



Bay Adelaide East
8, rue Adelaide ouest
Bureau 200
Toronto (ON) M5H 0A9
Canada

Tél. : 416-601-6150
Télec. : 416-601-6151
www.deloitte.ca

Le 15 avril 2024

Directeur général
Division de l'impôt des entreprises
Direction de la politique de l'impôt
Ministère des Finances du Canada
90, rue Elgin
Ottawa (ON) K1A 0G5

Par courriel : SRED-PB-RSDE-RPB@fin.gc.ca

Objet : Document de consultation sur la création d'un régime privilégié des brevets – commentaires de Deloitte S.E.N.C.R.L./s.r.l.

Nous vous écrivons pour vous faire part de nos commentaires au sujet du « Document de consultation sur la création d'un régime privilégié des brevets » publié par le ministère des Finances le 31 janvier 2024. Nous saluons la décision du Ministère des Finances d'avoir rendu public un document de consultation dans le but de solliciter des avis sur la pertinence de créer un régime privilégié des brevets (ci-après, « RPB » ou « régime ») et nous croyons que les parties prenantes ont ainsi la possibilité d'exprimer des points de vue, à la lumière de leur expérience et de leurs connaissances pratiques. Nous pensons que cette approche favorisera une meilleure compréhension des avantages et des enjeux associés à un régime privilégié des brevets.

Deloitte et ses entités affiliées constituent l'un des cabinets de services professionnels les plus importants au Canada. Notre cabinet collabore avec de nombreux contribuables, qu'il s'agisse de particuliers et d'entreprises privées ou de multinationales canadiennes et étrangères, pour les conseiller et les aider à s'acquitter de leurs obligations de conformité en vertu de la *Loi de l'impôt sur le revenu*¹.

Nous sommes heureux de constater que le gouvernement étudie la pertinence d'instaurer un RPB parce que, à défaut d'avoir un tel régime, le Canada pourrait être désavantagé sur le plan de la compétitivité puisque d'autres pays continuent de mettre en œuvre et d'administrer de tels régimes incitatifs. À l'heure actuelle, le régime privilégié des brevets est un instrument de politique fiscale utilisé notamment par

¹ Sauf indication contraire, tous les articles mentionnés renvoient à la *Loi de l'impôt sur le revenu* (Canada), RSC 1985, c. 1 (5^e suppl.), telle que modifiée, (la « LIR ») ou à ses règlements (les « Règlements »).

13 pays membres de l'Union européenne, le Royaume-Uni, la Suisse, la Chine et la Corée du Sud. Bien que les États-Unis n'aient pas de RPB officiel, des taux d'imposition préférentiels pour certains revenus de source étrangère tirés de biens incorporels (*foreign-derived intangible income* ou FDII) ont été établis, lesquels peuvent s'appliquer aux activités entrant dans un champ d'application comparable. Au Canada, des gouvernements provinciaux ont également commencé à instaurer des RPB. Ainsi, le Québec a déjà mis en place son propre instrument, appelé *Déduction incitative pour la commercialisation des innovations du Québec* (DICI), à l'intention des entreprises innovantes de la province². Actuellement, au Québec, le taux d'imposition effectif du revenu tiré de l'actif de propriété intellectuelle (PI) admissible peut être d'aussi peu que 2 %, comparativement au taux général d'imposition des sociétés de 11,5 % de la province. La Saskatchewan accorde aussi un incitatif qui s'apparente à un RPB, appelé *Saskatchewan Commercial Innovation Incentive*³.

Observations, recommandations et considérations relatives à un régime privilégié des brevets (résumé)

L'entrée en vigueur attendue prochainement des règles du Pilier Deux offre au Canada l'occasion de repenser son approche de longue date concernant les RPB et, parallèlement, de moderniser le Programme d'encouragements fiscaux pour la recherche scientifique et le développement expérimental (RS&DE). Nous estimons qu'il serait préférable que les deux régimes soient administrés ensemble : le programme de RS&DE s'appliquerait à la phase d'innovation de la PI tandis que le RPB porterait sur la phase de commercialisation de la PI. Il est primordial que le gouvernement légifère dans ce domaine de la PI pour que le Canada de demain soit un pays concurrentiel et un endroit où le développement et la commercialisation des actifs admissibles se prêtent à la conservation de la PI au Canada, en générant des retombées économiques dont tous les Canadiens peuvent bénéficier.

Le projet de RPB devrait s'appuyer sur les principes clés suivants : la simplicité et l'adaptabilité aux différents défis auxquels font face les petites et moyennes entreprises (PME) et les entreprises multinationales (EMN), l'équité et la stimulation de l'activité économique au Canada.

Nous recommandons, par souci de simplicité et d'adaptabilité, que le RPB comporte plusieurs dispositions visant à simplifier le processus pour les PME. De plus, le recours possible à plusieurs méthodes de calcul pour déterminer les revenus tirés de la PI admissible permettrait aux entreprises de choisir la méthode la mieux adaptée à leur propre modèle d'affaires.

Notons en outre que, compte tenu du caractère modulaire de l'approche que nous proposons, il serait compréhensible qu'une grande entreprise qui tirerait de plus grands avantages des incitatifs fiscaux liés à la PI (en dollars absolus) soit assujettie à des exigences supplémentaires aux fins de l'intégrité générale du régime. Par conséquent, plus les avantages tirés du régime seraient substantiels, plus le niveau d'examen serait rigoureux.

² Pour en savoir plus au sujet de cette mesure, voir [Déduction incitative pour la commercialisation des innovations au Québec](#).

³ Voir [Saskatchewan Commercial Innovation Incentive \(SCII\)](#).

Enfin, nous estimons que le gouvernement devrait utiliser le programme de RS&DE comme levier pour déterminer l'approche du lien (ou *nexus*) modifiée⁴ et effectuer le traçage des activités de recherche et développement (R-D) en fonction de la définition des projets.

Le régime se doit d'être équitable. Il importe de réaliser un équilibre entre les entités assujetties au Pilier Deux et celles qui ne le sont pas, en tenant compte du système fiscal canadien dans son ensemble. La déduction à deux taux proposée vise à assurer que les EMN reçoivent le même traitement que les PME.

Comme les EMN sont généralement dotées d'une vaste structure, elles devraient être autorisées à bénéficier d'une approche « consolidée » de la PI, selon laquelle la PI créée par une entité liée rendrait tout le groupe admissible au RPB, à la condition que l'actif de PI ait été développé au Canada. Il s'agit d'une nouvelle orientation par rapport à l'approche du lien modifiée, qui ne tient pas compte des dépenses de R-D des parties liées. Nous suggérons également que le traitement fiscal des sous-traitants soit différent dans le contexte de l'approche du lien modifiée. Selon le modèle actuel proposé par l'OCDE, la totalité des coûts des sous-traitants envers un tiers non lié serait admissible à la détermination du lien, indépendamment de la juridiction, car les connaissances ou la PI générées seraient conservées dans leur intégralité par le payeur (au Canada). Dans le but de promouvoir le recours à des entreprises canadiennes, nous proposons d'exclure les coûts liés aux sous-traitants d'autres pays et d'autoriser exclusivement l'inclusion des coûts de sous-traitants canadiens dans le calcul effectué selon l'approche du lien modifiée.

Comme les acquisitions directes de brevets auprès de parties non liées ne sont pas permises au titre d'un RPB, des règles anti-évitement devraient être mises en œuvre afin de dissuader l'acquisition d'une entreprise dans l'unique but d'avoir accès à son RPB. Ce mécanisme pourrait s'apparenter aux règles de restriction des pertes et être déclenché par l'acquisition du contrôle du titulaire ultime de la PI. Ainsi, toute PI admissible au RPB qui serait cédée à un tiers deviendrait inadmissible au régime, indépendamment de la méthode d'acquisition.

Par ailleurs, une autre disposition visant à assurer l'équité du RPB consisterait à donner accès aux parties prenantes à des décisions anticipées en matière d'admissibilité et des directives claires et en temps opportun émanant des autorités fiscales responsables du programme.

Nous pensons qu'un RPB efficace encouragerait la mise en valeur de la PI au Canada en établissant un taux majoré pour les entreprises ayant d'importantes retombées sur l'économie nationale. Par exemple, une entreprise dont la masse salariale et les actifs corporels utilisés au Canada seraient supérieurs à un seuil préétabli bénéficierait le plus d'un RPB assorti d'un taux d'imposition préférentiel. Sinon, l'entreprise ne bénéficierait que d'un RPB restreint, représentant l'équivalent du taux d'imposition minimum mondial de 15 %.

