

**RECHERCHE SCIENTIFIQUE ET DÉVELOPPEMENT
EXPÉRIMENTAL : LA POLITIQUE FISCALE**

Odette Madore
Division de l'économie

Révisé le 27 juillet 2006



Bibliothèque
du Parlement

Library of
Parliament

**Service d'information et
de recherche parlementaires**

Le Service d'information et de recherche parlementaires de la Bibliothèque du Parlement travaille exclusivement pour le Parlement, effectuant des recherches et fournissant des informations aux parlementaires et aux comités du Sénat et de la Chambre des communes. Entre autres services non partisans, il assure la rédaction de rapports, de documents de travail et de bulletins d'actualité. Les analystes peuvent en outre donner des consultations dans leurs domaines de compétence.

N.B. Dans ce document, tout changement d'importance fait depuis la dernière publication est indiqué en **caractères gras**.

**THIS DOCUMENT IS ALSO
PUBLISHED IN ENGLISH**

TABLE DES MATIÈRES

	Page
DÉFINITION DU SUJET.....	1
CONTEXTE ET ANALYSE	1
A. Justification de l'appui gouvernemental à la RS-DE.....	1
B. Description des incitatifs fiscaux à la RS-DE	2
C. Historique.....	4
1. De 1944 à 1986	5
2. De 1987 à 1994	7
3. Depuis 1995	9
D. Commentaires sur les incitatifs fiscaux à la RS-DE.....	11
MESURES PARLEMENTAIRES.....	13
CHRONOLOGIE.....	13
BIBLIOGRAPHIE SÉLECTIVE.....	15



CANADA

LIBRARY OF PARLIAMENT
BIBLIOTHÈQUE DU PARLEMENT

RECHERCHE SCIENTIFIQUE ET DÉVELOPPEMENT
EXPÉRIMENTAL : LA POLITIQUE FISCALE*

DÉFINITION DU SUJET

Le gouvernement fédéral offre des incitatifs fiscaux pour encourager les entreprises canadiennes de toutes les tailles et de tous les secteurs à faire de la recherche scientifique et du développement expérimental (RS-DE). Ces incitatifs comportent trois composantes : une déduction d'impôt sur le revenu, un crédit d'impôt à l'investissement et, dans certains cas, un remboursement de crédit d'impôt. Les incitatifs fiscaux modifient le coût après impôt de l'investissement dans la RS-DE; ils réduisent ainsi les coûts initiaux de l'entreprise et rendent les activités de RS-DE plus attrayantes. Chaque année, plus de 11 000 entreprises se prévalent des incitatifs fiscaux à la RS-DE. Selon les projections, le crédit d'impôt à lui seul coûtera au gouvernement fédéral plus de 2,6 milliards de dollars en 2007, faisant des incitatifs fiscaux la plus importante forme d'aide fédérale à la RS-DE. Dans le présent document, nous examinons d'abord les fondements de l'intervention gouvernementale dans ce domaine, puis nous expliquons le fonctionnement général des incitatifs fiscaux fédéraux à la RS-DE. Nous présentons ensuite une perspective historique des incitatifs fiscaux à la RS-DE industrielle au Canada. Enfin, nous formulons certaines observations **sur la rentabilité et l'administration de ces incitatifs fiscaux.**

CONTEXTE ET ANALYSE

A. Justification de l'appui gouvernemental à la RS-DE

On considère généralement que le financement public de la RS-DE industrielle se justifie si la société en retire des avantages plus importants que les entreprises privées. En effet, l'entreprise qui s'adonne à des activités de RS-DE n'est pas toujours en mesure de profiter

* Ce bulletin est une refonte du bulletin paru antérieurement sous le titre *Recherche et développement : la politique fiscale* et dont la première version a été publiée en octobre 1989. Le document a sans cesse été mis à jour depuis.

pleinement **des retombées**, car une partie de l'avancement des connaissances profite à la société en général. **Autrement dit, le marché ne met pas une quantité suffisante ou socialement optimale de ressources à la disposition de la RS-DE.** De plus, les résultats de la RS-DE peuvent être imités, parfois même si vite que l'entreprise innovatrice n'a pas le temps de récupérer la totalité des frais qu'elle a engagés. Par ailleurs, le niveau de risque financier associé aux activités de RS-DE peut sembler trop élevé pour que les entreprises trouvent avantageux d'investir dans la recherche. Certains sont d'avis que si le gouvernement n'appuyait pas la RS-DE industrielle, il y aurait de fortes chances que, **du point de vue de la société**, les entreprises n'investissent pas suffisamment dans cette activité, puisqu'elles se laisseraient guider uniquement par le rendement privé qu'elles espèrent en tirer.

Même en l'absence de tout encouragement public, une certaine recherche industrielle aurait lieu, mais seulement dans la mesure où elle rapporte des bénéfices au secteur. Ainsi, on peut dire qu'un stimulant quelconque a un impact positif s'il incite l'industrie à dépasser cet effort minimal de RS-DE. Tel est le but de la politique d'innovation industrielle au moyen de laquelle le gouvernement fédéral entend résoudre le problème de la carence légendaire des investissements en RS-DE des entreprises canadiennes.

L'aide gouvernementale à la RS-DE industrielle peut être « directe » – au moyen de subventions ou de contributions – ou « indirecte » – au moyen d'incitatifs fiscaux. La forme particulière d'aide offerte dépend de la nature des lacunes du marché et des objectifs stratégiques poursuivis. L'aide directe et les incitatifs fiscaux diffèrent quant à leurs caractéristiques et peuvent être utilisés pour atteindre des objectifs différents, mais complémentaires. Contrairement aux subventions et aux contributions, les incitatifs fiscaux sont relativement neutres par rapport aux activités de RS-DE ou aux secteurs de production particuliers. Dans un régime d'incitatifs fiscaux, le secteur industriel est présumé être le mieux placé pour décider du type et de l'ampleur de la RS-DE qu'il devrait entreprendre et les entreprises sont libres de décider du moment d'investir dans la RS-DE.

