

Le 25 janvier 2021

Monsieur Éric Girard
Ministre des Finances
Ministère des Finances
390, boulevard Charest Est
Québec (Québec) G1K 3H4
consultations@finances.gouv.qc.ca

Objet : Propositions faites dans le cadre des consultations prébudgétaires 2021-2022

Monsieur le ministre,

Dans le contexte de la crise sanitaire qui engendre aussi une importante crise économique, vous avez exprimé à plus d'une reprise que la Santé constitue la première priorité de votre gouvernement. D'ailleurs, nous tenons à souligner les efforts exemplaires des travailleurs et travailleuses du domaine de la santé qui, malgré les difficultés en cette période de crise sanitaire, veillent à prodiguer des soins à l'ensemble de la population québécoise et plus particulièrement à ceux et celles qui sont directement touchés par la COVID-19. Nous leur exprimons notre sincère gratitude.

Depuis le début de cette crise sanitaire, les gestes que vous avez posés témoignent de cette priorité. Déjà en juin, vous annonciez des mesures exceptionnelles visant à renforcer notre système de santé pour faire face à la crise sanitaire¹, lesquelles mesures de soutien ont été accrues dans les mois qui ont suivi pour atteindre 5,0 milliards de dollars².

Des interventions ont aussi été faites par votre gouvernement, à juste titre, pour soutenir les Québécois et les Québécoises pour atténuer l'impact de la pandémie sur l'économie. L'ensemble de ces interventions, conjuguées au ralentissement économique au cours duquel le Québec a connu une forte contraction de son PIB, font en sorte qu'un déficit anticipé de 15 milliards de dollars devrait être confirmé lors de l'exercice budgétaire que vous menez présentement.

Ainsi, le retour à l'équilibre budgétaire se fera sur une période de plusieurs années compte tenu de l'important déficit structurel à résorber pour y arriver.

¹ http://www.budget.finances.gouv.qc.ca/budget/portrait_juin2020/fr/documents/Portrait_financier_QC_Juin2020.pdf

² http://www.finances.gouv.qc.ca/MAJ2020/documents/AUTFR_lepointNov2020.pdf

La résilience de chacun sera donc sollicitée, et l'incertitude qui prévaut en ces temps de crise sanitaire et qui réduit l'activité économique devra faire place à la confiance nécessaire pour retrouver le niveau d'avant la pandémie.

Plusieurs facteurs pourront contribuer à réduire cette incertitude et contribuer au retour à l'équilibre budgétaire.

L'amélioration du marché du travail en misant sur une meilleure adéquation de la formation de la main-d'œuvre avec les besoins du marché, la croissance des investissements des entreprises et des investissements dans les infrastructures publiques ainsi que l'amélioration de la productivité des entreprises sont autant d'exemples valables.

À cet égard, le document *Une vision pour un Canada prospère en 2030*, préparé par notre Cabinet et joint en annexe propose plusieurs avenues dont celles visant à augmenter la population active en intégrant de manière plus efficiente les groupes marginalisés sur le marché du travail; à préparer les travailleurs à la transition vers une économie axée sur le savoir et les services; à améliorer la commercialisation de l'innovation; à accroître l'investissement dans les immobilisations ainsi qu'à améliorer la productivité des entreprises.

Ces propositions convergent avec vos objectifs qui visent à augmenter le PIB du Québec en misant sur son plein potentiel économique afin de répondre à la pression sur les dépenses générées par les services publics qui doivent être maintenus sans pour autant augmenter la charge fiscale des Québécois et des Québécoises.

Pour réaliser ces objectifs, vous anticipez que l'atteinte d'une croissance du PIB de 2,5 % par année à compter de 2022 sera nécessaire pour rattraper d'ici 2025-2026 le niveau de PIB prévu dans le budget du 10 mars 2020, et vous souhaitez prioriser les secteurs considérés stratégiques pour le Québec.

Nous vous soumettons que certaines mesures actuelles qui sont propres au régime fiscal québécois peuvent grandement aider à l'atteinte de ces objectifs.

1- La recherche scientifique et le développement expérimental

Les mesures fiscales concernant la recherche scientifique et le développement expérimental (R-D) peuvent servir de levier pour la relance économique. En effet, l'innovation représente le point névralgique des secteurs stratégiques qui sont priorisés pour la reprise économique et sans innovation ces secteurs de l'économie ne pourront progresser.

Or, depuis 2014, l'intensité de R-D régresse au Québec³ et les activités de R-D réalisées par les entreprises québécoises sont moindres que celles réalisées par leurs concurrentes établies dans des pays membres de l'OCDE⁴.

Amoindrir cet écart de l'intensité de R-D permettra d'améliorer la croissance de productivité des entreprises québécoises et les rendra plus compétitives pour affronter la concurrence internationale. À cette fin, nous proposons que les taux des crédits d'impôt remboursables pour la R-D qui visent à faciliter les partenariats et la collaboration entre les entreprises et les milieux de la recherche

³ <https://statistique.quebec.ca/fr/produit/tableau/depenses-intra-muros-de-r-d-du-secteur-des-entreprises-dirde-en-pourcentage-du-pib-quebec-autres-provinces-territoires-et-canada>

⁴ <http://www.oecd.org/fr/science/inno/pist.htm#:~:text=L'intensit%C3%A9%20de%20R%2D%20E%20%80%93%20d%C3%A9penses,science%20et%20la%20technologie%22>

universitaire et la recherche publique soient rétablis au même niveau que ceux qui prévalaient en 2014.

Cette proposition va dans le même sens que la volonté de votre gouvernement de favoriser le maillage *entreprise/université* relativement aux activités de R-D effectuées au Québec.

Cette proposition s'inscrit aussi dans le même objectif que celui du crédit d'impôt remboursable pour services d'adaptation technologique dont le taux n'a pas été réduit en 2014, et qui permet une meilleure collaboration des PME situées en régions, notamment, avec les Centres collégiaux de transfert de technologie affiliés à des cégeps relativement à des projets d'innovation.

Entre autres, le taux bonifié du crédit d'impôt pour la recherche précompétitive en partenariat privé encouragerait la réalisation de projets de recherche qui ne verraient possiblement pas le jour autrement et permettraient d'impliquer la collaboration de grandes entreprises avec des PME.

Plus globalement, en favorisant une meilleure interaction dans le domaine de la R-D entre les entreprises, les universités et les Centres collégiaux de transfert de technologie cela servira avantagement les futures zones d'innovation qui contribueront à la croissance économique du Québec.

En outre, afin d'encourager l'intensification des activités de R-D au Québec, nous proposons que les modalités afférentes au seuil de 50 000 \$ de dépenses admissibles pour l'application des crédits d'impôt remboursables pour la R-D soient revues, car les PME sont considérablement pénalisées par un tel seuil au montant de 50 000 \$.

Ainsi, ce seuil devrait être aboli à l'égard des PME ou à tout le moins être diminué à leur égard. En ce qui a trait aux entreprises en démarrage, elles ne devraient pas être assujetties à ce seuil relativement à leurs cinq premières années d'exploitation à l'instar du congé fiscal de cinq ans qui s'appliquait auparavant pour les nouvelles sociétés.

2- La commercialisation de l'innovation

Un facteur déterminant de la création de richesse au Québec est la commercialisation de l'innovation. En ce sens, la nouvelle mesure que votre gouvernement a mise en place à l'occasion du budget du 10 mars 2020, soit la déduction incitative pour la commercialisation des innovations au Québec (DICI), ainsi que l'assouplissement qui y a été apporté le 21 décembre dernier afin de retirer l'exigence à l'effet qu'un « actif de propriété intellectuelle admissible » doive résulter d'activités de R-D effectuées en tout ou en partie au Québec représentera sans aucun doute un atout favorable pour les entreprises québécoises.

