

Dossier : 2000-3532(IT)G

ENTRE :

TACTO NEURO SENSORY DEVICES INC./APPAREILS
NEUROSENSORIELS TACTO INC.,

appelante,

et

SA MAJESTÉ LA REINE,

intimée.

Appel entendu le 23 avril 2004 à Montréal (Québec)

Devant : L'honorable juge Paul Bédard

Comparutions :

Représentant de l'appelante : Robert A. Bertrand

Avocate de l'intimée : M^e Janie Payette

JUGEMENT

L'appel de la cotisation établie en vertu de la *Loi de l'impôt sur le revenu* pour l'année d'imposition se terminant le 31 juillet 1998 est rejeté, sans dépens, selon les motifs du jugement ci-joints.

Signé à Ottawa, Canada, ce 27^e jour de mai 2004.

« Paul Bédard »

Juge Bédard

Référence : 2004CCI341
Date : 20040527
Dossier : 2000-3532(IT)G

ENTRE :

TACTO NEURO SENSORY DEVICES INC./APPAREILS
NEUROSENSORIELS TACTO INC.,

appelante,

et

SA MAJESTÉ LA REINE,

intimée.

MOTIFS DU JUGEMENT

Le juge Bédard

[1] Au cours de l'année d'imposition se terminant le 31 juillet 1998, l'appelante a effectué des dépenses de 37 379 \$ afin de modifier et d'améliorer un tactomètre, un appareil qui permet d'étudier de façon précise le syndrome vibratoire et les mouvements répétitifs. Dans sa déclaration de revenus pour l'année d'imposition 1998, l'appelante a déclaré avoir dépensé 37 379 \$ à titre de dépenses de recherche scientifique et de développement expérimental et a réclamé un remboursement de crédit d'impôt à l'investissement de 15 046 \$.

[2] Par avis de cotisation portant qu'aucun impôt n'est payable, du 6 mai 1999, le ministre du Revenu national (le « ministre ») a notamment refusé le montant de 37 379 \$ à titre de dépenses de recherche scientifique et de développement expérimental et n'a pas remboursé le montant de 15 046 \$ à titre de crédit d'impôt à l'investissement réclamé par l'appelante pour l'année d'imposition 1998.

[3] Il s'agit donc de déterminer si les travaux effectués par l'appelante au cours de l'année d'imposition 1998 constituaient des activités de recherche scientifique et de développement expérimental au sens de l'article 37 de la *Loi de l'impôt sur le revenu* (la « Loi ») ainsi que du paragraphe 248(1) de la *Loi*.

Remarques préliminaires

[4] Il convient de souligner que l'intimée a déposé, sous la cote I-2, un rapport d'expertise préparé par monsieur André Okoniewski, un conseiller en recherches et technologies de l'Agence des douanes et du revenu du Canada (l'« Agence »). Ce rapport analyse les travaux entrepris par l'appelante au cours de l'année d'imposition 1998 et conclut qu'ils ne constituaient pas des activités de recherche scientifique et de développement expérimental. De plus, l'appelante n'a pas contesté la qualité d'expert de monsieur Okoniewski. Finalement, l'appelante n'a produit aucun rapport d'expertise et n'a pas fait témoigner les personnes qui ont exécuté les travaux en cause.

Analyse

[5] En vertu de la *Loi*, l'expression « activités de recherche scientifique et de développement expérimental » est définie comme suit au paragraphe 248(1) de la *Loi* :

(1) « **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.

[6] Dans l'affaire *Northwest Hydraulic Consultants Ltd. c. Canada*, [1998] A.C.I. n° 340, 98 D.T.C. 1839, le juge Bowman, tel était alors son titre, a énoncé, au paragraphe 16, les critères qui permettent d'établir si des travaux effectués constituent des activités de recherche scientifique et de développement expérimental. Selon lui, la démarche est la suivante :

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 [sic] 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.

