

Dossier : 2015-3974(IT)G

ENTRE :

GESTION ACBK INC. (SOCIÉTÉ AYANT REMPLACÉ
HYDRO LMR INC. À LA SUITE D'UNE FUSION),

appelante,

et

SA MAJESTÉ LE ROI,

intimé.

Appel entendu les 24 et 25 novembre 2021 et le 3 mai 2022,
à Montréal (Québec)

Devant : L'honorable juge Sylvain Ouimet

Comparutions :

Représentant de l'appelante : André Roy

Avocate de l'intimé : M^e Christina Ham

JUGEMENT

L'appel de la nouvelle cotisation établie en vertu de la *Loi de l'impôt sur le revenu* concernant l'année d'imposition de l'appelante terminée le 31 juillet 2012 est rejeté, avec dépens, selon les motifs ci-joints.

Signé à Ottawa(Canada), ce 29^e jour de septembre 2022.

« Sylvain Ouimet »

Juge Ouimet

Référence : 2022 CCI 94
Date : 20220929
Dossier : 2015-3974(IT)G

ENTRE :

GESTION ACBK INC. (SOCIÉTÉ AYANT REMPLACÉ
HYDRO LMR INC. À LA SUITE D'UNE FUSION),

appellante,

et

SA MAJESTÉ LE ROI,

intimé.

MOTIFS DU JUGEMENT

Le juge Ouimet

I. INTRODUCTION

[1] Gestion ACBK inc. (« Gestion ACBK ») interjette appel d'un avis de nouvelle cotisation établi le 18 juin 2013 par le ministre du Revenu national (le « ministre »). Cette cotisation concerne l'année d'imposition de la société Hydro LMR inc. (« Hydro LMR ») terminée le 31 juillet 2012 (« l'année en cause »). Par cette cotisation, le ministre a refusé à Hydro LMR la déduction de dépenses de 115 267 \$ dans le calcul de son revenu. Ces dépenses ont été engagées par Hydro LMR lors de l'installation d'un système hydrodynamique d'assistance éco-énergétique à un immeuble résidentiel. Le ministre a conclu que ces dépenses n'ont pas été engagées pour des activités de recherche scientifique et de développement expérimental (« RS&DE ») et que, par conséquent, elles n'étaient pas déductibles dans le calcul du revenu d'Hydro LMR pour l'année en cause. Les dépenses dont Hydro LMR a demandé la déduction sont les suivantes :

Salaires	4 580 \$
Matériaux consommés	67 425 \$
Entrepreneurs	43 262 \$
Total	115 267 \$

[2] Pour le même motif, le ministre a également refusé à Hydro LMR un crédit d'impôt à l'investissement (« CII ») de 37 945 \$. Le crédit a été réclamé pour les mêmes dépenses.

[3] La personne suivante a témoigné pour l'appelante lors de l'audience :

- André Roy, président et administrateur d'Hydro LMR.

[4] Les personnes suivantes ont témoigné pour l'intimée lors de l'audience :

- Philippe Desmarais, conseiller en recherche et en technologie à l'Agence du revenu du Canada (« ARC »);
- Marie-Claude Giguère, examinatrice financière à l'ARC au moment de la cotisation.

II. LES QUESTIONS EN LITIGE

[5] Les questions en litige sont les suivantes :

1. Est-ce à bon droit que le ministre a refusé à Hydro LMR une déduction de 115 267 \$ dans le calcul de son revenu pour des dépenses de RS&DE?
2. Est-ce à bon droit que le ministre a refusé à Hydro LMR des CII de 37 945 \$?

[6] Afin de répondre à ces questions, la Cour devra répondre aux questions suivantes :

1. Est-ce que les dépenses dont la déduction a été refusée par le ministre ont été engagées pour des activités de RS&DE au sens du paragraphe 248(1) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* (« LIR »)?
2. Est-ce que lesdites dépenses étaient déductibles dans le calcul du revenu d'Hydro LMR en vertu de l'article 37 de la *LIR*?

III. LES DISPOSITIONS LÉGALES PERTINENTES

[7] Les dispositions légales pertinentes sont les suivantes :

Loi de l'impôt sur le revenu, L.R.C. 1985, ch. 1 (5e suppl.)

37(1) Le contribuable qui exploite une entreprise au Canada au cours d'une année d'imposition peut déduire dans le calcul du revenu qu'il tire de cette entreprise pour l'année un montant qui ne dépasse pas l'excédent éventuel du total des montants suivants :

a) le total des montants dont chacun représente une dépense de nature courante qu'il a faite au cours de l'année ou d'une année d'imposition antérieure se terminant après 1973 :

(i) soit pour des activités de recherche scientifique et de développement expérimental exercées au Canada directement par le contribuable ou pour son compte, en rapport avec une entreprise du contribuable,

[...]

b) le moins élevé des montants suivants :

(i) le total des montants dont chacun représente une dépense en capital que le contribuable a faite au cours de l'année ou d'une année d'imposition antérieure se terminant après 1958 quant à des biens acquis qui seraient, sans le présent article, des biens amortissables du contribuable — autres que des fonds de terre ou des droits de tenure à bail dans ces fonds —, pour des activités de recherche scientifique et de développement expérimental exercées au Canada directement par le contribuable ou pour son compte, en rapport avec une entreprise du contribuable,

(ii) la fraction non amortie du coût en capital des biens ainsi acquis, pour le contribuable, à la fin de l'année (avant toute déduction, prévue par le présent alinéa, dans le calcul du revenu du contribuable pour l'année);

[...]

