

Dossier : 2014-3152(IT)G

ENTRE :

OLDCASTLE BUILDING PRODUCTS CANADA INC.,

appelante,

et

SA MAJESTÉ LA REINE,

intimée.

Appel entendu le 6 juillet 2016, à Montréal (Québec).

Devant : L'honorable juge Pierre Archambault

Comparutions :

Avocat de l'appelante :

M^e Nicolas Simard

Avocat de l'intimée :

M^e Claude Lamoureux

JUGEMENT

Les appels des cotisations établies en vertu de la *Loi de l'impôt sur le revenu* (Loi) pour les années d'imposition 2010 et 2011 sont accueillis et les cotisations sont renvoyées au ministre du Revenu national pour nouvel examen et nouvelles cotisations en tenant pour acquis que :

- 55 % du montant de salaire variable de M. Castonguay engagé par Oldcastle en 2010 et 40 % de son salaire variable pour l'année 2011 constituent des dépenses visées à l'article 37 de la Loi et à la définition de dépense admissible du paragraphe 127(9) de la Loi, et constituent également de telles dépenses aux fins du calcul du montant de remplacement décrit au paragraphe 2900(4) du Règlement;
- Oldcastle a droit à un montant de remplacement selon les données fournies par cette société à l'ARC et selon les conclusions énoncées dans les présents motifs;

- La dépense en capital de 22 850 \$ dont la déduction avait été réclamée pour 2010 est admissible dans le calcul de la dépense de R&D pour l'année d'imposition 2011.

L'appelante doit déposer ses observations écrites quant aux dépens dans les 30 jours du présent jugement, à moins que les parties demandent dans les 10 jours du présent jugement à présenter leurs observations oralement.

L'intimée doit déposer ses observations écrites dans les 15 jours de la réception des observations écrites de l'appelante.

Signé à Magog, Québec, ce 25^{ième} jour d'août 2016.

« Pierre Archambault »

Juge Archambault

Référence : 2016 CCI 183

Date : 20160825

Dossier : 2014-3152(IT)G

ENTRE :

OLDCASTLE BUILDING PRODUCTS CANADA INC.,

appellante,

et

SA MAJESTÉ LA REINE,

intimée.

MOTIFS DU JUGEMENT

Le juge Archambault

[1] La seule question qu'il reste à trancher dans les appels interjetés par Oldcastle Building Products Canada inc. (**Oldcastle**) est la suivante : est-ce que le montant de la rémunération qu'Oldcastle a engagé en 2010 et en 2011 (**années pertinentes**) à l'égard de M. Bertin Castonguay, le président du Centre de recherche d'Oldcastle, constitue une dépense de recherche scientifique et de développement expérimental (**R&D**) aux fins de l'article 37 de la *Loi de l'impôt sur le revenu* (**Loi** ou **LIR**) et aux fins de la définition de « dépense admissible » au paragraphe 127(9) de la Loi et du calcul du crédit d'impôt à l'investissement (**CII**) prévu au paragraphe 127(5) de la Loi? La question se pose parce que la rémunération de M. Castonguay est déterminée selon une formule qui tient compte d'un pourcentage du chiffre des ventes des produits développés ou améliorés par le Centre de recherche.

[2] Il faut mentionner que le litige soulevé par les cotisations établies par l'Agence du revenu du Canada (**ARC**) soulevait d'autres questions, que les parties ont réglées avant l'audition des appels. Notamment, l'ARC avait refusé la déduction d'un montant de 22 850 \$ comme dépense en capital de R&D pour l'année d'imposition 2010 au motif que cette dépense n'avait été engagée qu'en 2011. Dans la cotisation de 2011 visée par l'appel, l'ARC n'avait pas accordé la déduction de cette dépense. L'avocat de l'ARC a informé la Cour qu'il reconnaissait que cette dépense était admissible dans le calcul de l'impôt pour l'année d'imposition 2011.

[3] Pour établir ses cotisations, l'ARC a tenu pour acquis que les activités de M. Castonguay n'étaient pas reliées directement aux activités de R&D des projets vérifiés¹. Par conséquent, l'ARC a refusé de considérer le salaire de M. Castonguay comme étant une dépense de R&D aux fins de l'article 37 de la Loi et aux fins du calcul du CII relatif à une telle dépense. Après des rencontres entre M. Castonguay et des représentants de l'ARC, l'avocat de l'intimée a informé la Cour, dans une lettre du 4 juillet 2016, que l'intimée était prête à reconnaître que 55 % des heures de travail de M. Castonguay en 2010 étaient reliées directement aux activités de R&D des projets vérifiés². Pour l'année 2011, il a informé la Cour au début de l'audience que ce pourcentage s'élevait à 40 %.

[4] Également, Oldcastle avait fait le choix d'utiliser la méthode de remplacement prévu à la division 37(8)(a)(ii)(B) de la Loi³, mais l'ARC avait établi à zéro le montant de remplacement. Par la suite, l'ARC a reçu les renseignements nécessaires pour lui permettre de calculer ce montant. (Voir la lettre du 4 juillet 2016). Toutefois, il reste toujours la question litigieuse de savoir si le salaire versé à M. Castonguay constitue une dépense admissible aux fins de ce calcul.