[7] Dans l'affaire *C.W. Agencies Inc. c. Canada*, [2001] A.C.F. n° 1886, 2002 D.T.C. 6740, la Cour d'appel fédérale confirmait les propos tenus par le juge Bowman en affirmant, au paragraphe 17 :

Les deux parties se sont appuyées sur les critères énoncés dans *Northwest Hydraulic Consultants Limited c. Sa Majesté la Reine*, [1998] D.T.C. 1839. Dans cette décision, le juge Bowman de la Cour de l'impôt a énoncé cinq critères utiles pour déterminer si une activité

donnée constitue de la RS&DE. Ces critères ont été approuvés par la Cour d'appel fédérale dans *RIS-Christie c. Sa Majesté la Reine*, [1999] D.T.C. 5087, à la page 5089. Les critères 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 travaux?

Les faits

[8] Dans une lettre du 26 septembre 1997 (pièce I-1, onglet 14) de l'appelante au D^f Martin Cherniack, M.D., de l'université du Connecticut, le docteur Robert A. Bertrand confirme que l'appelante était en mesure de vendre un tactomètre de modèle 200 à l'université du Connecticut.

[9] Dans une lettre du 16 septembre 2000 (pièce I-1, onglet 15), le D^f Cherniack confirme à l'appelante qu'il a en sa possession cet appareil depuis trois ans et qu'il l'utilise comme outil clinique et de recherche. Il souligne par contre que l'appareil « has been buggy » a des défauts et doit encore faire l'objet de recherches et de développement pour être fiable.

[10] La demande de déduction de dépenses de recherche scientifique et de développement expérimental présentée par l'appelante (pièce I-1, onglet 5) pour son année d'imposition 1998 fait état de trois types de dépenses :

- a) « dépenses courantes au titre de la RS & DE effectuées au Canada » pour les employés de l'appelante : 23 131 \$

Il convient de souligner que ces dépenses découlaient de travaux effectués par monsieur Xingwen Hao. Pour appuyer sa réclamation, l'appelante n'a pas déposé

les feuilles de temps de monsieur Hao, mais plutôt un état des travaux effectués pour le compte de l'appelante par la société Infomedic BR Inc. qui, elle, a utilisé les services de monsieur Hao pour ce faire. Essentiellement, ces feuilles de temps démontrent que les travaux réalisés concernent principalement le « débogage » du tactomètre et certaines modifications du logiciel.

- b) « coûts du matériel consommé dans le cadre d'activités de RS & DE » : 13 388 \$

Quant au montant de 13 388 \$, la preuve a démontré qu'il représente des dépenses liées à l'acquisition de matériel devant servir à la construction d'un deuxième prototype.

- c) coûts des travaux de RS&DE effectués par des entrepreneurs indépendants pour le compte de l'appelante : 860 \$

La preuve a démontré que le montant de 860 \$ a été versé à monsieur Jean-Pierre Chassé, entrepreneur indépendant, qui a essentiellement apporté des modifications au circuit électronique pour éliminer les bruits électroniques qui apparaissent surtout dans les fréquences basses.

Conclusion

[11] L'appelante avait le fardeau de démontrer, selon la balance des probabilités, que les dépenses qu'elle a engagées correspondent à des activités de recherche scientifique et de développement expérimental et, pour ce faire, elle devait démontrer qu'il y avait un risque ou une incertitude technologique qui ne pouvait pas être éliminée par les techniques courantes ou par les procédures habituelles. Si la résolution d'un problème est raisonnablement prévisible à l'aide des procédures habituelles ou des études techniques courantes, il n'y a pas d'incertitude technologique. Donc, tous les travaux effectués pour résoudre un problème qui peut être résolu par des techniques, des procédures et des données qui sont généralement accessibles aux spécialistes compétents dans le domaine ne peuvent, à mon avis, constituer des activités de recherche scientifique et de développement expérimental puisqu'il n'y a pas de risque ou d'incertitude technologique.