127(5) Est déductible de l'impôt payable par ailleurs par un contribuable en vertu de la présente partie pour une année d'imposition un montant qui ne dépasse pas le moins élevé des montants suivants :

a) le total des sommes suivantes :

(i) tout crédit d'impôt à l'investissement du contribuable à la fin de l'année au titre de biens acquis avant la fin de l'année, de sa dépense d'apprentissage pour l'année ou pour une année d'imposition antérieure, de sa somme relative à une place en garderie pour l'année ou pour une année d'imposition antérieure, de sa dépense minière déterminée pour l'année ou pour une année d'imposition antérieure, de sa dépense minière préparatoire pour l'année ou pour une année d'imposition antérieure ou de son compte de dépenses admissibles de recherche et de développement à la fin de l'année ou d'une année d'imposition antérieure,

[...]

127(9) Les définitions qui suivent s'appliquent au présent article.

[...]

compte de dépenses admissibles de recherche et de développement Quant à un contribuable à la fin d'une année d'imposition, le résultat du calcul suivant :

A + B - C

où :

A représente le total des montants représentant chacun une dépense admissible que le contribuable a engagée au cours de l'année;

B le total des montants représentant chacun un montant déterminé selon l'alinéa (13)e) pour l'année quant au contribuable, relativement auquel il présente au ministre un formulaire prescrit contenant les renseignements prescrits au plus tard douze mois après la date d'échéance de production qui lui est applicable pour l'année;

C le total des montants représentant chacun un montant déterminé selon l'alinéa (13)d) pour l'année quant au contribuable.

[...]

crédit d'impôt à l'investissement Le crédit d'impôt à l'investissement d'un contribuable à la fin d'une année d'imposition correspond à l'excédent éventuel du total des montants suivants :

a) l'ensemble des montants représentant chacun le pourcentage déterminé du coût en capital, pour le contribuable, d'un bien admissible ou d'un bien certifié qu'il a acquis au cours de l'année;

a.1) 20 % de l'excédent du compte de dépenses admissibles de recherche et de développement du contribuable à la fin de l'année sur le total des

montants représentant chacun l'avantage relatif à la superdéduction pour l'année relativement au contribuable et à une province;

a.2) si le contribuable est un particulier (sauf une fiducie), 15 % de ses dépenses minières déterminées pour l'année;

a.3) si le contribuable est une société canadienne imposable, le pourcentage déterminé de ses dépenses minières préparatoires pour l'année;

a.4) le total des sommes représentant chacune une dépense d'apprentissage du contribuable pour l'année relativement à un apprenti admissible;

a.5) la somme relative à une place en garderie du contribuable pour l'année;

b) l'ensemble des montants à ajouter, en vertu du paragraphe (7) ou (8), dans le calcul de son crédit d'impôt à l'investissement à la fin de l'année;

c) l'ensemble des montants représentant chacun la somme déterminée selon l'un des alinéas a) à b) relativement au contribuable pour l'une des 10 années d'imposition précédentes ou des 3 années d'imposition suivantes;

d) [Abrogé, 2006, ch. 4, art. 75]

e) l'ensemble des montants dont chacun représente un montant à ajouter, en vertu du paragraphe (10.1), dans le calcul de son crédit d'impôt à l'investissement à la fin de l'année ou d'une des 10 années d'imposition précédentes ou des 3 années d'imposition suivantes;

e.1) l'ensemble des montants représentant chacun le pourcentage déterminé de la partie d'un remboursement fait par le contribuable au cours de l'année ou d'une des 10 années d'imposition précédentes ou des 3 années d'imposition suivantes, qu'il est raisonnable de considérer comme le remboursement d'une aide gouvernementale, d'une aide non gouvernementale ou d'un paiement contractuel, qui a réduit, selon le cas :

(i) le coût en capital d'un bien pour lui selon l'alinéa (11.1)b),

(ii) le montant d'une dépense admissible qu'il a engagée en vertu de l'alinéa (11.1)c) pour les années d'imposition qui ont commencé avant 1996,

(iii) le montant de remplacement visé par règlement qui lui est applicable selon l'alinéa (11.1)f) pour les années d'imposition qui ont commencé avant 1996,

(iv) une dépense admissible qu'il a engagée selon l'un des paragraphes (18) à (20),

(v) le montant des dépenses minières préparatoires du contribuable en vertu de l'alinéa (11.1)c.3),