B. Description des incitatifs fiscaux à la RS-DE

Les incitatifs fiscaux à la RS-DE du gouvernement fédéral visent trois types de recherche : la recherche fondamentale, soit les travaux accomplis pour l'avancement des connaissances et de la science sans qu'il y ait d'application pratique en vue; la recherche appliquée, qui vise l'avancement de la science, mais avec une application précise en vue; et le développement

expérimental, qui vise le progrès technologique. Le développement expérimental utilise les résultats de la recherche fondamentale et de la recherche appliquée pour créer un produit ou un procédé de production nouveau, ou pour améliorer un produit ou un procédé existants.

Pour bénéficier des encouragements fiscaux à la RS-DE, une entreprise doit pouvoir démontrer qu'elle a investi dans l'un ou l'autre de ces types de recherche. Les dépenses ouvrant droit aux incitatifs fiscaux à la RS-DE du gouvernement fédéral sont les dépenses courantes et les dépenses en capital. Les dépenses courantes comprennent, entre autres, les salaires versés aux employés affectés à la recherche, les frais généraux reliés à la RS-DE (frais de téléphone et d'électricité, frais d'acquisition d'équipement de bureau, etc.) et les coûts relatifs aux locaux, installations et équipements utilisés pour la RS-DE, y compris les coûts d'entretien. Les dépenses en capital correspondent aux actifs – locaux et équipements, à l'exception des bâtiments – utilisés pour la réalisation de la RS-DE.

Pour l'application des incitatifs fiscaux à la RS-DE, on **répartit les entreprises en trois catégories** : les sociétés privées sous contrôle canadien (SPCC) qui sont établies au Canada et qui ne sont contrôlées ni par des organismes publics ni par des non-résidents; les autres sociétés; **les entreprises à propriétaire unique, les partenariats et les fiducies.**

Les incitatifs fiscaux à la RS-DE s'appliquent à la RS-DE interne et à la RS-DE réalisée à l'externe pour le compte d'une autre société. La plupart des sociétés mènent leurs propres travaux de RS-DE à l'interne et profitent elles-mêmes des incitatifs fiscaux. Certaines font appel à des entrepreneurs pour faire effectuer une partie ou la totalité des activités de recherche : il s'agit de la RS-DE à contrat. Les sociétés qui octroient des contrats de RS-DE ont elles aussi droit aux incitatifs fiscaux à la RS-DE.

À l'heure actuelle, les sociétés canadiennes qui engagent des dépenses de recherche admissibles peuvent bénéficier de trois incitatifs fiscaux fédéraux relatifs à la RS-DE : la déduction, le crédit d'impôt et, dans certains cas, le remboursement du crédit d'impôt. Le but de ces incitatifs fiscaux est de compenser une partie du risque élevé de l'investissement dans les travaux de recherche par la réduction du coût réel de telles activités, l'objectif ultime étant d'accroître l'effort global de RS-DE au Canada.

La déduction est une mesure qui réduit le revenu imposable et, ainsi, l'impôt à payer. Prenons l'exemple d'une entreprise qui consacre 1 000 \$ à des activités de RS-DE et supposons qu'elle soit imposée au taux de 30 p. 100. La déduction lui permettrait d'épargner 300 \$ (1 000 \$ x 30 p. 100). Le coût net de la RS-DE serait donc de 700 \$.

Le crédit d'impôt, pour sa part, s'applique à un pourcentage du total des dépenses de RS-DE et sert à réduire directement l'impôt à payer. Reprenons notre exemple et supposons que l'entreprise ait également droit à un crédit d'impôt de 20 p. 100. La valeur du crédit d'impôt serait donc de 200 \$ (1 000 \$ x 20 p. 100). Le montant du crédit d'impôt serait cependant considéré comme un revenu aux fins de l'impôt des sociétés et devrait être ajouté au revenu imposable. Le montant réel qu'épargnerait l'entreprise s'élèverait donc à 200 \$ x (1 – 30 p. 100), c'est-à-dire 140 \$. Si l'entreprise n'a que peu ou pas d'impôt à payer, elle pourra, **dans certains cas**, bénéficier d'un remboursement total ou partiel de ce crédit d'impôt.

En conséquence, les incitatifs fiscaux réduisent le coût après impôt d'un investissement en RS-DE. Dans notre exemple, le coût réel de la RS-DE serait de 560 \$ (1 000 \$ – 440 \$). Autrement dit, les incitatifs fiscaux permettraient à l'entreprise de récupérer plus de 40 p. 100 de son investissement initial en RS-DE.

Les incitatifs fiscaux, qui abaissent le coût initial de la RS-DE d'une entreprise, se traduisent par une dépense fiscale, c'est-à-dire une perte de revenu pour le gouvernement fédéral (qui s'élèverait, dans notre exemple, à 440 \$). Le gouvernement fédéral estime que cette perte de revenu entraîne une intensification des activités de RS-DE au pays qui génèrent, en bout de ligne, des retombées positives supérieures à la baisse des recettes fédérales; ces retombées profitent non seulement au secteur industriel, mais aussi à l'économie canadienne dans son ensemble. **Le ministère des Finances (2005) prévoit qu'en 2007, la dépense fiscale fédérale au titre du crédit d'impôt pour la RS-DE dépassera 2,6 milliards de dollars.**

C. Historique

L'histoire des incitatifs fiscaux du gouvernement fédéral en matière de RS-DE se divise en trois périodes. La première, qui va de 1944 à 1986, a donné lieu à la mise en place des incitatifs fiscaux traditionnels – la déduction et le crédit d'impôt – et à l'essai d'autres incitatifs fiscaux, qui ont connu des ratés. La deuxième période, qui s'étend de **1987 à 1994**, se caractérise par le raffinement de la déduction et du crédit d'impôt pour en faciliter l'utilisation et en améliorer l'administration. La troisième période, qui s'est amorcée **en 1995**, vise à élargir et à faciliter l'accès au régime fiscal à la RS-DE.

