

Dossier : 2015-198(IT)I

ENTRE :

EMOTION PICTURE STUDIOS INC.,

appelante,

et

SA MAJESTÉ LA REINE,

intimée.

[TRADUCTION FRANÇAISE OFFICIELLE]

Appel entendu le 4 décembre 2015, à Hamilton (Ontario).

Devant : L'honorable juge Campbell J. Miller

Comparutions :

Représentant de l'appelante : M. David Sabina

Avocat de l'intimée : M^c David Besler

JUGEMENT

L'appel de la cotisation établie en vertu de la *Loi de l'impôt sur le revenu* à l'égard de l'année d'imposition 2012 est rejeté.

Signé à Ottawa, Canada, ce 11^e jour de décembre 2015.

« Campbell J. Miller »

Juge C. Miller

Traduction certifiée conforme
ce 9^e jour de février 2016.

S. Tasset

Référence : 2015 CCI 323

Date : 20151211

Dossier : 2015-198(IT)I

ENTRE :

EMOTION PICTURE STUDIOS INC.,

appelante,

et

SA MAJESTÉ LA REINE,

intimée.

[TRADUCTION FRANÇAISE OFFICIELLE]

MOTIFS DU JUGEMENT

Le juge C. Miller

[1] Emotion Picture Studios Inc. (« Emotion ») conteste par voie de procédure informelle la cotisation établie par le ministre du Revenu national (le ministre) à l'égard de son année d'imposition 2012 : le ministre lui a refusé des crédits d'impôt à l'investissement de 51 196 \$ calculés à partir d'un montant de 146 279 \$ déclaré au titre de ce qui serait, selon Emotion, des dépenses de recherche scientifique et de développement expérimental (RS&DE). Le ministre soutient que les travaux menés par Emotion ne constituent pas des activités de RS&DE au sens de l'article 248 de la *Loi de l'impôt sur le revenu* (la « Loi »), qui est libellé ainsi :

« activités de recherche scientifique et de développement expérimental »
Investigation ou recherche systématique d'ordre scientifique ou technologique,
effectuée par voie d'expérimentation ou d'analyse, c'est-à-dire :

- a) la recherche pure, à savoir les travaux entrepris pour l'avancement de la science sans aucune application pratique en vue;
- b) la recherche appliquée, à savoir les travaux entrepris pour l'avancement de la science avec application pratique en vue;
- c) le développement expérimental, à savoir les travaux entrepris dans l'intérêt du progrès technologique en vue de la création de nouveaux matériaux,

dispositifs, produits ou procédés ou de l'amélioration, même légère, de ceux qui existent.

Pour l'application de la présente définition à un contribuable, sont compris parmi les activités de recherche scientifique et de développement expérimental :

d) les travaux entrepris par le contribuable ou pour son compte relativement aux travaux techniques, à la conception, à la recherche opérationnelle, à l'analyse mathématique, à la programmation informatique, à la collecte de données, aux essais et à la recherche psychologique, lorsque ces travaux sont proportionnels aux besoins des travaux visés aux alinéas *a)*, *b)* ou *c)* qui sont entrepris au Canada par le contribuable ou pour son compte et servent à les appuyer directement.

Ne constituent pas des activités de recherche scientifique et de développement expérimental les travaux relatifs aux activités suivantes :

e) l'étude du marché et la promotion des ventes;

f) le contrôle de la qualité ou la mise à l'essai normale des matériaux, dispositifs, produits ou procédés;

g) la recherche dans les sciences sociales ou humaines;

h) la prospection, l'exploration et le forage fait en vue de la découverte de minéraux, de pétrole ou de gaz naturel et leur production;

i) la production commerciale d'un matériau, d'un dispositif ou d'un produit nouveau ou amélioré, et l'utilisation commerciale d'un procédé nouveau ou amélioré;

j) les modifications de style;

k) la collecte normale de données.

