

ENTRE :

AG SHIELD CANADA LTD.,

appelante,

et

SA MAJESTÉ LA REINE,

intimée.

[TRADUCTION FRANÇAISE OFFICIELLE]

Appel entendu le 19 octobre 2016, à Winnipeg (Manitoba).

Devant : L'honorable juge Steven K. D'Arcy

Comparutions :

Avocat de l'appelante : M^e David E. Silver
Travis Delaronde, stagiaire

Avocats de l'intimée : M^e Julien Bédard
M^e Nalini Persaud

JUGEMENT

Conformément aux motifs du jugement ci-joints :

1. L'appel relatif à une nouvelle cotisation établie au titre de la *Loi de l'impôt sur le revenu* pour l'année d'imposition de l'appelante terminée le 31 décembre 2010 est accueilli, et la nouvelle cotisation est déférée au ministre du Revenu national pour nouvel examen et nouvelle cotisation en tenant compte du fait que les salaires de 38 880 \$ versés par l'appelante à Tom McCrea et à Gary McCrea constituent une dépense afférente à des activités de recherche scientifique et de développement expérimental.

2. Les dépens sont adjugés à l'appelante. Les parties disposent d'un délai de trente jours à compter de la date du présent jugement pour soumettre des observations sur les dépens adjugés. Ces observations ne doivent pas dépasser 10 pages. Si aucune observation n'est reçue, les dépens seront adjugés à l'appelante comme il est prévu au tarif.

Signé à Ottawa, Canada, ce 27^e jour d'avril 2017.

« S. D'Arcy »

Le juge D'Arcy

Référence : 2017 CCI 68
Date : 20170427
Dossier : 2014-4749(IT)G

ENTRE :

AG SHIELD CANADA LTD.,

appelante,

et

SA MAJESTÉ LA REINE,

intimée.

[TRADUCTION FRANÇAISE OFFICIELLE]

MOTIFS DU JUGEMENT

Le juge D'Arcy

[1] L'appelante a interjeté appel à l'encontre d'une nouvelle cotisation établie à l'égard de son année d'imposition terminée le 31 décembre 2010 (l'« année d'imposition 2010 »). La seule question que la Cour doit trancher est le montant du traitement ou du salaire versé aux deux actionnaires de l'appelante qui constitue une dépense relative à des activités de recherche scientifique et de développement expérimental (« RSDE »).

[2] Les parties ont déposé un exposé conjoint des faits partiel (l'« ECFP »). J'ai entendu trois témoins : Tom McCrea, qui, avec son frère, était propriétaire de l'appelante pendant la période pertinente, Dennis Kowal, le comptable de l'appelante, et Glenn Schur, le vérificateur de l'Agence du revenu du Canada (l'« ARC »).

I. Les faits

[3] Sauf indication contraire, les faits suivants sont tirés de l'ECFP. Une copie de l'ECFP est jointe à l'annexe A des présents motifs du jugement.

[4] Depuis 1984, l'appelante s'occupe de la recherche, de la conception et de la fabrication d'outils agricoles. Depuis 1993, elle a déduit des dépenses de RSDE au titre des dispositions pertinentes de la *Loi de l'impôt sur le revenu* (la « Loi »).

[5] Tom McCrea et son frère, Gary McCrea, possèdent chacun 50 % des actions de l'appelante. Ils sont les seuls dirigeants et administrateurs de l'appelante.

[6] Tom McCrea a déclaré que, pendant la période pertinente, il était le directeur général de l'appelante responsable des employés, de la production et du développement de nouveaux produits. Gary McCrea dirigeait la mise en marché et les ventes¹.

[7] Au cours de l'année d'imposition 2010, l'appelante a déduit des dépenses de RSDE liées à huit projets.

[8] Tom McCrea a exercé directement des activités de RSDE pendant 1 094,5 heures et des activités non liées à la RSDE pendant 1 905,5 heures. Gary McCrea a exercé directement des activités de RSDE pendant 201,5 heures et des activités non liées à la RSDE pendant 2 798,5 heures.

