

**D
O
C
U
M
E
N
T

H
O
R
S

S
É
R
I
E**

**ASPECTS INSTITUTIONNELS
DES STIMULANTS FISCAUX
À LA R-D : LE CRÉDIT
D'IMPÔT À LA RS&DE**

*Document hors-série n° 6
Avril 1995*



Industrie Canada Industry Canada

**ASPECTS INSTITUTIONNELS
DES STIMULANTS FISCAUX
À LA R-D : LE CRÉDIT
D'IMPÔT À LA RS&DE**

*par G. Bruce Doern, École d'administration
publique,
Université Carleton*

*Document hors-série n° 6
Avril 1995*

Les opinions exprimées dans ce document hors-série ne reflètent pas nécessairement celles d'Industrie Canada ou du gouvernement fédéral.

Vous trouverez à la fin de l'ouvrage des renseignements portant sur les documents publiés dans le cadre du Programme de publications de recherche *et sur la façon d'en obtenir des exemplaires.*

Prière d'adresser tout commentaire à :

Someshwar Rao, Directeur
Analyse des investissements stratégiques
Analyse de la politique micro-économique
Industrie Canada
5^e étage, tour ouest
235, rue Queen
Ottawa (Ontario)
K1A 0H5

Téléphone: (613) 952-5704

Facsimile: (613) 991-1261

TABLE DES MATIÈRES

INTRODUCTION	1
UN CADRE INSTITUTIONNEL POUR LES STIMULANTS FISCAUX À LA RECHERCHE ET AU DÉVELOPPEMENT	5
PROFIL PRÉLIMINAIRE DES PRINCIPALES INSTITUTIONS INTERVENANT DANS LES POLITIQUES DE RS&DE	7
PROCESSUS LIÉS AUX POLITIQUES DE RS&DE	15
Le processus d'élaboration de la politique de 1986	16
Le processus de modification de la politique de 1992	18
Le processus quasi-décisionnel des lignes directrices et des circulaires	20
REVENU CANADA ET LE PROCESSUS NORMAL DES DÉCISIONS ADMINISTRATIVES	23
RECOURS, APPELS ET OBSERVATION	29
AUTRES MANDATS, MODÈLES DE PORTEFEUILLE ET MÉCANISMES DE RÈGLEMENT DES DIFFÉRENDS : APPLICATION DU CADRE INSTITUTIONNEL	33
Le modèle de portefeuille australien et les autres modes de partage des responsabilités en matière de RS&DE	34
Autres mécanismes de règlement des différends	37
Autres domaines de régie au niveau micro-économique	39
CONCLUSIONS	43
APPENDICE I	47
BIBLIOGRAPHIE	51
PROGRAMME DE PUBLICATIONS DE RECHERCHE	55

INTRODUCTION

Dans le présent document, nous examinons l'évolution institutionnelle du crédit d'impôt fédéral à la recherche scientifique et au développement expérimental (RS&DE)¹. Nous élaborons aussi un cadre institutionnel en vue de l'examen d'autres modèles de portefeuilles ministériels pour l'attribution de la responsabilité des stimulants fiscaux à la recherche et au développement et de la mise en oeuvre de ces mesures.

Instituée en 1986, la politique actuelle de soutien à la RS&DE donne lieu à des crédits d'impôt totalisant annuellement environ un milliard de dollars. Cette politique découle en partie des difficultés éprouvées avec le précédent crédit d'impôt à la recherche scientifique (CIRS), qui était fondé sur une formule de transfert des dépenses de recherche et de développement (Lalonde, 1992; Doern, 1987). Comme on peut le voir à l'appendice I, le crédit d'impôt à la RS&DE est aussi le dernier d'une longue série de stimulants fiscaux à l'investissement et de programmes de subventions directes à la recherche et au développement (McQuillan et Goldsmith, 1976; Bernstein, 1986).

Dans le budget de mai 1985, le gouvernement fédéral a étendu la portée du système de crédits d'impôt à l'investissement remboursables qu'il avait instauré en 1983. Le programme de stimulants à la RS&DE a aussi précisé la définition des dépenses admissibles de recherche scientifique et de développement expérimental. Dans le cas des sociétés privées sous contrôle canadien ayant un revenu imposable inférieur à 200 000 dollars, les dispositions du programme prévoyaient le remboursement intégral des crédits d'impôt visant la première tranche de deux millions de dollars de dépenses courantes de RS&DE admissibles. Les crédits gagnés par les autres entreprises n'étaient que partiellement remboursables. Comme nous le voyons plus loin, d'autres modifications ont été apportées au programme et à ses modalités administratives, notamment la suppression des

¹ L'analyse est fondée sur des rapports et des ouvrages publiés et sur plusieurs interviews menés par l'auteur auprès de responsables et de spécialistes des secteurs public et privé qui participent à l'élaboration et à la mise en oeuvre des activités de RS&DE. Il avait été entendu avec les personnes interviewées qu'elles ne seraient pas citées. La collaboration de ces personnes est fortement appréciée, de même que les commentaires constructifs faits par plusieurs responsables et un arbitre anonyme.

dispositions relatives au remboursement partiel du crédit d'impôt à la RS&DE.

Dans ce document, nous tentons de préciser comment les variables institutionnelles ont pu influencer sur la conception de la politique à l'origine, sa mise en oeuvre globale et le niveau d'observation. Nous avons délibérément cherché à limiter le volet théorique ou académique de cette étude en omettant de faire un examen détaillé des travaux publiés dans les domaines des sciences politiques et de l'administration publique sur la nature de l'analyse politico-institutionnelle². Plutôt, nous avons mis l'accent (à l'intention d'un auditoire de spécialistes de la recherche-développement et de la politique industrielle) sur les questions que pourrait soulever une restructuration organisationnelle et institutionnelle visant à assurer une prestation plus efficace et à moindre coût et un meilleur taux d'observation, y compris l'adoption d'autres mécanismes de règlement des différends (AMRD).

La restructuration institutionnelle a trait à l'examen des avantages et des inconvénients d'un déplacement éventuel de l'assise organisationnelle principale du programme, du ministère dont le mandat est de percevoir les impôts, comme c'est le cas à l'heure actuelle, à un autre ministère. Il pourrait s'agir d'un ministère responsable du budget, de la politique micro-économique ou de la recherche-développement ou encore, comme en Australie, d'une commission indépendante. Les AMRD ont trait aux autres mécanismes de médiation ou régimes faisant intervenir un ombudsman qui pourraient être intégrés au processus administratif en complément ou en remplacement des droits d'appel et de recours actuels.

Le volet institutionnel de la présente étude vise à compléter les travaux déjà publiés sur les aspects économiques et juridiques de la politique fiscale et de la mise en oeuvre des mesures connexes. Ce n'est que sous un tel éclairage qu'un tableau plus complet de l'économie politique et des aspects institutionnels des stimulants fiscaux peut être présenté. Ainsi, nous examinons dans le document les mandats en matière de politiques, les cultures organisationnelles et les rapports qui existent entre Revenu Canada, le ministère des Finances, Industrie Canada et les autres institutions et intervenants intéressés par ces questions, comme les

² Voir J.G. March et J.P. Olsen, *Rediscovering Institutions*, Free Press, New York, 1989, et G. Bruce Doern, «The Evolution of Policy Studies as Art, Craft and Science», paru dans *Policy Studies in Canada: The State of the Art*, ouvrage paru sous la direction de L. Dobuzinskis, M. Howlett et D. Laycock, University of Toronto Press, Toronto, à paraître.

tribunaux, les groupes d'intérêts du secteur de la recherche-développement, les grandes entreprises et les professions comptable et juridique.

L'interaction entre ces institutions est étudiée dans la perspective

- du processus politique qui a engendré les stimulants à la RS&DE en 1986 et qui l'a modifié en 1992;
- du processus décisionnel habituel ou normal lié au traitement des demandes de crédits d'impôt; et
- des processus et des éléments dynamiques du traitement des recours, des appels et des cas réels ou éventuels de non observation (Commission de réforme du droit, 1986).

Dans la première partie, nous présentons un cadre institutionnel élémentaire pour l'analyse des stimulants fiscaux à la recherche et au développement. Dans la deuxième partie, nous traçons un profil des principaux intervenants institutionnels au palier fédéral en mettant l'accent sur les politiques qui se rattachent à leurs mandats respectifs et sur les systèmes généraux de valeurs et de stimulants que chacun apporte au processus d'élaboration des politiques et de prise de décision. Dans la troisième partie, nous examinons les processus connexes aux politiques qui ont abouti à la mise au point des mesures d'incitation à la RS&DE en 1986 et à leur modification en 1992, de même que les processus permanents, quasi-décisionnels, mis en place par le truchement des lignes directrices et des circulaires. Les principales questions de fond liées au programme des stimulants ressortent de cette dynamique politique.

Dans la quatrième partie du document, nous nous intéressons au processus administratif habituel, en mettant l'accent sur les modalités d'examen des demandes appliquées par le personnel scientifique et les vérificateurs financiers de Revenu Canada. Nous y traitons aussi du rôle que jouent les autres ministères en vue d'influencer la conception de ces modalités. Suit, dans la cinquième partie, un examen du processus des appels et recours, tant formels qu'informels.

La dernière partie est consacrée à un examen comparatif des enjeux et des critères reliés à un éventuel changement institutionnel et à l'utilisation d'autres mécanismes de règlement des différends. L'analyse comparative est centrée sur :

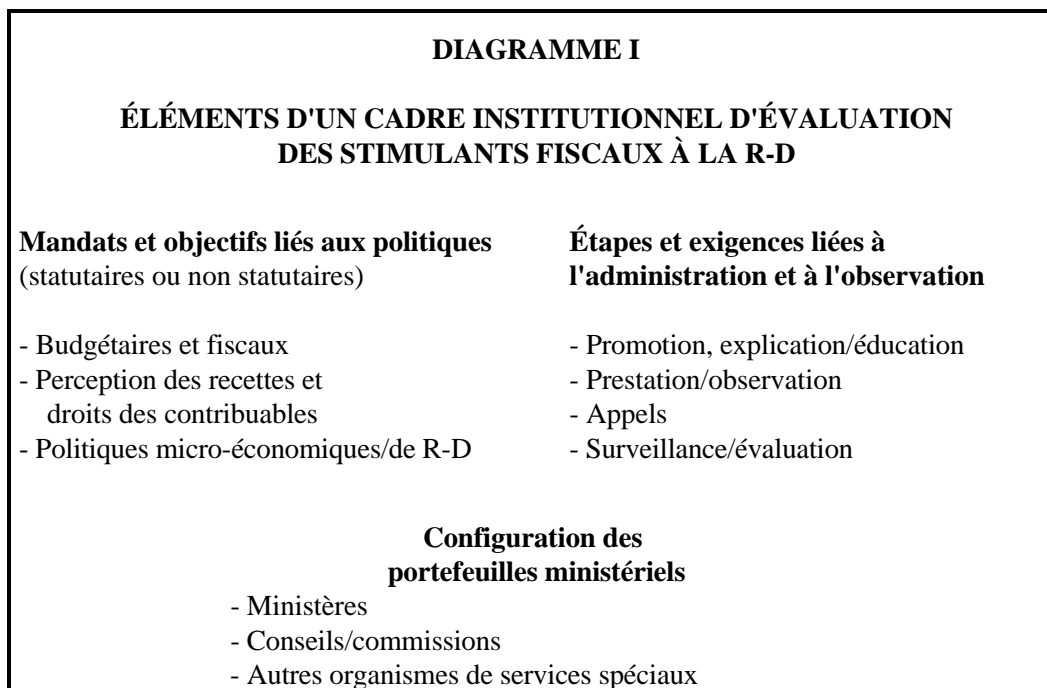
- le modèle australien de commission indépendante et les possibilités que l'on peut en inférer en vue de modifier le siège de ces activités au Canada, par exemple en relogant le programme dans un ministère à vocation budgétaire ou un ministère responsable de la politique micro-économique axée sur la recherche-développement;
- les autres domaines de mise en oeuvre des politiques micro-économiques ou des politiques visant les entreprises au Canada; et
- les autres contribuables canadiens.

