

Le 9 février 2023

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 2023-2024

Monsieur le Ministre,

Comme vous le mentionnez dans votre invitation à participer aux consultations prébudgétaires 2023-2024, la situation économique mondiale est préoccupante et votre gouvernement entend s'assurer, notamment, que les entreprises québécoises seront bien outillées pour traverser cette période de turbulences.

Dans ce contexte, nous vous réitérons certaines propositions que nous vous avons faites et qui vont dans le sens de permettre aux entreprises québécoises de faire face aux défis qu'impose la conjoncture économique actuelle tout en encourageant ces entreprises à réaliser les gains d'innovation, de productivité et de compétitivité qui sont requis, voire primordiaux, dans notre économie mondialisée.

Notre première proposition porte sur la commercialisation des innovations et plus particulièrement sur la déduction incitative pour la commercialisation des innovations au Québec (DICI) qui a été instaurée à l'occasion du budget 2020-2021 du 10 mars 2020. Dans sa forme actuelle, la DICI ne s'applique pas lorsque les travaux de recherche scientifique ou de développement expérimental (R-D) qui sont à l'origine de l'innovation ont été réalisés au sein d'une société (centre de coûts) qui est membre d'un groupe de sociétés associées, mais qui ne commercialise pas elle-même l'innovation issue de la R-D.

Or, pour diverses raisons économiques, des sociétés choisissent une telle structure et sont donc désavantagées comparativement à celles qui réalisent elles-mêmes tous leurs travaux de R-D pour ensuite les commercialiser.

Ainsi, nous vous proposons qu'un ajustement soit apporté à la DICI à l'occasion du prochain discours sur le budget, de façon que les travaux de R-D à l'origine de l'innovation qui donnent ouverture à cette déduction puissent avoir été réalisés par une société qui est membre d'un groupe de sociétés associées, tandis que la commercialisation de l'innovation pourrait être réalisée par une autre société qui est elle aussi membre de ce groupe de sociétés associées.

Nos deux propositions suivantes concernent le crédit d'impôt relatif à l'investissement et à l'innovation (C3i) qui a été instauré à l'occasion du budget 2020-2021 du 10 mars 2020. Ces propositions sont plus amplement décrites en annexe.

Sommairement, dans le but d'encourager davantage les gains de productivité des entreprises québécoises de tous les secteurs d'activité et dans toutes les régions du Québec, le C3i vise, entre autres, à aider les entreprises à acquérir des progiciels de gestion dans le cadre de leurs activités.

Or, dans sa forme actuelle, le C3i ne couvre pas la nouvelle réalité des fournisseurs de logiciels qui projettent d'offrir leurs produits uniquement en format *Software as a Service* (SaaS) en mode infonuagique (*Cloud*) et de ne plus déployer les progiciels de gestion sur place (*on premise*).

Ainsi, les infrastructures traditionnelles en technologies de l'information (TI) sont délaissées par les entreprises. Nous assistons présentement à une accélération de la migration et de la mise à l'échelle des capacités infonuagiques des entreprises.

Dans ce contexte, notre première proposition au sujet du C3i consiste à apporter un ajustement à ce crédit d'impôt, à l'occasion du prochain discours sur le budget, de façon à rendre admissibles au C3i les dépenses afférentes à l'utilisation d'un progiciel de gestion dans le cadre d'un accord d'infonuagique ainsi que les dépenses qui ont été encourues pour rendre possible cette utilisation.

Notre deuxième proposition au sujet du C3i concerne l'application concomitante de ce crédit d'impôt avec la déduction relative à la réalisation d'un grand projet d'investissement (C2i).

En bref, la législation actuelle priorise le C2i de sorte qu'un bien qui est utilisé dans le cadre d'un C2i, peu importe son pourcentage d'utilisation, est de ce fait disqualifié pour l'application du C3i. Or, en raison de l'élargissement du champ d'application du C3i comparativement au précédent crédit d'impôt à l'investissement relatif au matériel de fabrication et de transformation, cette situation risque de se produire plus fréquemment.

Aussi, nous proposons de remplacer, à l'occasion du prochain discours sur le budget, la règle actuelle qui priorise le C2i au détriment du C3i par une règle qui exclurait du total des dépenses d'investissement pour l'application du C2i toutes les dépenses d'investissement relatives à l'acquisition d'un « bien déterminé » pour l'application du C3i.

