

Cour d'appel fédérale



Federal Court of Appeal

Date : 20220503

Dossier : A-231-20

Référence : 2022 CAF 72

[TRADUCTION FRANÇAISE]

**CORAM : LE JUGE RENNIE
LA JUGE WOODS
LE JUGE LASKIN**

ENTRE :

NATIONAL R&D INC.

appelante

et

SA MAJESTÉ LA REINE

intimée

Audience tenue à Toronto (Ontario), le 6 avril 2022.

Jugement rendu à Ottawa (Ontario), le 3 mai 2022.

MOTIFS DU JUGEMENT :

LE JUGE RENNIE

Y ONT SOUSCRIT :

**LA JUGE WOODS
LE JUGE LASKIN**

Cour d'appel fédérale



Federal Court of Appeal

Date : 20220503

Dossier : A-231-20

Référence : 2022 CAF 72

**CORAM : LE JUGE RENNIE
LA JUGE WOODS
LE JUGE LASKIN**

ENTRE :

NATIONAL R&D INC.

appelante

et

SA MAJESTÉ LA REINE

intimée

MOTIFS DU JUGEMENT

LE JUGE RENNIE

[1] La société National R&D Inc. (la société National) interjette appel d'un jugement rendu par la Cour canadienne de l'impôt (2020 CCI 47, motifs de la juge Lafleur (la décision de la CCI)). La Cour canadienne de l'impôt a rejeté l'appel interjeté par la société National à l'encontre d'une cotisation établie par le ministre du Revenu national, dans laquelle le ministre avait refusé des crédits d'impôt demandés par la société National pour des activités de recherche

scientifique et de développement expérimental (RS&DE) au titre du paragraphe 248(1) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, L.R.C. (1985), ch. 1 (5^e suppl.) (la LIR).

[2] La juge de la Cour de l'impôt a conclu que la société National n'avait pas démontré, selon la prépondérance des probabilités, que son projet relevait de la RS&DE au sens du paragraphe 248(1), car il ne satisfaisait pas aux critères énoncés dans la décision *Northwest Hydraulic Consultants Ltd. c. La Reine*, 1998 CanLII 553 (C.C.I.) (*Northwest Hydraulic*). Citant l'arrêt de notre Cour *CW Agencies Inc. c. Canada*, 2001 CAF 393, au paragraphe 17, la juge a résumé les critères en ces termes :

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 se livrer à 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?

(Décision de la CCI, par. 18.)

[3] La juge a conclu que les activités de la société National satisfaisaient à la première exigence prévue dans la décision *Northwest Hydraulic*, mais pas aux quatre autres.

[4] L'appelante soutient que la juge a commis des erreurs de droit dans son interprétation du paragraphe 248(1), qu'elle a commis des erreurs manifestes et dominantes dans son appréciation

des éléments de preuve à l'égard du projet de l'appelante, qu'elle a mal compris le fardeau de la preuve incombant au contribuable dans une instance devant la Cour de l'impôt et qu'elle a commis une erreur en concluant que le rapport de l'expert présenté par l'appelante était irrecevable.

[5] Les faits sont pleinement exposés dans les motifs de la juge de la Cour de l'impôt, de sorte qu'il n'est pas nécessaire, pour les besoins du présent appel, de les répéter.

La juge a-t-elle commis une erreur dans son interprétation du paragraphe 248(1)?

[6] Aux termes du paragraphe 248(1) de la LIR, une activité de RS&DE implique une investigation ou une recherche systématique d'ordre scientifique ou technologique, effectuée par voie d'expérimentation ou d'analyse :

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 :
[...]

(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.

scientific research and experimental development means

systematic investigation or search that is carried out in a field of science or technology by means of experiment or analysis and that is

...

(c) experimental development, namely, work undertaken for the purpose of achieving technological advancement for the purpose of creating new, or improving existing, materials, devices, products or processes, including incremental improvements thereto,

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;

and, in applying this definition in respect of a taxpayer, includes

(d) work undertaken by or on behalf of the taxpayer with respect to engineering, design, operations research, mathematical analysis, computer programming, data collection, testing or psychological research, where the work is commensurate with the needs, and directly in support, of work described in paragraph (a), (b), or (c) that is undertaken in Canada by or on behalf of the taxpayer,

but does not include work with respect to

(e) market research or sales promotion,
(f) quality control or routine testing of materials, devices, products or processes,
(g) research in the social sciences or the humanities,
(h) prospecting, exploring or drilling for, or producing, minerals, petroleum or natural gas,
(i) the commercial production of a new or improved material, device or product or the commercial use of a new or improved process,
(j) style changes, or
(k) routine data collection;
(activités de recherche

j) les modifications de style; *scientifique et de développement*
k) la collecte normale de *expérimental)*
données. (*scientific research*
and experimental development)