[9] En résumé, les parties ont convenu que Tom McCrea a travaillé pendant 3 000 heures en 2010, dont 1 094,5 ont été consacrées à des activités de RSDE, et Gary McCrea a travaillé pendant 3 000 heures, dont 201,5 consacrées à des activités de RSDE.

[10] L'appelante a versé à Tom McCrea un salaire de 26 940 \$ et à Gary McCrea un salaire de 11 940 \$.

[11] Comme il est indiqué à la page 12 de la pièce A/R-3, l'appelante a versé des dividendes de 62 400 \$ au cours de l'année d'imposition 2010. Puisqu'ils étaient actionnaires à 50 %, Tom et Gary McCrea ont reçu chacun un dividende de 31 200 \$.

[12] Tom McCrea a expliqué que lui et son frère avaient accepté de recevoir une rémunération relativement faible de l'appelante et de considérer la valeur accrue de la société comme leur programme de retraite. Il a déclaré ce qui suit :

¹ Voir également l'ECFP, paragraphes 9 et 10.

[TRADUCTION]

Nous allons tous les deux venir au travail. Travailler assidûment dans toute la mesure de nos moyens tout au long de l'année, et à la fin de l'année, nous espérons que l'entreprise ait davantage de valeur².

[13] Il a expliqué qu'ils avaient tenu compte des conseils qu'ils avaient reçus de M. Kowal : l'appelante leur a versé un traitement et un salaire pour les heures consacrées à la RSDE, et tous les autres montants provenant de l'appelante ont été versés à titre de dividendes. Habituellement, le traitement et le salaire étaient répartis également entre les deux frères.

[14] M. Kowal a expliqué ses conseils de la façon suivante :

[TRADUCTION]

Le conseil que je leur ai donné était que, selon la *Loi de l'impôt sur le revenu*, celle-ci prévoit qu'un actionnaire déterminé — des employés déterminés, ce qu'ils sont en tant qu'actionnaires, peuvent être rémunérés pour les travaux de RSDE et, à ce titre, s'ils étaient rémunérés pour de tels travaux, cela constituait un crédit d'impôt à l'investissement valide en application de la *Loi de l'impôt*. Ce sont les conseils que j'ai donnés.

[...]

[...] le seul salaire que nous avons accumulé pour eux l'a été pour ces heures qui se rapportent aux travaux de RSDE. Ils n'ont pas été rémunérés pour tout autre travail qu'ils ont effectué pour la société parce que, essentiellement, ils étaient — ils ont retiré de l'argent de la société; si je peux en parler? Ils ont retiré de l'argent de la société, et ces prélèvements étaient simplement ce dont ils avaient besoin pour leur propre subsistance.

Et à la fin de l'année, ces avances ont ensuite été déclarées en tant que revenu de dividendes. Cela ne diffère pas de ce que tout autre actionnaire d'une société recevrait pour compenser ses prélèvements³.

[15] Tom McCrea a expliqué que son frère et lui avaient déterminé que l'appelante devrait leur verser 30 \$ l'heure pour les travaux de RSDE. Ils ont établi ce taux horaire en se fondant sur celui que l'appelante a payé à des tiers qui ont effectué des travaux similaires de RSDE pour l'appelante.

² Transcription, page 59.

³ Transcription, pages 91 et 92.