I. Contexte factuel

[5] Oldcastle est une société canadienne faisant partie d'un groupe international (Groupe CRH) basé en Irlande. CRH, une multinationale de produits de construction, a un chiffre d'affaires mondial s'élevant à environ 30 milliards de dollars. Une société du Groupe CRH a acheté en 2001, pour plus de 100 millions de dollars, le Groupe Permacon. Une des sociétés fondatrices de ce dernier était Bloc Vibré inc., une entreprise sherbrookoise ayant appartenu à la famille de M. Castonguay. Au moment de l'achat, M. Castonguay, alors âgé de 49 ans, était le président du Groupe Permacon alors que son frère, aussi un important actionnaire de ce groupe, désirait prendre sa retraite. Entre 2001 et 2003, M. Castonguay a assuré la transition des entreprises du Groupe Permacon dans le giron du Groupe CRH.

[6] Comme Oldcastle désirait retenir les services de M. Castonguay après la transition, on a accepté sa proposition de fonder un centre de recherche pour le développement de nouveaux produits et de nouveaux procédés. Oldcastle est un

¹ Paragraphe 42m) de la réponse à l'avis d'appel.

² L'admissibilité des projets de R&D eux-mêmes n'est pas en litige.

³ Voir le paragraphe 42e) de la réponse à l'avis d'appel.

leader nord-américain dans la fabrication de produits de béton pour la maçonnerie et l'aménagement paysager, ainsi que de produits distribués au détail pour les bricoleurs en construction et en aménagement paysager.

[7] Pour accueillir le Centre de recherche, Oldcastle a fait construire à Ville d'Anjou (Montréal) un bâtiment dont le coût s'élevait à entre six et sept millions de dollars. M. Castonguay a accepté d'en devenir le président. Le nombre d'employés du Centre de recherche a varié entre 25 et 30 de 2004 à 2012. Les conditions du contrat de travail de M. Castonguay sont consignées dans un document signé qui prenait effet le 1^{er} janvier 2004. (Pièce A-4). À la clause 2.1 du contrat, on décrit la nature de ses services de la façon suivante :

- 2.1 As Director, Research and Development of APG's R&D Group and as Chairman of the Corporation [Oldcastle], the Executive's duties and responsibilities shall include, in addition to those inherent to the Executive's titles, the following duties and responsibilities:
- (a) hiring, organizing and managing an effective research and development team on behalf and for the benefit of the Corporation;
 - (b) executing a process for consistently producing and assisting in the launch of New Products, Modified Products and new manufacturing processes;
 - (c) creating a process to obtain, and obtaining the Corporation's senior management approval of annual research and development budget;
 - (d) managing the filing of patents concerning New Products and Modified Products and supporting litigation efforts;
 - (e) liaising with outside sources of innovation to attract and attain exclusive products/services agreements for the Corporation;
 - (f) managing the research and development budget in order to maintain tight control over funding of projects and ensure the efficient utilization of research and development resources;
 - (g) ensuring the proper care and maintenance of research and development facilities and equipment; and
 - (h) managing the delivery of ideas from third parties to obtain the best possible royalty levels for APG.

[8] En outre, le contrat stipule que les inventions développées par M. Castonguay appartiennent à Oldcastle :

7.2 In consideration of the Base Salary, bonus and other remuneration paid by the Corporation to the Executive hereunder, all Works (including all data and records pertaining thereto) that the Executive may invent, discover, author, originate or conceive during this Agreement with the Corporation or during the three (3)-month period following any termination of this Agreement and all Intellectual Property Rights relating thereto shall be the sole and exclusive property of the Corporation. The Executive hereby waives any and all of his moral rights in the Works or Intellectual Property Rights.

[Je souligne.]

[9] À la clause 10, on décrit la rémunération à laquelle aura droit M. Castonguay :

10.1 For the first year of his employment with the Corporation, the Executive shall receive an annual base salary of four hundred thousand Canadian dollars (CDN\$400,000) (hereinafter, the “Base Salary”). For the second and third year of his employment with the Corporation, the Executive’s annual base Salary shall be three hundred thousand Canadian dollars (CND\$300,000), plus an amount of one hundred thousand Canadian dollars (CND\$100,000) payable if the Executive meets the objectives determined by the Corporation at the beginning of the relevant year. **After such three (3)-year period**, and subject to Section 10.6, the Executive’s annual Base Salary shall be one hundred thousand Canadian dollars (CND\$100,000). The Base salary is payable in equal monthly installments.

