

Dossier : 2015-4417(IT)G

ENTRE :

VLN ADVANCED TECHNOLOGIES INC.,

appellante,

et

SA MAJESTÉ LA REINE,

intimée.

[TRADUCTION FRANÇAISE OFFICIELLE]

Appel entendu les 13 et 14 juin 2017, à Ottawa, Canada.

Devant : L'honorable juge K. Lyons

Comparutions :

Avocat de l'appellante : M^e Dean Blachford

Avocat de l'intimée : M^e Jack Warren

JUGEMENT

L'appel interjeté à l'encontre de la nouvelle cotisation établie au titre de la *Loi de l'impôt sur le revenu* pour l'année d'imposition se terminant le 31 décembre 2012 est rejeté.

Les dépens établis conformément au tarif sont adjugés à l'intimée.

Signé à Ottawa, Canada, ce 15^e jour de février 2018.

« K. Lyons »

Juge Lyons

Traduction certifiée conforme
ce 19^e jour de février 2020.

François Brunet, réviseur

Référence : 2018 CCI 33
Date : 20180215
Dossier : 2015-4417(IT)G

ENTRE :

VLN ADVANCED TECHNOLOGIES INC.,

appellante,

et

SA MAJESTÉ LA REINE,

intimée.

[TRADUCTION FRANÇAISE OFFICIELLE]

MOTIFS DU JUGEMENT

LA JUGE LYONS

[1] VLN Advanced Technologies Inc., l'appellante, interjette appel de la nouvelle cotisation établie par le ministre du Revenu national au titre de la *Loi de l'impôt sur le revenu* (la « Loi ») pour l'année d'imposition se terminant le 31 décembre 2012. L'appellante a déduit un montant total de 453 323 \$ (le « montant ») à titre de dépense en capital pour activités de recherche scientifique et développement expérimental (la « RS&DE ») dans le cadre du groupe de dépenses déductibles pour activités de RS&DE. Ce montant correspond au coût d'achat, par l'appellante, de l'équipement intégré et automatisé du PurePulse Waterjet System (le « système ») de Pratt and Whitney Military Aftermarket Services Inc. (« Pratt »). Il n'est pas controversé que le montant a été engagé en 2012 et qu'il constitue une dépense en capital.

[2] Le ministre a refusé la déduction de ce montant au motif qu'il n'est pas admissible à titre de dépense en capital pour des activités de RS&DE, puisqu'il n'a pas satisfait aux conditions énoncées à la subdivision 37(8)a(ii)(A)(III) de la Loi (la « subdivision »).

[3] Les dispositions suivantes citées sont toutes tirées de la Loi.

I. Questions en litige

[4] Notre Cour est appelée à se prononcer sur la question de savoir si, en engageant le montant de la dépense en capital, l'appelante avait pour intention que le système soit utilisé, pendant la totalité, ou presque, de son temps d'exploitation, dans le cadre d'activités de RS&DE exercées au Canada. Dans l'affirmative, le montant est entièrement déductible en application de l'alinéa 37(1)b).

II. Faits

[5] M. Mohan Vijay, administrateur et président de l'appelante, a témoigné pour le compte de celle-ci. Il a obtenu son doctorat en génie mécanique de l'Université du Manitoba.

[6] L'appelante exploite une entreprise de fabrication de buses à jet d'eau d'air pulsé, de consultation et de mise au point de nouvelles technologies. Son activité principale consiste à fabriquer des dispositifs à jet d'eau personnalisés aux fins d'applications précises dans l'industrie.

[7] Pratt, une société résidente des États-Unis, est une société de fabrication multinationale, qui exploite divers secteurs d'activités à l'échelle mondiale, y compris l'industrie aéronautique.

Ententes

[8] Le 12 avril 2011, Pratt et l'appelante ont conclu une entente d'achat d'actifs (« EAA ») et une entente de services de transition (« EST »)¹.

[9] Conformément à l'EAA, l'appelante a vendu à Pratt son brevet sur l'enlèvement des revêtements et la propriété intellectuelle relative à la technologie de jet d'eau pulsé forcé haute fréquence. L'appelante a conservé ses brevets et sa propriété intellectuelle relatifs à la préparation de la surface, aux techniques utilisant des particules de revêtement comme particules abrasives, aux nouvelles techniques de revêtement et aux techniques d'usinage par électro-érosion. L'EST est liée à l'EAA².

[10] Selon l'EST, Pratt a vendu le système à l'appelante au prix de 450 000 \$US et l'appelante devait assurer à Pratt des services de recherche et de développement

¹ Pièce A-1, onglets 3 et 4.

² EAA, article 1.1, pièce A-1, onglet 3, à la page 2.

(« R et D ») ainsi que des services de génie (concernant la conception, la fabrication et la mise à l'essai) sur trois ans pour un nombre précis d'heures selon des taux horaires convenus, dont la valeur totale s'élevait à 450 000 \$ US (les « services »). Le prix d'achat du système serait compensé et payé au moyen de la prestation des services de l'appelante à Pratt. La priorité devait être accordée aux services par rapport à tout autre travail.