Les frais juridiques et la stratégie d'affaires sont des éléments que les entreprises prennent en considération lorsqu'elles choisissent de ne pas enregistrer officiellement leurs activités de R-D en les

⁴ Selon la définition donnée par l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE) dans le rapport [Lutter plus efficacement contre les pratiques fiscales dommageables, en prenant en compte la transparence et la substance, Action 5 – Rapport final 2015](#), Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, Paris, Éditions OCDE, 2015 (ci-après les « directives de l'OCDE »).

brevetant. En ce sens, l'empreinte économique de l'entreprise s'étend au-delà de ses brevets et devrait, à ce titre, être récompensée. Il serait bon d'envisager la formulation d'une définition générale des actifs admissibles afin de promouvoir et de récompenser les entreprises qui font avancer la R-D. Cette définition pourrait comprendre des actifs comme les brevets, les logiciels, les certificats de protection supplémentaire, les droits d'obtention végétale et les topographies de circuits intégrés enregistrées.

Lors de la cession de la PI, le gain en capital réalisé (le cas échéant) ne devrait pas générer un revenu admissible tiré de l'actif de PI. Ce gain en capital pourrait être comptabilisé dans le RPB à la condition que l'entreprise ait, au préalable, commercialisé sa PI au Canada et généré un revenu (et des impôts) d'un montant suffisant. Cette mesure devrait en contrepartie limiter l'exportation de la PI à l'étranger et créer un incitatif à conserver la PI au Canada.

Enfin, par souci de simplicité et pour réduire le coût de cette mesure, les entreprises devraient avoir l'option de ne pas se prévaloir du RPB.

Ces recommandations sont cruciales pour le succès et la prospérité des entreprises canadiennes. Par conséquent, nous exhortons le gouvernement à mettre en œuvre ces améliorations afin d'instaurer des conditions faisant ressortir la nécessité impérieuse d'investir dans des entreprises canadiennes pour accroître la productivité de la main-d'œuvre. Nous présentons à l'annexe 1 des renseignements additionnels sur chacun de ces aspects de même que des réponses aux questions posées par le ministère des Finances dans le cadre du processus de consultation officiel.

Nous sommes déterminés à jouer un rôle clé dans l'édification de l'avenir du Canada et nous espérons que nos recommandations vous seront utiles pour évaluer le meilleur moyen de mettre en œuvre un régime privilégié des brevets. Nous serions heureux de vous rencontrer ou de rencontrer d'autres représentants du ministère des Finances pour discuter plus longuement de nos points de vue.

Nous consentons à la divulgation de nos commentaires en vertu de la *Loi sur l'accès à l'information* et une copie de notre mémoire sera disponible sur notre site web à l'adresse www.deloitte.ca.

Cordialement,



Rob Jeffery, CPA, CA

Leader national de la politique fiscale

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

ANNEXE 1 – Consultation sur la création d'un régime privilégié des brevets

Points de vue détaillés au sujet des principales considérations

1. Contrairement à ses pairs internationaux, le Canada affiche un solde net de déficit des paiements (recettes moins paiements) pour les frais d'utilisation de la propriété intellectuelle, qui s'est accru au cours des deux dernières décennies. Autrement dit, les entreprises canadiennes dépensent davantage auprès d'entités d'autres pays pour l'utilisation de la propriété intellectuelle qu'elles ne reçoivent de sources internationales dans le même but. Quel type de dynamique pourrait être à l'origine de cette tendance? Quels facteurs ont contribué au solde négatif du Canada?

Nous avons choisi de commenter les aspects fiscaux dans notre mémoire et de ne pas faire d'observations précises en réponse à cette question.

2. La mise en œuvre d'un régime privilégié des brevets améliorerait-elle la compétitivité du Canada en tant que lieu de développement, de commercialisation et de conservation de la propriété intellectuelle? En ce qui concerne la compétitivité en tant que lieu de développement de la propriété intellectuelle, comment le soutien apporté par un régime privilégié des brevets se comparerait-il au soutien fourni par le programme de recherche scientifique et de développement expérimental (RS&DE)?

La réponse à la question n° 2 est combinée à celle de la question n° 3 ci-après.

3. Quelle est l'importance des considérations fiscales dans les décisions concernant l'endroit où commercialiser la propriété intellectuelle et l'endroit où la localiser? Quels facteurs, outre les taux d'imposition, ont une incidence sur les décisions des entreprises quant à l'endroit où localiser et commercialiser la propriété intellectuelle dérivée de la R-D menée au Canada? Comment le Ministère devrait-il tenir compte de ces facteurs pour déterminer la manière dont les entreprises pourraient modifier leur comportement en réponse à la mise en œuvre d'un régime privilégié des brevets?

Pour comprendre comment un RPB pourrait avoir une incidence sur la compétitivité du Canada en tant que lieu favorable au développement, à la commercialisation et à la conservation de la PI, il importe de tenir compte des interactions entre les aspects fiscaux et le processus de localisation et de détermination de la PI.

Incidence sur la compétitivité

Au cours des dernières années, nous avons observé un changement dans le comportement des sociétés. À un certain moment, la localisation de la PI était en grande partie dictée par la fiscalité. Cependant, avec le lancement du projet sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices (BEPS)⁵, les considérations fiscales, bien qu'elles revêtent encore de l'importance, ont cessé d'être le principal

⁵ OCDE/G20, [L'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices](#).

élément de motivation. Par exemple, un RPB peut avoir une incidence sur l'investissement direct étranger parce qu'il peut contribuer à attirer des entreprises étrangères désireuses de percer en Amérique du Nord. De ce fait, la fiscalité n'est pas le facteur qui influera le plus sur les décisions des entreprises étrangères concernant le moment de prendre de l'expansion et le lieu d'implantation. Le RPB dictera plutôt le choix de leur porte d'entrée sur le marché nord-américain, soit le Canada ou les États-Unis. Les autres points à considérer comprennent, par exemple, les incitatifs fiscaux (activités de R-D, RPB, taux réglementaire et incitatifs pour l'acquisition d'immobilisations, etc.), la qualité de la main-d'œuvre et le libre-échange⁶.

Par ailleurs, si une entreprise veut simplement ouvrir un bureau de vente en Amérique du Nord, l'attrait du RPB sera considérablement amoindri. Cela tient au fait que la société mère conservera selon toute probabilité la PI, les besoins de l'entreprise se limitant à la commercialisation; la relocalisation de diverses fonctions telles que les activités de R-D, la production et la vente n'entrera pas en ligne de compte.

La mise en œuvre d'un RPB peut aussi encourager la conservation de la PI au Canada, dans le cas où une entreprise prend de l'expansion à l'étranger. Par exemple, une entreprise canadienne désireuse de percer le marché européen ou américain disposera d'un atout concurrentiel en conservant la PI existante au Canada parce qu'elle ne sera pas admissible au RPB de l'autre pays, selon l'approche du lien modifiée. De plus, les entreprises étrangères qui tirent profit de l'actuel programme de RS&DE pour le développement de PI à faible coût seront tentées de conserver la PI nouvellement créée en territoire canadien. Dit autrement, avec l'instauration d'un RPB au Canada, l'entreprise étrangère tirerait des avantages limités de la cession de sa PI à sa société mère puisque cette PI ne serait admissible que dans le pays où elle a été créée. Dans ce scénario, seule l'entreprise canadienne pourrait se prévaloir du taux d'imposition préférentiel du RPB sur les revenus mondiaux attribuables à sa PI, à la condition que cette dernière continue d'appartenir à la société canadienne. Le Canada tirerait parti de cet apport supplémentaire de recettes fiscales; en l'absence du RPB, cette PI risquerait fort d'être expatriée vers le pays d'attache de la société mère ou vers un pays ayant un taux moindre d'impôt sur le revenu.

De plus, le RPB compléterait les incitatifs à l'investissement en RS&DE par des avantages fiscaux sur le revenu tiré de la commercialisation de la PI, ce qui encouragerait un cycle de vie complet de l'innovation au Canada. Le RPB encouragerait la transition des activités de R-D vers les phases commerciales, ce qui rehausserait les retombées économiques des innovations en territoire canadien.

