l'actif	
Actif de la société (M\$)	Taux (%)
50	37,5
55	33,5
60	29,5
65	25,5
70	21,5
75	17,5

Le calcul du taux s'effectue selon la formule suivante :

$$37,5 \% - \frac{[(\text{Actif} - 50 \text{ M\$}) \times 17,5 \%]}{50 \text{ M\$}}$$

Les crédits d'impôt du Québec pour RS & DE sont considérés comme un paiement réputé d'impôt. Ainsi, les crédits sont remboursables même s'ils excèdent l'impôt payable, et ce, sans limite.

3.2.2.2. Sous-traitance en milieu universitaire

Dans le cas de sous-traitance à une entité universitaire admissible, un centre de recherche public admissible ou un consortium de recherche et sous réserve de l'obtention d'une décision anticipée favorable à l'égard du contrat entre les parties⁴², le crédit d'impôt remboursable sera de 35 % sur 80 % des montants versés à une telle entité⁴³. Le taux de 35 % s'applique peu importe le type ou la taille de l'entreprise.

Les activités de RS & DE doivent être effectuées par l'entité universitaire, le centre de recherche public admissible ou le consortium de recherche admissible et le demandeur doit être en droit d'exploiter les résultats de ces activités.

Afin d'obtenir une décision anticipée favorable :

⁴² Art. 1029.8.9 L.I.

⁴³ Art. 1029.8.1 L.I.

- une demande doit être effectuée sous forme de lettre à la Direction de la législation et des enquêtes de Revenu Québec;
- la demande doit être accompagnée d'un dépôt initial de 250 \$;
- la demande doit être soumise au plus tard 90 jours après la conclusion du contrat;
- la demande doit être accompagnée du contrat signé ou d'un projet de contrat;
- la demande doit comporter les informations suivantes :
 - le budget de dépenses du projet,
 - la description du projet,
 - l'identité des partenaires du projet,
 - le nom des actionnaires de la société,
 - l'échéancier des paiements faits à l'entité,
 - l'échéancier des travaux du projet,
 - la description des activités.

3.2.2.3. Projet de recherche précompétitive et projet mobilisateur

Bien que cela dépasse l'étendue du présent article, mentionnons simplement qu'il existe d'autres types d'ententes, par exemple une entente entre deux entreprises d'un même secteur d'activité (pouvant se qualifier à titre de projet de recherche précompétitive) ou encore en y intégrant une entité universitaire (et pouvant se qualifier à titre de projet mobilisateur)⁴⁴. Dans ces cas, le crédit d'impôt du Québec se calculera au taux de 35 % sur l'ensemble des dépenses de RS & DE incluant également les équipements et

⁴⁴ Voir l'article de Yan BOYER et Élane-Nathalie LAMONTAGNE, « La recherche scientifique et le développement expérimental dans les provinces : quoi de neuf ? » dans le présent numéro de la *Revue*, aux pages 193-240.

les frais généraux. Tout comme au fédéral, il sera possible d'effectuer le choix de la méthode de remplacement pour le calcul des frais généraux.

Il convient cependant de noter que le choix de la méthode s'applique sur l'ensemble des projets de RS & DE d'une année d'une société et il importe donc de s'assurer que ce choix n'est pas pénalisant en ce qui concerne les salaires et les sous-traitants indirects des autres projets de RS & DE.

4. PRÉPARATION DE LA DEMANDE

Afin d'obtenir les déductions et crédits d'impôt pour RS & DE, les formulaires prescrits suivants doivent être remplis par les sociétés et joints à leurs déclarations de revenus.

Au fédéral :

- T661 – Demande pour les dépenses de RS & DE;
- Annexe 31 : Calcul du crédit d'impôt à l'investissement – Sociétés.

Au Québec :

- RD-222 : Déduction des dépenses engagées pour la RS & DE;
- RD-1029.7 : Crédit d'impôt relatif aux salaires – R-D.

Des rajustements découlant de la demande de déduction de dépenses et de la demande de crédits pour RS & DE doivent généralement être apportés à l'annexe 1 – Revenu net (perte nette) aux fins de l'impôt sur le revenu (CO-17.A.1 au Québec) et à l'annexe 8 – Déduction pour amortissement (DPA) (CO-130.A au Québec).

Également, depuis novembre 2008, un nouveau Formulaire T661 est en vigueur pour la description technique des projets. Ce formulaire doit être utilisé pour les années d'imposition prenant fin après le 31 décembre 2008. Le nouveau formulaire présente un cadre précis dans lequel chacun des projets doit être décrit avec un nombre limite de mots. Seulement les 20 projets les plus importants en valeur monétaire doivent être décrits; cependant, la description des autres projets, le cas échéant, doit être conservée et fournie sur demande.

Il n'est pas requis de joindre la description technique des projets à la déclaration du Québec mais les représentants de Revenu Québec conseillent généralement de le faire.

Finalement, il est important de se conformer à la date limite prévue par la loi pour effectuer une demande de crédits. Tant au fédéral qu'au Québec, la date limite de production d'une demande se termine au plus tard 12 mois après la date d'échéance de production de la déclaration de revenus pour l'année visée⁴⁵. Une société doit donc présenter sa demande au plus tard 18 mois (17,5 mois pour les particuliers) après la fin de l'année d'imposition.

CONCLUSION

Les programmes d'incitatifs fiscaux de RS & DE évoluent au rythme de nouvelles politiques administratives, de la législation et de la jurisprudence mais également selon l'expérience du demandeur et selon la nature des demandes.

L'administration centrale de l'ARC à Ottawa a entrepris une refonte de ses publications en matière de RS & DE afin de clarifier et de faciliter l'application du programme de RS & DE.

Au plan administratif, on note une sévérité accrue des examinateurs financiers et scientifiques quant à la qualité requise de la documentation visant les activités de RS & DE.

Finalement, il ne faut pas perdre de vue que certaines notions présentées dans le présent article peuvent comporter des difficultés d'application et d'interprétation dans des cas particuliers donnés.

⁴⁵ Par. 127(9) « crédit d'impôt à l'investissement », al. m) L.I.R.

RÉDUCTION DES DÉPENSES DE RECHERCHE SCIENTIFIQUE ET DE DÉVELOPPEMENT EXPÉRIMENTAL

MICHEL LEFEBVRE, AVOCAT, CGA,
DIRECTEUR PRINCIPAL, FISCALITÉ
RAYMOND CHABOT GRANT THORNTON S.E.N.C.R.L.

PRÉCIS

Le présent texte traite des dispositions législatives applicables aux aides gouvernementales et non gouvernementales (y compris aux prêts à remboursement conditionnel) ainsi qu'aux paiements contractuels, qui réduisent le total des dépenses admissibles aux crédits d'impôt pour RS & DE (au fédéral et au Québec). Il traite aussi de ces mêmes aides qui réduisent le total des dépenses de RS & DE déductibles dans le calcul du revenu. Certains des enjeux pratiques sont également abordés.

ABSTRACT

This paper reviews the applicable provisions of the *Income Tax Act* and of the *Québec Tax Act* regarding government and non-government assistance (including forgivable loans) and contract payments, which reduce the qualified expenditures for the purposes of calculating the SR & ED tax credits (Federal and Québec). It explains how the same government and non-government assistance reduces the deductible SR & ED expenditures in computing income. Some of the practical issues encountered in that respect are also illustrated.

TABLE DES MATIÈRES

INTRODUCTION	181
1. DÉFINITIONS	181
1.1. AIDE GOUVERNEMENTALE	182
1.2. AIDE NON GOUVERNEMENTALE	182
1.3. PAIEMENT CONTRACTUEL	183
1.3.1. Exigences du contrat quant aux travaux à effectuer	185
1.3.2. Prix fixé au contrat et risque assumé par les parties	186
1.3.3. Propriété intellectuelle	186
1.3.4. Contrat pour la fourniture de services ou pour la vente d'un bien?	186
2. EFFET DES AIDES OU DES PAIEMENTS CONTRACTUELS SUR LES DÉPENSES DÉDUCTIBLES OU ADMISSIBLES	187
2.1. DÉPENSES DÉDUCTIBLES EN VERTU DE L'ARTICLE 37 L.I.R.	187
2.2. DÉPENSES ADMISSIBLES AU CII POUR RS & DE	189
CONCLUSION	191

INTRODUCTION*

Les aides gouvernementales et les aides non gouvernementales entraînent la réduction des dépenses de recherche scientifique et de développement expérimental (ci-après « RS & DE ») déductibles dans le calcul du revenu en vertu de l'article 37 de la *Loi de l'impôt sur le revenu*¹. Ces mêmes aides ainsi que les paiements contractuels entraînent aussi la réduction des dépenses admissibles au crédit d'impôt à l'investissement (ci-après « CII ») pour RS & DE en vertu du paragraphe 127(18) L.I.R. Le présent article apporte des précisions à cet égard.

Les règles applicables en vertu de la *Loi sur les impôts*² du Québec étant similaires à celles de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, les dispositions concordantes sont indiquées dans les notes de bas de page³.

Le présent article ne traite que des règles générales applicables et de leurs effets sur des parties sans lien de dépendance. Des règles distinctes sont applicables dans les autres cas. Par ailleurs, tous les exemples reposent sur l'hypothèse que les sociétés qui produisent une demande respectent les critères scientifiques applicables aux activités de RS & DE⁴.

1. DÉFINITIONS

Avant d'aborder la réduction des dépenses de RS & DE, il convient de définir les notions d'aide gouvernementale, d'aide non gouvernementale et de paiement contractuel aux fins de RS & DE selon la *Loi de l'impôt sur le revenu*.

* L'auteur remercie M^{me} Hélène Robitaille, CA, LL.M. fisc., directrice, fiscalité, chez Raymond Chabot Grant Thornton s.e.n.c.r.l., de son aide à la préparation du présent article.

¹ L.R.C. (1985), 5^e supp., c. 1 et mod. (ci-après « L.I.R. »).

² L.R.Q., c. I-3 et mod. (ci-après « L.I. »).

³ Concordance entre l'article 37 L.I.R. et les articles 222 et suivants L.I. et entre le paragraphe 127(18) L.I.R. et l'article 1029.8.18 L.I.

⁴ Les activités de RS & DE sont définies au paragraphe 248(1) L.I.R.

1.1. AIDE GOUVERNEMENTALE

Le paragraphe 127(9) L.I.R. définit l'aide gouvernementale comme suit :

« [...] Aide reçue d'un gouvernement, d'une municipalité ou d'une autre administration sous forme de prime, subvention, prêt à remboursement conditionnel, déduction de l'impôt ou allocation de placement ou sous toute autre forme, à l'exclusion d'une déduction prévue au paragraphe (5) ou (6)⁵. »

Comme on peut le constater, cette définition est très large et englobe pratiquement toute forme d'aide qu'un organisme gouvernemental ou une administration publique peut octroyer à une société dans un contexte d'activités de RS & DE. Par exemple, les crédits offerts par les différentes provinces ou territoires peuvent être considérés, aux fins de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, comme une aide gouvernementale. Nous parlerons du concept de « prêt à remboursement conditionnel », mentionné dans la définition d'aide gouvernementale, un peu plus loin dans le texte à la section 1.2.

1.2. AIDE NON GOUVERNEMENTALE

Le paragraphe 127(9) L.I.R. définit l'aide non gouvernementale comme suit⁶ : « Montant qui serait inclus dans le revenu à cause de l'alinéa 12(1)x), compte non tenu des sous-alinéas 12(1)x)(vi) et (vii) ».

L'alinéa 12(1)x) L.I.R.⁷ a une portée assez large⁸. Un paiement incitatif constitue, sauf exception, une aide non gouvernementale. Par exemple, un montant reçu par une société d'un organisme, à but lucratif ou non, qui a intérêt à contribuer aux efforts de RS & DE de la société du fait que l'organisme peut profiter directement ou indirectement des fruits de cette

⁵ Art. 1029.6.0.0.1 L.I. La définition de l'aide gouvernementale au paragraphe 129(9) L.I.R. exclut le CII pour RS & DE lui-même calculé selon les paragraphes 129(5) et 129(6) L.I.R.

⁶ Art. 1029.6.0.0.1 L.I.

⁷ Par. 87w) L.I.

⁸ Un montant sera notamment visé par l'alinéa 12(1)x) L.I.R. si, selon les sous-alinéas 12(1)x)(iii) et 12(1)x)(iv) L.I.R., il est raisonnable de considérer ce montant comme reçu soit à titre de paiement incitatif, soit à titre de remboursement, de contribution ou d'indemnité ou à titre d'aide, qu'il soit sous forme de prime, de subvention, de prêt à remboursement conditionnel, de déduction de l'impôt ou d'indemnité ou sous toute autre forme.

recherche sera considéré comme une aide non gouvernementale à cette société.

Pour reprendre les termes énoncés dans la *Politique d'application* RS & DE 2005-02⁹ de l'Agence du revenu du Canada (ci-après « ARC ») :

« [...] Il s'agit essentiellement d'un montant qui, d'une part, est reçu comme paiement incitatif, remboursement, contribution ou indemnité, ou comme aide accordée sous forme de prime, de subvention, de prêt à remboursement conditionnel, de déduction fiscale ou sous toute autre forme, et qui, d'autre part, n'a pas été inclus dans le revenu du demandeur ou déduit dans le calcul de son solde de dépenses ou d'autres montants non déduits pour l'année d'imposition en cours ou pour une année d'imposition antérieure. »

1.3. PAIEMENT CONTRACTUEL

Le paragraphe 127(9) L.I.R. définit un paiement contractuel comme suit¹⁰ :

« a) Montant payé ou payable à un contribuable, par un fournisseur imposable pour ce qui est de ce montant, pour des activités de recherche scientifique et de développement expérimental, dans la mesure où elles sont exercées, à la fois :

(i) pour une personne ou une société de personnes qui a droit à une déduction au titre du montant par l'effet des sous-alinéas 37(1a)(i) ou (i.1), ou pour son compte,

(ii) à un moment où le contribuable n'a aucun lien de dépendance avec la personne ou la société de personnes visée au sous-alinéa (i);

b) montant payable, sauf un montant prescrit, par le gouvernement fédéral, un gouvernement provincial, une municipalité ou une autre administration canadienne ou par une personne exonérée de l'impôt prévu à la présente partie sur tout ou partie de son revenu imposable par l'effet de l'article 149, pour des activités de recherche scientifique et de développement expérimental à exercer pour cette administration ou cette personne ou à leur profit. » (Notre soulignement)

⁹ AGENCE DU REVENU DU CANADA, *Politique d'application* RS & DE 2005-02, « Règles générales concernant le traitement de l'aide gouvernementale et de l'aide non gouvernementale », 28 octobre 2005.

¹⁰ Art. 1029.8.17 L.I.

Il convient de préciser qu'un fournisseur imposable est défini de la façon suivante au paragraphe 127(9) L.I.R.¹¹ :

« Pour ce qui est d'un montant :

a) personne qui réside au Canada ou société de personnes canadienne;

b) personne non résidente, ou société de personnes qui n'est pas une société de personnes canadienne, par qui le montant était payable dans le cadre de l'exploitation d'une entreprise par l'entremise d'un établissement stable, au sens du *Règlement de l'impôt sur le revenu*, au Canada, ou par qui ou pour qui le montant était à recevoir dans ce cadre. »

Pour plus de renseignements, l'ARC a publié une politique d'application traitant du sujet¹². Cette politique énonce la position de l'ARC concernant la définition des dépenses de RS & DE ainsi que des dépenses admissibles aux fins du CII lorsque le demandeur engage des dépenses dans le cadre d'un contrat de RS & DE confié à une personne ou à une société de personnes qui n'est pas un fournisseur imposable.

En résumé, tout paiement qu'une société admissible au crédit pour RS & DE reçoit d'une société canadienne imposable ou d'une société non résidente exploitant une entreprise par le biais d'un établissement stable au Canada peut potentiellement avoir un effet sur le calcul du CII pour RS & DE.

Afin de savoir laquelle des deux parties à un contrat de RS & DE peut avoir le bénéfice de réclamer des dépenses admissibles aux fins du calcul du crédit pour RS & DE, il faut déterminer qui fait le travail, pour le compte de qui, dans le cadre de ce contrat.

Très peu d'interprétations techniques (la plus pertinente étant celle publiée en septembre 2001¹³) et de jurisprudence en parlent. La Cour canadienne de l'impôt a toutefois donné certaines indications dans le jugement *Com Dev Ltd. c. La Reine*¹⁴. Dans cette affaire, il s'agissait de

¹¹ *Id.*

¹² AGENCE DU REVENU DU CANADA, *Politique d'application RS & DE 2002-03*, « Règles relatives aux fournisseurs imposables », 18 octobre 2002.

¹³ AGENCE DU REVENU DU CANADA, interprétation technique 2001-0078855, 11 septembre 2001.

¹⁴ 99 D.T.C. 775 (C.C.I.), jugement du 9 mars 1999, par. 44.

savoir si les sommes reçues par la société Com Dev Ltd. de la société Spar Aérospatiale Ltée, pour la conception et la fabrication de composantes destinées au projet de satellite Radarsat, étaient des paiements contractuels au sens du paragraphe 127(9) L.I.R.

Selon la preuve faite devant la Cour canadienne de l'impôt, il n'y avait pas de résultats brevetables attribuables aux travaux effectués par Com Dev Ltd. dans la production des composantes; Com Dev Ltd. avait conservé tous les droits relatifs à la technologie qu'elle avait développée et avait les moyens de développer sa technologie et de faire les recherches nécessaires pour livrer les composantes faisant l'objet du contrat avec Spar. Spar n'entendait pas acheter au profit du gouvernement du Canada les travaux de RS & DE relatifs aux composantes achetées. La Cour a conclu que le contrat, fondé sur un prix ferme pour l'achat des composantes, ne comprenait pas l'achat de travaux de RS & DE. Les sommes payées par Spar à Com Dev Ltd. n'étaient donc pas des paiements contractuels au sens du paragraphe 127(9) L.I.R.

Certains facteurs pertinents sont énoncés dans la *Politique d'application RS & DE 94-04*¹⁵ de l'ARC, qui traite des paiements contractuels. De façon générale, pour établir si l'entrepreneur effectue des travaux de RS & DE pour le compte du payeur et, par suite, si le montant payé à l'entrepreneur est un paiement contractuel qui vient réduire les dépenses de RS & DE admissibles au crédit, on examine les pistes de solutions suivantes.

1.3.1. Exigences du contrat quant aux travaux à effectuer

Il convient de déterminer si le contrat prévoit que l'entrepreneur doit exécuter des travaux précis de RS & DE ou non. La nature même des activités prévues au contrat a une incidence quand vient le temps de déterminer qui, du payeur ou de l'entrepreneur, a le droit de réclamer les dépenses de RS & DE y afférentes. En outre, s'il existe des caractéristiques préétablies ou des spécifications qui doivent être respectées par l'entrepreneur dans le cadre du contrat, cet élément peut indiquer que ce dernier fait des travaux de RS & DE pour le compte du payeur.

Parfois, à partir des termes mêmes du contrat, il sera possible d'inférer que le travail est fait pour le compte du donneur d'ordre (payeur). Aussi, si

¹⁵ AGENCE DU REVENU DU CANADA, *Politique d'application RS & DE 94-04*, « Définition de "paiement contractuel" au paragraphe 127(9) », 16 septembre 1994.

ce dernier supervise ou contrôle les travaux visés par le contrat, cet élément sera à considérer.

1.3.2. Prix fixé au contrat et risque assumé par les parties

Est-ce que le contrat prévoit un prix avec plafond ou un versement forfaitaire? Dans les deux cas, l'exécutant peut être considéré comme étant la société assumant le risque. En effet, s'il y avait éventuellement dépassement des coûts prévus au contrat, cela viendrait militer en faveur de l'exécutant. En revanche, si ce dernier était payé pour tout le temps consacré et pour ses efforts dans le cadre de l'entente, le donneur d'ordre serait plutôt favorisé.

De plus, si les objectifs techniques ne sont pas atteints, l'exécutant sera-t-il payé? Si l'exécutant est payé peu importe le résultat de RS & DE, cela indique que c'est le donneur d'ordre qui assume le risque technique.

1.3.3. Propriété intellectuelle

Laquelle des deux parties aura droit à la propriété intellectuelle qui découlera des travaux effectués dans le cadre du contrat? Qui la conserve? Il s'agit là d'un autre élément à considérer, quoiqu'il ne s'agisse pas d'un facteur déterminant, contrairement à ce que plusieurs pourraient croire. Soulignons que dans le cadre d'une entente avec une société de la Couronne, le droit à la propriété intellectuelle pour l'entrepreneur n'est pas en soi déterminant.

1.3.4. Contrat pour la fourniture de services ou pour la vente d'un bien?

Ce critère peut être utilisé si les autres critères ne sont pas concluants.

Il faut en effet noter que pour que des dépenses soient admissibles comme dépenses ayant été engagées pour du travail fait par un sous-traitant à des fins de RS & DE, le contrat doit avoir trait à la fourniture de services.

Ainsi, c'est l'analyse de l'ensemble des faits en cause et des critères susmentionnés qui permettra aux autorités fiscales de déterminer qui du donneur d'ordre ou de l'exécutant aura droit à la dépense aux fins de RS & DE et lequel devra être considéré comme ayant reçu un paiement contractuel.

Pour ce faire, tant le conseiller en recherche technique (CRT) de l'ARC (ou conseiller scientifique) sur la nature des activités scientifiques en cause

que l'examineur financier de l'ARC quant aux aspects fiscaux doivent se consulter et examiner le contexte des travaux effectués avant qu'une décision ne soit prise. Tous admettent qu'il doit s'agir d'un processus d'échanges et de discussions avec la société demandeur et, au besoin, avec le sous-traitant. En ce sens, il est souhaitable que l'ARC communique sa décision au contribuable avant d'établir une cotisation à son égard, afin de permettre à celui-ci de faire des représentations additionnelles qui pourraient amener une meilleure compréhension des faits en cause.

Quoique plusieurs croient qu'il est nécessaire de fournir une entente signée au soutien d'une demande de crédit pour RS & DE, la réalité est toute autre. En effet, il n'existe parfois aucun contrat. Mais un bon de commande ou une facture détaillée peut pallier l'absence de contrat et être considéré dans l'analyse. Les témoignages des personnes concernées peuvent aussi s'avérer utiles : ils complètent les pièces justificatives plus ou moins précises et peuvent être déterminants pour clarifier une relation contractuelle.

2. EFFET DES AIDES OU DES PAIEMENTS CONTRACTUELS SUR LES DÉPENSES DÉDUCTIBLES OU ADMISSIBLES

Quel sera l'effet des aides gouvernementales, des aides non gouvernementales et des paiements contractuels sur les dépenses de RS & DE déductibles et sur les dépenses admissibles au CII pour RS & DE?

2.1. DÉPENSES DÉDUCTIBLES EN VERTU DE L'ARTICLE 37 L.I.R.

En ce qui concerne les dépenses de RS & DE déductibles dans le calcul du revenu, l'alinéa 37(1)d) L.I.R.¹⁶ prévoit que : « le total des montants représentant chacun une aide gouvernementale ou une aide non gouvernementale (ces expressions s'entendant au sens du paragraphe 127(9)) au titre d'une dépense visée aux alinéas a) ou b) que le contribuable a reçue, est en droit de recevoir ou peut vraisemblablement s'attendre à recevoir à la date d'échéance de production qui lui est applicable pour l'année » (notre soulignement) vient réduire les dépenses déductibles aux fins de RS & DE.

Premier constat : il n'est fait mention, à l'alinéa 37(1)d) L.I.R., que d'aide gouvernementale et d'aide non gouvernementale. Les paiements contractuels ne viennent nullement influencer sur le calcul des dépenses déductibles de RS & DE.

¹⁶ Art. 225 L.I.

Deuxièmement, et la précision est très importante, de telles aides ne viennent réduire les dépenses que pour la partie ayant trait aux dépenses de nature courante ou aux dépenses en capital réclamées en vertu des alinéas 37(1)a) et b) L.I.R. Il faut donc porter une attention particulière au libellé de toute entente de RS & DE, qu'elle soit conclue avec un gouvernement ou non, afin de bien faire la distinction entre les dépenses ayant trait à ces deux alinéas et les dépenses qui ne sont pas réclamées au titre de la déduction des dépenses de RS & DE. Par exemple, une aide provenant du programme fédéral « PARI » (Programme d'aide à la recherche industrielle) peut inclure à la fois des dépenses visées à l'article 37 L.I.R. et d'autres dépenses non admissibles à la RS & DE. La distinction devra être faite dans l'entente.

Tout montant qui ne sera pas considéré en réduction des dépenses en vertu de l'alinéa 37(1)d) L.I.R. sera imposé soit en vertu de l'article 9 L.I.R.¹⁷, soit en vertu de l'alinéa 12(1)x) L.I.R. s'il s'agit d'une aide visée par cet alinéa. L'effet peut être important dans le cas où une société déciderait de reporter la déduction de ses dépenses de RS & DE cumulées, celles-ci pouvant être reportées indéfiniment sur les années d'imposition futures.

Puis on viendra considérer à l'alinéa 37(1)d) L.I.R. toute aide reçue, à recevoir ou que la société est en droit de recevoir. On vient ainsi créer un rapprochement entre les produits et les charges en cause à l'article 37 L.I.R.

En outre et afin de mieux cerner le contexte d'aide, le paiement reçu sera considéré comme tel s'il n'y a pas de relation « créancier/débiteur ». S'il y a une telle relation, il s'agit alors d'une dette ou d'un financement qui n'influe pas sur le solde de dépenses de RS & DE déductibles.

Il convient de noter que les prêts dits à remboursement conditionnel ont aussi un effet réducteur quant au solde de dépenses déductibles auquel une société peut prétendre. Les autorités fiscales considèrent ainsi qu'un prêt qui éventuellement pourrait ne pas être remboursé, si certaines conditions propres à l'entente ne se matérialisaient pas, est une aide gouvernementale si le montant se rapporte aux dépenses déduites en vertu des alinéas 37(1)a) et b) L.I.R. Advenant le cas où une société demandeur devait toutefois rembourser un tel prêt à la suite de l'application de telles conditions, une dépense déductible serait accordée au demandeur dans l'année au cours de laquelle un tel remboursement serait effectué.

¹⁷ Art. 80 L.I.

La *Politique d'application* RS & DE 2005-02 donne plus d'informations sur les aides gouvernementales et sur les aides non gouvernementales dans un contexte de RS & DE. Entre autres, la partie d'un incitatif donné qui a trait à un montant de remplacement considéré dans le calcul d'un crédit provincial (par exemple en Ontario) ou qui a trait à des dépenses de soutien (pour le Québec) sera plutôt imposable en vertu de l'alinéa 12(1)x) L.I.R. et ne sera pas considéré en vertu de l'alinéa 37(1)d) L.I.R.