[11] Pratt a fabriqué le système et l'a livré à l'appelante à Ottawa le 2 mars 2012, ou vers cette date. Après avoir subi certaines modifications, il a été installé et est devenu fonctionnel en septembre 2012. Le système est une reproduction de celui que Pratt a installé à son usine en Alabama.

[12] Le système émet un jet d'eau pulsé pour enlever le revêtement ou pour traiter divers matériaux et il est unique en ce qui concerne sa capacité de contrôler les jets d'eau et sa capacité de faire le tour des objets tout en les traitant avec des jets d'eau.

[13] M. Vijay a témoigné que le système a été acheté auprès de Pratt afin de permettre à l'appelante d'effectuer de la R et D concernant la technologie de jet d'eau d'air pulsé en vue de démontrer sa faisabilité (pour enlever le revêtement) aux clients canadiens et internationaux, y compris une collaboration avec l'Université d'Ottawa (« U d'O ») et les ministères gouvernementaux, comme la Défense nationale et le Conseil national de recherches du Canada³. L'appelante a proposé d'utiliser le système pour effectuer la mise à l'essai pour Pratt⁴.

[14] Du point de vue de Pratt, elle se considérait comme ayant obtenu de l'appelante, en vertu de l'EST, les [TRADUCTION] « [...] ressources nécessaires pour continuer d'innover et d'essayer d'autres méthodes de décapage et de nettoyage sur différents matériaux et revêtements ». Pratt & Whitney a compris la grande valeur de VLN en tant qu'installation de R et D et avait recouru aux services de VLN à ce titre. Les deux parties estimaient que la relation constituait un partenariat intelligent à l'avenir; VLN devait être le centre de la R et D, tandis que P&W passerait à la commercialisation et à la vente de la technologie et des services y afférents. Selon ce que je comprends, VLN n'est aucunement une usine de décapage commerciale et tout travail accompli par VLN n'est réalisé qu'aux fins de la R et D – elle met à

³ Lettre en date du 26 février 2015 de l'appelante adressée à l'ARC, pièce R-6, onglet 3, à la page 90.

⁴ Courriel daté du 7 mars 2014, de Stuart Haslett adressé à l'ARC, pièce R-6, onglet 3, à la page 133.

l'essai les nouveaux matériaux et l'enlèvement de revêtements à cet égard pour des utilisateurs finaux possibles⁵. En outre, le système [TRADUCTION] « [...] a pour but exclusif le développement d'applications du système PurePulse pour répondre aux besoins de P&W et pour le développement d'autres applications en vue de la commercialisation future des systèmes » et l'appelante ne participe qu'à la R et D⁶.

[15] Pendant les négociations de l'EST, les parties se sont entendues pour collaborer à l'égard de nombreux projets de R et D afin d'accroître la productivité de la technologie de jet d'eau, l'appelante étant tenue de travailler sur des projets pertinents pour Pratt et auxquels cette dernière s'intéressait, en fournissant initialement les services d'une valeur allant jusqu'au montant convenu de 450 000 \$ US et en notant que ce financement prendrait fin avant la période de trois ans⁷. M. Vijay a précisé dans son témoignage que les services fournis à Pratt en échange du système étaient achevés en grande partie à la date de livraison du système.

[16] En 2013, Sellafeld Ltd./UK Nuclear (« Sellafeld ») a retenu les services de l'appelante afin d'effectuer une étude de faisabilité quant à l'utilisation du système pour le déclassement de structures irradiées de centrales nucléaires⁸.

[17] Le ministre a refusé la demande de déduction du montant pour le système compte tenu du fait que l'appelante n'avait pas satisfait aux conditions énoncées à la subdivision, parce qu'elle avait acheté le système dans l'intention de l'utiliser pour exécuter des services de R et D qui ne constituent pas des activités de RS&DE afin d'aider Pratt.

[18] En plus du montant, la demande de déduction relative aux activités de RS&DE de l'appelante pour 2012 comprenait quatre projets qui avaient été approuvés en tant qu'activités de RS&DE admissibles (les « quatre projets approuvés »). En

⁵ Lettre datée du 13 avril 2015, de Tim Blaisdell, pour le compte de Pratt, adressée à l'ARC, pièce R-7, onglet 3, à la page 98.

⁶ Lettre datée du 24 avril 2015, de Jeffrey Shaffer, adressée à l'ARC, pièce R-8, onglet 3, à la page 100.

⁷ Procès-verbal de la réunion de l'appelante tenue les 7 et 8 novembre 2011. Pièce R-2, onglet 13 du recueil de documents de l'appelante, volume 1.

⁸ Mémoire, Sellafeld Ltd., pièce A-1, onglet 18.

contre-interrogatoire, M. Vijai a affirmé que le système était nécessaire et utilisé pour un seul des quatre projets approuvés, soit le projet sur les ultrasons.