Enfin, étant donné la tendance mondiale à la réduction des taux d'impôt et à l'intensification de la concurrence fiscale⁷, l'adoption par le Canada d'un RPB pourrait être un choix stratégique. En plus de faire ressortir l'importance de la PI⁸, ce régime renforcerait la compétitivité du Canada sur le marché mondial.

⁶ Simon Munongo, Olusegun Ayo Akanbi et Zurika Robinson, « Do tax incentives matter for investment? A literature review », (2017) 13:2 *Business and Economic Horizons* 152-168.

⁷ Tax Foundation, « [Corporate Tax Rates around the World, 2022](#) », 13 décembre 2022.

⁸ La propriété intellectuelle représente plus de 90 % des actifs totaux de l'indice S&P 500. Voir Martin Jarzebowski, « [As Intangible Assets Grow, So Does The Role Of ESG Standards](#) », *Forbes*, 29 décembre 2020.

Comparaison avec le programme de RS&DE

Le programme de RS&DE et le RPB ont des objectifs semblables, soit promouvoir l'innovation et le développement de la PI au Canada. Toutefois, la nature de l'appui gouvernemental diffère en ce qui concerne le calendrier et les priorités de l'un et l'autre. Le programme de RS&DE atténue les risques financiers liés aux activités de R-D en accordant des crédits d'impôt pour les dépenses admissibles, ce qui peut mener au développement de PI. Pour sa part, le RPB offre des avantages fiscaux postérieurs à la phase d'innovation, qui encouragent la rentabilisation des résultats des activités de R-D.

En ce qui concerne l'étendue et l'incidence, le programme de RS&DE a une portée plus vaste parce qu'il soutient un éventail d'activités de R-D dans l'ensemble des secteurs d'activité pour encourager une culture de l'innovation et de développement de la PI. Quant au RPB, il est plus ciblé : il met l'accent sur les gains économiques tirés de la PI et encourage sa commercialisation en territoire canadien.

L'ajout d'un RPB au programme de RS&DE existant pourrait se révéler très bénéfique. Cela aurait non seulement pour effet d'élargir la portée du soutien aux étapes postérieures à l'innovation, mais en plus cela encouragerait davantage la commercialisation des résultats de la R-D. En récompensant les activités innovantes liées au marché qui sont fructueuses, le RPB pourrait stimuler la croissance économique et renforcer l'atout concurrentiel du Canada dans l'économie mondiale de l'innovation.

Ces deux régimes incitatifs se compléteraient très bien. Mis en œuvre en parallèle, ils couvriraient dans son entièreté le cycle de vie de l'innovation, allant du soutien accordé pour les dépenses de R-D (RS&DE) à la commercialisation de la PI (RPB). Cette double approche encouragerait tant la création que la monétisation de la PI, ce qui raffermirait la position du Canada dans l'économie mondiale de l'innovation.

Enfin, les priorités stratégiques de ces deux programmes sont différentes, mais complémentaires. Le programme de RS&DE soutient une vaste gamme d'activités liées à l'innovation, privilégiant les dépenses de R-D sans exiger un lien direct avec la réussite commerciale. Le RPB, pour sa part, récompense expressément la réussite de la commercialisation des activités de R-D, mettant l'accent sur les résultats des activités innovantes liées au marché. À eux deux, ces programmes créent un système complet de soutien à l'innovation au Canada, favorisant l'essor d'un écosystème de l'innovation plus fort et plus dynamique.

Comme il a été noté précédemment, les incitatifs fiscaux sont souvent perçus comme l'un des nombreux facteurs à considérer dans la localisation de la PI. La création d'un RPB permettrait de couvrir entièrement le cycle des incitatifs fiscaux à l'innovation, allant de la phase d'innovation (c.-à-d. les activités de RS&DE) à la phase de commercialisation (c.-à-d. le RPB). Alors que le programme de RS&DE favorise la création de PI, le RPB encouragerait sa commercialisation. Il est par conséquent primordial de concevoir ces deux incitatifs comme étant complémentaires plutôt que rivaux.

4. Quel serait un taux d'imposition combiné fédéral-provincial-territorial concurrentiel dans le cadre d'un régime privilégié des brevets canadiens?

Le taux d'imposition effectif du RPB sera un élément important dans la détermination du coût global du régime et jouera un rôle clé à titre d'incitatif auprès des contribuables. Pour que le taux d'imposition soit optimal, il faudra à la fois encourager les sociétés à conserver la PI dans leur filiale canadienne et se garder de sursubventionner l'innovation en accordant un taux d'impôt inférieur à ce qui est nécessaire.

Le gouvernement devrait tenir compte des incitatifs provinciaux dans l'établissement de ce taux d'imposition optimal. Par souci de simplicité, en particulier pour que ce taux se prête à des comparaisons avec l'impôt minimum mondial, nos commentaires porteront sur un taux d'imposition effectif combiné fédéral-provincial. De plus, le taux d'imposition devrait être comparé aux autres taux préférentiels accordés pour des activités que le gouvernement a jugé bon d'encourager d'un point de vue politique (p. ex., la fabrication de technologies propres, qui est assujettie à un taux équivalant à 50 % du taux d'imposition fédéral ordinaire des sociétés). Nous avons deux principales préoccupations quant à l'établissement d'un taux d'imposition « optimal ».

En premier lieu, il se peut que le gouvernement constate que ce taux d'imposition est inférieur au taux d'imposition minimum mondial de 15 % (conformément aux règles du Pilier Deux, ce qui devrait toucher les très grandes EMN). La comparaison des EMN et des PME montre que les groupes de sociétés assujettis à l'impôt minimum mondial pourraient être désavantagés par rapport aux groupes de sociétés non visés par les règles du Pilier Deux. En d'autres termes, le taux d'imposition optimal devrait être aligné sur les règles du Pilier Deux pour que les EMN ne soient pas désavantagées.

Deuxièmement, les avantages économiques associés au RPB devraient être pris en considération dans l'établissement du taux d'imposition optimal. Les systèmes accordant de l'importance aux pourcentages plutôt qu'aux dépenses réelles peuvent dénaturer les résultats. Les brevets développés à faible coût peuvent être entièrement admissibles au RPB alors qu'une entreprise ayant des retombées économiques substantielles qui a recours à des sociétés affiliées peut obtenir des taux moins avantageux. De plus, les entreprises pourraient être tentées de se consacrer uniquement au développement de brevets à valeur élevée pour se conformer à l'approche du lien, sans relocaliser la majeure partie de leurs activités de R-D, de sorte que des entreprises dont les retombées économiques au Canada sont modestes pourraient se prévaloir de taux avantageux au titre du RPB en développant des brevets à haut rendement. Par conséquent, en plus du pourcentage des dépenses engagées au Canada, le *quantum* des dépenses réelles effectuées au Canada, et non seulement le pourcentage, devrait être pris en compte.

Compte tenu de ces préoccupations, nous proposons que le RPB soit modulable en fonction des différents intrants et circonstances. Il serait possible de moduler le taux d'imposition en tenant compte de politiques internationales, comme le Pilier Deux, et en particulier de l'exclusion de bénéfices liée à la substance. Certains revenus des entités visées pourraient être exclus des règles du Pilier Deux en fonction des critères relatifs à la substance, à savoir la somme des montants correspondant à 5 % des actifs corporels et 5 % des frais de personnel pour une année donnée. Le montant obtenu serait soustrait de ces revenus conformément aux règles du Pilier Deux, car les entités seraient réputées avoir exercé des activités réelles dans la juridiction en question (sous réserve de diverses exceptions).

Le gouvernement devrait envisager l'établissement d'un taux d'imposition au titre du RPB qui s'alignerait le mieux sur l'incidence économique réelle des entités au Canada, par exemple leurs véritables retombées économiques, telles que mesurées par les critères relatifs à la substance. Une entité dont les retombées économiques sont plus importantes pourrait naturellement être admissible à un taux plus avantageux au titre du RPB. Ainsi, le régime proposé serait concurrentiel tout en restant en adéquation avec les règles du Pilier Deux.

