



**DESTINATAIRE** : \*\*\*\*\*

**EXPÉDITEUR** : \*\*\*\*\*  
DIRECTION DE L'INTERPRÉTATION RELATIVE AUX PARTICULIERS

**DATE** : LE 24 NOVEMBRE 2017

**OBJET** : **DÉPENSES EN CAPITAL ET RS&DE**  
**N/RÉF. : 17-037042-001**

---

La présente est pour faire suite à votre demande d'interprétation concernant notamment les conséquences de l'abrogation de l'article 223 de la Loi sur les impôts (RLRQ, chapitre I-3), ci-après désignée « LI », et l'admissibilité de certaines dépenses aux fins du régime de la recherche scientifique et du développement expérimental, ci-après désigné « RS&DE ». Plus particulièrement, vous désirez savoir si \*\*\*\*\* , ci-après désignée « Société », pouvait demander certaines dépenses de salaires aux fins du régime de la RS&DE dans le cadre du développement d'un site Web.

## Faits

1. Société exploite un site Web de \*\*\*\*\* . Elle a été formée en \*\*\*\*\* 2011.
2. Société permet ainsi à une personne \*\*\*\*\* d'effectuer une recherche sur son site afin de sélectionner \*\*\*\*\* et de payer \*\*\*\*\*.
3. Dans certains cas, le client est redirigé sur le site de \*\*\*\*\* pour payer \*\*\*\*\*.
4. Ce service est offert grâce à des ententes conclues entre Société et des entreprises \*\*\*\*\*.
5. Société réalise ainsi des commissions \*\*\*\*\*.
6. Le site Web de Société a été activé dans l'année d'imposition terminée le \*\*\*\*\* 2013, année durant laquelle Société a réalisé des revenus pour la première fois.

- 
7. Depuis \*\*\*\*\* 2011, le contribuable entreprend les projets en RS&DE suivants :
- De \*\*\*\*\* 2011 à \*\*\*\*\* 2014, le projet \*\*\*\*\*;
  - De \*\*\*\*\* 2013 à \*\*\*\*\* 2013, le projet \*\*\*\*\*;
  - De \*\*\*\*\* 2013 à \*\*\*\*\* 2016, les projets \*\*\*\*\*.
8. Selon la description des projets faite sur les formulaires T661 fédéraux, les descriptions de tâches fournies par le contribuable à Revenu Québec ainsi que les explications des représentants du contribuable, ces projets consistent essentiellement à de la programmation et du développement Web effectués par les employés du contribuable afin de créer le site Web.

### **Interprétation demandée**

Vous nous soumettez les questions suivantes :

- a) Est-ce que les dépenses de salaire engagées par le contribuable pour développer et améliorer son site Web constituent des dépenses en capital?
- b) Si de telles dépenses de salaire sont de nature capitale, est-ce qu'elles peuvent donner droit à la déduction et au crédit pour RS&DE si elles sont engagées après le 31 décembre 2013 en raison de l'abrogation de l'article 223<sup>1</sup> de la LI? De plus, quelle est la portée législative de l'article 230.0.0.1.1 de la LI et quelles sont les conséquences fiscales qui en découlent?

### **Interprétation donnée**

*Réponse à la question a)*

Rappelons rapidement qu'en vertu des articles 128 et 129 de la LI, un contribuable ne pourra déduire une dépense en capital à l'encontre de ses revenus, sauf si permis expressément par la LI.

---

<sup>1</sup> Loi donnant suite au discours sur le budget du 4 juin 2014 et à certaines autres mesures fiscales (L.Q. 2015, c. 21, a. 136).

---

Généralement, on différenciera les dépenses courantes des dépenses en capital en fonction de la durée de vie de la dépense; si la dépense procure un avantage de longue durée, la dépense risque de se qualifier de dépense en capital<sup>2</sup>.

En l'espèce, la finalité de Société consiste à mettre en place et exploiter un site Web sur différente plateforme (site Web, applications, etc.).

Généralement, les dépenses engagées pour l'élaboration de logiciels ainsi que d'un site Web pourraient être considérées comme étant de nature capitale puisqu'il y a création d'une immobilisation (logiciels)<sup>3</sup>. Ainsi, certains frais, dont ceux reliés au développement ou à la mise au point des logiciels, ne devraient pas être considérés comme étant des dépenses de nature courante, mais devraient être considérés comme étant des dépenses de nature capitale<sup>4</sup>.

Ceci étant, la classification d'un bien aux fins d'amortissement est principalement une question de fait qui dépend de la nature et des caractéristiques propres à chaque bien.