[19] M. Elkhodary, l'examineur financier de l'Agence du revenu du Canada (l'« ARC »), a déclaré dans son témoignage que peu ou pas d'activités de RS&DE déclarées par l'appelante en 2012 indiquent que le système serait utilisé pour les quatre projets approuvés. Il ne pouvait pas conclure que la totalité, ou presque, du temps d'exploitation du système serait utilisé dans le cadre des quatre projets approuvés.

III. Thèses des parties

[20] L'appelante avance la thèse selon laquelle le montant est admissible comme dépense en capital au titre de la RS&DE en application de la subdivision 37(8)a)(ii)(A)(III), parce qu'elle avait l'intention d'utiliser le système pendant la totalité, ou presque, de son temps d'exploitation aux fins de la RS&DE et qu'elle avait utilisé le système pour poursuivre sa propre RS&DE, y compris sa collaboration avec l'U d'O. Les activités pour lesquelles le système a été utilisé n'étaient pas des activités de nature commerciale et l'approbation avait été obtenue pour d'autres projets de RS&DE. Les services fournis à Pratt, en contrepartie du système, étaient achevés en grande partie au moment où l'appelante était en possession du système et de tels services n'exigeaient pas, ou exigeaient peu, d'utilisation du système.

[21] Selon la thèse de l'intimée, les activités doivent répondre au critère énoncé dans la définition de la RS&DE figurant au paragraphe 248(1) et le montant doit respecter parfaitement les conditions précises figurant à la subdivision pour être admissible en tant que dépense en capital au titre de la RS&DE. L'appelante n'a satisfait à aucune des deux conditions. Plus particulièrement, au moment où le montant a été engagé, l'appelante n'avait pas l'intention d'utiliser le système pendant la totalité, ou presque, de son temps d'exploitation dans le cadre d'activités de RS&DE qu'elle exerçait. Au contraire, le système a été acquis afin de fournir des services à Pratt et a été utilisé en grande partie pour offrir des services à des tiers à titre de fournisseur de services de R et D en sous-traitance.

IV. Droit

[22] Les dispositions pertinentes sont au nombre de quatre et l'aspect principal concerne les conditions prévues à la subdivision. En premier lieu, le paragraphe 248(1) définit la RS&DE de la manière suivante :

248(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 de génie, 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. (*scientific research and experimental development*)

[23] Substantiellement, la subdivision 37(8)a)(ii)(A)(III) décrit les conditions nécessaires pour qu'une dépense en capital relative à la RS&DE soit déductible. Cette disposition se lit comme suit :

Interprétation

37(8) Dans le cadre du présent article :

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

[...]

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

(A) aux dépenses engagées par un contribuable au cours d'une année d'imposition, sauf une année d'imposition pour laquelle le contribuable a fait le choix prévu à la division (B), représentant chacune :

[...]

(III) soit une dépense en capital pour la fourniture de locaux, d'installations ou de matériel qui, au moment où la dépense est engagée, répondent à l'une des conditions suivantes :

1. ils sont censés être utilisés, pendant la totalité, ou presque, de leur temps d'exploitation au cours de leur vie utile prévue, dans le cadre d'activités de recherche scientifique et de développement expérimental exercées au Canada,

2. la totalité, ou presque, de leur valeur est censée être consommée dans le cadre d'activités de recherche scientifique et de développement expérimental exercées au Canada

[...]

[24] Ensuite, le sous-alinéa 37(1)b(i) autorise la déduction de la dépense en capital qui est utilisée en grande partie pour la RS&DE. Il dispose que :

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 :

[...]

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),

(En 2014, la subdivision 37(8)a(ii)(A)(III) et le sous-alinéa 37(1)b(i) ont été abrogés.)

[25] Enfin, selon le paragraphe 37(1.2), pour l'application de l'alinéa (1)b), la dépense que le contribuable fait au titre d'un bien est réputée avoir été faite par lui au moment où le bien était devenu prêt à être mis en service par lui. Cette disposition se lit comme suit :

Présomption

37(1.2) Pour l'application de l'alinéa (1)b), la dépense qu'un contribuable fait au titre d'un bien est réputée ne pas avoir été faite avant que le bien soit considéré comme étant devenu prêt à être mis en service par lui.

V. Analyse

[26] Les dispositions relatives à la RS&DE « s'interprète[nt] de la manière la plus équitable et la plus large » afin de donner effet aux objectifs stratégiques des dispositions qui consistent à encourager la recherche scientifique au Canada, ainsi que l'a souligné l'appelante dans ses observations⁹.

[27] Encore une fois, le paragraphe 248(1) définit en détail les critères qui font qu'une activité relève de la RS&DE. La subdivision 37(8)a(ii)(A)(III) précise les conditions requises pour qu'une dépense en capital soit admissible au titre de la RS&DE. La condition pertinente en l'espèce concerne la question de savoir si, au moment où le montant a été engagé, l'appelante avait l'intention d'utiliser le système pendant la totalité, ou presque, de son temps d'exploitation au cours de sa vie utile prévue, dans le cadre d'activités de RS&DE exercées au Canada.