[16] Selon Tom McCrea, l'appelante lui a versé, ainsi qu'à son frère, les salaires et traitements suivants pour l'année d'imposition 2010 :

Total des heures de travail de Tom et de Gary McCrea consacrées aux travaux de RSDE : 1 296 (1 094,5 + 201,5)

Multiplié par le taux de 30 \$ l'heure

= des traitements et des salaires de 38 880 \$⁴

[17] Tom McCrea a dit que, pour l'année d'imposition 2010, il a été déterminé que les traitements et salaires ne seraient pas divisés 50/50. Ils seraient plutôt [TRADUCTION] « un peu modifiés pour tenir compte du fait que j'avais apporté un niveau de contribution différent »⁵. La pièce A/R-2 montre ce qui s'est passé : l'appelante a versé les premiers 15 000 \$ des traitements et salaires à Tom McCrea et a réparti également les 23 880 \$ restants entre Tom et Gary McCrea, soit 11 940 \$ chacun.

[18] Comme il est noté dans l'ECFP, Tom McCrea a ainsi reçu un traitement et un salaire de 26 940 \$, et Gary McCrea, de 11 940 \$.

[19] En déclarant ses revenus pour l'année d'imposition 2010, l'appelante a déduit des dépenses de RSDE admissibles de 297 968 \$, qui comprenaient 100 % des traitements et salaires versés par l'appelante à Tom et Gary McCrea.

[20] Le ministre a établi une cotisation à l'égard de l'appelante afin de réduire les dépenses de RSDE déclarées d'une partie des traitements et salaires versés à Tom et à Gary McCrea. Au moment d'établir la cotisation, le ministre a supposé que seule une partie de ces traitements et salaires a été versée relativement aux activités de RSDE.

[21] M. Schur a affirmé que, lorsqu'il a déterminé le montant des traitements et salaires admissibles à titre de dépenses de RSDE, le ministre a tenu compte du total des heures de travail de Tom et Gary McCrea au cours de l'année.

[22] M. Schur a déclaré que, comme Tom McCrea avait passé 1 094,5 heures à faire de la RSDE et 3 000 heures à travailler en tout, l'appelante avait seulement le

⁴ Voir également l'ECFP, paragraphes 7 et 8.

⁵ Transcription, page 55.

droit de déduire, à titre de dépenses de RSDE, 36,5 % ($1\,094,5 \div 3\,000$) des 26 940 \$ versés comme traitement et salaire à Tom McCrea. De la même façon, puisque Gary McCrea avait passé 201,5 heures à faire de la RSDE et 3 000 heures à travailler en tout, l'appelante avait seulement le droit de déduire, à titre de dépenses de RSDE, 6,7 % ($201,5 \div 3\,000$) des 11 940 \$ versés comme salaire à Gary McCrea.

[23] Par conséquent, la Cour doit déterminer si l'appelante a le droit de déduire 100 % des traitements et salaires versés à Tom et à Gary McCrea, ou les pourcentages plus bas établis par le ministre.

II. Le droit

[24] Au paragraphe 11 de l'ECFP, il est mentionné : [TRADUCTION] « L'appelante a utilisé la méthode de remplacement pour déduire les frais généraux à l'égard des activités de RSDE pour l'année d'imposition 2010. » L'avocat de l'appelante a confirmé que les parties font référence au choix fait en vertu de la division 37(8)a)(ii)(B) et du paragraphe 37(10) de la Loi.

[25] En ce qui concerne les traitements et les salaires, puisque l'appelante a opté pour la méthode de remplacement, comme on l'appelle, elle avait seulement le droit, en vertu de la subdivision 37(8)a)(ii)(B)(IV), de déduire à titre de dépenses afférentes aux activités de recherche scientifique et de développement expérimental « 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 [...] ».

III. La décision de la Cour

[26] L'intimée n'admet pas que les salaires de 38 880 \$ que l'appelante a versés à Tom et Gary McCrea ne l'ont été que pour les heures de travail que ces deux personnes ont consacrées à la RSDE. Comme nous l'avons déjà mentionné, l'intimée est d'avis que les traitements et salaires se rapportent à tous les travaux que Tom et Gary McCrea ont effectués pour l'appelante. Cela inclurait les 1 905,5 heures que Tom McCrea et les 2 798,5 heures que Gary McCrea ont consacrées à [TRADUCTION] « l'exécution de tâches d'administrateur ou de dirigeant » pour l'appelante.