(vi) le montant des traitement et salaire admissibles payable par le contribuable à un apprenti admissible en vertu de l'alinéa (11.1)c.4), dans la mesure où cette réduction a eu pour effet de diminuer le montant de la dépense d'apprentissage du contribuable,

(vii) le montant d'une dépense admissible relative à une place en garderie du contribuable en vertu de l'alinéa (11.1)c.5), dans la mesure où cette réduction a eu pour effet de diminuer le montant d'une somme relative à une place en garderie du contribuable;

e.2) l'ensemble des montants représentant chacun le pourcentage déterminé du quart de la partie d'un remboursement fait par le contribuable au cours de l'année ou d'une des 10 années d'imposition précédentes ou des 3 années d'imposition suivantes, qu'il est raisonnable de considérer comme le remboursement d'une aide gouvernementale, d'une aide non gouvernementale ou d'un paiement contractuel, qui a réduit l'un des montants suivants relativement à du matériel à vocations multiples de première période ou du matériel à vocations multiples de deuxième période :

(i) le montant d'une dépense admissible qu'il a engagée selon l'alinéa (11.1)e) pour les années d'imposition qui ont commencé avant 1996,

(ii) une dépense admissible qu'il a engagée selon l'un des paragraphes (18) à (20);

à cette fin, le remboursement fait par le contribuable au cours d'une année d'imposition précédant la première année d'imposition qui se termine au même moment que la première ou la deuxième période relativement à du matériel à vocations multiples de première période ou du matériel à vocations multiples de deuxième période, respectivement, est réputé avoir été engagé par lui au cours de cette première année d'imposition,

sur le total des montants suivants :

f) l'ensemble des montants représentant chacun un montant déduit en application du paragraphe (5) de l'impôt payable par ailleurs par le contribuable en vertu de la présente partie pour une année d'imposition antérieure relativement soit à un bien acquis, ou à une dépense engagée, au cours de l'année ou d'une des 10 années d'imposition précédentes ou des 2 années d'imposition suivantes, soit au compte de dépenses admissibles de recherche et de développement du contribuable à la fin d'une telle année;

g) l'ensemble des montants dont chacun représente un montant à déduire, en vertu du paragraphe (6), dans le calcul de son crédit d'impôt à l'investissement :

i) soit à la fin de l'année,

(ii) [Abrogé, 1996, ch. 21, art. 30(15)]

(iii) soit à la fin d'une des 9 années d'imposition précédentes ou des 3 années d'imposition suivantes;

h) l'ensemble des montants dont chacun représente un montant à déduire, en vertu du paragraphe (7), dans le calcul de son crédit d'impôt à l'investissement :

(i) soit à la fin de l'année,

(ii) [Abrogé, 1996, ch. 21, par. 30(16)]

(iii) soit à la fin d'une des 10 années d'imposition précédentes ou des 3 années d'imposition suivantes;

i) l'ensemble des montants dont chacun représente un montant que le contribuable a déduit, en vertu du sous-alinéa 192(2)a)(ii), pour l'année ou pour une année d'imposition antérieure, relativement à un bien acquis, ou à une dépense faite, au cours de l'année ou des 10 années d'imposition précédentes;

j) le montant calculé selon le paragraphe (9.1) à l'égard du contribuable, lorsque celui-ci est une société dont le contrôle a été acquis par une personne ou un groupe de personnes à un moment antérieur à la fin de l'année;

k) le montant calculé selon le paragraphe (9.2) à l'égard du contribuable, lorsque celui-ci est une société dont le contrôle a été acquis par une personne ou un groupe de personnes à un moment postérieur à la fin de l'année.

Toutefois aucun montant n'est inclus dans le total calculé selon l'un des alinéas a) à e.2) au titre d'une dépense qui, s'il n'était pas tenu compte des paragraphes (26) et 78(4), serait engagée ou effectuée par le contribuable en vue de gagner un revenu au cours d'une année d'imposition, et aucun montant n'est ajouté, aux termes de l'alinéa b), dans le calcul du crédit d'impôt à l'investissement du contribuable à la fin d'une année d'imposition au titre d'une dépense engagée ou effectuée par une fiducie ou une société de personnes en vue de gagner un revenu, si, selon le cas :

l) le revenu, en tout ou en partie, est un revenu exonéré ou est exonéré de l'impôt prévu par la présente partie;

m) le contribuable ne présente pas au ministre un formulaire prescrit contenant les renseignements prescrits relativement au montant au plus tard le jour qui suit d'une année la date d'échéance de production qui lui est applicable pour l'année en question.

dépense admissible Dépense engagée par un contribuable au cours d'une année d'imposition qui représente :

a) soit une dépense relative à des activités de recherche scientifique et de développement expérimental qui, selon le cas :

(i) est affectée à du matériel à vocations multiples de première période ou à du matériel à vocations multiples de deuxième période,

(ii) est visée à l'alinéa 37(1)a),

(iii) est visée au sous-alinéa 37(1)b)(i);

b) soit un montant de remplacement visé par règlement applicable au contribuable pour l'année (qui, pour l'application de l'alinéa e), est réputé être un montant engagé au cours de l'année).

