

Québec, le 20 mars 2024

Objet : Crédit d'impôt pour investissement et
innovation – Progiciel de gestion admissible
N/Réf. : 23-063382-001

La présente donne suite à votre demande concernant la qualification de certaines dépenses à titre de frais déterminés pour l'application du crédit d'impôt pour investissement et innovation, ci-après « C3i », prévu aux articles 1029.8.36.166.60.36 et suivants de la Loi sur les impôts (RLRQ, chapitre I-3), ci-après « LI ».

CONTEXTE

Vous souhaitez obtenir des précisions relativement à la sous-question 2.1 de la question 8 de la Table ronde provinciale du congrès de l'Association de planification fiscale et financière (APFF) d'octobre 2021, laquelle se lit comme suit :

Dans le marché actuel, de plus en plus de concepteurs de progiciel de gestion mettent à la disposition des entreprises leur progiciel en format « Software as a Service » (SaaS). Dans ce contexte, une société qui utilise un tel progiciel permettant de gérer l'ensemble des processus opérationnels de l'entreprise pourrait-elle demander le C3i à l'égard des frais d'utilisation qu'elle paie au fournisseur de service? Autrement dit, un progiciel SaaS peut-il se qualifier à titre de « progiciel de gestion admissible », telle que cette expression est définie à l'article 1029.8.36.166.60.36 de la LI, et ce, bien que la société ne soit pas propriétaire du logiciel?

Revenu Québec a offert la réponse suivante :

Un « bien déterminé » désigne également, entre autres, un bien qui est compris, pour l'application de la DPA du coût en capital, dans la catégorie 12 de l'annexe B [du Règlement sur les impôts (RLRQ, chapitre I-3, r. 1), ci-après « RI »], en application du paragraphe *o* de son premier alinéa, et qui est un progiciel de gestion admissible.

[...]

Lorsqu'un progiciel est utilisé en format SaaS, aucune acquisition de bien n'a lieu et aucun montant ne peut donc être ajouté au coût en capital des biens de la catégorie 12 de l'annexe B RI. Par conséquent, nous sommes d'avis que les frais engagés pour l'utilisation d'un tel progiciel, n'étant pas inclus dans le coût en capital d'un bien, ne peuvent se qualifier de « frais déterminés » pour l'application du C3i.

Il est à noter qu'une telle dépense de nature courante pourrait être déduite dans le calcul du revenu de la société.

QUESTION 1

L'avis de Revenu Québec concernant les dépenses liées au droit d'utiliser un progiciel de gestion en format *Software as a Service* (SaaS), ci-après « logiciel-service »¹, est-il toujours le même?

RÉPONSE 1

Une « société admissible »² peut bénéficier d'un montant au titre du C3i à l'égard des frais déterminés engagés et payés par elle pour l'acquisition d'un bien déterminé.

¹ Expression privilégiée par l'Office québécois de la langue française et définie comme suit : « Logiciel standard hébergé sur les serveurs d'un fournisseur de services et généralement accessible par Internet moyennant un abonnement », Office québécois de la langue française, Le Grand Dictionnaire terminologique, Québec, en ligne : <https://vitrinelinguistique.oqlf.gouv.qc.ca/fiche-gdt/fiche/26519822/logiciel-service>.

² La définition de l'expression « société admissible » est prévue au premier alinéa de l'article 1029.8.36.166.60.36 de la LI.

Les « frais déterminés »³ d'une société admissible pour une année d'imposition qui se termine avant le 8 novembre 2023, à l'égard d'un bien déterminé, désignent l'excédent, sur le montant des frais exclus relatif au bien déterminé de la société pour l'année donnée, des frais engagés par la société dans l'année donnée pour l'acquisition du bien déterminé et qui sont inclus, à la fin de cette année, dans le coût en capital du bien et payés au plus tard le dernier jour de la période de 18 mois suivant la fin de cette année. Lorsque les frais déterminés sont engagés par une société admissible dans une année d'imposition qui se termine après le 7 novembre 2023 et que la société paie les frais après la fin de l'année d'imposition, mais au plus tard 18 mois suivant la fin de cette année, la société peut alors bénéficier d'un montant au titre du C3i à l'égard de ces frais pour l'année d'imposition où ils ont été engagés ou pour celle où ils ont été payés⁴. Si les frais sont payés après ce délai, ils deviennent des frais déterminés pour l'année d'imposition dans laquelle ils sont payés.