[7] La société National soutient que la juge a commis une erreur en se fondant sur les critères établis dans la décision *Northwest Hydraulic*. Selon l'appelante, les critères dans cette décision fournissent simplement des lignes directrices, et non des conditions préalables obligatoires pour l'admissibilité aux crédits de RS&DE. La société National met l'accent sur le troisième critère, selon lequel il faut respecter la méthode scientifique, et elle souligne qu'il ne s'agit pas d'une exigence des activités de RS&DE prévue à l'article 248. En outre, elle soutient que la méthode scientifique envisagée dans la décision *Northwest Hydraulic* et appliquée par la juge diffère de la méthode du génie et que la juge a commis une erreur en rejetant la demande de crédits d'impôt de l'appelante au motif que cette dernière n'avait pas suivi la méthode scientifique.

[8] Cette thèse ne tient pas, pour plusieurs motifs.

[9] Premièrement, dans l'arrêt *Kam-Press Metal Products Ltd. c. Canada*, 2021 CAF 88 (*Kam-Press*), notre Cour a examiné une thèse semblable à celle que fait valoir l'appelante en l'espèce. La société Kam-Press soutenait que le texte de la LIR ne renvoyait à aucune « méthode scientifique » et que, par conséquent, le juge de la Cour de l'impôt n'aurait pas dû appliquer le troisième critère énoncé dans la décision *Northwest Hydraulic* (par. 6). Notre Cour a confirmé que les critères de la décision *Northwest Hydraulic* constituaient la bonne façon d'interpréter ce que constitue une activité de RS&DE au sens du paragraphe 248(1) de la LIR.

[10] Par ailleurs, la société National soutient que les critères énoncés dans la décision *Northwest Hydraulic* sont incompatibles avec les lignes directrices fournies par l'Agence du revenu du Canada (l'ARC) sur l'admissibilité des travaux de RS&DE (Politique sur l'admissibilité des travaux aux crédits d'impôt à l'investissement en RS&DE, 24 avril 2015, par. 2.1.3 et annexe A, par. 1 à 4, aujourd'hui remplacée par les Lignes directrices sur l'admissibilité des travaux aux encouragements fiscaux pour la recherche scientifique et le développement expérimental (RS&DE), 13 août 2021). La société National affirme que la version révisée des lignes directrices écarte les critères de la décision *Northwest Hydraulic*.

[11] Je ne souscris pas à cette thèse. Si le terme précis de « méthode scientifique » ne figure plus dans les nouvelles lignes directrices de l'ARC, il est néanmoins toujours question, à la section intitulée « L'exigence "Comment" », d'une exigence de rigueur ou de discipline censée sous-tendre le processus d'expérimentation. Quoiqu'il en soit, si les lignes directrices de l'ARC fournissent un contexte utile pour comprendre l'objet et l'intention d'une disposition précise, elles ne lient pas la cour. Notre Cour est guidée par les règles d'interprétation des lois définies dans l'arrêt *Hypothèques Trustco Canada c. Canada*, 2005 CSC 54, [2005] 2 R.C.S. 601, et par la jurisprudence. La juge de la Cour de l'impôt n'a commis aucune erreur en se fondant sur les critères énoncés dans la décision *Northwest Hydraulic*.

[12] Deuxièmement, la thèse de la société National repose sur une mauvaise compréhension de la relation entre les cours et les textes législatifs. Les critères sur lesquels la juge s'est fondée n'outrepassent pas la portée du paragraphe 248(1), mais représentent au contraire l'interprétation que fait la cour de l'intention du législateur lorsqu'il a rédigé le paragraphe 248(1) (*Kam-Press*,

par. 6; voir aussi le juge Robert Sharpe, *Good Judgment: Making Judicial Decisions (Un bon jugement : la prise de décisions judiciaires)*, « The Generality of Law (La généralité des lois) » (Toronto : University of Toronto Press, 2018), par. 54). Le législateur et les organismes législatifs attendent des cours qu'elles définissent le sens et la portée des dispositions et y apportent des précisions, selon les besoins dictés par les circonstances de l'espèce. L'interprétation des textes législatifs qui en découle et qui est exprimée dans la jurisprudence ne constitue pas un exercice illégitime de pouvoirs législatifs par les cours; au contraire, il s'agit précisément de ce que les cours sont tenues de faire : [TRADUCTION] « La généralité des lois leur confère leur objet, leur justification et leur qualité systémique. C'est ce qui différencie les lois des décisions judiciaires qui la mettent en application. » (Sharpe, par. 54)

[13] Troisièmement, je ne souscris pas à l'observation selon laquelle la juge aurait adopté une approche restrictive de la définition de la méthode scientifique. La Cour de l'impôt a conclu que les activités des sciences appliquées relevaient de la RS&DE dans le contexte des technologies, par opposition aux activités de développement purement scientifique (c'est-à-dire les logiciels, les algorithmes ou les bases de données) (*Allegro Wireless Canada Inc. c. La Reine*, 2021 CCI 27; *A & D Precision Limited c. La Reine*, 2019 CCI 48; *ACSIS EHR (Electronic Health Record) Inc. c. La Reine*, 2015 CCI 263 (ACSIS)). Bien que la juge ait renvoyé à la « méthode scientifique », rien n'indique que son interprétation des exigences prévues au paragraphe 248(1) ne convenait pas aux sciences appliquées.

