

Dossier : 2010-3646(IT)I

ENTRE :

MURRAY ARLIN DENTISTRY
PROFESSIONAL CORPORATION,

appelante,

et

SA MAJESTÉ LA REINE,

intimée.

[TRADUCTION FRANÇAISE OFFICIELLE]

Appel entendu le 19 janvier et les 10 et 12 avril 2012 à Toronto (Ontario).

Par : L'honorable juge J. M. Woods

Comparutions :

Représentants de l'appelante : M^{me} Julie Bond
M. Mauricio Haliska

Avocat de l'intimée : M^c Christopher Bartlett

JUGEMENT

L'appel interjeté à l'encontre de cotisations établies en vertu de la *Loi de l'impôt sur le revenu* pour les années d'imposition 2007 et 2008 est rejeté. Chaque partie assumera ses propres dépens.

Signé à Toronto (Ontario), ce 24^e jour d'avril 2012.

« J. M. Woods »

Juge Woods

Traduction certifiée conforme
ce 22^e jour de juin 2012.

Mario Lagacé, jurilinguiste

Référence : 2012 CCI 133

Date : 20120424

Dossier : 2010-3646(IT)I

ENTRE :

MURRAY ARLIN DENTISTRY
PROFESSIONAL CORPORATION,

appelante,

et

SA MAJESTÉ LA REINE,

intimée.

[TRADUCTION FRANÇAISE OFFICIELLE]

MOTIFS DU JUGEMENT

La juge Woods

[1] L'appelante est une société professionnelle qui exploite la clinique dentaire du Dr Murray Arlin, un parodontologue spécialisé dans les implants dentaires.

[2] L'appelante a demandé des déductions au titre de la *Loi de l'impôt sur le revenu* (la « Loi ») pour des crédits d'impôt à l'investissement relativement à des dépenses de 103 950 \$ pour des recherches scientifiques, à l'égard de chacune des années d'imposition 2007 et 2008. Les déductions demandées ont été refusées par suite d'une vérification de l'Agence du revenu du Canada (l'« ARC »).

[3] L'appel a été interjeté sous le régime de la procédure informelle de la Cour même si les montants déduits dépassent la limite monétaire applicable aux règles de cette procédure. L'appelante a donc accepté que l'allègement soit limité à 12 000 \$ par année, et a renoncé au solde des déductions, soit 21 000 \$.

[4] L'appelante avait appelé trois témoins, à savoir le Dr Arlin, Julie Bond, une consultante qui avait rempli les déclarations de revenus dans lesquelles les déductions en question avaient été demandées et Alfred Kucharski, un consultant scientifique dont les services ont été retenus pour donner une opinion d'expert. Le seul témoin pour le compte de l'intimée était Puntia Aneja, une conseillère en recherche et en technologie de l'ARC qui avait examiné les demandes de déduction au moment de la vérification.

Les faits

[5] Le Dr Arlin est un parodontologue spécialisé dans les implants dentaires. Il effectue environ 1 000 opérations de pose d'implants dentaires chaque année.

[6] En plus du fait qu'il s'occupe de patients pendant les heures normales de travail du lundi au jeudi, le Dr Arlin réussit à jouer un rôle très actif en matière de perfectionnement professionnel et d'activités de commercialisation. Au fil des ans, il a rédigé d'innombrables articles, donné de nombreuses conférences et participé à plusieurs groupes d'études. Son curriculum vitae est impressionnant.

[7] Il y a 15 ans, le Dr Arlin a acheté le système de gestion des implants dentaires Tritan (Tritan Dental Implant Management System), un logiciel conçu pour faire le suivi du taux de réussite de divers types d'implants dentaires. Le système comporte environ 200 entrées possibles pour chaque implant. Selon la déposition, le Dr Arlin en utilise une cinquantaine. En offrant aux patients des examens de suivi gratuits, le Dr Arlin est capable de faire le suivi du taux de réussite de nombreux implants sur plusieurs années. Actuellement, il dispose de dossiers pour environ 12 000 implants.

[8] Le Dr Arlin utilise le logiciel pour comparer les taux de réussite d'implants dans des situations différentes. Certaines variables se rapportent aux conditions des patients (p. ex. : fumeurs ou non-fumeurs) et d'autres ont trait aux caractéristiques de l'implant dentaire.

[9] Le Dr Arlin croit qu'en étudiant ces données, il peut contribuer utilement à la connaissance de la science. À son avis, les études faites par les fabricants d'implants sont susceptibles d'être faussées. Bien que le Dr Arlin ait accumulé un volume important de données, il reconnaît que ses études auraient une plus grande valeur si elles comprenaient des données provenant d'autres praticiens.

[10] Les renseignements que le Dr Arlin recueille lui sont utiles dans sa clinique, et ils sont également utiles à d'autres dentistes grâce à leur diffusion dans des publications et à des conférences.

[11] Au moment de présenter ses demandes de déduction pour 2007 et 2008, le Dr Arlin a estimé qu'il avait consacré 350 heures par année à des activités de recherche scientifique, ce qui représente un peu moins qu'une journée par semaine. L'estimation tient compte du fait que le Dr Arlin effectuait de la recherche les vendredis, une journée où il ne recevait pas de patients. Selon le témoignage du Dr Arlin, il s'agit d'une estimation prudente parce qu'il travaille aussi les soirs et pendant les week-ends.