[28] Si notre Cour décide qu'il y a dépense en capital au titre de la RS&DE qui relève de la subdivision, le sous-alinéa 37(1)b(i), la disposition d'assujettissement à l'impôt, autorise la déduction de la dépense en capital lorsque le demandeur a exploité une entreprise au Canada, que les activités de RS&DE ont été exercées au Canada directement par le demandeur ou pour son compte, en rapport avec l'entreprise du demandeur.

Intention d'utiliser le système

[29] L'appelante a d'abord soutenu que la déclaration faite par M. Vijay dans son témoignage, selon laquelle l'appelante avait l'intention d'utiliser le système pour exercer ses propres activités de RS&DE pendant la totalité, ou presque, du temps, est crédible et doit être acceptée.

Utilisation réelle du système

[30] Selon l'appelante, l'utilisation réelle du système a été établie par une preuve suffisante, utile et fiable qui corrobore son intention d'exercer exclusivement des activités de RS&DE. La condition quant à l'utilisation du système pendant la totalité, ou presque, du temps dans le cadre d'activités de RS&DE est donc remplie.

[31] M. Vijay est crédible. Toutefois, selon les principes établis par la jurisprudence, les déclarations des contribuables en soi ne constituent pas un facteur déterminant quant à l'intention. Au final, il s'agit d'une question de fait qui doit être

⁹ *Northwest Hydraulic Consultants Ltd v Canada*, 98 DTC 1839 [*Northwest Hydraulic*], recueil de jurisprudence et de doctrine de l'appelante, onglet 4, à la page 42, au paragraphe 11.

tranchée par la prise en compte de toutes les circonstances liées aux éléments de preuve qui vont dans le sens des faits présentés en première instance¹⁰. La conduite subséquente (l'utilisation réelle du système) aide le juge à déterminer quelle était l'intention à un moment pertinent précis et oriente cette intention¹¹.

[32] M. Vijay a affirmé dans son témoignage que l'appelante avait reçu des parties du système de Pratt en mars 2012, l'avait assemblé au plus tard mai 2012, l'avait débogué en août 2012 et, avant de l'utiliser dans ses activités de recherche, l'avait présenté lors d'une conférence tenue en novembre 2012¹².

[33] M. Vijay a précisé que, de septembre 2012 à juillet 2015, l'appelante a utilisé le système pour les activités suivantes, pour une durée totalisant 108,8 heures :

	Activités réalisées en utilisant sle système	Heures
1	Démontrer la fonctionnalité du système à la conférence.	3
2	Déboguer le système et former le personnel pour son utilisation.	14
3	Recherche à l'U D'O.	26
4	Étude de faisabilité à l'intention de Sellafield	20
5	Étude de faisabilité à l'intention de la Toronto Transit Commission	10
6	Buses d'essai – une composante principale du matériel breveté mise au point par l'appelante relativement à d'autres demandes liées aux activités de RS&DE approuvées qui ne sont pas en litige.	35.8

¹⁰ *Groupe Honco Inc. c Canada*, 2013 CAF 128, 2013 DTC 5105. La Cour d'appel fédérale a consacré le principe relatif à l'établissement de l'intention par l'arrêt *Symes c Canada*, [1993] 4 RCS 695. *Gerbro Holdings Company c Canada*, 2016 CCI 173, 2016 DTC 1165. La conclusion quant à l'intention est une conclusion de fait. *Karam c Canada*, 2013 CCI 354, 2013 DTC 1264.

¹¹ *Stan Wire Application Ltd. c Canada*, 2009 CCI 425, 2009 DTC 1294.

¹² 21st International Conference on Water Jetting, Ottawa, du 19 au 22 septembre 2012.

[34] Étant donné qu'aucune des activités n'a été exercée en vue de gagner un revenu, l'appelante a soutenu que l'alinéa 13(27)a) doit jouer pour exclure de l'analyse l'utilisation réelle des 17 heures consacrées à la démonstration (activité 1) ainsi qu'au débogage et à la formation (activité 2) aux fins de l'appréciation de l'intention de l'appelante. En ce qui concerne les autres activités (3 à 6), l'appelante a soutenu que le témoignage de M. Vijay selon lequel chacune de ces activités avait été exercée pour la RS&DE était crédible, clair et non controversé. Depuis la création de son entreprise jusqu'aux activités actuelles, l'appelante a exercé des activités de RS&DE, parce que chacune d'entre elles se rapportait à l'entreprise de l'appelante et aucune ne servait à un usage commercial. Elle a obtenu des brevets à l'aide de ses activités de RS&DE. Un des brevets a été vendu et huit autres demandes de brevet sont en cours d'examen, dont une a trait à une buse compacte de 40 kHz qui a été mise à l'essai à l'aide du système.