Par exemple, l'incitatif fiscal pourrait être scindé en deux volets distincts :

1. Un **taux majoré au titre du RPB** correspondant à un taux fédéral-provincial combiné de 10 % (c.-à-d. une réduction de 63 % par rapport à un taux fédéral-provincial combiné présumé de 26,5 %) sur le montant du revenu exclu qui était auparavant comptabilisé (c.-à-d. le revenu répondant aux critères relatifs à la substance);
2. Un **taux ordinaire au titre du RPB** correspondant à un taux fédéral-provincial combiné de 15 % (c.-à-d. une réduction de 43,4 %) sur tout revenu en sus du montant admissible au taux d'imposition majoré.

Pour l'établissement du taux majoré accordé au titre du RPB, il faudrait tenir compte de la compétitivité par rapport à d'autres RPB ou à des incitatifs semblables pour les exportations, y compris les taux d'imposition préférentiels sur les revenus de source étrangère tirés de biens incorporels (FDII) aux États-Unis. De plus, les activités visées devraient être prises en compte pour que les dépenses fiscales totales prévues suscitent les comportements attendus des contribuables.

Dans ce modèle à deux volets, il se pourrait que le RPB crée quand même un impôt complémentaire au titre du Pilier Deux, car le taux d'imposition effectif pourrait être inférieur à 15 %; cependant, l'utilisation de deux taux, dont l'un serait le taux d'imposition minimum mondial, réduirait sensiblement l'écart de taux entre les entreprises auxquelles les règles du Pilier Deux s'appliquent, en particulier si l'on compare le RPB à d'autres régimes privilégiés des brevets qui accordent un taux inférieur à 10 %. L'établissement d'un taux moins élevé serait envisageable, mais il faudrait assurer l'abordabilité générale tout en maintenant la compétitivité du Canada par rapport à des économies comparables pertinentes. Dans ce cas, l'impôt complémentaire au titre du Pilier Deux créerait une distorsion importante pour les EMN qui frôlent le seuil du Pilier Deux.

Il convient de noter que la déduction au titre du RPB devrait être limitée par certains facteurs pour assurer que les entreprises réalisent bel et bien des bénéfices au titre de la PI. Un exemple de calcul simplifié est présenté plus loin dans notre réponse à la question n° 7.

En outre, la portée restreinte du taux d'imposition majoré limiterait le coût de cette mesure fiscale parce que ce taux ne serait accordé qu'aux entreprises ayant de véritables retombées économiques au Canada. Ce taux assurerait également l'équité de la politique fiscale, car les EMN ne seraient pas désavantagées par rapport aux PME. Tout comme le calcul du crédit d'impôt à la RS&DE, il faudrait que le calcul de la limite applicable au taux majoré soit effectué sur une base consolidée dans le cas des sociétés canadiennes faisant partie d'un groupe.

Une autre exclusion importante du Pilier Deux concerne le traitement d'un crédit d'impôt remboursable. Par conséquent, le gouvernement pourrait même envisager le recours conjoint à un crédit d'impôt

remboursable et à une déduction pour atténuer davantage l'incidence potentielle de l'impôt complémentaire au titre du Pilier Deux, reconnaissant que cela relèverait le niveau des dépenses fiscales pour les grandes organisations. Le coût global du soutien à la R-D devra être soigneusement évalué dans le contexte de toutes propositions relatives à la RS&DE.

5. **Le rapport final de l'Action 5** indique les actifs de propriété intellectuelle qui entrent dans le champ d'application d'une approche conforme au lien. Tous ces actifs devraient-ils être admissibles à un éventuel régime privilégié des brevets au Canada? Existe-t-il des différences dans les pratiques commerciales en ce qui concerne les différents types d'actifs de propriété intellectuelle qui devraient amener le Ministère à s'attendre à ce que les décisions en matière de commercialisation et d'emplacement de la propriété intellectuelle pour chaque actif réagissent différemment à un régime privilégié des brevets?

Avec la publication du Rapport final sur l'Action 5, l'étendue potentielle des actifs était restreinte à trois catégories distinctes⁹ :

1. Les brevets et les actifs de PI fonctionnellement équivalant à des brevets, qui sont juridiquement protégés et soumis à des procédures d'autorisation et d'enregistrement;
2. Les logiciels protégés par des droits d'auteur;
3. D'autres actifs de PI qui sont non évidents, utiles et nouveaux (cette catégorie s'appliquant seulement aux PME).

De plus, l'Action 5 interdit formellement l'utilisation de marques de commerce et de logos. Selon nous, une définition large de la PI, comprenant les brevets, les actifs de PI fonctionnellement équivalant à des brevets et les logiciels, serait appropriée pour l'écosystème canadien.

En outre, le ministère des Finances devrait tenir compte du fait que la nature des pratiques d'affaires peut varier selon le type d'actif de PI. L'approche du lien modifiée et les normes du projet BEPS devraient toutefois circonscrire l'influence exercée sur les décisions relatives à la localisation de la PI pour chaque type d'actif, car tous les actifs doivent être développés au Canada pour que la PI soit admissible. Quel que soit le type d'actif de PI, la réponse à un RPB en ce qui concerne la commercialisation et la localisation de la PI devrait donc être similaire, étant donné que les activités de développement doivent être menées au pays.

- **Brevets** : les brevets devraient être admissibles à un RPB au Canada. Nous avons relevé trois principales caractéristiques pour aider à déterminer le champ d'application pour les brevets.

En premier lieu, le gouvernement devrait déterminer s'il convient de limiter le RPB aux brevets canadiens plutôt que d'accepter des demandes de brevets internationaux. Nous recommandons que le gouvernement prenne en compte les brevets étrangers parce que cela pourrait grandement contribuer à atténuer le déséquilibre lié à la PI, auquel le ministère des Finances veut précisément remédier.

⁹ OCDE, Action 5 – Rapport final 2015, supra, note 4, p. 28.

Deuxièmement, le gouvernement devrait déterminer si le RPB s'appliquera aux demandes de brevet déposées ou seulement aux brevets accordés. Parmi les pays qui disposent d'un RPB, le Royaume-Uni a choisi de limiter les brevets admissibles à ceux qui ont été *effectivement* accordés¹⁰. Cette approche allège le fardeau administratif du gouvernement parce qu'il n'y a pas de récupération fiscale à administrer pour recouvrer les incitatifs liés aux brevets qui n'ont finalement pas été accordés. Cette approche présente pour les entreprises l'inconvénient d'avoir à attendre plusieurs années avant de se prévaloir du RPB, car elles doivent attendre qu'un brevet leur soit officiellement accordé par les autorités compétentes. Si l'octroi du brevet est confirmé, les entreprises doivent alors produire de nouveau des déclarations de revenus pour les années antérieures afin de se prévaloir de l'incitatif, ce qui peut représenter un fardeau administratif et survenir après la période normale de nouvelle cotisation. Le Royaume-Uni a résolu ce problème en mettant en œuvre un système permettant aux entités de revenir jusqu'à six ans en arrière pour se prévaloir d'un avantage fiscal qu'elles auraient obtenu si elles avaient eu droit au taux d'imposition préférentiel du RPB lorsqu'elles ont présenté une première demande de brevet dans l'année où le brevet a été accordé. Cette approche diffère de celle que la Belgique a adoptée selon laquelle les entreprises belges peuvent se prévaloir du taux d'imposition de leur RPB dès qu'elles déposent une demande de brevet pour leur PI¹¹. Comme les deux méthodes présentent des avantages et des inconvénients, nous estimons que le gouvernement devrait moduler le RPB en fonction de ses priorités. Si le but principal consiste à accorder rapidement un soutien aux entreprises et à simplifier le processus pour les contribuables, l'approche belge serait à privilégier. En revanche, si la priorité consiste à réduire le coût associé à l'administration de la mesure, il peut être préférable d'utiliser le modèle du Royaume-Uni, car il éliminerait la nécessité d'une récupération fiscale.