1. De 1944 à 1986

Le gouvernement fédéral a recours à la *Loi de l'impôt sur le revenu* (ci-après la LIR) pour stimuler les activités de RS-DE depuis déjà de nombreuses années. En effet, dès 1944, il a offert une déduction immédiate qui équivalait à la totalité du revenu imposable à toute entreprise pour les dépenses courantes engagées au titre de la recherche scientifique. Jusqu'en 1960, les entreprises ont également pu déduire le tiers des dépenses en capital investies dans la RS-DE durant l'année d'imposition. La LIR a été modifiée en 1961 de manière à ce que les dépenses en capital puissent être totalement déduites du revenu imposable durant l'année d'imposition où elles ont été engagées.

De 1962 à 1966, le gouvernement fédéral a mis en place la déduction fiscale supplémentaire, équivalant à 50 p. 100 des dépenses courantes et des dépenses en capital dépassant le niveau de 1961. Comme son nom l'indique, cette disposition de la LIR a permis aux entreprises qui ont accru leurs dépenses de RS-DE de réduire encore plus leur revenu imposable. Les entreprises qui ont réclamé la déduction supplémentaire ont pu réduire leur impôt d'environ 60 millions de dollars au cours de cette période. Cette mesure a été remplacée en 1967 par des subventions offertes sous le régime de la *Loi stimulant la recherche et le développement scientifique* (LSRDS). Ces subventions couvraient 25 p. 100 des dépenses en capital et 25 p. 100 des dépenses courantes dépassant la moyenne des cinq années précédentes. Ces subventions avaient pour but d'offrir les mêmes avantages que la déduction supplémentaire de 50 p. 100, tout en fournissant un soutien financier aux entreprises non imposables engagées dans la RS-DE, et en particulier aux petites SPCC qui n'avaient pu jusque-là profiter des incitatifs fiscaux fédéraux. Près de 290 millions de dollars ont été versés dans le cadre de la LSRDS, qui a été abrogée en 1975.

En 1977, le gouvernement fédéral a **introduit un crédit d'impôt pour la RS-DE** allant de 5 à 10 p. 100 des dépenses courantes et des dépenses en capital, selon l'endroit où les travaux étaient entrepris et le type d'entreprise. Une disposition, qui est toujours en vigueur, a été ajoutée à la LIR prévoyant l'inclusion du crédit d'impôt dans le calcul du revenu imposable, ce qui a pour effet de diminuer le plein effet du crédit d'impôt par le taux d'imposition de l'entreprise. De plus, en 1978, le taux de base du crédit d'impôt a été porté à 10 p. 100; en outre, il est passé à 20 p. 100 dans la région de l'Atlantique et en Gaspésie, et à 25 p. 100 pour les petites entreprises.

La même année, le gouvernement fédéral a offert un autre incitatif fiscal à la RS-DE : la déduction fiscale supplémentaire consentie au titre de la recherche scientifique. Il s'agissait d'une déduction supplémentaire similaire à celle qui avait été en vigueur entre 1962 et

1966. L'allégement additionnel a permis aux entreprises de déduire, lors du calcul de leur revenu imposable, 50 p. 100 de toute dépense de RS-DE dépassant la moyenne enregistrée au cours des trois années antérieures. L'objectif de cette mesure étant d'attirer du capital de risque, des règles ont été établies de manière à permettre aux entreprises faisant la RS-DE de renoncer à la déduction fiscale et de la transmettre à des investisseurs extérieurs. Cette mesure a toutefois donné lieu à des abus.

À cette époque, certaines entreprises non imposables ne pouvaient se prévaloir de la déduction générale ou du crédit d'impôt. De plus, il était impossible pour d'autres d'utiliser entièrement la déduction et le crédit. Ces entreprises ont donc cherché des mécanismes leur permettant de transférer ces avantages fiscaux à d'autres qui pouvaient s'en prévaloir. Certaines personnes ont créé des sociétés en commandite agissant à titre d'investisseurs extérieurs. Ainsi, un investisseur extérieur passif faisait faire de la RS-DE pour son compte par une entreprise de recherche. Un tel investissement augmentait les dépenses de recherche de l'entreprise, ce qui lui donnait droit à la déduction et au crédit d'impôt. En outre, la RS-DE qui n'était pas considérée comme **additionnelle ou supplémentaire** pour l'entreprise de recherche l'était cependant pour l'investisseur qui n'avait antérieurement effectué aucune dépense de RS-DE; l'investisseur passif a ainsi pu profiter de la déduction supplémentaire à 50 p. 100. On estime que les sommes réclamées au titre de l'allégement fiscal ont coûté au gouvernement fédéral plus de 2,5 milliards de dollars.

En 1983, en raison des abus constatés, le gouvernement fédéral a supprimé la déduction supplémentaire à 50 p. 100 et introduit de nouvelles dispositions fiscales. D'abord, les taux du crédit d'impôt ont été augmentés de 10 points de pourcentage par rapport à leur niveau de 1978 : le taux de base est passé à 20 p. 100, le taux appliqué en Atlantique et en Gaspésie a atteint 30 p. 100, tandis que le taux offert aux petites SPCC est monté à 35 p. 100. Le gouvernement a aussi assorti la déduction et le crédit d'impôt d'excellentes conditions de report. **Plus précisément,** il a permis aux sociétés de reporter la déduction relative aux dépenses de RS-DE sur un nombre indéfini d'années de façon à réduire les revenus imposables futurs. De même, les crédits d'impôt non utilisés ont pu être regroupés (c.-à-d. accumulés) et reportés sur les trois années précédentes ou les sept années ultérieures. Par ailleurs, le gouvernement a également **introduit le remboursement partiel des crédits d'impôt non utilisés de 20 p. 100 pour les grandes sociétés; dans le cas des petites SPCC, le taux accordé a été de 100 p. 100 sur la première tranche de deux millions de dollars de dépenses de RS-DE admissibles, de 40 p. 100 pour les dépenses en capital et de 40 p. 100 pour la recherche scientifique.** Par ce remboursement, le gouvernement fédéral a voulu

faire en sorte que les petites SPCC n'ayant aucun impôt à payer puissent elles aussi bénéficier des incitatifs fiscaux.