Cette modification n'entraînerait aucun impact sur le niveau effectif de l'aide fiscale de ces deux mesures fiscales, car les plafonds respectifs de chacune d'elles continueraient de jouer leur rôle en limitant à la fois le C2i à 15 % du total des dépenses d'investissement applicable à un projet d'investissement et en limitant les « frais déterminés » à un montant cumulatif de 100 millions de dollars pour l'application du C3i.

Finalement, nous proposons d'apporter une modification à la législation fiscale, à l'occasion du prochain discours sur le budget, de façon à permettre la sous-traitance successive pour l'application des crédits

d'impôt remboursables qui prévoient les situations de sous-traitance. Cette proposition est plus amplement décrite en annexe.

En bref, cette modification s'inscrit dans le contexte du problème grandissant de la pénurie de main-d'œuvre, lequel problème commence déjà à s'accroître en raison notamment du profil démographique du Québec.

En effet, 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. Ainsi, elles ont davantage recours à l'impartition dans leur modèle d'affaires.

Dans ce contexte, les règles actuelles régissant les crédits d'impôt remboursables qui ne permettent pas la sous-traitance successive sont en porte-à-faux avec les contraintes que connaissent les entreprises, qui n'ont d'autre choix que de recourir à l'impartition afin de contrer les effets de la pénurie de main-d'œuvre.

La modification proposée permettrait de remédier à cette situation et ferait en sorte que la législation fiscale québécoise soit mieux harmonisée avec la législation fiscale fédérale ainsi que celles des autres provinces canadiennes, lesquelles sont moins contraignantes au sujet de la sous-traitance successive.

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

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

Deloitte S.E.N.C.R.L./s.r.l.

Louis Boivin, B.C.L., LL. B., LL. M. (fisc.)

Fiscalité | Incitatifs mondiaux à l'investissement et à l'innovation (*GI³*)

Deloitte S.E.N.C.R.L./s.r.l.

CP/mcd

Annexe 1

C3i - Infonuagique

À l'occasion du budget 2020-2021, du 10 mars 2020, monsieur Éric Girard, ministre des Finances, a annoncé l'instauration du crédit d'impôt relatif à l'investissement et à l'innovation (C3i) dans le but d'encourager davantage les gains de productivité des entreprises québécoises de tous les secteurs d'activité et dans toutes les régions du Québec¹.

Dans le même ordre d'idées, monsieur Pierre Fitzgibbon, ministre de l'Économie, de l'Innovation et de l'Énergie, mentionnait lors de l'annonce de l'initiative *Productivité innovation* d'Investissement Québec² :

Il est important de donner à nos entreprises le soutien nécessaire pour qu'elles puissent se doter de machines, de robots, d'équipements et de logiciels de pointe dans le domaine du numérique ou de l'intelligence artificielle. Nos entreprises doivent innover, être productives et plus compétitives pour faire face à la concurrence et pour rattraper notre retard de productivité. L'initiative *Productivité innovation* arrive au bon moment pour les accompagner afin qu'elles participent pleinement à la relance économique de tout le Québec.³

Le C3i succède au crédit d'impôt pour investissement relatif au matériel de fabrication et de transformation (CII) qui avait été mis en place en 2008⁴, en ayant cependant une portée plus étendue en ce qui a trait aux secteurs d'activité visés ainsi qu'aux types de dépenses admissibles. Entre autres, l'une des bonifications qui découlent du C3i comparativement au CII réside dans l'aide dorénavant octroyée aux entreprises qui optent pour l'intégration ou l'amélioration de progiciels de gestion dans le cadre de leurs activités.

C'est précisément sur ce point que nous désirons vous soumettre une proposition afin qu'un ajustement soit apporté au C3i à l'occasion du prochain discours sur le budget, de façon à rendre admissibles à ce crédit d'impôt les dépenses afférentes à un progiciel de gestion dans le cadre d'un accord d'infonuagique.

I - Contexte

Crédit d'impôt pour l'intégration des TI dans les PME manufacturières (2013)

En 2013, des bonifications ont été apportées au CII pour bonifier le taux de ce crédit d'impôt en faveur des PME manufacturières ainsi que pour élargir la portée du CII afin que le matériel électronique universel de traitement de l'information, le logiciel d'exploitation y afférent et le matériel accessoire de traitement de l'information, utilisés principalement dans le cadre d'activités de fabrication ou de transformation, puissent donner droit à ce crédit d'impôt⁵.