2.2. DÉPENSES ADMISSIBLES AU CII POUR RS & DE

En ce qui concerne les dépenses admissibles au crédit pour RS & DE, le paragraphe 127(18) L.I.R. prévoit que non seulement les aides gouvernementales et les aides non gouvernementales, mais aussi les paiements contractuels viennent réduire le montant des dépenses admissibles :

« Dans le cas où un contribuable – personne ou société de personnes – reçoit, est en droit de recevoir ou peut vraisemblablement s'attendre à recevoir, au plus tard à la date d'échéance de production qui lui est applicable pour son année d'imposition, un montant qui représente une aide gouvernementale, une aide non gouvernementale ou un paiement contractuel qu'il est raisonnable de considérer comme se rapportant à des activités de recherche scientifique et de développement expérimental, l'excédent de ce montant sur les montants appliqués pour les années d'imposition antérieures en vertu du présent paragraphe ou des paragraphes (19) ou (20) relativement à ce montant est appliqué en réduction des dépenses admissibles du contribuable engagées par ailleurs au cours de l'année qu'il est raisonnable de considérer comme se rapportant aux activités de recherche scientifique et de développement expérimental. » (Notre soulignement)

Premièrement, le libellé du paragraphe 127(18) L.I.R. renvoie à des activités de RS & DE et non aux dépenses déduites ou réclamées en vertu des alinéas 37(1)a) et b) L.I.R. Il est donc important de bien faire la distinction, dans les activités subventionnées, entre celles de RS & DE et celles qui ne le sont pas. Par exemple, des contrats d'aide peuvent être mixtes et prévoir des activités n'ayant aucun lien avec des activités de RS & DE : les dépenses admissibles au crédit ne seront pas réduites en conséquence, pour la portion ayant trait aux dépenses de RS & DE. Autre exemple : si les activités en cause ont trait au développement d'un bien tangible et à sa commercialisation, il sera important de bien distinguer celles-ci et les dépenses y afférentes.

D'ailleurs, la Cour canadienne de l'impôt, dans l'affaire *PSC Elstow Research Farm Inc. c. La Reine*¹⁸, met en lumière l'importance à prévoir une telle distinction dans les contrats. En effet, le juge a conclu que 12 des 16 projets de recherche financés avec des subventions gouvernementales reçues par la société PSCI n'avaient rien à voir avec les activités de RS & DE de PSC Elstow Research Farms Inc. Ainsi, les subventions concernant ces 12 projets ne pouvaient être appliquées en réduction des dépenses admissibles au crédit pour RS & DE de PSC Elstow Research Farms Inc.

Deuxièmement, le paragraphe 127(18) L.I.R. mentionne les paiements contractuels. Ainsi, lorsque l'analyse des critères dont il a été question à la section 1.3. du présent texte amène à conclure qu'il y a dépense de sous-traitance pour une des parties à un contrat donné, la contrepartie reçue par l'autre société sera réputée être un paiement contractuel (pour la partie liée aux activités de RS & DE) qui réduira ses dépenses engagées dans le cadre de l'entente. Cela a pour effet d'éviter que deux sociétés réclament le crédit pour RS & DE pour les mêmes dépenses. Cependant, même si la société qui reçoit le paiement doit réduire ses dépenses, il peut subsister un montant lui donnant droit à un crédit.

Contrairement à la croyance populaire, le fait de renoncer à un crédit en faveur de l'une des parties au contrat ne lie pas les autorités fiscales. Le contrat sera plutôt analysé à la lumière des critères susmentionnés.

Il faut noter que l'ARC a confirmé¹⁹ que tout programme d'aide autre que ceux ayant trait à la RS & DE au Québec²⁰ ne réduirait pas le total des dépenses admissibles au CII pour RS & DE. Il s'agit, entre autres, des crédits

¹⁸ 2009 D.T.C. 1032; 2008 CCI 694, par. 55. On notera que dans cette affaire, PSC Elstow Research Farm Inc. et PSCI qui détenait la majorité des actions de celle-ci avaient un lien de dépendance. C'était donc le paragraphe 127(19) L.I.R. qui était en cause, selon lequel les dépenses admissibles engagées par une personne pour des activités de RS & DE peuvent être réduites du montant de l'aide gouvernementale reçue par une autre personne avec laquelle la personne a un lien de dépendance.

¹⁹ AGENCE DU REVENU DU CANADA, Fiche d'information, « Précision concernant les crédits d'impôt provinciaux relatifs à la RS&DE », Montréal, 5 mars 2003.

²⁰ Les crédits ayant trait à la RS & DE au Québec sont les suivants : crédit d'impôt relatif aux salaires, crédit d'impôt pour la recherche universitaire ou pour la recherche effectuée dans un centre de recherche public ou par un consortium de recherche, crédit d'impôt pour la recherche pré-compétitive, crédit d'impôt relatif aux cotisations et aux droits versés à un consortium de recherche ainsi que crédit d'impôt additionnel pour RS & DE.

d'impôt pour la production de titres multimédias, du crédit d'impôt pour le développement des affaires électroniques et du crédit d'impôt relatif aux salaires versés par une société qui réalise une activité déterminée à la Cité du multimédia, au Carrefour de la nouvelle économie, au Centre national des nouvelles technologies du Québec ou à un Centre de développement des biotechnologies. Ils devront toutefois être considérés dans le calcul des dépenses déductibles en vertu de l'article 37 L.I.R., du moins pour ce qui est de la partie liée aux dépenses de nature courante et aux dépenses en capital visées aux alinéas 37(1)a) et b) L.I.R.

Enfin, il faut souligner que des règles anti-cumul de crédits existent mais qu'elles varient selon l'autorité fiscale provinciale en cause.

Le *Bulletin d'information* 2003-7 publié par le ministère des Finances du Québec²¹ traite de ce sujet. De son côté, la division de l'impôt des sociétés du ministère des Finances de l'Ontario a donné récemment une interprétation technique²² selon laquelle les crédits pour RS & DE de l'Ontario et du fédéral n'étaient pas considérés comme une aide gouvernementale réduisant la base de dépenses admissibles au crédit à la formation pour apprentis.

CONCLUSION

Pour qu'une société puisse se prévaloir du maximum de retombées fiscales en ce qui a trait aux dépenses déductibles en vertu de l'article 37 L.I.R. et au calcul des dépenses admissibles au CII pour RS & DE, il convient de porter attention aux règles liées à l'aide gouvernementale, à l'aide non gouvernementale et aux paiements contractuels. L'application de l'alinéa 37(1)d) L.I.R. et celle du paragraphe 127(18) L.I.R., quant à la réduction de ces dépenses, peuvent donner des résultats très différents. Dans l'application de ces dispositions, le contexte, l'ensemble des faits et le libellé des contrats de recherche ont une grande importance.

²¹ QUÉBEC, ministère des Finances, *Bulletin d'information* 2003-7, « Modifications d'ordre technique visant à accroître l'intégrité et la cohérence du régime fiscal », 12 décembre 2003, p. 22.

²² *Tax Window Files*, dans *Tax Works* (CD-ROM), Don Mills, Ont., CCH Canadian, document 2 – 2009-033375117, « Apprenticeship Training Tax Credit », 25 août 2009.

LA RECHERCHE SCIENTIFIQUE ET LE DÉVELOPPEMENT EXPÉRIMENTAL DANS LES PROVINCES : QUOI DE NEUF?

YAN BOYER, AVOCAT, M. FISC.

SAMSON BÉLAIR/DELOITTE & TOUCHE S.E.N.C.R.L.

ÉLAINE-NATHALIE LAMONTAGNE, CGA, M. FISC.

SAMSON BÉLAIR/DELOITTE & TOUCHE S.E.N.C.R.L.

PRÉCIS

Au cours des dernières années, une effervescence s'est fait sentir à propos des incitatifs fiscaux provinciaux pour la recherche scientifique et le développement expérimental. En effet, certaines provinces ont introduit de nouvelles mesures fiscales alors que d'autres ont apporté des améliorations, parfois substantielles, aux mesures déjà existantes. Dans le présent texte, les auteurs font une revue des principaux changements fiscaux annoncés par les provinces canadiennes ces quatre dernières années en matière de recherche scientifique et de développement expérimental.

ABSTRACT

In recent years, a boom has been felt in provincial tax incentives for scientific research and experimental development. In fact, some provinces have introduced new tax incentives while others have made improvements, sometimes substantial, to existing ones. In this paper, the authors review the major tax changes announced by the Canadian provinces over the past four years in the scientific research and experimental development field.

TABLE DES MATIÈRES

INTRODUCTION	197
1. L'ASSUJETTISSEMENT	198
1.1. LA NOTION D'ÉTABLISSEMENT STABLE.....	198
1.1.1. Au fédéral.....	198
1.1.2. Au Québec.....	199
1.2. LES PRINCIPAUX CHANGEMENTS DANS LES PROVINCES CANADIENNES.....	200
2. TERRE-NEUVE-ET-LABRADOR	200
3. NOUVELLE-ÉCOSSE	201
4. NOUVEAU-BRUNSWICK	202
5. QUÉBEC	204
5.1. CRÉDIT D'IMPÔT REMBOURSABLE À L'ÉGARD DES SALAIRES.....	204
5.1.1. Entreprise exploitée au Canada	204
5.1.2. Actif et limite de dépenses	206
5.2. CRÉDIT D'IMPÔT REMBOURSABLE POUR LA RECHERCHE UNIVERSITAIRE	207
5.3. CRÉDIT D'IMPÔT REMBOURSABLE POUR LA RECHERCHE PRÉCOMPÉTITIVE (MIGRATION VERS LE PARTENARIAT PRIVÉ)	208
5.4. CRÉDIT D'IMPÔT REMBOURSABLE POUR LES COTISATIONS ET DROITS VERSÉS À UN CONSORTIUM DE RECHERCHE.....	210
5.5. AUTRES MODIFICATIONS TECHNIQUES	211
6. L'ONTARIO À L'ÈRE DE L'HARMONISATION	213
6.1. ADOPTION PAR L'ONTARIO DES COMPTES FISCAUX RS & DE DU FÉDÉRAL.....	213
6.2. DÉBITS OU CRÉDITS TRANSITOIRES DE L'ONTARIO	214
6.3. RÈGLES SPÉCIALES EN MATIÈRE DE RS & DE.....	216
6.3.1. Choix visant à reporter le débit d'impôt transitoire en matière de RS & DE	216
6.3.2. Traitement des soldes de CII fédéraux	217
6.3.3. Exemple.....	219
6.4. CRÉDIT D'IMPÔT DE L'ONTARIO POUR LA RECHERCHE ET LE DÉVELOPPEMENT	226
6.5. CRÉDIT D'IMPÔT À L'INNOVATION DE L'ONTARIO TOUJOURS EN VIGUEUR.....	228
6.5.1. Modifications à la limite de dépenses.....	229
6.5.2. Renonciation au CIIO : quelques précisions	230

6.6.	CRÉDIT D'IMPÔT DE L'ONTARIO POUR LES ENTREPRISES PARRAINANT LES INSTITUTS DE RECHERCHE : DÉCISION ANTICIPÉE N'EST PLUS REQUISE	231
7.	MANITOBA.....	232
8.	SASKATCHEWAN	234
9.	ALBERTA	235
10.	LA COLOMBIE-BRITANNIQUE RECONDUIT L'AIDE FISCALE POUR RS & DE	237
10.1.	AIDE FISCALE POUR RS & DE MAINTENANT DISPONIBLE POUR LES SOCIÉTÉS DE PERSONNES	237
10.2.	CRÉDIT D'IMPÔT REMBOURSABLE : HAUSSE DE LA LIMITE DE DÉPENSES.....	237
10.3.	CRÉDIT D'IMPÔT POUR RS & DE NON REMBOURSABLE	238
	CONCLUSION	239

INTRODUCTION*

Au cours des dernières années, plusieurs provinces canadiennes ont fait monter les enchères en adoptant des incitatifs fiscaux afférents à la recherche scientifique et au développement expérimental (ci-après « RS & DE ») ou en les rendant plus avantageux.

L'année 2009 aura sans doute été l'année la plus fructueuse avec l'adoption, par plusieurs provinces, de nombreux changements législatifs favorables régissant les incitatifs fiscaux de RS & DE. Cet intérêt marqué pour les activités de RS & DE n'est sûrement pas étranger au fait que le Canada n'a pas été épargné en 2009 par la crise économique qui a eu des conséquences très néfastes pour la plupart des entreprises canadiennes. Plusieurs provinces¹ ont donc effectué des changements bénéfiques aux divers programmes provinciaux de RS & DE en 2009, les rendant ainsi plus accessibles de manière à favoriser les investissements sur leurs territoires et contribuant ainsi favorablement à l'indice de la richesse.

La plus grande surprise à ce titre est sans aucun doute l'adoption par la province de l'Alberta d'un nouveau crédit d'impôt remboursable pour RS & DE. Jusqu'à tout récemment, l'Alberta était à la remorque du reste du Canada au chapitre du soutien à l'innovation, car elle était, avec l'Île-du-Prince-Édouard, la seule province à ne pas offrir un crédit d'impôt pour RS & DE. C'est maintenant chose du passé, l'Alberta s'étant dotée en 2009 d'un crédit d'impôt pleinement remboursable au taux de 10 %².

La province du Manitoba a quant à elle annoncé, dans son Budget de 2009, que le crédit d'impôt pour RS & DE sera désormais remboursable à l'égard de certaines dépenses engagées avec des instituts de recherche admissibles. La Saskatchewan a fait encore mieux en 2009 en rendant son

* Le présent texte est une mise à jour du texte initialement paru en mars 2006 : Yan BOYER et Éloïse-Nathalie LAMONTAGNE, « Étude comparative des crédits d'impôt provinciaux pour la recherche scientifique et le développement expérimental », dans *Colloque – Le point sur les sujets chauds en RS & DE*, 158, Montréal, Association de planification fiscale et financière, 2006, pp. 3:1-77. Les auteurs tiennent à remercier MM. Alexandre Pariseau et Pascal Marchand-Laforest de leur précieuse collaboration lors de la mise à jour du présent texte.

¹ Notamment, la Saskatchewan à l'occasion de son Budget déposé le 18 mars 2009 et le Manitoba lors du dépôt de son Budget le 25 mars 2009.

² Bien qu'annoncé en 2008, le crédit d'impôt pour RS & DE de l'Alberta est entré en vigueur le 1^{er} janvier 2009.

crédit d'impôt pour RS & DE entièrement remboursable, et ce, peu importe le type de société demandant le crédit d'impôt. Finalement, le crédit d'impôt pour RS & DE en Colombie-Britannique qui devait expirer le 1^{er} septembre 2009 a été prolongé de cinq années et expirera le 1^{er} septembre 2014³.

L'objet du présent texte est de présenter les principaux changements fiscaux d'importance en RS & DE annoncés par les provinces canadiennes au cours des quatre dernières années. Il n'est pas de notre intention de revoir en détail les règles fiscales afférentes aux différents crédits d'impôt provinciaux pour RS & DE ni d'effectuer une analyse comparative de l'indice de compétitivité fiscale⁴.

1. L'ASSUJETTISSEMENT

Les crédits d'impôt provinciaux pour RS & DE sont offerts aux contribuables qui exercent des activités de RS & DE dans les limites géographiques des provinces visées. De façon générale, ces incitatifs sont accordés relativement aux dépenses effectuées à l'égard d'activités de RS & DE entreprises par un contribuable possédant un établissement stable dans ces provinces.

1.1. LA NOTION D'ÉTABLISSEMENT STABLE

1.1.1. Au fédéral

À titre de rappel, la notion d'établissement stable sert principalement, aux fins fédérales, à déterminer si une société peut bénéficier de l'abattement de 10 %⁵ de son impôt relativement au revenu gagné dans une province. Il est à souligner que cette notion a été importée dans la plupart des législations fiscales provinciales où elle sert à déterminer l'assujettissement à l'impôt sur le revenu.

³ COLOMBIE-BRITANNIQUE, ministère des Finances, *Budget and Fiscal Plan 2007/08–2009/10*, 20 février 2007, p. 77.

⁴ Pour une revue approfondie de ces règles, nous renvoyons notamment le lecteur au texte de Yan BOYER et Éline-Nathalie LAMONTAGNE, « Étude comparative des crédits d'impôt provinciaux pour la recherche scientifique et le développement expérimental », dans *Colloque – Le point sur les sujets chauds en RS & DE*, 158, Montréal, Association de planification fiscale et financière, 2006, pp. 3:1-77.

⁵ *Loi de l'impôt sur le revenu*, L.R.C. (1985), 5^e supp., c. 1 et mod. (ci-après « L.I.R. »), par. 124(1) et 124(4).

À l'exception du Québec qui possède sa propre définition de la notion d'établissement stable, les autres provinces définissent l'expression « établissement stable » en référence à l'article 400 du *Règlement de l'impôt sur le revenu* fédéral, ce qui inclut maintenant l'Ontario⁶. Le paragraphe 400(2) R.I.R. définit la notion d'établissement stable comme étant un lieu fixe d'affaires d'une société, y compris un bureau, une succursale, une mine, un puits de pétrole, une exploitation agricole, une terre à bois, une usine, un atelier ou un entrepôt. Lorsqu'une société ne remplit pas ce critère de lieu fixe d'affaires, elle sera réputée avoir un établissement dans une province si elle répond à l'une ou l'autre des présomptions prévues aux alinéas 400(2)a) à 400(2)g) R.I.R. De façon générale, ces alinéas prévoient certaines situations où une société sera présumée posséder un établissement stable⁷.

1.1.2. Au Québec

La législation québécoise utilise l'expression « établissement » et non l'expression « établissement stable ». Le concept d'établissement aux fins du Québec se trouve aux articles 12 à 16.2 de la *Loi sur les impôts*⁸. Malgré quelques différences terminologiques, le sens de cette expression est pratiquement le même que celui de l'expression « établissement stable » au fédéral.

⁶ C.R.C., 1978, c. 945 et mod. (ci-après « R.I.R. »). Il est à noter qu'à la suite de l'harmonisation de son régime d'imposition des sociétés avec le régime fédéral, l'Ontario définit l'expression « établissement stable » par référence à l'article 400 R.I.R. Auparavant, l'Ontario avait sa propre définition de ce qui constituait un « établissement stable ». Cette référence à l'article 400 R.I.R. se trouve maintenant dans la *Loi de 2007 sur les impôts*, L.O. 2007, c. 11, ann. A (ci-après « Loi de 2007 »), art. 1.

⁷ Parmi les principales présomptions, mentionnons celle de l'alinéa 400(2)b) R.I.R. selon laquelle lorsqu'une société exploite une entreprise par l'intermédiaire d'un employé ou mandataire, établi à un endroit particulier, qui a l'autorité générale de passer des contrats ou qui dispose d'un stock de marchandises et dont il remplit régulièrement les commandes qu'il reçoit, la société est censée avoir un établissement stable à cet endroit. Par ailleurs, bien que l'objet du présent texte ne soit pas de passer en revue la notion d'établissement stable, il est utile de mentionner que le nouvel alinéa 400(2)e.1) R.I.R. prévoit, dans le cas où une société n'aurait pas d'établissement stable si ce n'était cet alinéa, que la société est réputée avoir un établissement stable à l'endroit qui est désigné à titre de siège social dans son acte constitutif ou ses statuts. Cet alinéa s'applique aux années d'imposition 2009 et suivantes. Il a pour effet de créer une présence imposable aux sociétés qui n'en auraient pas par ailleurs.

⁸ L.R.Q., c. I-3 et mod. (ci-après « L.I. »).

1.2. LES PRINCIPAUX CHANGEMENTS DANS LES PROVINCES CANADIENNES

Dans les prochaines sections, nous aborderons les principaux changements récemment apportés aux différents incitatifs fiscaux de RS & DE accordés par les provinces canadiennes. Nous ne traiterons ni de la province de l'Île-du-Prince-Édouard, ni des Territoires du Nord-Ouest, ni du Nunavut puisque aucune de ces juridictions n'offre d'encouragements fiscaux sous la forme de crédits d'impôt pour RS & DE. Par ailleurs, bien que le Yukon offre un crédit d'impôt pour les activités de RS & DE, cet incitatif ne sera pas abordé.

2. TERRE-NEUVE-ET-LABRADOR

La province de Terre-Neuve-et-Labrador offre aux contribuables qui y détiennent un établissement stable⁹, un incitatif fiscal sous la forme d'un crédit d'impôt pour RS & DE.

Au cours des dernières années, la province de Terre-Neuve-et-Labrador n'a apporté aucun changement notoire à son programme de crédit d'impôt pour RS & DE. Rappelons simplement que le crédit d'impôt pour RS & DE de Terre-Neuve-et-Labrador est calculé au taux de 15 %¹⁰ à l'égard des dépenses admissibles effectuées par une société relativement à ses activités de RS & DE exercées dans la province et qu'il est remboursable, peu importe que le contribuable le réclamant soit une société privée sous contrôle canadien (ci-après « SPCC ») ou non¹¹.

⁹ Le paragraphe 2(1) de la *Newfoundland & Labrador Income Tax Act*, S.N.L. 2000, c. I-1.1 et mod. (ci-après « N.L.I.T.A. ») définit l'expression « établissement stable » par référence à l'article 400 R.I.R.

¹⁰ Al. 42(1)b) N.L.I.T.A.

¹¹ Par. 42(3) N.L.I.T.A. Le crédit est d'abord appliqué en réduction de l'impôt sur le revenu autrement payable pour l'année, ainsi que l'impôt, les intérêts ou les pénalités dus pour l'année d'imposition courante ou toute année d'imposition précédente selon les lois de l'impôt sur le revenu fédérale et provinciale, et tous les montants dus selon le Régime de pensions du Canada et la *Loi sur l'assurance-emploi*, L.C. 1996, c. 23. Tout solde est remboursé.

De façon générale, une dépense admissible aux fins de ce crédit d'impôt est une dépense qui satisfait à la définition prévue au paragraphe 127(9) L.I.R.¹²

Au crédit d'impôt mentionné ci-dessus s'ajoutent le crédit d'impôt qui est attribué à un contribuable par une fiducie dont le contribuable est bénéficiaire et le crédit d'impôt qui lui est attribué par une société de personnes dont il est membre¹³.

3. NOUVELLE-ÉCOSSE

La Nouvelle-Écosse offre aux contribuables qui y détiennent un établissement stable¹⁴, un incitatif fiscal sous la forme d'un crédit d'impôt pour RS & DE.

Tout comme dans le cas de la province de Terre-Neuve-et-Labrador, la Nouvelle-Écosse n'a apporté aucun changement significatif à son programme de crédit d'impôt pour RS & DE. À titre de rappel, mentionnons simplement que le crédit d'impôt pour RS & DE de la Nouvelle-Écosse est calculé au taux de 15 %¹⁵ à l'égard des dépenses admissibles effectuées par un contribuable relativement à ses activités de RS & DE exercées dans la province.

Ce crédit d'impôt est remboursable, peu importe que le contribuable soit ou non une SPCC¹⁶. Au crédit d'impôt s'ajoutent celui qui est attribué à un contribuable par une fiducie dont le contribuable est bénéficiaire ainsi que celui qui lui est attribué par une société de personnes dont il est membre¹⁷.

¹² Al. 42(1)a) N.L.I.T.A. Il est à noter que depuis le 1^{er} décembre 2005, les dépenses admissibles doivent être réduites des montants suivants reçus relativement à ces dépenses : les paiements contractuels et les crédits de taxe sur les intrants à l'égard de la taxe sur les produits et services et de la taxe de vente harmonisée.

¹³ Par. 42(5) et 42(6) N.L.I.T.A.

¹⁴ Le paragraphe 2(1) de la *Nova Scotia Income Tax Act*, R.S.N.S. 1989, c. 217 et mod. (ci-après « N.S.I.T.A. ») définit l'expression « établissement stable » par référence à l'article 400 R.I.R.

¹⁵ Al. 41(1)c) N.S.I.T.A.

¹⁶ Par. 41(3) N.S.I.T.A.

¹⁷ Par. 41(6) et 41(8) N.S.I.T.A.

De façon générale, une dépense admissible aux fins de ce crédit d'impôt est une dépense qui satisfait à la définition prévue au paragraphe 127(9) L.I.R.¹⁸

Le crédit d'impôt pour RS & DE de la Nouvelle-Écosse présente par ailleurs certaines particularités. Ainsi, le paragraphe 41(7) N.S.I.T.A. prévoit qu'un contribuable peut renoncer au droit de se prévaloir du crédit d'impôt pour RS & DE provincial dans une année. De façon générale, la renonciation à un crédit d'impôt pour RS & DE provincial aura pour effet d'augmenter les dépenses admissibles aux fins du crédit d'impôt à l'investissement (ci-après « CII ») fédéral du montant du crédit auquel il a été renoncé¹⁹.

Par ailleurs, le paragraphe 41(11) N.S.I.T.A. prévoit un mécanisme de récupération du crédit d'impôt pour RS & DE provincial semblable au mécanisme prévalant au niveau fédéral²⁰.

4. NOUVEAU-BRUNSWICK

Le Nouveau-Brunswick offre également aux contribuables qui y détiennent un établissement stable²¹, un incitatif fiscal sous la forme d'un crédit d'impôt pour RS & DE.

Tout comme dans le cas des deux autres provinces de l'Atlantique abordées ci-dessus, la province du Nouveau-Brunswick n'a apporté aucun changement significatif à son programme de crédit d'impôt pour RS & DE.

¹⁸ Al. 41(1)a) N.S.I.T.A.

¹⁹ Par. 41(7) N.S.I.T.A. Un contribuable qui effectue une renonciation est réputé n'avoir jamais reçu le crédit d'impôt, ni n'avoir eu le droit de le recevoir ou ne s'être jamais raisonnablement attendu à le recevoir. Considérant que le crédit d'impôt pour RS & DE de la Nouvelle-Écosse est remboursable, le mécanisme de renonciation prévu dans la législation fiscale nous apparaît incongru.

²⁰ La récupération du crédit d'impôt surviendra dans le cas où un bien fait l'objet d'une disposition ou d'une affectation à un usage commercial après le 31 mars 2002. Il est à noter que la période au cours de laquelle le bien ne doit pas être disposé ou affecté à un usage commercial, afin de ne pas déclencher l'application des règles de récupération du crédit d'impôt pour RS & DE provincial, est réduite aux quatre années d'imposition précédentes et non aux 10 années d'imposition précédentes tel qu'il est prévu au niveau fédéral. Cette différence d'application pourrait faire en sorte qu'une récupération ait lieu au niveau fédéral, mais non au niveau provincial.

²¹ L'article 1 de la *New Brunswick Income Tax Act*, S.N.B. 2000, c. N-6.001 et mod. (ci-après « N.B.I.T.A. ») définit l'expression « établissement stable » par référence à l'article 400 R.I.R.

Encore ici, à titre de simple rappel, mentionnons que le crédit d'impôt pour RS & DE du Nouveau-Brunswick est calculé au taux de 15 %²² à l'égard des dépenses admissibles effectuées par un contribuable relativement à ses activités de RS & DE exercées dans la province.

Ce crédit d'impôt est remboursable, peu importe que le contribuable soit ou non une SPCC²³. Au crédit d'impôt s'ajoutent celui qui est attribué à un contribuable par une fiducie dont le contribuable est bénéficiaire ainsi que celui qui lui est attribué par une société de personnes dont il est membre²⁴.