Enfin, une autre mesure a été créée **en 1983**, soit le crédit d'impôt à la recherche scientifique. Dans le cadre de cette mesure, les entreprises ont pu passer un contrat aux termes duquel elles s'engageaient à entreprendre des activités de recherche à titre de mandataires d'un investisseur extérieur qui avait acquis des actions ou des titres de créances pour la RS-DE. En contrepartie, elles ont dû renoncer à leurs incitatifs fiscaux, et leur investisseur extérieur a eu droit à un crédit d'impôt de 50 p. 100 de son investissement. Cette mesure a elle aussi été une excellente échappatoire fiscale. Elle a permis à des investisseurs extérieurs de réaliser un bénéfice rapide en investissant dans la recherche, mais rien n'indique que le montant d'impôt ainsi épargné ait été réinvesti dans des activités de RS-DE. Grâce à ce mécanisme, les investisseurs extérieurs ont profité, au total, d'un allégement fiscal de plus de 1,6 milliard de dollars entre 1983 et 1985, année où la mesure a été supprimée.

2. De 1987 à 1994

Afin d'accroître son assiette fiscale et, vraisemblablement, de limiter les abus du système d'imposition à l'égard de la RS-DE, le gouvernement fédéral a entrepris, en 1987, une importante réforme de ses incitatifs fiscaux à la recherche scientifique. Pour cela, il a mis entièrement sur les incitatifs fiscaux traditionnels, c'est-à-dire la déduction et le crédit d'impôt, ainsi que sur une redéfinition du terme « recherche scientifique et développement expérimental » présenté dans la LIR.

La LIR a été modifiée pour que le bénéficiaire des incitatifs fiscaux à la RS-DE soit directement lié aux travaux de recherche. Cette règle a eu pour effet de limiter le nombre d'investisseurs passifs. La LIR a également précisé que les entreprises ne pouvaient avoir droit aux incitatifs fiscaux que si les dépenses engagées étaient « attribuables en totalité ou presque » (c.-à-d. à 90 p. 100 et plus) à des activités de RS-DE. Ensuite, le gouvernement a exclu les dépenses engagées pour l'acquisition de bâtiments de la définition des dépenses de RS-DE. Toutefois, les conditions de report ont été améliorées : les crédits restants ont dorénavant pu être reportés prospectivement sur dix ans. En outre, le gouvernement fédéral a éliminé le crédit d'impôt remboursable au taux de base de 20 p. 100 pour les grandes sociétés, mais il a conservé le remboursement partiel (40 p. 100) ou intégral (100 p. 100) offert aux petites SPCC.

En 1992, le gouvernement a modifié le traitement 1) des frais généraux et administratifs et 2) des dépenses d'immobilisation visant l'achat de machines et d'équipement. Il a instauré deux options pour ce qui est d'évaluer la part des frais généraux et administratifs directement attribuables à la RS-DE. Les compagnies peuvent choisir d'indiquer précisément cette part ou d'utiliser un montant de remplacement correspondant à 65 p. 100 du salaire de base directement attribuable à la RS-DE. Alors qu'auparavant les machines et l'équipement devaient servir 90 p. 100 du temps à la RS-DE pour donner droit au crédit fiscal, selon le nouveau régime l'équipement utilisé principalement (50 p. 100 du temps) pour la RS-DE peut ouvrir droit au crédit fiscal. Celui-ci ne peut être reporté à une autre année financière, mais doit être réclamé en deux tranches égales dans les deux ans suivant l'achat.

En 1993, les SPCC dont le revenu imposable se situait entre 200 000 \$ et 400 000 \$ ont été admises au crédit d'impôt pour petites sociétés, alors qu'auparavant seules celles déclarant un revenu d'au plus 200 000 \$ y avaient droit. Cependant, le crédit diminuait en proportion de l'augmentation du revenu. Plus précisément, le plafond des dépenses commerciales de RS-DE, fixé à deux millions de dollars, était réduit de 10 \$ pour chaque dollar de revenu imposable en sus de 200 000 \$, ce qui faisait que le crédit fiscal devenait nul lorsque le revenu imposable atteignait 400 000 \$.

Le crédit d'impôt spécial de 30 p. 100 accordé aux entreprises engagées dans des activités de RS-DE dans l'Atlantique et en Gaspésie a été éliminé en 1994. Le taux dépend maintenant de la taille de l'entreprise, comme ailleurs au pays. Il semble que ce taux préférentiel n'ait pas réussi à attirer des investissements dans ces régions ni à réduire les disparités économiques entre les régions. Le gouvernement a aussi éliminé les dispositions propres aux entreprises qui tirent la totalité ou la quasi-totalité de leur revenu des activités reliées à la RS-DE. Ces entreprises étaient dispensées des règles qui excluent certains frais (honoraires d'avocats, frais d'intérêt, frais de représentation, etc.) des dépenses ouvrant droit au crédit d'impôt à la RS-DE. Ce changement a uniformisé davantage le traitement des sociétés qui effectuent de la recherche.

Toujours en 1994, le gouvernement a limité la période pendant laquelle les entreprises pouvaient préciser les dépenses de RS-DE des années précédentes. Ce changement donnait suite aux réserves formulées par le vérificateur général du Canada la même année : il avait constaté que certaines sociétés, sachant qu'elles avaient droit au crédit

d'impôt, recouraient aux dispositions sur le report pour s'en prévaloir pour plusieurs années, ce qui augmentait sensiblement les dépenses fiscales du gouvernement.

3. Depuis 1995

En 1995, le gouvernement a apporté d'autres changements au crédit d'impôt dans quatre domaines : la R-D en informatique, la R-D à contrat entre personnes liées, les paiements à un tiers et les montants non payés.

Les changements touchant l'informatique ont été apportés quand on a constaté que les banques réclamaient des incitatifs fiscaux pour des dépenses de développement informatique (utilisation de logiciels et de matériel pour recueillir, traiter et diffuser de l'information). Le gouvernement fédéral a décidé d'étudier cette question, en suspendant temporairement l'accès des institutions financières aux incitatifs fiscaux de RS-DE en informatique. **De cet examen**, le gouvernement a conclu que ces règles fiscales doivent s'appliquer à toutes les entreprises investissant en informatique, y compris les institutions financières.