De plus, à la même occasion, un nouveau crédit d'impôt a été instauré dans le but d'amener les PME manufacturières à intensifier l'utilisation des technologies de l'information (TI) compte tenu du fait que « l'intégration des TI dans les processus d'affaires d'une entreprise représente un élément déterminant de sa productivité et de sa compétitivité »⁶.

¹ http://www.budget.finances.gouv.qc.ca/budget/2020-2021/fr/documents/Budget2021_RenseignementsAdd.pdf

² <https://www.productiviteinnovation.com>

³ <https://www.quebec.ca/nouvelles/actualites/details/linitiative-productivite-innovation-propulse-la-competitivite-des-entreprises-quebecoises>

⁴ <http://www.budget.finances.gouv.qc.ca/budget/2008-2009/fr/documents/pdf/RenseignementsAdd.pdf>

⁵ http://www.finances.gouv.qc.ca/documents/bulletins/fr/BULFR_2013-10-f-b.pdf

⁶ *Ibid.*, p. 29.

Le crédit d'impôt remboursable pour l'intégration des TI dans les PME manufacturières (Crédit d'impôt intégration TI) s'appliquait en parallèle avec le CII et visait à soutenir les PME manufacturières qui choisissaient d'intégrer les TI dans leurs processus d'affaires en ayant recours à un progiciel de gestion permettant principalement de gérer l'un ou plusieurs des éléments suivants :

- l'ensemble des processus opérationnels d'une entreprise en intégrant l'ensemble des fonctions de l'entreprise;
- les interactions d'une entreprise avec ses clients en ayant recours à des canaux de communication multiples et interconnectés;
- un réseau d'entreprises impliquées dans la production d'un produit ou d'un service requis par le client final afin de couvrir tous les mouvements de matière et d'information, du point d'origine au point de consommation.

Toutefois, le Crédit d'impôt intégration TI, contrairement au CII, portait indistinctement sur des dépenses de nature courante ou en capital.

Ainsi, pour l'application du Crédit d'impôt intégration TI, toutes les dépenses relatives à la « fourniture d'un progiciel de gestion admissible » étaient visées par ce crédit d'impôt⁷.

Crédit d'impôt relatif à l'investissement et à l'innovation (C3i) (2020)

Le C3i a le même objectif que le CII et le Crédit d'impôt intégration TI, soit de favoriser les gains de productivité des entreprises et d'améliorer leur compétitivité, et les biens admissibles visés par ces deux crédits d'impôt le sont aussi pour l'application du C3i.

Notamment, la définition d'un progiciel de gestion admissible pour l'application du C3i correspond à celle du Crédit d'impôt intégration TI décrite précédemment. À noter d'ailleurs que le Crédit d'impôt intégration TI a été aboli en raison de la mise en place du C3i⁸.

La portée du C3i est cependant plus restrictive que celle du Crédit d'impôt intégration TI, car seule une dépense en capital relative à un progiciel de gestion qui est compris dans la catégorie 12 de l'annexe B du Règlement sur les impôts est admissible, de sorte qu'une dépense de nature courante afférente à un progiciel de gestion ne donne pas droit au C3i.

Par conséquent, en « incorporant » le Crédit d'impôt intégration TI au C3i, l'assiette des dépenses qui étaient autrement admissibles antérieurement dans la situation où une entreprise choisissait d'intégrer un progiciel de gestion dans ses processus d'affaires a dorénavant été restreinte aux seules dépenses en capital pour l'application du C3i.

Cette restriction quant à la nature des dépenses admissibles relativement au progiciel de gestion pour l'application du C3i va donc à contrecourant de la tendance actuelle selon laquelle les entreprises manifestent leur volonté de faire migrer leurs infrastructures traditionnelles vers l'infonuagique.

⁷ Loi sur les impôts (RLRQ, chapitre I-3), article 1029.8.36.166.60.19, al. 1, définition de l'expression « frais admissibles »; Loi concernant les paramètres sectoriels de certaines mesures fiscales (RLRQ, chapitre P-5.1), annexe A, article 16.5.

⁸ *Op. cit.*, note 1, p. A.59.