De façon sommaire, le premier alinéa de l'article 1029.8.36.166.60.36 de la LI prévoit qu'un « bien déterminé » d'une société comprend, entre autres, un bien acquis après le 10 mars 2020, mais avant le 1^{er} janvier 2030⁵, qui est un logiciel compris dans la catégorie 12 de l'annexe B du RI, en application du paragraphe o de son premier alinéa, et qui est un progiciel de gestion admissible⁶.

Un progiciel de gestion admissible qui est un bien déterminé doit commencer à être utilisé dans un délai raisonnable suivant son acquisition, être utilisé principalement au Québec et principalement dans le cadre de l'exploitation d'une entreprise pour une période minimale de 730 jours⁷ suivant le jour où il a

³ La définition de l'expression « frais déterminés » est prévue au premier alinéa de l'article 1029.8.36.166.60.36 de la LI.

⁴ Ministère des Finances du Québec, Bulletin d'information 2023-6, « Mesures fiscales annoncées à l'occasion de la présentation du *Point sur la situation économique et financière du Québec* », 7 novembre 2023, p. 9, « 1.3 Modifications visant à assouplir certaines modalités de réclamation du crédit d'impôt ».

⁵ *Id.*, p. 5, « 1.1 Modifications relatives à la prolongation du crédit d'impôt ».

⁶ La définition de l'expression « progiciel de gestion admissible » est prévue au premier alinéa de l'article 1029.8.36.166.60.36 de la LI. Un « progiciel de gestion admissible » désigne un bien d'une société ou d'une société de personnes qui est un progiciel permettant principalement de gérer l'un ou plusieurs des éléments suivants :

- a) l'ensemble des processus opérationnels de l'entreprise exploitée par la société ou la société de personnes, selon le cas, en intégrant l'ensemble des fonctions de celle-ci;
- b) les interactions avec la clientèle de l'entreprise exploitée par la société ou la société de personnes, selon le cas, par l'entremise de canaux de communication multiples et interconnectés;
- c) un réseau d'entreprises exploitées par la société ou la société de personnes, selon le cas, qui sont impliquées dans la production d'un produit ou la fourniture d'un service requis par le client final, afin de couvrir tous les mouvements de matière et d'information, du point d'origine au point de consommation.

⁷ Article 1029.8.36.166.60.53 de la LI.

commencé à être utilisé par le premier acquéreur du bien ou par un acquéreur subséquent qui l'a acquis dans des circonstances où l'article 130R149 du RI⁸ s'applique.

Le logiciel-service est un modèle d'exploitation commerciale des logiciels dans lequel ceux-ci sont installés sur des serveurs distants plutôt que sur ceux de l'utilisateur. Les clients paient un abonnement en contrepartie du droit d'utiliser le logiciel.

Pour l'application du titre XII et de l'annexe B du RI, le premier alinéa de l'article 130R3 du RI prévoit que l'expression « logiciel » comprend un logiciel d'exploitation et un droit ou une licence permettant l'utilisation d'un logiciel, à moins que le contexte n'indique un sens différent. Nous sommes d'avis que l'abonnement à un progiciel de gestion en format logiciel-service confère un droit d'utilisation de celui-ci pour une période déterminée. Par conséquent, les frais ainsi engagés pourraient être inclus dans la catégorie 12 de l'annexe B du RI, à condition qu'ils constituent une dépense en capital.