Enfin, le gouvernement devrait déterminer si le RPB aura un effet rétroactif ou s'il s'appliquera strictement aux brevets accordés ou demandés après une certaine date, par exemple la date à laquelle la loi habilitante a reçu la sanction royale. Ainsi, le Québec limite l'application de la DICI aux demandes de brevet déposées après le 17 mars 2016 et aux logiciels protégés après le 10 mars 2020¹². Selon nous, le gouvernement ne devrait pas limiter l'admissibilité à une date précise antérieure à l'instauration du RPB ou à la date de son entrée en vigueur. Avec l'adoption de l'approche du lien modifiée, toute date limite pour demander le taux d'imposition du RPB devrait être établie en fonction de la capacité interne de chaque entité à effectuer le traçage de ses propres coûts de développement. Puisque l'approche du lien modifiée requiert la capacité d'effectuer le traçage et le calcul des coûts de R-D de la PI, même en l'absence d'une date limite, la plupart des entreprises seront limitées par leurs propres dossiers internes. Par conséquent, si une entreprise veut se prévaloir du RPB pour un brevet daté de 2012, et si elle peut démontrer que les activités de R-D ont été menées au Canada, l'entreprise devrait être admissible au RPB. Cette approche garantira que les entreprises innovantes pionnières et les EMN qui ont façonné l'écosystème économique du Canada ne seront pas désavantagées par rapport aux entreprises en démarrage. Les nouveaux brevets et les

¹⁰ HM Revenue & Customs, « [Guidance – Use the Patent Box to reduce your Corporation Tax on profits](#) », 1^{er} janvier 2007, dernière mise à jour le 7 mai 2020.

¹¹ Pour en savoir plus, voir Brantsandpatents, [Belgian Patent Box](#).

¹² Supra, note 2.

activités de R-D devraient être encouragés à l'aide d'autres incitatifs, notamment ceux du programme de RS&DE.

- **Actifs de PI fonctionnellement équivalents** : les directives de l'OCDE donnent une définition générale de ce qu'est un brevet¹³. Par conséquent, d'autres actifs comme les modèles d'utilité, les actifs de PI qui accordent une protection aux végétaux et au matériel génétique, les désignations de médicament orphelin et les extensions de la protection par brevet pourraient être inclus dans le RPB. À notre avis, un large éventail d'actifs serait plus représentatif de la diversité des types de PI utilisés par les entreprises canadiennes. Nous estimons que le RPB devrait également comprendre, sans s'y limiter, les actifs suivants : les certificats de protection supplémentaire, les certificats d'obtention végétale et les topographies de circuits intégrés enregistrées.
- **Logiciels** : la deuxième catégorie d'actifs proposée par l'OCDE, qui pourrait être incluse dans le RPB, regroupe les logiciels protégés par des droits d'auteur parce qu'ils présentent de nombreuses similitudes avec les brevets. Compte tenu du virage de l'économie vers une dépendance grandissante aux logiciels et de l'essor de l'intelligence artificielle (IA), nous pensons que l'inclusion des logiciels peut stimuler l'innovation, reflétant ainsi les avancées technologiques et les priorités économiques.

Exclusion du RPB du Canada

- **Catégorie 3 (autres actifs non évidents, utiles et nouveaux)** : selon les directives de l'OCDE¹⁴, ces actifs ne peuvent être inclus que dans le cas des PME et il doit y avoir un processus de certification transparent qui est réalisé par une entité différente des autorités fiscales. Cette contrainte ajouterait une autre strate administrative et risquerait de créer une division inutile entre les EMN et les PME. Plutôt que d'accepter ces actifs, il vaudrait mieux concevoir une méthode de calcul visant à les inclure indirectement s'ils sont liés à la PI admissible d'une EMN ou d'une PME. Par exemple, si un produit comportait cinq secrets commerciaux et un brevet, les concepts dont il est question à la question n° 7 incluraient les secrets commerciaux pourvu qu'ils soient non évidents, utiles et nouveaux et qu'ils soient le fruit d'un projet de R-D mené au Canada.
- **Marques de commerce, logos, actifs de marketing et actifs acquis auprès de tiers** : conformément aux directives de l'OCDE¹⁵, ces actifs doivent être exclus de tout régime de PI. Nous avons la conviction que le RPB du Canada devrait donner priorité à l'innovation technologique, et non aux activités liées à la marque ou de marketing. Qui plus est, il est primordial d'exclure ces actifs afin d'assurer l'équité fiscale entre les pays.

¹³ Supra, note 4, p. 28.

¹⁴ Ibid.

¹⁵ Ibid., p. 28 et 29.

6. Si le Canada devait mettre en œuvre un régime privilégié des brevets, le respect de l'approche du lien obligerait les entreprises à déclarer des renseignements détaillés sur les dépenses engagées dans le développement de la propriété intellectuelle admissible, à l'instar des exigences en vigueur dans les régimes d'autres pays, qui sont conformes à l'approche du lien. En vous appuyant sur l'expérience acquise avec les régimes conformes au lien dans d'autres compétences, veuillez nous faire part de vos commentaires sur les défis et les pratiques exemplaires à cet égard.

La réponse à la question n° 6 est combinée à celle de la question n° 7.

7. Existe-t-il des éléments de conception d'un régime privilégié des brevets que le ministère des Finances devrait prendre en compte spécifiquement si l'on veut limiter les nouveaux coûts fiscaux pour le gouvernement?

Nous estimons que l'approche du lien modifiée proposée par l'OCDE devrait être légèrement adaptée à la lumière des enjeux et des défis précis relevés par d'autres pays qui ont déjà mis en œuvre cette approche. Il est important de noter que le concept de base de l'approche du lien modifiée consiste à assurer l'équité fiscale internationale. Ainsi, même en tenant compte des modifications proposées ici, le concept de base de l'approche du lien modifiée devra être conservé. Les principaux objectifs des modifications consistent à simplifier le calcul pour les PME, afin de mieux rendre compte des réalités des EMN et d'inciter les parties prenantes canadiennes à créer une PI admissible au Canada.

- **Calcul des coûts de développement sur une base consolidée canadienne** : les EMN ont généralement une structure d'entreprise complexe, de sorte que des filiales différentes peuvent développer différentes PI de manière cloisonnée. De plus, la PI est parfois détenue par une entité distincte pour des raisons de protection juridique. Dans d'autres cas, la structure d'entreprise consiste en un bureau de vente (qui commercialise la PI) et un centre de coût des activités de R-D affecté expressément au développement de la PI. Dans sa forme actuelle, l'approche du lien modifiée propose que le calcul soit effectué entreprise par entreprise, ce qui exclut les coûts de R-D d'une partie liée. Une approche consolidée, calculée pour chaque juridiction fiscale, refléterait mieux, à notre avis, la structure fiscale complexe des EMN. Le but visé serait d'isoler les coûts de R-D engagés au Canada des coûts de R-D engagés à l'étranger.
- **Règles anti-évitement relatives à l'acquisition de contrôle en dehors du groupe de sociétés affiliées** : depuis quelques années, en Europe, des acquisitions d'entreprises sont réalisées principalement dans le but d'exploiter leur admissibilité à un RPB. Plutôt que d'acquérir un actif, qui ne serait pas admissible à ce régime, des sociétés préfèrent acquérir une entreprise dans son entièreté, ce qui leur permet de se prévaloir du régime parce que l'actif continue d'être exploité par la même entreprise. Bien qu'elle soit légale, cette pratique mine l'intention du RPB.

Selon nous, des règles anti-évitement en matière d'acquisition de contrôle devraient être mises en place afin de contrer cette pratique sans empêcher les transferts d'actifs légitimes entre entreprises liées. Par souci d'équité, nous recommandons que toute acquisition de contrôle touchant le titulaire ultime de la PI déclenche une réinitialisation du RPB, ce qui rendrait inadmissible la PI acquise indirectement.

Par exemple, au sein d'un groupe de sociétés affiliées, la PI devrait pouvoir être transférée librement puisque la société mère continue d'en être l'ultime bénéficiaire. Une définition semblable au concept d'affiliation, tel que décrit à l'article 251.1 de la LIR, ou de l'« entité admissible du groupe » selon la définition du paragraphe 18.2(1) de la LIR, peut être appropriée. De plus, le gouvernement pourrait introduire une limitation supplémentaire en imposant des restrictions à la suite d'un fait lié à la restriction de pertes, selon la définition du paragraphe 251.2(2) de la LIR.

Cependant, si la société mère vendait sa filiale à un tiers, le bénéficiaire ultime ne serait plus le même et la PI deviendrait donc inadmissible pour la filiale. Ce scénario est traité comme si l'actif avait été vendu à un tiers non lié, compte tenu du changement de bénéficiaire ultime.

Cette approche nuancée pourrait aider à préserver l'intégrité du RPB tout en permettant des opérations commerciales légitimes.