Interprétation des normes IFRS – Coûts de configuration ou de personnalisation dans un accord d’infonuagique (2021)

Une interprétation rendue au mois d’avril 2021 par l’International Financial Reporting Interpretations Committee et qui porte sur les normes internationales d’information financière (IFRS) traite de la comptabilisation des coûts de configuration ou de personnalisation d’un logiciel d’application d’un fournisseur dans le cadre d’un accord de type logiciel-service⁹.

Sans donner tous les détails de cette interprétation, soulignons qu’il est fait mention qu’un accord d’infonuagique peut comporter plusieurs éléments à l’égard desquels il faut déterminer s’il s’agit d’immobilisations incorporelles ou non. En bref, en l’absence de contrôle des éléments incorporels comme le logiciel, le client d’un accord d’infonuagique ne pourrait pas comptabiliser une immobilisation incorporelle.

Cette interprétation rejoint celle rendue par Revenu Québec à l’effet que les dépenses afférentes à l’utilisation d’un progiciel en format SaaS (*Software as a Service*) pourront donner droit au C3i uniquement si elles constituent des dépenses en capital, et une telle détermination devra être faite pour chaque cas d’espèce¹⁰.

Tendances actuelles concernant l’utilisation d’un progiciel de gestion dans le cadre d’un accord d’infonuagique

La pandémie de la COVID-19 a donné un dur coup aux entreprises québécoises et les périodes de confinement et de restrictions sanitaires ont notamment mis à rude épreuve les canaux physiques du service à la clientèle ainsi que les chaînes d’approvisionnement. De plus, une importante transformation des modes de travail et de consommation a eu lieu et nul doute qu’ils deviendront la nouvelle normalité pour les années à venir.

Ces temps difficiles ont donc poussé à la limite les infrastructures traditionnelles en TI des entreprises.

Dans ce contexte, il n’est pas étonnant que nous assistions à une accélération de la migration et de la mise à l’échelle des capacités infonuagiques des entreprises¹¹. Pour de nombreuses entreprises, l’efficacité, la compétitivité ainsi que les gains de productivité en dépendent.

Les entreprises se tournent ainsi vers l’infonuagique en raison de son potentiel d’innovation et de transformation, leur permettant par la même occasion de bénéficier des compétences et du développement des technologies de pointe des fournisseurs de services infonuagiques¹².

En outre, plusieurs fournisseurs de logiciels projettent d’offrir leurs produits uniquement en format SaaS en mode infonuagique (*Cloud*) et de ne plus les déployer sur place (*on premise*).

II - Proposition

La forte concurrence à laquelle les entreprises québécoises sont confrontées provient de partout sur la planète. Devant cette conjoncture, nos entreprises québécoises doivent se doter de logiciels de pointe dans le domaine du numérique pour assurer leur compétitivité sur le marché et ainsi favoriser la relance économique du Québec – comme le mentionnait monsieur Fitzgibbon qui est cité au début de la présente.

⁹ <https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/meetings/2021/april/iasb/ap12a-maintenance-and-consistent-application.pdf>

¹⁰ Congrès de l’APFF 2021, Table ronde sur la fiscalité provinciale; Question 8, sous-question 2.1.

¹¹ <https://www2.deloitte.com/ca/fr/pages/insight/articles/accelerating-to-the-cloud.html?icid=accelerating-to-the-cloudFR>

¹² <https://www2.deloitte.com/ca/fr/pages/insight/articles/accelerating-to-the-cloud.html?icid=accelerating-to-the-cloudFR>

Or, il appert que les progiciels de gestion *on premise* sont appelés à devenir obsolètes dans un proche avenir et à appartenir à une époque révolue, tandis que les progiciels de gestion sur le *Cloud* prennent une plus grande ampleur et constituent la voie à suivre pour aider les entreprises québécoises dans leur quête de gain de productivité.

Parmi les contraintes rencontrées par les entreprises québécoises pour réaliser cette migration, il y a celle du financement. Une mesure d'aide comme le C3i pourrait contribuer à remédier à cette contrainte si les progiciels de gestion sur le *Cloud* étaient aussi visés par ce crédit d'impôt.