[...]

248(1) Les définitions qui suivent s'appliquent à la présente loi.

[...]

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.

Règlement de l'impôt sur le revenu, C.R.C., ch. 945

2900(4) Pour l'application de la définition de *dépense admissible*, au paragraphe 127(9) de la Loi, le montant de remplacement applicable à un contribuable quant à une entreprise pour une année d'imposition à l'égard de laquelle il fait le choix prévu à la division 37(8)a(ii)(B) de la Loi est égal à 65 % du total des montants représentant chacun la partie du montant qu'il a engagé au cours de l'année, au titre du traitement ou du salaire de son employé qui participe directement à des activités de recherche scientifique et de développement expérimental exercées au Canada, qu'il est raisonnable de considérer comme se rapportant à ces activités compte tenu du temps que l'employé y consacre.

IV. LES FAITS

[8] André Roy (« M. Roy ») était le président et l'unique administrateur d'Hydro LMR durant la période en cause. Il est électromécanicien de formation et il se spécialise dans l'automatisation¹. Durant cette période, le travail de M. Roy

¹ Transcription de l'audience du 24 novembre 2021, aux p. 57 et 59.

consistait principalement à concevoir, à installer et à programmer des systèmes automatisés dans l'industrie agro-alimentaire².

[9] À une date non précisée avant l'année en cause, Dominic Laperle (« M. Laperle ») avait installé un système nommé « système hydrodynamique pour l'assistance éco-énergétique d'un édifice, procédés de construction et utilisations correspondants » dans une résidence à Saint-Césaire, dans la province de Québec. M. Laperle a obtenu un brevet pour ce système³. Selon le témoignage de M. Roy, le système de M. Laperle permet de réduire l'effet d'un bâtiment sur l'environnement en le rendant autonome en énergie.

[10] Après la fin de la construction de la résidence et l'installation du système hydrodynamique, Marc Brunet (« M. Brunet »), du Centre de recherche industrielle du Québec (« CRIQ »), a communiqué avec M. Roy afin de lui demander s'il était en mesure d'améliorer le système de M. Laperle. À cette fin, M. Brunet lui a demandé de l'accompagner lors d'une visite de la résidence à Saint-Césaire. À la suite de la visite, M. Roy s'est intéressé au système de M. Laperle et il a décidé, par l'entremise d'Hydro LMR, d'acheter un terrain à Saint-Alphonse de Granby, dans la province de Québec, afin d'y construire un triplex et d'y installer une version améliorée du système de M. Laperle.

[11] À cette fin, Hydro LMR a créé un projet nommé « Étude et analyse d'un système de stockage thermique », pour lequel elle a réclamé la déduction des dépenses pour activités de RS&DE et un CII pour l'année en cause⁴. Hydro LMR a choisi la méthode de remplacement pour le calcul des dépenses de RS&DE⁵.

[12] Les dépenses dont le ministre a refusé la déduction ont été engagées par Hydro LMR lors de la construction et de l'installation d'une version améliorée du système de M. Laperle au triplex.

² *Ibid.*, à la p. 59.

³ *Ibid.*, à la p. 55, pièce A-2, et recueil de l'intimée, pièce I-1, à l'onglet 3.

⁴ Réponse à l'avis d'appel, à l'alinéa 8b).

⁵ *Ibid.*, à l'alinéa 8d).

V. DISCUSSION

A. Question préliminaire

[13] Le 1^{er} octobre 2017, Hydro LMR a fusionné avec trois autres sociétés en vertu de la *Loi sur les sociétés par actions*⁶ (« LSA »). Au terme de cette fusion, Gestion ACBK a été constituée et Hydro LMR a été radiée d'office le 1^{er} octobre 2017. L'intimée soutient qu'en vertu du paragraphe 286(2) de la LSA, Gestion ACBK conserve les droits d'Hydro LMR et que, par conséquent, elle peut être partie à une procédure judiciaire à laquelle était partie Hydro LMR⁷. L'article 286 de la LSA est ainsi rédigé :

Le certificat de fusion, délivré par le registraire des entreprises conformément aux dispositions du chapitre XVIII, atteste de la fusion des sociétés à la date et, le cas échéant, à l'heure figurant sur ce certificat.

À compter de ce moment, les sociétés fusionnantes continuent leur existence dans la société issue de la fusion et leurs patrimoines n'en forment alors qu'un seul qui est celui de la société issue de la fusion. Les droits et les obligations des sociétés fusionnantes deviennent ceux de la société issue de la fusion et celle-ci devient partie à toute procédure judiciaire ou administrative à laquelle étaient parties les sociétés fusionnantes.

[Je souligne.]

⁶ *Loi sur les sociétés par actions*, RLRQ ch. S-31.1 (LSA).

⁷ Voir *Ville de Sainte-Marthe-sur-le-Lac c. Experts-conseils RB inc.*, 2017 QCCA 381, aux par 32 et 33.