10.2 The Corporation shall pay the Executive, on a quarterly basis, a bonus based on the annual Net Sales of New Products and calculated as follows:

	Net sales of New Products	Percentage of Net Sales Payable as Bonus
(a)	US\$0 through US\$25,000,000	1.5%
(b)	US\$25,000,001 through US\$50,000,000	1.0%
(c)	US\$50,000,001 through US\$100,000,000	0.75%
(d)	US\$100,000,001 through US\$200,000,000	0.50%
(e)	US\$200,000,001 through US\$400,000,000	0.25%
(f)	US\$400,000,001 or more	0.125%

10.3 The Corporation shall also pay to the Executive a bonus based on the annual Net Sales of Modified Products and calculated as follows :

	Net sales of Modified Products	Percentage of Net Sales Payable as Bonus
(a)	US\$0 through US\$25,000,000	0.30%
(b)	US\$25,000,001 through US\$50,000,000	0.20%
(c)	US\$50,000,001 through US\$400,000,000	0.15%
(d)	US\$400,000,001 or more	0.10%

10.4 The bonuses to be paid pursuant to Sections 10.2 and 10.3 shall be paid, with respect to each product, for a period of time determined as follows: (a) if the Corporation or Affiliates thereof have filed one or more patents with respect to such product, until the expiration of all such patents, or (b) otherwise, ten (10) years after the first sale of such product. Except as set forth in Section 13.2, no bonus shall be payable to the Executive after three (3) years following the termination of his employment with the Corporation. It is also understood that no such bonus will be payable after termination for Cause of the Executive's employment.

10.5 **During the first three (3) years** following the Effective Date, the Corporation shall only pay to the Executive the portion of the bonus calculated pursuant to Sections 10.2 and 10.3 that is in excess of three hundred thousand Canadian dollars (CDN\$300,000). **After the end of the first three (3) years** following the Effective Date, however, the bonus shall be payable in whole, without any such deduction, subject to the other terms and conditions of this Agreement.

10.6 **After the end of the third year** following the Effective Date, the Executive's Base Salary shall be reduced by twenty thousand Canadian dollars (CDN\$20,000) for each tranche of one hundred thousand Canadian dollars (CDN\$100,000) of bonus in excess of five hundred thousand Canadian dollars (CDN\$500,000). For example, if the Executive is entitled to a bonus of six hundred thousand Canadian dollars (CDN\$600,000) for a specific year, his Base Salary for such year shall be reduced to eighty thousand Canadian dollars (CDN\$80,000). For greater certainty, the Executive's Base Salary for a specific year shall be CDN\$0.00 if the Executive is entitled to a bonus of one million Canadian dollars (CDN\$1,000,000) for such year. The Corporation may, at its discretion, offset the amount of any reduction for the Executive's Base Salary against the payment of any Base Salary installment or bonus payment.

[Le soulignement et les caractères gras sont les miens.]

[10] Pour mieux comprendre la portée des dispositions ayant trait à la rémunération, il faut ajouter les définitions de l'annexe A du contrat, notamment les définitions suivantes :

(B) “**APG**” shall mean the North American branch of Oldcastle’s Architectural Product Group.

[...]

(J) “**Modified Products**” means significant improvements to existing products (excluding New Products) in terms of either cost reduction, functionality improvement and/or aesthetic improvement developed by APG’s R&D Group under the Executive’s direction while the Executive is employed by the Corporation. The list of Modified Products will be determined in writing and agreed by the Executive and the Corporation within thirty (30) days following each anniversary date of the Effective Date. The current list of new and modified products is attached and labeled Schedule B.

(K) “**Net sales**” shall mean, in respect of any New Product or Modified Product, the gross amount invoiced and collected by the Corporation or any of its Affiliates for such product to any Person (other than an Affiliate) in North America less (i) any discount; (ii) shipping and insurance expenses, (iii) credits or refunds and (iv) sales and other taxes and duties directly related to the sale.

(L) “**New Products**” means completely new products or systems of products developed by APG’s R&D Group under the Executive’s direction, regardless of whether or not the item originated in APG or was obtained from a third party, while the executive is employed by the Corporation and that the Corporation or its Affiliates are not producing and/or selling on the date hereof (with the exception of ISO Stone/ISO Brick which will be included). Examples of New Products developed in the past include Dufferin Stone, Gallea Brick, Mega-Bergerac and Celtik Wall. The parties agree that the product Suretouch Wall System shall constitute a New Product for the purposes of this Agreement. The list of New Products will otherwise be determined in writing and agreed upon by the Executive and the Corporation within thirty (30) days following each anniversary date of the Effective Date. The current list of new and modified products is attached and labeled Schedule B.

[Je souligne.]

[11] Durant la période de transition du Groupe Permacon dans le giron d'Oldcastle, la rémunération de M. Castonguay s'est élevée à entre 200 000 \$⁴ et 290 000 \$. Durant cette période, on a accordé à M. Castonguay des droits d'option sur des actions du Groupe CRH.