- **Changement relatif à l'admissibilité des coûts de sous-traitants étrangers** : dans l'approche du lien modifiée proposée, les coûts des sous-traitants seraient admissibles, qu'ils aient été engagés au Canada ou dans d'autres juridictions. L'argument est le suivant : la PI et le savoir-faire seront, selon toute probabilité, transférés à l'entité canadienne. Bien que cela puisse être le cas, nous pensons que les critères du lien devraient mettre l'accent sur les coûts réels engagés au Canada. Ce changement inciterait davantage les entreprises canadiennes à faire appel à des sous-traitants canadiens plutôt qu'à des sous-traitants à l'étranger et pourrait faciliter les retombées au Canada.
- **Calcul des coûts de développement rajustés calqué sur le programme canadien de RS&DE** : Pour réduire la complexité du calcul, nous recommandons de calquer le calcul de l'approche du lien modifiée sur celui du programme de RS&DE. Par exemple, les coûts des sous-traitants seraient quand même limités à 80 % dans le calcul pour encourager le développement de la PI au Canada.
- **Majoration des dépenses admissibles** : l'approche du lien modifiée offre la possibilité de majorer de 30 % les dépenses admissibles afin de tenir compte des coûts d'acquisition et de développement de la PI. Puisque chacun des pays dotés d'un RPB a inclus une majoration des dépenses d'au plus 30 %, le RPB du Canada devrait comporter la même majoration pour ne pas être désavantagé.

Nous avons la certitude qu'en apportant certains ajustements à l'approche du lien modifiée, le Canada pourrait créer un régime qui reflète mieux les réalités économiques tout en simplifiant le processus de calcul du lien. Nos suggestions reposent sur les pratiques exemplaires et les obstacles auxquels d'autres pays se sont heurtés en utilisant cette approche. Il est essentiel de reconnaître que les recommandations de l'OCDE visent à établir une norme afin d'atténuer les pratiques fiscales dommageables. En fin de compte, le régime canadien tout entier fera l'objet d'un processus d'examen par les pairs, y compris les changements que nous proposons aux présentes. Nous avons la ferme conviction que même en intégrant ces ajustements, le RPB canadien conserverait son statut de régime non dommageable parce qu'il partagerait les visées de l'approche du lien modifiée et qu'il empêcherait le recours à des pratiques fiscales dommageables.

- **Calcul du ratio de lien selon l'approche modifiée, par produit ou source de revenus :** le calcul de l'approche du lien modifiée devrait reposer sur les activités cumulatives de R-D attribuables à chaque source de revenus ou type de produit. Cela rendrait l'approche plus représentative que la seule prise en compte de la PI admissible, parce que de multiples strates d'autres PI intégrées pourraient s'appliquer à une source de revenus ou un produit unique. Cela se prêterait aussi à l'inclusion des secrets commerciaux et d'autres biens incorporels.

De plus, les entreprises ne sont pas toujours tentées, économiquement parlant, d'enregistrer leurs secrets commerciaux en passant par le régime juridique officiel des brevets. Cela tient à deux principales raisons :

1. Les frais juridiques et les contraintes de temps que représente le processus juridique de brevetage, en particulier si plusieurs actifs de PI sont concernés, tant pour le contribuable que pour l'organisme gouvernemental qui évalue les demandes de brevet;
2. Certaines entreprises sont réticentes à dévoiler leurs secrets commerciaux. En bref, si des tiers ont accès à un brevet, des concurrents peuvent soumettre l'invention à un processus de rétro-ingénierie, en tirer parti ou s'en inspirer abondamment d'une autre manière. Les entreprises considèrent que certaines demandes de brevet et les risques qui y sont associés peuvent limiter leur avantage concurrentiel.

Par conséquent, nous recommandons d'élargir la portée du RPB au-delà des brevets proprement dits. L'OCDE reconnaît cette nécessité, mais en tient compte seulement pour les PME. C'est pourquoi plusieurs RPB ont commencé à inclure les secrets commerciaux indirectement dans le calcul des bénéfices tirés de la PI admissible. Cela s'explique essentiellement par l'utilisation de la source de revenus ou du produit lorsque la PI ne peut être isolée. Par exemple, dans le cas d'un produit complexe comme un moteur d'avion, les brevets peuvent se compter par centaines et les secrets commerciaux, par milliers. Le calcul du bénéfice tiré du moteur dans son ensemble permet à l'entreprise d'inclure indirectement certains de ses secrets commerciaux. Nous estimons qu'une inclusion générale de la PI admissible devrait également être permise au Canada, mais cela devrait être surveillé de près, car certaines entreprises pourraient breveter stratégiquement certaines inventions mises au point au Canada tout en s'abstenant délibérément de développer d'autres inventions. Pour atténuer ce risque, nous recommandons que tous les projets de R-D liés à une source de revenus ou un produit en particulier soient considérés dans leur globalité plutôt que d'être limités à la PI admissible. L'élargissement de la portée de l'inclusion assurerait que les secrets commerciaux inclus indirectement dans le RPB sont aussi développés au Canada, et non à l'étranger.

- **Calcul des activités de R-D et du RPB :** les activités de R-D sont généralement entreprises dans un but précis, qui peut être l'amélioration d'un produit existant ou le développement d'un nouveau produit. Ainsi, nous pensons que tous les projets de R-D admissibles devraient être pris en compte dans le calcul de l'approche du lien modifiée et des bénéfices admissibles connexes ou de la PI future potentielle.

- **Traçage de la R-D** : l'approche du traçage de la R-D que nous préconisons consiste à mettre à profit l'actuel programme de RS&DE par souci de simplicité. Il conviendrait de segmenter le traçage de la R-D en utilisant le projet de R-D comme point de départ. Les entreprises désireuses de se prévaloir du RPB devraient classer tous leurs projets de R-D par PI potentielle, groupe de PI ou fonction, selon le cas. L'objectif serait d'être aussi précis que possible, bien que l'OCDE reconnaisse que certaines situations ne se prêtent pas à un traçage exact par PI¹⁶. Le ministère des Finances pourrait fournir des directives et des exemples de ce qui serait jugé acceptable ainsi que des exemples de situations dans lesquelles un traçage complet de la PI doit être réalisé. De plus, il est impératif que tous les coûts de R-D engagés à l'extérieur du Canada soient retracés jusqu'au groupe de PI concerné pour calculer le ratio de lien de chaque groupe de PI. Dans bon nombre de cas, le traçage en fonction de la PI serait possible du point de vue de la R-D, mais il pourrait être difficile de relier le projet de R-D à la source de revenus ou au produit. Nous croyons donc que le traçage devrait être aligné sur le besoin d'affaires plutôt que sur le projet de R-D.
- **Calcul du revenu tiré de la PI admissible** : la détermination du bénéfice associé à un actif incorporel a toujours été compliquée. Pour permettre que le nouveau RPB atteigne ses objectifs, cette détermination doit être aussi simple que possible. L'une des approches courantes consiste à utiliser les méthodes de prix de transfert pour établir la juste valeur marchande de l'actif. D'après notre expérience, cette méthode de calcul peut être utile, mais elle comporte aussi d'importants inconvénients. Par exemple, cette méthode n'est pas appropriée pour les PME, car la détermination de la juste valeur marchande des actifs et de leur part respective des revenus peut nécessiter beaucoup de travail et coûter très cher. De plus, cette approche est fréquemment contestée par les autorités fiscales, car il peut être difficile d'isoler la juste valeur marchande et l'ARC peut arriver à une valeur différente de celle qui a été calculée par l'entreprise.

Une autre méthode couramment utilisée est celle du coût de revient. Selon cette approche, l'entreprise soustrait les coûts associés à la création et à la commercialisation de cette PI (développement, matériel, main-d'œuvre, coût des produits vendus, etc.) du revenu brut tiré de la PI admissible. Même après déduction de tous ces coûts, cette méthode reconnaît que l'entreprise devrait avoir intégré un bénéfice standard dans le bénéfice attribuable à la PI. Pour retrancher le bénéfice standard, cette méthode majore certains coûts en utilisant un coefficient. Par exemple, au Royaume-Uni, les coûts suivants sont majorés de 10 % pour tenir compte de ce bénéfice standard : les déductions pour amortissement, le coût des locaux, les frais de personnel, les coûts des usines et de la machinerie, les honoraires pour services professionnels et divers autres services¹⁷. Le Royaume-Uni a aussi recours à une approche croisée pour aller plus loin dans le retrait du marketing ou des marques de commerce du bénéfice tiré de la PI¹⁸ :

¹⁶ Ibid., p. 33-36.