[14] Enfin, je note que cette thèse repose sur l'affirmation selon laquelle il existe une différence entre la méthode scientifique et la méthode du génie. À l'appui de cette affirmation,

l'appelante invoque un article inclus dans le cahier des lois, règlements, jurisprudence et doctrine. J'estime qu'il s'agit d'une tentative inadmissible d'établir, par des moyens détournés, un fait qui devrait constituer une question de preuve à débattre au procès. S'il existe une différence cruciale entre la méthode des sciences appliquées et celle des sciences naturelles, l'appelante doit démontrer ce fait par des preuves (*Public School Boards' Assn. of Alberta c. Alberta (Procureur général)*, [1999] 3 R.C.S. 845, 1999 CanLII 640). On ne peut accepter aveuglément le contenu d'une revue spécialisée. Les questions relatives aux sciences sociales, appliquées ou naturelles doivent être présentées par l'entremise d'experts, et ceux-ci doivent être disponibles pour pouvoir être contre-interrogés, car c'est lors du contre-interrogatoire que la cour peut vérifier la fiabilité des éléments de preuve (*Canada (Citoyenneté et Immigration) c. Ishaq*, 2015 CAF 151, [2016] 1 R.C.F. 686, par. 21).

[15] Pour finir, le juge n'a pas adopté d'approche étroite ou restrictive des éléments de preuve pouvant être visés par la méthode scientifique. Le juge a souligné que « l'important » était la formulation d'hypothèses, la mise à l'épreuve de ces hypothèses et la consignation des résultats de manière systématique (décision de la CCI, par. 48 et 49). Le juge a reconnu devoir appliquer les critères « dans le contexte de l'environnement commercial de [la société] National » (décision de la CCI, par. 28).

Le fardeau de la preuve

[16] La société National soutient que le juge n'a pas correctement appliqué le fardeau de la preuve et qu'elle a commis une erreur en obligeant l'appelante à établir, selon la prépondérance

des probabilités, que le projet satisfaisait aux critères exigés. Je note qu'il s'agit d'une thèse qui n'a pas été présentée devant la Cour de l'impôt.

[17] La juge n'a pas commis aucune erreur en obligeant la société National à établir, au procès, que ses activités constituaient du développement scientifique au sens du paragraphe 248(1). Il incombait à l'appelante de prouver ses affirmations, c'est-à-dire qu'il lui revenait de réfuter les hypothèses présentées en réponse par le Ministre (*Canada c. Loewen*, 2004 CAF 146, [2004] 4 R.C.F. 3, par. 8 et 12). En l'espèce, le Ministre s'est fondé sur l'hypothèse que le projet de l'appelante ne constituait pas des activités de RS&DE et, dans sa réponse, il a présenté des observations en ce sens (par. 9 à 11, 15, 36, 41 et 46).

L'interprétation des éléments de preuve par la juge

[18] L'appelante soutient que, sans le rapport de l'expert, la juge n'a pas pu apprécier ou comprendre les éléments de preuve et qu'elle n'était pas en position de juger du respect ou non par l'appelante des exigences du paragraphe 248(1). Je ne suis pas d'accord.

[19] Les motifs de la juge témoignent d'un examen attentif des éléments de preuve. La juge a conclu d'après les éléments de preuve que l'appelante n'avait pas réalisé ses travaux de manière méthodique et n'avait pas tenu les avait pas documentés adéquatement. Dans la mesure où l'appelante a consigné ses travaux, la juge a estimé que la documentation était « vagu[e] », « pas clair[e] » et qu'il ne semblait pas y avoir de progression logique entre le postulat de départ de l'expérience et le résultat. Les documents faisant état des travaux fournissent des conclusions, mais rien n'indique que les hypothèses avancées aient été modifiées à la suite d'une analyse ou

d'un test (décision de la CCI, par. 52 à 55). Le témoignage de vive voix de l'un des témoins appelés par la société National n'a pas compensé l'insuffisance des éléments de preuve documentaire (décision de la CCI, par. 73).

[20] Je ne constate aucune erreur manifeste et dominante dans les conclusions de la juge à l'égard des éléments de preuve.