Cependant, dans sa forme actuelle, l'estimation du rendement de base à soustraire du bénéfice admissible provenant d'un actif de propriété intellectuelle admissible ainsi que le ratio de lien avec le Québec pour le calcul de la DICI sont basés sur des éléments pouvant créer des biais non voulus. Les dépenses de R-D composant ces éléments pour le calcul de la DICI devraient donc être ajustées de façon à éliminer ces biais afin de permettre à la DICI d'atteindre son plein potentiel.

Cette proposition portant sur la DICI est décrite plus en détail en annexe.

3- Les investissements favorisant la croissance de la productivité

Une autre mesure que vous avez instaurée à l'occasion du budget du 10 mars 2020, soit le crédit d'impôt relatif à l'investissement et à l'innovation (C3i), pourra stimuler les investissements des

entreprises et contribuer à la croissance de la productivité qui est nécessaire pour avoir une économie québécoise concurrentielle.

Un élément novateur qui est inclus à cette mesure d'aide à l'investissement est qu'un progiciel de gestion sera admissible pour autant qu'il soit utilisé principalement au Québec dans le cadre de l'exploitation d'une entreprise.

Or, cette condition pose des difficultés d'application importantes, car le lieu d'utilisation d'un progiciel, contrairement à de la machinerie par exemple, peut s'avérer beaucoup plus complexe à déterminer et cela alourdit l'administration de ce crédit d'impôt à la fois pour les contribuables et pour Revenu Québec.

Afin de rendre cette mesure plus efficace et d'en alléger l'administration, nous proposons d'apporter une précision à cette condition en spécifiant qu'un progiciel de gestion sera réputé être utilisé principalement au Québec dans le cadre de l'exploitation d'une entreprise lorsque des critères objectifs de rattachement au Québec seront rencontrés.

De tels critères objectifs servant à établir qu'un progiciel de gestion est réputé utilisé principalement au Québec dans le cadre de l'exploitation d'une entreprise pourraient comprendre les suivants : le lieu du centre décisionnel de l'entreprise; le principal lieu d'affaires de l'entreprise; le lieu d'hébergement du progiciel; le lieu où est principalement située la main-d'œuvre de l'entreprise; le lieu du siège social de l'entreprise; le lieu où se trouvent les utilisateurs du progiciel ainsi que d'autres critères objectifs semblables.

Cependant, compte tenu des divergences qu'il y a entre les différentes situations impliquant l'utilisation d'un progiciel de gestion par une entreprise, il conviendrait de ne pas limiter la détermination de la présomption que nous proposons à un seul de ces critères. La présomption devrait plutôt être rencontrée lorsqu'un nombre minimal de critères sont respectés parmi un plus grand ensemble de critères servant à déterminer que le progiciel de gestion est utilisé principalement au Québec.

À partir des critères énumérés précédemment, cette présomption pourrait être rencontrée si trois de ces critères étaient respectés; par exemple, lorsque le progiciel de gestion est hébergé au Québec et que l'entreprise qui l'utilise à son centre décisionnel et la majorité de sa main-d'œuvre au Québec.

4- Les technologies de l'information favorisant l'achat local

Nul besoin d'épiloguer longuement pour reconnaître que les entreprises québécoises ont été durement affectées par la crise sanitaire et qu'en conséquence elles doivent adapter leur modèle d'affaires. Aussi, les diverses mesures de distanciation physique et de confinement découlant de la crise sanitaire ont modifié les habitudes d'achat des consommateurs, peut-être irrémédiablement, en les forçant à opter pour des achats via des sites Web transactionnels.

Cette forte hausse des achats en ligne par les consommateurs québécois met davantage en évidence l'accélération de la concurrence internationale, y compris celle des géants du Web, à laquelle les entreprises québécoises doivent faire face.

Dans ce contexte, l'initiative de votre gouvernement visant à encourager l'achat local en mettant sur pied le Panier Bleu arrive à point nommé et mérite d'être soulignée avec distinction. Mais, pour participer au Panier Bleu, encore faut-il que les entreprises québécoises aient les outils et les capacités d'effectuer des opérations monétaires à l'aide d'un site Web transactionnel.

Or, à l'occasion du budget du 10 mars 2020, c'est-à-dire avant le début de la crise sanitaire au Québec, vous avez annoncé une modification au crédit d'impôt pour le développement des affaires électroniques (CDAE) ayant pour effet de retirer de l'application de ce crédit d'impôt les dépenses qui étaient jusque-là admissibles relativement à la conception ou au développement de solutions de commerce électronique permettant une transaction monétaire. À ce moment-là, cette modification avait pour but de recentrer le CDAE vers d'autres types d'activités dans le secteur des technologies de l'information.

Toutefois, dans le contexte de la crise économique actuelle, nous vous soumettons que les entreprises québécoises n'ont d'autre choix que de recourir aux technologies de l'information pour assurer leur compétitivité, voire leur survie, dans un univers commercial de plus en plus numérique. En particulier, elles doivent forcément avoir à leur disposition un site Web transactionnel.

Par conséquent, nous vous proposons de réintégrer parmi les dépenses admissibles au CDAE celles relatives à la conception ou au développement de solutions de commerce électronique permettant une transaction monétaire. Cette proposition s'inscrit d'ailleurs dans l'un des objectifs du CDAE qui est de soutenir la croissance des entreprises québécoises de tous secteurs d'activités confondus qui désirent accroître leur productivité.

Par ailleurs, plusieurs entreprises québécoises sont confrontées à d'énormes problèmes de liquidités en raison de la crise économique, et les aides des différents paliers de gouvernement n'ont d'impact concret pour elles durant cette crise que si les aides interviennent au niveau des flux de trésorerie, ce qu'un crédit d'impôt non remboursable ne permet pas nécessairement d'obtenir.

Pour remédier à cette situation, nous vous proposons que la partie actuellement non remboursable du CDAE devienne temporairement remboursable jusqu'à la sortie de la présente crise économique.

Ainsi, les deux ajustements au CDAE que nous vous proposons pourraient être pour une durée temporaire et être revus d'ici trois à quatre ans pour en évaluer la pertinence.

5- La non-imposition des crédits d'impôt remboursables et de certains montants d'aide gouvernementale jusqu'à la sortie de la crise économique

Actuellement, les crédits d'impôt remboursables dont bénéficient les entreprises québécoises ainsi que les diverses mesures d'aide mises en place par les différents paliers de gouvernement pour accompagner les entreprises durant la crise sanitaire doivent être inclus dans le calcul du revenu des entreprises.

Ce faisant, l'aide réelle dont bénéficient les entreprises est diminuée en raison de l'imposition de ces crédits d'impôt et de ces aides gouvernementales.

Dans le contexte de la gravité de la crise économique sans commune mesure avec celles que nous avons connues au cours des dernières décennies, une façon simple de soutenir davantage les entreprises dans leurs efforts pour obtenir des gains de productivité et d'alléger leurs problèmes de liquidités serait de leur permettre de bénéficier du plein montant des crédits d'impôt remboursables et des aides gouvernementales relatives à la COVID-19.

Ainsi, nous vous proposons que les crédits d'impôt remboursables et les aides consenties par les différents paliers de gouvernement relativement à la COVID-19 soient réputés ne pas être des montants d'aide gouvernementale imposables, et ce, pour une durée temporaire de trois à quatre ans par exemple. Dans le cas des aides gouvernementales relatives à la COVID-19, la modification que

nous proposons pourrait cibler plus spécifiquement les secteurs de l'économie que vous pourriez juger les plus durement touchés par la crise économique.

Cet influx additionnel de liquidités aiderait certainement les entreprises et contribuerait d'autant à la relance économique du Québec.

6 Le versement accéléré des crédits d'impôt remboursables

Revenu Québec procède actuellement, dans certains dossiers, au versement accéléré des crédits d'impôt remboursables.