[12] Durant les premières années au cours desquelles il était président du Centre de recherche, la rémunération de M. Castonguay s'est élevée à environ 400 000 \$. En 2008, elle s'élevait à 789 000 \$, en 2009, à 906 000 \$, en 2010, à 1 058 000 \$, et en 2011, à 1 114 000 \$. Par conséquent, si on applique la formule prévue à la clause 10.6 de son contrat de travail, son salaire de base pour les années pertinentes était nul alors que sa rémunération qui est décrite comme un « bonus » dans le contrat de travail et que j'appellerai pour les motifs mentionnés plus loin, le « salaire variable », s'élevait à 1 058 000 \$ en 2010 et à 1 114 000 \$ en 2011.

II. Analyse

A. Dispositions pertinentes de la Loi

[13] Pour trancher des appels comme ceux d'Oldcastle, il est toujours utile de prendre d'abord connaissance des dispositions législatives pertinentes applicables durant les années pertinentes. Il y a celles concernant la déduction des dépenses de R&D dans le calcul d'un revenu tiré d'une entreprise, qui se trouvent à l'article 37 de la Loi, et celles ayant trait au calcul de l'impôt, plus particulièrement du CII, qui figurent aux paragraphes 127(5) et 127(9) de la Loi. La première disposition pertinente est la sous-division 37(8)a(ii)(B)(IV) de la Loi, qui énonce ce qui suit :

37(8) Dans le cadre du présent article:

- a) les mentions de dépenses afférentes aux activités de recherche scientifique et de développement expérimental :

[...]

- (ii) lorsqu'elles figurent ailleurs qu'au paragraphe (2)⁵, se limitent :

[...]

(B) si un contribuable en fait le choix⁶ sur un formulaire prescrit [...] aux dépenses [...] représentant chacune :

⁴ Il s'agissait du salaire pour une période de moins de 12 mois.

⁵ Qui traite des dépenses de R&D pour des activités exercées à l'étranger.

[...]

- (IV) soit 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,

[Je souligne.]

[14] L'expression « traitement ou salaire » est ainsi définie au paragraphe 248(1) de la Loi :

« **traitement ou salaire** » Sauf aux articles 5 et 63 et à la définition de « prestation consécutive au décès », le revenu que tire un contribuable d'une charge ou d'un emploi, calculé d'après la sous-section a de la section B de la partie I, y compris les honoraires touchés par le contribuable pour des services qu'il n'a pas fournis dans le cours des activités de son entreprise, mais à l'exclusion des prestations de retraite ou de pension, ainsi que des allocations de retraite.

[Je souligne.]

[15] On voit que la notion de salaire est large. Toutefois, aux fins du paragraphe 37(8) LIR, le paragraphe 37(9) édicte des limites qui s'appliquent dans certaines circonstances :

37(9) La dépense d'un contribuable:

a) ne comprend pas, pour l'application des divisions (8)a)(ii)(A) et (B), la rémunération fondée sur les bénéfices ni les gratifications, si la rémunération ou les gratifications se rapportent à un **employé déterminé** du contribuable;

b) [...]

[Le soulignement et les caractères gras sont les miens.]

Au paragraphe 248(1) de la Loi, on définit « employé déterminé » ainsi :

⁶ Il s'agit du choix d'utiliser la méthode de remplacement.

« **employé déterminé** » S'agissant de l'employé déterminé d'une personne, l'employé de la personne qui est un actionnaire déterminé de celle-ci ou qui a un lien de dépendance avec celle-ci.

[16] Le paragraphe 37(9.1) LIR ajoute une autre limite applicable au salaire versé à des employés déterminés :

37(9.1) Pour l'application des divisions (8)a)(ii)(A) et (B), sont exclues des dépenses qu'un contribuable engage au cours d'une année d'imposition celles qu'il a engagées au cours de l'année au titre du traitement ou salaire de son employé déterminé, dans la mesure où elles dépassent le résultat du calcul suivant:

$A \times B/365$

où:

A représente cinq fois le maximum des gains annuels ouvrant droit à pension, établi selon l'article 18 du *Régime de pensions du Canada*, pour l'année civile dans laquelle l'année d'imposition prend fin;

B le nombre de jours de l'année d'imposition où l'employé est un employé déterminé du contribuable.

[Le soulignement et les caractères gras sont les miens.]

[17] Mentionnons tout de suite que l'avocat de l'ARC reconnaît que M. Castonguay n'est pas un « employé déterminé » parce que, durant les années pertinentes, ce dernier ne détenait aucune action d'Oldcastle ou du Groupe CRH et il n'existait pas de lien de dépendance entre lui et son employeur.

[18] Les dépenses de R&D peuvent être déduites, comme on l'a vu, dans le calcul d'un revenu tiré d'une entreprise, selon l'article 37 de la Loi, mais certaines d'entre elles sont pertinentes aux fins du calcul du CII prévu au paragraphe 127(5) de la Loi. Les dispositions pertinentes pour trancher le litige relatif à la rémunération de M. Castonguay comprennent notamment la définition de « dépense admissible » au paragraphe 127(9) :

« **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 visée au sous-alinéa 37(1)a(i)⁷,

[...]

b) soit un montant de remplacement visé par règlement applicable au contribuable pour l'année [...].