[14] Par conséquent, l'intimée soutient que l'intitulé devrait être modifié afin de remplacer Hydro LMR par « Gestion ACBK inc. (société ayant remplacé Hydro LMR inc. à la suite d'une fusion) ». L'intimée soutient que la Cour devrait suivre l'approche prise dans les décisions *Imperial Tobacco Canada Limitée c. La Reine*⁸ et *Canwest Mediaworks Inc. c. La Reine*⁹. Dans ces décisions, un tel intitulé a été utilisé dans des circonstances similaires. L'appelante ne s'oppose pas à la modification de l'intitulé proposée par l'intimée¹⁰.

[15] Vu les observations des parties, la Cour accepte la demande de l'intimée. L'intitulé initial sera donc remplacé par le suivant : *Gestion ACBK inc. (société ayant remplacé Hydro LMR inc. à la suite d'une fusion) c. Sa Majesté la Reine*.

B. Montant total des dépenses de RS&DE faisant l'objet du présent litige

[16] Lors de l'audience, M. Roy a admis que certaines dépenses engagées par Hydro LMR lors de la construction et de l'installation du système n'étaient pas des dépenses admissibles de RS&DE. Plus précisément, lors de l'audience, M. Roy a décidé de ne plus contester le refus de la déduction des montants de 667 \$ et de 59 \$ réclamée pour des matériaux consommés¹¹. De plus, M. Roy a aussi décidé de ne plus contester le refus de la déduction de 8 490 \$ pour l'achat de la propriété intellectuelle de M. Laperle¹². Par conséquent, le montant total des dépenses de RS&DE déclarées par l'appelante est de 106 051 \$. Ces dépenses sont les suivantes :

Salaires	4 580 \$
Matériaux consommés	66 699 \$
Entrepreneurs	34 772 \$
Total	106 051 \$

⁸ *Imperial Tobacco Canada Limitée c. La Reine*, 2007 CCI 636.

⁹ *Canwest Mediaworks Inc. c. La Reine*, 2006 CCI 579.

¹⁰ Transcription du 24 novembre 2022, précité (note 1), à la p. 9.

¹¹ *Ibid.*, à la p. 26.

¹² Transcription de l'audience du 3 mai 2022, aux p. 83 à 87.

C. Est-ce à bon droit que le ministre a refusé à Hydro LMR la déduction de dépenses de 106 051 \$ pour des activités de RS&DE dans le calcul de son revenu pour l'année d'imposition en cause?

[17] Afin que des dépenses puissent être déductibles du revenu d'une entreprise à titre de dépenses pour une activité de RS&DE, les deux conditions suivantes doivent être remplies :

- le contribuable doit démontrer que les dépenses ont été engagées pour des activités de RS&DE au sens du paragraphe 248(1) de la *LIR*;
- le contribuable doit démontrer que les dépenses sont déductibles en vertu de l'article 37 de la *LIR*.

(1) Est-ce que c'est à bon droit que le ministre a déterminé que les dépenses de 106 051 \$ n'ont pas été engagées pour des activités de RS&DE au sens du paragraphe 248(1) de la *LIR*?

[18] L'expression « activités de recherche scientifique et de développement expérimental » est définie au paragraphe 248(1) de la *LIR*. Selon cette définition, une activité de RS&DE est une investigation ou recherche systématique d'ordre scientifique ou technologique effectuée par voie d'expérimentation ou d'analyse. Il doit s'agir de recherche pure, de recherche appliquée ou de développement expérimental. Le passage pertinent du paragraphe 248(1) est ainsi rédigé :

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.

[...]

[19] Pour l'application de cette définition, sont compris parmi les activités de RS&DE 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 248(1)a), b) ou c) de la *LIR* qui sont entrepris au Canada par le contribuable ou pour son compte et servent à les appuyer directement¹³.

[20] Les travaux relatifs à certaines activités ne constituent pas des activités de RS&DE pour l'application de cette définition. Ces activités sont les suivantes :

- l'étude du marché et la promotion des ventes;
- le contrôle de la qualité ou la mise à l'essai normale des matériaux, dispositifs, produits ou procédés;
- la recherche dans les sciences sociales ou humaines;
- la prospection, l'exploration et le forage fait en vue de la découverte de minéraux, de pétrole ou de gaz naturel et leur production;
- 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;
- les modifications de style;
- la collecte normale de données¹⁴.

[21] En l'espèce, la Cour doit déterminer si les activités exercées par Hydro LMR constituent des activités de RS&DE. Plus précisément, la Cour doit déterminer si Hydro LMR a fait du « développement expérimental » au sens de l'alinéa c) du paragraphe 248(1) de la *LIR*. Par conséquent, la Cour doit déterminer si les travaux entrepris par Hydro LMR afin de concevoir et d'installer une version améliorée du système de M. Laperle au triplex constituent du « développement expérimental » au sens de cet alinéa.

[22] Dans la décision *Northwest Hydraulic Consultants Ltd. c. La Reine*¹⁵, notre Cour a énoncé les critères qui doivent être utilisés afin de déterminer si un

¹³ Paragraphe 248(1) de la *LIR*, définition du terme « activités de recherche scientifique et de développement expérimental », alinéa d).