De façon générale, une dépense admissible aux fins de ce crédit d'impôt est une dépense qui satisfait à la définition prévue au paragraphe 127(9) L.I.R.²⁵

Par ailleurs, un mécanisme de renonciation est prévu à l'égard du crédit d'impôt pour RS & DE non remboursable²⁶ de même qu'un mécanisme de récupération du crédit d'impôt pour RS & DE²⁷.

²² Par. 59(1) N.B.I.T.A.

²³ Par. 59(2.1) et 59(2.2) N.B.I.T.A. Le crédit est remboursable pour les dépenses de RS & DE faites après le 31 décembre 2002. Auparavant, le crédit était non remboursable, mais pouvait faire l'objet d'un report. Le crédit gagné à l'égard de dépenses admissibles faites après le 31 décembre 2002 sert à réduire l'impôt sur le revenu autrement payable pour l'année, ainsi que tous les montants dus selon les lois de l'impôt sur le revenu fédérale et provinciale, le Régime de pensions du Canada et la *Loi sur l'assurance-emploi*. Tout solde est remboursé au contribuable.

²⁴ Par. 59(3) et 59(4) N.B.I.T.A.

²⁵ Par. 59(1) N.B.I.T.A.

²⁶ Par. 59(7) N.B.I.T.A. Selon le paragraphe 59(7.1) N.B.I.T.A., la renonciation ne vaut qu'à l'encontre du crédit d'impôt demandé à l'égard de dépenses engagées avant le 1^{er} janvier 2003, moment à partir duquel le Nouveau-Brunswick a rendu son crédit d'impôt pour RS & DE remboursable.

²⁷ Par. 59(9) N.B.I.T.A. Tout comme dans le cas de la Nouvelle-Écosse, la période au cours de laquelle le bien ne devra pas être disposé ou affecté à un usage commercial, afin de ne pas déclencher l'application de règles de récupération du crédit d'impôt pour RS & DE provincial, est réduite aux quatre années d'imposition précédentes et non aux 10 années d'imposition précédentes tel qu'il est prévu dans la *Loi de l'impôt sur le revenu*.

5. QUÉBEC

La *Loi sur les impôts* offre plusieurs incitatifs fiscaux pour les activités de RS & DE exercées au Québec et certains d'entre eux ont fait l'objet de modifications au cours des dernières années²⁸.

5.1. CRÉDIT D'IMPÔT REMBOURSABLE À L'ÉGARD DES SALAIRES

5.1.1. Entreprise exploitée au Canada

Lors du dépôt du Budget 2005-2006, le 21 avril 2005, une modification fut proposée afin qu'une personne ou une société de personnes soit tenue d'exploiter une entreprise au Québec et d'y avoir un établissement pour être admissible au crédit d'impôt remboursable à l'égard des salaires de RS & DE²⁹. La législation fiscale québécoise fut modifiée en conséquence³⁰.

Avant cette modification, la législation fiscale québécoise avait comme particularité de permettre à une personne ou à une société de personnes de bénéficier des crédits d'impôt remboursables à l'égard des salaires de RS & DE, de la recherche universitaire ainsi que de la recherche précompétitive, sans même devoir posséder un établissement au Québec.

La modification proposée en 2005 visait essentiellement à recentrer vers les entreprises québécoises l'aide fiscale consentie en vertu de ces crédits d'impôt remboursables.

Toutefois, il fut constaté que les travaux de RS & DE réalisés au Québec constituaient une activité économique générant des retombées positives et

²⁸ Les modifications ayant trait aux règles sur les contributions ne sont pas abordées dans le présent texte. En plus des annonces faites dans les différents budgets, nous renvoyons notamment le lecteur au texte suivant paru en février 2008 : Guy PERREAULT, « Les règles de contributions : une mise à jour s'impose », dans *Colloque – Au cœur de la recherche scientifique et du développement expérimental (RS & DE)*, 173, Montréal, Association de planification fiscale et financière, 2008, pp. 3:1-20.

²⁹ QUÉBEC, ministère des Finances, *Budget 2005-2006, Discours sur le budget et Renseignements additionnels sur les mesures du budget*, 21 avril 2005, section 1, p. 49. Sauf exception, cette modification s'appliquait, de façon générale, aux dépenses engagées relativement à une entreprise qu'une personne ou société de personnes exploitait et dont l'exercice financier débutait après le 21 avril 2005.

³⁰ *Loi modifiant la Loi sur les impôts et d'autres dispositions législatives*, L.Q. 2006, c. 13, art. 94.

contribuant à l'atteinte de l'objectif du gouvernement d'augmenter les dépenses de RS & DE jusqu'à 3 % du produit intérieur brut en 2010. Ainsi, lors du Budget 2007-2008, il a été proposé de modifier à nouveau la législation fiscale de façon qu'une personne ou société de personnes qui exploite une entreprise au Canada et qui effectue ou fait effectuer pour son compte des travaux de RS & DE au Québec puisse être admissible aux crédits d'impôt remboursables à l'égard des salaires de RS & DE, de la recherche universitaire, de la recherche précompétitive et de la recherche concernant les partenariats privés³¹. La législation fiscale québécoise fut donc modifiée rétroactivement, applicable aux dépenses de RS & DE engagées par une personne ou société de personnes relativement à une entreprise qu'elle exploite au Canada et dont l'exercice financier a débuté après le 21 avril 2005³².

En conséquence, une société exploitant une entreprise au Canada et effectuant au Québec des activités de RS & DE, ou y faisant exécuter de telles activités pour son compte, peut demander un crédit d'impôt remboursable sur les salaires payés au Québec³³. De façon générale, les salaires donnant droit au crédit d'impôt correspondent à ceux versés aux employés de la société située au Québec. Lorsque la société confie un contrat de recherche à un sous-traitant avec lequel elle n'a pas de lien de dépendance, le montant de la contrepartie donnant droit au crédit correspond à la moitié de la partie de la contrepartie versée et qui peut raisonnablement être attribuée aux travaux effectués par les employés d'un établissement de ce sous-traitant situé au Québec.

³¹ QUÉBEC, ministère des Finances, *Budget 2007-2008, Discours sur le budget et Renseignements additionnels sur les mesures du budget*, 20 février 2007, p. A.64. QUÉBEC, ministère des Finances, *Budget 2007-2008, Discours sur le budget et Renseignements additionnels sur les mesures du budget*, 24 mai 2007, p. A.64. Le Budget du 20 février 2007 n'a pas été voté, mais il a été repris, en intégralité, lors du dépôt du Budget du 24 mai 2007 dont les orientations ont été approuvées par l'Assemblée nationale. La législation fiscale fut modifiée en conséquence et s'applique rétroactivement aux exercices financiers ayant débuté après le 21 avril 2005.

³² *Loi donnant suite au discours sur le budget du 24 mai 2007, à la déclaration ministérielle du 1er juin 2007 concernant la politique budgétaire 2007-2008 du gouvernement et à certains autres énoncés budgétaires*, L.Q. 2009, c. 5, art. 430.

³³ Art. 1029.7 L.I.

5.1.2. Actif et limite de dépenses

En décembre 2006, le ministère des Finances du Québec a proposé une modification visant à hausser respectivement à 50 M\$ et 75 M\$ le seuil et le plafond applicables aux fins du crédit d'impôt remboursable sur les salaires de RS & DE calculé à un taux majoré³⁴.

Par ailleurs, la limite des dépenses sur laquelle ce taux majoré est applicable a été modifiée à la suite du Budget 2008-2009³⁵. Ainsi, pour une société sous contrôle canadien, dont l'actif, pour son année d'imposition précédente, est inférieur à 50 M\$, le taux du crédit est de 37,5 % sur la première tranche de 3 M\$ de salaires admissibles versés³⁶. Lorsque l'actif de la société sous contrôle canadien, pour son année d'imposition précédente, excède 50 M\$, le taux du crédit d'impôt est réduit progressivement en fonction de l'augmentation de l'actif. Ce taux diminue à 17,5 % lorsque l'actif atteint 75 M\$. Afin de déterminer le montant total de l'actif d'une société, il faut considérer l'actif de l'ensemble des sociétés qui lui sont associées au cours d'une année d'imposition, et ce, sur une base mondiale³⁷. Lorsqu'une société est associée à d'autres sociétés au cours d'une année d'imposition, l'actif de la société est égal au total de l'actif de chacune des sociétés qui lui sont associées au cours de l'année tout en prenant soin d'exclure les placements et comptes intersociétés³⁸.

³⁴ QUÉBEC, ministère des Finances, *Bulletin d'information* 2006-5, 4 décembre 2006. Les nouveaux seuils et plafonds prévus par l'article 1029.7.2 L.I. s'appliquent aux dépenses de RS & DE engagées après le 4 décembre 2006 à l'égard de travaux réalisés après le 4 décembre 2006. Avant cette date, le seuil était de 25 M\$ et le plafond était de 50 M\$.

³⁵ QUÉBEC, ministère des Finances, *Budget 2008-2009, Discours sur le budget et Renseignements additionnels sur les mesures du budget*, 13 mars 2008, p. A.112 et *Loi donnant suite au discours sur le budget du 13 mars 2008 et à certains autres énoncés budgétaires*, L.Q. 2009, c. 15, art. 201.

³⁶ Art. 1029.7.7 L.I. Avant le 14 mars 2008, la limite de dépenses prévue par l'article 1029.7.7 L.I. était de 2 M\$. Cette limite a été augmentée à 3 M\$ à l'égard des dépenses de RS & DE engagées par une société sous contrôle canadien après le 13 mars 2008. Par ailleurs, selon l'article 1029.7.8 L.I., cette limite de dépenses peut être partagée entre les sociétés associées entre elles au cours d'une année d'imposition.

³⁷ Voir l'affaire *Polar Plastique Ltée c. SMRQ*, D.F.Q.E. 2002F-89 (C.Q.).

³⁸ Art. 1029.7.4 L.I.

Le taux du crédit applicable aux salaires versés par une société sous contrôle canadien sur la portion excédant la limite annuelle de 3 M\$ de salaires admissibles est également fixé à 17,5 %³⁹. Ce taux est également applicable à l'ensemble des salaires admissibles versés par une société contrôlée par des non-résidents.

5.2. CRÉDIT D'IMPÔT REMBOURSABLE POUR LA RECHERCHE UNIVERSITAIRE

Tout comme dans le cas du crédit d'impôt remboursable pour les salaires de RS & DE, il a été proposé en 2005 que le crédit d'impôt remboursable pour la recherche universitaire ne puisse être accordé qu'aux personnes et sociétés de personnes exploitant une entreprise au Québec⁴⁰. Cette modification a été retirée rétroactivement en 2007⁴¹.

Ainsi, une société exploitant une entreprise au Canada et concluant un contrat de recherche avec une entité universitaire admissible, un centre de recherche public admissible ou un consortium de recherche admissible peut demander un crédit d'impôt remboursable de 35 % sur 80 % du paiement effectué à l'entité pour RS & DE (taux effectif de 28 %)⁴². On entend généralement par une « entité universitaire admissible » une université québécoise, un centre hospitalier universitaire de recherche médicale prévu par règlement et une filiale entièrement contrôlée d'un tel centre qui est constituée exclusivement pour la poursuite ou la promotion de RS & DE⁴³.

Pour avoir droit à ce crédit d'impôt remboursable, la société doit d'abord obtenir une décision anticipée favorable du ministre du Revenu⁴⁴ à

³⁹ Art. 1029.7.7 et suiv. L.I.

⁴⁰ QUÉBEC, ministère des Finances, *op. cit.*, note 29 et art. 97 de la *Loi modifiant la Loi sur les impôts et d'autres dispositions législatives*.

⁴¹ QUÉBEC, ministère des Finances, *op. cit.*, note 31 et art. 432 de la *Loi donnant suite au discours sur le budget du 24 mai 2007, à la déclaration ministérielle du 1er juin 2007 concernant la politique budgétaire 2007-2008 du gouvernement et à certains autres énoncés budgétaires*.

⁴² Art. 1029.8.6 L.I. Il est à noter que le Budget du Québec du 21 avril 2005 n'a pas modifié le taux de crédit, lequel demeure à 35 %.

⁴³ Art. 1029.8.1 L.I. Ce crédit d'impôt remboursable est également disponible si la recherche est effectuée par un centre de recherche public admissible ou par un consortium de recherche admissible, tels qu'ils sont définis à l'article 1029.8.1. L.I.

⁴⁴ Les règles régissant l'émission d'une décision anticipée sont prévues à l'article 1029.8.9 L.I. Nous faisons remarquer que l'aspect procédural entourant l'obtention de (à suivre...)

l'égard du contrat de recherche universitaire ou du contrat de recherche admissible. Lorsqu'il y a plusieurs contrats de recherche universitaire ou de contrats de recherche admissible, la décision anticipée favorable devra être obtenue à l'égard de chacun des contrats.

5.3. CRÉDIT D'IMPÔT REMBOURSABLE POUR LA RECHERCHE PRÉCOMPÉTITIVE (MIGRATION VERS LE PARTENARIAT PRIVÉ)

Ce crédit d'impôt remboursable a subi quelques changements significatifs depuis 2006. En effet, le Budget du Québec 2006-2007 a proposé d'abolir le crédit d'impôt remboursable pour la recherche précompétitive pour le remplacer par un crédit d'impôt remboursable pour la recherche précompétitive en partenariat privé, applicable aux projets de RS & DE impliquant exclusivement un partenariat privé-privé⁴⁵.

Tel qu'il existait jusqu'à son abolition, le crédit d'impôt remboursable pour la recherche précompétitive avait comme objectif principal de favoriser la collaboration entre des partenaires publics et privés ayant un intérêt dans la réalisation de projets de RS & DE de nature précompétitive.

L'abolition du crédit d'impôt pour la recherche précompétitive tenait essentiellement au fait qu'auparavant, dans certaines situations, les conséquences de l'application des règles de contributions pouvaient entraîner

(...suite)

ce crédit d'impôt remboursable est plus lourd administrativement que la procédure entourant l'obtention de l'équivalent ontarien de cet incitatif, c'est-à-dire le crédit d'impôt de l'Ontario pour les entreprises parrainant les instituts de recherche. Dans ce dernier cas, l'exigence d'obtenir une décision anticipée au préalable a été retirée en 2007, rendant plus facile l'accès à cet incitatif. Par ailleurs, il est utile de mentionner que le Budget 2010-2011 propose la possibilité d'obtenir, en certaines circonstances, une décision anticipée après le délai de trois ans. À cet effet, voir QUÉBEC, ministère des Finances, *Budget 2010-2011, Discours sur le budget et Renseignements additionnels sur les mesures du budget*, 30 mars 2010, p. A.95.

⁴⁵ QUÉBEC, ministère des Finances, *Budget 2006-2007, Discours sur le budget et Renseignements additionnels sur les mesures du budget*, 23 mars 2006, section 1, p. 66 et *Loi donnant suite au discours sur le budget du 23 mars 2006 et à certains autres énoncés budgétaires*, L.Q. 2007, c. 12, art. 121. Bien qu'aboli, le crédit d'impôt pour la recherche précompétitive demeurait en vigueur à l'égard d'une entente constituant un contrat de partenariat dans le cadre d'un projet de recherche précompétitive à l'égard de laquelle le ministère du Développement économique, de l'Innovation et de l'Exportation (ci-après « MDEIE ») avait délivré une attestation au plus tard le 23 mars 2006, ou en vertu d'une entente qui avait fait l'objet d'une demande au MDEIE, au plus tard ce jour.

la réduction complète du crédit d'impôt. L'application de ces règles constituait ainsi un frein à l'objectif du gouvernement de valoriser les résultats de RS & DE effectués dans le cadre de partenariats public-privé⁴⁶.

Ainsi, le crédit d'impôt remboursable pour la recherche précompétitive en partenariat privé fut mis en place afin de ne s'appliquer qu'aux ententes conclues entre partenaires privés.

Toutefois, il fut rapidement constaté que l'apport de partenaires publics à un partenariat regroupant plusieurs entreprises peut être déterminant pour la réalisation d'un projet de RS & DE. Ainsi, à l'occasion du Budget 2008-2009, le ministre des Finances a annoncé que les partenariats avec des partenaires publics seront dorénavant admissibles au crédit d'impôt remboursable pour la recherche précompétitive réalisée en partenariat privé⁴⁷. Une entente de partenariat, pour être admissible à ce crédit d'impôt, devra toutefois regrouper au moins deux partenaires qui ne sont pas des partenaires publics⁴⁸.

Ce nouveau crédit d'impôt remboursable vise les travaux de RS & DE que plusieurs personnes conviennent d'effectuer au Québec ou de faire effectuer pour leur compte au Québec dans le cadre d'une entente de partenariat de recherche⁴⁹.

⁴⁶ Afin que le volet visant la valorisation des résultats puisse être maintenu, il fut annoncé dans le Budget 2006-2007 qu'une bonification serait apportée au crédit d'impôt remboursable sur les salaires de RS & DE, de sorte qu'un projet de RS & DE relevant de ce volet, dans le cadre du crédit d'impôt remboursable pour la recherche précompétitive, puisse être admissible au crédit d'impôt remboursable sur les salaires de RS & DE afin d'autoriser la participation d'intervenants institutionnels dans les projets de RS & DE, et ce, sans qu'il y ait réduction de la dépense admissible pour l'application de ce crédit d'impôt remboursable. Une annonce semblable a également été faite dans le cadre du crédit d'impôt remboursable pour la recherche universitaire.

⁴⁷ QUÉBEC, ministère des Finances, *Budget 2008-2009, Discours sur le budget et Renseignements additionnels sur les mesures du budget*, 13 mars 2008, p. A.113. De plus, la contribution des partenaires publics sous la forme de dépenses de RS & DE pour la réalisation du projet de RS & DE ne réduira pas le montant des dépenses de RS & DE admissibles à ce crédit d'impôt engagées par les partenaires privés relativement aux travaux de RS & DE qu'ils effectuent dans le cadre de l'entente de partenariat.

⁴⁸ Art. 1029.8.16.1.4 L.I.

⁴⁹ Art. 1029.8.16.1.1. et suiv. L.I. Il est à noter qu'initialement, ce nouveau crédit d'impôt remboursable devait être admissible aux personnes et sociétés de personnes exploitant une entreprise au Québec et y ayant un établissement auquel devaient se (à suivre...)

Le taux du nouveau crédit d'impôt est le même que celui prévalant dans l'ancienne mouture, soit 35 %, et applicable sur toutes les dépenses admissibles de RS & DE sur 80 % du montant d'un contrat lorsque les travaux de RS & DE sont confiés en sous-traitance à une personne ou à une société de personnes avec laquelle le contribuable n'a aucun lien de dépendance⁵⁰. En fait, les dépenses admissibles sont pratiquement les mêmes que celles admissibles en vertu de l'ancien régime de crédit d'impôt pour la recherche précompétitive⁵¹.

À l'origine, une décision anticipée devait être obtenue quant au partenariat privé. Cette obligation a été retirée à la suite du Budget 2008-2009⁵². Toutefois, une attestation d'admissibilité du MDEIE est requise et doit être jointe à la déclaration de revenus. Cette attestation d'admissibilité est valide pour une période de trois ans. Au terme de cette période de trois ans, une nouvelle attestation délivrée par le MDEIE est requise si les travaux de RS & DE prévus dans l'entente de partenariat s'étendent sur une période plus longue que trois ans.

5.4. CRÉDIT D'IMPÔT REMBOURSABLE POUR LES COTISATIONS ET DROITS VERSÉS À UN CONSORTIUM DE RECHERCHE

Ce crédit d'impôt remboursable est le seul à ne pas avoir été l'objet de modifications au cours des dernières années. À titre de rappel, mentionnons qu'un contribuable exploitant une entreprise au Canada et qui est membre d'un consortium de recherche reconnu peut obtenir un crédit d'impôt

(...suite)

rapporter les travaux de RS & DE. Cette exigence a été retirée à l'occasion du Budget 2007-2008. Ainsi, ce crédit d'impôt est disponible aux personnes ou aux sociétés de personnes qui exploitent une entreprise au Canada et qui effectuent au Québec des travaux de RS & DE ou qui font effectuer de tels travaux pour leur compte au Québec.

⁵⁰ Art. 1029.8.16.1.4 L.I.

⁵¹ À cette exception près que le montant d'un contrat de recherche confié à une entité universitaire, à un centre de recherche public ou à un consortium de recherche ne constitue plus une dépense admissible pour l'application de ce crédit d'impôt remboursable. Cette exception se trouve dans la définition de « contrat exclu » à l'article 1029.8.16.1.1 L.I. Cependant, une telle dépense demeure admissible au crédit d'impôt remboursable pour les salaires de RS & DE ou au crédit d'impôt pour la recherche universitaire. Cette modification est applicable à l'égard d'une dépense engagée après le 13 mars 2008, en vertu d'un contrat de recherche conclu après ce jour.

⁵² Art. 212 de la *Loi donnant suite au discours sur le budget du 13 mars 2008 et à certains autres énoncés budgétaires*.

remboursable de 35 % à l'égard de la partie de la cotisation ou du droit utilisé par le consortium de recherche pour effectuer des activités de RS & DE au Québec⁵³. Un consortium admissible est défini comme étant un organisme à l'égard duquel le MDEIE a délivré une attestation le reconnaissant à titre de consortium de recherche, et tout autre organisme prescrit⁵⁴.

5.5. AUTRES MODIFICATIONS TECHNIQUES

À la suite du Budget 2006-2007, une modification technique de la *Loi sur les impôts* a été adoptée afin de permettre la production tardive des demandes de crédits d'impôt remboursables pour RS & DE, à deux conditions⁵⁵ :

- 1) le contribuable a produit une demande tardive (plus de 18 mois après la fin de l'année d'imposition) selon une section visant un crédit d'impôt remboursable pour RS & DE (par exemple, la section visant le crédit pour la recherche universitaire);
- 2) le contribuable a présenté une demande en temps opportun (au plus tard le 18^e mois suivant la fin de l'année d'imposition) à l'égard d'une section visant un autre crédit d'impôt remboursable pour RS & DE (par exemple, le crédit d'impôt remboursable pour les salaires de RS & DE).

À titre d'exemple, si un paiement a été fait dans le passé à une université et que ce paiement a été demandé, à l'intérieur du délai prescrit, comme paiement à un sous-traitant admissible aux fins du crédit d'impôt remboursable pour les salaires de RS & DE, il est possible de demander ce paiement aux fins du crédit d'impôt remboursable pour la recherche universitaire, sous réserve de l'obtention d'une décision anticipée, laquelle décision anticipée peut être obtenue dans un délai de trois ans suivant la conclusion du contrat. Il est à noter que le Budget 2010-2011 a proposé d'étendre la portée de cette règle à l'ensemble des crédits d'impôt afférents aux entreprises⁵⁶.

⁵³ Art. 1029.8.9.0.3 L.I.

⁵⁴ Art. 1029.8.9.0.2 et 1029.8.1 L.I.

⁵⁵ Art. 1029.6.0.1.2 L.I.

⁵⁶ QUÉBEC, ministère des Finances, *op. cit.*, note 44, p. A.94.

Par ailleurs, la *Loi sur les impôts* a été modifiée à la suite du Budget 2006-2007 pour que les dépenses de RS & DE qui sont notamment inadmissibles pour l'application du crédit d'impôt remboursable pour la recherche universitaire reçoivent le même traitement pour l'application du crédit d'impôt remboursable pour les salaires de RS & DE⁵⁷.

Il est utile de mentionner qu'une autre modification technique a été adoptée de sorte que les dépenses engagées à l'égard de travaux qui se rapportent à un projet de RS & DE, mais qui ne sont pas des travaux de RS & DE et qui sont effectués par un sous-traitant, puissent donner droit au crédit d'impôt remboursable pour les salaires de RS & DE lorsque ces travaux n'ont pas été effectués dans la même année d'imposition que celle au cours de laquelle le contribuable effectuait son projet de RS & DE auquel ces travaux se rapportent⁵⁸.

Finalement, il convient de souligner que le Budget 2010-2011 a également proposé certaines modifications techniques. Le budget a apporté certains assouplissements aux règles relatives au crédit d'impôt remboursable pour les salaires de RS & DE en ce qui concerne les essais cliniques entrepris pour le compte des entreprises de l'industrie pharmaceutique. De façon plus particulière, les coûts relatifs à la participation d'un sujet de recherche à un essai clinique mené par une société pharmaceutique ou par une entreprise privée d'essais cliniques, conformément aux normes réglementaires fédérales, seront réputés admissibles pour l'application du crédit d'impôt remboursable pour les salaires de RS & DE. Cette modification s'appliquera à l'égard d'une dépense engagée par un contribuable pour une année d'imposition qui, de façon générale, n'était pas prescrite le 30 mars 2010. D'autres mesures d'uniformisation ont également été introduites quant aux essais cliniques⁵⁹.

Par ailleurs, un problème se posait fréquemment lorsqu'un contribuable faisait un paiement à un sous-traitant avec lequel il n'avait aucun lien de dépendance et que ce dernier versait ensuite un dividende plutôt qu'un salaire à son actionnaire-dirigeant. Dans une telle situation, le crédit d'impôt remboursable sur les salaires était refusé. Le Budget 2010-2011 est venu résoudre cette problématique en proposant que les travaux effectués par une personne qui est l'actionnaire du sous-traitant soient également considérés

⁵⁷ Art. 1029.7, al. 3 L.I.

⁵⁸ Par. e) et i) de l'art. 1029.7, al. 1 L.I.

⁵⁹ QUÉBEC, ministère des Finances, *op. cit.*, note 44, pp. A.84 et suiv.

pour l'application de ce crédit d'impôt remboursable. Cette mesure s'appliquera, de façon générale, à l'égard des années d'imposition qui n'étaient pas encore prescrites le 30 mars 2010⁶⁰.

6. L'ONTARIO À L'ÈRE DE L'HARMONISATION

Au cours de l'année 2009, la province de l'Ontario s'est jointe aux sept provinces et trois territoires dont les impôts des sociétés sont déjà administrés par l'Agence du revenu du Canada en harmonisant la perception et l'administration de l'impôt ontarien sur le revenu des sociétés⁶¹. Concrètement, cela signifie que les sociétés ontariennes n'ont, depuis le 1^{er} janvier 2009, qu'une seule déclaration de revenus des sociétés à produire aux fins de l'impôt ontarien et de l'impôt fédéral à l'égard des années d'imposition prenant fin le 1^{er} janvier 2009 ou après cette date. Pour assurer l'harmonisation du système, les entreprises ontariennes doivent maintenant adopter les éléments fiscaux du fédéral en remplacement de ceux de l'Ontario au moment de leur transition vers le nouveau système harmonisé. Bien qu'il ne soit pas de notre intention d'effectuer un exposé exhaustif des règles entourant l'harmonisation de l'impôt des sociétés en Ontario, nous ne pouvons passer sous silence leurs effets sur certaines notions d'importance telles que le compte des dépenses de RS & DE en Ontario qui, jadis, étaient propres à la fiscalité ontarienne en matière de RS & DE.