Ne sont pas des dépenses admissibles:

c) une dépense prévue par règlement que le contribuable a engagée au cours de l'année;

[...]

[Je souligne.]

[19] Les dispositions pertinentes du *Règlement de l'impôt sur le revenu (Règlement)* traitant du montant de remplacement sont les suivantes :

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.

[Le soulignement et les caractères gras sont les miens.]

[20] Les paragraphes 2900(7) et (9) édictent également des limites :

⁷ Ce sous-alinéa dispose comme suit :

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, en rapport avec son entreprise,

[...]

[Je souligne.]

2900(7) Aux fins du calcul du montant de remplacement applicable à un contribuable pour une année d'imposition, la fraction du montant engagé par lui au cours de l'année, au titre du traitement ou du salaire d'un employé déterminé⁸ de celui-ci, qui est incluse dans le calcul du total visé au paragraphe (4) ne peut excéder le moins élevé des montants suivants:

a) 75 % du montant engagé par lui au cours de l'année au titre du traitement ou du salaire de l'employé;

b) le résultat du calcul suivant:

$$2,5 \times A \times B/365$$

où:

A représente le maximum des gains annuels ouvrant droit à pension (déterminé selon l'article 18 du *Régime de pensions du Canada*) pour l'année civile où se termine l'année d'imposition;

B le nombre de jours de l'année d'imposition où l'employé est à son service.

[...]

2900(9) Pour l'application des paragraphe (4) et (7), sont exclus du montant engagé au titre du traitement ou du salaire d'un employé au cours d'une année d'imposition:

a) les montants visés aux articles 6 ou 7 de la Loi;

b) la somme réputée engagée selon le paragraphe 78(4) de la Loi;

c) les gratifications;

d) la rémunération fondée sur les bénéfices.

[Le soulignement et les caractères gras sont les miens.]

B. Gratifications ou rémunération fondée sur les bénéfices?

[21] Comme on peut le constater, pour ce qui est du traitement de la déduction des dépenses de R&D et du traitement du calcul du CII, il existe des règles semblables, notamment quant aux limites applicables au salaire versé à des

⁸ Il faut mentionner à nouveau que M. Castonguay n'était pas un employé déterminé.

employés déterminés, mais il existe également des différences, notamment celles applicables aux gratifications. Ainsi, aux fins de la déduction de la dépense de R&D, la limite applicable aux gratifications ne s'applique que si la gratification est versée à un employé déterminé, mais elle s'applique à tout employé aux fins du CII. Par conséquent, il faut déterminer d'abord si on a versé une gratification (« bonus » dans la version anglaise de la Loi et du Règlement) à M. Castonguay. Rappelons que la clause 10 de son contrat de travail utilise le terme « bonus » en traitant du calcul de la rémunération à laquelle il a droit pour ses services.

[22] Les termes « bonus » en anglais et « gratification » en français ne sont pas définis dans la Loi ou le Règlement. Il faut alors utiliser leur sens usuel. On définit dans Antidote⁹ le mot « gratification » comme étant une « somme versée en plus de ce qui est dû ». En anglais, « bonus » y est défini comme « something that is given as an extra when it was not expected, necessary ». (Je souligne.) On ajoute : “an extra amount of money that is given to an employee, especially at the end of the year for good work”. (Je souligne.) Ici, le contrat de travail stipule que la rémunération de M. Castonguay comprend deux éléments : un salaire fixe plus une somme calculée en fonction du produit de la vente des « New Products » et des « Modified Products », somme que je décris dans ces motifs comme le salaire variable.

[23] Ce salaire variable ressemble à une « prime de rendement » qui pourrait s'ajouter à un salaire fixe. Dans Antidote, on définit « prime » comme suit :

Somme d'argent payée à un employé, en plus de son salaire, pour le récompenser ou pour couvrir certains frais. Prime d'éloignement. Prime de transport, de risque. Prime d'entreprise. Prime de rendement. Chasseur de prime.

[Je souligne.]

[24] Par contre, ici, comme le contrat de travail prévoit expressément que le salaire de base disparaît (devient nul) lorsque le salaire variable atteint 1 000 000 \$, il n'y a que le salaire variable qui est dû. L'expression « prime de rendement » ne m'apparaît pas alors la plus appropriée pour décrire la rémunération versée à M. Castonguay durant les années pertinentes.

[25] Ce salaire variable ressemble beaucoup à la rémunération des salariés travaillant comme intermédiaires, notamment les vendeurs, les représentants

⁹ Antidote 9, bilingue, v3, 2016, Druide informatique inc., Montréal.

commerciaux ou les courtiers (soit en valeurs mobilières, soit en immeubles ou en assurances) qui ne sont souvent rémunérés que par commissions, également calculées par rapport au produit de la vente, par exemple, de produits manufacturés, de valeurs mobilières, d'immeubles ou de polices d'assurance. Antidote définit « commission » comme un « [P]ourcentage qui revient à un intermédiaire. Le vendeur touche une commission de 10 %. Travailler à la commission ou QUÉBEC – être payé à commission. »

[26] Toutefois, on ne peut parler de commission ici parce qu'il ne s'agit pas d'une rémunération versée à un intermédiaire qui fait la vente de produits ou de services de son employeur¹⁰. M. Castonguay gère un centre de recherche et s'implique dans des projets précis de R&D. On peut penser que la vente des produits d'Oldcastle est effectuée par d'autres salariés de cette société.