¹⁴ Paragraphe 248(1), « activités de recherche scientifique et de développement expérimental », alinéas e) à k).

¹⁵ *Northwest Hydraulic Consultants Ltd. c. La Reine*, [1998] A.C.I. n°340 (QL), au par 16 (*Northwest Hydraulic*).

contribuable a fait du « développement expérimental » au sens de la *LIR*. Ces critères, repris et confirmés par la Cour d'appel fédérale dans *C.W. Agencies Inc. c. La Reine*¹⁶, sont les suivants :

- 1- Existait-il un risque ou une incertitude technologique qui ne pouvait être éliminé par les procédures habituelles ou les études techniques courantes?
- 2- La personne qui prétend faire de la RS&DE a-t-elle formulé des hypothèses visant expressément à réduire ou à éliminer cette incertitude technologique?
- 3- La procédure adoptée était-elle complètement conforme à la discipline de la méthode scientifique, notamment dans la formulation, la vérification et la modification des hypothèses?
- 4- Le processus a-t-il abouti à un progrès technologique?
- 5- Un compte rendu détaillé des hypothèses vérifiées et des résultats a-t-il été fait au fur et à mesure de l'avancement des travaux¹⁷?

[23] Ces cinq critères doivent tous être satisfaits pour que la Cour puisse conclure que les activités exercées par le contribuable constituent du « développement expérimental »¹⁸.

[24] Dans la décision *Northwest Hydraulic*, notre Cour a expliqué ainsi le sens de l'expression « incertitude technologique » lors de l'application des dispositions pertinentes de la *LIR* :

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

¹⁶ *CW Agencies Inc. c. La Reine*, 2001 CAF 393, au par 17 (*CW Agencies Inc.*). Voir aussi la décision de la Cour d'appel fédérale '*RIS-Christie Ltd. c. Canada*, 1998 CanLII 8876, [1999] 2 C.F. F-30 (*RIS-Christie*).

¹⁷ *CW Agencies Inc.*, précité (note 16), au par 17.

¹⁸ *Béton Mobile du Québec inc. c. La Reine*, 2019 CCI 278, au par 39.

procédures et aux données qui sont généralement accessibles aux spécialistes compétents dans le domaine¹⁹.

[Je souligne.]

[25] Par conséquent, afin de démontrer que les dépenses de Hydro LMR portaient sur des activités de RS&DE au sens de la *LIR*, l'appelant doit démontrer, selon la prépondérance de la preuve, qu'il y avait un risque ou une incertitude technologique qui ne pouvait être éliminé par les techniques courantes ou les procédures habituelles²⁰.

[26] En l'espèce, afin de pouvoir installer une version améliorée du système hydrodynamique de M. Laperle au triplex, M. Roy a d'abord acheté le brevet de M. Laperle pour le système. Il a aussi utilisé les notes manuscrites de M. Laperle afin de concevoir et installer ce deuxième prototype du système hydrodynamique au triplex. Avant le début de la construction du triplex, M. Roy a rencontré Daniel Rousse (« M. Rousse »), chercheur titulaire de la Chaire de recherche industrielle en énergie et efficacité à l'École de technologie supérieure (« ÉTS »), afin de réaliser une simulation numérique de son système. Après cette rencontre, M. Roy a obtenu le rapport de l'ÉTS avec les résultats de la simulation. Par la suite, M. Roy a décidé de construire un prototype « grandeur nature » de son système, qu'il a intégré au triplex.

[27] Le système conçu par M. Roy incluait, entre autres, des panneaux solaires installés sur le toit du bâtiment, des réservoirs d'eau en béton remplis de gravier enfouis sous le plancher en béton du sous-sol du bâtiment, une thermopompe, un système de plancher radiant, un panneau de contrôle (ordinateur) et des sondes pour mesurer la température de l'eau dans les réservoirs.

¹⁹ *Northwest Hydraulic*, précité (note 15), au par 16.

²⁰ *Tacto Neuro Sensory Devices Inc. /Appareils neurosensoriels Tacto inc. c. La Reine*, 2004 CCI 341, au par 11.

[28] Selon M. Roy, afin de concevoir son prototype « grandeur nature », il a utilisé les notes et le brevet de M. Laperle. Il a cependant identifié un problème majeur de conception dans le système de M. Laperle. Selon lui, la température de l'eau dans les réservoirs n'était pas adéquate; elle était beaucoup trop froide et elle gelait. Ceci empêchait la pompe qui servait à acheminer l'eau vers les panneaux solaires installés sur le toit du bâtiment de fonctionner convenablement. Toujours selon M. Roy, les causes du problème étaient la grandeur des réservoirs, l'absence de sonde pour mesurer la température et la programmation du panneau de contrôle.