Deuxièmement, le gouvernement a modifié certaines règles applicables aux contrats de RS-DE, notamment entre personnes liées. Les entreprises qui accordent des contrats de RS-DE ont droit aux incitatifs fiscaux applicables au montant du contrat. Le montant du contrat comprend normalement des sommes qui ne seraient pas admissibles à l'application des incitatifs fiscaux si la recherche était effectuée à l'interne (p. ex. un profit, le coût de la location d'un immeuble et des frais d'intérêts). Lorsque le payeur a un lien de dépendance avec celui qui est engagé à contrat pour exécuter les travaux de RS-DE (p. ex. une société mère et sa filiale), il existe évidemment plus de jeu pour fixer (voire surévaluer) le montant du contrat. Depuis 1995, les dépenses admissibles dans le cadre de contrats avec personnes liées se limitent aux coûts engagés par l'exécutant pour la RS-DE. Auparavant, les sociétés qui octroyaient des contrats de RS-DE devaient fournir des renseignements sur l'exécutant, y compris le nom et le numéro d'enregistrement de TPS.

Troisièmement, le gouvernement a modifié les règles touchant les paiements à un tiers. Les travaux de RS-DE réalisés en vertu d'une entente avec un tiers se distinguent des autres contrats de RS-DE de deux façons. D'une part, lorsque la RS-DE est effectuée à contrat, les travaux sont exécutés directement pour le compte du payeur, qui devient propriétaire de la RS-DE. Dans le cas d'un paiement à un tiers, le payeur obtient le droit d'exploiter le fruit de la RS-DE,

mais il n'a pas le contrôle sur les travaux exécutés. D'autre part, et contrairement à ce qui est le cas dans les autres contrats de RS-DE, le paiement au tiers donne droit aux incitatifs fiscaux au moment du paiement et non quand les travaux sont réalisés. Depuis 1995, les tiers doivent fournir des renseignements sur la nature de la RS-DE qu'ils ont réalisée et indiquer les dépenses connexes. En outre, les paiements à des tiers sont traités comme les contrats de RS-DE : ils donnent droit aux incitatifs fiscaux durant l'année des travaux.

Enfin, le gouvernement fédéral a limité les crédits d'impôt qui peuvent être réclamés pour des dépenses de RS-DE qui n'ont pas encore été engagées. Les activités de RS-DE sont souvent des projets pluriannuels, de sorte que les dépenses de RS-DE s'échelonnent sur plusieurs années. Avant 1995, des sociétés réclamaient des crédits pour des montants qui n'avaient pas encore été payés. **En 1995 le crédit d'impôt est devenu applicable** à l'année du versement du montant en non encore versé (c.-à-d. une fois toute la dépense effectuée).

En 1998, afin d'empêcher des avantages imprévus du régime fiscal, le gouvernement a établi un mécanisme qui fait en sorte que quand le produit d'un travail de RS-DE est mis en vente, le coût global des travaux est réduit et les crédits fiscaux à l'investissement sont limités au coût net de la recherche. En outre, le gouvernement a entrepris un examen de l'application des incitatifs fiscaux et préparé une formule simplifiée de crédit d'impôt.

En 2000, le gouvernement a modifié le traitement des déductions provinciales relatives à la RS-DE qui dépassent le total de la dépense, afin que ces « super-déductions » soient considérées comme une aide de l'État et donc exclues des dépenses donnant droit aux incitatifs fiscaux fédéraux.

En 2003, le plafond fixé pour les petites SPCC a été relevé de 200 000 \$ à 300 000 \$. En conséquence, la limite de deux millions de dollars aux dépenses de RS-DE disparaissait progressivement quand le revenu imposable de l'entreprise se situait entre 300 000 \$ et 500 000 \$.

En 2004, le gouvernement a modifié la LIR pour que les petites entreprises non liées participant à la RS-DE n'aient pas à partager le crédit d'impôt modifié de 35 p. 100 pour la seule raison qu'elles bénéficient d'investissements faits par les mêmes investisseurs de capital de risque.

En 2005, les incitatifs fiscaux ont été étendus à la RS-DE réalisée dans la Zone économique exclusive du Canada, soit jusqu'à 200 milles marins des côtes. Auparavant, la limite était fixée à la mer territoriale en deçà de 12 milles marins des côtes.

En 2006, le plafond des petites entreprises pour les SPCC a été haussé à 400 000 \$ et les deux millions de dollars de dépenses annuelles en RS-DE sont maintenant réduits quand le revenu imposable de l'année d'imposition précédente se situe entre 400 000 \$ et 600 000 \$. Enfin, la période de report pour le crédit d'impôt a été étendue à 20 ans.

D. Commentaires sur les incitatifs fiscaux visant la RS-DE

Le principal avantage des incitatifs fiscaux à la RS-DE est certes leur degré d'application générale, qui laisse à l'entreprise les décisions relatives aux activités de recherche scientifique : c'est le secteur privé qui détermine lui-même le niveau et le type des travaux de RS-DE à entreprendre en fonction de leur rentabilité et de leur potentiel de commercialisation.

Le recours aux incitatifs fiscaux fait à peu près l'unanimité, mais on peut néanmoins se demander s'ils sont rentables. On considère qu'ils le sont quand ils entraînent un investissement en RS-DE supérieur au revenu fiscal sacrifié. Les recherches sur la rentabilité des incitatifs fiscaux à la RS-DE concernent surtout les États-Unis; elles concluent généralement que les avantages dépassent les coûts. Au Canada, des travaux empiriques révèlent une rentabilité au mieux modeste (Dagenais, Mohen et Therrien (2004); ministère des Finances et Revenu Canada (2004)) et laissent entendre que les incitatifs fiscaux canadiens produisent sensiblement moins de RS-DE par dollar d'impôt sacrifié que les incitatifs fiscaux américains (Klassen, Pittman et Reed (2004); MacDonald (2004)). Les travaux de Warda (1990; 1999) et de KMPG (2006) donnent néanmoins à penser que le Canada est un des grands promoteurs de la RS-DE et s'est doté d'un des meilleurs climats d'investissement dans ce domaine parmi les pays de l'OCDE.