À cet égard, nous vous rappelons que les expressions « dépense courante » et « dépense en capital » ne sont pas définies dans la LI. Il est donc nécessaire de s'en remettre notamment à l'interprétation de ces expressions qui en est faite par les tribunaux. Une étude de la jurisprudence nous permet de recenser certains critères et tests applicables. Il n'existe cependant pas un seul test infallible permettant dans tous les cas de déterminer si une dépense engagée est de nature courante ou de nature capitale.

Parmi les principaux critères invoqués par la jurisprudence, on retrouve le critère de la récurrence de la dépense, ou du « *once and for all* »⁹. C'est-à-dire que, dans le cas où la dépense doit être effectuée une seule fois, il s'agira probablement d'une dépense en capital, par opposition à la dépense récurrente qui indiquerait plutôt qu'il s'agit d'une dépense courante. En l'espèce, une dépense découlant d'un droit ou d'une licence permettant l'utilisation d'un progiciel de gestion en format logiciel-service avec adhésion annuelle serait, à notre avis, récurrente par nature.

Un deuxième critère régulièrement analysé est celui de l'avantage durable, ou « *enduring benefit* »¹⁰. Si la dépense crée un avantage durable pour le contribuable, il devrait s'agir d'une dépense en capital. En l'espèce, une dépense

⁸ En vertu des articles 130R148 et 130R149 du RI, lorsqu'un contribuable acquiert un bien qui, immédiatement avant cette acquisition, était compris dans une catégorie prescrite de la personne de qui le bien est acquis, ce bien est réputé compris dans la même catégorie prescrite si, entre autres, au moment de l'acquisition du bien, le vendeur a un lien de dépendance avec l'acquéreur.

⁹ Voir notamment *Johns-Manville Canada c. La Reine*, [1985] 2 RCS 46.

¹⁰ Voir notamment *Montreal Coke and Manufacturing Co v. Minister of National Revenue / Montreal Light, Heat & Power Consolidated v. The Minister of National Revenue*, [1942] RCS 89 et *Imperial Tobacco Canada Limitée c. Canada*, 2011 CAF 308.

découlant d'un droit ou d'une licence permettant l'utilisation d'un progiciel de gestion en format logiciel-service sur une période étendue (plus d'un an) pourrait créer un avantage durable pour une société.

Un troisième critère est axé sur l'objet ou la justification sous-tendant la dépense. En vertu de ce critère, si une dépense est engagée relativement à quelque chose qui est lié au processus générateur de revenus, cela tend à indiquer qu'elle a été engagée à titre de dépense courante. À l'inverse, une dépense est une dépense en capital si elle est engagée dans le cadre de l'exécution proprement dite d'une opération qui a pour résultat l'acquisition d'une immobilisation ou encore la création, l'amélioration ou l'expansion de l'entreprise d'un contribuable¹¹. En l'espèce, une dépense découlant de l'acquisition d'un droit ou d'une licence permettant l'utilisation à long terme d'un progiciel de gestion en format logiciel-service pourrait contribuer à l'amélioration de l'entreprise d'un contribuable.

Considérant ces critères, les frais engagés pour l'utilisation d'un progiciel de gestion en vertu d'un contrat de type logiciel-service avec adhésion mensuelle ou annuelle pourraient, dans certains cas, être considérés comme des dépenses en capital. Par exemple, lorsqu'un contrat de type logiciel-service prévoit l'acquisition d'un droit ou d'une licence permettant l'utilisation d'un progiciel de gestion sur une période supérieure à une année, avec l'obligation pour l'utilisateur d'effectuer tous les paiements prévus aux termes dudit contrat, qu'ils soient échelonnés sur la durée du contrat ou non¹², les frais relatifs à ce contrat pourraient être considérés comme ayant été engagés au titre de capital et, par conséquent, pourraient être ajoutés au coût en capital des biens de la catégorie 12 de l'annexe B du RI.

Dans un tel cas, ces frais pourraient, si toutes les conditions sont par ailleurs satisfaites¹³, se qualifier de « frais déterminés » pour l'application du C3i dans l'une ou l'autre des années d'imposition couvertes par le contrat, selon le moment où ils sont payés et ainsi donner droit à un montant au titre du C3i.