Cette pratique administrative est bien accueillie et permet de procurer plus rapidement des liquidités aux contribuables sans engendrer de coûts additionnels pour le gouvernement. Cependant, s'agissant d'une simple pratique administrative, un contribuable ne peut être certain de bénéficier d'un versement accéléré d'un crédit d'impôt remboursable qu'il a demandé pour une année d'imposition.

Or, si un versement accéléré n'est pas accordé, le traitement d'une demande d'un crédit d'impôt remboursable peut s'échelonner sur une période de plusieurs mois, privant ainsi le contribuable de liquidités dont il pourrait avoir besoin aux fins de l'exploitation de son entreprise. Un tel délai pour disposer de liquidités est grandement aggravé en période de crise économique comme celle que nous connaissons présentement. Il est bien connu que la prévisibilité des flux monétaires est un facteur important pour inciter l'investissement.

Dans ce contexte, nous vous proposons de rendre plus formelle le versement accéléré des crédits d'impôt remboursables en l'introduisant dans la législation fiscale ou minimalement dans des communications administratives. Un tel versement accéléré pourrait être accordé uniquement aux contribuables ne présentant pas un risque de non-conformité fiscale, et ce, selon des critères semblables à ceux actuellement utilisés par Revenu Québec dans le cadre de sa pratique administrative.

Cette proposition vise à éliminer l'incertitude qu'il y a en ce qui a trait au versement accéléré des crédits d'impôt remboursables et ainsi contribuer de façon plus globale à réduire le haut niveau d'incertitude qui est actuellement vécu dans cette de crise économique.

7- La problématique liée à la main-d'œuvre et la sous-traitance successive

Plus que jamais, les entreprises québécoises sont confrontées à des problèmes de requalification de la main-d'œuvre en raison de la crise sanitaire et économique. De plus, la rareté de la main-d'œuvre les pousse à s'adapter en adoptant un modèle d'affaires plus agile, plus flexible et parfois moins contraignant pour demeurer compétitives dans un contexte de mondialisation.

Le modèle de l'impartition est souvent la solution qui s'impose pour des entreprises désireuses de remédier à cette problématique de main-d'œuvre. Le recours à ce modèle permet à la fois de combler les besoins en main-d'œuvre qui peuvent être parfois très spécialisés tout en conservant un niveau de flexibilité pour les entreprises, ce qui favorise leur compétitivité à l'échelle nationale et internationale.

Les mesures fiscales incitatives devraient donc s'adapter à cette nouvelle réalité vécue par les entreprises québécoises et elles devraient soutenir ces dernières dans leurs efforts de compétitivité, et non pas les contraindre à recourir à des modèles d'affaires qui, selon le secteur d'industrie concerné, pourraient être moins viables sur le plan économique menaçant ainsi leur pérennité.

Dans ce contexte, nous proposons d'élargir davantage les mesures fiscales afin d'éliminer les règles visant la sous-traitance successive.

Cette proposition portant sur les règles visant la sous-traitance successive est décrite plus en détail en annexe.

Conclusion

Nos propositions pour la relance économique sont faites dans le contexte budgétaire difficile que connaît actuellement le Québec, tel qu'il est décrit au début des présentes.

C'est pourquoi nos propositions se sont limitées à des ajustements qui pourraient être apportés à des mesures existantes du régime fiscal québécois, et ce, à faible coût pour le gouvernement ou même à coût nul dans certains cas.

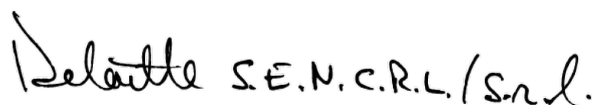
Pour celles de nos propositions qui engendreraient des coûts pour le gouvernement, nous proposons que vous considériez les gains de productivité que connaîtront les entreprises en raison des ajustements à certaines mesures fiscales compenseront largement ces coûts et contribueront par le fait même à la relance économique du Québec.

La reprise économique reposera en grande partie sur l'entrepreneuriat, et les mesures que nous proposons qui soient accordées aux entreprises s'inscrivent en tous points avec vos objectifs d'accroître la productivité et la compétitivité des entreprises et l'atteinte d'une croissance du PIB qui, tout en permettant un retour à l'équilibre budgétaire, assurera que les services publics pourront être rendus aux Québécois et aux Québécoises sans pour autant alourdir leur charge fiscale.

Par ailleurs, une fois l'équilibre budgétaire atteint, il y aurait lieu de procéder à une révision des mesures d'aide aux entreprises de façon à s'assurer qu'elles atteignent toujours leurs objectifs et qu'elles permettent de maximiser l'utilisation des fonds publics pour soutenir l'activité économique des entreprises.

Nous vous remercions de l'attention que vous porterez à la présente et demeurons disponibles si vous désirez que nous apportions davantage de précision à nos propositions.

Veuillez agréer, Monsieur le Ministre, l'expression de nos sentiments distingués.



Albert De Luca, FCPA, FCA
Associé, Fiscalité
Incitatifs mondiaux à l'investissement et à l'innovation (Gi³)
Deloitte S.E.N.C.R.L./s.r.l.

Annexe 1

Catalyseur Centre pour l'avenir du Canada

Utiliser l'hyperlien pour accéder à la publication.

<https://www2.deloitte.com/ca/fr/pages/future-of-canada-center/articles/catalyseur.html>

Annexe 2

La recherche scientifique et le développement expérimental

Rétablissement des taux bonifiés pour la R-D universitaire, les partenariats de recherche et les consortiums de recherche

Le coût pour le gouvernement des crédits d'impôt pour la R-D universitaire, les partenariats de recherche et les consortiums de recherche est historiquement peu significatif comparativement à celui du crédit d'impôt pour la R D salaire.

Avant le retrait des taux bonifiés, en 2014, la bonification du taux de ces crédits d'impôt pour la R-D avait pour but d'inciter davantage les entreprises à entreprendre des projets de R-D qui impliquent leur collaboration mutuelle ainsi qu'un maillage avec les entités du milieu de la recherche publique comme les universités et les centres de recherche publics.

Or, depuis l'abolition du taux bonifié, la recherche effectuée en partenariat par les entreprises et celle confiée à des universités ou des centres de recherche publics ont connu une baisse marquée. Le rétablissement du taux bonifié contribuerait donc en renverser cette tendance et s'inscrirait dans la volonté de promouvoir ces types de recherche.

Dans ce contexte, le taux de 28 % qui prévalait avant l'annonce de son abolition, en 2014, concernant les crédits d'impôt remboursables pour la R-D en ce qui a trait aux dépenses admissibles afférentes à un contrat de recherche universitaire, à un contrat de recherche admissible conclu avec un centre de recherche public admissible, à un projet de recherche précompétitive réalisé en partenariat privé, ou encore en ce qui a trait aux cotisations ou aux droits versés à un consortium de recherche admissible devrait être rétabli.

Annexe 3

La commercialisation de l'innovation

Comme il a été mentionné initialement à l'occasion du budget du 10 mars 2020, la déduction incitative pour la commercialisation des innovations au Québec (DICI) a été instaurée dans le but d'encourager la compétitivité des entreprises québécoises tout en favorisant la rétention et la valorisation des propriétés intellectuelles mises au point au Québec.

Cependant, afin d'augmenter l'attrait de la DICI, la définition de l'expression « actif de propriété intellectuelle admissible » a récemment été modifiée afin d'en retirer l'exigence que la propriété intellectuelle doit résulter d'une innovation découlant d'activités de R-D effectuées en tout ou en partie au Québec.