[29] M. Roy a témoigné que lors de la conception de son système, il faisait face à deux incertitudes technologiques, soit la dimension des réservoirs d'eau et la température de l'eau qu'ils contenaient²¹. Afin de régler ces problèmes, avec l'aide des données contenues dans le rapport de l'ÉTS, M. Roy a modifié la grandeur des bassins et a installé des sondes pour mesurer la température ainsi que des valves supplémentaires. Il a donc modifié la grandeur des bassins utilisés par M. Laperle, en plus d'insérer le plus petit des deux bassins à l'intérieur du plus grand. De plus, il a installé un troisième bassin (un chauffe-eau conventionnel) à l'extérieur du bâtiment et l'a relié au système. Finalement, il a aussi procédé à l'installation et à la programmation du panneau de contrôle qui contrôle, en outre, la pompe à eau. Selon M. Roy, ces incertitudes ne pouvaient être éliminées ni à l'aide de procédures habituelles ni avec des techniques courantes.

[30] La preuve démontre que M. Roy a utilisé des techniques courantes pour tenter de régler les deux incertitudes technologiques auxquelles il faisait face. Lors de son témoignage, M. Roy n'a pas décrit précisément les techniques qu'il a utilisées afin de tenter de surmonter ces incertitudes, que ce soit lors de la conception ou de la construction de son système. La preuve ne démontre pas que la modification des tailles des bassins, l'installation de sondes pour mesure la température, l'installation de valves et la conception et l'installation du panneau de contrôle ont nécessité l'utilisation de pratiques qui n'étaient pas couramment utilisées à l'époque.

[31] De plus, selon le témoignage de M. Desmarais, M. Roy a utilisé des principes thermodynamiques connus afin de mesurer les échanges d'énergie dans un système. Toujours selon M. Desmarais, il était possible de mesurer les échanges thermiques entre les bassins et de faire une modélisation du système envisagé en utilisant des équations et concepts mathématiques connus à l'époque afin d'estimer les

²¹ Transcription du 25 novembre 2021, aux p. 162 et 163.

dimensions adéquates des bassins. Un modèle réduit aurait aussi pu être utilisé afin d'en faire l'essai.

[32] Finalement, M. Desmarais a indiqué également que le brevet de M. Laperle faisait référence à d'autres brevets antérieurs ayant trait au stockage thermique, ce qui lui a permis de conclure qu'il existait des systèmes similaires à celui conçu par Hydro LMR depuis les années 1980.

[33] Comme nous l'avons mentionné précédemment, en l'espèce, la Cour doit déterminer si les travaux entrepris par Hydro LMR afin de concevoir et d'installer le deuxième prototype amélioré du système hydrodynamique de M. Laperle au triplex constituent du « développement expérimental » au sens du paragraphe 248(1) de la *LIR*. L'appelante n'a pas démontré que les incertitudes technologiques auxquelles Hydro LMR faisait face lors de la conception et de l'installation de son système hydrodynamique ne pouvaient pas être éliminées par les techniques courantes ou par les procédures habituelles. La Cour conclut que M. Roy a utilisé des techniques courantes pour tenter de régler les deux incertitudes auxquelles il faisait face.

[34] Par conséquent, la Cour a conclu que les activités d'Hydro LMR lors de la conception et l'installation du système hydrodynamique au triplex ne constituent pas des activités de RS&DE au sens de la *LIR*.

(2) Est-ce que les dépenses sont déductibles en vertu de l'article 37 de la *LIR*?

[35] En vertu de l'alinéa 37(1)a) de la *LIR*, le contribuable qui exploite une entreprise au Canada et qui a fait des activités de RS&DE au sens du paragraphe 248(1) de la *LIR* peut déduire certaines dépenses dans le calcul du revenu de cette entreprise.

[36] Les dépenses pouvant être déduites résultent d'un choix devant être effectué par le contribuable pour chacune de ses années d'imposition. Pour chacune d'elles, le contribuable peut choisir entre la « méthode traditionnelle » et la « méthode de remplacement ». En l'espèce, Hydro LMR a choisi d'utiliser la « méthode de remplacement » pour l'année en cause, conformément à la division 37(8)a)(ii)(B) de la *LIR*. En vertu de cette disposition, les dépenses suivantes sont des dépenses afférentes à des activités de RS&DE :

- 1- une dépense courante pour la location de locaux, d'installations ou de matériel servant à des activités de recherche scientifique et de développement

expérimental exercées au Canada et qui y est attribuable en totalité, ou presque, à l'exception d'une dépense pour du mobilier ou de l'équipement de bureau de nature générale;

- 2- une dépense pour des activités de recherche scientifique et de développement expérimental exercées au Canada et entreprises directement pour le compte du contribuable;
- 3- une dépense visée à la subdivision (A)(III), à l'exception d'une dépense pour du mobilier ou de l'équipement de bureau de nature générale;
- 4- la partie d'une dépense faite relativement à des frais engagés au cours de l'année pour le traitement ou le salaire d'un employé exerçant directement des activités de recherche scientifique et de développement expérimental au Canada, qu'il est raisonnable de considérer comme se rapportant à ce travail compte tenu du temps que l'employé y consacre; à cette fin, la partie de dépense est réputée correspondre au montant de la dépense si elle en constitue la totalité, ou presque;
- 5- le coût du matériel consommé dans le cadre d'activités de recherche scientifique et de développement expérimental exercées au Canada;
- 6- la moitié de toute autre dépense courante pour la location de locaux, d'installations ou de matériel utilisés principalement dans le cadre d'activités de recherche scientifique et de développement expérimental exercées au Canada, à l'exception d'une dépense pour du mobilier ou de l'équipement de bureau de nature générale²².