6.1. ADOPTION PAR L'ONTARIO DES COMPTES FISCAUX RS & DE DU FÉDÉRAL

La principale notion qui sous-tend l'harmonisation du système fiscal ontarien avec celui du fédéral est le fait que l'impôt fédéral et celui de l'Ontario sont dorénavant calculés sur le même montant de revenu imposable. Pour atteindre ce résultat harmonisé, les sociétés doivent, pour leur premier exercice financier terminé en 2009, niveler leurs attributs fiscaux ontariens avec ceux du fédéral afin de rétablir les inégalités. La mécanique est la suivante : dans la mesure où les attributs fiscaux du fédéral

⁶⁰ *Id.*, pp. A.90 et suiv.

⁶¹ En décembre 2006, le gouvernement de l'Ontario a présenté le Projet de loi 174 (première lecture le 13 décembre 2006 et sanction royale le 4 juin 2007) proposant d'uniformiser le système d'imposition sur le revenu des sociétés de l'Ontario avec celui du gouvernement fédéral afin de permettre la gestion unique des deux régimes dès 2009. La *Loi sur l'imposition des sociétés*, L.R.O. 1990, c. C-40 et mod., a été modifiée par la *Loi édictant la Loi de 2007 sur les impôts et apportant des modifications complémentaires et autres à diverses lois*.

différent de ceux de l'Ontario au premier jour de l'exercice fiscal pour lequel la société doit déposer une déclaration de revenus harmonisée⁶², les comptes fiscaux de l'Ontario seront rajustés de manière à ce qu'ils correspondent à ceux du fédéral.

6.2. DÉBITS OU CRÉDITS TRANSITOIRES DE L'ONTARIO

Pour les années d'imposition se terminant après 2008, si les attributs fiscaux fédéraux d'une société sont supérieurs à ses attributs fiscaux de l'Ontario à la date de transition (normalement le début de son année d'imposition qui comprend le début de 2009), la société héritera d'un débit d'impôt transitoire⁶³. De façon générale, une société déterminée⁶⁴ assujettie au débit d'impôt transitoire de l'Ontario doit généralement payer de l'impôt additionnel sur le revenu des sociétés de l'Ontario sur une période de cinq ans⁶⁵ à partir de la première année d'imposition qui se termine après 2008⁶⁶. Le débit d'impôt transitoire pour chacune des années 2009 à 2013 devrait correspondre généralement au cinquième par année du produit des éléments suivants : le surplus des comptes fédéraux sur les comptes ontariens, le coefficient de répartition de l'Ontario (ci-après « CRO »)⁶⁷ pour l'année d'imposition et le taux de base de l'impôt des sociétés de l'Ontario

⁶² Tel qu'il est défini au paragraphe 46(1) de la Loi de 2007, la date de transition d'une société correspond au premier jour de son année d'imposition qui comprend le début de l'année 2009. Plus précisément, cette date correspond au premier jour de la première année d'imposition qui se termine après le 31 décembre 2008.

⁶³ La différence entre les attributs fiscaux fédéraux et ontariens donne lieu à un débit ou à un crédit transitoire. Un débit transitoire génère un impôt supplémentaire selon le paragraphe 47(1) de la Loi de 2007 et un crédit transitoire génère un crédit d'impôt selon le paragraphe 47(3) de la Loi de 2007.

⁶⁴ Définie au paragraphe 46(5) de la Loi de 2007 comme étant une société qui a un établissement stable en Ontario au début de son année d'imposition qui comprend le début de 2009, si elle a au moins une année d'imposition antérieure et si elle satisfait à certaines autres conditions.

⁶⁵ Correspond à la période de référence décrite au paragraphe 46(2) de la Loi de 2007, laquelle commence au début de sa première année d'imposition qui se termine après 2008 et qui se termine cinq années civiles après ou à la fin de 2013 si cette date survient avant.

⁶⁶ Selon le paragraphe 47(1) de la Loi de 2007.

⁶⁷ Selon le paragraphe 1(1) de la Loi de 2007, le CRO d'une société est égal au pourcentage représentant la partie du revenu imposable de la société attribuée à l'Ontario en vertu des règles de répartition décrites à la Partie IV des règlements pris en application dans la loi fédérale.

applicable à l'année d'imposition⁶⁸. Selon la même logique, si les attributs fiscaux de l'Ontario d'une société sont supérieurs à ses attributs fiscaux du fédéral, un crédit d'impôt transitoire sera conféré à la société afin de compenser l'avantage plus élevé perdu des attributs fiscaux ontariens. Ce crédit non remboursable sera applicable à l'encontre de l'impôt de l'Ontario sur une période de cinq ans à partir de la première année d'imposition qui se termine après 2008. C'est donc dire que si le crédit d'impôt transitoire n'est pas utilisé après cinq ans, celui-ci sera perdu à tout jamais. Chaque année, un nouveau calcul devra être effectué à l'aide de l'annexe T2 SCH 506, « Débits et crédits d'impôt transitoires de l'Ontario », afin de tenir compte des changements apportés au coefficient de répartition et au taux de base de l'impôt provincial.

Les crédits et les débits d'impôt sont calculés en fonction du taux de base de l'impôt sur le revenu de l'Ontario pour l'année, en l'occurrence un taux de 14 %⁶⁹. Ce taux ne tient compte ni du taux d'imposition des sociétés de l'Ontario de 5,5 %⁷⁰ accordé aux petites entreprises, ni de la réduction de taux accordée aux sociétés manufacturières⁷¹. Cette situation pourra être soit positive, soit négative selon les faits propres à chaque situation. Dans la mesure où la société ontarienne peut déduire le crédit transitoire au taux de 14 % à l'encontre d'un impôt calculé à un taux inférieur, celle-ci sera dans une situation enviable sur le plan fiscal⁷². Toutefois, lorsque les petites sociétés et les entreprises manufacturières seront dans une situation de débit

⁶⁸ Selon le paragraphe 46(2) de la Loi de 2007, certains événements peuvent faire en sorte que la totalité de l'impôt supplémentaire doit être payée immédiatement, par exemple, si la société n'a plus d'établissement stable en Ontario, si celle-ci devient exonérée d'impôt ou s'il y a une opération d'évitement ou si la société décide de payer immédiatement son impôt supplémentaire.

⁶⁹ Évidemment, si la société a des établissements stables dans des territoires de compétences autres que l'Ontario, le taux d'impôt sera multiplié par le coefficient de répartition de la société pour l'année. Le coefficient de répartition correspond au revenu imposable gagné en Ontario sur le revenu imposable total du contribuable pour l'année.

⁷⁰ Il est à souligner que la déduction accordée aux petites entreprises (ci-après « DPE ») en Ontario passera de 8,5 % à 7,5 % à compter du 1^{er} juillet 2010. Le taux applicable aux bénéfices admissibles à la DPE sera donc de 4,5 % au 1^{er} juillet 2010.

⁷¹ Soit les sociétés participant à des activités de fabrication et de transformation, de pêche, d'exploitation minière et d'exploitation forestière peuvent avoir droit à un crédit d'impôt de 2 % sur les bénéfices de fabrication et de transformation.

⁷² Toutefois, si la société n'est pas en mesure d'utiliser les éléments fiscaux supplémentaires à l'intérieur de la période de report de cinq ans, il y aura une perte permanente d'attributs fiscaux pour la société.

transitoire, la situation sera beaucoup moins souhaitable en ce sens que celles-ci auront à payer un impôt supplémentaire au taux de 14 % sur leur débit transitoire alors qu'elles bénéficieront d'attributs fiscaux (fraction non amortie du coût en capital (ci-après « FNACC »), perte autre qu'en capital (ci-après « PAQC »), etc.) qui leur permettront de réduire du revenu qui sera imposé à 5,5 % ou 12 %. Étant donné que le taux d'impôt applicable aux sociétés admissibles à la déduction accordée aux petites entreprises diminuera à 4,5 % le 1^{er} juillet 2010, le désavantage sera encore plus marquant.

6.3. RÈGLES SPÉCIALES EN MATIÈRE DE RS & DE

Le paragraphe 48(3) de la Loi de 2007, conjointement avec les paragraphes 49(1) à 49(6) de la Loi de 2007, prévoit des règles spéciales quant à l'établissement des débits et crédits d'impôt transitoires, relatives aux sociétés ayant des activités de RS & DE. De façon générale, le solde du compte de dépenses de RS & DE fédéral doit être comparé, à la date de transition, avec le solde du compte des dépenses de RS & DE engagées en Ontario. Ces règles reconnaissent que les sociétés effectuant des travaux de RS & DE affichent parfois des soldes de dépenses selon les règles fédérales qui dépassent largement leurs soldes ontariens, en raison du fait que certaines sociétés privilégient souvent l'utilisation du CII plutôt que la déduction des dépenses de RS & DE pour réduire leur charge fiscale. Les règles spéciales en matière de RS & DE visent notamment à offrir le choix à une société qui réalise des travaux de RS & DE d'exclure une partie de son compte de dépenses de RS & DE de son solde fédéral total à la date de transition, de manière à réduire ou même éliminer les débits d'impôt « régulier » établis selon le paragraphe 48(1) de la Loi de 2007.

6.3.1. Choix visant à reporter le débit d'impôt transitoire en matière de RS & DE

En situation de débit transitoire, une société pourra reporter l'impôt supplémentaire lié à l'écart entre les soldes de dépenses de RS & DE fédéral et ontarien à la date de transition. Pour faire ce choix, une société doit produire le choix prévu à la disposition 48(4)1. « I » b) de la Loi de 2007 et le joindre à sa déclaration de revenus pour sa première année d'imposition se terminant après le 31 décembre 2008. Un tel choix permettra à une société de reporter l'impôt supplémentaire sur une période de sept ans, et ce, dans la mesure où, à compter de la date de transition, les dépenses cumulatives de RS & DE engagées seraient supérieures aux déductions cumulatives des dépenses de RS & DE à la fin d'une année d'imposition. Si une société ne respecte pas ce critère, elle devra payer un impôt supplémentaire sur

l'excédent du solde des dépenses déduites cumulatives sur le solde des dépenses engagées cumulatives.

Le montant exclu du solde fédéral total d'une société en raison du choix offert aux sociétés effectuant des travaux de RS & DE représente une partie du solde de dépenses de RS & DE fédéral (correspondant à la ligne 470 du Formulaire T661) antérieur à 2009.

Pour les années d'imposition prenant fin entre 2009 et 2015, les déductions des dépenses de RS & DE seront considérées comme étant d'abord utilisées à l'égard des dépenses de RS & DE postérieures à 2008 (c'est-à-dire selon le principe du « dernier arrivé, premier sorti ») afin que le solde des dépenses de RS & DE antérieur à 2009 ne soit pas considéré comme étant utilisé tant et aussi longtemps qu'un montant suffisant de dépenses de RS & DE postérieures à 2008 sera disponible. Pour les années d'imposition prenant fin après 2015, le report n'est plus permis, c'est donc dire que la déduction des dépenses de RS & DE d'une société est d'abord considérée être utilisée à l'égard du solde antérieur à 2009. Nous pouvons donc conclure que cette mesure entraîne un report des débits d'impôt transitoires en matière de RS & DE d'une durée de sept ans dans la mesure où durant cette période, la société engagera suffisamment de dépenses de RS & DE pour compenser les déductions des dépenses de RS & DE. À défaut de respecter cette règle, un impôt supplémentaire pourrait survenir dès 2009 si les dépenses de RS & DE engagées dans cette année ne compensent pas la déduction des dépenses de RS & DE.

6.3.2. Traitement des soldes de CII fédéraux

Pour les sociétés qui possèdent un solde de CII au fédéral non utilisé attribuable à des dépenses de RS & DE engagées en Ontario, qui est relatif à des années d'imposition terminées avant le 1^{er} janvier 2009, un autre allègement est prévu. Afin de compenser la perte du stimulant fiscal de l'Ontario, lequel prévoyait la non-imposition du montant du CII de l'année d'imposition précédente qui était relatif aux dépenses de RS & DE de l'Ontario⁷³, les sociétés pourront augmenter leur solde ontarien total pour tenir compte de la partie non réclamée des CII pour leur premier exercice financier terminé en 2009⁷⁴. C'est donc dire que le solde des CII au

⁷³ Disposition fiscale prévue jadis à l'article 11.2 de la *Loi sur l'imposition des sociétés* de l'Ontario.

⁷⁴ Selon le paragraphe 49(7) de la Loi de 2007. Correspond à l'élément W de la disposition 1 du paragraphe 48(6) de la Loi de 2007 dans le calcul du solde ontarien (à suivre...)

1^{er} janvier 2009 provenant des dépenses ontariennes sera considéré comme un attribut fiscal ontarien, n'ayant aucune contrepartie fédérale lors de l'établissement du débit ou du crédit transitoire. Ce rajustement au solde ontarien total sera bénéfique à la société dans la mesure où celle-ci génère un revenu imposable suffisant durant la période de transition pour compenser le crédit transitoire. Il est à souligner que le solde ontarien rajusté des encouragements fiscaux pour RS & DE entre également dans le calcul du montant qui peut être exclu du solde fédéral total des entreprises qui effectuent des travaux de RS & DE, tel qu'il est exposé à la section 1.3.1.

L'encouragement prévu jadis à l'article 11.2 de la *Loi sur l'imposition des sociétés* de l'Ontario était accordé en renversant, relativement au CII fédéral qu'une société demande au titre des dépenses admissibles de RS & DE en Ontario, les effets sur la société de l'impôt des sociétés de l'Ontario découlant des règles prévues dans la *Loi de l'impôt sur le revenu* qui traitent les demandes de CII comme une aide gouvernementale imposable au cours de l'année d'imposition qui suit celle à l'égard de laquelle la demande a été présentée. Pour le détail des calculs qui sous-tendent l'établissement de la majoration au revenu de manière à diminuer ou voire annuler l'imposition du CII déduit dans un exercice financier précédent, nous renvoyons le lecteur au texte que nous avons publié en 2006 dans le cadre du colloque sur la RS & DE⁷⁵.

De façon générale, le solde ontarien rajusté des encouragements fiscaux pour la RS & DE à la fin de l'année d'imposition précédant immédiatement sa date de transition est calculé comme suit :

- En déterminant la fraction du CII fédéral brut rajusté de la société à la fin de l'année qui n'a pas été déduite en vertu du paragraphe 127(5) ou 127(6) L.I.R. pour une année d'imposition précédente (correspondant au solde du CII pour les années d'imposition terminées avant 2009). L'expression « CII fédéral brut rajusté » est définie au paragraphe 49(1) de la Loi de 2007 et s'entend des CII fédéraux qui :
 - sont acquis au cours de cette année et des années d'imposition précédentes;

(...suite)

total de la société. À noter que cette augmentation du solde total ontarien est prévue à la ligne 226 de la section 2 de l'annexe 506 qui s'intitule « Débits et crédits d'impôt transitoires de l'Ontario ».

⁷⁵ Y. BOYER et É.-N. LAMONTAGNE, *loc. cit.*, note 4.

- ne sont pas acquis au cours des années d'imposition qui se terminent avant la dernière acquisition du contrôle de la société;
 - se rapportent aux dépenses admissibles de RS & DE en Ontario.
- En réduisant les CII qui expirent dans la première année d'imposition se terminant en 2009.
 - En divisant la partie du CII qui peut raisonnablement être considérée comme se rapportant à des « dépenses admissibles de RS & DE en Ontario » engagées ou effectuées par la société, par le CRO de la société pour l'année.

Il est à souligner que la majoration du coefficient de répartition sera égale à 1 lorsque la totalité du revenu imposable de la société sera attribuable à l'établissement stable situé en Ontario.

Afin de bien illustrer ces notions, l'exemple qui suit met en relief les différents éléments relatifs à l'harmonisation en matière de RS & DE.

6.3.3. Exemple

La société HARMONIE (ci-après « HARMONIE »), dont l'exercice financier correspond à l'année civile, possède des établissements stables en Ontario et au Québec depuis 2006. Celle-ci engage des dépenses de RS & DE en Ontario de l'ordre de 500 000 \$ en 2009, 400 000 \$ en 2010, 200 000 \$ en 2011 et 60 000 \$ en 2012. Pour les années 2013 à 2018, la société engage des dépenses de RS & DE de l'ordre de 500 000 \$. La déduction prise annuellement selon le paragraphe 37(1) L.I.R. est de 350 000 \$ pour les exercices financiers terminés de 2009 à 2011. De 2012 à 2016, la déduction prise annuellement est réduite à 200 000 \$ par année et de 2017 à 2018, la déduction est augmentée à 400 000 \$ par année. Nous posons comme hypothèse que le CII utilisé l'exercice financier précédent est de 100 000 \$ et que le CRO est de 50 %⁷⁶ pour toutes les années visées. Au 31 décembre 2008, les soldes de dépenses de RS & DE au fédéral et en Ontario sont respectivement de 6 et de 4,5 M\$. Le solde total fédéral est de

⁷⁶ Aux fins de cet exemple, nous ne considérons pas l'effet des aides fiscales pour RS & DE propres à l'Ontario, telles que le crédit d'impôt pour la recherche et le développement ainsi que le crédit d'impôt à l'innovation de l'Ontario. De plus, nous présumons que le CRO est de 50 % et que le taux d'impôt de base de l'Ontario est de 14 % pour toutes les années visées.

10 M\$ alors que celui de l'Ontario est de 7 M\$ comprenant le solde ontarien rajusté des encouragements pour RS & DE. Finalement, le solde des CII au 31 décembre 2008 provenant des dépenses ontariennes est de 150 000 \$.

Analyse

HARMONIE, qui répond à la définition de « société déterminée », peut être assujettie au débit d'impôt transitoire si l'une des conditions suivantes s'applique :

- 1) le solde fédéral total de la société dépasse le solde ontarien total à la fin de l'année;
- 2) la société a un solde de RS & DE pour une année postérieure à 2008 selon le paragraphe 49(2) de la Loi de 2007, ainsi qu'un solde transitoire fédéral pour RS & DE selon le paragraphe 49(4) de cette même loi, à la fin de l'année.

Si nous présumons qu'aucun choix n'est effectué, nous obtenons le résultat suivant :

SOLDE TOTAL FÉDÉRAL AU 31 DÉCEMBRE 2008

Solde des autres attributs fiscaux (FNACC, montant cumulatif des immobilisations admissibles (ci-après « MCIA »), PAQC, etc.)	4 000 000 \$
Solde du compte de dépenses de RS & DE	<u>6 000 000 \$</u>
Solde total fédéral	<u>10 000 000 \$</u>

SOLDE TOTAL ONTARIEN AU 31 DÉCEMBRE 2008

Solde des autres attributs fiscaux (FNACC, MCIA, PAQC, etc.)	2 200 000 \$
Solde du compte de dépenses de RS & DE	4 500 000 \$
Solde ontarien rajusté des encouragements fiscaux pour la RS & DE	<u>300 000 \$⁷⁷</u>
Solde total ontarien	<u>7 000 000 \$</u>

⁷⁷ Correspond au solde du compte de CII au 31 décembre 2008, soit 150 000 \$ divisé par le CRO de 50 %.

Si aucun choix visant à réduire le compte de dépenses de RS & DE n'est effectué, HARMONIE devra s'imposer sur un impôt supplémentaire de l'ordre de 210 000 \$⁷⁸ afin de ramener les attributs fiscaux ontariens à ceux du fédéral qui sont supérieurs d'un montant de 3 M\$. Ce calcul devra être effectué pour chacune des années d'imposition terminées après 2008 et avant 2014, c'est-à-dire durant la période de référence⁷⁹. Un impôt supplémentaire annuel de l'ordre de 42 000 \$⁸⁰ devra être payé par la société pour 2009 et pour chacune des quatre années subséquentes, et ce, en sus de la charge fiscale habituelle reliée aux activités courantes de la société.

Si la société effectue le choix visant à réduire le compte de dépenses de RS & DE fédéral prévu à la division (b) de la définition I de l'alinéa 1 du paragraphe 48(4) de la Loi de 2007, nous obtenons le résultat suivant :

SOLDE TOTAL FÉDÉRAL AU 31 DÉCEMBRE 2008

Solde des autres attributs fiscaux (FNACC, MCIA, PAQC, etc.)	4 000 000 \$
Solde du compte de dépenses de RS & DE	6 000 000 \$
Moins : Choix visant à réduire le solde des dépenses de RS & DE au fédéral	(1 200 000 \$)*
Solde total fédéral	<u>8 800 000 \$</u>

SOLDE TOTAL ONTARIEN AU 31 DÉCEMBRE 2008

Solde des autres attributs fiscaux (FNACC, MCIA, PAQC, etc.)	2 200 000 \$
Solde du compte de dépenses de RS & DE	4 500 000 \$
Solde ontarien rajusté des encouragements fiscaux pour la RS & DE	<u>300 000 \$</u>
Solde total ontarien	<u>7 000 000 \$</u>

⁷⁸ Soit un débit transitoire de 3 000 000 \$ × 50 % (CRO) × 14 %.

⁷⁹ Il est à souligner que les versements peuvent être rajustés pour tenir compte des modifications du débit attribuables aux changements apportés au taux de base de l'impôt ou au CRO de la société pour l'année.

⁸⁰ Soit 210 000 \$ d'impôt supplémentaire à payer sur une période de cinq ans.

CHOIX VISANT À RÉDUIRE LE SOLDE DES DÉPENSES DE RS & DE AU FÉDÉRAL

Le solde des dépenses de RS & DE au fédéral sera réduit du moindre des montants suivants :

Solde du compte de dépenses de RS & DE au fédéral	6 000 000 \$
Moins :	
Solde ontarien rajusté des encouragements pour la RS & DE à la date de transition	300 000 \$ ⁸¹
Solde du compte de dépenses de RS & DE en Ontario à la date de transition	<u>4 500 000 \$</u>
Total partiel	<u>1 200 000 \$*</u>
Solde fédéral avant l'application du choix	10 000 000 \$
Moins : Solde total ontarien	<u>7 000 000 \$</u>
Total partiel	<u>3 000 000 \$</u>

À la lumière de ces résultats, force est de constater que le contribuable a tout avantage à effectuer le choix prévu en vertu de la définition de l'élément « I » à la disposition 1 du paragraphe 48(4) de la Loi de 2007 dans sa déclaration de revenus au 31 décembre 2009. Ce choix permettra à la société de réduire le solde total fédéral d'un montant de 1,2 M\$ sur lequel un débit d'impôt transitoire de l'ordre de 84 000 \$⁸² pourra être reporté jusqu'en 2016 (report possible sur sept ans). En ce qui a trait au débit transitoire de 1,8 M\$⁸³, celui-ci fera l'objet d'un débit d'impôt transitoire « régulier » dès 2009 pour un montant de 126 000 \$⁸⁴ (soit 25 200 \$ durant cinq ans). La société devra donc assumer dès 2009, et pour les quatre années

⁸¹ Le solde ontarien rajusté des encouragements pour la RS & DE selon le paragraphe 49(7) de la Loi de 2007 correspond à 150 000 \$ divisé par le CRO de 50 %.

⁸² Soit 1 200 000 \$ multiplié par le CRO de 50 % ainsi que par le taux d'impôt de 14 %.

⁸³ Soit 8 800 000 \$ moins 7 000 000 \$.

⁸⁴ Soit 1 800 000 \$ multiplié par le CRO et par le taux d'impôt en 2009 (1 800 000 \$ × 50 % × 14 %).

subséquentes, un impôt additionnel de l'ordre de 25 200 \$ pour compenser une partie des attributs fiscaux (autres que RS & DE) plus élevés dont elle a hérité du fédéral pour les années d'imposition ultérieures à 2008. Il est à noter que cet impôt devra être assumé par la société, peu importe si celle-ci est en mesure ou non d'utiliser les attributs fiscaux additionnels dans les années à venir.

En l'absence de choix, un impôt supplémentaire de l'ordre de 210 000 \$ serait exigible immédiatement sur une période de cinq ans⁸⁵ débutant dès 2009. C'est donc dire que la société devrait payer annuellement, et ce, jusqu'en 2013, un débit d'impôt transitoire additionnel de 16 800 \$ qui autrement pourrait être reporté jusqu'en 2016. Tel qu'il est précisé à la section 6.3.1., le report sera possible dans la mesure où les dépenses de RS & DE qui seront engagées après 2008 seront suffisantes pour compenser les déductions de dépenses de RS & DE. Selon les données de l'exemple, en présumant que le choix prévu à la définition de l'élément « I » à la disposition 1 du paragraphe 48(4) de la Loi de 2007 soit effectué, les débits d'impôt transitoires maximums sur le compte de RS & DE réduit seraient les suivants :

⁸⁵ Correspond à un débit d'impôt transitoire annuel de 42 000 \$ sur cinq ans.

Année	Dépenses engagées dans l'année	Déduction visée à l'article 37 L.I.R.	Plafond cumulatif postérieur à 2008	Excédent du paragraphe 37(1) L.I.R. sur le plafond cumulatif postérieur à 2008	Solde postérieur à 2008 au titre de la RS & DE	Débets d'impôt transitoires (cinq ans)	Total de l'impôt supplémentaire
2009	400 000 \$	350 000 \$	400 000 \$	0 \$ ⁸⁶	-	25 200 \$	25 200 \$
2010	300 000 \$	350 000 \$	350 000 \$	0 \$	-	25 200 \$	25 200 \$
2011	100 000 \$	350 000 \$	100 000 \$ ⁸⁷	250 000 \$ ⁸⁸	17 500 \$ ⁸⁹	25 200 \$	42 700 \$
2012	(40 000 \$) ⁹⁰	200 000 \$	0 \$ ⁹¹	240 000 \$ ⁹²	16 800 \$ ⁹³	25 200 \$	42 000 \$
2013	400 000 \$	200 000 \$	400 000 \$ ⁹⁴	0 \$	-	25 200 \$	25 200 \$

⁸⁶ Soit le total du déficit courant fédéral au titre de la RS & DE (0 \$) et de l'excédent de la déduction visée à l'article 37 L.I.R. (350 000 \$) sur le plafond cumulatif postérieur à 2008 au titre de la RS & DE (400 000 \$).

⁸⁷ Soit 100 000 \$ correspondant à l'excédent du total du plafond courant fédéral au titre de la RS & DE pour 100 000 \$ et du total des plafonds pour les années postérieures à 2008 (soit 700 000 \$ pour les années 2009 et 2010) sur le total des déductions de dépenses de RS & DE visées au paragraphe 37(1) L.I.R. pour 2009 et 2010.

⁸⁸ Représente l'excédent de la déduction visée au paragraphe 37(1) L.I.R. pour 2011 (350 000 \$) sur le plafond cumulatif postérieur à 2008 (100 000 \$).

⁸⁹ Soit 250 000 \$ (1 050 000 \$ - 800 000 \$) à 50 % (CRO) à 14 %.

⁹⁰ En 2012, la société engage des dépenses de RS & DE de l'ordre de 60 000 \$ alors que le CII de l'année d'imposition précédente est toujours de 100 000 \$. La société encourt donc un déficit courant au titre de la recherche et développement (ci-après « R & D ») selon les règles fédérales de l'ordre de 40 000 \$ (60 000 \$ - 100 000 \$) selon le paragraphe 49(1) de la Loi de 2007.

⁹¹ Correspond à l'excédent des dépenses de RS & DE engagées après 2008 (800 000 \$) sur le montant de la déduction visée au paragraphe 37(1) L.I.R. (1 050 000 \$), lequel montant doit être réduit du montant attribuable au débit transitoire de 250 000 \$ applicable à l'année d'imposition terminée en 2011.