Le calcul de la DICI correspond à :

$$\text{DICI} = [(A \times (B / C)) - D] \times (E / F) \times G$$

Estimation du rendement de base à soustraire du bénéfice admissible provenant d'un actif de propriété intellectuelle admissible

La première composante de la formule du calcul de la DICI, soit la portion $[(A \times (B / C)) - D]$, constitue le bénéfice admissible provenant de la commercialisation d'un actif de propriété intellectuelle admissible, lequel représente une approximation de la valeur ajoutée attribuable à cet actif.

À cette fin, la lettre D représente l'estimation du rendement de base à soustraire du bénéfice admissible provenant d'un actif de propriété intellectuelle admissible, et elle correspond au plus élevé des montants suivants :

- $10 \% \times [B - ((A + H) \times (B / C))]$
 - pour l'application de cette formule, la lettre H correspond au montant des dépenses de nature courante de R-D déduites dans l'année d'imposition par la société innovante admissible;
- $25 \% \times [A \times (B / C)]$.

Or, aux fins du calcul du revenu net d'une entreprise pour une année d'imposition, les dépenses de R D qui sont déduites dans cette année ne correspondent pas nécessairement aux activités de R-D qui ont été effectuées dans cette année, car les dépenses de R D font partie d'un « compte de dépenses de R D » (art. 225 de la Loi sur les impôts) comprenant les dépenses de R D de l'année courante ainsi que celles des années antérieures. En réalité, les dépenses de R D de ce compte sont reportables indéfiniment.

Ainsi, en augmentant le revenu net de l'entreprise (A + H) en y ajoutant les dépenses de nature courante de R-D déduites pour l'année d'imposition dans laquelle la DICI est demandée, cela crée un biais non souhaitable parce que cette déduction n'est pas forcément représentative des activités de R D effectuées dans cette année d'imposition. De plus, la société innovante pourrait tout simplement choisir de ne pas déduire de dépense de R D dans le calcul de son revenu net pour cette année d'imposition et reporter sa déduction de dépenses de R D dans une année future.

Il ne nous apparaît donc pas possible, ni souhaitable, de tenter d'isoler des dépenses de R D d'une année d'imposition donnée qui sont par ailleurs contenues au compte de dépenses de R D et de les ajouter au revenu net de la société innovante pour l'année d'imposition dans laquelle la DICI est demandée.

Par conséquent, l'estimation du rendement de base à soustraire du bénéfice admissible provenant d'un actif de propriété intellectuelle admissible devrait reposer sur une estimation comme celle déjà

prévue par ailleurs, soit : $25 \% \times [A \times (B / C)]$, ou une estimation semblable qui permettrait d'obtenir un résultat raisonnable.

Le ratio de lien avec le Québec

Du moment où la définition de l'expression « actif de propriété intellectuelle admissible » est modifiée afin d'en retirer l'exigence que la propriété intellectuelle doive résulter d'une innovation découlant d'activités de R-D effectuées en tout ou en partie au Québec, la pertinence du ratio de lien avec le Québec perd sa raison d'être selon nous.

En effet, un tel ratio n'est plus pertinent dans la mesure où il cherche à établir une approximation de la partie des dépenses de R D québécoises ayant donné naissance à un actif de propriété intellectuelle admissible, lequel n'a cependant plus à découler de dépenses de R D québécoises par ailleurs.

En outre, dans sa forme actuelle, la DICI ne tient pas compte pour le calcul du ratio de lien avec le Québec des situations où une dépense de R D comprise au dénominateur du ratio (F) – c'est-à-dire une dépense de R D « étrangère au Québec » – serait subséquentement refusée par une administration publique, de sorte que la DICI devrait conséquemment pouvoir être augmentée dans ce cas, et ce, à l'instar et de manière cohérente avec l'impôt spécial qui est déjà prévu lorsque le numérateur du ratio (E) est diminué lorsqu'une dépense de R D québécoise comprise au numérateur est subséquentement refusée.

Ceci dit, nous convenons qu'une société doit faire preuve d'efforts en matière de R D si elle veut se qualifier de société innovante. Pour refléter cet aspect, et alléger l'administration de la DICI à la fois pour les sociétés innovantes et pour Revenu Québec, un critère semblable à celui qui prévalait pour la déduction pour société manufacturière innovante admissible (DSI) pourrait être retenu.

En bref, une société devrait démontrer qu'elle a réalisé un montant minimal de dépenses de R-D québécoises (pour la DSI il s'agissait d'un montant de 500 000 \$) au cours d'une période donnée (pour la DSI il s'agissait d'une période de cinq ans précédant l'année dans laquelle une demande de délivrance d'un brevet a été faite).

Un tel critère faciliterait l'administration de la DICI parce qu'il reposerait uniquement sur des dépenses de R-D québécoises, et il permettrait d'apprécier si une société a fait preuve d'un effort soutenu en matière de R-D afin de se qualifier de « société innovante ».

Annexe 4

La problématique liée à la main-d'œuvre et la sous-traitance successive

De nombreux écrits portent sur les problématiques découlant de l'application des règles de sous-traitance successive au Québec. Dans le cadre de notre analyse, le crédit d'impôt remboursable relatif aux salaires pour la recherche scientifique et le développement expérimental (R-D) sera privilégié afin d'illustrer le fonctionnement de ces règles dans un contexte de sous-traitance sans lien de dépendance, bien que nous suggérons également que ces mêmes modifications puissent s'appliquer aux autres crédits d'impôt remboursables ayant un volet de sous-traitance à titre de dépense admissible.

Nul besoin de rappeler que le Québec d'aujourd'hui est frappé par le problème grandissant de la pénurie de main-d'œuvre, lequel problème risque de s'accroître au cours des prochaines années en raison notamment du profil démographique du Québec. La rareté de la main-d'œuvre pousse les entreprises québécoises à s'adapter à cette nouvelle réalité en adoptant un modèle d'affaires plus agile, plus flexible et parfois moins contraignant pour demeurer compétitives dans un contexte de mondialisation.

Dans ce contexte, le modèle de l'impartition est souvent la solution qui s'impose pour des entreprises désireuses de pallier au problème de la pénurie de main-d'œuvre. Le recours à ce modèle permet à la fois de combler les besoins en main-d'œuvre qui peuvent être parfois très spécialisés tout en conservant un niveau de flexibilité pour les entreprises, ce qui favorise leur compétitivité à l'échelle nationale et internationale. Les mesures fiscales incitatives devraient donc s'adapter à cette nouvelle réalité vécue par les entreprises québécoises et elles devraient soutenir ces dernières dans leurs efforts de compétitivité, et non pas les contraindre à recourir à des modèles d'affaires qui, selon le secteur d'industrie concerné, pourraient être moins viables sur le plan économique menaçant ainsi leur pérennité.

Nous comprenons que la politique fiscale québécoise a pour but d'octroyer des incitatifs fiscaux à un contribuable uniquement dans la mesure où les activités admissibles sont réalisées en sol québécois. Soulignons que nos propositions prennent en compte cette intention, tout en s'adaptant à la nouvelle réalité des entreprises québécoises qui doivent modifier leur modèle d'affaires afin d'être plus agiles et concurrentielles.

Nous présentons à l'Annexe 4.1 de la présente analyse un énoncé de certains assouplissements ayant été intégrés dans la législation fiscale québécoise au fil des ans afin de permettre la sous-traitance successive dans des situations particulières. Dans le contexte actuel, il est nécessaire à notre avis d'élargir davantage ces mesures fiscales afin d'éliminer les règles visant la sous-traitance successive.

Afin d'exposer plus en détail les règles qui régissent la sous-traitance successive au Québec, nous vous résumons ci-dessous le contexte d'application de ces règles aux fins des crédits d'impôt relatif aux salaires R-D du Québec. En outre, un parallèle sera effectué avec les règles fiscales applicables au niveau fédéral en regard du crédit d'impôt à la R-D. À la lumière de cette comparaison, nous constatons que les dépenses admissibles au Québec dans un contexte de sous-traitance successive sont plus restrictives que celles accordées au niveau fédéral et dans les autres provinces du Canada.