[27] Je ne souscris pas à la thèse de l'intimée. Elle n'est pas compatible avec les faits dont la Cour est saisie.

[28] Il ressort clairement de l'ECFP et des observations des avocats de l'intimée que cette dernière admet que, pendant l'année d'imposition 2010 :

- l'appelante a exercé des activités de RSDE;
- Tom et Gary McCrea ont exercé directement des activités de RSDE;
- Tom McCrea a consacré 1 094,5 heures et Gary McCrea a consacré 201,5 heures à effectuer des activités de RSDE;
- l'appelante a versé des salaires de 26 940 \$ à Tom McCrea et de 11 940 \$ à Gary McCrea;
- les salaires totaux de 38 880 \$ (26 940 \$ + 11 940 \$) versés à Tom et Gary McCrea ont été calculés en fonction du nombre total d'heures consacrées par Tom et Gary McCrea à des travaux de RSDE, soit 1 296 heures au tarif horaire de 30 \$.

[29] Ainsi, l'intimée admet que Gary McCrea a consacré 1 094,5 heures directement à des activités de RSDE, et Tom McCrea a consacré 201,5 heures. En outre, l'intimée n'a présenté aucun élément de preuve pour contester le caractère raisonnable du taux horaire de 30 \$ que l'appelante a appliqué à ces heures afin de déterminer le total des traitements et salaires qu'elle a versés à Gary et Tom McCrea.

[30] D'après les éléments de preuve portés à ma connaissance, l'appelante a fondé le taux de 30 \$ l'heure sur le taux horaire facturé par des tiers sans lien de dépendance. J'admets que c'était un taux horaire raisonnable pour le travail effectué par Gary et Tom McCrea. Ma conclusion ne change pas simplement parce que le taux horaire de 30 \$ n'a pas été utilisé pour répartir les 38 880 \$ entre Gary et Tom McCrea. La méthode utilisée pour répartir les 38 880 \$ n'a pas entraîné pour l'appelante le paiement d'un taux horaire déraisonnable à Gary McCrea.

[31] En résumé, selon les éléments de preuve incontestés dont je dispose, l'appelante a versé à Gary et à Tom McCrea un salaire de 38 880 \$ uniquement pour les travaux de RSDE qu'ils ont effectués. Par conséquent, 100 % de ces salaires peuvent raisonnablement être considérés comme se rapportant à la RSDE, et ils représentent une dépense faite relativement à des activités de RSDE.

[32] Les avocats de l'intimée ont fait valoir que, si j'admets que l'appelante a versé un salaire de 38 880 \$ uniquement pour les travaux de RSDE, alors Gary et Tom McCrea n'ont reçu aucune rémunération pour le temps considérable qu'ils ont consacré à [TRADUCTION] « l'exécution de tâches d'administrateur ou de dirigeant » pour l'appelante.

[33] Je n'admets pas cette conclusion. D'après les éléments de preuve dont je dispose, Gary et Tom McCrea ont reçu une rémunération pour ce travail sous forme de dividendes. En tant qu'actionnaires contrôlants de l'appelante, Gary et Tom McCrea pouvaient amener l'appelante à leur verser des dividendes ou une rémunération sous forme de salaire ou de primes pour leur apport à l'administration et à la gestion de l'appelante. À titre d'actionnaires contrôlants et de directeurs généraux de l'appelante, ils ont choisi de recevoir des dividendes tenant lieu de salaire ou de primes. C'était leur choix, et celui-ci n'exigeait pas d'accord officiel.

[34] L'intimée invoque également la décision de notre Cour dans l'affaire *Ergorecherche et Conseils Inc. c. La Reine*⁶. Cet appel avait trait à une situation où les propriétaires d'une société avaient effectué des travaux de RSDE pour six projets et avaient tenté de répartir leurs traitements et salaires sur trois des six projets. Les trois projets retenus étaient les seuls admissibles aux crédits d'impôt à l'investissement.