Les catégories réelles ou possibles de mécanismes de règlement des différends sont aussi décrites brièvement. Dans la conclusion finale du document, nous insistons sur la façon dont l'interaction globale des institutions influe sur le programme de stimulants à la RS&DE et restreint les options qui s'offrent en vue d'une réforme.

UN CADRE INSTITUTIONNEL POUR LES STIMULANTS FISCAUX À LA RECHERCHE ET AU DÉVELOPPEMENT

Les institutions sont des systèmes ou des régimes établis de valeurs, d'organisations, d'intérêts et de processus décisionnels. Ainsi, aux fins du présent article, nous pouvons représenter les principales institutions intéressées par les stimulants fiscaux à la recherche et au développement comme un ensemble d'interactions entre trois univers :

- les mandats et objectifs liés aux politiques;
- les étapes et les exigences en matière d'administration et d'observation; et
- la configuration des portefeuilles ministériels (voir le diagramme 1).



L'univers des mandats et des objectifs liés aux politiques peut s'exprimer en termes statutaires ou non statutaires : tout régime fiscal axé sur la recherche et le développement et tout stimulant fiscal existant dans un pays doivent respecter les trois critères inhérents à la politique budgétaire, aux politiques de perception des recettes (ce qui comprend les droits des

contribuables) et aux politiques micro-économiques et de recherche-développement. Les stimulants fiscaux à la recherche et au développement ne peuvent échapper aux réalités qui découlent de la manière dont ces objectifs de politiques s'intègrent et, à l'occasion, empiètent l'un sur l'autre.

L'univers des modalités liées à l'administration et à l'observation traduit le fait que la mise en oeuvre de tout stimulant fiscal à la recherche et au développement doit passer par un ensemble de paliers de programmes et de services (Doern, 1994). Cela comprend les efforts faits pour promouvoir et expliquer le programme aux contribuables admissibles et pour veiller à ce que l'observation, la surveillance et le traitement des appels se déroulent efficacement. Des compromis doivent inévitablement être faits entre l'impulsion nécessaire à la promotion du programme et la nécessité d'en assurer l'observation. C'est aussi dans cet univers que se posent les questions liées aux modalités officielles d'appel et aux autres mécanismes de règlement des différends.

Le troisième univers, celui de la configuration des portefeuilles ministériels, a trait au fait que le cadre organisationnel particulier qui régit tous les aspects liés à la politique et à la mise en oeuvre des stimulants fiscaux à la recherche et au développement peut varier considérablement. Ainsi, le programme de stimulants fiscaux peut correspondre à un modèle d'organisation où l'on fait appel à un ministère dirigé par un ministre qui siège au Cabinet. Ou, il peut s'inscrire dans un modèle où cette responsabilité est confiée à un conseil ou une commission quasi-autonome réunissant plusieurs membres qui relèvent du ministre ou du Parlement. Pour employer la terminologie organisationnelle de l'heure au Canada, ce programme pourrait aussi être structuré en un organisme de services spécial (OSS) opérant de façon indépendante et ayant des rapports quasi-contractuels avec le ministère responsable. Dans le cadre de telles modalités contractuelles, les fonctions qui se rattachent aux opérations et à la prestation des services peuvent bénéficier d'une autonomie relative à certains égards.

En abordant l'analyse qui suit, il est utile de garder constamment à l'esprit ces univers institutionnels et de reconnaître que, dans aucun pays, le cadre institutionnel des stimulants fiscaux à la recherche et au développement ne peut éviter de tenir compte ou de se plier à ces réalités.

PROFIL PRÉLIMINAIRE DES PRINCIPALES INSTITUTIONS INTERVENANT DANS LES POLITIQUES DE RS&DE

Conformément au modèle conceptuel présenté ci-dessus, le processus global d'élaboration des politiques et de prise de décisions en matière de RS&DE peut supposer des relations entre plusieurs institutions, dont chacune a des rôles et des éléments dynamiques qui doivent être précisés et qu'il importe de bien garder à l'esprit (voir le diagramme 2).

DIAGRAMME 2

INSTITUTIONS ET INTERVENANTS CLÉS DANS LE DOMAINE DE LA RS&DE

Gouvernement

- Ministère des Finances
- Revenu Canada
- Industrie Canada
- Vérificateur général du Canada
- Cour canadienne de l'impôt

Secteur privé

- Groupes d'intérêts dans le secteur de recherche-développement
- Entreprises individuelles
- Professions spécialisées
 - Comptables
 - Avocats
 - Consultants en R-D

En raison de la responsabilité juridique et politique qu'il exerce à l'égard la politique budgétaire et de la politique macro-économique générale (Doern et Phidd, 1992), le ministère des Finances est le principal intervenant au niveau des politiques; il faut donc examiner les rapports dynamiques qui existent entre les objectifs macro-économiques et ceux de la politique micro-économique axée sur les activités de recherche-développement poursuivis par le truchement des stimulants fiscaux à la RS&DE. La Direction générale de la politique fiscale du ministère des Finances s'occupe de l'ensemble des questions fiscales liées à la recherche et au développement, ainsi que des questions juridiques et législatives. Le volet juridique exerce aussi une influence parce qu'il y a toujours des écarts entre l'interprétation juridique des stimulants fiscaux et leur signification sur le plan des politiques. La Direction générale a aussi le mandat d'élaborer les textes juridiques qui facilitent l'administration fiscale à Revenu Canada et l'interprétation des lois devant les tribunaux.

Deux autres politiques du ministère des Finances sont importantes. Premièrement, à titre de surveillant de la politique budgétaire, le Ministère est toujours préoccupé par le coût des stimulants fiscaux (dépenses fiscales) exprimé en termes de recettes perdues ou de crédits directement accordés (Doern, 1989). La pression découlant de la nécessité de respecter le plan budgétaire annuel et à moyen terme se fait constamment sentir. Deuxièmement, le ministère des Finances préfère généralement les politiques cadres ou ayant une incidence neutre sur les différents secteurs, y compris les politiques de stimulants à la recherche et au développement (Canada, ministère des Finances, 1983). Il n'aime pas voir établir de préférences sectorielles dans les politiques ou, à plus forte raison, dans leur mise en oeuvre. Néanmoins, le ministère des Finances n'est pas à l'abri des pressions politiques provenant des différents secteurs industriels ou des décisions macro-économiques pouvant favoriser au bout du compte certains secteurs par rapport à d'autres.

Une influence secondaire est exercée sur le plan des politiques par Industrie Canada (et les organismes qui l'on précédé, y compris les ministres responsables des sciences et certains éléments du Ministère). Ces dernières années, les ministères de l'Industrie ont aussi affiché une préférence marquée pour les politiques-cadres de stimulation de la recherche et du développement (Doern, 1990). En cette époque de mondialisation, ils ont fait valoir la nécessité d'inciter l'industrie canadienne à accroître sa capacité de recherche et de développement, tant au niveau du développement des produits qu'à celui de l'adoption des meilleures technologies de production. Étant l'un des principaux intervenants dans le processus d'élaboration des politiques et de prise de décisions en matière de RS&DE, ce ministère accorde la priorité aux objectifs du programme de soutien de la RS&DE qui se rattachent à la politique micro-économique et à la politique de RS&DE. Toutefois, les directions générales sectorielles d'Industrie Canada servent aussi de canal de transmission des pressions sectorielles et de nature générale exercées par le lobby industriel de la recherche et du développement, qui vise à obtenir des stimulants généreux. Industrie Canada sait que le ministère des Finances a la responsabilité première de la politique fiscale et que le programme de soutien à la RS&DE découle d'une loi à caractère fiscal, mais il cherche à intervenir, en s'appuyant sur ses connaissances spécialisées des secteurs industriels et de la politique micro-économique, pour veiller à ce que des stimulants efficaces soient mis en place et que ceux-ci soient bien accueillis et utilisés par l'industrie.

Revenu Canada est aussi un intervenant clé, dans un sens qui se rapproche de la politique micro-économique, parce qu'il interprète les lois et les règlements fiscaux dans l'élaboration de lignes directrices et de circulaires et parce qu'il administre les dispositions de la loi qui ont trait à la perception des impôts et des recettes au pays. Revenu Canada se targue d'être une organisation efficiente et efficace. Le Ministère prend soin de préciser qu'il n'élabore pas la politique fiscale, mais il est aussi très conscient et jaloux de sa propre responsabilité juridique liée à l'administration et à l'interprétation responsables, dans une perspective budgétaire, des lois fiscales, y compris la nature délicate du rôle d'organisme administratif quasi-autonome qu'il assume auprès des particuliers et entreprises à titre de contribuables. Par conséquent, Revenu Canada joue un rôle de premier plan dans l'élaboration de la politique de perception des recettes.

L'administration de la politique fiscale est fondée sur un système d'auto-cotisation qui privilégie le caractère confidentiel des déclarations de revenu des particuliers et des entreprises, auquel se superpose une capacité de vérification sélective restreinte et des modalités d'appel. Revenu Canada a aussi été conscient des droits des contribuables et a périodiquement fait l'objet de critiques, notamment de la part des groupes défendant les intérêts des petites entreprises, qui ont prétendu que le Ministère recourrait à des méthodes trop rigoureuses. Durant les périodes de déficit budgétaire et de récession économique, le Ministère est aussi soumis aux pressions des responsables de la politique budgétaire et, occasionnellement, à celles du Vérificateur général du Canada, qui insistent pour qu'il accorde une priorité soutenue à son mandat de perception des recettes.

Revenu Canada doit aussi considérer les tribunaux comme un élément clé de son cadre organisationnel en raison de la place importante qu'occupe la jurisprudence (Wensley, 1993). Le Ministère est fortement incité à concevoir ses activités, ses procédures et ses décisions de façon à éviter de s'embourber inutilement dans les procédures judiciaires, dans ses propres modalités d'appel ou encore dans des poursuites coûteuses. Revenu Canada est prêt à aller devant les tribunaux pour défendre son point de vue sur d'importantes questions de principe, mais non pour clarifier des questions d'importance secondaire. L'objet central de son mandat est la perception prévisible, légale et équitable des recettes.

Le programme de RS&DE pose un dilemme au sein de Revenu Canada. Tout d'abord, au moment de l'adoption du programme en 1986, le

Ministère a dû constituer un groupe de scientifiques et d'ingénieurs pour faire l'évaluation des aspects techniques de la RS&DE. Ces nouveaux employés venaient s'ajouter à l'effectif régulier de Revenu Canada, jusqu'à dominé par des professionnels de la comptabilité et de la vérification (Shultis, 19193; Doern, 1987). Par ailleurs, les stimulants à la RS&DE prennent la forme d'un crédit d'impôt remboursable, ce qui signifie que Revenu Canada devait assumer à cet égard un rôle de prestation de programme. Le Ministère jouait déjà un rôle semblable dans le domaine de la politique sociale en administrant le crédit d'impôt pour enfants et le crédit pour TPS. Mais, comme on a pu s'en rendre compte, ces rôles peuvent engendrer des tensions liées à la mesure dans laquelle on devrait actionner les leviers de la perception fiscale par rapport à ceux de la prestation du programme.