[2] Dans la décision de principe *Northwest Hydraulic Consultants Ltd. v The Queen*¹, le juge en chef Bowman a donné des éclaircissements quant à l'interprétation de cette définition :

Je ne prétends pas avoir les mêmes connaissances technologiques que les personnes qui ont aidé à préparer la circulaire, ou que les témoins qui ont comparu devant moi, et notamment les experts fort compétents qui ont comparu

¹ 98 DTC 1839 (CCI).

pour le compte de l'appelante et pour le compte de l'intimée, mais j'aimerais énoncer brièvement ce qui, selon moi, constitue l'approche à suivre :

1. Existe-t-il un risque ou une incertitude technologique?
 - a) Lorsqu'on parle de «risque ou [d']incertitude technologique» dans ce contexte, on laisse implicitement entendre qu'il doit exister une incertitude quelconque qui ne peut pas être éliminée par les études techniques courantes ou par les procédures habituelles. Je ne parle pas du fait que dès qu'un problème est décelé, il peut exister un certain doute au sujet de la façon dont il sera réglé. Si la résolution du problème est raisonnablement prévisible à l'aide de la procédure habituelle ou des études techniques courantes, il n'y a pas d'incertitude technologique telle que cette expression est utilisée dans ce contexte.
 - b) Qu'entend-on par «études techniques courantes»? C'est cette question (ainsi que celle qui se rapporte au progrès technologique) qui semble avoir divisé les experts plus que toute autre. En résumé, cela se rapporte aux techniques, aux procédures et aux données qui sont généralement accessibles aux spécialistes compétents dans le domaine.
2. La personne qui prétend se livrer à de la RS & DE a-t-elle formulé des hypothèses visant expressément à réduire ou à éliminer cette incertitude technologique? La chose comporte un processus à cinq étapes :
 - a) l'observation de l'objet du problème;
 - b) la formulation d'un objectif clair;
 - c) la détermination et la formulation de l'incertitude technologique;
 - d) la formulation d'une hypothèse ou d'hypothèses destinées à réduire ou à éliminer l'incertitude;
 - e) la vérification méthodique et systématique des hypothèses.

Il est important de reconnaître que, bien qu'une incertitude technologique doive être définie au départ, la détermination de nouvelles incertitudes technologiques au fur et à mesure que les recherches avancent et l'emploi de la méthode scientifique, et notamment l'intuition et la créativité, et parfois l'ingéniosité en découvrant, en reconnaissant et en mettant fin à de nouvelles incertitudes, font partie intégrante de la RS & DE.

3. Les procédures adoptées sont-elles conformes aux principes établis et aux principes objectifs de la méthode scientifique, définis par l'observation scientifique systématique, la mesure et l'expérimentation ainsi que la formulation, la vérification et la modification d'hypothèses?
 - a) Il est important de reconnaître que même si la méthodologie susmentionnée décrit les aspects essentiels de la RS & DE, la créativité intuitive et même l'ingéniosité peuvent avoir un rôle crucial dans le processus aux fins de la définition de la RS & DE. Toutefois, ces éléments doivent exister dans le cadre de la méthode scientifique dans son ensemble.
 - b) Ce qui peut sembler habituel et évident après coup ne l'était peut-être pas au début des travaux. Ce n'est pas uniquement l'adhésion à des pratiques systématiques qui distingue l'activité courante des méthodes nécessaires selon la définition de la RS & DE figurant à l'article 2900 du *Règlement*, mais l'adoption de la méthode scientifique décrite ci-dessus dans son ensemble, en vue d'éliminer une incertitude technologique au moyen de la formulation et de la vérification d'hypothèses innovatrices non vérifiées.
4. Le processus a-t-il abouti à un progrès technologique, c'est-à-dire à un progrès en ce qui concerne la compréhension générale?
 - a) Je veux dire par là quelque chose que les personnes qui s'y connaissent dans le domaine savent ou qu'elles peuvent de toute façon savoir. Je ne parle pas d'un élément de connaissance que quelqu'un, quelque part, peut connaître. La collectivité scientifique est étendue, et elle publie des documents dans de nombreuses langues. Un progrès technologique au Canada ne cesse pas d'être tel simplement parce qu'il existe une possibilité théorique qu'un chercheur, disons, en Chine, a peut-être fait le même progrès, mais que ses travaux ne sont généralement pas connus.
 - b) Le rejet, après l'essai d'une hypothèse, constitue néanmoins un progrès en ce sens qu'il élimine une hypothèse jusque là non vérifiée. Une bonne partie de la recherche scientifique vise justement à cela. Le fait que l'objectif initial n'est pas atteint n'invalide ni l'hypothèse qui a été émise ni les méthodes qui ont été employées. Au contraire, il est possible que l'échec même renforce le degré d'incertitude technologique.
5. La Loi et son règlement d'application ne le prévoient pas expressément, mais il semble évident qu'un compte rendu détaillé des hypothèses, des essais et des résultats, doit être fait, et ce, au fur et à mesure de l'avancement des travaux.