[27] Selon les termes du contrat de travail, le salaire variable n'est pas une somme que l'employeur de M. Castonguay lui verse à son gré à la fin de l'année parce qu'il est satisfait du travail accompli, une sorte de cadeau que l'on offre en plus de ce qui est dû. Ici, Oldcastle n'a aucune liberté de verser ou non le salaire variable. Il est payable selon les modalités du contrat de travail. En outre, le contrat de travail stipule également qu'il n'y a plus de salaire de base quand le salaire variable atteint le million de dollars. Par conséquent, la seule rémunération qui a été versée à M. Castonguay en 2010 ou en 2011 n'était pas une « somme versée en plus de ce qui est dû ». Il ne peut donc pas s'agir d'une gratification aux fins de la Loi et du Règlement.

[28] Il ne s'agit pas non plus d'une rémunération fondée sur les bénéfices puisque la formule énoncée au contrat de travail prévoit une rémunération fondée sur le calcul du chiffre des ventes de produits développés par le Centre de recherche, diminué de deux dépenses, soit les frais de transport et d'assurance. (Voir la définition de « net sales » reproduite ci-dessus.) Il manque trop de dépenses engagées pour la vente de ces produits pour qu'il soit possible de constater si Oldcastle réalisait un bénéfice sur la vente de ceux-ci. En fin de compte, l'expression « salaire variable » m'apparaît la plus appropriée pour décrire la rémunération versée à M. Castonguay.

C. Dépense de salaire engagée au cours de l'année pour un employé exerçant directement des activités de R&D?

¹⁰ Voir la clause 7.2 du contrat de travail, reproduit ci-dessus.

[29] Dans sa plaidoirie, l'avocat de l'intimée a soutenu que le salaire variable versé à M. Castonguay ne constituait pas une dépense visée par l'article 37 de la Loi parce que la formule pour déterminer le montant de ce salaire faisait référence à la vente de produits à l'égard desquels les activités de R&D avaient été exercées dans les années antérieures. Par conséquent, il ne pouvait s'agir d'une rémunération pour les activités de R&D exercées par M. Castonguay durant les années pertinentes.

[30] À mon avis, cette perception de l'ARC est totalement mal fondée. Avec égards, j'estime que l'ARC confond la nature de la somme versée avec la méthode de calcul de cette somme et dénature ainsi les sommes versées par Oldcastle à M. Castonguay. Il m'apparaît clair qu'Oldcastle avait l'intention de rémunérer adéquatement le travail qu'accomplissait M. Castonguay à titre de président du Centre de recherche, tel que le révèle la description de ses tâches dans le contrat de travail. À part la fonction – souvent honorifique dans le cas d'une filiale d'une multinationale – de président du conseil d'administration (chairman of the board) d'Oldcastle, son travail était entièrement relié à la gestion et aux activités de R&D du Centre. D'ailleurs, l'ARC a reconnu que 55 % et 40 % de ses heures de travail respectivement en 2010 et en 2011 avaient été consacrées « directement » à des activités de R&D, et il n'y a pas de litige quant à l'admissibilité des projets de R&D réalisés par Oldcastle et auxquelles M. Castonguay a participé durant les années pertinentes.

[31] Le Groupe CRH avait payé plus de 100 millions de dollars pour le Groupe Permacon et la transition dans le giron de cette multinationale avait été complétée entre 2001 et 2004. Toutefois, Oldcastle désirait retenir les services de M. Castonguay et ce dernier pouvait se laisser convaincre si on lui offrait un défi correspondant à son intérêt et à sa passion. M. Castonguay avait suivi à l'Université de Sherbrooke des cours se rapportant à la recherche en matière de produits de béton. Il est détenteur de 72 brevets pour des inventions qu'il a faites ou des procédés qu'il a développés durant sa longue carrière dans l'industrie des blocs de béton et de la maçonnerie architecturale¹¹. Il avait les qualités et l'expérience nécessaires pour s'occuper du Centre de recherche et mener à bien la R&D. On lui a construit un centre de recherche de six millions de dollars. Pour en venir à une entente, les parties ont longuement négocié. Le contrat de travail signé par les parties constitue la neuvième version de l'accord. M. Castonguay a une mentalité d'entrepreneur : il était prêt à recevoir un salaire de base moindre pour recevoir un salaire variable plus considérable calculé en fonction des résultats de

¹¹ Sans tenir compte de ceux qui sont en instance.

son travail. De façon évidente, Oldcastle était prête à bien rémunérer sa contribution au succès de l'entreprise, tout en s'assurant que cette rémunération tenait compte du rendement de M. Castonguay comme président du Centre de recherche.