Il faut aussi souligner que le rôle joué par Revenu Canada dans l'évaluation et la vérification des programmes de RS&DE se situe à un niveau clairement différent de celui qui se rattache au processus habituel de paiement des impôts dans un régime d'auto-cotisation. Au début, on examinait la totalité des dossiers de demandes de crédits comportant un remboursement en vertu du programme de stimulants fiscaux à la RS&DE, même si cela n'était pas exigé par la loi. Ce niveau est beaucoup plus élevé que celui observé à d'autres niveaux du processus d'administration fiscale.

Le mandat de Revenu Canada s'étend aussi aux appels. La Direction générale des appels fonctionne de façon quasi-autonome au sein du Ministère et elle a la responsabilité de traiter des dossiers des contribuables qui ont fait l'objet d'un arrêt et d'une décision de la part des fonctionnaires du Ministère. Ce rôle vital est examiné plus en détail ci-dessous.

À l'extérieur du gouvernement canadien, les principaux intervenants institutionnels sont les groupes de pression du secteur de la recherche et du développement, les contribuables qui font de la recherche et du développement, ainsi que les utilisateurs et les bénéficiaires des stimulants fiscaux. Une ventilation en trois catégories de ces entités et groupes d'intérêts est nécessaire aux fins de notre analyse : associations d'affaires, professions spécialisées et entreprises.

Parmi les principales associations d'affaires qui sont intervenues le plus activement pour obtenir l'adoption de stimulants fiscaux à la recherche et au développement il y a l'Association canadienne de technologie de pointe (ACTP), l'Association des manufacturiers d'équipement électrique et

électronique du Canada (AMEEEEC) et l'Association canadienne de la technologie de l'information (ACTI). Toutefois, de nombreux autres groupes sectoriels sont intervenus. Des équilibres distincts doivent être respectés entre les petites et les grandes entreprises, les entreprises canadiennes et les entreprises de propriété étrangère, ainsi qu'entre les entreprises et les secteurs qui doivent affronter des difficultés pratiques fort différentes quant à la façon dont les mesures d'incitation à la RS&DE touchent leurs domaines d'activité et leurs procédés de production.

Au début, l'instinct politique des groupes de pression du secteur de la recherche et du développement les a incité à chercher à obtenir le stimulant fiscal le plus généreux possible avec le minimum d'intervention gouvernementale sous la forme de règles, de fonctionnaires, de vérificateurs et d'exigences en matière de rapports et de renseignements. Même si cet instinct a été tempéré depuis par les réalités d'un déficit budgétaire fédéral colossal, il n'en demeure pas moins un puissant facteur d'impulsion tactique du côté des intérêts commerciaux liés à la recherche et au développement.

Un autre élément central du processus de mise en oeuvre des mesures d'incitation à la RS&DE est le rôle joué par les professions spécialisées. Les cabinets d'avocats et de comptables et les professionnels qui y évoluent assument un double rôle. D'un côté, ils surveillent Revenu Canada, tels des faucons, pour le compte de leurs clients commerciaux et articulent des valeurs importantes en rapport avec l'équité de la procédure et l'efficacité économique. De l'autre, ils représentent eux-mêmes un groupe d'intérêts qui tire une bonne partie de ses revenus du système de réglementation fiscale et qui, de ce fait, n'est pas nécessairement intéressé à ce que le système soit rendu si clair et prévisible que personne n'ait besoin des services de ses membres. La complexité de la fiscalité s'explique par des raisons pratiques liées à l'application de règles générales à une des situations diverses. Mais elle s'explique aussi par le fait que ces professions spécialisées ont intérêt à ce que persiste une ingénieuse ambiguïté dans les lois et les règles fiscales.

Les scientifiques et techniciens de l'extérieur embauchés à titre de consultants par Revenu Canada pour faire l'évaluation et la vérification des aspects scientifiques représentent un ajout récent à ces professions spécialisées. D'un côté, leur rôle est essentiel (de même que celui du personnel scientifique interne de Revenu Canada) au fonctionnement du programme de stimulants à la RS&DE. Mais les consultants du secteur privé peuvent se trouver dans la situation où ils font la vérification

d'entreprises tout en cherchant simultanément à élargir leur propre pratique de conseil auprès de ces entreprises, si ce n'est dans l'immédiat alors assurément à moyen terme.

Un troisième élément du lobby et du réseau des contribuables du secteur de la recherche et du développement est constitué par les entreprises elles-mêmes. Non seulement les grandes entreprises de recherche et développement comme Northern Telecom exercent-elles une influence particulière au sein des instances de leurs propres associations, mais elles ont aussi tendance à avoir des rapports plus étendus et mieux structurés avec Revenu Canada. Il se peut par ailleurs qu'en raison de leur taille, elles fassent l'objet d'une vérification plus approfondie. Les petites entreprises, groupe ou l'on retrouve la grande majorité des nouvelles entreprises de recherche et développement, devront vraisemblablement gravir une courbe d'apprentissage dans leurs rapports avec Revenu Canada. Il est important de signaler qu'au sein des entreprises de toute taille, on observe souvent des différences, au niveau des instincts, entre les scientifiques et les technologues d'une part, et les cadres financiers, de l'autre. Les premiers peuvent convenir avec les vérificateurs de la définition des dépenses admissibles de RS&DE, tandis que les cadres «financiers» pourront vouloir pousser les définitions et les décisions à leur limite de manière à ce que la société tire le maximum de bénéfices de la formule des crédits remboursables.

Il y a aussi d'autres intervenants institutionnels. L'un d'eux est le Vérificateur général du Canada, qui agit comme surveillant autonome des finances publiques pour le compte du Parlement. Si le Vérificateur général examine constamment divers aspects du régime fiscal, il passe aussi au peigne fin les dépenses fiscales et les activités de Revenu Canada dans leur ensemble. Ainsi, de l'avis du Vérificateur général, Revenu Canada s'est trop écarté de son rôle premier de percepteur de recettes pour assumer celui de prestataire de services, comme celui qu'il est tenu de jouer dans le cadre du programme de stimulants à la RS&DE (Doern, 1989).

PROCESSUS LIÉS AUX POLITIQUES DE RS&DE

En gardant à l'esprit ce profil des principaux intervenants institutionnels, nous pouvons maintenant passer à un bref compte-rendu du processus d'élaboration des politiques en matière RS&DE. L'historique détaillé des stimulants fédéraux à la recherche et au développement a été fait ailleurs et ne constitue pas un élément central de notre analyse (Clark, Goodchild et coll., 1993; Canada, ministère des Finances, 1983). Aux fins de l'analyse, c'est dans le contexte de l'échec de l'éphémère crédit d'impôt à la recherche scientifique (CIRS) du début des années 80 que l'on peut le mieux apprécier les aspects politiques des mesures d'incitation à la RS&DE et des politiques connexes (voir l'appendice 1). Ce crédit était une mesure destinée aux entreprises faisant de la recherche-développement qui n'étaient pas imposables pour leur permettre de transférer les stimulants fiscaux qu'elles ne pouvaient utiliser à des investisseurs de l'extérieur. Mais le CIRS a, contre toute attente, engendré une perte de recettes pour le Trésor fédéral dépassant deux milliards de dollars en dix mois.

Lorsque le gouvernement Mulroney a été élu à l'automne de 1984, il est rapidement intervenu, conformément à ses priorités de réduction du déficit budgétaire, pour mettre fin au CIRS. Toutefois, le gouvernement conservateur avait promis ouvertement de mieux appuyer dans ses politiques les activités de recherche et de développement des entreprises que ne l'avait fait le précédent gouvernement libéral. Cette promesse comportait notamment l'engagement pris par le premier ministre Mulroney que son gouvernement chercherait à accroître le soutien accordé aux activités de recherche et de développement en visant à les porter à 2,5 p. 100 du PNB, soit à peu près le double du niveau observé au début des années 80 (Doern, 1987). Les conservateurs avaient aussi fait grand état de la bruyante croisade menée par les petites entreprises contre les pratiques soi-disant trop rigoureuses de Revenu Canada et s'étaient prononcés en faveur des droits des contribuables avant d'arriver au pouvoir. Le lobby des entreprises faisant de la recherche-développement était aussi extrêmement actif et déterminé à profiter de la présence d'un gouvernement favorable à l'entreprise privée pour marquer des points sur le plan des stimulants à la recherche et au développement. Les groupes d'intérêts avaient pris bonne note du programme électoral conservateur qui promettait «d'élargir la définition du développement» (Doern, 1987).

Dans son budget du 23 mai 1985, le gouvernement a annoncé qu'il supprimait le CIRRS pour le remplacer par une mesure qui, en 1986, est devenue le programme de crédit d'impôt à l'investissement dans la recherche scientifique et le développement expérimental (RS&DE). Le budget prévoyait :

- des crédits d'impôt remboursables à 100 p. 100 à l'intention des petites sociétés privées sous contrôle canadien pour les dépenses courantes de recherche et de développement;
- une modification de la définition des dépenses de recherche et de développement «entièrement attribuables à la recherche et au développement» à «la totalité, ou presque de»; et
- que Revenu Canada embaucherait ou retiendrait à contrat les services de spécialistes en technologie pour assister les vérificateurs dans la détermination des activités de recherche et de développement admissibles.

Le ministre des Finances a indiqué que ces initiatives visaient à préciser les dispositions alors en vigueur. Cependant, les groupes d'intérêts représentant le secteur de la recherche et du développement ne partageaient pas nécessairement le point de vue selon lequel ces initiatives ne visaient qu'à apporter des précisions. Ils voulaient obtenir un élargissement des stimulants comme on l'avait laissé entendre dans les récentes promesses électorales.

Le processus d'élaboration de la politique de 1986

Au lendemain du budget, la principale tâche incombant à Revenu Canada était d'élaborer un nouveau libellé pour les lignes directrices pour faire en sorte que le stimulant à la recherche et au développement donne des résultats et rétablisse la confiance à l'égard des objectifs et de l'intégrité du programme fédéral de stimulants fiscaux à la recherche et au développement. Le processus d'élaboration des nouvelles lignes directrices a été dirigé par le conseiller scientifique principal nouvellement embauché à Revenu Canada, lequel devait simultanément relever le défi de recruter et de former un nouveau groupe de conseillers techniques et de lui faire acquérir la légitimité requise aux yeux du personnel professionnel de Revenu Canada, dominé par les vérificateurs et les comptables (Lalonde, 1992).

Le processus connexe de consultation des entreprises a été axé sur la clarification des définitions des activités de recherche et de développement qui figuraient à l'article 2900 du Règlement. En outre, les lignes directrices visant cet article du Règlement étaient essentiellement les mêmes que celles issues de l'ancien programme de subventions d'incitation en vigueur de 1966 à 1976 en vertu de la Loi stimulant la recherche et le développement scientifique (McQuillan et Goldsmith, 1976). Cette réglementation était conçue de manière à établir une distinction entre les activités de développement courantes, c.-à-d. d'ingénierie, et les activités de développement expérimental (d'innovation technologique).