[35] À l'appui de son argument, l'appelante a soulevé quatre points. En premier lieu, l'intention quant à l'utilisation du système doit être appréciée au moment où l'appelante a utilisé le système pour la première fois pour gagner un revenu. Les paragraphes 37(1.2), 248(19) et 13(27) jouent, car, selon l'alinéa 13(27)a), le système était réputé avoir été mis en service par l'appelante lorsqu'elle l'a utilisé pour la première fois pour gagner un revenu (le « premier point »).

[36] En deuxième lieu, puisque l'utilisation réelle du système par l'appelante était « en rapport avec » son entreprise, elle avait l'intention de l'utiliser pendant la totalité, ou presque, de son temps dans le cadre d'activités de RS&DE sur le fondement de l'alinéa 37(1)b). Essentiellement, une dépense visant à acquérir une immobilisation est déductible du revenu d'entreprise si, entre autres, les activités de RS&DE exercées à l'aide du bien sont en rapport avec l'entreprise du contribuable. Les mots « en rapport avec » doivent être interprétés de manière large afin de déterminer si l'utilisation réelle du système était « en rapport avec » l'entreprise de l'appelante (« deuxième point »)¹³.

[37] En troisième lieu, comme le ministre a refusé la déduction du montant à titre de dépense en capital au titre de la RS&DE, en partie parce qu'il a appliqué l'exclusion relative à l'utilisation commerciale, si notre Cour conclut que l'exclusion ne joue pas, elle doit conclure que l'utilisation réelle du système par l'appelante se rapportait aux activités de RS&DE et, par conséquent, qu'elle avait l'intention

¹³ *Slattery (Syndic de) c. Slattery*, [1993] 3 RCS 430. Observations écrites de l'appelante, au paragraphe 13.

d'utiliser le système pendant la totalité, ou presque, du temps dans le cadre d'activités de RS&DE¹⁴.

[38] L'appelante a noté que, dans le jugement *Feedlot Health Management Services Ltd. c Canada*, la Cour a fait observer que « l'exclusion relative à l'utilisation commerciale est liée aux activités exercées, et non à la contrepartie payée. » Selon l'appelante, le simple fait qu'elle ait parfois obtenu des paiements pour l'exécution des travaux en utilisant le système ne signifie pas que l'exclusion de l'utilisation commerciale joue (« troisième point »)¹⁵. Je ne vois pas comment ce principe joue en l'espèce, parce que la « contrepartie » mentionnée dans le jugement *Feedlot Health* est composée de paiements versés par la personne qui demande le remboursement des dépenses en matière de RS&DE auprès d'un tiers pour l'aide que ce dernier lui a fournie dans le cadre de ses activités de RS&DE. Aucun paiement de ce genre n'a été versé en l'espèce; les paiements ont été reçus de Pratt pour les services de R et D fournis à celle-ci.

[39] En quatrième lieu, pour déterminer si la subdivision 37(8)a(ii)(A)(III) jouait en vue de qualifier le système de dépense en capital au titre de la RS&DE, l'expression « la totalité, ou presque » figurant dans la subdivision constitue une norme souple (« quatrième point »). J'examinerai de nouveau le quatrième point plus loin dans les présents motifs. (Ensemble, les quatre premiers points seront appelés les « quatre points »).

[40] Après avoir appliqué les quatre points, l'appelante soutient que son utilisation réelle du système de novembre 2012 à juillet 2015 appuie sa position selon laquelle il était utilisé entièrement pour l'exercice d'activités de RS&DE et souligne que l'intention doit être appréciée au moment où l'appelante a utilisé le système pour la première fois pour gagner un revenu.

[41] Pour les motifs qui suivent, et en toute déférence, je ne retiens pas la position de l'appelante ni l'argument relatif au moment où l'intention devrait être appréciée.

L'intention quant à l'utilisation du système est appréciée au moment où le montant a été engagé

¹⁴ L'exclusion relative à l'utilisation commerciale est prévue par l'alinéa 248(1)i), qui énonce que ne constituent pas des activités de RS&DE les travaux relatifs à « [...] l'utilisation commerciale d'un procédé nouveau ou amélioré ».

¹⁵ *Feedlot Health Management Services c Canada*, 2015 CCI 32, 3 CTC 2100 [*Feedlot Health*].

[42] Selon le premier point, l'appelante soutient que la détermination de l'intention a lieu selon le moment où elle a utilisé le système pour la première fois pour gagner un revenu. Elle fait valoir qu'aux termes du paragraphe 37(1.2), la dépense que le contribuable fait au titre d'un bien est réputée avoir été faite par le contribuable au moment où le bien était devenu prêt à être mis en service par lui. Le paragraphe 248(19) et l'alinéa 13(27)a), à leur tour, disposent que le bien que le contribuable acquiert est considéré comme devenu prêt à être mis en service par lui au moment où le contribuable l'utilise pour la première fois pour gagner un revenu.