Selon nous, comme décrit précédemment, l'intention de la politique fiscale eu égard au Crédit d'impôt intégration TI était de rendre admissibles à ce crédit d'impôt toutes les dépenses relatives à la « fourniture d'un progiciel de gestion admissible », et ce, qu'il s'agisse indistinctement de dépenses de nature courante ou en capital¹³. D'ailleurs, les législations fiscale et sectorielle sont à cet effet¹⁴.

Aussi, en « incorporant » le Crédit d'impôt intégration TI au C3i et en restreignant les dépenses admissibles afférentes à un progiciel de gestion aux seules dépenses en capital, il semble que l'essence de ce qu'était le Crédit d'impôt intégration TI a été perdue et que l'aide que pourrait potentiellement procurer le C3i relativement aux progiciels de gestion admissibles s'en trouvera grandement diminuée dans le contexte de la migration et de la mise à l'échelle des capacités infonuagiques des entreprises¹⁵ en raison du potentiel d'innovation et de transformation offert par le *Cloud*¹⁶.

Par conséquent, l'atteinte de l'un des objectifs du C3i, soit « d'accélérer le virage numérique des entreprises québécoises et d'optimiser leurs modèles d'affaires » en ayant recours à l'Internet¹⁷ s'en trouvera d'autant compromis.

Dans ce contexte, nous vous proposons qu'un ajustement soit apporté au C3i à l'occasion du prochain discours sur le budget, de façon à rendre admissibles à ce crédit d'impôt les dépenses afférentes à l'utilisation d'un progiciel de gestion dans le cadre d'un accord d'infonuagique ainsi que les dépenses qui ont été encourues pour rendre possible cette utilisation. Un tel ajustement pourrait être apporté au C3i sans que les autres conditions d'application de ce crédit d'impôt soient modifiées.

Cet ajustement ne devrait pas occasionner une hausse de la dépense fiscale prévue pour le C3i puisque, dans sa forme actuelle, ce crédit d'impôt est peu susceptible de couvrir les situations où les entreprises québécoises ont recours à un progiciel de gestion dans le cadre d'un accord d'infonuagique, de sorte que la dépense fiscale serait nulle pour ces situations.

L'ajustement proposé a plutôt pour but de donner plein effet au C3i, d'une manière telle qu'il a été prévu lors de son instauration, afin d'améliorer la productivité et la compétitivité des entreprises. Ainsi, les prévisions concernant l'impact financier du C3i devraient être respectées¹⁸.

¹³ *Op. cit.*, note 5, p.32 et 33.

¹⁴ *Op. cit.*, note 6.

¹⁵ *Op. cit.*, note 11.

¹⁶ *Op. cit.*, note 12.

¹⁷ http://www.budget.finances.gouv.qc.ca/budget/2020-2021/fr/documents/PlanBudgetaire_2021.pdf (p. C.45)

¹⁸ *Ibid.*, p. C.37.

Annexe 2

Application concomitante du C2i et du C3i

Remarques préliminaires

En bref, afin de se qualifier à titre de « bien déterminé » pour l'application du C3i, un bien doit être utilisé principalement ou uniquement au Québec, selon le cas, et être utilisé principalement dans le cadre de l'exploitation d'une entreprise. Toutefois, lorsqu'un bien est utilisé dans le cadre d'un projet d'investissement donnant droit au C2i, il ne peut plus se qualifier de « bien déterminé », car la législation fiscale prévoit que c'est le C2i qui est priorisé dans cette situation (art. 1029.8.36.166.60.36, al. 1, définition de l'expression « bien déterminé », par. *d* et *e*, de la Loi sur les impôts [ci-après la « LI »]).

Par ailleurs, en ce qui a trait au C2i, le congé fiscal prévu par cette mesure est limité par un plafond correspondant à 15 % du *total des dépenses d'investissement* faites dans le cadre du grand projet d'investissement (art. 8.7 de l'annexe E de la Loi concernant les paramètres sectoriels de certaines mesures fiscales – ci-après la « loi-cadre »; et art. 737.18.17.8 de la LI) et ce congé peut être utilisé sur une période de 15 ans jusqu'à ce que ce plafond de 15 % soit atteint (art. 737.18.17.1, al. 1, définition de l'expression « période d'exemption », de la LI).

En outre, contrairement à d'autres mesures fiscales incitatives portant sur l'acquisition de biens en capital, le C2i ne comporte aucune règle spécifique exigeant, d'une part, un niveau minimal d'utilisation d'un bien faisant partie du *total des dépenses d'investissement* dans le cadre d'un grand projet d'investissement et, d'autre part, l'utilisation du bien durant une période minimale (une telle période minimale étant généralement de 730 jours).