Les consultations qui se sont déroulées au cours l'année qui a suivi ont donné lieu à des tensions considérables en raison des attentes politiques divergentes quant à l'objet de cet exercice (la clarification des dispositions c. la mise en place d'un système plus généreux de stimulants fiscaux). Le processus de consultation avait lui-même débuté par la création de comités indépendants de spécialistes à qui les entreprises et les groupes d'intérêts du secteur de recherche et du développement devaient présenter des mémoires. Les spécialistes réunis au sein de ces comités se sont éventuellement entendus sur des définitions de travail; des lignes directrices connexes ont alors été publiées. Les principaux groupes de pression du secteur de la recherche et du développement ont fortement critiqué à la fois le processus lui-même et ses résultats. Certaines entreprises sont intervenues de façon particulièrement percutante en exigeant que tout le processus soit repris à zéro. Ce n'est qu'après une réunion au sommet convoquée d'urgence que l'on est parvenu à conclure une entente publiquement appuyée par les participants.

Parce que tous les intervenants étaient conscients que le régime de stimulants à la RS&DE devait être mis en place et opérationnel pour la nouvelle année fiscale, le lobby du secteur de la recherche et du développement a accepté, quoiqu'avec une certaine hésitation, une entente initiale. Néanmoins, on pouvait clairement percevoir un mécontentement persistant devant le fait que Revenu Canada et le ministère des Finances cherchaient à contredire et à restreindre ce que les groupes d'intérêts considéraient comme un engagement politique clair de la part du premier ministre. Du même coup, le ministère des Finances et Revenu Canada maintenaient leur position selon laquelle la politique gouvernementale visait uniquement à préciser la formule des stimulants fiscaux.

Le processus de modification de la politique de 1992

Alors que des modifications administratives ont été apportées aux mesures d'incitation à la RS&DE à la fin des années 80 (voir les détails présentés ci-dessous), ce n'est qu'en 1992 que d'autres consultations portant sur la politique se ont eu lieu. Le ministre des Finances et le ministre du Revenu ont annoncé conjointement que les modifications apportées à la loi permettraient d'offrir des crédits supplémentaires de 230 millions de dollars au cours des cinq années suivantes (Canada, 1992). Les modifications visaient le traitement des frais généraux et des dépenses en capital, ainsi qu'une clarification supplémentaire des définitions liées à la RS&DE.

Au choix du contribuable, le traitement des frais généraux pouvait dorénavant être fondé sur une formule simple utilisant les traitements et salaires ou sur la formule en vigueur qui nécessitait une documentation et une procédure de vérification plus étendue et fastidieuse. Le traitement des dépenses en capital comportait des crédits d'impôt partiels pour le matériel utilisé principalement (c.-à-d. plus de 50 p. 100) à des fins de RS&DE au Canada. Ces montants supplémentaires découlaient des dernières modifications apportées aux règles d'admissibilité et pouvaient être acquis sur une période de trois ans.

Les modifications apportées à la définition de la RS&DE visaient à faire en sorte que les progrès technologiques de nature progressive accomplis au niveau des matériaux, des dispositifs, des produits ou des processus existants soient reconnus comme étant du développement expérimental. Un facteur d'impulsion important à l'origine des modifications précitées a été la reconnaissance accrue du fait que la recherche et le développement se déroulent non seulement dans certains secteurs désignés des activités de l'entreprise, mais aussi dans ce que l'on appelle les travaux de développement au niveau de l'«atelier», et du fait que l'on devait encourager ces activités (Nielson, 1993; Best, 1990).

Le processus d'élaboration de la politique qui a suivi les modifications de 1992 était dirigé par le ministère des Finances, qui a joué le rôle principal lors de la ronde de consultations étendues menée auprès des groupes d'intérêts (à vocation ou sectorielle) du secteur de la recherche et du développement et des entreprises. Industrie Canada, qui s'appelait alors Industrie, Sciences et Technologie Canada (ISTC), et Revenu Canada ont aussi pris part aux consultations, conformément aux responsabilités relevant de leur mandat. Le climat dans lequel se sont déroulées ces consultations était fort différent de celui qui avait marqué le processus de consultation de 1985-1986.

Les groupes de pression du secteur de la recherche et du développement manifestaient encore une frustration extrême à l'égard de l'administration du programme de stimulants à la RS&DE (Murray, 1988) et cherchaient à obtenir les modifications sur lesquelles on est éventuellement parvenu à s'entendre. Mais cette fois, ils s'engageaient dans ce processus de consultation en sachant que le programme de stimulants à la RS&DE était parvenu à maturité, qu'il offrait des avantages et qu'il avait été simplifié sur le plan administratif. En outre, les représentants de ces groupes pouvaient difficilement ignorer les préoccupations du ministre des Finances et la situation précaire du pays eu égard au déficit budgétaire. Contrairement à la situation qui prévalait en 1986, alors que le ministère des Finances faisait valoir que les modifications visaient uniquement à préciser les règles en vigueur, la position défendue cette fois-ci était qu'une certaine bonification budgétaire serait offerte (230 millions de dollars) dans le cadre des nouvelles règles d'admissibilité.

Les opinions recueillies dans l'industrie sur le processus de 1991-1992 sont généralement complémentaires. Les critiques portaient sur le secret plus grand entourant le programme au moment de la rédaction détaillée du Budget et des dispositions législatives connexes. Cette situation est, bien entendu, imposée par les pratiques parlementaires liées au secret budgétaire (Doern, 1989).

Le processus quasi-décisionnel des lignes directrices et des circulaires

Outre les événements et les processus de 1986 et 1992, un troisième processus parallèle lié à l'élaboration de la politique est centré à Revenu Canada. Les principaux produits issus de ce processus sont les circulaires publiées régulièrement qui renferment des lignes directrices et des conseils sur l'interprétation des dispositions applicables. L'élaboration des circulaires est un aspect important des efforts d'adaptation et d'interprétation constants du programme et, ainsi, de sa légitimité aux yeux des entreprises. La circulaire générale traitant de la RS&DE en est maintenant à sa quatrième révision. En outre, des circulaires sectorielles ont été rédigées et publiées, en consultation avec les intéressés, pour les secteurs de l'aérospatiale, de l'automobile, des matières plastiques, et des industries fabriquant des machines et du matériel (Revenu Canada, 1992). Ces circulaires permettent de sensibiliser à la fois les vérificateurs scientifiques et les vérificateurs financiers traditionnels de Revenu Canada aux formes particulières que peut prendre la RS&DE dans le cadre des procédés de production et des circonstances propres à ces industries.

Bien entendu, on peut considérer que ces circulaires ne sont qu'un élément détaillé de tout processus de mise en oeuvre et ne pas juger qu'elles constituent l'un des volets de la politique. Mais la réalité observée est que ces circulaires touchent simultanément aux politiques et à l'administration. Le besoin de faire preuve d'une sensibilité particulière à l'égard des besoins du secteur de l'aérospatiale ou de celui des matières plastiques se pose parce que les intervenants de ces secteurs sont d'avis que les lignes directrices de portée plus générale où les dispositions de la loi ne s'applique pas parfaitement à leur cas. Sous cet angle, Revenu Canada se trouve donc à jouer aussi un rôle dans l'élaboration de la politique de RS&DE, de la même façon que des douzaines d'organismes fédéraux interviennent pour élaborer des politiques «ponctuelles» visant à dissiper les ambiguïtés inhérentes aux compromis politico-juridiques qui sont à la base des lois, des règlements adoptés en vertu des lois, des lignes directrices découlant de ces règlements et ainsi de suite, en suivant la chaîne «fins-moyens» du processus de mise en oeuvre des politiques (Doern, 1994).

Alors que ce processus parallèle aux politiques force Revenu Canada à mener des consultations approfondies auprès des secteur industriels, l'interaction avec les autres ministères fédéraux se limite principalement à celui des Finances. Les ministères tels Industrie Canada ne participent pas directement à ces activités mais peuvent transmettre les préoccupations qui

leur sont communiquées par des groupes d'intérêts. Essentiellement, ces micro-domaines d'intervention sont considérés en très grande partie par Revenu Canada comme étant rattachés à la politique de perception des recettes plutôt qu'à la politique budgétaire ou fiscale, qui relève du mandat des Finances, ou de la politique micro-économique axée sur la recherche et le développement, qui relève du mandat d'Industrie Canada.

REVENU CANADA ET LE PROCESSUS NORMAL DES DÉCISIONS ADMINISTRATIVES

Si les processus d'élaboration des politiques et les éléments de friction et de complémentarité entre les objectifs et les mandats en matière de politiques sont au coeur d'une analyse institutionnelle de la RS&DE, il est alors essentiel de comprendre le processus habituel de prise de décisions administratives (même si ce volet institutionnel englobe la promotion et l'explication du programme auprès de ceux qui pourraient en bénéficier, nous débutons notre compte-rendu par le processus d'examen des demandes).

Le processus d'examen des demandes de crédits d'impôt à la RS&DE débute lorsque l'entreprise remplit les formulaires T661 et T2038 (Shultis, 1993; Murray, 1993). Au cours des premières années, ces formulaires et la documentation à l'appui étaient alors examinés, dans le cas d'un crédit d'impôt remboursable, par un scientifique à l'emploi de Revenu Canada ou un consultant de l'extérieur. Après ce premier examen, le Ministère soit acceptait la demande pour des motifs techniques, soit indiquait qu'elle devait faire l'objet d'un examen plus approfondi, soit la rejetait. Une vérification était alors effectuée par les vérificateurs financiers de Revenu Canada. Mais dès les débuts du programme, le processus a été modifié pour permettre que les aspects techniques et financiers soient vérifiés simultanément.

Deux facteurs ont motivé ce changement. Premièrement, des délais importants intervenaient dans le versement des crédits, ce qui suscitait du mécontentement, notamment parmi les petites entreprises de recherche et de développement où les ressources financières dépendaient en partie du crédit d'impôt remboursable. En 1988, Revenu Canada s'est engagé à mener à terme l'examen de ces dossiers dans un délai de 180 jours. Des retards se produisaient aussi en raison de la nouveauté du programme, de l'absence de toute expérience pouvant servir de base d'interprétation et, initialement, d'une pénurie de personnel technique dans les bureaux régionaux.

Une deuxième raison qui a incité les responsables à jumeler les vérifications scientifiques et financières a trait à l'expérience antérieurement acquise dans le cadre des appels et des positions subséquentement adoptées par la Direction générale des appels de Revenu Canada. Si un contribuable veut contester une décision rendue par Revenu Canada, il produit un avis

d'opposition qui est alors examiné par la Direction générale des appels, laquelle possède un statut quasi-autonome au sein du Ministère (Revenu Canada, 1993). La Direction générale des appels procède alors à son propre examen, qui peut englober le recours à des consultants techniques pour examiner les aspects de la demande qui touchent à la RS&DE. Au fil du traitement des premiers cas portés en appel, trois choses sont apparues clairement. Premièrement, une masse considérable de nouvelles données techniques était présentée par les contribuables. Deuxièmement, les avocats du ministère de la Justice faisaient valoir avec insistance auprès de la Direction générale des appels qu'il fallait qu'une «piste» documentaire adéquatement structurée ressorte clairement du processus. Troisièmement, s'il y avait quelque doute quant à ce dernier point, un des premiers cas jugés par les tribunaux en a confirmé la pertinence (Winsley, 1993). Un des problèmes soulevés par cette piste documentaire était qu'il y avait manifestement des degrés différents de difficulté dans l'obtention de chaque genre de données. Les données financières étaient habituellement saisies dans le cadre des pratiques comptables de l'entreprise. Toutefois, les données scientifiques et de recherche, souvent consignées dans les carnets et les rapports des chercheurs, ne se prêtaient pas facilement à une agrégation ou à la production de nouveaux rapports. En outre, la masse de renseignements pouvait être considérable et les opinions pouvaient diverger quant à la nature des renseignements pouvant être utiles.