*Réponse à la question b)*

L'article 223 de la LI est abrogé tout comme son équivalent fédéral, l'alinéa 37(1)b) de la LIR. Ainsi, les dépenses en capital effectuées après 2013 ne sont généralement plus admissibles au régime de la RS&DE, de même que les dépenses qui sont réputées, en vertu de l'article 223.0.1 de la LI, ne pas avoir été faites avant le 1<sup>er</sup> janvier 2014.

En conséquence, seules les dépenses qui se qualifient aux fins de l'article 222 de la LI sont admissibles aux fins du régime fiscal pour la RS&DE. Le premier alinéa de l'article 222 de la LI se lit :

« Un contribuable qui exploite une entreprise au Canada dans une année d'imposition peut déduire, dans le calcul de son revenu qui provient de cette entreprise pour l'année, un montant n'excédant pas l'ensemble des

---

<sup>2</sup> Revenu Québec, bulletin d'interprétation IMP. 128-4/R3 « Dépenses courantes et dépenses en capital relatives à une immobilisation », 29 décembre 2011.

<sup>3</sup> ARC, Interprétation technique 2013-0507121E5 « *Website costs* », 23 octobre 2013; Revenu Québec, lettre d'interprétation 15-024629-001 « Transfert d'un bien entre des personnes transigeant avec un lien de dépendance – Changement de la nature du bien (immobilisation admissible vs bien amortissable) », 23 septembre 2015.

<sup>4</sup> Revenu Québec, lettre d'interprétation 05-0106533 « Dépenses de développement d'un site Web », 22 décembre 2005, Peter M. Farwell, « *Taxation of Computer Software Costs* », *Report of Proceedings of the Thirty-Fifth Tax Conference*, 1983 Conference Report (Toronto : Canadian Tax Foundation, 1984), 865-884.

---

montants qui représentent des dépenses de nature courante qu'il a faites dans l'année, ou dans une année d'imposition antérieure prenant fin après le 31 décembre 1973 :

- a) soit pour des recherches scientifiques et du développement expérimental qui concernent une entreprise du contribuable et qui sont effectués au Canada directement par lui;
- b) soit pour des recherches scientifiques et du développement expérimental qui concernent une entreprise du contribuable et qui sont effectués au Canada directement pour le compte du contribuable;

[...] ».

(Notre soulignement)

L'article 230.0.0.1.1 de la LI a été ajouté en 2015 et s'applique à l'égard d'une dépense faite après le 31 décembre 2013 et à l'égard d'une dépense qui est réputée, en vertu de l'article 223.0.1 de cette loi, ne pas avoir été faite avant le 1<sup>er</sup> janvier 2014. Il définit, aux fins de la section relative aux dépenses de RS&DE, l'expression « dépenses de nature courante ». Il se lit :

« Pour l'application de la présente section, les dépenses de nature courante comprennent les dépenses faites par un contribuable, à l'exception des dépenses suivantes :

- a) les dépenses qu'il fait pour l'acquisition, auprès d'une personne ou d'une société de personnes, d'un bien qui est une immobilisation du contribuable;
- b) les dépenses qu'il fait pour l'usage ou le droit d'usage d'un bien qui serait une immobilisation du contribuable s'il lui appartenait. »

(Nos soulignements)

Nous comprenons que le législateur a voulu élargir l'admissibilité de certaines dépenses en précisant que notamment les dépenses faites pour l'acquisition d'un bien « auprès d'une personne » ne se qualifient pas de dépenses de nature courante. Conséquemment, puisqu'un contribuable peut fabriquer ou développer un bien pour lui-même, et que ces dépenses aux fins fiscales se qualifieraient probablement de dépenses en capital, cette précision, à l'article 223.0.1.1 de la LI, fait en sorte de qualifier ces dépenses à titre de « dépenses de nature courante ».

---

Ainsi, un salaire versé pour la construction ou la fabrication d'un bien se qualifie de dépenses de nature courante aux fins du régime spécifique de la RS&DE, pour autant qu'il se qualifie aux fins des articles 222 et 230 de la LI.