[12] Monsieur Okoniewski a témoigné que les travaux effectués par monsieur Hao et par monsieur Chassé étaient essentiellement liés au problème qu'il a appelé « background noise monitoring » et à la re-programmation du logiciel pour le système Windows 95. Il convient de souligner, que dans son témoignage,

monsieur Okoniewski a essentiellement repris l'analyse de ces deux problèmes qu'il a faite à l'onglet 2 de son rapport d'expertise (pièce I-2, onglet 2), qui mérite d'être cité :

re: background noise monitoring

Selon mon opinion, les instruments électroniques mesurant les signaux de basses fréquences devront toujours évaluer des vibrations provenant de l'environnement. À mon avis, en travaillant avec ce genre d'équipements, c'est la pratique courante de l'industrie de calibrer 'background noise'. On peut faire cet [sic] analyse soit automatiquement et continuellement ou semi-automatiquement pour chaque localisation, chaque mesure.

Comme le contribuable a indiqué dans la section 'R&D au 31 juillet 1997' de ses documents, il n'a pas eu l'intention de développer la nouvelle carte électronique pour faire l'analyse de bruit continue pendant l'examen médical. Le contribuable a opté pour la deuxième approche d'adaptation de la technologie connue.

Cette adaptation a exigé un ajout de nouvelles fonctions dans le logiciel. Selon les circulaires d'information - 97-1 et 86-4R3, les adaptations et les ajouts des nouvelles fonctions ne constituent pas le travail qui avance la technologie, déjà développée.

re: reprogramming du logiciel en Windows 95

Généralement, je voudrai indiquer mêmes remarques que ci-haut. La reprogrammation, en ajoutant des nouvelles fonctions, ne constitue pas l'activité admissible selon de [sic] Règlement.

Toutes les modifications apportées sont soit pour rencontrer des standards ISO ou pour améliorer la performance de logiciel, par exemple la présentation graphique.

Ces activités améliorent le produit comme tel, mais elles n'avancent pas la technologie du domaine, laquelle a été déjà développée [sic] au cours des années antérieures.

[13] Il ressort donc clairement du rapport d'expertise, du témoignage de monsieur Okoniewski et de la preuve présentée que les travaux effectués par monsieur Hao et monsieur Chassé ne constituent pas des activités de recherche scientifique et de développement expérimental car il n'y avait pas, en l'espèce, de risque ou d'incertitude technologiques. Certes, l'appelante a démontré que les travaux effectués par monsieur Hao et par monsieur Chassé avaient pour but

d'améliorer la performance du tactomètre. Toutefois, elle n'a pas su démontrer qu'il y avait en l'espèce une incertitude technologique qui ne pouvait pas être éliminée par des études courantes ou des procédures habituelles. En effet, je conclus que les techniques et les procédures utilisées par monsieur Hao et monsieur Chassé pour résoudre le problème du tactomètre étaient des techniques courantes et des procédures habituelles généralement accessibles aux spécialistes compétents dans le domaine.

[14] Quant à la dépense de 13 388 \$, la preuve a démontré hors de tout doute qu'elle représentait l'achat d'équipement pour construire un deuxième prototype du tactomètre. À mon avis, ce genre de dépense ne pouvait constituer des dépenses engagées dans le cadre d'activités de recherche scientifique et de développement expérimental.

[15] L'appel est donc rejeté sans dépens.

Signé à Ottawa, Canada, ce 27^e jour de mai 2004.

« Paul Bédard »

Juge Bédard

RÉFÉRENCE : 2004CCI341

N° DU DOSSIER DE LA COUR : 2000-3532(IT)G

INTITULÉ DE LA CAUSE : Tacto Neuro Sensory Devices Inc./
Appareils Neurosensoriels Tacto Inc. et
Sa Majesté la Reine

LIEU DE L'AUDIENCE : Sherbrooke (Québec)

DATE DE L'AUDIENCE : Le 23 avril 2004

MOTIFS DE JUGEMENT PAR : L'honorable juge Paul Bédard

DATE DU JUGEMENT : Le 27 mai 2004

COMPARUTIONS :

Pour l'appelante : Robert A. Bertrand (représentant)

Pour l'intimée : M^e Janie Payette

AVOCAT(E) INSCRIT(E) AU DOSSIER:

Pour l'appelante :

Nom :

Étude :

Pour l'intimée : Morris Rosenberg
Sous-procureur général du Canada
Ottawa, Canada