⁹² Correspond au total du déficit courant fédéral au titre de la RS & DE, lequel totalise 40 000 \$ (60 000 \$ - 100 000 \$), et de l'excédent de la déduction visée au paragraphe 37(1) L.I.R. (200 000 \$) sur le plafond cumulatif postérieur à 2008 (0 \$).

⁹³ Correspond au déficit courant fédéral au titre de la RS & DE de 40 000 \$ additionné à la déduction prise en vertu du paragraphe 37(1) L.I.R. pour 200 000 \$ multiplié par 50 % (CRO) et le taux d'impôt de 14 %.

⁹⁴ Correspond à l'excédent des dépenses de RS & DE engagées après 2008 (1 200 000 \$) sur le montant de la déduction visée au paragraphe 37(1) L.I.R., laquelle totalise 1 250 000 \$ réduit d'une somme de 450 000 \$ correspondant aux débits transitoires (à suivre...)

Année	Dépenses engagées dans l'année	Déduction visée à l'article 37 L.I.R.	Plafond cumulatif postérieur à 2008	Excédent du paragraphe 37(1) L.I.R. sur le plafond cumulatif postérieur à 2008	Solde postérieur à 2008 au titre de la RS & DE	Débets d'impôt transitoires (cinq ans)	Total de l'impôt supplémentaire
2014	400 000 \$	200 000 \$	600 000 \$	0 \$	-	0 \$	0 \$
2015	400 000 \$	200 000 \$	800 000 \$	0 \$	-	0 \$	0 \$
2016	400 000 \$	200 000 \$	s.o.	200 000 \$	14 000 \$	0 \$	14 000 \$
2017	400 000 \$	400 000 \$	s.o.	400 000 \$	28 000 \$	0 \$	28 000 \$
2018	400 000 \$	400 000 \$	s.o.	400 000 \$	7 700 \$	0 \$	7 700 \$
					84 000 \$	126 000 \$	210 000 \$

Étant donné que HARMONIE a engagé, en 2009 et 2010, suffisamment de dépenses de RS & DE pour compenser les déductions prises selon le paragraphe 37(1) L.I.R., les débits d'impôt transitoires relatifs à l'allocation des dépenses de RS & DE seront reportés jusqu'en 2016. En 2011, le scénario est différent puisque les dépenses de RS & DE engagées ne compensent pas en totalité la déduction visée au paragraphe 37(1) L.I.R., laquelle totalise 350 000 \$. Comme résultat, un débit d'impôt transitoire distinct de 17 500 \$ sera exigible pour cet exercice financier en plus du débit d'impôt régulier de 25 200 \$, lequel est relatif aux comptes autres que RS & DE. Évidemment, lorsque les investissements en RS & DE diminuent de façon considérable, pour des raisons d'affaires ou en raison de la réception d'une aide gouvernementale importante, une société peut afficher, sporadiquement, un déficit courant fédéral. L'année 2012 présente un déficit de l'ordre de 40 000 \$ en raison de la forte diminution des dépenses de RS & DE pour cette année. Les règles fiscales prévoient qu'un débit d'impôt transitoire sera créé automatiquement dès qu'une société générera, au cours d'une année d'imposition, un déficit courant au titre de la RS & DE. Outre le débit d'impôt attribuable à ce déficit, toute déduction des dépenses de RS & DE pour cette même année d'imposition générera également un débit d'impôt transitoire. Il en sera ainsi en raison du fait que la déduction sera attribuable à un solde de dépenses de RS & DE généré avant 2009, puisque la société n'a engagé au cours de son année d'imposition aucun solde disponible de dépenses de RS & DE.

(...suite)

imposés en 2011 (250 000 \$) et en 2012 (200 000 \$), sans tenir compte du débit transitoire créé par le déficit fédéral au titre de la RS & DE.

À compter de 2016, les dépenses de RS & DE engagées après 2008 ne seront plus considérées et l'obligation fiscale transitoire à payer sera fondée sur la somme de la déduction visée au paragraphe 37(1) L.I.R. et du déficit courant fédéral au titre de la RS & DE. À la lumière de cette analyse, une société qui a un besoin de liquidités à court terme aura tout intérêt à effectuer le choix précité de manière à différer l'imposition des débits transitoires reliés à la RS & DE jusqu'en 2016. Toutefois, afin d'éviter une imposition prématurée des débits transitoires, une attention particulière devra être portée au montant de la déduction des dépenses de RS & DE jusqu'en 2015. Pour les années subséquentes, la rapidité d'imposition des débits transitoires sera directement proportionnelle au montant de la déduction des dépenses de RS & DE. De plus, dans le contexte de la réduction du taux de base de l'impôt sur le revenu de 14 % à 12 % à compter du 1^{er} juillet 2010, à 11,5 % à compter du 1^{er} juillet 2011 et à 11 % à compter du 1^{er} juillet 2012, pour atteindre un taux de base de 10 % au 1^{er} juillet 2013⁹⁵, une société aura tout avantage à reporter le plus possible la réalisation des débits transitoires découlant de la RS & DE. En plus de bénéficier du report d'impôts, le débit transitoire sera imposable à un taux de base réduit pouvant atteindre quatre points de pourcentage d'ici trois ans.

6.4. CRÉDIT D'IMPÔT DE L'ONTARIO POUR LA RECHERCHE ET LE DÉVELOPPEMENT

Afin de palier la perte, pour les sociétés ontariennes, de la non-imposition du CII relatif aux dépenses de RS & DE engagées en Ontario en raison des mesures introduites visant l'harmonisation de l'impôt des sociétés, le gouvernement ontarien a instauré un nouveau crédit d'impôt pour RS & DE. Ce crédit d'impôt non remboursable est équivalent à 4,5 % du compte de dépenses de R & D engagées sur le territoire ontarien au cours des années d'imposition se terminant après le 31 décembre 2008⁹⁶. Ce crédit d'impôt est disponible à l'ensemble des sociétés ontariennes, que celles-ci soient privées, publiques ou contrôlées par des non-résidents. Contrairement aux règles applicables au crédit d'impôt à l'innovation de l'Ontario (ci-après « CIIO »), le calcul du crédit d'impôt de l'Ontario pour la recherche et le développement (ci-après « CIORD ») n'est pas tributaire du concept de la limite de dépenses prévue au paragraphe 96(3) de la Loi de 2007 pour le CIIO. C'est donc dire qu'une société qui ne pourrait se prévaloir du CIIO en raison de l'absence de limite de dépenses pourrait tout de même se prévaloir du CIORD à l'égard des dépenses de RS & DE engagées en Ontario.

⁹⁵ Projet de loi 218 qui a reçu la sanction royale le 15 décembre 2009.

⁹⁶ Selon le paragraphe 38(2) de la Loi de 2007.

Les dépenses admissibles comprennent les dépenses de RS & DE de nature courante et capital engagées en Ontario⁹⁷, pour lesquelles le contribuable est admissible à un CII selon les règles fédérales. Contrairement au concept de dépenses admissibles aux fins du CIIO, lequel sera vu en détail à la section 6.5., les dépenses en immobilisations dédiées aux activités de RS & DE sont admissibles en totalité aux fins du CIORD.

Au fédéral, le nouveau CIORD est traité comme une aide gouvernementale dans l'année où la demande est effectuée et réduit concurremment les dépenses déductibles de RS & DE aux fins de l'alinéa 37(1)d) L.I.R. Toutefois, seule la portion du CIORD qui est relative aux dépenses de nature courante et aux dépenses de nature capital viendra réduire le solde du compte des dépenses de RS & DE déductibles. La portion du CIORD relative au montant de remplacement visé par règlement (ci-après « MRVR ») ne sera pas imposée par l'entremise du compte de dépenses déductibles de RS & DE. Cette portion d'aide fera plutôt l'objet d'un ajout au revenu du demandeur dans l'année où il sera reçu, et ce, conformément à l'alinéa 12(1)x) L.I.R. Cependant, le CIORD viendra réduire en totalité les dépenses admissibles de RS & DE selon le paragraphe 127(18) L.I.R.

Selon le paragraphe 39(1) de la Loi de 2007, le CIORD peut être appliqué pour réduire l'impôt sur le revenu des sociétés de l'Ontario et est disponible uniquement à l'égard des sociétés qui ne sont pas exonérées de l'impôt de l'Ontario et qui n'ont pas de revenus exonérés. Le crédit non utilisé, s'il y a lieu, peut être reporté sur les trois années d'imposition précédentes se terminant après le 31 décembre 2008, et sur les 20 années d'imposition subséquentes. Pour demander ce crédit, le contribuable doit joindre à la déclaration de revenus fédérale, l'annexe 508, laquelle s'intitule « Crédit d'impôt de l'Ontario pour la recherche et le développement ».

Une société qui a disposé d'un bien utilisé pour RS & DE ou qui l'a transformé en vue d'une utilisation commerciale pourra être sujette à déclarer une récupération du CIORD déjà calculé sur ce bien⁹⁸. Toute récupération aura pour effet de créer ou d'augmenter l'impôt de l'Ontario par ailleurs payable.

⁹⁷ Soit 100 % des dépenses de nature courante (salaires, sous-traitants, matériaux consommés et transformés, etc.) et capital comprenant le montant de remplacement lorsque ce choix est effectué.

⁹⁸ Selon l'article 45 de la Loi de 2007.

Finalement, un demandeur pourra renoncer en tout ou en partie à ce crédit pour une année d'imposition en remettant une renonciation écrite avec la déclaration de revenus (T2) que la société est tenue de produire pour les années d'imposition terminées après le 31 décembre 2008⁹⁹. La société qui renonce à son admissibilité au CIORD, en partie ou en totalité, est réputée ne pas être reconnue comme une société admissible pour l'année en cause en ce qui a trait au montant du crédit d'impôt auquel elle renonce. La renonciation au crédit ne permet pas toujours d'optimiser la situation fiscale du contribuable lorsque les crédits sont, de part et d'autre, remboursables au fédéral et au provincial. Considérant que le CIORD est non remboursable en tout temps, il pourrait être avantageux, pour une SPCC ontarienne qui est en position de pertes et qui n'a pas d'impôt ontarien à payer dans un avenir prévisible, de renoncer au CIORD afin d'optimiser le CII fédéral.

6.5. CRÉDIT D'IMPÔT À L'INNOVATION DE L'ONTARIO TOUJOURS EN VIGUEUR

Malgré l'harmonisation des règles fiscales de l'Ontario avec celles du fédéral, le CIIO est toujours disponible aux sociétés ontariennes. Le CIIO est un crédit d'impôt remboursable de 10 %¹⁰⁰ dont peuvent se prévaloir les petites et moyennes entreprises pour les activités de RS & DE admissibles en Ontario¹⁰¹. Une société peut bénéficier à la fois du CIORD et du CIIO dans une même année d'imposition se terminant après 2008. Seules les dépenses de RS & DE engagées en Ontario, pour lesquelles le contribuable est admissible à un CII pour RS & DE, sont reconnues aux fins du CIIO¹⁰². Plus précisément, les dépenses admissibles au CIIO représentent 100 % des dépenses de nature courante et une proportion de 40 % des dépenses en immobilisations dédiées aux activités de RS & DE¹⁰³. Le CIIO est offert tant aux sociétés privées que publiques possédant un établissement stable en Ontario et est limité au concept de « limite de dépenses », lequel sera présenté ci-après.

⁹⁹ Selon le paragraphe 43(1) de la Loi de 2007.

¹⁰⁰ Selon le paragraphe 96(2) de la Loi de 2007.

¹⁰¹ Selon le paragraphe 96(1) de la Loi de 2007.

¹⁰² Selon le paragraphe 96(7) de la Loi de 2007.

¹⁰³ Selon le paragraphe 96(9) de la Loi de 2007.

6.5.1. Modifications à la limite de dépenses

Contrairement au fédéral et à plusieurs provinces canadiennes, le CIIO est disponible jusqu'à une limite maximale de dépenses annuelles de 3 M\$ pour les années d'imposition terminées après le 25 février 2008¹⁰⁴. Les sociétés associées doivent se partager cette limite de dépenses. C'est donc dire que ce crédit ne peut excéder 300 000 \$ annuellement pour le demandeur ainsi que pour l'ensemble des sociétés associées. Au-delà de cette limite, aucun CIIO ne sera conféré à la société. Le calcul de cette limite est déterminé selon des paramètres similaires à ceux du fédéral, soit le capital imposable et le revenu imposable. Il est à noter qu'avant le 26 février 2008, la limite de dépenses était de 2 M\$. Dans la mesure où l'année d'imposition chevauche le 26 février 2008, la limite de dépenses devra être répartie proportionnellement. Les sociétés admissibles peuvent demander l'intégralité de cette limite lorsque leur montant de capital imposable ou leur revenu imposable fédéral dans l'année précédente ne dépasse pas 25 M\$ et 400 000 \$ respectivement. Si l'un de ces montants dépasse le seuil, la limite de dépenses de 3 M\$ devra être réduite progressivement.

Pour les années d'imposition qui commencent après 2009, la fourchette d'élimination progressive de revenu imposable a été portée de 400 000 \$ à 500 000 \$ et de 700 000 \$ à 800 000 \$. La limite de dépenses de 3 M\$ devient donc nulle lorsque le revenu imposable de l'année d'imposition précédente atteint 800 000 \$ (auparavant 700 000 \$)¹⁰⁵. Quant au test du capital imposable, celui-ci demeure inchangé en ce sens que la limite de dépenses sera également complètement éliminée lorsque le capital imposable dépassera 50 M\$. Fait important à souligner, le revenu imposable et le capital imposable doivent être déterminés sur une base mondiale et non pas seulement sur une base canadienne, tel qu'il est édicté par la législation fiscale fédérale¹⁰⁶.

En résumé, le plafond annuel des dépenses admissibles commencera à être réduit progressivement pour les sociétés lorsque :

¹⁰⁴ Pour les années d'imposition terminées après le 25 février 2008, la limite de dépenses de 3 M\$ doit être « proratée » selon le nombre de jours après le 25 février 2008. Avant cette date, la limite de dépenses était de 2 M\$.

¹⁰⁵ Les modifications aux paramètres de capital et de revenu imposable ont été annoncées le 17 mars 2009 (reçu la sanction royale le 15 décembre 2009) par le ministre des Finances de l'Ontario, M. Dwight Duncan.

¹⁰⁶ AGENCE DU REVENU DU CANADA, interprétation technique 2007-0227061E5, « Revenu imposable sociétés associées non résidentes », 11 janvier 2008.

- le capital versé imposable¹⁰⁷ de l'année d'imposition précédente s'élève à plus de 25 M\$, mais est inférieur à 50 M\$; et
- le revenu imposable aux fins du fédéral est :
 - supérieur à 200 000 \$ mais inférieur à 400 000 \$ pour l'année d'imposition précédente se terminant avant 2003,
 - supérieur à 300 000 \$ mais inférieur à 500 000 \$ pour l'année d'imposition précédente se terminant après 2002¹⁰⁸,
 - supérieur à 400 000 \$ mais inférieur à 600 000 \$ pour l'année d'imposition précédente se terminant après le 31 décembre 2006,
 - supérieur à 400 000 \$ mais inférieur à 700 000 \$ pour l'année d'imposition précédente se terminant après le 25 février 2008,
 - supérieur à 500 000 \$ mais inférieur à 800 000 \$ pour l'année d'imposition précédente se terminant après le 31 décembre 2009.

6.5.2. Renonciation au CIIO : quelques précisions

Une société peut, en vertu du paragraphe 96(14) de la Loi de 2007, renoncer à son admissibilité à la totalité ou à une partie du CIIO pour une année d'imposition en remettant une renonciation écrite avec la déclaration de revenus (T2) que la société est tenue de produire. Toutefois, considérant que le CIIO est pleinement remboursable, la décision de renoncer en tout ou en partie à ce crédit devra être prise avec diligence. À ce propos, il importe de noter qu'une interprétation technique a été rendue le 8 juin 2009 confirmant qu'une société dispose du délai normal pour l'établissement d'une nouvelle cotisation, tel qu'il est prévu au paragraphe 152(4) L.I.R. (soit trois ou quatre ans suivant la date d'établissement de la première

¹⁰⁷ Lorsque la société est une institution financière autre qu'une caisse populaire ou une société d'assurance, nous devons utiliser le capital versé imposable rajusté en Ontario pour l'année d'imposition précédente. Lorsque la société est une caisse populaire ou une société d'assurance, le capital imposable fédéral engagé durant l'année d'imposition précédente, tel qu'il est établi en vertu de la Partie I.3 L.I.R., doit être utilisé.

¹⁰⁸ Lorsque l'année d'imposition précédente se termine avant 2003, il y aura réduction progressive du plafond annuel si le revenu imposable au fédéral de l'année précédente est de plus de 200 000 \$ mais moins de 400 000 \$.

cotisation), pour renoncer à son CIIO¹⁰⁹. Étant donné que le CIIO est remboursable, il ne devrait pas y avoir d'intérêt pour un contribuable à renoncer à ce crédit.

6.6. CRÉDIT D'IMPÔT DE L'ONTARIO POUR LES ENTREPRISES PARRAINANT LES INSTITUTS DE RECHERCHE : DÉCISION ANTICIPÉE N'EST PLUS REQUISE

Le crédit d'impôt de l'Ontario pour les entreprises parrainant les instituts de recherche (ci-après « CIOEPIR »), communément appelé dans la législation anglaise ontarienne Ontario Business Research Institute Tax Credit (OBRITC), est également toujours en place à la suite de l'instauration des mesures d'harmonisation¹¹⁰. Le taux de ce crédit s'élève à 20 %¹¹¹ des dépenses effectuées dans le cadre d'un contrat de recherche entre une société exploitant une entreprise et possédant un établissement stable en Ontario, ainsi qu'un institut de recherche admissible en Ontario. Au même titre que le CIIO, le CIOEPIR constitue un crédit d'impôt pleinement remboursable. La limite de dépenses admissibles est de 20 M\$ annuellement. Conséquemment, le crédit maximal pouvant être demandé par une société admissible¹¹² ou par un groupe de sociétés associées au cours d'une année d'imposition est de 4 M\$ (20 % de 20 M\$). L'annexe 568, qui s'intitule « Crédit d'impôt de l'Ontario pour les entreprises parrainant les instituts de recherche », doit être remplie pour pouvoir bénéficier de ce crédit.

Le principal changement à cette mesure fiscale que le gouvernement ontarien a effectué au cours des dernières années concerne le retrait de l'exigence de l'obtention d'une décision anticipée favorable auprès du ministre du Revenu de l'Ontario pour pouvoir bénéficier de ce crédit. Les contrats conclus avant le 10 août 2007 étaient assujettis à des décisions anticipées. Depuis cette date, il n'est plus nécessaire pour une société d'obtenir une décision anticipée favorable auprès des autorités fiscales de l'Ontario. Toutefois, l'annexe 569, qui s'intitule « Crédit d'impôt de l'Ontario pour les entreprises parrainant les instituts de recherche – renseignements sur le contrat », doit être remplie pour appuyer la demande de crédit.

¹⁰⁹ ONTARIO, ministre des Finances, interprétation technique, « Deadline for filing a waiver of tax credit – OITC », 8 juin 2009.

¹¹⁰ Par. 97(1) de la Loi de 2007.

¹¹¹ Selon le paragraphe 97(2) de la Loi de 2007.

¹¹² Tel qu'il est défini au paragraphe 97(3) de la Loi de 2007.

Fait important à mentionner, les petites entreprises peuvent combiner ce crédit à la recherche institutionnelle au CIIO de 10 %, de sorte que le crédit d'impôt total possible est porté à 30 % sur les dépenses admissibles.

7. MANITOBA

Le régime fiscal du Manitoba encourage les entreprises à mettre au point des produits et des procédés novateurs en offrant un crédit d'impôt pour les activités de RS & DE exercées sur son territoire. Ainsi, cette aide fiscale est accordée aux entreprises qui possèdent un établissement stable¹¹³ au Manitoba et qui y exécutent des activités de RS & DE¹¹⁴. Ce crédit d'impôt, calculé au taux de 20 %, est non remboursable et est accordé à l'égard des dépenses admissibles de RS & DE¹¹⁵.

Toutefois, afin de promouvoir la coopération entre les sociétés et les centres de recherche, il a été annoncé, dans le cadre du Budget déposé le 25 mars 2009, que le crédit d'impôt pour RS & DE sera remboursable à l'égard de certaines dépenses admissibles engagées après 2009 par une société ayant un établissement stable au Manitoba. Les dépenses admissibles sont celles engagées au Manitoba en vertu d'un contrat admissible avec un institut de recherche admissible. Les instituts de recherche admissibles incluent les établissements postsecondaires et les centres de recherche au Manitoba¹¹⁶.

¹¹³ Tel qu'il est défini au paragraphe 1(1) de la *Manitoba Income Tax Act*, C.C.S.M., c. I10 et mod. (ci-après « M.I.T.A. »).

¹¹⁴ Art. 7.3 M.I.T.A.

¹¹⁵ L'expression « dépense admissible » est définie au paragraphe 7.3(1) M.I.T.A. et a le même sens que la définition de cette expression donnée au paragraphe 127(9) L.I.R. Avant le 9 mars 2005, le taux du crédit d'impôt était de 15 %. Il est utile de mentionner que s'ajoutent au crédit d'impôt le crédit d'impôt qui est attribué à un contribuable par une fiducie dont le contribuable est bénéficiaire ainsi que celui qui lui est attribué par une société de personnes dont il est membre, selon les paragraphes 7.3(3) et 7.3(4) M.I.T.A.

¹¹⁶ MANITOBA, ministère des Finances, *Budget du Manitoba 2009 – Document budgétaire D*, 25 mars 2009, p. 9 et disponible sur le site Internet à l'adresse suivante : www.gov.mb.ca/finance/budget09/papers/taxation.pdf (anglais seulement). Au moment de la rédaction du présent texte, aucun projet de loi mettant en œuvre cette modification n'avait été déposé devant la législature manitobaine. Il est toutefois utile de préciser que l'annexe 380 de la déclaration de revenus fédérale tient compte de cette modification.

De plus, ce crédit d'impôt remboursable est disponible pour les sociétés qui effectuent des travaux de RS & DE dans certains domaines spécifiques impliquant la biotechnologie et les nouvelles technologies, comme les sciences médicales, l'environnement, l'agriculture, l'information, les communications et les ordinateurs. Ainsi, le remboursement du crédit d'impôt pour RS & DE est limité puisqu'il s'applique à des domaines spécifiques de l'industrie et seulement s'il y a un contrat avec une université ou un institut de recherche prescrit.

Par ailleurs, le Budget 2010 a étendu le remboursement du crédit d'impôt¹¹⁷. En effet, à l'occasion du Budget déposé le 23 mars 2010, il a été proposé qu'à compter de 2011, il sera possible d'obtenir un remboursement partiel du crédit d'impôt à l'égard de l'ensemble des dépenses internes engagées pour des activités de RS & DE au Manitoba (autres qu'en vertu d'un contrat avec une université ou un institut de recherche prescrit). Ainsi, en 2011, le quart du crédit d'impôt provincial pourra être remboursé et, en 2012, le remboursement représentera la moitié du crédit d'impôt.

En ce qui concerne la partie du crédit d'impôt du Manitoba pour RS & DE qui n'est pas remboursable, la législation fiscale manitobaine prévoit que le crédit d'impôt de l'année courante peut être reporté sur les trois années d'imposition précédentes et sur les 10 années d'imposition subséquentes¹¹⁸ pour réduire l'impôt sur le revenu du Manitoba autrement payable.

Par ailleurs, il est utile de rappeler que, à défaut d'avoir suffisamment d'impôt payable au Manitoba, une société peut renoncer en tout ou en partie au crédit de l'année courante¹¹⁹.

¹¹⁷ MANITOBA, ministère des Finances, *Budget du Manitoba 2010 – Document budgétaire C*, 23 mars 2010, p. 3 et disponible sur le site Internet à l'adresse suivante : <http://www.gov.mb.ca/finance/budget10/papers/taxation.pdf>.

¹¹⁸ Pour les années d'imposition se terminant avant 2004, le crédit d'impôt du Manitoba pour RS & DE était reportable sur une période de sept ans. Pour les années d'imposition se terminant après 2003, le crédit peut être reporté sur les 10 années suivantes conformément à l'alinéa e) de la définition de « crédit d'impôt pour RS & DE » prévue au paragraphe 7.3(1) M.I.T.A. Bien que les règles entourant le caractère remboursable du crédit d'impôt pour RS & DE n'aient pas encore été présentées sous forme de projet de loi, notre compréhension est que la partie non remboursable du crédit d'impôt pourra faire l'objet d'un report selon les règles actuellement applicables.

¹¹⁹ Par. 7.3(7) M.I.T.A. La renonciation a pour principal effet d'augmenter le crédit fédéral.

Finalement, lors du Budget 2009 du Manitoba, il a été annoncé que le taux d'imposition pour les petites entreprises serait réduit à zéro, à compter du 1^{er} décembre 2010¹²⁰. Par conséquent, il est utile de mentionner que les crédits d'impôt pour RS & DE non remboursables auront une utilité limitée pour les sociétés qui profiteront du taux d'imposition de 0 %.

8. SASKATCHEWAN

La province de la Saskatchewan a mis en place un crédit d'impôt pour RS & DE en 1998 afin d'inciter les sociétés établies dans cette province à innover davantage. Le modèle adopté alors par la Saskatchewan était calqué sur celui du Manitoba.

Jusqu'au dépôt du Budget 2009-2010, le crédit d'impôt offert par cette province était non remboursable¹²¹ et disponible aux sociétés possédant un établissement stable dans la province.

À l'occasion du dépôt du Budget de 2008-2009¹²², le gouvernement de la Saskatchewan avait annoncé qu'il examinerait les avenues possibles pour lui permettre de répondre à son engagement de bonifier le crédit d'impôt pour RS & DE. Lors des consultations tenues avec les intervenants concernés, il est ressorti clairement qu'il fallait rendre le crédit d'impôt remboursable de façon à permettre aux sociétés de la Saskatchewan d'obtenir du capital additionnel.

Ainsi, il fut annoncé dans le cadre du Budget suivant déposé le 18 mars 2009 que le crédit d'impôt non remboursable qui existait allait être converti en crédit d'impôt remboursable à l'égard de toutes les dépenses admissibles de RS & DE engagées après le 18 mars 2009¹²³.

¹²⁰ MANITOBA, ministère des Finances, *Budget du Manitoba 2009 – Document budgétaire D*, 25 mars 2009, p. 7 et disponible sur le site Internet à l'adresse suivante : www.gov.mb.ca/finance/budget09/papers/taxation.pdf (anglais seulement).

¹²¹ *Saskatchewan Income Tax Act*, S.S. 2000, c. I-2.01 et mod. (ci-après « S.I.T.A. »), art. 63.

¹²² SASKATCHEWAN, ministère des Finances, *Saskatchewan Provincial Budget 08-09 Budget Summary Ready for Growth*, 19 mars 2008 et disponible sur le site Internet à l'adresse suivante : www.finance.gov.sk.ca/budget2008-09/2008-09BudgetSummary.pdf (anglais seulement).