[35] Cette affaire se distingue du présent appel. Les traitements et salaires versés aux deux personnes dans la décision *Ergorecherche* n'ont pas été calculés en fonction des heures consacrées à des projets précis de RSDE : « les salaires payés aux deux actionnaires ne l'ont pas été en fonction des heures travaillées par ces derniers mais en fonction seulement des liquidités de l'appelante à la fin de l'année »⁷.

[36] Les faits de l'affaire dont la Cour est saisie sont différents. Dans le présent appel, l'appelante a calculé le total des traitements et salaires versés à Tom et Gary McCrea en fonction des heures de travail pour des projets précis de RSDE⁸.

[37] Pour les motifs qui précèdent, l'appel est accueilli, et la nouvelle cotisation est déferée au ministre du Revenu national pour nouvel examen et nouvelle

⁶ 98 D.T.C 1098.

⁷ *Ibid.*, page 1100.

⁸ Voir la pièce A/R-1 et l'ECFP, paragraphe 7.

cotisation en tenant compte du fait que les salaires de 38 880 \$ versés par l'appelante à Tom et Gary McCrea constituent une dépense afférente à des activités de recherche scientifique et de développement expérimental.

[38] Les dépens sont adjugés à l'appelante. Les parties disposent d'un délai de trente jours à compter de la date du jugement pour soumettre des observations sur les dépens adjugés. Ces observations ne doivent pas dépasser 10 pages. Si aucune observation n'est reçue, les dépens seront adjugés à l'appelante comme il est prévu au tarif.

Signé à Ottawa, Canada, ce 27^e jour d'avril 2017.

« S. D'Arcy »

Le juge D'Arcy

ANNEXE A

2014-4749(IT)G

COUR CANADIENNE DE L'IMPÔT

ENTRE :

AG SHIELD CANADA LTD.,

appelante,

et

SA MAJESTÉ LA REINE,

intimée.

[TRADUCTION FRANÇAISE OFFICIELLE]

EXPOSÉ CONJOINT DES FAITS

PITBLADO LLP
Avocats
2500 – 360, rue Main
Winnipeg (Manitoba) R3C 4H6

DAVID E. SILVER
Téléphone : (204) 956-0560
Télécopieur : (204) 957-0227

Dossier n° 8869.21

2014-4749(IT)G

COUR CANADIENNE DE L'IMPÔT

ENTRE :

AG SHIELD CANADA LTD.,

appelante,

et

SA MAJESTÉ LA REINE,

intimée.

[TRADUCTION FRANÇAISE OFFICIELLE]

EXPOSÉ CONJOINT DES FAITS

1. L'appelante, A.G. Shield Ltd., est une société constituée en vertu des lois de la province du Manitoba dont l'établissement principal est situé au village de Benito, au Manitoba.
2. Tom McCrea (« Tom ») et Gary McCrea (« Gary ») sont frères; chacun détient 50 % des actions de l'appelante.
3. Tom et Gary sont les seuls administrateurs et dirigeants de l'appelante.
4. Depuis 1984, et à tout moment pertinent, l'appelante s'est occupée notamment de la recherche, de la conception et de la fabrication d'outils agricoles.
5. L'appelante a déduit des dépenses de recherche scientifique et de développement expérimental (« RSDE ») depuis 1993.

Les dépenses

6. Au cours de son année d'imposition terminée le 31 décembre 2010 (l'« année d'imposition 2010 »), l'appelante a déclaré des dépenses de RSDE à l'égard de huit projets.

7. Au cours de l'année d'imposition 2010, Tom a exercé directement des activités de RSDE pour l'appelante pendant 1 094,5 heures, et Gary a exercé directement des activités de RSDE pour l'appelante pendant 201,5 heures¹.