Il faut signaler que le processus de vérification doit répondre aux besoins, parfois différents, de deux institutions qui font partie du processus plus vaste de l'obligation de rendre compte : le Vérificateur général du Canada et les tribunaux. Si une vérification aboutit à un résultat positif du point de vue du contribuable, elle doit par ailleurs satisfaire aux exigences du Vérificateur général dans le cadre de la vérification de l'optimisation des ressources présentée au Parlement, c.-à-d. qu'elle doit être vue comme le résultat d'un processus de vérification judiciaire. Si le dossier aboutit à un résultat négatif pour le contribuable, les tribunaux imposeront alors leurs propres normes en matière de preuves et de données factuelles, qui diffèrent de celles émanant du processus de vérification élargi.

À l'heure actuelle, les demandes sont examinées immédiatement par les vérificateurs techniques et financiers, pour la plupart dans les bureaux locaux. Une procédure intégrée était aussi requise afin de respecter l'engagement pris de terminer l'examen des dossiers dans un délai de 120 jours, ainsi que les dispositions plus récentes au sujet du traitement accéléré (voir ci-dessous). Il y a aussi eu une amélioration généralisée de la qualité

des renseignements présentés. Mais l'on ne peut avoir une compréhension complète du processus normal de prise de décision en matière de RS&DE sans connaître le nombre total de dossiers traités dans les bureaux locaux de Revenu Canada et les tensions qui existent entre le volet axé sur la perception des recettes et celui qui se rattache à la prestation des services connexes au programme.

Pour ce qui est du volume d'activité, les dossiers de RS&DE (6 250 en moyenne par année entre 1989 et 1992) représentent mois de 1 p. 100 de la charge de travail de Revenu Canada (la proportion peut être plus élevée dans certains bureaux). Les soixante scientifiques à l'emploi de Revenu Canada travaillent pour la plupart dans les bureaux de district qui jouent un rôle de coordination. Seuls sept scientifiques travaillent à l'Administration centrale, où l'accent est mis sur la coordination d'ensemble du programme, l'éducation et les services de liaison concernant les appels et d'autres questions. Il est souvent nécessaire de recourir aux services de consultants techniques embauchés à contrat parce que, compte tenu du volume d'activités précité et de la gamme étendue des disciplines scientifiques, les bureaux locaux ne pourraient normalement avoir à leur emploi des spécialistes pouvant couvrir la gamme complète des activités scientifiques que l'on retrouve dans les demandes présentées. Il peut aussi être nécessaire de faire appel à des conseillers de l'extérieur pour traiter certains dossiers particulièrement difficiles du fait que Revenu Canada ne tient pas à ce que ses employés soient accaparés à temps plein par un seul dossier.

Durant les premières années du programme, la tendance naturelle observée était que les évaluateurs techniques semblaient davantage favoriser les stimulants à la RS&DE que l'aspect perception des recettes. Par contre, les vérificateurs financiers du Ministère étaient d'abord préoccupés par leur mandat traditionnel axé sur la perception des recettes. Ils n'aimaient pas voir des fonds publics échapper au Trésor. Ils étaient habitués à recouvrer des fonds auprès de contribuables récalcitrants plutôt qu'à verser des montants à des contribuables respectueux de la loi. La ténacité de cette attitude était aussi renforcée par les opinions arrêtées répandues parmi les vérificateurs financiers de Revenu Canada, à l'effet que le Ministère avait été blâmé injustement pour cette controverse (au sujet des pertes de revenu plus importantes que prévu) dans le cadre de l'ancien programme du CIRS.

En 1990, le Vérificateur général du Canada a critiqué Revenu Canada parce qu'il mettait trop l'accent sur son rôle de prestataire de

services au dépens de ses responsabilités au chapitre de la perception des recettes (Vérificateur général du Canada, 1990). Ainsi, les tensions au sujet de la dualité des rôles liés à la prestation des services de RS&DE et à la perception des recettes et à l'observation de la loi se sont manifestées non seulement au sein du Ministère mais aussi à l'extérieur. On peut faire valoir qu'au début des années 90, on avait une meilleure perception de l'équilibre approprié à respecter entre ces deux rôles en raison des pressions externes qui s'exerçaient de façon continue, bien que de façon un peu différente. Ainsi, l'initiative de «modernisation» entreprise par Revenu Canada dans l'ensemble du Ministère au début des années 90 était axée sur une plus grande sensibilisation envers la clientèle au niveau des opérations. L'initiative a constitué un profond choc culturel pour certains éléments du Ministère. Dans le contexte des compressions budgétaires fédérales, le Ministère ne voulait pas par ailleurs perdre l'un de ses programmes et les programmes tels que celui des stimulants fiscaux à la RS&DE sont dorénavant considérés comme un atout plutôt qu'une intrusion culturelle dans l'univers des percepteurs d'impôt.

Il s'ensuit que la description publique présentée par Revenu Canada de son rôle à l'égard du programme de crédits d'impôt à la RS&DE comporte trois volets :

- accroître la sensibilisation et la compréhension à l'égard du programme;
- fournir aux clients les renseignements dont ils ont besoin pour présenter des demandes complètes et précises; et
- verser les crédits dans des délais raisonnables (Shultis, 1993).

Les porte-parole du Ministère attirent l'attention sur les nombreux succès et améliorations survenus :

- une hausse de 30 p. 100 des demandes reçues depuis 1985;
- un délai moyen de 120 jours pour le versement des crédits remboursables aux sociétés privées sous contrôle canadien (ce qui est inférieur à l'objectif antérieur de 180 jours);
- un délai moyen de 35 jours pour le versement des crédits remboursables aux entreprises canadiennes admissibles à la procédure de traitement «accélééré» en raison de leurs bons antécédents au Ministère;
- l'élaboration de plusieurs circulaires spécialisées portant sur différents secteurs; et
- un ambitieux programme d'éducation et de sensibilisation.

RECOURS, APPELS ET OBSERVATION

Dans la section qui précède, nous avons traité du processus d'administration habituel en faisant parfois référence au droit d'appel, mais nous n'avons pas examiné de façon adéquate les aspects dynamiques plus subtils du processus de recours et le rapport qu'il a avec l'objectif général visé, à savoir assurer l'observation de la réglementation fiscale et la prestation du programme de stimulants à la RS&DE efficacement et à moindre coût.

Les fonctionnaires de Revenu Canada ont fait valoir qu'environ 20 p. 100 des demandes de RS&DE aboutissaient à un processus de recours, de contestation ou d'appel de la part du contribuable (voir les détails ci-dessous). Ainsi, une question clé à résoudre est de savoir si cette proportion peut être réduite encore davantage par des mesures au niveau des institutions ou des politiques. Ou bien ce pourcentage (que l'on ne connaît pas exactement) représente-t-il le résidu incompressible des cas où des divergences d'opinions sur les faits et la loi se produisent inévitablement? Par ailleurs, le tableau des griefs serait-il sensiblement différent si la prestation du programme de crédits à la RS&DE était confiée à un organisme autre que celui responsable de la perception des impôts.

La procédure générale de recours comporte de nombreux liens subtils entre

- les modalités informelles de recours au sein de la hiérarchie bureaucratique de Revenu Canada, lesquelles ont des conséquences pour le contribuable qui doit déposer une plainte à chaque palier (p. ex. l'élargissement de la portée de la vérification);
- le processus officiel des appels;
- le recours aux tribunaux; et
- le rôle réel ou éventuel d'autres institutions et mécanismes de médiation, résiduels ou supplémentaires.

Pour tous les éléments qui précèdent, un lien et une comparaison essentiels doivent être faits entre les droits des contribuables qui se prévalent des dispositions relatives à la RS&DE et ceux des autres contribuables.

En ce qui a trait au mécanisme informel de recours de Revenu Canada, deux processus doivent être signalés. Premièrement, dans le contexte de la vérification financière habituelle, un contribuable a déjà accès - et recourt souvent - à un mécanisme de recours en trois étapes. Le contribuable peut chercher de façon informelle à obtenir réparation auprès :

- du vérificateur chargé de son dossier,
- du superviseur du vérificateur et
- du gestionnaire de la section ou du chef de la Vérification.

De nombreux cas litigieux sont réglés de cette façon. Deuxièmement, dans le contexte du volet scientifique ou technique des vérifications axées sur la RS&DE, le processus de recours fait habituellement un autre palier en sus du processus hiérarchique (ou deux paliers si c'est un conseiller scientifique de l'extérieur qui a traité le dossier pour Revenu Canada). Le contribuable peut chercher de façon informelle à obtenir réparation sur les aspects scientifiques auprès :

- du scientifique qui a traité le dossier à Revenu Canada et
- des conseillers scientifiques principaux à l'Administration centrale, à Ottawa.

Lorsqu'on fait appel aux services d'un consultant, la procédure de recours passe d'abord par l'agent scientifique de Revenu Canada qui a retenu les services du consultant.

De nombreux griefs portant sur les aspects techniques de la RS&DE sont réglés dans le cadre de ce processus. De fait, de plus en plus de cas sont réglés de cette façon parce que la procédure et ses modalités de fonctionnement ont atteint une certaine maturité. Mais lorsqu'un différend persiste, on peut s'adresser à la Direction générale des appels (comme nous l'avons décrit précédemment); c'est ce qui se produit effectivement dans certains cas. Comme nous l'avons déjà indiqué, la Direction générale des appels peut elle-même retenir les services de consultants scientifiques, mais ses processus sont toujours orientés de manière à assurer l'observation générale de la loi et à éviter d'aller devant les tribunaux sauf lorsque cela est absolument nécessaire sur des questions de principe importantes.

À l'étape des tribunaux, le recours peut suivre deux cheminements possibles à la Cour canadienne de l'impôt. La Cour applique une procédure détaillée (appelée procédure générale) pour les dossiers importants. La plupart des cas visant les stimulants fiscaux à la RS&DE entreront dans

cette catégorie. Le tribunal dispose aussi d'une autre procédure (appelée procédure informelle) qui est moins complexe et qui vise à régler les dossiers de moindre importance (Revenu Canada, 1993). La Cour règle plus de 70 p. 100 des dossiers des contribuables qui parviennent à cette étape. Cette deuxième procédure informelle est mentionnée même si elle a une application directe limitée aux cas de RS&DE, tout simplement parce qu'elle renferme certains des aspects que l'on retrouve dans les autres mécanismes de règlement des différends (AMRD), par exemple la représentation directe par le contribuable sans recours à un procureur et l'imposition de délais stricts pour en venir rapidement à une décision, ce que certains pourraient souhaiter voir ajouté aux étapes informelles préalables à l'appel et au pourvoi devant les tribunaux, dans le cadre du processus de recours visant les stimulants fiscaux à la RS&DE.