[3] Le ministre avance qu'il n'y avait aucune incertitude ni aucun progrès technologique dans les travaux faits par Emotion et que les dépenses en question ne sont donc pas admissibles au titre des activités de RS&DE.

[4] Mais qu'est-ce qu'Emotion a donc fait en 2012 pour déclarer un montant de 146 274 \$ au titre des activités admissibles de RS&DE? Je souligne d'entrée de jeu qu'Emotion, en choisissant la voie de la procédure informelle, a limité le montant du litige à 25 000 \$, au lieu du montant complet de 51 196 \$. De plus, il n'a pas été contesté que les frais ont été véritablement engagés.

[5] Emotion a présenté deux témoins au procès, le directeur général, M. Scott Wilson et un expert scientifique des données, M. Moodley. M. Wilson a souligné dès le départ que, dans le monde des mégadonnées, le monde Internet, l'incertitude est considérable. Dans le domaine qui intéresse Emotion, à savoir l'optimisation de l'efficacité des moteurs de recherche, le fait que seulement mille milliards des trente mille milliards de pages d'information disponibles soient consultées témoigne de façon flagrante de l'incertitude quant aux moteurs de recherche en général. En appel, Emotion a résumé les incertitudes technologiques en ces termes :

[TRADUCTION]

L'incertitude technologique dont il est question dans ces travaux consiste à cerner et à évaluer plus de 200 variables utilisées dans les algorithmes de Google pour mieux structurer les données en vue de l'indexation des pages selon le mot clé saisi pour la recherche.

[6] Emotion avait pour objectif de créer des algorithmes qui organiseraient ou structureraient les données de manière à augmenter considérablement les chances que des données soient extraites et à réduire parallèlement les liens nécessaires pour cela se produise. La méthode ne se limitait pas simplement aux mots figurant sur une page, mais englobait aussi les éléments hors page ayant une incidence, tel l'emplacement du programme récupérateur, ainsi que les liens entre des milliers de variables ayant des répercussions sur la recherche. Comme l'a expliqué M. Wilson, certaines variables travaillent ensemble en synergie, alors que ce n'est pas le cas pour d'autres. Dans l'avis d'appel, les objectifs ont été décrits ainsi :

[TRADUCTION]

- i. Créer une structure de données de manière à conserver le classement de la page sur la première page pour les mots clés potentiels; les données sont celles qui sont pertinentes pour les clients potentiels.

- ii. Augmenter le classement des pages de 50 % en un mois, ce qui prend six mois à l'heure actuelle.
- iii. Réduire les frais de main-d'œuvre et le temps nécessaires pour augmenter le classement des pages sur Internet et leur indexation précise.
- iv. Implanter une méthode d'indexation et d'optimisation des données pour obtenir un classement supérieur dans la recherche par mot clé au moyen de divers moteurs de recherche.