¹²³ Art. 63.1 S.I.T.A.

Les définitions et les règles relatives à l'admissibilité sont demeurées inchangées et les crédits non remboursables inutilisés demeurent disponibles afin d'être appliqués à l'encontre de l'impôt payable au cours de la période de report prospectif de 10 ans. Le sens à donner à l'expression « dépense admissible » est le même que celui prévu au paragraphe 127(9) L.I.R.

Il est utile de mentionner que, tant aux fins du crédit d'impôt non remboursable qu'aux fins du nouveau crédit d'impôt remboursable, s'ajoutent le crédit d'impôt qui est attribué à un contribuable par une fiducie dont il est bénéficiaire ainsi que celui qui lui est attribué par une société de personnes dont il est membre¹²⁴.

En ce qui concerne le crédit d'impôt non remboursable, une société établie en Saskatchewan peut renoncer à une partie ou à la totalité du crédit d'impôt pour RS & DE non remboursable sur les dépenses engagées avant le 19 mars 2009¹²⁵.

9. ALBERTA

Le coût lié à la réalisation d'activités de RS & DE en Alberta est maintenant réduit de façon significative. En effet, à la suite de l'annonce faite le 22 avril 2008 lors du Budget 2008¹²⁶, des modifications législatives ont été apportées à l'*Alberta Corporate Taxation Act*¹²⁷ visant la mise en place d'un crédit d'impôt remboursable pour RS & DE¹²⁸.

Ainsi, un crédit d'impôt remboursable de 10 % est disponible à l'égard des dépenses admissibles engagées en Alberta après le 31 décembre 2008, jusqu'à concurrence d'un montant de dépenses admissibles de 4 M\$ par année civile. Ce crédit d'impôt est seulement disponible aux sociétés ayant un établissement stable en Alberta.

¹²⁴ Selon les paragraphes 63(4) et 63(6) S.I.T.A. dans le cas du crédit d'impôt non remboursable et les paragraphes 63.1(5) et 63.1(7) S.I.T.A. dans le cas du nouveau crédit d'impôt remboursable.

¹²⁵ Par. 63(10) S.I.T.A.

¹²⁶ ALBERTA, ministère des Finances, *Budget 2008 - The Right Plan for Today & Tomorrow*, 22 avril 2008 et disponible sur le site Internet à l'adresse suivante : www.alberta.ca/budget2008/documents/Budget_Speech_Final.pdf (anglais seulement).

¹²⁷ R.S.A. 2000, c. A-15 et mod. (ci-après « A.C.T.A. »).

¹²⁸ Art. 26.6 et suiv. A.C.T.A.

Aux fins albertaines, les dépenses admissibles sont les mêmes que celles admissibles au niveau fédéral. Ainsi, les dépenses admissibles comprennent le coût des matériaux, les salaires, les dépenses de nature capital, les dépenses de sous-traitance, les dépenses de location et les paiements à des tiers. Afin d'être admissibles, ces dépenses doivent être engagées en Alberta¹²⁹.

La limite annuelle de dépenses de 4 M\$ peut être partagée entre toutes les sociétés dans un groupe de sociétés associées¹³⁰. Cette limite peut être partagée, le cas échéant, d'une façon différente au partage effectué aux fins fédérales. À la différence des règles applicables au niveau fédéral, la limite de dépenses de l'Alberta n'est pas réduite par le revenu imposable ou le capital imposable. La limite des dépenses albertaine est établie au prorata pour les sociétés qui ont une fin d'année ne correspondant pas à l'année civile aux fins du calcul du crédit d'impôt de 2009. Elle est également établie au prorata pour des sociétés avec des années d'imposition écourtées.

Dans le cas où un crédit d'impôt est obtenu à l'égard d'un bien situé en Alberta, ce crédit d'impôt sera soumis à une récupération si le bien cesse d'être situé dans la province¹³¹. D'autres mesures visant la récupération du crédit d'impôt ont été introduites et reprennent généralement les règles applicables au niveau fédéral, sauf que dans le cas des biens soumis à récupération, la période de récupération est de 20 ans, alors que la période prévue au niveau fédéral est de 10 ans¹³².

Finalement, le délai de production aux fins du nouveau crédit d'impôt de l'Alberta est le même que celui applicable aux fins fédérales, soit 12 mois après la date d'échéance de production de la déclaration de revenus¹³³.

¹²⁹ Par. 26.6(2) A.C.T.A.

¹³⁰ Art. 26.8 A.C.T.A.

¹³¹ Art. 26.91 A.C.T.A. Toutefois, nous comprenons mal l'objectif de cette mesure de récupération. En effet, les règles de récupération visant essentiellement à éviter un double financement de l'effort d'innovation, il semble étrange que le transfert d'un bien hors de la province puisse être réputé une disposition déclenchant les règles de récupération. Imaginons un prototype développé en Alberta et qui doit être mis à l'essai dans une autre province. Dans cette situation, il y aurait disposition réputée aux fins albertaines et récupération alors que ce ne serait pas le cas au niveau fédéral. La mesure étant nouvelle, il faudra attendre encore quelque temps afin de voir comment cette disposition de la loi albertaine sera interprétée.

¹³² Art. 26.9 A.C.T.A.

¹³³ Par. 26.7(6) A.C.T.A.

10. LA COLOMBIE-BRITANNIQUE RECONDUIT L'AIDE FISCALE POUR RS & DE

Les entreprises britanno-colombiennes qui effectuent des travaux de RS & DE peuvent espérer bénéficier du programme de RS & DE pour une autre période de cinq années consécutives, soit jusqu'au 31 août 2014. En effet, la ministre des Finances de la Colombie-Britannique de l'époque, en l'occurrence M^{me} Carole Taylor, a annoncé dans le cadre du Budget déposé le 20 février 2007, une seconde reconduction de l'aide fiscale pour RS & DE pour une période de cinq ans alors que cette mesure devait initialement prendre fin le 31 août 2009. Bien que l'aide fiscale pour RS & DE en Colombie-Britannique demeure toujours une mesure temporaire, les deux reconductions successives peuvent laisser présager que peut-être un jour, le gouvernement de la Colombie-Britannique rendra cette mesure fiscale permanente.

10.1. AIDE FISCALE POUR RS & DE MAINTENANT DISPONIBLE POUR LES SOCIÉTÉS DE PERSONNES

Il importe de rappeler que ce crédit est applicable aux sociétés qui possèdent un établissement stable¹³⁴ dans la province de la Colombie-Britannique au moment où elles engagent sur le territoire de cette province des dépenses de RS & DE admissibles. Les dépenses engagées par un particulier ou par une fiducie ne donnent pas droit à ce crédit d'impôt pour RS & DE. Depuis le 21 février 2007, un membre actif d'une société de personnes peut aussi demander sa part du crédit d'impôt non remboursable de la société de personnes pour les activités de RS & DE effectuées en Colombie-Britannique. Toutefois, seuls les associés qui sont des sociétés admissibles peuvent demander le crédit. C'est donc dire que les sociétés qui sont associées d'une société de personnes qui réalise des travaux de RS & DE peuvent maintenant bénéficier des crédits d'impôt pour RS & DE alors qu'auparavant cela n'était pas possible.

10.2. CRÉDIT D'IMPÔT REMBOURSABLE : HAUSSE DE LA LIMITE DE DÉPENSES

Rappelons que le paragraphe 98(1) L.I.C.B. prévoit, et ce, au même titre que la législation fédérale¹³⁵, que le crédit d'impôt remboursable pour

¹³⁴ Par. 400(2) R.I.R.

¹³⁵ Définition de « société admissible » aux fins du paragraphe 127.1(2) L.I.R.

RS & DE de la Colombie-Britannique ne peut être demandé que par une SPCC. Tout crédit remboursable auquel la société a droit sera appliqué en réduction des impôts sur le revenu (fédéraux et provinciaux) exigibles et le solde, le cas échéant, pourra faire l'objet d'un remboursement. Le crédit d'impôt RS & DE remboursable se limite à 10 % du moindre des montants suivants : soit les dépenses de RS & DE admissibles engagées en Colombie-Britannique par la société au cours de l'année d'imposition et la limite de dépenses applicable au fédéral. C'est donc dire qu'une SPCC pourra demander un remboursement de son crédit d'impôt pour RS & DE de la Colombie-Britannique seulement si les dépenses de RS & DE sont inférieures au plafond fédéral et si le crédit excède le solde des impôts exigibles.

Lorsque les dépenses de la SPCC dépassent la limite de dépenses, la SPCC pourra demander un crédit d'impôt non remboursable¹³⁶ à l'égard du montant excédentaire. La limite de dépenses utilisée est celle prévue au paragraphe 127(10.2) L.I.R., laquelle prévoit que pour les années d'imposition qui commencent après 2009, celle-ci s'établit à 3 M\$ (2 M\$ pour les années d'imposition qui se terminent avant le 26 février 2008). La limite de dépenses commence à diminuer lorsque le revenu imposable de la SPCC pour l'année d'imposition précédente dépasse 400 000 \$ et devient nulle à 700 000 \$ (600 000 \$ pour les années d'imposition qui se terminent avant le 26 février 2008). Pour les années d'imposition qui commencent après 2009, le nouvel intervalle est de 500 000 \$ à 800 000 \$. Quant au test de capital imposable, la limite de dépenses diminuera progressivement lorsque le capital imposable se situera entre 10 et 50 M\$.

10.3. CRÉDIT D'IMPÔT POUR RS & DE NON REMBOURSABLE

Les SPCC dont les dépenses excèdent la limite de dépenses ainsi que les sociétés autres que les SPCC peuvent demander un crédit d'impôt non remboursable jusqu'à concurrence de leur impôt payable par ailleurs en Colombie-Britannique. Le solde de tout crédit d'impôt non remboursable gagné au cours d'une année et qui ne peut être déduit dans l'année où il a été gagné pourra être appliqué en réduction de l'impôt payable par ailleurs en Colombie-Britannique au cours d'une des trois années antérieures et des 10 années ultérieures¹³⁷. Il est à souligner que le crédit d'impôt non remboursable ne pourra être reporté sur une année d'imposition antérieure se terminant avant le 1^{er} septembre 1999.

¹³⁶ Tel qu'il est prévu au paragraphe 99(1) L.I.C.B.

¹³⁷ Par. 99(3) L.I.C.B.

La société peut toujours renoncer, en tout ou en partie, en vertu du paragraphe 100(1) L.I.C.B., au crédit d'impôt pour RS & DE auquel elle a droit pour une année d'imposition. De plus, bien que le crédit d'impôt pour RS & DE de la Colombie-Britannique soit imposable au fédéral dans l'année où le crédit est gagné, cette aide fiscale provinciale à l'innovation n'est pas imposable aux fins de la législation de la Colombie-Britannique.

CONCLUSION

Force est de constater qu'au cours des dernières années, diverses provinces canadiennes ont fait monter les enchères pour attirer sur leur territoire davantage de personnes qui exercent des activités de RS & DE. À ce jour, seule la plus petite des provinces canadiennes, soit l'Île-du-Prince-Édouard, n'offre pas d'aide fiscale pour RS & DE. On constate que la tendance croissante qu'ont les provinces canadiennes à bonifier l'aide fiscale pour RS & DE devrait se maintenir à l'avenir. C'est un fait connu de tous que l'aide à la science et à l'innovation revêt une importance de plus en plus grandissante pour les entreprises canadiennes. Cela est d'autant plus vrai dans le contexte économique chancelant que l'on connaît. Pour assurer une certaine compétitivité des provinces entre elles, celles-ci n'auront d'autres choix dans les années à venir que de maintenir la tendance.

LES RÈGLES DE CUMUL DES CRÉDITS AU QUÉBEC : COMMENT S'APPLIQUENT-ELLES?

PASCAL MARTEL, CA, ASSOCIÉ DÉLÉGUÉ
KPMG S.R.L./S.E.N.C.R.L.

PRÉCIS

Les règles sur les dépenses (y compris les dépenses de recherche scientifique et de développement expérimental) donnant droit à plus d'un crédit d'impôt au Québec sont souvent méconnues des fiscalistes car elles sont mal interprétées ou, simplement, mal comprises. Le présent texte va permettre de mieux comprendre, avec l'aide d'exemples, les mécanismes d'application fiscale de ces règles.

ABSTRACT

The rules on expenses (including scientific research and experimental development expenses) entitling a taxpayer to more than one tax credit in Québec are often ignored by tax practitioners because they are not properly construed or not understood. This text will enable to better understand, along with examples, the mechanisms of the tax application of those rules.

TABLE DES MATIÈRES

INTRODUCTION.....	243
UN PEU D'HISTOIRE... ..	243
DEPUIS CE JOUR.....	243
EXEMPLE 1.....	249
EXEMPLE 2.....	250
EXEMPLE 3.....	251
EXEMPLE 4.....	252
EXEMPLE 5.....	253

INTRODUCTION*

La *Loi sur les impôts*¹ du Québec contient des règles visant à éviter le cumul de l'aide fiscale à l'égard d'une dépense pouvant donner droit à plus d'un crédit d'impôt. Ces règles, contenues aux articles 1029.6.0.1 L.I. et suivants, sont souvent ignorées des contribuables parce qu'elles sont difficiles à interpréter et à appliquer ou tout simplement méconnues.

UN PEU D'HISTOIRE...

Ces règles ont été adoptées en 2005, à la suite d'une modification proposée par le ministère des Finances du Québec dans le *Bulletin d'information* 2003-7² publié le 12 décembre 2003. Avant l'adoption de ces règles qui restreignent le cumul de plusieurs crédits d'impôt remboursables, un contribuable pouvait utiliser, aux fins du calcul du crédit d'impôt pour la recherche scientifique et le développement expérimental prévu à l'article 1029.7 L.I., la partie du salaire qui excédait le salaire admissible aux fins du calcul d'un autre crédit, par exemple celui de l'article 1029.8.36.0.17 L.I. favorisant le développement de la nouvelle économie. En vertu des anciennes règles, certains contribuables pouvaient bénéficier d'un niveau d'aide fiscale plus élevé que celui prévu par la politique fiscale.

DEPUIS CE JOUR...

Le paragraphe 1029.6.0.1a) L.I. vise à empêcher le cumul de crédits d'impôt remboursables pour une même dépense admissible. Donc, une dépense se rapportant à une activité d'une période donnée ne peut donner lieu à plus d'un crédit d'impôt remboursable³.

* L'auteur remercie Laurent Tessier, LL. L., M. Fisc., conseiller chez KPMG s.r.l./s.e.n.c.r.l., de son aide à la préparation du présent article.

¹ L.R.Q., c. I-3 et mod. (ci-après « L.I. »).

² QUÉBEC, ministère des Finances, *Bulletin d'information* 2003-7, « Modifications d'ordre technique visant à accroître l'intégrité et la cohérence du régime fiscal », 12 décembre 2003, p. 22.

³ De plus, il convient de noter que selon le Budget déposé le 30 mars 2010 par le ministère des Finances du Québec, une dépense engagée après le 30 mars 2010 ne sera pas admissible pour l'application du crédit d'impôt remboursable pour services d'adaptation technologique si elle est par ailleurs admissible à un crédit d'impôt R & D (salaires, université ou en partenariat privé).

Cependant, l'article 1029.6.0.1.2.3 L.I. nuance cette règle, dite « anti-cumul », en permettant au contribuable d'établir une certaine ventilation de la dépense admissible engagée. En effet, un contribuable a toujours le choix de réclamer plus d'un crédit d'impôt remboursable à l'égard d'une activité admissible pour un de ses employés, mais il doit respecter les conditions prévues à cette disposition.

Cette disposition permet, par exemple dans le cas où un crédit comporte un plafond de dépenses admissibles, de déterminer une période inférieure à la période attribuable à la réalisation d'une activité admissible donnant droit à ce crédit. Dans ce contexte, le contribuable a l'obligation, en fonction du choix établi, de rajuster le plafond et le salaire relatifs à l'activité ciblée par le choix. De cette façon, le contribuable sera en mesure de maximiser l'utilisation des crédits pour la dépense effectuée. Les exemples présentés ci-dessous mettent en contexte l'application de ces règles.

Afin de démontrer l'application des règles de cumul des crédits, cinq exemples simples sont présentés.

Les deux premiers exemples proposent une situation où l'on met en relation le crédit d'impôt pour la recherche scientifique et le développement expérimental (ci-après « crédit R & D »)⁴ avec celui pour le développement des affaires électroniques (ci-après « crédit AE »)⁵. Afin d'illustrer une utilisation optimale des crédits, les exemples sont présentés sous deux volets :

- l'exemple 1 vise un employé dont les activités sont admissibles en partie au crédit R & D et en totalité au crédit AE;
- l'exemple 2 vise un employé dont les activités sont admissibles en totalité aux deux crédits.

Dans l'exemple 1, l'optimisation des crédits est obtenue lorsque le pourcentage utilisé est de 45 % pour le crédit R & D (soit le maximum admissible à ce crédit selon l'hypothèse) et de 55 % pour le crédit AE. Le taux effectif des crédits, avec cette combinaison, est de 30,62 %. Celui-ci est nettement supérieur au taux effectif de 25 % obtenu si le contribuable avait opté plutôt pour une combinaison où l'employé aurait réclamé uniquement

⁴ Art. 1029.6.1 L.I.

⁵ Art. 1029.8.36.0.3.79 L.I.

100 % pour le crédit AE. Pour un salaire de 80 000 \$, cela se traduit par une différence de 4 500 \$ en matière de crédit.

Souvent, les contribuables ignorent qu'ils peuvent définir l'étendue des périodes et ainsi maximiser leurs crédits. En faisant référence à l'exemple 1, on note que les contribuables ont tendance à réclamer 100 % du crédit AE et à éliminer ainsi la portion admissible au crédit R & D. De ce fait, ils se pénalisent. Il ne faut pas oublier que les règles de cumul des crédits ont été instaurées afin d'éviter de donner plus d'un crédit d'impôt pour une même dépense. Elles n'empêchent pas de faire des choix!

Il convient de noter que si le contribuable décide de réclamer seulement 55 % pour le crédit AE, le plafond prévu par la loi devra alors être rajusté en proportion du pourcentage réclamé. Dans le cas présent, le crédit AE est limité à 66 667 \$ du salaire admissible; si 55 % est réclamé, le plafond doit être rajusté à 36 667 \$ ($66\,667 \$ \times 55 \%$). Cette mécanique prévaut pour tous les crédits dont un plafond est prévu par la *Loi sur les impôts*.

Dans l'exemple 2, l'optimisation des crédits est obtenue lorsque le pourcentage utilisé est de 100 % pour le crédit R & D (soit le maximum admissible à ce crédit selon l'hypothèse) et de 0 % pour le crédit AE. Étant donné que le crédit AE est limité par un plafond de 66 667 \$ de salaires admissibles et que le taux de crédit est inférieur au taux pour le crédit R & D, il serait désavantageux dans toutes les combinaisons possibles de dépasser le taux effectif de 37,5 % que donnent 100 % du salaire réclamé en R & D. Évidemment, le taux de 37,5 % équivaut au taux maximum permis par la *Loi sur les impôts* sur le crédit R & D sur les salaires.

Les exemples 3 et 4 démontrent l'application des règles de cumul des crédits lorsque le crédit R & D et le crédit pour le stage en milieu de travail (ci-après « crédit stage »)⁶ sont réclamés pour une même dépense de salaire. Ces exemples sont divisés en deux volets pour illustrer une utilisation optimale des crédits :

- l'exemple 3 vise un employé dont les activités sont admissibles en partie au crédit R & D et en totalité au crédit stage;
- l'exemple 4 vise un employé dont les activités sont admissibles en totalité aux deux crédits (stage et R & D).

⁶ Art. 1029.8.33.2 L.I.

Dans l'exemple 3, l'optimisation des crédits est obtenue lorsque le pourcentage utilisé est de 20 % pour le crédit R & D (soit le maximum admissible à ce crédit selon l'hypothèse) et de 80 % pour le crédit stage. Le taux effectif des crédits obtenu avec cette combinaison est de 31,50 %. Dans cet exemple, on remarque de nouveau qu'il est plus avantageux de réclamer le maximum permis du crédit R & D (soit 20 % dans l'exemple illustré) afin d'obtenir la combinaison optimale.

Puis, dans l'exemple 4, l'optimisation des crédits est obtenue lorsque le pourcentage utilisé est de 100 % pour le crédit R & D (soit le maximum admissible à ce crédit selon l'hypothèse) et de 0 % pour le crédit stage, et ce, pour les mêmes raisons que celles mentionnées dans l'exemple 2.

Finalement, dans l'exemple 5, une analyse est faite en prenant pratiquement les mêmes hypothèses que dans l'exemple 2, mais avec le taux minimum sur le crédit R & D prescrit par la *Loi sur les impôts*, soit de 17,5 %. Dans ce cas, le taux de l'optimisation des crédits est obtenu lorsque le pourcentage utilisé est de 100 % pour le crédit AE (soit le maximum admissible à ce crédit selon l'hypothèse) et de 0 % pour le crédit R & D, car le taux du crédit AE (30 %) est supérieur à celui du crédit R & D (17,5 %), et ce, même si le crédit AE est plafonné par une limite de salaire admissible de 66 667 \$.

Les règles, mentionnées au début du présent texte, permettent au législateur d'octroyer une aide gouvernementale à certaines sociétés, tout en assurant le respect de la politique fiscale préalablement établie.

Cependant, d'autres facteurs doivent être considérés lors de l'analyse des situations particulières pouvant survenir dans le cadre de l'optimisation de la demande de ces multiples crédits. En effet, il faut tenir compte :

- du taux de crédit R & D admissible pour les sociétés;
- de l'imposition des crédits au provincial;
- de l'effet du crédit choisi à l'égard de l'aide gouvernementale et du crédit d'impôt à l'investissement R & D fédéral.

En effet, le taux du crédit R & D doit être pris en considération afin de déterminer la combinaison optimale. Par exemple, on sait que le taux de crédit R & D au Québec peut varier de 17,5 % à 37,5 % en fonction des considérations fiscales propres à chaque société.

Tel qu'il est illustré dans l'exemple 5, pour certaines sociétés dont le taux de crédit R & D est de 17,5 %, il pourrait s'avérer plus intéressant de réclamer le crédit AE. En effet, celui-ci demeurera à 30 % peu importe les caractéristiques fiscales de la société admissible.

Il faut également considérer l'imposition de ces crédits. Tous les crédits d'impôt sont imposables au fédéral, peu importe leur nature. Donc, cet aspect n'aura aucune incidence sur le choix du crédit par rapport à l'impôt à payer sur celui-ci au fédéral. Par contre, le crédit d'impôt R & D sur les salaires au provincial n'est pas imposable au Québec⁷. Cela doit être pris en considération lors de l'analyse de la combinaison optimale.

⁷ Dans « Table ronde provinciale (Questions et réponses) », dans *Congrès 2002*, Montréal, Association de planification fiscale et financière, 2003, pp. 54:1-60, aux pages 54:16-17, le ministère du Revenu du Québec avait indiqué la liste de crédits non imposables suivante :

- « • Crédit d'impôt pour stage en milieu de travail (art. 1029.8.33.9 L.I.);
- Crédit d'impôt pour la construction de navires (art. 1029.8.36.59 L.I.);
- Crédit d'impôt pour la transformation de navires (art. 1029.8.36.59 L.I.);
- Crédit d'impôt pour la réalisation d'une activité de design à l'externe (art. 1029.8.36.28 L.I.);
- Crédit d'impôt pour la réalisation d'une activité de design à l'interne (art. 1029.8.36.28 L.I.);
- Crédit d'impôt pour une entreprise de taxi (*Bulletin d'information* 2001-5);
- Crédit d'impôt pour l'entretien d'un cheval destiné à la course (art. 1029.8.36.53.9, PL 78);
- Crédit d'impôt pour le rajeunissement du parc de véhicules taxis (*Bulletin d'information* 2001-13);
- Crédit d'impôt relatif à des ressources minières, pétrolières, gazières ou autres (art. 1029.8.36.178 PL 78);
- Crédit d'impôt relatif aux salaires - Recherche et développement (art. 1029.8.21.2 L.I.);
- Crédit d'impôt pour la recherche universitaire ou la recherche effectuée par un centre de recherche public ou un consortium de recherche (art. 1029.8.21.2 L.I.);
- Crédit d'impôt pour la recherche précompétitive, un projet mobilisateur ou un projet d'innovation technologique environnementale (art. 1029.8.21.2 L.I.);

(à suivre...)

Finalement, le crédit d'impôt R & D du Québec étant une aide gouvernementale⁸, il vient réduire les dépenses admissibles au crédit R & D fédéral. Par contre, certains crédits qualifiés de « nouvelle économie », par exemple le crédit AE et le crédit pour titres multimédias, ne sont pas considérés comme une aide gouvernementale aux fins du crédit R & D fédéral et, par conséquent, ne viennent pas réduire les dépenses admissibles. Avec un taux de crédit fédéral de 20 % et 35 %, cela peut avoir une incidence importante sur le crédit fédéral et doit être absolument pris en compte dans l'analyse.

Tous ces facteurs doivent être examinés un par un, à l'aide de calculs judicieux, afin d'opter pour la meilleure décision.

(...suite)

- Crédit d'impôt relatif aux cotisations et aux droits versés à un consortium de recherche (art. 1029.8.21.2 L.I.);
- Crédit d'impôt additionnel pour la recherche scientifique et le développement expérimental (art. 1029.8.21.2 L.I.). »

⁸ *Loi de l'impôt sur le revenu*, L.R.C. (1985), 5^e supp., c. 1 et mod., par. 127(9).

EXEMPLE 1

Crédit R & D et crédit AE⁹

Une société verse à un employé admissible un salaire de 80 000 \$ pour l'année 2009, sur lequel 45 % sont admissibles au crédit R & D et 100 % au crédit AE.

Donc, globalement, 45 % des fonctions de l'employé sont admissibles à ces deux crédits.

L'étendue des périodes est limitée, car seulement 45 % sont admissibles à la fois aux deux crédits.

Salaires de l'employé	80 000 \$	80 000 \$	80 000 \$
% réclaté aux fins du crédit R & D	0 %	15 %	45 %
% réclaté aux fins du crédit AE	100 %	85 %	55 %
Salaires admissibles au crédit R & D :			
Salaires × % réclaté aux fins du crédit R & D	- \$	12 000 \$	36 000 \$
Salaires admissibles au crédit AE ¹⁰	66 667 \$	56 667 \$	36 667 \$
Moins de : 66 667 \$ × % réclaté aux fins du crédit AE			
Salaires admissibles - (aide + montant d'un avantage ou bénéfice non attribuable au salaire admissible)	37,5 %	37,5 %	37,5 %
Taux du crédit R & D	30 %	30 %	30 %
<i>Nous présumons un taux de 37,5 %.</i>			
Taux du crédit AE ¹¹	- \$	4 500 \$	13 500 \$
Crédit R & D	20 000 \$	17 000 \$	11 000 \$
Crédit AE	20 000 \$	21 500 \$	24 500 \$
Cumulatif des deux crédits	25,00 %	26,87 %	30,62 %
Taux effectif des crédits			

⁹ Art. 1029.6.1 et 1029.8.36.0.3.79 L.I.