[32] C'est ce que révèle la formule décrite à la clause 10 du contrat de travail. En liant la rémunération de M. Castonguay au produit de la vente des biens produits grâce au travail exécuté au Centre de recherche, on s'assurait que le travail de R&D serait pertinent relativement à la mission d'Oldcastle, soit celle de réaliser des bénéfices en proposant des biens correspondant aux besoins du marché. Cette entente semble avoir été profitable aux deux parties. En 2010 et en 2011, le salaire de base était nul, mais le salaire variable de M. Castonguay dépassait le million de dollars et le chiffre des ventes des produits développés grâce aux activités du Centre de recherche s'élevait à 120 millions de dollars en 2010 et à 200 millions de dollars en 2015! Cette formule de salaire variable m'apparaît appropriée pour fixer la valeur du travail fourni annuellement par M. Castonguay à Oldcastle. M. Castonguay ne détient aucune action d'Oldcastle ou du Groupe CRH. Le contrat de travail a été négocié par des parties entre lesquelles il n'y avait aucun lien de dépendance.

[33] Rien dans la preuve ne permet de croire que les sommes qui ont été versées par Oldcastle à M. Castonguay à titre de rémunération l'ont été pour une contrepartie autre que le travail fourni par lui à titre de président du Centre de recherche. Notamment, elles ne constituaient pas une redevance pour le droit d'Oldcastle d'utiliser des biens, comme des inventions brevetées (ou non brevetées) puisque ces biens appartiennent à Oldcastle, selon le contrat de travail. (Voir la clause 7.2 reproduite plus haut.) En outre, si M. Castonguay devait être congédié pour cause, il perdrait tout droit de recevoir son salaire variable après la cessation de son emploi¹² et, s'il avait été congédié sans cause valable en 2010 ou en 2011, il n'aurait eu droit qu'à une somme de 100 000 \$¹³.

[34] Les sommes versées ne constituaient pas non plus une rémunération pour la vente des produits d'Oldcastle parce que le travail fourni par M. Castonguay n'était pas de vendre des produits, mais de développer dans le Centre de recherche de nouveaux produits, d'améliorer les produits ou de découvrir de nouveaux procédés. Ce n'est pas parce que la formule du salaire variable se fonde sur la vente de

¹² Voir les clauses 10.4 et 12.1 du contrat de travail.

¹³ Voir la clause 13.1 du contrat de travail, applicable si le congédiement se produit après une période de 6 ans suivant la date de prise d'effet du contrat.

produits nouveaux ou modifiés résultant du travail de R&D du Centre de recherche que M. Castonguay doit être considéré comme un vendeur à commission. À mon avis, la formule ne vise qu'à quantifier la valeur du travail fourni par M. Castonguay au sein du Centre de recherche.

[35] Même si le contrat de travail définissant la formule de calcul du salaire variable (« *bonus* » selon le terme anglais dans le contrat de travail) pour une année donnée stipulait que l'on tenait compte du produit annuel des ventes faites au cours de cette année de biens développés ou améliorés par le Centre de recherche au cours d'années antérieures¹⁴, il n'en demeurerait pas moins qu'Oldcastle visait à rémunérer le travail fourni par M. Castonguay au cours de l'année donnée. De nouveau, l'ARC confond la formule de calcul avec la nature de la somme versée et de l'objet de son versement. On ne visait pas à rémunérer des services rendus par lui au cours des années antérieures¹⁵. M. Castonguay avait déjà été rémunéré pour les années antérieures. En outre, on tenait compte du chiffre des ventes pour l'année en cours pour déterminer le salaire variable de cette année. Compte tenu de la difficulté d'obtenir les données pertinentes à chaque trimestre, on versait un montant partiel de 300 000 \$ tout au long de l'année, et le solde impayé du salaire variable était versé une fois que l'on pouvait compléter le calcul de ce salaire.

[36] Pour un contribuable qui a fait le choix de la méthode de remplacement visé à la division 37(8)(a)(ii)(B) de la Loi, seule la partie de la dépense relative au salaire d'un employé exerçant directement des activités de R&D qui se rapporte au travail de R&D de cet employé est admissible au traitement fiscal avantageux créé par l'article 37 et par le paragraphe 127(5) de la Loi. Comme le salaire variable de M. Castonguay constitue son salaire pour la totalité ou presque de son travail lié à la R&D (et le seul salaire qu'il a reçu d'Oldcastle durant les années pertinentes) et comme l'ARC a admis devant la Cour que 55 % de ses heures de travail en 2010 et 40 % en 2011 étaient reliées directement aux activités de R&D des projets vérifiés,

¹⁴ À mon avis, le contrat de travail ne s'exprime pas aussi explicitement, mais cela est l'interprétation que je retiens. Le salaire variable de M. Castonguay est calculé en fonction des ventes annuelles de nouveaux produits ou de produits modifiés et est payable à chaque trimestre. (Voir la clause 10.2 du contrat de travail reproduite ci-dessus.) En outre, la formule n'exclut pas les produits développés dans l'année en cours, mais on peut supposer que la vente de tels produits ne devait pas en pratique se produire souvent.