¹⁷ HM Revenue & Customs, « [CIRD220440 - Patent Box: relevant IP profits: routine return figure: routine deductions](#) », dans *HMRC internal manual: Corporate Intangibles Research and Development Manual*, publié le 11 mars 2016 et mis à jour pour la dernière fois le 3 avril 2024.

¹⁸ HM Revenue & Customs, « [CIRD220490 - Patent Box: relevant IP profits: marketing assets return figure](#) », dans *HMRC internal manual: Corporate Intangibles Research and Development Manual*, publié le 11 mars 2016 et mis à

- Option 1 : les méthodes de prix de transfert servent à déterminer la juste valeur marchande de l'actif de marketing, qui est soustraite du bénéfice tiré de la PI admissible.
- Option 2 : une méthode simplifiée pour les PME. Tel qu'il est indiqué précédemment, le Royaume-Uni reconnaît aussi qu'il peut être difficile d'appliquer les concepts d'établissement des prix de transfert aux PME de sorte que, sous un certain seuil de revenu, l'entreprise peut retrancher 25 % du bénéfice tiré de la PI admissible pour rendre compte du montant associé aux marques de commerce et aux actifs de marketing.
- Option 3 : une exclusion *de minimis*. Si l'entreprise peut démontrer que les retombées des marques de commerce et des actifs de marketing incorporés dans la PI admissible sont inférieures à 10 %, elle pourra s'abstenir d'ajuster le bénéfice tiré de la PI admissible.

Une troisième méthode, appelée *peel-off method*, qui est utilisée aux Pays-Bas, pourrait aussi être prise en considération dans l'éventuel RPB canadien. Contrairement à la méthode du coût de revient, cette méthode utilise le bénéfice avant intérêts et impôts comme point de départ. L'entreprise établit un pourcentage du bénéfice associé aux autres fonctions (p. ex., l'entrepreneuriat, les ventes et la production) et retranche ce bénéfice standard de son bénéfice admissible pour isoler le bénéfice lié à la fonction R-D. Une analyse fonctionnelle doit être réalisée pour établir ce pourcentage^{19 20}.

Enfin, les Pays-Bas utilisent aussi une méthode simplifiée, appelée méthode du taux fixe. Comme son nom l'indique, cette méthode établit que 25 % du bénéfice global de l'entreprise est admissible au RPB. Comme cette méthode devrait être réservée aux entreprises en démarrage, aux très petites entreprises ou aux cas où il est impossible de calculer le bénéfice tiré de la PI admissible, elle est plafonnée à 25 000 euros par an. La pertinence d'ajouter cette méthode dans le RPB canadien peut être discutable. Ce calcul peut représenter pour les petites entreprises un moyen simple et facile d'établir leur revenu au titre du RPB. Par ailleurs, il ferait vraisemblablement croître le coût fiscal global pour le gouvernement parce que cette méthode pourrait encourager les petites entreprises, qui auraient normalement attendu de générer plus de revenus pour se prévaloir du RPB, à s'en prévaloir plus tôt. De plus, il se peut que cette estimation ne reflète absolument pas la valeur réelle du bénéfice tiré de la PI. Dépendamment du niveau de soutien que le gouvernement projette d'accorder aux petites entreprises, il faudrait évaluer si une approche semblable peut être avantageuse dans le cadre du RPB canadien.

Comme le calcul du bénéfice tiré de la PI admissible peut varier d'une entreprise à l'autre, nous estimons qu'une approche générale semblable à celle des Pays-Bas, dans laquelle quatre méthodes

jour pour la dernière fois le 3 avril 2024; HM Revenue & Customs, « [CIRD275200 - Patent Box: streaming calculation steps continued CTA10/s357BF as modified by s357BQ](#) », dans *HMRC internal manual: Corporate Intangibles Research and Development Manual*, publié le 11 mars 2016 et mis à jour pour la dernière fois le 3 avril 2024.

¹⁹ Daniel Klein Velderman et Matthew van Zijl, « [Dutch Tax Incentives for Innovation: Enhancing your Investment Case](#) », 10 novembre 2022.

²⁰ SEO Economic Research and Dialogic, « Evaluation of the Innovation Box 2010-2019 Target Group Reach, Effectiveness and Efficiency », rapport commandé par le ministère des Affaires économiques et de la politique climatique et le ministère des Finances des Pays-Bas, Amsterdam, Seo, 2023.

de calcul sont disponibles à cet égard, serait avantageuse. Les entreprises pourraient ainsi choisir la méthode la mieux adaptée à leur modèle d'affaires.

Une autre option que le gouvernement pourrait considérer est l'utilisation d'un mécanisme de calcul fondé sur la complexité et la taille du demandeur. Par exemple, une petite entreprise pourrait avoir l'option d'utiliser une méthode simplifiée (ou toute autre méthode plus complexe); une entreprise de taille moyenne pourrait utiliser la méthode du prix de revient ou celle du *peel-off* (ou toute autre méthode plus complexe); enfin, les EMN pourraient être tenues d'utiliser les concepts des prix de transfert pour déterminer le bénéfice tiré de la PI admissible.

La méthode de calcul utilisée aura une incidence importante sur le coût fiscal du RPB et l'utilisation de l'incitatif fiscal. Une méthode de calcul stricte peut limiter l'application du RPB et réduire en partie son incidence, par exemple sur la conservation de la PI. En revanche, un RPB doté d'une approche souple semblable à celle des Pays-Bas offrirait la latitude nécessaire pour être adapté en simplifiant les calculs pour les PME.

- **Limitation du revenu imposable rajusté** : il est important de noter que la déduction au titre du RPB devrait être limitée par certains facteurs pour s'assurer que l'entreprise réalise réellement des bénéfices tirés de la PI. Par exemple, nous suggérons que le taux majoré (décrit dans notre réponse à la question n° 4) soit limité au montant le moins élevé parmi les suivants :
 - i. le bénéfice cumulé tiré de la PI admissible, qui est la somme des éléments ci-dessous :
 - le bénéfice cumulé tiré de la PI admissible de l'année précédente;
 - le bénéfice tiré de la source de revenus 1 (calculé à l'aide d'une des méthodes décrites ci-dessus) * approche du lien modifiée de la source de revenus 1;
 - le bénéfice tiré de la source de revenus 2 (calculé à l'aide d'une des méthodes décrites ci-dessus) * approche du lien modifiée de la source de revenus 2;
 - le bénéfice tiré de la source de revenus 3 (calculé à l'aide d'une des méthodes décrites ci-dessus) * approche du lien modifiée de la source de revenus 3;
 - et ainsi de suite;
 - ii. le revenu net rajusté avant l'application du RPB, qui est rajusté pour que soit isolée la portion du revenu net qui est associée au bénéfice tiré de la PI. Les rajustements peuvent consister à retrancher les dividendes et les gains imposables non liés à l'entreprise, comme les investissements;
 - iii. les critères relatifs à la substance du Pilier Deux, soit la somme des montants correspondant à 5 % des actifs incorporels et 5 % des frais de personnel pour une année donnée.

Après cette étape, l'entreprise calculerait le montant admissible au RPB assorti du taux standard, qui devrait aussi se limiter au montant le moins élevé parmi les suivants :

- i. le bénéfice cumulé tiré de la PI admissible – le montant utilisé dans le calcul du taux majoré;
- ii. le revenu net rajusté – le montant utilisé dans le calcul du taux majoré.

Il est important de noter que cet exemple n'illustre pas le calcul en entier. Il s'agit plutôt d'une simplification illustrant une partie du processus qui, à notre avis, pourrait être optimale dans le calcul de la déduction au titre du RPB.