1. Règles fiscales applicables à la sous-traitance successive au Québec

La règle de sous-traitance successive dans le contexte du crédit d'impôt relatif aux salaires R-D du Québec se présente lorsqu'un contribuable (plus communément appelé le « donneur d'ordre ») paie un montant à un sous-traitant sans lien de dépendance afin que ce dernier puisse réaliser pour le compte du donneur d'ordre des travaux précis de R-D ou relatifs à cette R-D, puis que ce sous-traitant ait à son tour recours à l'impartition pour réaliser au Québec une partie des travaux.

Or, dans le contexte de pénurie de main-d'œuvre que connaît le Québec actuellement, il est de plus en plus fréquent que les entreprises québécoises adaptent leur modèle d'affaires à cette nouvelle réalité et qu'ils aient recours à l'impartition pour réaliser au Québec une partie des travaux.

Dans un tel contexte d'impartition, si le sous-traitant de premier niveau à qui le donneur d'ordre a confié la réalisation au Québec de travaux se voit ponctuellement dans l'obligation d'impartir une partie de ces travaux à une autre personne en raison d'un manque de main-d'œuvre, cette impartition à un deuxième niveau de sous-traitance des travaux confiés par le donneur d'ordre fera perdre à ce dernier, en totalité ou en partie, le crédit d'impôt pour la R-D auquel il aurait eu droit autrement.

Ceci découle de l'article 1029.7 de la Loi sur les impôts (ci-après appelée « LI ») qui prévoit expressément que le crédit d'impôt porte sur la partie du montant du contrat qui est raisonnablement attribuable aux travaux de R-D prévus au contrat qui est effectué, au Québec, par les employés du sous-traitant (premier sous-traitant) pour le compte du donneur d'ordre. Ainsi, lorsqu'un premier sous-traitant charge un second sous-traitant d'exécuter une partie ou la totalité du contrat initial, cette partie confiée en sous-traitance successive devra, aux fins du calcul des dépenses admissibles au crédit, être retranchée du montant du contrat de sous-traitance initial.

D'autre part, le premier sous-traitant ne pourra demander le crédit d'impôt sur la R-D à l'égard de la partie ou de la totalité du contrat confié au deuxième sous-traitant puisque sa dépense admissible de R-D sera réduite du montant du « paiement contractuel »⁵ que le donneur d'ouvrage lui aura versé. D'ailleurs, pour l'application de la plupart des crédits d'impôt remboursables, la LI prévoit qu'un montant qui est versé à un sous-traitant de deuxième niveau par un sous-traitant de premier niveau constitue une dépense non admissible pour le donneur d'ordre. Afin d'illustrer cette situation, nous exposons ci-après les libellés de trois mesures fiscales incitatives : le crédit d'impôt relatif aux salaires R-D du Québec, le crédit d'impôt pour la production de titres multimédias et finalement le crédit d'impôt pour la recherche universitaire :

Crédit d'impôt relatif aux salaires R-D du Québec

« (...) la moitié de la partie de la contrepartie qu'il a versée dans le cadre du contrat **à une personne** ou à une société de personnes qui a un établissement situé au Québec et avec laquelle il n'a aucun lien de dépendance au moment de la conclusion du contrat : i. soit que l'on peut raisonnablement attribuer à ces recherches et à ce développement **effectués** pour son compte **dans l'année par les employés d'un établissement de cette personne** ou de cette société de personnes située au Québec ou que l'on pourrait ainsi attribuer si celle-ci avait de tels employés(...) »;⁶

Crédit d'impôt pour la production de titres multimédias

« dépense de main-d'œuvre admissible » d'une société (...) c) l'ensemble des montants dont chacun représente la moitié de la partie de la contrepartie que la société a **versée dans le cadre d'un contrat**, pour des travaux de production admissibles relatifs au bien, **à une personne** ou à une société de personnes avec laquelle elle n'a aucun lien de dépendance au moment de la conclusion du contrat, que l'on peut raisonnablement attribuer à ces travaux de production admissibles **effectués** pour son compte **dans l'année par les employés d'un établissement de cette personne** ou de cette société de personnes située au Québec, ou que l'on pourrait ainsi attribuer si celle-ci avait de tels employés;⁷

⁵ Paragraphe 1029.8.17 de la LI;

⁶ Paragraphe c) de l'article 1029.7 de la LI;

⁷ Définition de « dépense de main d'œuvre admissible » prévue à l'article 1029.8.36.0.3.8 de la LI;

Crédit d'impôt pour la recherche universitaire

« contrat de recherche admissible » : un contrat qu'un contribuable ou une société de personnes, exploitant une entreprise au Canada (...) en vertu duquel le centre de recherche public admissible ou le consortium de recherche admissible, selon le cas, **s'engage à effectuer lui-même au Québec** dans le cadre de ses activités, des recherches scientifiques et du développement expérimental concernant une entreprise du contribuable ou de la société de personnes, selon le cas, et dont les résultats peuvent être utilisés par ces derniers;

À la lecture de ces dispositions, nous constatons que le donneur d'ordre ne pourra pas se prévaloir d'un droit à un crédit d'impôt à l'égard de la partie du contrat de sous-traitance qui aura été confié par le premier niveau au second niveau de sous-traitance dans un contexte où le donneur d'ordre n'a pas de lien de dépendance avec le premier sous-traitant.

Les dispositions présentées ci-devant prévoient que les travaux réalisés au Québec pour le compte du donneur d'ordre doivent l'être par les employés d'un établissement de cette personne (en référence au premier sous-traitant) situé au Québec ou que l'on pourrait ainsi attribuer si cette personne avait de tels employés. Ces conséquences se reflètent dans la majorité des mesures fiscales incitatives disponibles au Québec lorsque nous sommes en présence d'un contrat impliquant une sous-traitance successive.

2. Règles fiscales applicables au fédéral dans un contexte de sous-traitance

Au fédéral, les règles fiscales afférentes au calcul des différents crédits d'impôt ne prévoient pas de restrictions précises sur les dépenses engagées lorsque nous sommes en présence d'un contrat impliquant une sous-traitance successive, dans la mesure où l'ensemble de ces activités admissibles sont réalisées au Canada. C'est donc dire que le droit au crédit pour le donneur d'ordre n'est pas amputé au fédéral lorsque le premier sous-traitant confie une partie ou la totalité des travaux à un deuxième sous-traitant lequel effectuera au Canada des activités admissibles, et ce, que le donneur d'ordre ait ou non un lien de dépendance avec le premier sous-traitant canadien.

Dans un cas de sous-traitance successive, lorsque le donneur d'ordre n'a pas de lien de dépendance avec le premier sous-traitant, c'est le donneur d'ordre qui aura droit au crédit d'impôt pour le montant versé au premier sous-traitant; ce premier sous-traitant devra quant à lui tenir compte du paiement contractuel qu'il a reçu (revenu) du donneur d'ordre dans le calcul de ses dépenses admissibles qu'il aura payées au deuxième sous-traitant, et ainsi de suite. De façon générale, les règles fiscales fédérales visent à faire en sorte d'éviter la duplication des crédits à l'égard d'activités admissibles réalisées au Canada et prévoir qu'ultimement un seul contribuable puisse demander le crédit d'impôt sur une même dépense. Soulignons que les provinces du Canada, autres que le Québec, se sont généralement harmonisées avec les règles prévues dans la législation fédérale avec les adaptations nécessaires pour prendre en compte à titre de dépenses admissibles au crédit uniquement les dépenses attribuables à un établissement stable situé dans la province.