[43] L'insistance sur le moment où le système a été utilisé pour la première fois pour gagner un revenu résulte, à mon avis, en une mauvaise interprétation des conditions énoncées à la subdivision 37(8)a)(ii)(A)(III). Le texte indique clairement que le moment pertinent quant à l'intention (quant à l'utilisation du système) est le moment où le montant a été engagé, et non celui qu'avance l'appelante. Encore une fois, la partie pertinente de la subdivision dispose : « [...] une dépense en capital pour la fourniture [...] de matériel qui, au moment où la dépense est engagée, [...] sont censés être utilisés, pendant la totalité, ou presque, de leur temps d'exploitation au cours de leur vie utile prévue, dans le cadre d'activités de recherche scientifique et de développement expérimental exercées au Canada » [non souligné dans l'original].

[44] L'appelante n'a pas non plus donné de précisions sur la façon dont elle a déterminé quelle utilisation particulière du système visait à gagner un revenu et quelle utilisation ne visait pas à gagner un revenu. À mon avis, le débogage du système, qui n'avait pas été effectué pour gagner un revenu, selon l'appelante, constituait autant une activité génératrice de profits que la mise à l'essai d'une buse. Les deux activités étaient nécessaires pour élaborer les brevets qui étaient susceptibles d'être vendus et aucune de ces activités ne garantissait que ces brevets seraient élaborés avec succès.

L'utilisation du système « en rapport avec » l'entreprise de l'appelante

[45] En ce qui concerne le deuxième point, l'expression « en rapport avec » figure à l'alinéa 37(1)b) et non à la subdivision. L'alinéa 37(1)b), la disposition d'assujettissement à l'impôt, autorise la déduction de dépenses en capital relatives à des activités de RS&DE seulement après que de telles dépenses ont été jugées être des dépenses en capital faites pour des activités de RS&DE qui sont conformes aux conditions énoncées à la subdivision.

Caractère commercial

[46] En ce qui concerne le troisième point, l'application de l'analyse de l'appelante n'est pas claire. Si l'exclusion relative à l'utilisation commerciale ne joue pas, cela signifie simplement que les utilisations réelles du système ne sont pas exclues en tant qu'activités de RS&DE. L'inapplicabilité d'une exclusion à une définition ne signifie pas, en soi, que la définition de la RS&DE est respectée. Il incombe à l'appelante de démontrer que, selon la prépondérance des probabilités, les utilisations réelles du système étaient en fait des activités de RS&DE. À l'exception du renvoi, dans ses observations, à des demandes qui ont été acceptées relativement à d'autres projets de RS&DE, le témoignage de M. Vijay n'a pas permis d'établir clairement, voire aucunement, pourquoi les activités pour lesquelles le système a été utilisé constituent de la RS&DE, ce qui équivalait à l'« incertitude » concernant les activités dont l'objet est de faire la RS&DE et la méthode scientifique appliquée.

[47] L'appelante a soutenu en partie que les activités pour lesquelles le système a été utilisé étaient de nature non commerciale. Toutefois, le fait qu'une activité soit de nature non commerciale ne signifie pas qu'elle constitue une activité de RS&DE. C'est à tort que l'accent est mis sur le caractère commercial. L'application des dispositions pertinentes pour déterminer si les activités constituent de la RS&DE est le critère approprié.

[48] Avant de me pencher sur le quatrième point, j'examinerai les activités 3, 4 et 5 et l'utilisation du système énoncée au paragraphe 33 des présents motifs.

i) Recherche à l'Université d'Ottawa

[49] Certes, le système a été bénéfique pour le personnel chargé de la recherche à l'U d'O (trois étudiants du cycle supérieur et un adjoint de recherche) et a facilité la réalisation des essais, de la recherche et de l'expérimentation dans les travaux portant sur deux projets étudiants au laboratoire Cold Spray, ainsi que cela a été confirmé par l'U d'O qui a précisé que [TRADUCTION] « les travaux de recherche des étudiants ont été réalisés grâce à l'aide du personnel de VLN qui leur a permis d'effectuer leurs expérimentations en utilisant le matériel de la technologie de jet d'eau pulsé pour la R et D à VLN¹⁶ ». Toutefois, le fait que le personnel de l'U d'O ait collaboré avec l'appelante relativement à des tâches qui faisaient intervenir le système et la capacité de l'appelante d'utiliser des données et des constatations ne change pas le fait que la recherche représentait des activités des chercheurs de l'U

¹⁶ Lettre datée du 2 juillet 2014 que l'U d'O a adressée à l'ARC en date du 2 juillet 2014, pièce R-6, onglet 3, à la page 95.

d'O dans le contexte de ses projets. Je conclus que l'exercice de ces activités ne correspond pas à l'utilisation du système pour la RS&DE de l'appelante.

(ii) Étude de faisabilité à l'intention de Sellafield

[50] Les activités de l'étude de faisabilité ont été effectuées pour déterminer si le système pouvait être appliqué aux exigences de Sellafield. Cette étude a été menée à la demande du tiers, qui l'a également payée. M. Vihay a reconnu que l'appelante avait reçu 60 000 \$ pour les travaux exécutés bien qu'il ait déclaré que ce montant était insuffisant pour réaliser un profit. L'intimée a déposé en preuve une lettre de Sellafield adressée à l'appelante qui précisait que Sellafield serait propriétaire de toute propriété intellectuelle produite au moyen des travaux de Sellafield réalisés sur le système¹⁷. M. Vijay n'était pas du même avis.