QUESTION 2

Les frais liés à l'implantation ou à la personnalisation des fonctionnalités d'un progiciel de gestion admissible pourraient-ils, si toutes les conditions sont par ailleurs satisfaites, ouvrir droit à un montant au titre du C3i?

¹¹ Voir notamment *Canada Starch Company Limited v. M. N. R.*, [1969] 1 Ex. C.R. 96 et *Firestone c. Canada*, [1987] 3 C.F. 200.

¹² APFF, « Colloque 307 – Symposium RS&DE et autres mesures incitatives à l'innovation, Table ronde de Revenu Québec », 21 avril 2023, Crédit d'impôt pour investissement et innovation (C3i).

¹³ Incluant notamment la condition selon laquelle le bien doit être utilisé principalement au Québec et principalement dans le cadre de l'exploitation d'une entreprise pour une période minimale de 730 jours suivant le jour où il a commencé à être utilisé.

RÉPONSE 2

Dans diverses lettres d'interprétation¹⁴, Revenu Québec mentionne qu'il partage la position véhiculée par l'Agence du revenu du Canada, ci-après « ARC », au paragraphe 8 de son bulletin d'interprétation IT-285R2 « Déduction pour amortissement – Généralités »¹⁵ dans lequel il est mentionné que l'expression « coût en capital d'un bien » désigne généralement le coût global engagé par le contribuable pour l'acquisition et la mise en service du bien, incluant les honoraires d'avocats, de notaires, de comptables et d'ingénieurs ou d'autres frais supportés pour acquérir le bien.

Le paragraphe 8 du bulletin d'interprétation IMP. 128-4/R3¹⁶ prévoit lui aussi l'inclusion, dans le coût en capital, des dépenses engagées pour faire l'acquisition d'une immobilisation ou des ajouts et des améliorations à celle-ci :

8. Par ailleurs, une dépense engagée dans le but de faire l'acquisition d'une immobilisation, d'y faire un ajout ou d'y apporter une amélioration est considérée comme une dépense en capital. Elle n'est pas admise en déduction dans le calcul du revenu de l'entreprise au sein de laquelle cette immobilisation est utilisée ou dans le calcul du revenu provenant de l'immobilisation. Elle doit plutôt être ajoutée au coût en capital de l'immobilisation.

[Notre soulignement]

Ainsi, les frais liés à l'implantation ou à la personnalisation des fonctionnalités d'un progiciel de gestion pourraient être inclus dans son coût en capital, car ils sont rattachés au progiciel de gestion et ne forment avec ce dernier qu'un seul bien. Par conséquent, ces frais pourraient généralement se qualifier à titre de frais déterminés et ainsi ouvrir droit à un montant au titre du C3i.

Nous vous prions d'agréer nos salutations distinguées.

Direction de l'interprétation relative
aux mesures québécoises particulières

¹⁴ Par exemple, Revenu Québec, Lettre d'interprétation 13-017523-001, « Demande d'interprétation concernant le crédit d'impôt pour investissement relatif au matériel de fabrication et de transformation », 10 février 2012 et Revenu Québec, Lettre d'interprétation 09-008141-001 « Admissibilité de certains équipements et de divers coûts aux fins du crédit d'impôt pour investissement relatif au matériel de fabrication et de transformation », 2 août 2011.

¹⁵ ARC, Bulletin d'interprétation IT-285R2, « Déduction pour amortissement – Généralités », 31 mars 1994. Il est à noter que ce bulletin d'interprétation a été annulé et remplacé par le Folio de l'impôt sur le revenu S3-F4-C1 « Exposé général sur la déduction pour amortissement » publié par l'ARC le 27 février 2019. Le paragraphe 1.45 de ce folio reprend essentiellement le même texte que le paragraphe 8 du bulletin d'interprétation IT-285R2.

¹⁶ Revenu Québec, Bulletin d'interprétation IMP. 128-4/R3, « Dépenses courantes et dépenses en capital relatives à une immobilisation », 29 décembre 2011.