Lorsque qu'ils donnent lieu à une structure fiscale simple, les incitatifs fiscaux à la RS-DE sont assez faciles à administrer et à appliquer. Cependant, les modifications fréquentes qui ont été apportées au régime fédéral canadien ont compliqué le système et créé un environnement fiscal incertain pour l'entreprise qui veut investir en RS-DE. **Le vérificateur général du Canada (2000) et le secteur privé ont reproché aux incitatifs fiscaux leur complexité, qui tient en partie aux critères de plus en plus en plus nombreux qui en régissent l'application. Cette complexité**

tient aussi à la définition de la recherche scientifique pour l'impôt sur le revenu. Les entreprises doivent préciser la nature de leurs activités de RS-DE et faire la preuve de leur contenu scientifique et technologique. À cet égard, il leur est parfois difficile d'établir si une activité donnée peut être considérée comme de la recherche scientifique. **Il est également difficile et long de bien contrôler les demandes.**

Les incitatifs fiscaux à la RS-DE, comme toutes les dépenses fiscales, posent le problème du contrôle des coûts. Des incitatifs fiscaux mal évalués ou sous-évalués peuvent devenir des échappatoires fiscales et engendrer des pertes de recettes considérables pour l'État. Heureusement, durant les années 1980, le gouvernement fédéral a pris des mesures pour éliminer les possibilités d'abus du système. Cela ne signifie pas pour autant qu'il contrôle et évalue efficacement les avantages fiscaux qu'il accorde aux entreprises canadiennes en matière de RS-DE. À cet égard, le vérificateur général du Canada (1994) a déploré le manque d'évaluation et a suggéré un contrôle régulier et complet des incitatifs fiscaux à la RS-DE pour réduire le manque à gagner du fédéral. **En 1997, le ministère des Finances et Revenu Canada ont réalisé une évaluation conjointe des incitatifs fiscaux à la RS-DE. Toutefois, le vérificateur général (2000) a constaté plusieurs lacunes dans leur rapport et recommandé qu'à l'avenir l'évaluation des incitatifs fiscaux se fasse dans le contexte du soutien fédéral global à la RS-DE industrielle.**

Pour le secteur privé, plusieurs facteurs entravent le recours aux incitatifs fiscaux à la RS-DE. L'un d'eux, mentionné par Gebremichael et Warda (2003) et le Conference Board of Canada (2002) concerne le remboursement du crédit d'impôt, qui est limité aux SPCC. Quand une compagnie n'a pas d'impôt à payer, elle ne peut réclamer de crédits d'impôt pour la RS-DE. Pour cette raison, on suggère d'ouvrir le remboursement des crédits d'impôt aux entreprises de toutes les tailles. Un autre facteur est le coût associé au processus de demande, qui, comme nous l'avons dit plus haut, exige beaucoup de temps. Il existe un seuil de coût à partir duquel il ne vaut plus la peine de réclamer le crédit d'impôt. Ce seuil dépend de l'entreprise, de sa taille, de son activité, de la complexité de la demande, etc., et peut décourager des entreprises de se prévaloir des incitatifs fiscaux.

Une étude des Manufacturiers et exportateurs du Canada (2004-2005) révèle que seulement 38 p. 100 des entreprises profitent des incitatifs fiscaux à la RS-DE. La majorité de celles qui n'y ont pas recours estiment qu'ils ne s'appliquent pas à leur activité. Cependant, 31 p. 100 des entreprises n'ont pas recours aux incitatifs fiscaux à cause de problèmes administratifs ou d'admissibilité, tandis que 28 p. 100 disent ne pas être au courant

de leur existence. Il faudrait faire mieux connaître et comprendre les avantages des incitatifs fiscaux à la RS-DE aux entreprises.

Dans son plan d'entreprise pour la période 2005-2006 à 2007-2008, l'Agence du revenu du Canada indique qu'elle continuera à revoir le processus administratif du programme de RS-DE et le comparera avec celui des autres pays afin de trouver des façons de l'améliorer. Elle affirme également qu'elle améliorera ses initiatives en matière de communication pour mieux faire connaître le programme et faire en sorte que les petites entreprises y aient bien accès.

MESURES PARLEMENTAIRES

Depuis plusieurs années, le gouvernement fédéral accorde divers incitatifs fiscaux pour stimuler la RS-DE industrielle. Des changements ont permis d'accroître le nombre des bénéficiaires admissibles. Le plus notable est sûrement l'admissibilité des sociétés non imposables au remboursement des crédits d'impôt. Les abus les plus nombreux proviennent du transfert des avantages fiscaux à des investisseurs extérieurs. Le développement de la recherche est peut-être indispensable à la croissance au pays, mais il doit être encadré par une fiscalité équitable. **Plusieurs changements ont été apportés aux incitatifs fiscaux à la RS-DE au fil des ans. Le régime fiscal visant la recherche industrielle semble complexe et difficile à appliquer. Une réévaluation du régime actuel s'impose.**

CHRONOLOGIE

- 1944 – Toutes les dépenses courantes et un tiers des dépenses en capital engagées dans la recherche scientifique peuvent être déduites.
- 1961 – Les dépenses en capital engagées au Canada pour la recherche deviennent totalement déductibles.
- 1962 – Une société peut se prévaloir d'une déduction additionnelle de 50 p. 100 **pour ses dépenses supplémentaires courantes et d'immobilisation en** recherche scientifique.
- 1967 – **Élimination de la déduction additionnelle de 50 p. 100.** Entrée en vigueur de la *Loi stimulant la recherche et le développement scientifique*, qui accorde des subventions couvrant 25 p. 100 des dépenses courantes et 25 p. 100 des dépenses en capital engagées dans la RS-DE.