[37] Puisque la Cour a conclu que les activités liées à la conception et à l'installation du système hydrodynamique au triplex ne constituent pas des activités de RS&DE, la première condition pour que les dépenses engagées par Hydro LMR pour que ces activités soient déductibles dans le calcul de son revenu n'est pas remplie. Par conséquent, il n'est pas nécessaire que la Cour se penche sur la question de la déduction des dépenses en vertu de l'article 37 de la *LIR*. Les dépenses n'ayant pas été engagées par Hydro LMR pour des activités de RS&DE, elles ne constituaient donc pas des dépenses de RS&DE admissibles.

²² Division 37(8)a)(ii)(B) de la *LIR* (dans sa version applicable).

D. Est-ce à bon droit que le ministre a refusé à Hydro LMR un CII de 37 945 \$?

[38] En plus d'être déductibles dans le calcul du revenu d'un contribuable, certaines dépenses de RS&DE engagées par le contribuable lui donnent également droit à un CII calculé conformément au paragraphe 127(5) de la *LIR*. Pour appliquer ce paragraphe, il faut d'abord déterminer le CII du contribuable conformément au paragraphe 127(9) de la *LIR*. Le montant du CII dépend du « compte de dépenses admissibles de recherche et de développement », qui inclut toute « dépense admissible » engagée par le contribuable au cours de l'année.

[39] Les dépenses admissibles, selon la définition au paragraphe 127(9) de la *LIR*, incluent les dépenses relatives à des activités de RS&DE qui sont affectées à du matériel à vocation multiple de première période ou de deuxième période, des dépenses de nature courante visées à l'alinéa 37(1)a) de la *LIR*, et des dépenses en capital visées au sous-alinéa 37(1)b)(i) de la *LIR*. De plus, lorsque le contribuable choisit la « méthode de remplacement », comme c'est le cas en l'espèce, les dépenses admissibles incluent également un montant de remplacement visé par règlement. Le montant de remplacement est prévu au paragraphe 2900(4) du *Règlement de l'impôt sur le revenu*. Lors de la période en cause, ce montant équivalait à 65 % des montants engagés par le contribuable au cours de l'année au titre du traitement ou du salaire de son employé qui participe directement à des activités de RS&DE exercées au Canada et qu'il est raisonnable de considérer comme se rapportant à ces activités.

[40] Par conséquent, lorsque la Cour conclut que les dépenses d'un contribuable n'ont pas été engagées pour une activité de RS&DE, le contribuable n'a pas droit à un CII pour ces dépenses. Puisque la Cour a conclu que les dépenses dont Hydro LMR a demandé la déduction n'ont pas été engagées pour de telles activités, elle n'a pas droit à un CII de 37 945 \$.

VI. CONCLUSION

[41] Puisque la Cour a conclu que, selon la prépondérance de la preuve, les dépenses de 115 267 \$ n'ont pas été engagées pour des activités de RS&DE au sens du paragraphe 248(1) de la *LIR*, c'est à bon droit que le ministre a refusé la déduction de ces dépenses dans le calcul du revenu de l'appelante. Par conséquent, et pour le même motif, c'est à bon droit que le ministre a refusé à Hydro LMR des CII de 37 945 \$.

[42] Pour ces raisons, l'appel est rejeté avec dépens.

Signé à Ottawa (Canada), ce 29^e jour de septembre 2022.

« Sylvain Ouimet »

Juge Ouimet

RÉFÉRENCE : 2022 CCI 94

N° DU DOSSIER DE LA COUR : 2015-3974(IT)G

INTITULÉ DE LA CAUSE : GESTION ACBK INC. (SOCIÉTÉ
AYANT REMPLACÉ HYDRO
LMR INC. À LA SUITE D'UNE
FUSION) ET SA MAJESTÉ LE ROI

LIEU DE L'AUDIENCE : Montréal (Québec)

DATES DE L'AUDIENCE : Les 24 et 25 novembre 2021 et
le 3 mai 2022

MOTIFS DU JUGEMENT PAR : L'honorable juge Sylvain Ouimet

DATE DU JUGEMENT : Le 29 septembre 2022

COMPARUTIONS :

Pour l'appelante : André Roy
Avocate de l'intimé : M^e Christina Ham

AVOCATS INSCRITS AU DOSSIER :

Pour l'appelante :

Nom :

Cabinet :

Pour l'intimé : François Daigle
Sous-procureur général du Canada
Ottawa (Canada)