8. Au cours de l'année d'imposition 2010, l'appelante a versé à Tom un salaire de 26 940 \$, et Gary a reçu un salaire de 11 940 \$.

9. Outre les 1 094,5 heures que Tom a consacrées à des activités de RSDE, il a consacré 1 905,5 heures à l'exécution de tâches d'administrateur ou de dirigeant pour l'appelante, soit 3 000 heures en tout pour l'appelante au cours de l'année d'imposition 2010.

10. Gary était responsable de la mise en marché, des représentants commerciaux et du service à la clientèle pour le compte de l'appelante. Outre les 201,5 heures que Gary a consacrées à des activités de RSDE, il a consacré 2 798,5 heures à l'exécution de tâches d'administrateur ou de dirigeant pour l'appelante au cours de l'année d'imposition 2010.

11. L'appelante a utilisé la méthode de remplacement pour déduire les frais généraux à l'égard des activités de RSDE pour l'année d'imposition 2010.

12. En déclarant son revenu pour l'année d'imposition 2010, l'appelante a déclaré des dépenses de RSDE admissibles de 297 968 \$ et a réclamé des crédits d'impôt à l'investissement (« CII ») correspondants de 122 852 \$. Les dépenses de RSDE admissibles qui ont été déclarées comprenaient 100 % des salaires versés par l'appelante à Tom et Gary au cours de l'année d'imposition 2010.

13. Le ministre du Revenu national a établi une cotisation à l'égard de l'appelante pour l'année d'imposition 2010 refusant 21 119 \$ des dépenses de RSDE admissibles déclarées et des CII correspondants de 7 391 \$, car le ministre est d'avis que les salaires reçus par Tom et Gary ont été versés pour tous les services que Tom et Gary ont fournis à l'appelante, non pas seulement pour les services de RSDE qu'ils ont fournis.

Le 18 octobre 2016

PITBLADO LLP

par : « David E. Silver »
David E. Silver
Avocat de l'appelante

¹ Les paragraphes 11(j) et (n) de la réponse indiquent que Tom a consacré 1 045 heures à exercer directement des activités de RSDE, et Gary, 152 heures. Cependant, dans ses calculs, l'appelante a par inadvertance fait abstraction d'un projet pour lequel Tom et Gary ont exercé directement des activités de RSDE pendant 99 heures. Les parties ont convenu que Tom et Gary avaient chacun exercé directement des activités de RSDE pour une période additionnelle de 49,5 heures.

Le 18 octobre 2016

William F. Pentney, c.r.
Sous-procureur général du Canada
Avocat de l'intimée

Par : « Julien Bédard »
Julien Bédard

Avocat de l'intimée
Ministère de la Justice du Canada
Région des Prairies
301 – 310 Broadway
Winnipeg (Manitoba) R3C 0S6
Téléphone : (204) 983-0984
Télécopieur : (204) 984-5434

RÉFÉRENCE : 2017 CCI 68

N^o DU DOSSIER DE LA COUR : 2014-4749(IT)G

INTITULÉ : AG SHIELD CANADA LTD. c.
SA MAJESTÉ LA REINE

LIEU DE L'AUDIENCE : Winnipeg (Manitoba)

DATE DE L'AUDIENCE : Le 19 octobre 2016

MOTIFS DU JUGEMENT : L'honorable juge Steven K. D'Arcy

DATE DU JUGEMENT : Le 27 avril 2017

COMPARUTIONS :

Avocat de l'appelante : M^e David E. Silver
Travis Delaronde, stagiaire

Avocats de l'intimée : M^e Julien Bédard
M^e Nalini Persaud

AVOCATS INSCRITS AU DOSSIER :

Pour l'appelante :

Nom : M^e David E. Silver

Cabinet : Pitblado LLP
Winnipeg (Manitoba)

Pour l'intimée : William F. Pentney
Sous-procureur général du Canada
Ottawa, Canada