Enfin, la législation fédérale prévoit également plusieurs règles visant à considérer à titre de dépenses admissibles uniquement des dépenses en lien avec des travaux réalisés au Canada.

3. Constats comparatifs des règles fiscales québécoises et fédérales

Lorsque le donneur d'ordre n'a pas de lien de dépendance avec le premier sous-traitant, le droit au crédit d'impôt à l'égard du paiement effectué par le premier sous-traitant au second sous-traitant est perdu à tout jamais aux fins des règles fiscales québécoises, sans aucune possibilité de le récupérer. Au fédéral, les règles fiscales sont plus souples et permettent que le plein montant versé au premier sous-traitant soit admissible au crédit d'impôt à la R-D, et ce, peu importe si nous sommes en présence d'une seconde ou d'une série de sous-traitances successives.

4. Principes économiques qui sous-tendent les mesures fiscales incitatives québécoises

Les mesures fiscales incitatives mises en place par le gouvernement du Québec visent à atteindre certains objectifs économiques, lesquels serviront ensuite de base de référence afin de rédiger la législation visant à mettre en œuvre ces mesures fiscales. Passons en revue quelques-uns de ces grands principes puisqu'ils nous permettront de mieux comprendre la structure actuelle des mesures fiscales établie par le gouvernement du Québec, dont les objectifs établis au moment d'instaurer les règles visant la sous-traitance successive. Les principes économiques qui sous-tendent l'instauration des mesures fiscales incitatives sont notamment les suivants :

- **L'emploi** : il peut alors viser la création de nouveaux emplois, ou bien le maintien ou le soutien des emplois à un secteur ou pour une industrie déterminée;
- **La productivité** : il vise généralement à améliorer ou à soutenir la compétitivité des entreprises québécoises sur les plans national et international;
- **L'exportation** : il vise alors à soutenir les entreprises québécoises dans leurs investissements pour percer hors du Québec et en considérant le fait, parfois, que leurs concurrents à l'étranger bénéficient eux-mêmes de mesures fiscales incitatives dans leur pays;
- **Le soutien à un type d'activité, à un secteur ou à une industrie, ou à un secteur géographique donné**: il vise alors à consolider et à soutenir des activités, secteurs ou industries en émergences ou qui favorisent la croissance économique du Québec de façon générale, ou bien un secteur géographique donné qui en raison de leur éloignement, doivent absorber des coûts supplémentaires liés à l'exploitation de leur entreprise ou pour y attirer une main-d'œuvre spécialisée.
- **La concurrence internationale** : il vise ici à soutenir nos entreprises qui subissent une concurrence à l'international et étant donné que ces concurrents bénéficient eux-mêmes de nombreux soutiens étatiques. Dans certaines industries, et en tenant compte de la situation économique actuelle sur le plan mondial, des entreprises peuvent également plus facilement déplacer leurs centres de recherche, de développement ou de production dans des pays favorisant leurs industries et offrant des mesures fiscales très avantageuses. Les mesures fiscales visent alors à conserver ici au Québec des emplois de haut niveau.

Ajoutons que l'atteinte de ces objectifs économiques est en partie tributaire du fait que la mesure fiscale incitative visée ne puisse s'appliquer qu'aux activités réalisées sur le territoire québécois, soit par une entreprise exploitée dans un établissement situé au Québec ou par le biais de l'exécution de travaux dans un établissement situé au Québec pour le compte d'une autre personne, etc.

Par le passé, et dans un contexte économique fort différent, la création d'emplois ou son maintien était généralement au cœur de ces mesures fiscales. Alors que le taux de chômage au Québec était jugé élevé ou en période de ralentissement économique, ces mesures ont souvent été rédigées de telle sorte que l'aide fiscale soit octroyée en fonction des **salaires** des employés réalisant des activités admissibles au Québec, que ce soit les employés du demandeur, ou ceux du sous-traitant de premier niveau réalisant des activités admissibles au Québec pour le compte du demandeur. Or, le contexte économique actuel est tout autre : le Québec est presque en situation de plein emploi, et la rareté de la main-d'œuvre pousse les entreprises québécoises à s'adapter à cette nouvelle réalité en adoptant un modèle d'affaires plus agile, plus flexible, en ayant notamment recours à l'impartition. Les principes économiques qui sous-tendent les mesures fiscales incitatives québécoises doivent s'adapter à cette nouvelle réalité.

Lors de la mise en place des mesures fiscales incitatives, celles-ci ont été ajustées afin de respecter l'objectif économique de création et de maintien des emplois en élargissant l'enveloppe des dépenses admissibles aux sous-traitants de manière à y inclure les salaires versés aux employés du sous-

traitant. La plupart des mesures fiscales incitatives au Québec⁸ visent à rendre admissible au crédit d'impôt la partie de la contrepartie qui est versée au sous-traitant que l'on peut raisonnablement attribuer aux salaires versés à des employés de ce sous-traitant, et non pas à la totalité des montants versés au sous-traitant.

5. Politique fiscale sous-jacente aux crédits d'impôt remboursables du Québec

À la lumière de notre analyse et de nos observations des règles fiscales visant la sous-traitance successive dans un contexte sans lien de dépendance pour l'application des crédits d'impôt remboursables du Québec, nous pouvons dégager les principaux constats suivants relativement à la politique fiscale sous-jacente à ces crédits d'impôt remboursables :

- La politique fiscale qui se dégage des règles de sous-traitance au Québec vise plusieurs objectifs dont celui de favoriser la création ou le maintien des emplois dans une industrie, un secteur et/ou pour une région donnée, de soutenir les entreprises du Québec faisant face à des entreprises concurrentes sur le plan mondial qui, elles-mêmes, peuvent bénéficier de certains soutiens étatiques;
- Puisque les crédits d'impôt remboursables tendent à favoriser la création ou le maintien des emplois par les entreprises québécoises, les règles fiscales mises en œuvre par le passé ciblait à titre de dépenses admissibles principalement les **salaires**, soit des employés de l'entreprise ou des employés d'un premier sous-traitant. De plus, les règles fiscales visent à s'assurer que les travaux admissibles et les dépenses qui y sont associées sont effectués sur le **territoire du Québec**;
- Par ailleurs, des mesures fiscales visent à assurer l'intégrité du régime fiscal et sont rédigées de manière à ce qu'un seul contribuable ait droit à un crédit d'impôt remboursable à l'égard des dépenses engagées ainsi que celles engagées par son sous-traitant s'il avait lui-même engagé l'ensemble des dépenses;
- Sauf exception, lorsque le donneur d'ordre n'a pas de lien de dépendance avec le premier sous-traitant, ce dernier ne pourra déléguer à un deuxième niveau de sous-traitance la réalisation des travaux qui lui sont confiés par le donneur d'ordre, à défaut de quoi la partie du contrat confié au deuxième sous-traitant ne sera pas admissible au crédit d'impôt remboursable pour le donneur d'ordre;
- Les exceptions à cette règle ont comme point commun de reposer sur les deux principes suivants qui servent à matérialiser la politique fiscale sous-jacente aux crédits d'impôt remboursables :
 - l'accès à l'information financière permettant de calculer le crédit d'impôt remboursable;
 - le contrôle à la fois des travaux confiés en sous-traitance et du lieu où ils sont effectués.
- Nous reprenons de façon plus détaillée des exemples tirés de la LI qui apparaissent à l'Annexe A et qui reposent sur ces deux principes :
 - Une modification législative a été instaurée pour l'application du crédit d'impôt pour la R-D universitaire relativement aux projets de recherche clinique, car dans ce type de projet de R-D, un médecin – qui est un sous-traitant parce qu'il est rémunéré par la RAMQ – doit intervenir dans la réalisation des travaux de R-D. Dans ce cas, le critère qui a été retenu est celui du contrôle des travaux de R-D exercé par l'entité de recherche, et la sous-traitance de deuxième niveau a été autorisée pour l'application de ce crédit d'impôt, mais uniquement dans la mesure où l'entité de recherche conserve le contrôle du projet de R-D (art.1029.8.9.0.1.2 de la LI);
 - Un assouplissement a aussi été apporté au crédit d'impôt pour la R-D salaire afin de permettre la sous-traitance de deuxième niveau dans la situation où des travaux sont effectués pour le compte d'un contribuable par une société avec laquelle il n'a pas de lien de dépendance, de façon que les travaux effectués par une personne qui n'est pas un employé de la société, mais en est