¹⁰ Art. 1029.8.36.0.3.79 L.I.

¹¹ Art. 1029.8.36.0.3.80 L.I.

EXEMPLE 2

Crédit R & D et crédit AE

Cette même société verse également un salaire de 80 000 \$ à un employé admissible, pour l'année 2009, sur lequel 100 % sont admissibles aux deux crédits.
L'étendue des périodes n'est pas limitée, car 100 % sont admissibles à la fois aux deux crédits.

Salaire de l'employé	80 000 \$	80 000 \$	80 000 \$	80 000 \$
% réclaté aux fins du crédit R & D	0 %	45 %	55 %	100 %
% réclaté aux fins du crédit AE	100 %	55 %	45 %	0 %
Salaire admissible au crédit R & D :				
Salaire × % réclaté aux fins du crédit R & D	- \$	36 000 \$	44 000 \$	80 000 \$
Salaire admissible au crédit AE ¹²				
Moins de : 66 667 \$ × % réclaté aux fins du crédit AE	66 667 \$	36 667 \$	30 000 \$	- \$
Salaire admissible - (aide + montant d'un avantage ou bénéfice non attribuable au salaire admissible)				
Taux du crédit R & D	37,5 %	37,5 %	37,5 %	37,5 %
<i>Nous présumons un taux de 37,5 %.</i>				
Taux du crédit AE ¹³	30 %	30 %	30 %	30 %
Crédit R & D	- \$	13 500 \$	16 500 \$	30 000 \$
Crédit AE	20 000 \$	11 000 \$	9 000 \$	- \$
Cumulatif des deux crédits	20 000 \$	24 500 \$	25 500 \$	30 000 \$
Taux effectif des crédits	25,00 %	30,63 %	31,88 %	37,50 %

¹² Art. 1029.8.36.0.3.79 L.I.

¹³ Art. 1029.8.36.0.3.80 L.I.

EXEMPLE 3

Calcul du crédit R & D et du crédit stage¹⁴

Une société verse un salaire à un stagiaire pour les 8 premiers mois de l'année 2009, sur lequel 20 % sont admissibles au crédit R & D et 100 % au crédit stage. Donc, globalement, 20 % des fonctions du stagiaire sont admissibles à ces deux crédits.

L'étendue des périodes est limitée, car seulement 20 % sont admissibles à la fois aux deux crédits.

Statut du stagiaire : étudiant inscrit à plein temps à un programme d'enseignement collégial ou d'enseignement universitaire de premier cycle, offert par un établissement d'enseignement reconnu et prévoyant la réalisation d'un ou plusieurs stages dont la durée totale est d'au moins 140 heures.

Date de début du stage : 2009-01-01

Date de fin du stage : 2009-08-31

Nombre de semaines du stage : 32

Pour un stagiaire de niveau postsecondaire, aucune dépense n'est admissible si elle se rapporte à une semaine qui arrive après la 32^e semaine d'une période de stage de plus de 32 semaines consécutives après du même contribuable (art. 1029.8.33.3, al. 4 L.L.).

À des fins d'exemple, nous présumons que le stagiaire n'a aucun superviseur.

Salaire horaire du stagiaire

Nous présumons un salaire horaire de 18 \$, soit le maximum permis pour le crédit stage (art. 1029.8.33.3, al. 6 L.L.).

Nombre d'heures effectuées par le stagiaire

Salaire total du stagiaire

% réclaté aux fins du crédit R & D

% réclaté aux fins du crédit stage

Salaire admissible au crédit R & D :

Salaire du stagiaire × % réclaté aux fins du crédit R & D

Dépense admissible au crédit stage¹⁵

Moindre : Salaire du stagiaire × % réclaté aux fins du crédit stage

Montant maximal des dépenses admissibles à l'égard du stagiaire : 600 \$ × nombre de semaines du stage

Taux du crédit R & D

Nous présumons un taux minimum de 37,5 %.

Taux du crédit stage

Nous présumons un taux de 30 %.

Crédit R & D

Crédit stage

Cumulatif des deux crédits

Taux effectif des crédits

18 \$	18 \$	18 \$
<u>1 040</u>	<u>1 040</u>	<u>1 040</u>
18 720 \$	18 720 \$	18 720 \$
0 %	10 %	20 %
100 %	90 %	80 %
- \$	1 872 \$	3 744 \$
18 720 \$	16 848 \$	14 976 \$
19 200 \$	17 280 \$	15 360 \$
37,5 %	37,5 %	37,5 %
30 %	30 %	30 %
- \$	702 \$	1 404 \$
5 616 \$	5 054 \$	4 493 \$
5 616 \$	5 756 \$	5 897 \$
30,00 %	30,75 %	31,50 %

¹⁴ Art. 1029.6.1 et 1029.8.33.2 L.L.

¹⁵ Art. 1029.8.33.3 L.L.

EXEMPLE 4

Crédit R & D et crédit stage

Cette même société verse un salaire à un stagiaire pour les 8 premiers mois de l'année 2009, sur lequel 100 % sont admissibles aux deux crédits.

L'étendue des périodes n'est pas limitée, car 100 % sont admissibles à la fois aux deux crédits.

Date de début du stage : 2009-01-01

Date de fin du stage : 2009-08-21

Nombre de semaines du stage : 32

Pour un stagiaire de niveau postsecondaire, aucune dépense n'est admissible si elle se rapporte à une semaine qui arrive après la 32^e semaine d'une période de stage de plus de 32 semaines consécutives auprès du même contribuable (art. 1029.8.33.3, al. 4 L.I.).

Salaire horaire du stagiaire

Nous présumons un salaire horaire de 18 \$, soit le maximum permis pour le crédit stage (art. 1029.8.33.3, al. 6 L.I.).

Nombre d'heures effectuées par le stagiaire

Salaire total du stagiaire

% réclamé aux fins du crédit R & D

% réclamé aux fins du crédit stage

Salaire admissible au crédit R & D :

Salaire du stagiaire × % réclamé aux fins du crédit R & D

Dépense admissible au crédit stage¹⁶

Moindre : Salaire du stagiaire × % réclamé aux fins du crédit stage

Montant maximal des dépenses admissibles à l'égard du stagiaire : 600 \$ × nombre de semaines du stage

Taux du crédit R & D

Nous présumons un taux minimum de 37,5 %.

Taux du crédit stage

Nous présumons un taux de 30 %.

Crédit R & D

Crédit stage

Cumulatif des deux crédits

Taux effectif des crédits

	18 \$	18 \$	18 \$	18 \$
	<u>1 040</u>	<u>1 040</u>	<u>1 040</u>	<u>1 040</u>
	18 720 \$	18 720 \$	18 720 \$	18 720 \$
	0 %	20 %	80 %	100 %
	100 %	80 %	20 %	0 %
	- \$	3 744 \$	14 976 \$	18 720 \$
	18 720 \$	14 976 \$	3 744 \$	- \$
	19 200 \$	15 360 \$	3 840 \$	19 200 \$
	37,5 %	37,5 %	37,5 %	37,5 %
	30 %	30 %	30 %	30 %
	- \$	1 404 \$	5 616 \$	7 020 \$
	5 616 \$	4 493 \$	1 123 \$	- \$
	5 616 \$	5 897 \$	6 739 \$	7 020 \$
	30,00 %	31,50 %	36,00 %	37,50 %

¹⁶ Art. 1029.8.33.3 L.I.

EXEMPLE 5

Crédit R & D et crédit AE

Une autre société verse un salaire de 80 000 \$ à un employé admissible, pour l'année 2009, sur lequel 100 % sont admissibles aux deux crédits.

L'étendue des périodes n'est pas limitée, car 100 % sont admissibles à la fois aux deux crédits.

Salaire de l'employé	80 000 \$	80 000 \$	80 000 \$	80 000 \$
% réclamé aux fins du crédit R & D	0 %	45 %	55 %	100 %
% réclamé aux fins du crédit AE	100 %	55 %	45 %	0 %
Salaire admissible au crédit R & D :				
Salaire × % réclamé aux fins du crédit R & D	- \$	36 000 \$	44 000 \$	80 000 \$
Salaire admissible au crédit AE ¹⁷				
Moindre de : 66 667 \$ × % réclamé aux fins du crédit AE	66 667 \$	36 667 \$	30 000 \$	- \$
Salaire admissible - (aide + montant d'un avantage ou bénéfice non attribuable au salaire admissible)				
Taux du crédit R & D	17,5 %	17,5 %	17,5 %	17,5 %
Nous présumons le taux minimum de 17,5 %.				
Taux du crédit AE ¹⁸	30 %	30 %	30 %	30 %
Crédit R & D	- \$	6 300 \$	7 700 \$	14 000 \$
Crédit AE	20 000 \$	11 000 \$	9 000 \$	- \$
Cumulatif des deux crédits	20 000 \$	17 300 \$	16 700 \$	14 000 \$
Taux effectif des crédits	25,00 %	21,63 %	20,88 %	17,5 %

¹⁷ Art. 1029.8.36.0.3.79 L.I.

¹⁸ Art. 1029.8.36.0.3.80 L.I.

LES JUGEMENTS EN MATIÈRE D'ABRIS FISCAUX DE RECHERCHE ET DÉVELOPPEMENT

PHILIPPE DUPUIS, AVOCAT
MINISTÈRE DE LA JUSTICE CANADA

PRÉCIS

La *Loi de l'impôt sur le revenu* permet l'attribution à des particuliers de déductions et crédits fiscaux pour recherche et développement à certaines conditions. Des promoteurs ont mis sur pied des abris fiscaux pour contourner ces conditions. Au cours des 10 dernières années, la Cour canadienne de l'impôt et la Cour d'appel fédérale ont jugé à plusieurs reprises que les particuliers qui ont investi dans ces abris fiscaux ne respectaient pas les conditions imposées par la loi pour avoir droit aux déductions et crédits demandés. Elles ont conclu que ces abris fiscaux avaient été créés dans l'unique but de transférer des déductions et crédits fiscaux qui, lorsque combinés au rachat de l'investissement, permettaient aux particuliers de réaliser sans risque un profit substantiel. Le présent article examine ces différents jugements.

ABSTRACT

The *Income Tax Act* allows individuals to benefit, under certain conditions, from research and development tax incentives. Over the years, tax shelters have been created by promoters in order to circumvent those conditions. During the last ten years, the Tax Court of Canada and the Federal Court of Appeal have, on numerous occasions, concluded that the individuals who invested in such tax shelters did not satisfy the conditions set out in the Act and that they were not entitled to the deductions and tax credits claimed. The Courts considered that the sole purpose for which the tax shelters were created was to transfer deductions and tax credits which, combined with the buyback of the investments, allowed the individuals to earn a substantial profit, risk-free. This paper reviews those judgments.

TABLE DES MATIÈRES

INTRODUCTION	257
1. LES ABRIS FISCAUX DE RECHERCHE ET DÉVELOPPEMENT	258
2. L'APPROCHE DES TRIBUNAUX	259
2.1. IL N'EXISTAIT PAS DE VÉRITABLE SOCIÉTÉ DE PERSONNES EXPLOITANT UNE ENTREPRISE.....	260
2.2. LES INVESTISSEURS ÉTAIENT DES ASSOCIÉS DÉTERMINÉS COMMANDITAIRES	262
2.3. LES INVESTISSEURS ÉTAIENT DES ASSOCIÉS DÉTERMINÉS PASSIFS	264
2.4. LES SOCIÉTÉS DE PERSONNES N'ONT NI EFFECTUÉ NI ENGAGÉ DE DÉPENSES DE RECHERCHE.....	265
CONCLUSION	266

INTRODUCTION*

La *Loi de l'impôt sur le revenu*¹ prévoit de nombreuses mesures incitatives destinées à encourager la recherche scientifique et le développement expérimental (ci-après « RS & DE »). Un contribuable peut notamment déduire dans le calcul du revenu tiré d'une entreprise qu'il exploite les dépenses qu'il a engagées pour des activités de recherche et développement. Il peut également déduire dans le calcul de son impôt payable le crédit d'impôt à l'investissement (ci-après « CII ») attribuable à de telles dépenses. Les particuliers peuvent notamment en bénéficier, s'ils respectent les conditions imposées par la *Loi de l'impôt sur le revenu*.

Des promoteurs ont néanmoins mis sur pied, pour les particuliers, des abris fiscaux structurés afin de contourner ces conditions. C'est ainsi qu'au cours des 10 dernières années, la Cour canadienne de l'impôt et la Cour d'appel fédérale ont eu, à plusieurs reprises, l'occasion de se prononcer sur la validité de tels investissements². Ces décisions ont mis à jour le fonctionnement de stratagèmes élaborés afin de permettre à de simples investisseurs de réaliser à court terme un profit substantiel tiré entièrement de l'attribution injustifiée de ces incitatifs fiscaux. Quant aux promoteurs, ces stratagèmes leur permettaient de conserver à la fois les fonds déboursés par les investisseurs et les fruits éventuels de la recherche.

Aussi alléchants qu'ils aient pu initialement paraître aux particuliers, ces investissements se sont rapidement avérés trop bons pour être vrais. Les investisseurs se sont heurtés au fait que les éléments essentiels leur

* Le présent texte représente exclusivement l'opinion de son auteur. Il ne doit d'aucune façon être considéré comme constituant l'interprétation de l'Agence du revenu du Canada ou du ministère de la Justice Canada.

¹ L.R.C. (1985), 5^e supp., c. 1 et mod. (ci-après « L.I.R. »).

² Voir par exemple : *McKeown c. Canada*, 2001 D.T.C. 511 (C.C.I.) (ci-après « *McKeown* »); *Maslanka c. Canada*, 2006 D.T.C. 2560, 2004 CCI 158 (ci-après « *Maslanka* »); *Boudreault c. Canada*, 2005 D.T.C. 1650, 2005 CCI 660 (ci-après « *Boudreault* »); *Raby c. Canada*, 2006 D.T.C. 3473, 2006 CCI 406 (ci-après « *Raby* »); *Brillon c. Canada*, 2006 D.T.C. 2340, 2006 CCI 76 (ci-après « *Brillon* »); *Rouleau c. Canada*, 2007 D.T.C. 1619, 2007 CCI 338; confirmé par 2008 D.T.C. 6696, 2008 CAF 288 (ci-après « *Rouleau* »); *St-Laurent et autres c. Canada*, 2008 D.T.C. 2061, 2007 CCI 540 (ci-après « *St-Laurent* »); confirmé par *Simard et autres c. Canada*, 2009 CAF 379 (ci-après « *Simard* »); *Lauger c. Canada*, 2007 D.T.C. 1730, 2007 CCI 650 (ci-après « *Lauger* »); *Ménard c. Canada*, 2009 D.T.C. 1222, 2009 CCI 363 (ci-après « *Ménard* »).

permettant de justifier leur droit aux pertes et aux crédits demandés étaient absents en raison, justement, de la manière dont ces stratagèmes étaient conçus afin de leur permettre de réaliser le profit escompté. Le fardeau qui leur incombait d'établir leur droit à ces incitatifs fiscaux, qui ne leur étaient pas destinés, s'est finalement avéré insurmontable.

1. LES ABRIS FISCAUX DE RECHERCHE ET DÉVELOPPEMENT

Ces abris fiscaux visaient à tirer profit des mécanismes prévus aux paragraphes 96(1) et 127(8) L.I.R. Ces dispositions prévoient l'attribution aux associés d'une société de personnes de leur part des pertes et des CII attribuables aux activités de la société.

La mécanique de l'investissement est relativement simple. Des parts dans des sociétés en nom collectif, ayant pour objectif d'effectuer ou de faire effectuer des travaux de recherche et développement, sont vendues à des particuliers. Lors de la sollicitation, des déductions fiscales importantes sous forme de pertes d'entreprise et de CII sont annoncées. Celles-ci permettent à l'investisseur de réaliser des économies d'impôt correspondant à environ 70 % du montant nominal investi.

Au moment de l'investissement, le contribuable reçoit de plus l'assurance des promoteurs que sa participation dans la société sera rachetée dans les semaines ou mois suivants, pour environ la moitié du montant nominal investi. Il arrive même, dans certains cas, que les documents prévoyant le rachat des parts soient signés au moment même de l'investissement. L'investisseur ne doit donc à la toute fin verser qu'environ la moitié du montant nominal de son investissement.

Ces montages sont structurés en vase clos, où l'utilisation des fonds réellement investis, une fois déboursés, échappe totalement au contrôle de l'investisseur. Les fonds circulent alors de compagnie en compagnie, toutes reliées aux promoteurs, sans que l'investisseur ait une quelconque implication ou un quelconque contrôle quant à leur utilisation réelle. La participation de l'investisseur est au surplus limitée à un strict rôle d'exécutant, ne consistant généralement en rien de plus qu'à participer à quelques réunions d'information et à remplir de simples questionnaires qui n'apportent rien à la société. L'investisseur n'a ni rôle à jouer ni décision à prendre dans la société, car toutes les décisions ont été prises par les promoteurs avant même le moment de son investissement.

À la fin de l'exercice, les économies d'impôt, combinées au produit de la disposition de son investissement, permettent à l'investisseur de réaliser à

court terme un profit substantiel avoisinant 40 % des sommes qu'il a réellement déboursées. Il ne sera demeuré membre de la société que pendant une période de tout au plus quelques mois alors que les promoteurs sont libres de disposer comme bon leur semble des fonds investis et des résultats de la recherche, si recherche il y a eu.

Par exemple, dans l'affaire *Ménard*³, la Cour canadienne de l'impôt résume sommairement cette mécanique à partir d'un investissement type de 10 000 \$. L'investisseur est sollicité au cours de l'automne pour effectuer un investissement de 10 000 \$. Au même moment, on lui propose d'en financer la moitié, soit 5 000 \$. On lui explique également qu'il accorde le droit à une compagnie de racheter son investissement pour 5 000 \$ et qu'il recevra, dans les semaines ou mois à venir, 5 000 \$ provenant de ce rachat. Le produit de cette disposition sera alors appliqué en remboursement de son emprunt. De plus, toujours lors de la sollicitation, on lui annonce qu'il bénéficiera d'économies d'impôt totales d'environ 7 000 \$. Ces économies proviennent de la combinaison de la déduction de sa part de la perte de la société, d'à peu près 10 000 \$, qui aura pour effet de réduire ses impôts de 5 000 \$, et de la déduction de CII de 2 000 \$. L'investisseur réalise ainsi un gain net d'environ 2 000 \$.

Dans cet exemple, en supposant que le contribuable a réellement déboursé 5 000 \$ en novembre et qu'il reçoit sa cotisation d'impôt au cours du mois de mai de l'année suivante, l'investisseur réalise un profit d'environ 40 % sur une période d'approximativement six mois.

2. L'APPROCHE DES TRIBUNAUX

Des dizaines de telles sociétés de personnes ont été créées entre 1986 et 1992. Quelques milliers de contribuables y ont investi dans le but de bénéficier des incitatifs fiscaux annoncés. Ces déductions ont par la suite été totalement ou partiellement refusées. Tous les appels entendus par la Cour canadienne de l'impôt et la Cour d'appel fédérale ont confirmé le bien-fondé de ces refus.

Pour confirmer les cotisations en litige, les tribunaux ont retenu, selon le cas, un ou plusieurs des moyens suivants :

- Les sociétés de personnes n'étaient pas de véritables sociétés de personnes au sens du droit provincial applicable.

³ Précité, note 2, par. 5. Voir aussi : l'affaire *Rouleau*, précité, note 2, par. 23 (C.C.I.).

- Ni les contribuables ni les sociétés de personnes n'avaient véritablement exploité d'entreprise.
- Les contribuables étaient des associés déterminés au sens de la définition de cette expression au paragraphe 248(1) L.I.R.
- Les projets de RS & DE des sociétés n'étaient pas des projets admissibles, les sociétés n'avaient pas effectué de recherche ou n'avaient engagé aucune dépense de recherche.

Pour bien comprendre l'approche des tribunaux, nous étudierons quelques décisions sélectionnées qui illustrent comment ils en sont arrivés à tirer les conclusions susmentionnées. Le but de cette analyse n'est cependant pas de faire une revue exhaustive des principes juridiques applicables à chacun de ces moyens. L'objectif est de faire ressortir, en synthèse, les difficultés auxquelles ont dû faire face les investisseurs en tentant d'établir leur droit aux déductions en cause.

2.1. IL N'EXISTAIT PAS DE VÉRITABLE SOCIÉTÉ DE PERSONNES EXPLOITANT UNE ENTREPRISE

Bien qu'il soit possible pour un contribuable membre d'une société de personnes de déduire sa part de la perte d'entreprise⁴ et des CII⁵ de la société attribuables à des activités de recherche, il doit pour cela être membre d'une véritable société de personnes exploitant une entreprise. Comme l'ont régulièrement souligné les tribunaux, l'élément essentiel en l'absence duquel une véritable société de personnes ne peut exister est la présence d'une intention subjective de poursuivre en commun, à l'aide des apports à la société, la réalisation d'un bénéfice, accompagnée de gestes concrets compatibles avec cette intention. Par ailleurs, lorsque la société est créée dans le seul but de conférer un avantage fiscal à ses membres sans qu'aucun bénéfice provenant de l'exploitation de l'entreprise commune ne soit envisagé, la société ne peut être considérée comme ayant été créée dans le but de réaliser un bénéfice⁶.

⁴ Al. 96(1)g) L.I.R.

⁵ Al. 127(8)a) L.I.R.

⁶ Voir par exemple : les affaires *McKeown*, précité, note 2, par. 378 à 383; *Boudreault*, précité, note 2, par. 53 à 56; *St-Laurent*, précité, note 2, par. 179 à 182 (C.C.I.); *Ménard*, précité, note 2, par. 126 à 130.

À plusieurs reprises, la Cour canadienne de l'impôt a conclu que les agissements des investisseurs dans ces abris fiscaux étaient incompatibles avec l'intention requise. Au contraire, les sociétés n'avaient été créées que pour servir de conduit afin de permettre le transfert de déductions aux investisseurs sans qu'aucune activité génératrice de profits ne soit envisagée pour la société. Dans ces circonstances, il ne pouvait exister de véritable société de personnes exploitant une entreprise.

Par exemple, dans l'affaire *Boudreault*⁷, la Cour canadienne de l'impôt a conclu que les agissements de l'appelant étaient incompatibles avec cette intention. Il ne connaissait pas la majorité des autres associés, il n'a participé à aucune réunion ni n'était au courant d'aucun plan pour rentabiliser le projet de recherche. La preuve permettait de plus de conclure que la société n'avait aucunement l'intention d'exploiter une entreprise avec les fonds investis. D'ailleurs, l'appelant ne courait aucun risque, car il savait dès le début qu'il se ferait rembourser la moitié de son investissement tandis que les avantages fiscaux compenseraient sa mise de fonds réelle. Ainsi, s'appuyant sur l'arrêt *Hammill c. Canada*⁸, dans lequel la Cour d'appel fédérale a décidé qu'il ne peut exister d'entreprise lorsqu'un contribuable a été victime d'une fraude du début à la fin, la Cour canadienne de l'impôt a conclu que le fait que l'appelant ait participé malgré lui à un stratagème orchestré par le promoteur était suffisant pour conclure à l'inexistence d'une entreprise. La Cour a de plus estimé que la société n'avait été créée par le promoteur que pour permettre à ce dernier de recueillir les fonds auprès des investisseurs en leur annonçant qu'ils récupéreraient leur mise de fonds réelle et réaliseraient un profit à même les avantages fiscaux découlant de l'investissement.

Dans l'affaire *Lauger*⁹, la Cour canadienne de l'impôt a estimé qu'il n'y avait ni société ni entreprise, car le tout n'était qu'un montage financier artificiel créé par le promoteur et destiné à lui permettre d'obtenir du financement pour le groupe de compagnies qu'il contrôlait. Elle souligne d'ailleurs que les travaux de recherche ne semblaient pas avoir profité à la société, car les résultats de la recherche ont été transférés à l'une des compagnies du groupe sans compensation pour la société. Cela démontre que la société a été manipulée par le promoteur au bénéfice de sa compagnie. Comme les activités de la société n'ont pas été structurées en vue d'en tirer un bénéfice, il ne pouvait y avoir ni société ni entreprise.

⁷ Précité, note 2, par. 57 à 61.

⁸ 2005 D.T.C. 5397, 2005 CAF 252, par. 39.

⁹ Précité, note 2, par. 76 à 95.

Enfin, dans l'affaire *Rouleau*¹⁰, la Cour canadienne de l'impôt a conclu que la société de personnes avait été constituée uniquement dans le but de transférer les déductions fiscales aux investisseurs sans qu'il y ait eu intention d'exploiter une entreprise quelconque, qu'il s'agisse d'exploiter la technologie elle-même, de la revendre à profit ou d'en tirer des redevances. La conduite du promoteur était toujours la même et consistait à racheter automatiquement la participation des investisseurs sans égard à sa valeur, avant même d'avoir terminé les activités de recherche, alors que le bénéfice des résultats de la recherche était laissé au promoteur. La Cour d'appel fédérale n'a décelé aucune erreur dans ces conclusions¹¹.

2.2. LES INVESTISSEURS ÉTAIENT DES ASSOCIÉS DÉTERMINÉS COMMANDITAIRES

Au-delà de l'exigence d'être membre d'une véritable société de personnes exploitant une entreprise, le contribuable doit également s'assurer de ne pas tomber sous le coup des restrictions applicables à un « associé déterminé »¹². Ces restrictions sont destinées à assurer que seuls les associés d'une société de personnes qui participent véritablement à l'entreprise de la société et qui en assument les risques puissent bénéficier des mécanismes de transfert des pertes et crédits d'impôt relatifs aux activités de recherche de la société.

Le premier volet de la notion d'associé déterminé s'applique lorsque le contribuable est un associé commanditaire de la société de personnes au sens du paragraphe 96(2.4) L.I.R. Ce paragraphe prévoit les situations dans lesquelles un associé d'une société de personnes sera assimilé à un associé commanditaire même si, en vertu du droit provincial applicable, il ne serait par ailleurs pas considéré comme tel. Un associé déterminé commanditaire en vertu de ce paragraphe est essentiellement un associé qui bénéficie d'un mécanisme qui a pour effet de limiter ou de réduire le risque qu'il assume à titre d'associé de la société. Un associé déterminé commanditaire ne peut déduire ni sa part des pertes de la société ni sa part des CII attribuables aux activités de recherche de la société¹³.

¹⁰ Précité, note 2, par. 27 et 28.

¹¹ Précité, note 2.

¹² Tel qu'il est défini au paragraphe 248(1) L.I.R.

¹³ Al. 96(1)g) et 128(8)b) L.I.R.

Dans tous les cas à l'étude, c'est l'alinéa 96(2.4)b) L.I.R. qui a retenu l'attention des tribunaux. Ainsi, dans la décision *Ménard*¹⁴, la Cour canadienne de l'impôt a retenu qu'en vertu de cette disposition, un associé sera à un moment donné un associé déterminé commanditaire si, à ce moment ou dans les trois années suivantes, il a le droit de recevoir un avantage de quelque nature que ce soit, incluant un produit de disposition, qui lui est octroyé dans le but de supprimer ou de réduire sa perte en tant qu'associé de la société. N'est cependant pas considéré comme un avantage aux fins de cette disposition celui qui résulte d'une convention permettant à l'associé de disposer de son intérêt dans la société pour un montant n'excédant pas sa juste valeur marchande (ci-après « JVM ») au moment de la disposition, déterminée indépendamment de la convention¹⁵.