[7] Emotion a fait l'acquisition d'un dispositif Google Search Appliance pour lui permettre de vérifier comment Google classe les données et les répartit en ensembles. L'appelante n'a pas limité ses travaux à Google; elle a étudié d'autres moteurs de recherche également. Elle a créé des tests en utilisant des langages semblables dans différents formats (dans l'un des essais, 25 sites Web ont été créés) pour déterminer comment les données pouvaient être organisées plus efficacement pour assurer une extraction optimale. M. Wilson s'est opposé à l'interprétation que l'intimée a donnée de ces activités : elle les a qualifiées de rétro-ingénierie du moteur de recherche Google. Selon M. Wilson, il s'agissait en fait d'une étude beaucoup plus vaste, qui ne se limitait certainement pas à Google. Emotion a expliqué dans son appel que le progrès technologique consistait à proposer la structure de données la plus efficace pour l'indexation des pages, qui pourrait être utilisée par des exploitants de moteurs de recherche pour optimiser leurs algorithmes et permettre une utilisation plus efficace des 200 facteurs de l'algorithme; en fait, il s'agit d'approfondir les connaissances au sujet des algorithmes de moteurs de recherche par rapport à l'indexation des pages. M. Moodley a déclaré que des protocoles de l'industrie ont été élaborés par un groupement d'experts sur ces questions depuis 2012, mais qu'Emotion cherchait à mettre au point des méthodes de structuration de données avant que ces protocoles ne soient élaborés. L'Agence du revenu du Canada a fait connaître son avis sur les questions de l'incertitude et du progrès technologique dans une lettre où elle proposait ce qui suit :

[TRADUCTION]

Les incertitudes décrites en ce qui a trait à la détermination des effets de la densité des mots clés sur le classement d'une page Web, ou des effets des liens en bas de page, sont en fait des incertitudes générales quant au résultat d'un processus. Par exemple, on ne sait pas exactement quelles conséquences auraient sur le classement dans Google le fait qu'une page Web ait reçu plus d'un million de mentions *J'aime* de Facebook. Toutefois, ce type d'incertitude n'est pas technologique parce qu'il n'existe aucune incertitude quant au fonctionnement des technologies liées au processus. Les technologies liées dans l'exemple donné

comprennent : les demandes HTTP en arrière-plan, les technologies Web asynchrones, etc.

L'incertitude ou l'obstacle technologique dans le contexte de la méthode scientifique est une incertitude qu'aurait un professionnel chevronné quant à savoir si un but peut être atteint compte tenu de ses connaissances actuelles sur la technologie. Il faut connaître les technologies sous-jacentes utilisées par les moteurs de recherche pour être en mesure de faire les travaux qui dissiperont ces incertitudes. Dans le présent cas, il est connu que les principaux exploitants de moteurs de recherche changent constamment leurs algorithmes de classement, et le contribuable a reconnu ne pas connaître les méthodes employées par les principaux moteurs de recherche pour le classement des sites Web. Le fait que la propriété intellectuelle des algorithmes de moteurs de recherche ne soit pas commune ne constitue pas une incertitude ou un obstacle technologique.

[...]

La tentative faite en vue de percer la confidentialité de la propriété intellectuelle des algorithmes de recherche employés pour le classement des sites Web et les essais menés à cet effet par le contribuable ne constituent pas un progrès technologique. Le processus d'essais et d'erreurs dans le présent projet est une démarche courante pour faire la rétro-ingénierie des algorithmes de recherche, et les résultats souvent ne peuvent être répétés et vérifiés, car les principaux exploitants de moteurs de recherche changent constamment leurs algorithmes de classement.

[8] Emotion soutient que son étude a résolu certaines incertitudes, avec des objectifs clairs. Elle a formulé des hypothèses concernant les variables de classement et elle est parvenue à des conclusions sur les méthodes optimales de structuration des données. L'intimée avance que ce n'est pas Emotion, mais bien les principales sociétés de moteur de recherche, telles que Google et Yahoo notamment, qui ont créé la technologie; tout ce qu'a fait Emotion c'est de s'appuyer sur cette technologie pour mener sa propre étude de marché. Elle a tout simplement trié les données. L'intimée a aussi laissé entendre que les travaux de par leur nature cadrent davantage avec les exceptions de l'article 248 de la Loi, à savoir l'étude du marché et la collecte normale de données.