¹⁵ La seule exception pourrait être le salaire variable versé durant les trois années suivant la cessation de son emploi selon les modalités de la clause 10.4 du contrat de travail. Toutefois, je n'ai pas à décider cette question parce que durant les années pertinentes M. Castonguay était toujours employé par Oldcastle.

il est raisonnable de conclure que 55 % de son salaire variable en 2010 et 40 % en 2011 sont ainsi admissibles aux fins des paragraphes 37(1) et 127(5) de la Loi. Ces parties du salaire variable versé par Oldcastle en 2010 et en 2011 constituent des dépenses faites relativement à des frais engagés au cours de l'année pour le salaire d'un employé exerçant directement des activités de R&D qu'il est raisonnable de considérer comme se rapportant à ce travail, compte tenu du temps que l'employé y consacrait. Il n'existe pas de limites semblables à celles s'appliquant au salaire versé à un employé déterminé¹⁶, notamment quant à un montant maximum qui est admissible : voir les paragraphes 37(9.1) LIR et 2900(7) du Règlement, reproduits plus haut.

[37] La thèse défendue par l'ARC devant la Cour est difficilement conciliable avec le texte législatif. Son avocat reconnaît qu'une rémunération fondée sur les bénéfices d'Oldcastle serait admissible aux fins de l'article 37, mais prétend que celle fondée sur le produit des ventes de produits nouveaux ou modifiés développés par le Centre de recherche ne le serait pas! Pourquoi une rémunération fondée sur les bénéfices de la société serait-elle plus acceptable qu'une rémunération fondée sur les ventes des produits développés par le Centre de recherche? Il existe un lien encore plus étroit entre le produit des ventes de ces produits qu'il n'en existe entre les bénéfices de la société et les activités de R&D. D'ailleurs, l'avocat de l'ARC a été incapable de justifier cette contradiction.

[38] Par conséquent, les appels d'Oldcastle sont accueillis et les cotisations sont renvoyées au ministre du Revenu national pour nouvel examen et nouvelles cotisations en tenant pour acquis que :

- 55 % du montant de salaire variable de M. Castonguay engagé par Oldcastle en 2010 et 40 % de son salaire variable pour l'année 2011 constituent des dépenses visées à l'article 37 de la Loi et à la définition

¹⁶ Les auteurs du Canadian Tax Reporter Commentary (Wolters Kluwer Limited), au ¶5936, sous la rubrique « Limitations for remuneration paid to a specified employee », écrivent ce qui suit :

[...]

The Department of Finance's concern is that for the purposes of the SR&ED incentives, the remuneration of specified employees should reflect the value of the SR&ED work the employees perform as opposed to the profitability of the corporation as a whole. In order to "better achieve this objective", Finance announced further restrictions for wages and salaries paid to specified employees, found in subsections 37(9.1) through 37(9.5) [...]

[Je souligne.]

de dépense admissible du paragraphe 127(9) de la Loi, et constituent également de telles dépenses aux fins du calcul du montant de remplacement décrit au paragraphe 2900(4) du Règlement;

- Oldcastle a droit à un montant de remplacement selon les données fournies par cette société à l'ARC et selon les conclusions énoncées dans les présents motifs;
- La dépense en capital de 22 850 \$ dont la déduction avait été réclamée pour 2010 est admissible dans le calcul de la dépense de R&D pour l'année d'imposition 2011.

[39] L'avocat d'Oldcastle a demandé que sa cliente ait l'occasion de présenter des observations avant que la Cour se prononce sur les dépens. Par conséquent, la fixation des dépens sera faite à une date ultérieure.

Signé à Magog, Québec, ce 25^{ième} jour d'août 2016.

« Pierre Archambault »

Juge Archambault

RÉFÉRENCE : 2016 CCI 183

N° DU DOSSIER DE LA COUR : 2014-3152(IT)G

INTITULÉ DE LA CAUSE : OLDCASTLE BUILDING PRODUCTS
CANADA INC. c. SA MAJESTÉ LA
REINE

LIEU DE L'AUDIENCE : Montréal (Québec)

DATE DE L'AUDIENCE : Le 6 juillet 2016

MOTIFS DE JUGEMENT PAR : L'honorable juge Pierre Archambault

DATE DU JUGEMENT : Le 25 août 2016

COMPARUTIONS :

Avocat de l'appelante : M^e Nicolas Simard
Avocat de l'intimée : M^e Claude Lamoureux

AVOCAT INSCRIT AU DOSSIER :

Pour l'appelante:

Nom : M^e Nicolas Simard

Cabinet : Fasken Martineau DuMoulin

Pour l'intimée :

William F. Pentney
Sous-procureur général du Canada
Ottawa, Canada