⁸ Dont le crédit d'impôt pour la recherche universitaire, pour la recherche précompétitive réalisée en partenariat privé-privé, pour la réalisation d'activités de design réalisées à l'externe, et au niveau du crédit d'impôt salaire R-D du Québec.

l'actionnaire (deuxième niveau de sous-traitance) soient considérés pour l'application de ce crédit d'impôt (art.1029.7 al. 1, par. c, sous-par. ii) de la LI). Dans ce cas, le critère du contrôle des travaux du projet de R-D et du lieu où ceux-ci sont réalisés a été considéré puisque, dans les faits, c'est la société – première sous-traitante – qui réalise ces travaux. L'assiette du crédit porte donc sur la moitié du montant du contrat intervenu entre le donneur d'ordre le premier sous-traitant, comme le veut par ailleurs la règle dans ce type de contrat de sous-traitance, et ce, indépendamment du ou des montants que l'actionnaire de la société pourrait recevoir sous forme de dividende, par exemple;

- Le deuxième niveau de sous-traitance est aussi permis pour l'application du crédit d'impôt pour la R-D salaire lorsque le premier sous-traitant a un lien de dépendance avec l'instigateur du projet de R-D (art.1029.7 al.1, par. f et g de la LI). Plus particulièrement, lorsque le second sous-traitant n'a pas de lien de dépendance avec l'instigateur du projet qui a conclu un contrat avec le premier sous-traitant, l'assiette du crédit porte, en résumé, sur la moitié du montant du contrat de recherche intervenu entre le premier et le second sous-traitant.

6. Principaux constats

Depuis plusieurs années, l'impartition gagne en popularité dans plusieurs secteurs moteurs de l'économie québécoise dont celui des technologies de l'information (TI), l'aérospatial, la R-D, etc. La réduction des coûts, la rareté de la main-d'œuvre dans certains secteurs de l'économie et la difficulté à la retenir sont des arguments supplémentaires pour justifier le choix de l'impartition pour les entrepreneurs québécois afin de demeurer compétitifs et productifs sur les plans local, national et international, tout en conservant au Québec la réalisation d'activités à valeur ajoutée.

Cependant, lorsque le modèle d'affaires est de confier en impartition une partie ou la totalité des travaux devant être réalisés pour le compte d'un donneur d'ordre, et potentiellement confier à divers sous-traitants successifs, ces pratiques d'affaires auront pour effet de réduire et même d'éliminer dans certains cas le droit à un crédit d'impôt remboursable pour le donneur d'ordre. L'objectif de soutenir au Québec des activités à valeur ajoutée est alors non atteint.

Dans ce contexte, certaines entreprises québécoises perdant ainsi l'accès aux incitatifs fiscaux québécois pourraient envisager plus facilement la délocalisation de leurs activités à valeur ajoutée à l'étranger afin, notamment, d'en réduire le coût. Nul besoin de préciser que ce résultat est incohérent avec l'essence même de ces incitatifs fiscaux.

Malgré les assouplissements ayant été adoptés au fil des années⁹, force est de constater que les règles de sous-traitance successive ont une incidence négative marquée pour les entreprises. Ces règles et leurs exceptions sont devenues difficiles à gérer contractuellement. Il en résulte un coût de conformité important, lequel vient réduire la valeur monétaire des incitatifs fiscaux pour l'entreprise.

Soulignons que le premier sous-traitant québécois demeure responsable à des fins contractuelles du livrable pour le compte du donneur d'ordre, et ce, peu importe si celui-ci doit recourir ou non à des ressources et des expertises via un modèle d'affaires d'impartition ou pas. Il nous semble alors que les travaux à valeur ajoutée peuvent tout à fait demeurer sous le contrôle de québécois, même dans un contexte de sous-traitance successive.

De plus, afin de limiter les conséquences fiscales négatives découlant des règles de sous-traitance successive dans le contexte actuel, certaines entreprises québécoises ayant recours à l'impartition devraient modifier leur modèle d'affaires afin de contracter directement avec chacun des sous-traitants afin d'éviter de se voir amputer une partie ou la totalité de l'aide fiscale. Outre la complexité pouvant découler de la gestion contractuelle multiple, cette pratique d'affaires pourrait générer pour les entreprises québécoises une contre-productivité et une inefficience allant à l'encontre des objectifs économiques visés par le gouvernement du Québec lors de l'instauration des aides fiscales.

⁹ Annexe 4.1

Les provinces canadiennes (autre que le Québec) ainsi que le fédéral prévoient des règles qui sont plus flexibles et moins contraignantes lorsque nous sommes en présence d'une sous-traitance successive. Ces règles ne prévoient aucune contrainte pour le donneur d'ordre lorsque le premier sous-traitant délègue une partie ou la totalité des travaux à un autre sous-traitant. De surcroît, les autorités fiscales canadiennes procèdent depuis plusieurs années à vérifier la conformité de ces règles afin d'obtenir l'assurance que les travaux sont effectués par des ressources de la société sur le territoire canadien.

7. Recommandations

Nous vous recommandons de modifier la législation fiscale québécoise de façon à permettre la sous-traitance successive pour l'application des crédits d'impôt remboursables qui prévoient les situations de sous-traitance.

Par exemple, dans le cas du crédit d'impôt relatif aux salaires R-D, la législation fiscale devrait être modifiée de façon à ne pas réduire l'assiette de ce crédit d'impôt en situation de sous-traitance lorsqu'une partie ou la totalité des travaux confiés en sous-traitance est confiée à un niveau de sous-traitance subséquent dans un contexte d'impartition de tels travaux.

Plus précisément, en situation de sous-traitance sans lien de dépendance (art. 1029.7, al. 1, par. c et e de la LI), ce crédit d'impôt remboursable devrait continuer à porter sur la moitié de la partie de la contrepartie qu'un contribuable verse à un sous-traitant sans lien de dépendance lorsque ce dernier confie à son tour en impartition l'exécution d'une partie ou la totalité de tels travaux.

Dans le même ordre d'idées, une modification devrait être apportée en situation de deuxième sous-traitance avec lien de dépendance (art. 1029.7, al. 1, par. f, g, h et i de la LI) lorsque le deuxième sous-traitant confie à son tour en impartition l'exécution d'une partie ou la totalité des travaux qui lui ont été confiés. Dans ce cas, afin de faciliter l'accès à l'information financière pour le calcul du crédit d'impôt, celui-ci devrait porter en toutes circonstances sur la moitié de la partie de la contrepartie du contrat d'impartition qui est raisonnablement attribuable à l'exécution des travaux de R-D pour le compte du donneur d'ordre.

Bien entendu, des modifications au même effet devraient aussi être apportées à l'ensemble des situations de sous-traitance prévues par les articles 1029.7 et 1029.8 de la LI.

Ainsi, de façon plus générale, les crédits d'impôt remboursables prévoyant la sous-traitance à titre de dépense admissible ne devraient plus faire référence uniquement « aux employés » du premier niveau de sous-traitant, mais plutôt aux ressources québécoises ayant contribué à la réalisation au Québec d'activités admissibles, et ce, sans égard à leur statut d'employé.