Les données que possède Revenu Canada sur les principales étapes des demandes de crédit d'impôt à la RS&DE (demande, vérification, opposition, mesure postérieure à l'opposition et recours officiel devant les tribunaux) ne sont en aucune façon complètes ou même publiques. Le chiffre le plus important a trait au nombre total de demandes. Les données de Revenu Canada (voir le tableau 1) indiquent qu'après que le programme eut atteint une stabilité relative, le niveau s'est établi en moyenne à 6 250 demandes par année pour la période 1989-1992. L'autre «donnée» non rendue publique par Revenu Canada est le pourcentage des demandes qui font l'objet d'un examen et d'une vérification. En théorie, toutes les demandes de remboursement sont examinées, mais le pourcentage réel de vérification n'est pas disponible. Ce pourcentage est beaucoup plus élevé que celui observé pour tout autre aspect de la vérification fiscale des entreprises ou des particuliers. Le troisième ensemble de données a trait au nombre d'«oppositions reçues» en rapport avec le crédit d'impôt à la RS&DE. Ainsi, en 1992-1993, 610 oppositions officielles ont été déposées (comparativement à 60 000 oppositions pour l'ensemble des contribuables). En 1993-1994, les oppositions visant le crédit d'impôt à la RS&DE avaient diminué à 451, pour un volume total de cas comparables. Le quatrième ensemble de données a trait aux «mesures» découlant des oppositions. Une «mesure» n'est pas clairement définie et, semble-t-il, plusieurs mesures peuvent être prises pour une opposition donnée. Les chiffres fournis par la Direction générale des appels de Revenu Canada indiquent qu'il y a eu 150 mesures en 1988-1989, 100 en 1989-1990, 100 en 1990-1991, 90 en 1991-1992, 34 en 1992-1993 et 23 en 1993-1994. Le nombre de dossiers qui se sont rendus jusqu'aux tribunaux est donc très restreint.

TABLEAU 1		
DEMANDES AU TITRE DE LA RS&DE ET CRÉDIT D'IMPÔT À L'INVESTISSEMENT (CII) DEMANDÉ*		
Année d'imposition	Demandes	CII (en milliers de dollars)
1989	5 442	812 296 \$
1990	6 348	951 262 \$
1991	6 417	1 022 344 \$
1992	6 800	1 143 457 \$

Source : Revenu Canada

* Ces données doivent être interprétées avec prudence; les renseignements sont tirés des demandes avant leur vérification. En outre, les données ne traduisent pas l'ensemble de la population possible des demandeurs.

La tendance à la baisse des «oppositions» et des «mesures» peut témoigner du processus d'apprentissage lié au programme et de l'incidence partielle des modifications apportées en 1992. Mais les spécialistes de la question sont d'avis que cela pourrait aussi traduire la décision des entreprises de ne pas poursuivre trop loin les recours parce qu'à mesure que l'on progresse dans cette voie, la portée de la vérification effectuée par Revenu Canada risque de s'élargir. En outre, ces données partielles sont présentées dans le contexte de la primauté de la politique de perception des recettes et ne révèlent rien sur la mesure dans laquelle les objectifs qui se rattachent à la RS&DE sont atteints dans le cadre de la politique micro-économique axée sur la recherche et le développement.

AUTRES MANDATS, MODÈLES DE PORTEFEUILLE ET MÉCANISMES DE RÈGLEMENT DES DIFFÉRENDS : APPLICATION DU CADRE INSTITUTIONNEL

Est-ce que d'autres critères liés au mandat, d'autres configurations de portefeuilles ministériels ou d'autres formules de règlement des différends pourraient, pour chaque combinaison, donner des résultats différents quant à la prestation des stimulants fiscaux à la recherche et au développement en général et au crédit d'impôt à la RS&DE en particulier? Dans l'affirmative, comment ces résultats seraient-ils obtenus? Dans le présent document, nous ne pouvons examiner cette question sur le fond, à savoir y aurait-il plus d'activités de recherche et de développement en vertu d'autres configurations institutionnelles? Toutefois, nous pouvons en examiner et en analyser les aspects institutionnels.

Pour ce faire, il nous faut rappeler le cadre institutionnel esquissé dans la première partie du document. Après tout, les nouveaux modèles institutionnels et les autres mécanismes de règlement des différends pourraient non seulement réduire le nombre de recours, mais aussi abaisser le taux d'utilisation du stimulant fiscal à la RS&DE par les entreprises ou accroître l'incidence d'autres résultats non souhaitables. Le cas échéant, les mandats qui se rattachent à la politique de perception des impôts en sortiraient gagnants, mais les mandats reliés à la politique de recherche et au développement y perdraient. Par contre, de nouveaux modèles institutionnels pourraient donner lieu à des crédits d'impôt si généreux qu'ils auraient pour effet de saigner le Trésor sans hausse correspondante ou même nécessaire des activités connexes de recherche et de développement. Dans cette perspective résiduelle de changement institutionnel axé sur des micro-mandats et des portefeuilles de responsabilités, l'expression «cela dépend» devient la mise en garde d'usage qui découle directement du cadre institutionnel se trouvant au centre de notre propos.

Le problème central inhérent au cadre se résume à définir le genre de critères institutionnels comparatifs qui pourraient être employés pour étudier comment on pourrait réformer davantage les

institutions. En outre, nous disposons d'au moins trois autres points de repère :

- les autres pays et les cadres institutionnels qu'on y a mis en place;
- les étapes et les processus qui caractérisent les autres domaines où s'exerce un pouvoir administratif discrétionnaire dans la mise en oeuvre des politiques gouvernementales axées sur les entreprises; et
- les autres catégories de contribuables.

Le modèle de portefeuille australien et les autres modes de partage des responsabilités en matière de RS&DE

Un examen plus attentif de la structure des systèmes politiques et institutionnels de l'Australie qui se rattachent à la prestation des stimulants fiscaux à la recherche et au développement est révélateur (Australie, 1993). Dans ce pays, les concessions fiscales accordées pour la recherche et le développement sont administrées par trois organismes : l'Australian Tax Office (ATO), le Department of Industry, Technology and Regional Development (DITARD) et l'Industry Research and Development Board (IR&D). La tâche confiée à l'IR&D, en tant qu'entité autonome, est celle de promouvoir et de faire connaître les concessions fiscales offertes dans ce domaine. L'organisme a aussi la responsabilité statutaire de rendre les décisions au sujet de l'admissibilité pour le commissaire à l'impôt (qui dirige l'ATO). Cette procédure comprend une évaluation du niveau d'innovation ou de risque technique, du pourcentage requis de contenu australien, de l'exploitation des résultats et de l'inobservation de la réglementation.

Le rôle du DITARD englobe les évaluations effectuées par le personnel de l'organisme lors de visites dans les entreprises en vue de la production de rapports qui seront soumis à l'attention du conseil de l'IR&D. L'ATO est l'organisme responsable de la perception des impôts en général; son rôle est par ailleurs semblable à celui de Revenu Canada. Le système australien prévoit aussi que le conseil de l'IR&D peut rendre des décisions anticipées, notamment en vertu des dispositions applicables aux consortiums de recherche et de développement, afin de pouvoir donner l'assurance aux investisseurs que le projet est admissible.

Le système australien nous fournit un autre modèle de responsabilité ministérielle en ce qui a trait au partage à priori des tâches qui interviennent en premier lieu dans le processus de traitement des demandes et d'examen de l'admissibilité. L'évaluation scientifique est confiée à un personnel qui possède la formation technique requise et qui n'est pas engagé directement dans le travail de perception des impôts. On applique ainsi la notion selon laquelle l'objectivité technique doit non seulement aboutir à un résultat juste, mais être perçue comme menant à des résultats justes et objectifs. Un conseil indépendant, plutôt qu'un ministère dirigé par un ministre qui est membre du Cabinet, constitue l'une des pièces maîtresses du système.

L'exemple australien fait ressortir de façon manifeste que la configuration des portefeuilles ministériels au Canada et le mode de partage des responsabilités pourrait être différents, comme d'ailleurs ils l'ont été dans le passé (McQuillan et Goldsmith). Nous avons déjà vu en quoi consistait le statu quo — un modèle fondé sur un ministère axial ayant le mandat de percevoir les impôts. Dans un autre modèle, on pourrait confier le programme de stimulants fiscaux à la RS&DE à un ministère dont le mandat est principalement axé sur la politique budgétaire. L'avantage dans ce cas serait qu'une institution dont le rôle principal se rattache à la politique fiscale et à la politique budgétaire et qui, au surplus, est étroitement liée au milieu des affaires et préconise de saines politiques en matière d'investissement, gérerait le programme de manière à ce que, dans l'ensemble, les stimulants soient bénéfiques aux entreprises. Le désavantage associé à cette formule est qu'un portefeuille à vocation budgétaire ne serait pas forcément le meilleur véhicule de promotion du programme ou le meilleur défenseur de son expansion éventuelle du simple fait que les ministères ayant de telles responsabilités sont essentiellement préoccupés par les politiques plutôt que par les opérations. Bref, le ministère responsable du programme serait accaparé par de nombreux dossiers de politiques nécessitant simultanément son attention, l'empêchant ainsi d'accorder à la prestation des services la priorité requise.

Un troisième choix en matière de portefeuille serait d'établir le programme de stimulants à la RS&DE dans un ministère ayant un mandat axé sur la politique micro-économique et les activités de recherche et de développement. On peut présumer que cela permettrait de maximiser la primauté des objectifs micro-économiques liés à la recherche-développement étant donné que le programme serait confié aux soins d'une entité institutionnelle dont les efforts tendraient vers renforcement de telles activités et de la compétitivité des entreprises. Toutefois, le régime actuel

de stimulants fiscaux à la recherche et au développement au Canada est déjà considéré par les analystes de l'extérieur comme étant le plus attrayant de ceux que l'on retrouve dans les pays de l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE) (Warda, 1994). En outre, les autres conditions préalables au succès d'un programme de stimulants à la recherche et au développement pourraient ne pas être optimisées dans le contexte d'un portefeuille micro-économique. Ainsi, les préoccupations au sujet des limites budgétaires et des normes de vérification et de perception des impôts pourraient être négligées³.

Pour chacun de ces choix relatifs au mandat ministériel, il y a d'autres choix secondaires en ce qui a trait aux portefeuilles de responsabilités. Ceux-ci peuvent comprendre un conseil indépendant (comme dans le cas australien) ou un organisme de service spécial, c.-à-d. un organisme constitué de façon juridique ou contractuelle pour être indépendant de son ministère d'attache ou des trois secteurs de responsabilité pour s'occuper de certains aspects fonctionnels ou du volet du programme lié à la prestation des services. Même dans le cadre de ces choix de portefeuille, le modèle institutionnel doit prévoir des moyens permettant d'équilibrer ou de veiller à ce que tous les objectifs inhérents au mandat (recherche et développement, politique budgétaire et fiscale, vérification et perception des recettes) soient reconnus et pris en compte.

Autres mécanismes de règlement des différends

Il est important de se pencher sur les questions que soulève le cadre institutionnel présenté ci-dessus avant de passer à l'examen de la question connexe des autres mécanismes de règlement des différends. Cela parce que la façon dont les autres mécanismes pourraient fonctionner ou être envisagés risque de varier sensiblement selon les divers modèles de portefeuille. Mais quelle est plus exactement la nature de ces autres mécanismes possibles de règlement des différends? Quand ces mécanismes interviendraient-ils dans le processus global de recours? Et combien de temps et quelles ressources exigeraient-ils?

³ Un exemple qui comporte certains des éléments précités est celui du crédit d'impôt à l'investissement au Cap Breton. C'est le seul programme de stimulants fiscaux où les décisions relatives à l'admissibilité des projets ou des activités provenaient de l'extérieur de Revenu Canada, en l'occurrence du ministère de l'Industrie, des Sciences et de la Technologie, l'organisme qui a précédé Industrie Canada (Doern, 1989).