Ainsi, un bien faisant partie du *total des dépenses d'investissement* pourrait être utilisé à 10 % seulement dans le cadre d'un grand projet d'investissement et, pour le 90 % restant, être utilisé dans le cadre de l'exploitation d'une entreprise de la société. Dans une telle situation, nous comprenons que seulement 10 % du coût en capital du bien serait considéré dans le *total des dépenses d'investissement* faites dans le cadre du grand projet d'investissement ainsi que pour l'atteinte du *seuil minimal d'investissement*. Par ailleurs, un tel bien ne donnerait pas droit au C3i parce qu'il serait utilisé dans le cadre d'un projet d'investissement C2i, et ce, malgré qu'il serait utilisé à 90 % dans le cadre de l'exploitation d'une entreprise de la société.

Le bien pourrait même être revendu moins de 730 jours après sa date de mise en service sans que le congé fiscal C2i ne soit affecté. Dans un tel cas, il faudrait seulement que le *total des dépenses d'investissement* du projet corresponde annuellement – aux fins de la délivrance de l'attestation annuelle – au *seuil minimal d'investissement* applicable au projet, lequel *seuil minimal d'investissement* pourrait être de 50 ou 100 millions de dollars, par exemple (art. 8.9, al. 1, 2, de l'annexe E de la loi-cadre).

Au contraire, pour l'application du C3i, un bien acquis pour être utilisé dans le cadre de l'exploitation d'une entreprise doit l'être principalement ou uniquement au Québec, selon le cas, et être utilisé principalement dans le cadre de l'exploitation de cette entreprise comme mentionné précédemment. Un tel bien ne peut cesser d'être ainsi utilisé, sauf exception, avant la fin d'une période de 730 jours qui débute lorsque le bien commence à être utilisé (art. 1129.45.41.18.16 de la LI). Selon que toutes ces conditions soient respectées, le coût d'acquisition d'un « bien déterminé » qui excède le « seuil d'exclusion » qui lui est applicable donne droit à un crédit d'impôt dont le taux varie selon la région du Québec où le bien sera utilisé (art. 1029.8.36.166.60.48 de la LI), sous réserve du plafond cumulatif de 100 millions de dollars applicable au C3i (art. 1029.8.36.166.60.38 de la LI).

Exemples de distorsion du niveau de l'aide fiscale

Exemple 1

Une société détient un certificat initial pour l'application du C2i.

Initialement, il est prévu que le *total des dépenses d'investissement* de ce projet sera vraisemblablement de 200 millions de dollars.

Le *seuil minimal d'investissement* applicable au projet est de 100 millions de dollars.

Durant la période de démarrage, la société acquiert un bien en capital (ci-après le « bien donné ») pour un montant de 500 000 \$ dont l'utilisation sera nécessaire, en partie seulement, à la réalisation du projet d'investissement.

Le bien donné sera utilisé selon une proportion de 10 % dans le cadre du projet d'investissement et de 90 % dans le cadre de l'entreprise que la société exploite par ailleurs.

Le bien donné se qualifierait à titre de « bien déterminé » pour l'application du C3i s'il n'était pas utilisé dans le cadre du projet d'investissement C2i.

Au début de la période d'exemption, le *total des dépenses d'investissement* s'avère être de 280 millions de dollars; un montant de 50 000 \$ (10 % * 500 000 \$) se rapportant au bien donné serait inclus dans le *total des dépenses d'investissement*.

Le *plafond des aides fiscales* relatif à ce projet d'investissement serait de 42 millions de dollars (15 % * 280 M\$). Dans les faits, ce plafond de 42 millions de dollars inclurait uniquement un montant de 7 500 \$ (15 % * 50 000 \$) se rapportant au bien donné et qui servira au calcul du congé fiscal C2i.

Si la société avait plutôt eu le choix de réclamer le C3i à l'égard du bien donné, au taux actuel de 20 % applicable à une zone à haute vitalité économique par exemple, elle aurait bénéficié d'un crédit d'impôt de 97 500 \$ [(500 000 \$ - 12 500 \$) * 20 %], sujet au plafond cumulatif de 100 millions de dollars applicable au C3i.