- 1975** – Le programme de la *Loi stimulant la recherche et le développement scientifique* est abandonné.
- 1977** – Une société peut se prévaloir d'un crédit fiscal relatif à la RS-DE dont la valeur se situe entre 5 et 10 p. 100, en fonction de sa taille et de l'endroit où se déroulent ses activités de RS-DE. **Le montant du crédit fiscal doit figurer dans le revenu imposable.**
- 1978** – Nouvelle déduction de 50 p. 100 des dépenses supplémentaires courantes et d'immobilisation (sur la moyenne des trois années précédentes). Le taux du crédit d'impôt est haussé à 10 p. 100 en général, à 20 p. 100 en Gaspésie et dans l'Atlantique et à 25 p. 100 pour les petites SPCC.
- 1983** – La déduction supplémentaire de 50 p. 100 pour la nouvelle RS-DE est remplacée par une hausse de 10 p. 100 des taux du crédit d'impôt : taux de base, 20 p. 100; en Gaspésie et dans l'Atlantique, 30 p. 100; petites SPCC, 35 p. 100. La déduction de 100 p. 100 peut être reportée indéfiniment, et les crédits d'impôt inutilisés peuvent être reportés rétrospectivement de trois ans ou prospectivement de sept ans. On autorise le remboursement partiel de 40 p. 100 crédits d'impôt inutilisés pour les petites SPCC et de 20 p. 100 des crédits pour les autres. Le crédit d'impôt à la recherche scientifique (CIRS) est créé.
- 1985** – Le CIRS est supprimé.
- 1987** – Nouvelles définitions pour la fiscalité relative à la RS-DE; les bâtiments en sont exclus. Pour qu'il y ait droit aux avantages fiscaux, 90 p. 100 des dépenses doivent être consacrées à la RS-DE. La période de report prospectif des crédits d'impôt inutilisés est portée à dix ans. Le crédit d'impôt remboursable est éliminé pour les grandes sociétés.
- 1992** – Un montant de remplacement peut être utilisé pour la part des frais généraux et administratifs attribuables directement à la RS-DE. Les dépenses de machines et d'équipement utilisés à plus de 50 p. 100 pour la RS-DE donnent droit au crédit d'impôt.
- 1993** – Le crédit d'impôt offert aux petites sociétés est étendu aux SPCC dont le revenu imposable se situe entre 200 000 \$ et 400 000 \$.
- 1994** – Le taux spécial de crédit de 30 p. 100 pour la Gaspésie et l'Atlantique est supprimé. Les exemptions applicables aux entreprises qui tirent la totalité de leurs revenus de la RS-DE sont éliminées. Le gouvernement limite la période pendant laquelle les entreprises pouvaient préciser les dépenses de RS-DE des années précédentes.
- 1995** – Le gouvernement apporte des changements visant les dépenses en informatique, les contrats de recherche et les transactions avec des personnes liées, les paiements à des tiers et les sommes impayées.

- 1998 – Les dépenses admissibles doivent être réduites du revenu gagné dans la vente d'un produit issu de la RS-DE. Un examen de l'application des incitatifs fiscaux à la RS-DE donne lieu à une formule simplifiée de crédit d'impôt.
- 2000 – Les « super-déductions » provinciales pour la RS-DE sont exclues du calcul des dépenses admissibles au fédéral.
- 2003 – Le plafond pour les petites SPCC passe de 200 000 \$ à 300 000 \$ et le crédit d'impôt est ouvert aux entreprises dont le revenu imposable se situe entre 300 000 \$ et 500 000 \$.
- 2004 – Les petites entreprises non liées qui font de la RS-DE n'ont pas à partager le crédit d'impôt bonifié de 35 p. 100.
- 2005 – Les crédits d'impôt s'appliquent à la RS-DE effectuée dans la Zone économique exclusive du Canada.
- 2006 – Le plafond des petites entreprises pour les SPCC passe à 400 000 \$ et la limite de dépenses annuelles en RS-DE de deux millions de dollars peut être réduite quand le revenu imposable de l'année d'imposition précédente se situe entre 400 000 \$ et 600 000 \$. La période de report du crédit d'impôt est portée à 20 ans.

BIBLIOGRAPHIE SÉLECTIVE

Agence du revenu du Canada.

- *Résumé du Plan d'entreprise 2005-2006 à 2007-2008* (http://www.cra-arc.gc.ca/agency/business_plans/2005/menu-f.html).
- *Demande pour la recherche scientifique et le développement expérimental – Guide pour le formulaire T661, 2006* (<http://www.cra-arc.gc.ca/F/pub/tg/t4088/>).
- *Introduction au Programme de la recherche scientifique et du développement expérimental, 20 janvier 2005* (<http://www.cra-arc.gc.ca/F/pub/tg/t4052/>).
- *Loi de l'impôt sur le revenu : Dépenses de recherche scientifique et de développement expérimental, Bulletin IT-151R5 (consolidé), 28 juillet 2003* (<http://www.cra-arc.gc.ca/F/pub/tp/it151r5-consolid/>).

Blais, R. « Bilan et perspectives des crédits d'impôt à la R-D dans les entreprises québécoises », Compte rendu du séminaire sur les mesures fiscales d'incitation à la R-D, Montréal, Conseil de la science et de la technologie, mai 1989, p. 59 à 97.

Conference Board of Canada. *Tuning the SR&ED Tax Incentive Program: Ideas from the ICT Sector*, juillet 2002 (<http://www.conferenceboard.ca/documents.asp?rnext=409>).

Conseil de la science et de la technologie.

- *Compte rendu du séminaire sur les mesures fiscales d'incitation à la R-D*, Montréal, mai 1989.
- *Les avantages fiscaux associés aux activités de recherche et de développement*, Gouvernement du Québec, mars 1988.

Dagenais, Marcel, Pierre Mohnen et Pierre Therrien. « Les firmes canadiennes répondent-elles aux incitations fiscales à la recherche-développement? », *L'Actualité économique*, vol. 80, n° 2-3, juin-septembre 2004 (http://neumann.hec.ca/iea/actueco/vol80no2_3_2004.htm).