Par conséquent, dans un contexte de sous-traitance, la législation devrait selon nous mettre l'emphase sur la réalisation d'activités admissibles au Québec par le biais de sous-traitants imposables au Québec, mêmes successifs, plutôt que sur la réalisation d'activités admissibles « par les employés » d'un sous-traitant de premier niveau ayant un établissement au Québec. Aux fins du crédit d'impôt relatif aux salaires R-D (1029.7 et 1029.8 de la LI), il est de mise selon nous dans ce contexte que l'incitatif devrait continuer à porter sur la moitié de la partie de la contrepartie qu'un contribuable verse à un sous-traitant sans lien de dépendance lorsque ce dernier confie à son tour en impartition l'exécution d'une partie ou la totalité de tels travaux.

Cette modification aurait avantage de permettre la sous-traitance successive, tout en limitant l'admissibilité aux incitatifs fiscaux québécois à des activités réalisées au Québec, par des entreprises ou particuliers étant « imposables » au Québec. De plus, cette modification serait alignée avec les règles actuellement en vigueur ailleurs dans les provinces canadiennes et au fédéral. Dans cette optique, le contribuable faisant la demande d'un incitatif aura tout de même la charge de démontrer

que ces travaux ont été réalisés au Québec par des fournisseurs imposables au Québec. Il est selon nous plutôt rare que nous soyons en présence de multiples paliers de sous-traitance successive.

Advenant une telle éventualité, il serait toujours possible de modeler cette modification législative afin d'y prévoir, soit :

- De limiter cette modification au 2e niveau de sous-traitance successive (comme cela est permis dans d'autres mesures du domaine culturel);
- L'ajout d'une obligation additionnelle pour le sous-traitant de confirmer au donneur d'ordre, s'il y a lieu, qu'il a fait effectuer à l'extérieur du Québec, une partie des travaux par un autre sous-traitant (sur la base, à titre d'exemple, des mêmes règles prévues aux articles 230.0.0.5.1 et 230.0.0.5.2 de la LI).

Annexe 4.1

Assouplissements à la sous-traitance successive prévus pour certains crédits d'impôt remboursables du Québec

1. Donneur d'ordre ayant un lien de dépendance avec le premier sous-traitant

Un assouplissement aux règles relatives à la sous-traitance dans un contexte où le donneur d'ordre a un **lien de dépendance avec le premier sous-traitant** a été proposé dans le Budget du Québec 1998-1999. Avant cette modification, la sous-traitance successive au Québec dans un contexte avec ou sans lien de dépendance faisait perdre de façon automatique le droit au crédit pour la R-D.

Pour les contrats de sous-traitance avec lien de dépendance signés après le 31 mars 1998, cet assouplissement prévoit que lorsqu'une partie ou la totalité de la contrepartie que le donneur d'ordre aura versée au premier sous-traitant avec lequel il a un lien de dépendance sera reversée à un ou plusieurs autres sous-traitants en vertu d'un ou de plusieurs contrats de sous-traitance, le donneur d'ordre pourra néanmoins bénéficier du crédit d'impôt pour la R-D à l'égard des travaux impartis comme s'il avait lui-même conclu les contrats de deuxième sous-traitance.

2. Patients participant à des essais cliniques

Le 30 mars 2010, le budget du Québec est venu corriger une problématique liée aux **essais cliniques** réalisés en sous-traitance successive dans le domaine pharmaceutique. Puisque, bien souvent, le sujet de recherche qui participe à un essai clinique qu'une personne (premier sous-traitant) réalise pour le compte d'une société canadienne de l'industrie pharmaceutique (donneur d'ordre) ne se qualifie pas à titre d'employé de cette personne, le montant de l'indemnité versée au sujet de recherche ne peut ainsi se qualifier à titre de sous-traitance admissible ou de salaire versé à un employé. Il en est ainsi puisque le contrat qui intervient entre le sujet de recherche et la personne qui réalise l'essai clinique pour le compte d'une société pharmaceutique constitue un deuxième niveau de sous-traitance.

Afin de palier à ce résultat, le budget 2010-2011 a prévu que lorsqu'un donneur d'ordre n'a pas de lien de dépendance avec le premier sous-traitant à qui il confie la réalisation d'un essai clinique, ou lorsqu'il a un lien de dépendance avec le premier sous-traitant à qui il confie la réalisation d'un tel essai clinique, mais n'a pas de lien de dépendance avec un deuxième sous-traitant à qui le premier sous-traitant confie la réalisation de la totalité ou d'une partie de l'essai clinique, la partie de la contrepartie versée au premier ou au second sous-traitant, selon le cas, qui est raisonnablement attribuable à des travaux de R-D ne sera pas réduite du montant de l'indemnité versée à un sujet de recherche qui participe à l'essai clinique et qui n'est pas un employé du premier ou du second sous-traitant, selon le cas.

3. Travaux de R-D réalisés par un actionnaire

Un autre assouplissement à la sous-traitance successive a été adopté dans le budget 2010-2011 afin de prévoir que le coût des travaux de R-D réalisés en sous-traitance sans lien de dépendance par une personne qui n'est pas un employé du sous-traitant qui peut être soit une société ou une société de personnes, mais en est l'actionnaire ou le membre, selon le cas, n'engendrerait pas d'effet réducteur sur le montant du contrat de sous-traitance initial.

4. Travaux de R-D réalisés dans le cadre d'un contrat de recherche universitaire

Dans le cadre du crédit d'impôt pour la recherche universitaire du Québec, la LI prévoit de façon spécifique que les travaux en vertu du contrat doivent être effectués par le centre de recherche universitaire, excluant ainsi toute possibilité de sous-traitance successive. Cependant, un assouplissement a été instauré pour l'application de ce crédit d'impôt relativement aux projets de

recherche clinique afin que le montant versé à un médecin – qui est un sous-traitant parce qu'il est rémunéré par la RAMQ – ne soit pas déduit du montant du contrat de recherche universitaire¹⁰.

5. Assouplissement adopté aux fins du crédit d'impôt pour les productions cinématographiques ou télévisuelles québécoises¹¹

Dans le but de soutenir davantage l'industrie cinématographique et télévisuelle québécoise et d'adapter l'aide fiscale à la situation qui prévaut dans ce milieu, soit la présence fréquente de sous-traitants de niveaux successifs, le bulletin d'information du 21 décembre 2010¹² a proposé des modifications à la législation fiscale afin de permettre à une société admissible qui conclut un contrat de service avec un sous-traitant avec lequel elle n'a pas de lien de dépendance d'utiliser une méthode alternative de calcul de sa dépense de main-d'œuvre à l'égard de ce contrat afin que la sous-traitance successive ne pénalise pas le donneur d'ordre dans le cadre de ce crédit d'impôt. En bref, la définition de « *dépense de main-d'œuvre* » prévue à l'article 1029.8.34 de la LI a été modifiée afin que soit inclus au titre d'une telle dépense « *65 % de la partie de la rémunération que le sous-traitant de premier niveau a engagée (...) et qu'il a versée en vertu d'un contrat pour la prestation de services (...) à une personne ou société de personnes avec laquelle il n'a pas de lien de dépendance*¹³ ». La sous-traitance successive serait donc permise pour un montant limité, suite à l'adoption de ces modifications.

¹⁰ Article 1029.8.9.0.1.2 de la LI.

¹¹ Article 1029.8.34 de la LI. Soulignons que ce ne sont pas tous les crédits d'impôt du domaine du film qui sont visés par cet assouplissement, par exemple, le crédit pour le doublage de film prévu à l'article 1029.8.36.0.0.1 ne bénéficie pas de cet assouplissement.

¹² Québec, ministères des Finances, Bulletin d'information 2010-08 du 21 décembre 2010, pages 23 et suivantes.

¹³ Paragraphe b.1) de la définition de « dépense de main d'œuvre » prévue à l'article 1029.8.34 de la LI.