La décision d'écarter le témoignage de l'expert

[21] Pour déterminer s'il y avait lieu de recevoir en preuve le rapport d'expert et d'entendre le témoin expert proposé par l'appelante, la juge s'est fondée sur les critères établis dans l'arrêt *White Burgess Langille Inman c. Abbott and Haliburton Co.*, 2015 CSC 23, [2015] 2 R.C.S. 182. En ce qui concerne les exigences procédurales régissant la recevabilité des rapports d'expert, la juge était guidée par l'article 145 des *Règles de la Cour canadienne de l'impôt (procédure générale)*, D.O.R.S./90-688a.

[22] La juge a conclu que le rapport ne respectait ni le paragraphe 145(2) des *Règles de la cour de l'impôt* ni les alinéas 3d), e), g) et h) du Code de conduite régissant les témoins experts. Le rapport proposé ne reproduisait pas entièrement la déposition du témoin proposé, il ne précisait pas la source des faits et des hypothèses et il ne comprenait pas les documents sources.

[23] En ce qui concerne le contenu du rapport, la juge l'a apprécié au regard des critères bien connus en la matière – les témoignages d'expert doivent satisfaire aux critères de recevabilité que sont la pertinence, la nécessité, l'absence de toute règle d'exclusion et la qualification

suffisante de l'expert. S'il est satisfait à ces critères, il existe une deuxième étape de contrôle, qui relève de la discrétion du juge. Le juge du procès doit décider si les éléments de preuve apportés par l'expert sont suffisamment utiles au procès pour justifier leur admission malgré le préjudice potentiel pour la procédure.

[24] La juge a conclu que le rapport ne satisfaisait pas aux critères de recevabilité et je ne constate aucune erreur dans cette conclusion. Elle a conclu que l'expert ne satisfaisait pas aux exigences d'impartialité et d'indépendance. Il existait suffisamment d'éléments de preuve pour étayer cette conclusion, notamment le fait que l'appelante avait rédigé 65 % du rapport et que le ton du rapport relevait plutôt de la défense d'intérêts. La juge a également conclu que, puisque le rapport d'expert constituait une opinion sur l'application du droit aux faits, il ne répondait pas à l'exigence de la nécessité. Elle a conclu que la jurisprudence en la matière indiquait clairement qu'une telle opinion ne pouvait à juste titre faire l'objet d'un témoignage d'expert. Je suis du même avis. À l'exception du droit étranger, une cour n'a pas besoin de l'opinion d'experts sur la manière d'appliquer le droit.

[25] La juge a par ailleurs conclu que le rapport avait échoué à la deuxième étape de contrôle dans l'examen servant à déterminer s'il convient ou non d'admettre en preuve un rapport d'expert. Cette étape exige que la cour juge la valeur probante de l'élément de preuve par rapport à tout effet préjudiciable potentiel. Étant donné que le témoin expert n'était pas impartial et que le rapport présentait une opinion sur une question de droit, la juge a décidé, tout bien pesé, d'exclure le rapport. Il n'existe pas de critères nettement définis pour cet exercice de sorte que, s'il n'y a pas d'erreur de principe, de crainte de partialité importante ou de conclusion

déraisonnable, la décision du juge du procès d'exclure les éléments de preuve d'un expert ne peut être infirmée en appel (*Roher c. Canada*, 2019 CAF 313, par. 30; *R. c. Oppong*, 2021 ONCA 352, 156 O.R. (3rd) 401).

[26] L'appel est par conséquent rejeté avec dépens.

« Donald J. Rennie »

j.c.a.

« Je suis d'accord.

Judith Woods, j.c.a. »

« Je suis d'accord.

J.B. Laskin, j.c.a. »

Traduction certifiée conforme
Elisabeth Ross, jurilinguiste

COUR D'APPEL FÉDÉRALE

AVOCATS INSCRITS AU DOSSIER

DOSSIER : A-231-20

INTITULÉ : NATIONAL R&D INC. c. SA
MAJESTÉ LA REINE

LIEU DE L'AUDIENCE : TORONTO (ONTARIO)

DATE DE L'AUDIENCE : LE 6 AVRIL 2022

MOTIFS DU JUGEMENT : LE JUGE RENNIE

Y ONT SOUSCRIT : LA JUGE WOODS
LE JUGE LASKIN

DATE DES MOTIFS : LE 3 MAI 2022

COMPARUTIONS :

Jonathan N. Garbutt
Michael Harker
POUR L'APPELANTE

Angelica Buggie
H. Annette Evans
POUR L'INTIMÉE

AVOCATS INSCRITS AU DOSSIER :

Dominion Tax Law – bureau de Cambridge
Cambridge (Ontario)
POUR L'APPELANTE

A. François Daigle
Sous-procureur général du Canada
POUR L'INTIMÉE