Cet exemple illustre que la règle actuelle qui priorise le C2i au détriment du C3i entraînerait une distorsion d'un montant de 90 000 \$ du niveau de l'aide fiscale en ce qui a trait à l'acquisition du bien donné, lequel est *principalement utilisé* par la société dans le cadre de l'entreprise qu'elle exploite par ailleurs, et n'est *utilisé* qu'à 10 % dans le cadre du projet d'investissement.

Qui plus est, si la société avait acquis deux biens identiques, l'un utilisé à 10 % pour son projet C2i, l'autre utilisé à 90 % pour l'exploitation de son entreprise, elle aurait eu droit aux deux mesures fiscales, le C2i et le C3i respectivement dans la mesure où toutes les autres conditions applicables étaient respectées. Ce qui, à l'évidence même, serait un non-sens.

Exemple 2

Une société détient un certificat initial pour l'application du C2i.

Le *seuil minimal d'investissement* applicable au projet est de 200 millions de dollars.

La période de démarrage de ce projet est terminée et la période d'exemption a débuté en 2018. Au début de cette période, le *total des dépenses d'investissement* s'est avéré être de 250 millions de dollars.

Le *plafond des aides fiscales* relatif à ce projet d'investissement est de 37,5 millions de dollars (15 % * 250 M\$).

Ce *plafond des aides fiscales* sera atteint dès 2022 ou au début de l'année 2023 au plus tard.

La société a besoin d'acquérir un bien (ci-après le « bien donné ») pour un montant de 500 000 \$ pour assurer la croissance et la productivité de ses activités au Québec.

Le bien donné serait utilisé par la société principalement (60 %) dans le cadre d'une entreprise qu'elle exploite uniquement au Québec. Le bien donné se qualifierait à titre de « bien déterminé » pour l'application du C3i s'il n'était pas utilisé dans le cadre de son projet d'investissement C2i.

Toutefois, afin de maximiser son investissement dans le but d'augmenter sa productivité et sa compétitivité, la société voudrait aussi utiliser partiellement le bien donné (40 % ou moins dans cet exemple) dans le cadre de son projet d'investissement C2i.

Or, si la société acquérait le bien donné immédiatement selon ses besoins réels, elle n'aurait droit ni au C2i, car la période de démarrage est terminée depuis longtemps, ni au C3i parce que le bien donné serait utilisé dans le cadre de son projet d'investissement C2i, et ce, malgré que ce ne soit qu'une utilisation partielle dans le cadre du C2i. La législation actuelle ne fait aucune nuance à ce sujet.

Pour remédier à un tel résultat non souhaitable qui est engendré par la règle qui priorise le C2i au détriment du C3i, la société pourrait :

- ne pas utiliser le bien donné dans le cadre de son projet d'investissement C2i, ce qui serait contreproductif et nuirait à sa compétitivité, ou encore;
- retarder l'acquisition du bien donné après que le *plafond des aides fiscales* applicable à son projet d'investissement C2i soit atteint dans le but de pouvoir bénéficier du C3i, ce qui lui permettrait d'utiliser partiellement le bien donné dans le cadre de ce qui était antérieurement un projet d'investissement C2i avant l'atteinte du *plafond des aides fiscales*, mais ce qui serait tout autant contreproductif et nuirait à sa compétitivité.

Dans ce cas, il appert que la règle priorisant le C2i au détriment du C3i créerait un biais contraire à un autre important objectif du gouvernement, soit celui visant à mettre en place un ensemble de mesures, les unes cohérentes par rapport aux autres, ayant pour but d'aider à la productivité et à la compétitivité des entreprises québécoises.

Recommandation visant à remédier à cette distorsion du niveau de l'aide fiscale

Ces deux exemples, choisis parmi tant d'autres, illustrent la distorsion du niveau de l'aide fiscale que crée la règle qui priorise le C2i au détriment du C3i. De plus, une telle distorsion risque de se produire plus fréquemment en raison de l'élargissement du champ d'application du C3i comparativement au précédent crédit d'impôt à l'investissement relatif au matériel de fabrication et de transformation (art. 1029.8.36.166.40 de la LI), lequel comportait cette même règle priorisant le C2i.