Ernst & Young (Karen Wensley et Allen Szeto). *Utilisation des incitatifs fiscaux de R-D comme leviers auprès de la Fondation canadienne pour l'innovation*, commandé par l'Association des collèges et universités du Canada, 1^{er} juin 1998 (http://www.aucc.ca/publications/reports/1998/index_f.html).

Freeman A. et B. McKenna. « Banks Ask Millions in R&D Credits », *Globe and Mail* [Toronto], le 15 décembre 1994.

Gebremichael, Goshu Adane, et Jacek Warda. *Canada's SR&ED Tax Incentives*, rapport final, mémoire soumis à l'Association canadienne de la technologie de l'information (ACTI) et à Industrie Canada, 2003 (<http://innovation.gc.ca/gol/innovation/site.nsf/en/in04289.html>).

Gouvernement du Canada.

- *Modifications des encouragements fiscaux à la recherche scientifique et au développement expérimental*, communiqué, 2 décembre 1992.
- *Le gouvernement fédéral procède à l'examen des politiques en matière de sciences et de technologie*, communiqué, 28 juin 1994.

Hamilton, R. « Tax Incentives and Innovation: The Canadian Treatment of R&D », *Canada-United States Law Journal*, vol. 19, 1993, p. 233 à 257.

Industrie Canada. *Aspects institutionnels des stimulants fiscaux à la R-D : le crédit d'impôt à la RS&DE*, documents hors série, n° 6, avril 1995 (<http://strategis.ic.gc.ca/epic/internet/ineas-aes.nsf/fr/ra00013f.html>).

Industrie, Sciences et Technologie Canada. *L'appui au développement technologique*, 1989.

Klassen, Kenneth J., Jeffrey A. Pittman et Margaret P. Reed. « A Cross-national Comparison of R&D Expenditure Decisions: Tax Incentives and Financial Constraints », *Contemporary Accounting Research*, vol. 21, n° 3, automne 2004 (<http://www.caaa.ca/CAR/BackIssues/vol21num3/index.html>).

KPMG. *Choix concurrentiels : Le guide de KPMG sur les coûts des entreprises à l'échelle internationale*, mars 2006 (<http://www.choixconcurrentiels.com/download/default.asp>).

MacDonald, Christy. *R&D Tax Incentives: A Comparison of the Incentive Effects of Refundable and Non-refundable Tax Credits*, document présenté à un atelier, Université de Waterloo, 2004 (<http://accounting.uwaterloo.ca/schedule-old.html>).

Manufacturiers et exportateurs du Canada. *Management Issues Survey, 2004-2005* (<http://www.cme-mec.ca/national/media.asp?id=588>).

McFetridge, D.G., et J.P. Warda. *Canadian R&D Incentives: Their Adequacy and Impact*. Association canadienne d'études fiscales, document n° 70, 1983.

Ministre des Finances, l'honorable Marc Lalonde. *La politique fiscale en matière de recherche et de développement*, document de consultation, avril 1983.

Ministre des Finances, l'honorable Paul Martin.

- *Mesures fiscales : renseignements supplémentaires*, 22 février 1994.
- *Modifications de la Loi de l'impôt sur le revenu – Notes explicatives*, Gouvernement du Canada, février 1994.

Ministère des Finances du Canada.

- *Exposé de l'aide fédérale à la recherche-développement*, document d'information à l'intention du Comité permanent des comptes publics, 14 mars 1995.
- *Le régime fédéral d'encouragements fiscaux à la RS-DE, rapport d'évaluation*, 1998 (<http://www.fin.gc.ca>).
- *Dépenses fiscales et évaluations, 2005* (http://www.fin.gc.ca/tocf/2005/taxexp05_f.html).
- *Aide publique à la recherche et au développement – justification et modalités*, décembre 1997 (http://www.fin.gc.ca/resdev/why_f.html).

Ministère des finances du Canada et Revenu Canada. *Le régime fédéral d'encouragements fiscaux à la recherche scientifique et au développement expérimental : rapport d'évaluation*, décembre 1997 (http://www.fin.gc.ca/resdev/fedsys_f.html).

Rogers, Bereskin et Parr. *Research and Development in Canada: A Practical Guide to Financing, Protecting and Exploiting New Technology*, 1987.

Sapona, I. « The Proposed New Scientific Research and Experimental Development Rules – An Update on Research Incentives », *Bulletin for International Fiscal Documentation*, vol. 47, n° 5, mai 1993, p. 255 à 262.

Secrétariat de l'examen des sciences et de la technologie. *Manuel de référence pour les consultations sur les sciences et la technologie*, Gouvernement du Canada, vol. I, juin 1994.

Sweeny, T., et C. Robertson. « Income Tax Incentives for Canadian Research and Development », *Revue fiscale canadienne*, vol. 37, n° 2, mars-avril 1989, p. 310 à 340.

Switzer, L. *Étude des répercussions des mesures fiscales et des dépenses publiques sur les investissements du secteur privé en recherche et développement*, Gouvernement du Québec, MESS, 1986.

Vérificateur général du Canada.

- « Agence des douanes et du revenu du Canada et ministère des Finances – Le traitement des demandes de crédit d'impôt pour la recherche scientifique et le développement expérimental, » chap. 6, *Rapport du vérificateur général du Canada*, avril 2000 (<http://www.oag-bvg.gc.ca/domino/rapports.nsf/html/0006cf.html>).
- « Le ministère des Finances et Revenu Canada – Encouragements fiscaux à la recherche et au développement », chap. 32, *Rapport du vérificateur général du Canada*, 1994 (<http://www.oag-bvg.gc.ca/domino/rapports.nsf/html/9432cf.html>).

Warda, J. *International Competitiveness of Canadian R&D Tax Incentives: An Update*, Conference Board of Canada, mai 1995.

Warda, Jacek. *Évaluation de l'attrait des encouragements fiscaux à la R-D : Canada et principaux pays industriels*, *Statistique Canada*, n° au cat 88F0006XIB1999010, décembre 1999 (<http://www.statcan.ca/bsolc/francais/bsolc?catno=88F0006XIB1999010>).