¹⁷ Pièces A-9 et A-10, onglets 20 et 18.

iii) Étude de faisabilité à l'intention de la Toronto Transit Commission

[51] L'activité entreprise par l'appelante à l'intention de la Toronto Transit Commission consistait en une étude de faisabilité concernant l'utilisation du système pour traiter les passerelles en béton. L'appelante a déclaré qu'elle n'avait obtenu aucune rémunération en contrepartie des travaux, que les données produites dans le cadre des travaux lui étaient précieuses et qu'il y avait incertitude concernant les travaux exécutés, parce qu'ils exigeaient la réalisation d'essais sur le matériel en béton que l'appelante ne connaissait pas¹⁸.

[52] Les explications données à l'audience quant au critère d'incertitude pour les besoins de la RS&DE pour chacune des études de faisabilité étaient pour le moins obscures. Peu de témoignages, voire aucun, ont porté sur la méthode scientifique utilisée pour démontrer l'utilisation du système pour des activités de RS&DE à l'égard de l'une ou l'autre étude de faisabilité. Je conclus que l'appelante n'a pas respecté le critère d'incertitude pour déterminer si une activité constitue de la RS&DE selon le paragraphe 248(1) et les principes consacrés par la jurisprudence *Northwest Hydraulic*¹⁹.

Totalité, ou presque

[53] En ce qui concerne le quatrième point, l'appelante a cité le jugement *Reluxicorp c Canada*²⁰ à l'appui de la thèse selon laquelle la norme rigoureuse de l'utilisation à 90 % ou plus appliquée par l'Agence du revenu du Canada n'a aucun fondement juridique et qu'une certaine jurisprudence a par ailleurs retenu l'idée que des taux aussi bas que 76 % permettaient de satisfaire à la norme de la « totalité, ou presque »²¹. Même si notre Cour conclut que ce n'est pas la totalité du temps consigné relativement à l'utilisation réelle du système qui était lié aux activités de RS&DE et que cette lacune correspond à plus de 10 % du temps total utilisé, la norme est « élastique » et il faut laisser au juge de première instance le pouvoir discrétionnaire de l'appliquer en fonction des circonstances qui, en l'espèce, appellent une approche souple.

¹⁸ Courriels de 2014 entre TTC et l'appelante, pièce R-3, onglet 19.

¹⁹ *Northwest Hydraulic*, précitée à la note 9, au paragraphe 16.

²⁰ *Reluxicorp Inc. c Canada*, 2011 CCI 336, [2011] GSTC 105 [Reluxicorp].

²¹ Selon la *Politique sur les dépenses en capital de RS&DE* de l'ARC, l'expression « en totalité, ou presque » signifie 90 % ou plus (pièce R-11).

[54] En appliquant la définition de l'expression la « totalité, ou presque » en l'espèce, le seuil de 90 % pour le système, compte tenu de son temps d'exploitation de 108,8 heures, correspond à 97,9 heures²². Même en soustrayant les activités de débogage, de formation interne et de démonstration qui ne constituent manifestement pas de la RS&DE, le nombre total d'heures qui en résulte est inférieur à 97,9 heures. En éliminant l'utilisation du système au profit de tiers (comme Sellafield), le pourcentage des activités du système aux fins de la RS&DE est réduit et passe à environ 36 %. De toute évidence, ce pourcentage est bien inférieur à ce qui pourrait être considéré comme la « totalité, ou presque », même en appliquant une norme souple, et l'appelante ne répond pas à cette condition.

[55] Les éléments de preuve au sujet de l'utilisation réelle du système minent l'intention déclarée. Il y a peu, voire aucun, de temps d'exploitation du système, précisé dans le registre d'utilisation de l'appelante, qui appuie l'argument selon lequel les activités de RS&DE de l'appelante ont été exercées à l'égard du système²³. Je conclus que l'absence d'utilisation du système aux fins de la RS&DE reflète l'absence d'intention de la part de l'appelante, au moment où le montant a été engagé, d'utiliser le système pendant la totalité, ou presque, de son temps d'exploitation dans le cadre d'activités de RS&DE de l'appelante, comme l'a souligné l'intimée.

Fondement de l'appréciation viciée sur le plan des faits

²² Observations écrites de l'intimée, au paragraphe 60.

²³ Pièce A-7, onglet 24.