De plus, nous vous soumettons qu'en 2008, lors de l'annonce initiale, l'objectif n'était pas de **disqualifier** un bien pour l'application du C3i (CII à l'époque) lorsque le bien était aussi **utilisé** dans le cadre d'un C2i (un projet majeur d'investissement à l'époque (PMI)), mais que cet objectif était plutôt de n'accorder qu'une seule aide fiscale pour un « investissement » :

Pour plus de précision, un investissement réalisé dans le cadre de l'exploitation d'une entreprise reliée à un projet majeur d'investissement ne pourra constituer un investissement admissible pour l'application du crédit d'impôt à l'investissement relatif au matériel de fabrication et de transformation. (Budget 2008-2009, Renseignements additionnels sur les mesures du budget, p. A.69 – note de bas de page 82)

Par conséquent, nous vous soumettons qu'il serait possible d'éliminer la distorsion du niveau de l'aide fiscale illustrée précédemment tout en respectant à la fois :

- l'objectif initial de la politique fiscale de n'accorder qu'une seule aide fiscale relativement à un investissement; et
- l'objectif de la politique fiscale de ne pas accorder un niveau d'aide fiscale effectif plus élevé que celui planifié par le ministère des Finances.

Pour ce faire, il suffirait de remplacer l'actuelle règle qui priorise le C2i au détriment du C3i par une règle **qui exclurait du total des dépenses d'investissement pour l'application du C2i toutes les dépenses d'investissement relatives à l'acquisition d'un « bien déterminé » pour l'application du C3i.**

Plus précisément, d'une part, le paragraphe e de la définition de l'expression « bien déterminé » (art. 1029.8.36.166.60.36, al. 1 de la LI) pourrait être abrogé et, d'autre part, la définition de l'expression « total des dépenses d'investissement admissibles » (art. 737.18.17.1, al. 1 de la LI) pourrait être modifiée de façon que de telles dépenses ne comprennent pas une dépense se qualifiant de « frais déterminés » pour l'acquisition d'un « bien déterminé » pour l'application du C3i. Une modification correspondante pourrait être faite à la loi-cadre (chapitre VIII de l'annexe E) afin de s'assurer que les dépenses qui sont considérées pour l'application de cette loi au regard du C2i ne tiennent pas compte des dépenses relatives à l'acquisition d'un « bien déterminé » pour l'application du C3i – Revenu Québec et le ministère des Finances ont les autorisations légales pour partager des informations à cet égard. En outre, une modification serait aussi nécessaire afin qu'une dépense servant au C2i ne puisse aussi servir pour l'application du C3i (art. 1029.6.0.1 de la LI).

Cette modification n'entraînerait aucun impact sur le niveau de l'aide fiscale effectif planifié par le ministère des Finances, car les plafonds respectifs de chacune de ces mesures fiscales continueraient de jouer leur rôle en limitant à la fois :

- le congé fiscal à 15 % du *total des dépenses d'investissement* applicable à un projet d'investissement C2i; et
- les « frais déterminés » à un montant cumulatif de 100 millions de dollars pour l'application du C3i.

Annexe 3

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 suggérions 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 3-A 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 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 »¹⁹ 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(...)²⁰

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;²¹

Crédit d'impôt pour la recherche universitaire

¹⁹ Paragraphe 1029.8.17 de la LI.

²⁰ Paragraphe c) de l'article 1029.7 de la LI

²¹ Définition de « dépense de main-d'œuvre admissible » prévue à l'article 1029.8.36.0.3.8 de la LI.

« 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 Québec²² visent à rendre admissible au crédit d'impôt la partie de la contrepartie qui est

²² 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.

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 3-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 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 années²³, 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 d'entreprises québécoises, 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.

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.

²³ Annexe 3-A.

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 deuxième 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 3-A

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 universitaire²⁴.

5. Assouplissement adopté aux fins du crédit d'impôt pour les productions cinématographiques ou télévisuelles québécoises²⁵

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 2010²⁶ 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 »²⁷. La sous-traitance successive serait donc permise pour un montant limité, suite à l'adoption de ces modifications.

²⁴ Article 1029.8.9.0.1.2 de la LI.

²⁵ 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.

²⁶ Québec, ministère des Finances, Bulletin d'information 2010-08 du 21 décembre 2010, pages 23 et suivantes.

²⁷ Paragraphe b.1) de la définition de « dépense de main-d'œuvre » prévue à l'article 1029.8.34 de la LI.