Cette approche comporte deux principaux avantages :

1. L'utilisation d'une déduction plutôt que d'un crédit d'impôt remboursable devrait réduire le coût, car l'entreprise doit avoir un revenu net positif pour s'en prévaloir. De plus, une définition plus stricte du revenu net garantirait que la déduction s'applique au revenu provenant de la PI. Enfin, le recours à une déduction permettrait de déterminer globalement l'avantage fiscal fédéral-provincial combiné du fait que le calcul du revenu imposable est le même dans la plupart des provinces canadiennes.
 2. L'utilisation du bénéfice cumulatif tiré de la PI admissible et l'ajout de tout montant inutilisé des années antérieures permettraient de constater la commercialisation à long terme. Par exemple, dans de nombreux secteurs d'activité à forte intensité de R-D, l'entreprise pourrait avoir un bénéfice tiré de la PI admissible, mais pourrait quand même afficher une perte globale. Selon cette approche, tout bénéfice tiré de la PI admissible pourrait être utilisé ultérieurement. Le fonctionnement de cette approche s'apparenterait au compte de dépenses déductibles du programme de RS&DE. Par conséquent, même si l'entreprise était déficitaire, il pourrait être avantageux d'effectuer le calcul au titre du RPB pour déterminer le bénéfice provenant de la PI, car cet actif fiscal futur pourrait servir ultérieurement à réduire le revenu imposable.
- **Types de revenus permis dans le RPB** : nous recommandons la mise en œuvre d'une approche générale comprenant le revenu tiré du produit, le revenu au titre d'une licence et les actions en contrefaçon de brevet. Nous estimons que le gain lié à la vente de la PI devrait être inclus seulement dans la mesure où la PI disponible a généré un revenu dans le bassin de recettes. La raison d'être du RPB consiste à inciter la commercialisation de la PI plutôt que sa vente proprement dite. Selon le modèle de RPB proposé, tout gain résultant de la disposition de la PI ne générerait pas de bénéfice au titre de la PI admissible et, de ce fait, ne serait pas admissible au taux d'imposition accordé par le RPB. Cependant, si l'entreprise génère un bassin de recettes important au titre de la PI admissible, le bassin disponible pourrait couvrir le gain associé à la vente de la PI. Puisque ce gain en capital serait lié à l'entreprise, il ne serait pas rajusté dans le *revenu imposable rajusté*.
 - **Capitalisation et amortissement des coûts de RS&DE antérieurs à la PI** : le gouvernement pourrait instaurer un principe de capitalisation des coûts antérieurs à la PI pour constater les activités de R-D considérables nécessaires à la création de PI. Si ce processus était mis en place, les entreprises pourraient se prévaloir plus rapidement du RPB parce qu'elles ne seraient pas tenues de couvrir la totalité des coûts dès leurs premières années d'exploitation.
 - **Décisions anticipées en matière d'admissibilité** : en ayant recours à l'approche de la Belgique et des Pays-Bas, l'ARC pourrait rendre des décisions anticipées concernant le calcul de l'approche du lien modifiée et la méthode utilisée par l'entité aux fins de traçage des coûts de R-D et des revenus. Il convient de noter qu'une décision anticipée en matière d'admissibilité est différente de ce qui se fait

habituellement au Canada; ce processus de certification permet de valider gratuitement l'admissibilité de l'actif et la méthode de traçage.

Aux Pays-Bas²¹, par exemple, une entreprise qui demande une décision anticipée doit remplir un questionnaire normalisé. Après avoir pris connaissance des réponses, les autorités fiscales peuvent poser des questions plus précises et planifier une visite au siège social de l'entreprise. La décision fera état de renseignements sur l'entreprise en général, des activités de R-D menées par le contribuable et de la méthode de calcul la plus appropriée. En Belgique²², cette décision anticipée en matière d'admissibilité, valide pendant cinq ans, est davantage fondée sur l'approche du lien modifiée et la méthode de calcul. Une combinaison des deux méthodes pourrait être intéressante dans le cadre du RPB canadien.

Selon nous, un solide programme de décisions anticipées en matière d'admissibilité peut fournir une certaine prévisibilité et réduire les risques, en particulier pour les sociétés étrangères qui envisagent d'investir au Canada. Cette réduction des risques pourrait contribuer à stimuler l'investissement direct étranger au Canada ainsi qu'à réduire les coûts de conformité pour le gouvernement et les contribuables, car ces décisions pourraient être valides pendant plusieurs années. D'un point de vue conceptuel, cela s'apparenterait au mécanisme de l'arrangement préalable en matière de prix de transfert, qui offre une certitude aux contribuables.

- **Choix de se prévaloir ou de se retirer du RPB** : le modèle proposé de RPB exige que chaque projet de R-D soit relié à une PI ou à une grappe de PI en particulier, de même qu'aux sources de revenus individuelles, ce qui peut s'avérer complexe et exigeant. Pour faciliter la gestion de ce processus, nous recommandons que les entreprises aient l'option d'adhérer au RPB et de s'en retirer. Les entreprises qui auraient choisi de ne pas participer au régime seraient dispensées d'effectuer le traçage de la R-D et de calculer la PI admissible. De plus, l'adoption d'un modèle d'adhésion pourrait contribuer à réduire l'incidence fiscale globale du RPB, en particulier si un cadre de référence semblable à celui qui est utilisé au Royaume-Uni²³ était mis en œuvre.

Si une entreprise décidait d'adhérer au RPB, elle serait tenue de calculer le bénéfice tiré de la PI et d'effectuer le traçage de la R-D. L'utilisation d'une base de bénéfices cumulatifs tirés de la PI aurait pour conséquence que les entreprises ayant des pertes liées à la PI devraient compenser ce bassin avant de pouvoir se prévaloir des avantages du RPB. Tout comme dans le modèle du Royaume-Uni, un délai de deux ans serait accordé advenant qu'une entreprise décide de se retirer du RPB. Ce délai lui permettrait d'évaluer si ses pertes sont temporaires et s'il convient de maintenir son adhésion au RPB ou de s'en retirer.

²¹ Supra, note 19.

²² Supra, note 11.

²³ HM Revenue & Customs, « [CIRD260110 - Patent Box: supplementary: revocation of a Patent Box election](#) », dans *HMRC internal manual: Corporate Intangibles Research and Development Manual*, publié le 11 mars 2016 et mis à jour pour la dernière fois le 3 avril 2024.

Une entreprise qui choisirait de se retirer, comme dans le modèle du Royaume-Uni, serait assujettie à une période d'attente avant de pouvoir adhérer de nouveau au régime. Dans l'intervalle, certaines pertes seraient prises en compte dans le calcul du RPB ou certains bénéficiaires pourraient être imposés au taux régulier. Cette mesure devrait contribuer à limiter le coût du RPB.

En exigeant des entreprises qu'elles compensent leurs pertes et en imposant un délai d'attente avant qu'elles puissent réintégrer le régime, le gouvernement pourrait favoriser un système plus juste, utilisant les ressources plus efficacement pour tous les participants.

- **Directives et documentation claires** : l'adoption de l'approche du lien modifiée et le calcul général aux fins du RPB seront à la fois complexes et étendus. L'une des pratiques exemplaires consiste en ce que l'autorité compétente, par exemple le ministère des Finances ou l'ARC, communique une trousse d'information et des directives détaillées à ce sujet. Le Royaume-Uni fournit un bon exemple de pratiques exemplaires.

En conclusion, la mise en œuvre d'un RPB canadien et l'adoption d'une approche du lien modifiée obligerait les entreprises à fournir des renseignements détaillés sur leurs dépenses en développement de PI admissible. Cette approche serait nécessaire pour assurer l'équité fiscale internationale, mais il faudrait l'adapter pour remédier à des écueils précis observés dans des pays l'ayant déjà mise en œuvre.

Les modifications proposées visent à rendre compte de la complexité de la structure des EMN, empêcher l'évitement fiscal par l'acquisition de PI, encourager le recours à des sous-traitants canadiens et simplifier le processus de calcul. De plus, l'approche proposée encourage la poursuite des activités de développement et d'innovation au Canada en acceptant qu'un éventail plus large d'actifs de PI, y compris les secrets commerciaux et le savoir-faire, soient admissibles au régime.

Le présent document met aussi en lumière la nécessité de produire des directives et de la documentation claires pour aider les entreprises à composer avec les subtilités de l'approche du lien modifiée et les calculs généraux aux fins du RPB. Cela permettrait aux entreprises de prendre des décisions éclairées et, peut-être, d'accroître leur participation aux activités de R-D, ce qui stimulerait l'innovation et la croissance économique au Canada.

La conception proposée, si elle était mise en œuvre, pourrait rendre le RPB plus efficace et efficient tout en limitant les nouveaux coûts fiscaux pour le gouvernement.