[56] L'appelante a ensuite soutenu que le fondement de l'appréciation était viciée sur le plan des faits. La déduction du montant a été refusée, en partie, parce que le ministre a conclu que l'appelante avait acheté le système de Pratt en vue de l'utiliser aux fins de la prestation de services de R et D qui n'étaient pas des activités de RS&DE. Toutefois, l'appelante soutient que le ministre n'a pas et ne pouvait pas examiner la façon dont l'appelante a réellement utilisé le système et que la réponse ne faisait état d'aucune hypothèse quant à l'utilisation réelle du système. L'appelante soutient que le ministre a tenu compte indirectement dans une des hypothèses que les services devaient [TRADUCTION] « être exécutés dans le » système, mais qu'il existe des éléments de preuve suffisants pour établir que tous les services avaient été entièrement exécutés pour Pratt au plus tard en octobre 2011, avant de recevoir le système de Pratt en mars 2012, réfutant ainsi cette hypothèse²⁴.

[57] Au contraire, la réponse révèle que des hypothèses ont été formulées quant à l'utilisation réelle du système par l'appelante. Plus particulièrement, l'appelante a utilisé le système pour fournir des services de génie et de R et D à Pratt, l'appelante avait accepté d'effectuer les services en faveur de Pratt, conformément à l'EST, qui devaient être exécutés dans le système et, après avoir conclu l'EST, Pratt a recouru à l'expertise de l'appelante pour exploiter le système pour les propres travaux de génie et de R et D de Pratt²⁵. Élément important, à l'exception du témoignage de M. Vijay selon lequel les services n'ont pas été exécutés à l'aide du système, il a confirmé que c'est ce qui s'était produit.

La production de renseignements constitue-t-elle un avancement scientifique?

[58] Selon le dernier argument de l'appelante, la production de renseignements à l'aide du système a contribué à l'avancement scientifique et constitue donc des activités de RS&DE. Elle a invoqué le paragraphe 248(1) qui prévoit qu'une activité constitue de la RS&DE, si les travaux sont entrepris pour l'avancement de la science ou le progrès technologique, et a ensuite renvoyé au guide d'interprétation interne de l'ARC selon lequel l'avancement de la science comprend la production de renseignements ou la découverte de connaissances qui permettent d'augmenter la compréhension des relations scientifiques ou de la technologie.

²⁴ Réponse, alinéa 12e).

²⁵ Réponse, alinéas 12d), e) et m).

[59] À l'exception de la démonstration, du débogage et de la formation, l'appelante soutient que les utilisations réelles du système se rapportaient toutes à la production de renseignements qui contribuent à faire progresser la compréhension des relations scientifiques ou technologiques. De tels renseignements sont essentiels au renforcement de la réalisation de sa mission de développer des technologies novatrices ou de nouvelles utilisations de la technologie existante. En conséquence, l'utilisation réelle du système concernait des activités de RS&DE et l'appelante avait donc, en tout temps, l'intention d'utiliser le système pendant la totalité, ou presque, du temps dans le cadre d'activités de RS&DE.

[60] L'argument de l'appelante est simpliste. Étant donné que l'expression « RS&DE » est définie au paragraphe 248(1), pour que les utilisations réelles du système constituent des activités de RS&DE, et ainsi une preuve de l'intention de l'appelante d'utiliser le système aux fins de la RS&DE, il doit exister, entre autres choses, une « investigation ou recherche systématique ». Aucun élément de preuve n'a été présenté pour établir que le système a été utilisé d'une façon systématique pour une fin particulière.

VI. Conclusion

[61] Compte tenu de ce qui précède, je conclus qu'au moment où elle a engagé le montant de la dépense en 2012, l'appelante n'avait pas l'intention d'utiliser (et qu'elle n'a pas réellement utilisé) le système pendant la totalité, ou presque, de son temps d'exploitation dans le cadre des activités de RS&DE qu'elle a exercées. En conséquence, elle n'a pas satisfait pas aux conditions prévues par la loi à la subdivision 37(8)a)(ii)(A)(III) et au paragraphe 248(1) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*.

[62] L'appel est rejeté.

[63] Des dépens établis conformément au tarif sont adjugés à l'intimée.

Signé à Ottawa, Canada, ce 15^e jour de février 2018.

« K. Lyons »

Juge Lyons

Traduction certifiée conforme
ce 19^e jour de février 2020.

François Brunet, réviseur

RÉFÉRENCE : 2018 CCI 33

N^o DU DOSSIER DE LA COUR : 2015-4417(IT)G

INTITULÉ : VLN ADVANCED TECHNOLOGIES
INC. et SA MAJESTÉ LA REINE

LIEU DE L'AUDIENCE : Ottawa (Ontario)

DATE DE L'AUDIENCE : Les 13 et 14 juin 2017

MOTIFS DU JUGEMENT : L'honorable juge K. Lyons

DATE DU JUGEMENT : Le 15 février 2018

COMPARUTIONS :

Avocat de l'appelante : M^e Dean Blachford

Avocat de l'intimée : M^e Jack Warren

AVOCATS INSCRITS AU DOSSIER :

Pour l'appelante :

Nom : Dean Blachford

Cabinet : HazloLaw Professional Corporation
Ottawa, Canada

Pour l'intimée : Nathalie G. Drouin
Sous-procureure générale du Canada
Ottawa, Canada