Le raisonnement du juge dans cette affaire est à la fois concis et direct. D'abord, il y avait une entente au moment de l'investissement selon laquelle les appelants recevraient un montant équivalant à 50 % du montant nominal investi peu de temps après l'investissement. Ensuite, comme il n'y avait aucun autre montant qu'ils pouvaient s'attendre à recevoir des sociétés, ce remboursement ne pouvait avoir d'autre but que de réduire la perte des appelants à titre d'associés des sociétés de personnes. Enfin, le remboursement de 50 % ne pouvait refléter la JVM de la participation au moment de la disposition, car il était fixé dès le moment de l'investissement, c'est-à-dire à un moment où il était impossible d'évaluer quels seraient les résultats du projet de recherche. Les appelants étaient dès lors des associés déterminés commanditaires et ne pouvaient donc déduire ni les pertes ni les crédits d'impôt en litige¹⁶.

Il ressort de l'ensemble des décisions ayant examiné cette question que le rachat systématique des parts pour un montant prédéterminé, sans égard à la valeur future de l'investissement ou des résultats de la recherche, a joué un rôle tout aussi fondamental dans la décision des juges de rejeter les appels que dans la décision des contribuables d'investir dans ces abris fiscaux¹⁷. En

¹⁴ Précité, note 2, par. 114.

¹⁵ Cette exception, prévue au sous-alinéa 96(2.2)d)(iv) L.I.R., a été abrogée par L.C. 1998, c. 19, par. 123(3), applicable aux participations dans les sociétés de personnes qu'un contribuable acquiert après le 26 avril 1995.

¹⁶ *Ménard*, précité, note 2, par. 115 à 119.

¹⁷ Voir par exemple : les affaires *Maslanka*, précité, note 2, par. 20 à 23; *Raby*, précité, note 2, par. 44 à 46; *Rouleau*, précité, note 2, par. 29 à 35 (C.C.I.); *St-Laurent*, précité, note 2, par. 234 à 237 (C.C.I.).

effet, c'est précisément afin d'éviter le transfert des pertes et crédits attribuables aux activités de recherche à de simples investisseurs que la notion d'associé déterminé a été intégrée à la *Loi de l'impôt sur le revenu*. Or, comme l'a souligné la Cour canadienne de l'impôt dans l'affaire *McKeown*¹⁸, les investisseurs se sont dans les faits comportés en associés commanditaires : ils n'ont pris aucune part aux décisions concernant la gestion des sociétés en plus d'avoir eu, dans les faits, un risque limité à leur mise de fonds réelle. L'emploi de la société en nom collectif pour tenter de camoufler la véritable nature de l'investissement n'a rien pu y changer.

2.3. LES INVESTISSEURS ÉTAIENT DES ASSOCIÉS DÉTERMINÉS PASSIFS

Le second volet de la notion d'associé déterminé vise l'associé qui n'a pas pris, de façon régulière, continue et importante, une part active dans les activités de l'entreprise de la société, tout au long de la partie de l'exercice ou de l'année où la société a exploité habituellement son entreprise, autres que celles relatives au financement de la société. Un tel associé « passif » ne peut déduire sa part des CII attribuables aux activités de RS & DE de la société¹⁹.

La participation des investisseurs dans ces abris fiscaux se limitait généralement tout au plus à assister à quelques réunions d'information et à remplir des questionnaires que les juges ont trouvé dépourvus de substance. Par exemple, dans l'affaire *Maslanka*²⁰, la Cour canadienne de l'impôt a estimé que le questionnaire que devaient remplir les appelants constituait « une tentative dérisoire d'établir qu'ils ont pris une telle part active » dans les activités de la société, avant de conclure que leur participation « n'était que symbolique et artificielle ». Dans l'affaire *St-Laurent*²¹, connue aussi sous le nom d'affaire *Simard*, la Cour canadienne de l'impôt a considéré le « questionnaire tout à fait insignifiant et de toute évidence bidon » et a trouvé que les questions étaient « d'une insignifiance telle que cela choque l'intelligence que d'oser prétendre avoir pris une part active à la recherche par le biais de cet exercice aussi puéril ». Le juge a d'ailleurs conclu à l'indifférence totale de l'appelant à l'endroit des activités de la société tout en soulignant son caractère fondamentalement passif, entre autres en ce qu'il n'avait participé à aucune assemblée des associés ou décision concernant les

¹⁸ Précité, note 2, par. 415.

¹⁹ Al. 127(8)b) L.I.R.

²⁰ Précité, note 2, par. 23.

²¹ Précité, note 2, par. 148 et 240 à 246.

sociétés, ni qu'il n'avait fait aucun suivi quant aux activités de recherche, ni qu'il n'avait jamais rencontré les autres associés. La Cour d'appel fédérale n'a décelé aucune erreur, les conclusions de la Cour canadienne de l'impôt étant « largement appuyées par une preuve convaincante »²².

L'approche privilégiée par la Cour canadienne de l'impôt dans l'affaire *Brillon*²³ se fonde entièrement sur le volet participation de la notion d'associé déterminé. Elle retient d'abord que pour prendre une part active dans les activités d'une société de personnes, l'associé doit avoir un rôle à jouer dans les décisions de la société. Or, toutes les actions de la société avaient été décidées à l'avance, sans que les associés soient consultés ou qu'ils en soient informés. Les associés étaient réduits à un simple rôle d'exécutants et n'ont eu pour seule tâche qu'à remplir un questionnaire. Ils ne pouvaient donc pas être considérés comme ayant pris une part active dans les activités de la société. De plus, la juge a conclu que cette unique tâche, qui s'accomplissait en peu de temps, n'avait pas été exercée de façon régulière et continue; elle n'avait par ailleurs aucune importance dans les travaux de recherche de la société.

2.4. LES SOCIÉTÉS DE PERSONNES N'ONT NI EFFECTUÉ NI ENGAGÉ DE DÉPENSES DE RECHERCHE

Compte tenu de ce qui précède, ce moyen n'était généralement pas nécessaire pour disposer des appels. Plusieurs décisions n'en ont donc pas traité. Certains juges ont néanmoins conclu que seule une petite portion des sommes investies avait pu servir à effectuer de la recherche, si recherche il y avait eu, ne serait-ce que parce que la moitié des fonds investis était retournée aux investisseurs sous forme de rachat de leur participation dans la société²⁴. Dans l'affaire *St-Laurent*²⁵, la preuve a même permis au juge de première instance de conclure ainsi :

« [...] la seule véritable recherche effectuée a été axée, de toute évidence, sur la mise en place d'une structure permettant d'exploiter, voire de frauder, certains

²² Précité, note 2, par. 18.

²³ Précité, note 2, par. 68 à 81.

²⁴ *Boudreault*, précité, note 2, par. 67 à 72; *Lauger*, précité, note 2, par. 81 à 92; *Ménard*, précité, note 2, par. 140 à 144.

²⁵ Précité, note 2, par. 269, 275 et 281 (C.C.I.).

contribuables imprudents, d'autres négligents et d'autres mal conseillés, tout en ayant en commun le désir, à différents degrés, de réduire leur charge fiscale²⁶. »

Dans cette affaire, les appelants n'ont été en mesure d'apporter aucun élément de preuve susceptible de discréditer la preuve de la Couronne. Au contraire, le juge a souligné que la preuve pertinente avait largement été présentée par cette dernière.

En définitive, ce moyen est une question de fait. Il suffit aux fins des présentes de souligner que le fardeau de la preuve à cet égard repose sur le contribuable²⁷. Cela implique bien entendu que le contribuable doit être en mesure de présenter une quelconque preuve afin de justifier les dépenses de recherche demandées. Or, la structure de ces abris fiscaux laissait manifestement aussi peu de place que de temps à l'investisseur pour prendre part aux activités de la société. Le rôle marginal dans lequel cette structure confinait l'investisseur ne l'a certainement pas aidé à établir que des travaux et dépenses de recherche avaient véritablement été faits.

CONCLUSION

En résumé, peu importe les éléments spécifiques sur lesquels se sont appuyés les juges, ils ont retenu que l'objectif unique de la société était de permettre le transfert de déductions fiscales qui, lorsque combinées au rachat des participations, permettaient à l'investisseur de réaliser sans risque un profit substantiel et au promoteur d'obtenir un financement et de conserver les résultats de la recherche. En dernière analyse, cette caractéristique fondamentale de l'abri fiscal, sans laquelle la société n'aurait jamais existé, aura donc eu pour effet de faire perdre aux investisseurs les seuls bénéfices pour lesquels elle avait été créée.

Est-ce à dire qu'il est impossible pour un particulier d'investir en recherche et développement et de bénéficier des incitatifs fiscaux s'y rattachant? La *Loi de l'impôt sur le revenu* n'a pas interdit l'attribution à des particuliers des pertes et des crédits d'impôt attribuables aux activités de recherche d'une société de personnes. Elle impose cependant des conditions qui peuvent finalement être extrêmement difficiles à respecter pour un simple investisseur. Or, comme l'a clairement souligné la Cour d'appel fédérale dans l'arrêt *Simard*²⁸, il incombe au contribuable de s'assurer du

²⁶ *Id.*

²⁷ *Simard*, précité, note 2, par. 13 (C.A.F.).

²⁸ *Id.*

respect des conditions imposées par la *Loi de l'impôt sur le revenu* afin de pouvoir bénéficier des incitatifs fiscaux pour la recherche et le développement. L'investisseur doit faire preuve de prudence et être prêt à en assumer les risques lorsque, comme en l'espèce, l'affaire est trop bonne pour être vraie.

L'ASSOCIATION DE PLANIFICATION FISCALE ET FINANCIÈRE

NATURE ET MISSION DE L'ORGANISME

Fondée en 1976, l'Association de planification fiscale et financière (APFF) est un organisme à but non lucratif, indépendant et non gouvernemental, dédié à l'avancement des connaissances et à l'amélioration des compétences de ses membres en matière de fiscalité, de planification financière et de gestion patrimoniale. Elle se reconnaît également la responsabilité de soumettre à l'attention des gouvernements fédéral et provincial tout avis susceptible de bonifier la législation fiscale et toute autre législation liée à sa mission, dans l'intérêt de ses membres et de la communauté, au-delà de toute partisanerie.

L'APFF privilégie une approche pluridisciplinaire des problématiques typiques auxquelles font face ses membres. Elle constitue un important réseau d'échange, de consultation, d'information et de formation continue au service des professionnels œuvrant dans l'un ou l'autre de ses domaines d'intervention.

EFFECTIFS

L'APFF regroupe des professionnels issus de différentes disciplines, principalement des comptables, avocats, conseillers en sécurité financière, notaires et planificateurs financiers. De plus, elle répond aux besoins des économistes, administrateurs agréés, conseillers en valeurs mobilières, banquiers et actuaires, de même qu'à ceux de toute personne intéressée directement ou indirectement au domaine de la planification fiscale et financière.

L'APFF compte près de 2 000 membres.

ACTIVITÉS DE FORMATION

L'APFF organise, dans quatre régions administratives du Québec, des séminaires, colloques, symposiums et autres conférences, animés par des conférenciers chevronnés, sur toutes les dimensions de la planification fiscale et financière.

L'APFF donne également, à raison de 2 sessions de 10 semaines par année, des cours en fiscalité (*Impôt des sociétés*, séries 1 et 2; *Planification fiscale et financière des particuliers*, séries 3 et 4; *TPS et TVQ*, série 5; *Fiscalité internationale*, série 6, incluant volumes et service de mise à jour dans chacun des cas). Ces cours sont également offerts par correspondance.

En octobre, l'APFF tient son congrès annuel de trois jours, en alternance entre Montréal et Québec.

PUBLICATIONS

L'APFF publie annuellement de nombreux ouvrages couvrant tous les aspects de la planification fiscale, successorale et financière.

Les membres de l'APFF reçoivent la **Revue de planification fiscale et financière** (généralement quatre fois l'an), la revue **Stratège** (quatre fois l'an), le **Livre du Congrès** en deux tomes (une fois l'an). Le résumé des budgets des gouvernements du Québec et du Canada est présenté sur le site Internet de l'APFF le lendemain des budgets.

Un bulletin d'information consacré à l'actualité fiscale, le **Flash fiscal**, vendu sur abonnement, est publié environ 20 fois par année, habituellement toutes les deux semaines. Des numéros spéciaux paraissent également le lendemain des budgets fédéral et provincial.

L'APFF publie aussi un ouvrage intitulé **Les impôts sur le revenu et le décès**, avec service de mise à jour.

Toutes les publications de l'APFF, depuis sa fondation, sont également répertoriées dans un recueil intitulé **Liste des publications**.

Depuis octobre 1998, un service d'information fiscale électronique, la **Collection APFF**, est offert sur CD-ROM ou par Internet. Cette collection présente la documentation émise par l'APFF (depuis 1991, les textes des congrès, des colloques, de la **Revue de planification fiscale et financière** et, depuis 2002, les textes de la revue **Stratège** et des cours en fiscalité des séries 3 et 4). La **Collection APFF** comporte un volet « Planification financière, retraite et succession » et un volet « Impôt et taxes ». Quatre mises à jour sont prévues chaque année. La **Collection APFF** est commercialisée par la société Publications CCH ltée et est vendue par abonnement, en communiquant avec un représentant au numéro sans frais 1 800 363-8304.

ADHÉSION

Toute personne qui désire devenir membre de l'APFF doit remplir le formulaire d'adhésion placé à la dernière page de la présente publication.

MEMBRES CORPORATIFS DE L'APFF

L'APFF accueille, à titre de membres corporatifs, plus de 90 entreprises provenant de différents secteurs d'activités et ordres professionnels.

Toutes les entreprises désirant participer à l'essor de la planification fiscale et financière peuvent le faire en adhérant à l'Association par une contribution annuelle sous forme de cotisation de membre corporatif.

SIÈGE SOCIAL DE L'APFF

Le siège social de l'APFF est sis au 1100, boul. René-Lévesque Ouest, bureau 660,
Montréal (Québec) H3B 4N4

Téléphone : (514) 866-2733 – (sans frais) 1 877 866-2733

Télécopieur : (514) 866-0113 – (sans frais) 1 877 866-0113

Courriel : apff@apff.org – Site Internet : www.apff.org

L'APFF SE VEUT UN PHARE DE PROGRÈS DANS LE DOMAINE DE LA PLANIFICATION FISCALE ET FINANCIÈRE POUR L'ENSEMBLE DE LA COMMUNAUTÉ

CONSEIL D'ADMINISTRATION 2009-2010

Présidente du conseil

Renée Gallant, CA, M. Fisc.

Gallant & Associés CA s.e.n.c.r.l.

Vice-présidente

Anne-Marie Girard-Plouffe, Adm.A., Pl. Fin., AVA, GPC, FICVM

Option Fortune inc.

Secrétaire

Hélène Marquis, avocate, D. Fisc., Pl. Fin., TEP

Financière Sun Life

Trésorier

Maurice Fréchette, CGA

Power Corporation du Canada

Président sortant

Jean Groleau, avocat

Fraser Milner Casgrain s.e.n.c.r.l.

Membres

Benoît Desjardins, CA, M. Fisc.

Samson Bélair/Deloitte & Touche s.e.n.c.r.l.

Carl Deslongchamps, D. Fisc.

KPMG s.r.l./s.e.n.c.r.l.

Éric Labelle, avocat

Raymond Chabot Grant Thornton s.e.n.c.r.l.

Stéphane Leblanc, CA

Ernst & Young s.r.l./s.e.n.c.r.l.

André L'Espérance, LL. L.

Services financiers FBN

Alain Ménard, avocat, BA, MBA

Cain Lamarre Casgrain Wells s.e.n.c.

René Roy, avocat, CA

Fasken Martineau DuMoulin s.e.n.c.r.l., s.r.l.

Diane Tsonos, avocate

RSM Richter Chamberland s.e.n.c.r.l.

Président-directeur général

Maurice Mongrain, avocat

APFF

**MEMBRES CORPORATIFS APFF
2010**

AGENCE DU REVENU DU CANADA

M. Jean-Jacques Lefebvre

Directeur, Division de l'évitement fiscal et des
vérifications spécialisées

**ASSOCIATION CANADIENNE DES COMPAGNIES
D'ASSURANCES DE PERSONNES INC.**

M. Yves Millette

Vice-président principal aux affaires québécoises

AXA ASSURANCES INC.

M. Jean Turcotte

Directeur, Planification financière et successorale

BANQUE LAURENTIENNE DU CANADA

M. Stéphane Lanthier, CGA, LL.M. fisc.

Vice-président, Fiscalité

BANQUE NATIONALE GESTION PRIVÉE 1859

M^e André L'Espérance, LL. L.

Président

BARREAU DU QUÉBEC

M^e Jacques Houle, avocat, MBA, CRIA

Directeur général

BDO DUNWOODY, S.R.L./LLP

M. Sylvain Guindon, CA, Pl. Fin.

Associé

BELL CANADA

M. Pierre Potvin, LL. B., CGA, M. Fisc.

Directeur, Fiscalité corporative

BMO SOCIÉTÉ D'ASSURANCE-VIE

M. Daniel Walsh, ASA

Vice-président régional, Est du Canada

BOILY HANDFIELD, CA

M. Fernand Boily, CA

Associé

BRASSARD GOULET YARGEAU, SERVICES FINANCIERS
INTÉGRÉS

M. Éric Brassard, CA, Pl. Fin.
Président

CANADIEN NATIONAL

M^e Sean Finn, avocat
Vice-président exécutif services corporatifs, chef de la direction
des affaires juridiques et secrétaire général

CARSWELL, UNE SOCIÉTÉ THOMSON REUTERS

M^e Mélanie Dansereau-Cahill, avocate
Directrice des publications-Fiscalité et Comptabilité

CHAMBRE DE LA SÉCURITÉ FINANCIÈRE

M. Luc Labelle, M. Sc.
Président et chef de la direction

CHAMBRE DES NOTAIRES DU QUÉBEC

M^e Jean Lambert, notaire
Président

CIRQUE DU SOLEIL

M. Raymond Cadieux, CGA
Conseiller principal en fiscalité corporative

CLOUTIER & BRISEBOIS, CA

M. Pierre-Yves Daoust, BAA, CGA
Fiscaliste

COMPAGNIE D'ASSURANCE CANADA-VIE

M. Phil Marsillo, AVA, Pl. Fin.
Vice-président principal, Distribution individuelle

CONSULTAXE LTÉE

M. Jean E. Fortier
Directeur du développement des affaires

DE GRANDPRÉ CHAIT S.E.N.C.R.L.

M^e Claude Désy, M. Fisc., FCA, avocat
Associé

DEMERS BEAULNE, S.E.N.C.R.L.

M. Gil Demers, CA, M. Fisc.
Associé, Service de la fiscalité

DESJARDINS SÉCURITÉ FINANCIÈRE – Montréal
M. Jean-Guy Grenier, BAA, CMC, Pl. Fin.
Conseiller principal en développement des affaires

DUFOUR CHARBONNEAU BRUNET & ASSOCIÉS INC.,
COMPTABLES AGRÉÉS
M^{me} Huguette Raymond, CGA, D. Fisc.
Associée

ENGEL, CHEVALIER – PROTECTION DU PATRIMOINE
M. Gilles Chevalier, Pl. Fin.

ERNST & YOUNG S.R.L./S.E.N.C.R.L.
M^{me} Danielle Laramée, CA
Associée
Directeur de la fiscalité pour l'Est du Canada

FÉDÉRATION DES CAISSES DESJARDINS DU QUÉBEC
M. Roger Champagne, CGA, Pl. Fin.
Vice-président Fiscalité, MCD

FINANCIÈRE MANUVIE
M^{me} Diane Hamel, CGA
Vice-présidente adjointe, planification fiscale et successorale

FINANCIÈRE SUN LIFE
SUN LIFE DU CANADA,
COMPAGNIE D'ASSURANCE-VIE
M^e Hélène Marquis, avocate, D. Fisc., Pl. Fin., TEP
Conseillère principale en planification
Solutions en assurance personnes aisées

FISC CAP SERVICES CONSEILS INC.
M. André Cyr, B. Comm.
Président

FLG INC.

FONDATION DU GRAND MONTRÉAL
M^{me} Marina Boulos-Winton
Présidente-directrice générale

FORCE FINANCIÈRE EXCEL
M. James McMahon, Pl. Fin.
Président-directeur général

FRASER MILNER CASGRAIN S.E.N.C.R.L.
M^e Jean Groleau, avocat
Associé

GALLANT & ASSOCIÉS, CA S.E.N.C.R.L.
M^{me} Renée Gallant, CA, M. Fisc.
Associée

GAZ MÉTRO
M^{me} Marie-Claude Gratton, CA
Conseillère senior, Gestion fiscale

GESTION PLACEMENTS DESJARDINS
M. Jean Brunelle, Adm.A.
Vice-président, Gestion privée

GESTION PRIVÉE DE PATRIMOINE CIBC
M. Alain Folco, MBA, FCSI, Adm.A., Pl. Fin.
Vice-président associé

GROUPE ALTUS
M. Robert Dorion, ing., MBA, É.A., AACI
Vice-président exécutif, Évaluation foncière des recherches

GROUPE CLOUTIER INC.
M. Gilles Cloutier
Président

GROUPE DYNAVISON INC.
M. Romain Gagnon, ing.
Président et conseiller principal en recherche et technologie

GROUPE FINANCIER MULTI COURTAGE INC.
M. Guy Duhaime, AVC, Pl. Fin.
Président et chef de la direction

GROUPE FINANCIER STRATÈGE
M. Gabriel Couture
Conseiller en sécurité financière

GROUPE GESTION PRIVÉE SCOTIA
M. Jean-Paul Choucha
Chef et directeur général

GROUPE RS & DE INC.
M. Marc Berthelet, Ph. D.
Vice-président, Expertises scientifiques

HARDY NORMAND & ASSOCIÉS S.E.N.C., CA
M. Marcel Lemay, FCA
Associé
Directeur du service de la fiscalité

HEC MONTRÉAL
Bureau de développement
M^{me} Jocelyne Gonthier
Directrice des dons majeurs et planifiés

INDUSTRIELLE ALLIANCE, ASSURANCE ET
SERVICES FINANCIERS
M^{me} Lyne Pelchat, CA
Directrice, fiscalité

INTACT CORPORATION FINANCIÈRE
M. Yves Poulin, CMA
Vice-président, Fiscalité

INSTITUT QUÉBÉCOIS DE PLANIFICATION FINANCIÈRE
M. Robin W. De Celles, BAA, AVA, Pl. Fin.
Président

INVESTISSEMENT QUÉBEC
M. Denis Valois, économiste
Directeur des mesures fiscales

INVESTISSEMENTS MANUVIE
M^e Robert Laniel, notaire, Pl. Fin., DESS comm., DESS fisc.
Conseiller principal

JARRY BAZINET AVOCATS & CONSEILLERS D’AFFAIRES INC.
M^e Patrick Bazinet, avocat, LL.M. fisc.
Associé

KPMG S.R.L./S.E.N.C.R.L.
M. Denis Lacroix, notaire, M. Fisc.
Associé

LA CAPITALE ASSURANCES MFQ INC.

M^{me} Guylaine Ouellet, CA

Gestion financière

LA COOP FÉDÉRÉE

M. Yves Jasmin, CA, LL.M. fisc.

Directeur de la fiscalité

LA SURVIVANCE, COMPAGNIE

MUTUELLE D'ASSURANCE-VIE

M. Stéphane Rochon, B. Comm., AVA, Adm.A., RHU

Vice-président, Ventes et marketing

Assurance individuelle

LAVERY

M^e Luc Pariseau, avocat, M. Fisc.

Associé

LE GROUPE CSL INC.

CANADA STEAMSHIP LINES INC.

M^{me} Sophie Brûlotte, CA

Directeur, Fiscalité et planification financière

LOMBARD ODIER DARIER HENTSCH (CANADA), SOCIÉTÉ EN
COMMANDITE

M. Michel Di Grégorio

Président

MCLEAN BUDDEN LTÉE

M. Alexandre Legault, MBA, CFA

Vice-président et gestionnaire de portefeuilles

MORNEAU SOBECO

M. François Turgeon, LL. L., D.D.N., Pl. Fin.

Directeur

OPTION FORTUNE INC.

M^{me} Anne-Marie Girard-Plouffe, Adm.A., Pl. Fin., AVA, GPC, FICVM

Conseillère en sécurité financière

ORDRE DES COMPTABLES EN MANAGEMENT

ACCREDITÉS DU QUÉBEC

M. François Renault, CMA

Président-directeur général

ORDRE DES COMPTABLES GÉNÉRAUX
ACCRÉDITÉS DU QUÉBEC
M^{me} Paulette Legault, CGA
Présidente-directrice générale

OSLER, HOSKIN & HARCOURT S.E.N.C.R.L./S.R.L.
M^e François Auger, avocat, CA
Associé

PINCHEVSKY & CO CONSEILLERS EN RS & DE
M. Terry Trotic, B. Ing., MBA
Président

POWER CORPORATION DU CANADA
M. Maurice Fréchette, CGA
Directeur de la fiscalité

PPI QUÉBEC INC.
M. Claude Ménard, BAA, AVA, Pl. Fin., Adm.A.
Vice-président opérations

PREMTEC – Firme d'ingénierie
Génie-conseil en crédits d'impôt RS & DE
M. Jean-François Clément, ing.
Président

PUBLICATIONS CCH LTÉE
M. Michel Masse
Vice-président

RAYMOND CHABOT GRANT THORNTON S.E.N.C.R.L.
M. Jean Gauthier, CA, M. Fisc.
Associé

RÉSO GESTION CORPORATIVE INC.
M^e Charles Denis, avocat
Administrateur

RIO TINTO CANADA
M. Christian Robin
Directeur, Crédits d'impôt

RSM RICHTER CHAMBERLAND, S.E.N.C.R.L.
M^{me} Diane Tsonos, BA, LL. B.
Associée

SAMSON BÉLAIR/DELOITTE & TOUCHE S.E.N.C.R.L.
M. Dominic Vendetti, CA
Associé
Leader de la fiscalité, Québec Centre
Services aux sociétés privées

T.E. MIRADOR
M. Yves Leroux
Vice-président

TRANSAMÉRICAVIE CANADA
M^e Serge Lessard, avocat, Pl. Fin., FLMI
Spécialiste, planification fiscale et successorale

TRANSCONTINENTAL INC.
M. Pierre Côté, CA, M. Fisc.
Directeur principal, Fiscalité

TRUST BANQUE NATIONALE
M^e Sophie Ducharme, notaire
Vice-présidente, Fiducie et succession

UNIVERSITÉ DE MONTRÉAL
DIVISION DES DONS MAJEURS ET PLANIFIÉS
M^{me} Chantal Thomas, MBA
Directrice

VILLENEUVE VENNE s.e.n.c.r.l.
M^{me} Nancy Nerone, LL.M. fisc.
Directrice du service de la fiscalité