D'ailleurs, les notes explicatives de l'article 143 de L.Q. 2015, c. 21, lequel introduit l'article 230.0.0.1.1 de la LI, expriment ces conclusions. Nous les reproduisons :

« Le nouvel article 230.0.0.1.1 de la LI prévoit qu'une dépense de nature courante ne comprend pas une dépense effectuée par un contribuable pour l'acquisition, auprès d'une personne ou d'une société de personnes, d'un bien qui est une immobilisation du contribuable ou pour l'usage ou le droit d'usage d'un bien qui serait une immobilisation du contribuable s'il lui appartenait. Par conséquent, les dépenses qu'un contribuable engage pour l'aménagement d'une immobilisation, comme les salaires versés à des employés pour l'aménagement d'un bien relatif à des activités de R-D seront généralement considérées, aux fins d'impôt, comme des dépenses de nature courante. »

(Notre soulignement)

En l'espèce, il est difficile d'établir quels travaux consistaient à de la RS&DE selon les critères établis par la jurisprudence<sup>5</sup>. Il s'agit d'une question de fait propre à chaque situation. Cet exercice d'examen scientifique des projets est effectué par l'Agence du revenu du Canada, ci-après désigné « ARC ».

Dans sa *Politique sur l'admissibilité des travaux aux crédits d'impôt à l'investissement en RS&DE*<sup>6</sup>, l'ARC explique qu'il est important de faire la distinction entre les projets d'entreprise et les projets de RS&DE.

Selon notre compréhension, il est probable que le développement et l'amélioration du site Web de Société consistent en la réalisation d'un bien commercial qui comprend des sous-projets de RS&DE. En effet, Société semble avoir développé soit différents logiciels, codages, banques ou architectures, qui ont nécessité ou non la résolution d'incertitude technologique, et qui soit ont été intégrés, soit ont servi d'outillage, soit ont permis de réaliser d'autres activités de RS&DE ou d'opérer les activités commerciales de Société.

---

<sup>5</sup> *Northwest Hydraulic Consultants Ltd. v. R.*, [1998] 3 C.T.C. 2520.

<sup>6</sup> ARC, *Politique sur l'admissibilité des travaux aux crédits d'impôt à l'investissement en RS&DE*, 24 avril 2015.

---

Le développement et l'amélioration d'un tel bien peut nécessiter en partie des travaux de RS&DE qui sont exercés conjointement ou simultanément avec des travaux non liés à la RS&DE. La *Politique sur la RS&DE pendant le développement d'un bien*<sup>7</sup> de l'ARC prévoit :

« 5.0 Produit sur commande / bien commercial

Les expressions produit sur commande ou bien commercial renvoient à un bien développé à des fins commerciales. [...] Lorsque l'objectif est d'utiliser le bien dans le cadre de l'exploitation de l'entreprise il s'agit d'un bien commercial. Un bien commercial est construit afin de respecter les exigences de l'entreprise.

Dans certains cas, le développement d'un produit sur commande ou d'un bien commercial peut nécessiter des activités de RS&DE qui sont exercées conjointement ou simultanément avec des travaux non liés à la RS&DE. Il est important de pouvoir faire la distinction entre les travaux de RS&DE et les autres travaux qui ne relèvent pas de la RS&DE, afin que les coûts du projet puissent être attribués en conséquence.

Dans certains cas, les travaux de RS&DE liés au développement des composantes d'un bien n'affectent pas de façon significative les exigences de conception des autres composantes du bien. Dans ces situations, les travaux sur les composantes qui ne sont pas affectées par les travaux de RS&DE ne sont pas admissibles. Lorsque les travaux de RS&DE effectués sur une composante nécessitent de revoir la conception de composantes qui y sont étroitement liées, alors les travaux pour concevoir à nouveau les composantes liées pourraient être admissibles. »

(Nos soulignements)

Dans le cadre de son entreprise, Société a engagé des dépenses de salaires pour le développement et l'amélioration de son site Web. Nous pouvons affirmer de manière générale que ces salaires se qualifient de dépenses de nature courante aux fins du régime de la RS&DE pour autant qu'ils se qualifient en vertu des articles 222 et 230 de la LI.

Par ailleurs, les salaires pour le développement et l'amélioration du site Web de Société qui ne se qualifient pas aux fins des articles 222 et 230 de la LI pourraient quant à eux se qualifier de dépenses en capital aux fins du régime général de l'impôt.

---

<sup>7</sup> ARC, *Politique sur la RS&DE pendant le développement d'un bien*, 19 juillet 2016.

\*\*\*\*\*

- 7 -

---

Enfin, soulignons que, conformément aux articles 223.0.1 et 230.0.0.1.1 de la LI, les salaires engagés avant le 1<sup>er</sup> janvier 2014 relativement à un bien qui est devenu prêt à être mis en service après le 31 décembre 2013 seront généralement traités comme des dépenses de nature courante aux fins du régime de la RS&DE, s'ils se qualifient en vertu des articles 222 et 230 de la LI.