Certains des porte-parole que nous avons interviewés dans le secteur de la recherche et du développement industriel au Canada ont fait vaguement référence à la nécessité de disposer d'une forme quelconque de processus ressemblant à la fonction d'ombudsman. Revenu Canada a périodiquement étudié à l'interne la question des autres mécanismes de règlement des différends, mais toujours dans le contexte juridique nécessaire, où l'on doit se demander si le contribuable abandonnerait tous ses autres droits d'appel advenant un recours à ces mécanismes. Les représentants de l'industrie voudraient normalement que ces autres mesures **et** les droits d'appel **et** les tribunaux demeurent accessibles, tandis que la position défendue par Revenu Canada est de dire «faites votre choix».

À l'interne, Revenu Canada s'est penché sur des questions telles que l'emploi de spécialistes indépendants pour trancher les différends portant sur l'évaluation d'éléments d'actif et d'autres biens. Ces examens internes ont englobé les divers processus et mécanismes possibles, dans le cadre desquels les honoraires de tout spécialiste-intermédiaire seraient assumés à parts égales par Revenu Canada et l'entreprise contribuable. Mais, encore une fois, ces hypothèses achoppent dès que l'on soulève la question de la renonciation juridique aux autres droits d'appel. En outre, on peut douter que de telles dispositions puissent s'appliquer dans le cas des demandes de crédit d'impôt à la RS&DE mais non aux autres contribuables. L'égalité des droits des contribuables est un élément politique et juridique incontournable dans ce contexte.

Un intermédiaire agissant à la manière d'un ombudsman ne constitue généralement pas un processus qui aboutit à des décisions exécutoires pour les deux parties (le Ministère et le citoyen). L'ombudsman produit un rapport et tout ce que le citoyen peut espérer est que ce rapport ait un effet de persuasion morale. Ce processus demande aussi beaucoup de temps. Ce n'est certes pas un recours permettant de rendre rapidement justice.

Enfin, en s'inspirant de l'univers de la négociation collective et de la «négociation réglementée», il serait possible d'envisager un processus d'«offre finale» ou d'arbitrage, dans le cadre duquel Revenu Canada et le contribuable soumettraient leur meilleure offre respective en vue d'une solution, et un «arbitre» intermédiaire trancherait en retenant l'une ou l'autre offre (Association du Barreau canadien, 1989; Chambre de commerce internationale, 1993). Ce genre de mécanisme de règlement des différends soulève par ailleurs la question de la rapidité de la procédure et du délai

d'exécution, de même que celle du traitement égal de l'ensemble des contribuables.

Chacun des exemples précités de mécanismes de règlement des différends a été rattaché au modèle dans le cadre duquel le programme de stimulants à la RS&DE est établi au sein de Revenu Canada où, précisément, les possibilités qui s'offrent pour mettre en oeuvre d'autres mécanismes de règlement des différends semblent limitées en raison du besoin de protéger les droits de l'ensemble des contribuables. Certains de ces mécanismes pourraient être plus facilement applicables si le programme de stimulants à la RS&DE était administré par un ministère à vocation micro-économique intéressé par la recherche et le développement ou un ministère à vocation budgétaire où la sensibilité à l'égard des droits des contribuables n'aurait pas forcément une importance primordiale. Cependant, déplacer le siège de la prestation du programme d'un ministère à l'autre ne garantirait pas automatiquement que l'on pourrait accorder une plus grande place aux autres mécanismes de règlement des différends. Cela parce que la législation qui s'applique dans le contexte de cet autre ministère comporte aussi des règles au sujet de la protection des renseignements ayant une valeur commerciale.

Il importe de souligner par ailleurs que tant que le programme de stimulants à la RS&DE demeurera à Revenu Canada, il y a peu de possibilité d'envisager d'autres mécanismes de règlement des différends. Les travaux comparatifs sur les aspects politiques de la fiscalité nous sensibilisent indéniablement à la nécessité fondamentale du rôle de percepteur des recettes qui échoit à ce ministère (la capacité extractive de l'État) ainsi qu'à la sensibilité politique à l'égard des droits des contribuables et des fardeaux fiscaux (Peters, 1991). La documentation générale sur les aspects politiques de la fiscalité fait aussi ressortir la tension inhérente aux objectifs visant à simplifier le régime fiscal pour le contribuable moyen et les petites entreprises, d'une part, et les objectifs visant à faire en sorte que les droits des contribuables soient adéquatement protégés par une procédure plus élaborée, de l'autre.

L'expérience canadienne vient souligner encore plus nettement ces impératifs. L'administration fiscale générale s'assortit de puissantes normes d'égalité liées au droit fondamental qu'ont les contribuables de voir traiter de façon confidentielle leurs déclarations d'impôt et à leurs droits de recours et d'appel. Mais l'équité à l'égard des contribuables est elle-même une norme puissante parce qu'elle pose la nécessité administrative et juridique

de traiter de façon «inégaie», c.-à-d. différente, des contribuables qui se trouvent légitimement dans des situations différentes.

Autres domaines de régie au niveau micro-économique

Une dernière façon d'évaluer les questions institutionnelles et celles liées aux autres mécanismes de règlement des différends (et à l'efficacité des mesures d'observation en général) est d'examiner les autres domaines de régie micro-économique des entreprises au sein de l'administration publique, où des décisions sont rendues dans des dossiers individuels et où une interprétation discrétionnaire de la loi est possible. La politique de concurrence, la législation en matière de faillite, de brevet et de droits d'auteur, ainsi que la réglementation en matière d'environnement, de sauté et de sécurité sont tous des domaines du droit servant à encadrer des activités des entreprises où l'on retrouve une approche au cas par cas, des initiatives axées sur l'observation, la prestation de programmes et l'accès à des mécanismes de recours formels et informels (Commission de réforme du droit, 1986; Chambre de commerce internationale, 1993; Hood, 1986).

Trois importantes réalités ressortent des travaux publiés. Premièrement, ces domaines de régie au niveau de l'entreprise font intervenir des formes importantes de pouvoir discrétionnaire politique et administratif, en partie parce que les intérêts politiques veulent qu'il en soit ainsi et en partie parce qu'il est impossible d'exprimer ces règles avec suffisamment de précision pour prévoir toutes les circonstances possibles. Bref, les centres de comparaison pertinents dans des domaines analogues où la mise en oeuvre de la politique passe par des choix entre des mesures d'exécution et d'observation et où une certaine part minimale irréductible de différends existe, existera et devrait toujours exister (Commission de réforme du droit, 1986).

Deuxièmement, on observe une tension micro-politique normale dans les discussions de fonds au sujet du rôle des règles par rapport à celui du pouvoir discrétionnaire dans toute institution à caractère complexe (Hood, 1986). Les règles peuvent être utiles et servir la démocratie si elles sont claires et simples et si leur application aboutit à des conséquences prévisibles. Le pouvoir discrétionnaire engendre l'incertitude, et les personnes et les intérêts qui sont assujettis aux initiatives incertaines des autres sont et se sentent souvent impuissants. Le pouvoir discrétionnaire fait inévitablement apparaître le pouvoir politique et le pouvoir est

habituellement difficile à définir avec précision. Mais les décisions à caractère discrétionnaire peuvent aussi aboutir à des résultats justes et équitables dans des cas particuliers, ou encore à une forme de stabilité politique convenue et de compréhension, par le truchement de l'accommodement politique.

Troisièmement, lorsqu'on examine le statu quo ou les réformes institutionnelles qui pourraient s'appliquer au processus de recours lié à la RS&DE, il est essentiel de signaler que tous modèles de régie au niveau de l'entreprise reposent sur l'hypothèse politico-économique fondamentale que les systèmes de marché fonctionnent relativement bien. Presque par définition, ces régimes de mise en oeuvre des politiques s'appliquent aux confins de l'activité commerciale pour veiller à faire respecter des normes de comportement raisonnables. En outre, il y a la réalité politico-administrative pratique qui se manifeste dans l'élaboration de ces régimes de réglementation et d'enquête, à savoir qu'il y a une limite absolue à la mesure dans laquelle les autorités gouvernementales peuvent et devraient substituer leur jugement à ceux des intervenants qui se trouvent plus près du marché. Ainsi, le point de comparaison pertinent pour juger du caractère adéquat des régimes fiscaux axés sur la recherche et le développement est non seulement de voir comment les autres pays s'y prennent mais aussi comment fonctionnent d'autres domaines de l'administration publique dans des circonstances à peu près semblables, face à des enjeux analogues sur le plan des politiques et de la mise en oeuvre.

CONCLUSIONS

Dans ce document, nous avons examiné l'évolution institutionnelle du programme canadien de stimulants fiscaux à la RS&DE. Nous avons aussi élaboré un cadre institutionnel qui permet de voir ces régimes de stimulants fiscaux à la recherche et au développement sous l'angle des interactions entre :

- les mandats et les objectifs liés aux politiques;
- les étapes et les exigences sur le plan de l'administration et de l'observation;
- les configurations de portefeuilles ministériels.

Lorsque ce cadre est appliqué au programme de stimulants fiscaux à la RS&DE, plusieurs conclusions en ressortent.

1. Il y a un besoin empirique impératif de reconnaître et de comprendre non seulement le grand nombre d'intervenants institutionnels, mais aussi les subtilités de leur mandats respectifs au chapitre des politiques, leurs cultures organisationnelles, et leurs systèmes de stimulants et de valeurs. Peu importe que l'on conserve le modèle institutionnel actuel, centré sur Revenu Canada, ou que l'on adopte un système institutionnel faisant appel à un ministère à vocation budgétaire ou micro-économique, le régime de stimulants à la RS&DE doit inévitablement correspondre à un ensemble quelconque d'objectifs en matière de recherche et de développement, d'objectifs fiscaux et budgétaires et d'objectifs connexes à la perception des recettes et à la vérification.
2. L'analyse du processus d'élaboration de la politique et du processus administratif habituel de Revenu Canada fait ressortir que le programme de RS&DE est parvenu à maturité, au point où tant les entreprises que les responsables gouvernementaux reconnaissent qu'il fonctionne beaucoup mieux, notamment depuis les modifications de 1992. On note un sentiment flou, souvent exprimé dans certains milieux d'affaires, que d'autres modifications institutionnelles pourraient aider mais aucun autre siège institutionnel ou mécanisme de règlement des différends (AMRD) évident n'a encore été proposé de façon active ou soutenue.

3. L'expérience acquise en Australie avec un modèle différent de mandats et de portefeuilles laisse penser que l'on pourrait envisager d'établir une distinction organisationnelle entre la fonction de vérification scientifique et la vérification habituelle, en ayant recours à un conseil indépendant ou à un OSS. Une telle initiative pourrait renforcer la légitimité du programme aux yeux des groupes représentant les intérêts des entreprises et pourrait même améliorer la prestation des services et la promotion du programme parce que l'on éloignerait celui-ci quelque peu de la fonction de perception des recettes. Toutefois, d'autres catégories de contribuables pourraient s'objecter à un tel traitement spécial dans le contexte de la politique fiscale et de l'équité fiscale. Ainsi, pour donner un exemple qui se situe à l'opposé, la communauté artistique pourrait vouloir que ses stimulants fiscaux soient administrés par un tel organisme autonome afin de pouvoir tirer plus de ressources du système fiscal à l'appui de ses objectifs de politiques.