[9] J'ai particulièrement des réserves en ce qui a trait à deux questions de l'analyse habituelle des activités de RS&DE : premièrement, la question des incertitudes et, deuxièmement, la question de la constatation d'un progrès technologique. M. Wilson avance de façon catégorique que les incertitudes sont illimitées lorsqu'on compose avec Internet de façon générale, mais je ne suis pas d'avis qu'il s'agit là d'une réponse appropriée pour établir clairement les

incertitudes particulières résolues par l'étude d'Emotion. Je retiens du témoignage de M. Wilson que l'incertitude particulière portait sur l'interrelation des variables sur page et hors page quant à la détermination du classement et sur la façon de structurer les données pour améliorer ce dernier. Certes, je considérerais ces travaux comme étant de la nature de la recherche appliquée, mais on peut se demander s'il s'agit d'une incertitude, et je cite la décision *Northwest Hydraulic*, qui « ne peut pas être éliminée par les études techniques courantes ou par les procédures habituelles ». Avec égards pour M. Wilson, qui, de toute évidence, a fait preuve d'un grand intérêt pour l'étude menée par Emotion et de connaissances considérables sur le sujet, je ne suis pas convaincu que les travaux réalisés étaient autre chose que des études techniques courantes ou des procédures habituelles. Les essais menés avec plusieurs versions de sites Web pour déterminer l'importance des variables s'appuyaient sur la technologie existante employée de manière courante. Tel qu'il a été expliqué dans la décision *Northwest Hydraulic*, « courante » se rapporte aux techniques, aux procédures et aux données qui sont généralement offertes aux spécialistes compétents dans le domaine. Et c'est de cette façon que j'interprète ce qu'a fait Emotion.

[10] La question de la constatation d'un progrès technologique est un autre élément à l'égard duquel j'ai des réserves. En l'espèce, le progrès serait la détermination d'algorithmes qui lient des variables en vue du classement des sites. Je n'ai aucun doute que la réalisation de ces travaux a été très complexe compte tenu des centaines ou des milliers de variables possibles, mais je ne vois pas en quoi il s'agit d'un progrès scientifique qui permet de comprendre le processus. J'ai davantage l'impression qu'il s'agit de la résolution d'une équation que quelqu'un d'autre a déjà résolue, au lieu la démonstration de quelque chose de nouveau. Or, pour reprendre l'analogie bien connue du piège à souris, les travaux réalisés n'ont pas permis la création d'un meilleur piège à souris, mais ils ont seulement permis de comprendre pourquoi les souris se font prendre dans les pièges existants (emplacement, nature de l'appât, etc.) Je ne vois tout simplement pas le progrès technologique réalisé. Je constate qu'il y a eu une étude minutieuse et étendue mais courante dont il a résulté une application pratique, notamment pour ceux qui comptent sur Internet pour vendre leurs produits. Je ne vois aucune évolution du point de vue logiciel ou matériel que je pourrais considérer comme un progrès technologique qui justifierait l'admissibilité des dépenses d'Emotion au titre des activités de RS&DE.

[11] L'appel est rejeté.

Signé à Ottawa, Canada, ce 11^e jour de décembre 2015.

« Campbell J. Miller »

Juge C. Miller

Traduction certifiée conforme
ce 9^e jour de février 2016.

S. Tasset

RÉFÉRENCE : 2015 CCI 323

N^o DE DOSSIER DE LA COUR : 2015-198(IT)I

INTITULÉ DE LA CAUSE : EMOTION PICTURE STUDIOS INC. c.
SA MAJESTÉ LA REINE

LIEU DE L' AUDIENCE : Hamilton (Ontario)

DATE DE L' AUDIENCE : Le 4 décembre 2015

MOTIFS DU JUGEMENT : L'honorable juge Campbell J. Miller

DATE DU JUGEMENT : Le 11 décembre 2015

COMPARUTIONS :

Représentant de l'appelante : M. David Sabina
Avocat de l'intimée : M^e David Besler

AVOCATS INSCRITS AU DOSSIER :

Pour l'appelante :

Nom :

Cabinet :

Pour l'intimée : William F. Pentney
Sous-procureur général du Canada
Ottawa, Canada