Ainsi, on pourrait préconiser un modèle de portefeuille ressemblant à celui de l'Australie ou le choix d'un ministère à vocation budgétaire ou micro-économique axé sur la recherche et le développement si l'on juge que les objectifs en matière de recherche et développement poursuivis par le truchement du stimulant fiscal ne reçoivent pas une priorité assez élevée dans le contexte d'un ministère dont le mandat principal est de percevoir les impôts. Dans un tel ministère, on ne peut éviter de négliger quelque peu la primauté des objectifs axés sur la RS&DE par rapport aux autres priorités.

Cependant, un programme de stimulants fiscaux à la RS&DE intégré à un autre cadre ministériel serait aussi assujéti, en vertu des lois administrées par cet autre ministère, aux contraintes et préoccupations propres à celui-ci au sujet des limites budgétaires, de la politique fiscale et des normes de perception et de vérification fiscale, pour ne pas mentionner la nécessité de protéger les secrets commerciaux.

4. L'analyse qui précède laisse penser que l'efficacité de la réforme dépend du mandat du ministère auquel le programme pourrait être confié. Ainsi, l'ajout de tout nouveau mécanisme de règlement des différends dans une entité dont le mandat est axé sur la perception des recettes ferait surgir la question pratique de savoir si les autres droits d'appel officiels seraient ou devraient être abandonnés. En outre, l'intégration de nouveaux mécanismes à l'intention des

contribuables qui se prévalent du stimulant fiscal à recherche et au développement soulève la possibilité que ces mesures allongent les délais de traitement des demandes de crédit d'impôt remboursable. On ne pourrait non plus éviter de se demander comment ce nouvel ensemble de modalités de recours se comparerait à celles auxquelles ont accès les autres contribuables canadiens.

5. Une dernière conclusion a trait à la question des normes de comparaison en vue de déterminer à quel moment des mesures d'observation à la fois efficaces et à moindre coût seraient «adéquates», «suffisamment bonnes» ou «légitimes» aux yeux des principaux intervenants, dont le gouvernement qui doit respecter une certaine notion de l'intérêt public de portée plus vaste mais plus ou moins bien définie. Peu importe que le point de comparaison soit les autres pays, d'autres modèles organisationnels, d'autres domaines de la politique gouvernementale axés sur la régie des entreprises au Canada ou d'autres catégories de contribuables, le cadre appliqué dans le présent document indique qu'il y aurait une certaine marge de manoeuvre institutionnelle mais que celle-ci est généralement limitée.

En résumé, toute analyse institutionnelle du programme de stimulants à la RS&DE doit, en définitive, partir de la reconnaissance du fait que les questions de réforme et de conception des institutions et des mécanismes généraux de recours font partie intégrante des liens qui existent entre les mandats et les objectifs liés aux politiques, les paliers d'administration et d'observation et la configuration des portefeuilles ministériels.

APPENDICE I
CHRONOLOGIE DES MESURES FÉDÉRALES
DE SOUTIEN FISCAL À LA RS&DE

Année	Description de la modification fiscale
Avant 1961	Déduction à 100 p. 100 des dépenses courantes et déduction à 33 p. 100 des dépenses en capital.
1961	Déduction à 100 p. 100 des dépenses en capital.
1962	Déduction supplémentaire de 50 p. 100 pour les nouvelles dépenses (par rapport au niveau de 1961).
1966	La déduction supplémentaire de 50 p. 100 est remplacée par les subventions en vertu de la Loi stimulant la recherche et le développement scientifique, équivalant à 25 p. 100 des dépenses en capital et à 25 p. 100 des nouvelles dépenses courantes (par rapport à la moyenne des cinq années précédentes).
1975	Abandon du programme en vertu de la Loi stimulant la recherche et le développement scientifique.
1977	Crédit d'impôt général à la R-D de 5 p. 100, de 7,5 p. 100 dans les régions désignées en vertu de la LSDR et de 10 p. 100 dans les provinces de l'Atlantique et la péninsule de Gaspé, report prospectif de cinq ans et limite annuelle imposée au montant pouvant être demandé.
1978	Crédit d'impôt général à la R-D de 10 p. 100, de 20 p. 100 dans les provinces de l'Atlantique et la péninsule de Gaspé, et de 25 p. 100 pour les petites entreprises; déduction supplémentaire de 50 p. 100 des nouvelles dépenses (par rapport à la moyenne des trois années précédentes).
1983	La déduction supplémentaire de 50 p. 100 est remplacée par des hausses de 10 p. 100 des taux de crédit d'impôt à la R-D, c.-à-d. que le crédit d'impôt général à la R-D passe à

- 20 p. 100, à 30 p. 100 dans les provinces de l'Atlantique et la péninsule de Gaspé et à 35 p. 100 pour les petites entreprises; remboursement partiel des crédits non utilisés de 20 p. 100 en général et de 40 p. 100 dans le cas des particuliers et des petites entreprises; report prospectif sur sept ans et report rétrospectif sur trois ans; suppression de la limite applicable au montant pouvant être demandé annuellement; enfin, CIRS de 50 p. 100 applicable à l'achat d'actions, de titres de créance ou d'une participation aux produits ou aux recettes des entreprises qui effectuent de la recherche et du développement.
- 1984 Crédit de 35 p. 100 limité à la première tranche de 2 millions de dollars de dépenses annuellement; CIRS limité en fonction du capital-actions.
- 1985 Suppression du CIRS; introduction de la terminologie du crédit d'impôt à la RS&DE; remboursement à 100 p. 100 du crédit de 35 p. 100 pour les dépenses courantes; et suppression de la règle visant les dépenses «entièrement attribuables» dans le cas des crédits d'impôt à la RS&DE.
- 1987 Report prospectif sur dix ans; réimposition de limites annuelles au montant pouvant être demandé; réduction de la base des dépenses de RS&DE, en fonction des crédits d'impôt à la RS&DE obtenus, au cours de l'année d'imposition subséquente; suppression du remboursement du crédit dans le cas des grandes sociétés; inadmissibilité des bâtiments aux fins du crédit d'impôt à la RS&DE et déductions accélérées.
- 1992 Recours facultatif au «montant approximatif» pour l'attribution des frais généraux; crédit d'impôt partiel pour le matériel dont l'utilisation est partagée.
- 1993 Le crédit d'impôt de 35 p. 100 est étendu aux petites entreprises dont le revenu imposable se situe entre 200 000 et 400 000 dollars; suppression des limites annuelles imposées au montant pouvant être demandé.
- 1994 Suppression du crédit de 30 p. 100; le crédit d'impôt de 35 p. 100 est supprimé progressivement pour les petites entreprises dont le capital imposable se situe ente 10 millions

et 15 millions de dollars; suppression des règles spéciales applicables aux entreprises exécutantes qui se consacrent entièrement à la RS&DE; crédit d'impôt à la RS&DE limité aux dépenses reconnues à la date à laquelle une déclaration d'impôt doit être produite pour l'année d'imposition suivant l'année au cours de laquelle les dépenses ont été engagées.

Source : Ministère des Finances.

BIBLIOGRAPHIE

Association du Barreau canadien, *Solutions de rechange au règlement des conflits : une perspective canadienne, Rapport du groupe de travail de l'Association du Barreau canadien*, Association du Barreau canadien, 1989.

Australie, Bureau of Industry Economics, *R&D, Innovation and Competitiveness: An Evaluation of the Research And Development Tax Concession*, Australian Government Publishing Service, Canberra, 1993.

Bernstein, Jeffrey I., *Research and Development, Tax Incentives and the Structure of Production and Financing*, University of Toronto Press, Toronto, 1986.

Best, Michael, *The New Competition: Institutions of Industrial Restructuring*, Polity Press, Cambridge, 1990.

Canada, ministère des Finances, *La politique fiscale en matière de recherche et de développement*, documents budgétaires, Approvisionnement et Services Canada, Ottawa, 19 avril 1983.

Canada, «Proposed Changes to The Scientific Research and Experimental Development Investment Tax Credit», communiqué de presse, Ottawa, le 5 octobre 1992.

Chambre de commerce internationale, *Competition and Arbitration Law*, Chambre de commerce internationale, Paris, 1993.

Clark, W. Steven, G. Goodchild, B. Hamilton et B. Toms, «Canada's R&D Tax Incentives: Recent Developments», paru dans *Revue fiscale canadienne*, 1993, pp. 32-5 à 32-29.

Commission de réforme du droit, *Droit, objectifs et observation des normes*, Commission de réforme du droit, Ottawa, 1986.

Doern, Bruce, «Le cas de la consultation sur le crédit d'impôt pour la recherche et le développement», Centre canadien de gestion, Ottawa, 1987.

- Doern, Bruce, «Tax Expenditures and Tory Times: More or Less Policy Discretion», paru dans *How Ottawa Spends: 1989-1990*, ouvrage publié sous la direction de Katherine Graham, Carleton University Press, Ottawa, 1989, p. 75-106.
- Doern, Bruce, «The Department of Industry, Science and Technology: Is There Industrial Policy After Free Trade?», paru dans *How Ottawa Spends: 1990-1991*, ouvrage publié sous la direction de Katherine Graham, Carleton University Press, Ottawa, 1990, p. 49-72.
- Doern, Bruce, *The Road To Better Public Services: Progress and Constraints in Five Federal Agencies*, Institut de recherche en politique publique, Montréal, 1994.
- Doern, Bruce et Richard Phidd, *Canadian Public Policy: Ideas, Structure, Process*, Nelson Canada, Toronto, 2^e édition, 1992.
- Hood, Christopher, *Administrative Analysis*, Wheatsheaf, Brighton, 1986.
- Lalonde, Gérard J., «1992 Proposals for SR&ED Tax Incentives: A Ten-Year Retrospective», *1992 Ontario Tax Conference*, Association canadienne d'études fiscales, Toronto, 1992.
- McQuillan, Peter E. and George H. R. Goldsmith, *Industrial Assistance Programs in Canada*, CCH Canadian Limited, Toronto, 1976.
- Murray, Kenneth J., «Complying With The R&D Tax Rules,» *Corporate Management Tax Conference*, Association canadienne d'études fiscales, Toronto, 1988.
- Murray, Kenneth J., *Strategies To Stretch Your R&D Dollar*, CCH Canadian Limited, Toronto, 1993.
- Nelson, Richard R., *National Innovation Systems: A Comparative Analysis*, Oxford University Press, Oxford, 1993.
- Peters, Guy, *The Politics of Taxation: A Comparative Perspective*, Blackwell, Oxford, 1991.

Revenu Canada, circulaire d'information n° 86-4R2, *Recherche scientifique et développement expérimental*, supplément n° 2 «Application de la loi à l'industrie aérospatiale», 10 avril 1992.

Revenu Canada, *The Objection and Appeals Process*, Revenu Canada, Ottawa, 1993.

Shultis, Roy, «Revenue Canada's Administration of R&D Tax Incentives: Overview of Current Administrative Practices», *1992 Conference Report - Report of Proceedings of the Forty-Fourth Tax Conference*, 1993, pp. 33-1 à 33-11.

Suskind, Laurence et Gerald McMahon, «The Theory and Practice of Negotiated Rulemaking», *Yale Journal on Regulation*, vol. 3, n° 1, automne 1985, p. 133-165.

Warda, Jacek, *Traitement fiscal de la R&D au Canada: une comparaison internationale*, Conference Board du Canada, Ottawa, 1994.

Wensley, Karen, «Scientific Research and Experimental Development: An Update on the Status of the Canadian Tax Incentives», *1992 Conference Report - Report of Proceedings of the Forty-Fourth Tax Conference*, 1993, pp. 31-1 à 31-16.