[12] Comme je l'ai précisé plus tôt, les demandes de déduction de 103 950 \$ pour chacune des deux années ont été faites au titre de dépenses de recherche scientifique. Ce montant est composé de (1) 70 000 \$ représentant environ un cinquième du salaire du Dr Arlin, compte non tenu de toutes primes, (2) plus 45 000 \$ de montant de remplacement déterminé par la loi, (3) moins 11 500 \$ représentant une aide du gouvernement.

La thèse de l'appelante

[13] L'appelante soutient que les demandes de déductions sont admissibles à titre de dépenses de recherche appliquée, la recherche appliquée étant visée par l'alinéa *b*) de la définition de l'expression « activités de recherche scientifique et de développement expérimental » (la « RS&DE ») à l'article 248 de la Loi.

[14] L'appelante fait également valoir que, dans la mesure où il n'y a pas de documents suffisants pour étayer les demandes de déduction, la Cour devrait faire preuve d'indulgence à son égard, étant donné que c'est la première fois qu'elle présente une telle demande.

La thèse de l'intimée

[15] L'intimée soutient que la recherche n'est pas suffisamment documentée pour être admissible à titre d'« investigation systématique » au sens de la définition de la RS&DE. Plus particulièrement, il est soutenu que le Dr Arlin n'a pas formulé d'hypothèses précises avant la collecte de données. L'intimée se fonde sur la décision *Northwest Hydraulic Consultants Limited v. The Queen*, 98 DTC 1839 (CCI).

[16] Elle a également avancé l'argument fondé sur l'absence d'éléments de preuve suffisants à l'égard du temps que le Dr Arlin a consacré à la recherche au cours des années pertinentes.

Analyse

[17] En l'espèce, deux des éléments qui constituent les exigences de la RS&DE interviennent, à savoir s'il y a eu une investigation systématique et si le temps attribué par le Dr Arlin aux activités en question était raisonnable.

[18] À l'audience, il a beaucoup été question de l'exigence d'une investigation systématique prévue à la définition de la RS&DE au paragraphe 248(1) de la Loi. La définition est reproduite ci-dessous :

248(1) Les définitions qui suivent s'appliquent à la présente loi.

[...]

« 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.

[Non souligné dans l'original.]

[19] La décision judiciaire clé en ce qui concerne le sens de l'expression « investigation systématique » est la décision *Northwest Hydraulic*. Au paragraphe 16 de cette décision, le juge en chef Bowman a fait les observations suivantes :

[16] Je ne prétends pas avoir les mêmes connaissances technologiques que les personnes qui ont aidé à préparer la circulaire, ou que les témoins qui ont comparu devant moi, et notamment les experts fort compétents qui ont comparu pour le compte de l'appelante et pour le compte de l'intimée, mais j'aimerais énoncer brièvement ce qui, selon moi, constitue l'approche à suivre :

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 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.

[20] L'intimée soutient qu'il n'y avait pas d'éléments de preuve suffisants à l'égard de l'investigation systématique parce que des hypothèses n'avaient pas été formulées avant la collecte des données. Cette interprétation est très stricte et j'hésite à l'admettre.

[21] La principale difficulté que pose l'argument de l'intimée réside dans le fait qu'il y avait très peu d'éléments de preuve détaillés concernant l'analyse faite pendant les années en question et le temps qui y a été consacré.

[22] Selon le Dr Arlin, ses recherches étaient mises à jour pour toutes les conférences qu'il donnait. Ce témoignage était bref et il aurait dû être possible de fournir plus de précisions et de preuves documentaires à l'appui. Il conviendrait de souligner qu'un bon nombre des conférences n'étaient pas données à des spécialistes en matière d'implants et qu'elles comportaient un volet commercialisation.

[23] En outre, les éléments de preuve étaient trop vagues pour établir le temps que le Dr Arlin avait consacré à l'analyse ou à la collecte de données durant les années en question. Il est fort possible que certaines activités de recherche appliquée aient été entreprises, mais la preuve succincte et vague n'est pas suffisante pour justifier que le

Dr Arlin ait affecté une partie de son salaire à ces activités. Je tiens également à préciser que le logiciel Tritan est conçu de manière à présenter des tableaux comparatifs rien qu'en appuyant sur un bouton. Il se pourrait que très peu de temps réel ait été consacré à des activités de recherche appliquée.

[24] Pour étayer les demandes de déductions présentées par l'appelante, la preuve de la recherche réellement effectuée, et du temps qui y a été consacré, devrait être plus détaillée.

[25] Je voudrais aussi formuler quelques observations concernant le rapport d'expert du témoin de l'appelante, à savoir le Dr Kucharski. Le rapport portait sur un article de l'appelante qui avait été publié dans le Journal de l'Association dentaire canadienne en novembre 2007. Je suis portée à partager l'avis du Dr Kucharski selon lequel des activités de RS&DE avaient été entreprises pour préparer cet article. Toutefois, les éléments de preuve n'étaient pas suffisants pour établir que le travail avait été effectué durant les années en question.

[26] Le Dr Arlin a déclaré qu'il n'arrivait pas à se souvenir de l'époque où il avait préparé l'article en question. La preuve dans son ensemble n'est pas suffisamment détaillée pour justifier une déduction au titre de la RS&DE pour 2007 et 2008 relativement à cet article.

[27] Enfin, l'appelante soutient que la Cour devrait faire preuve d'indulgence à son égard, relativement aux exigences en matière de documentation, parce qu'elle n'avait pas présenté de demande de déduction au titre de la RS&DE auparavant. Même si je devais admettre le fait qu'il y a lieu d'être indulgent, le manque de documentation n'est qu'un des problèmes parmi d'autres en l'espèce. La preuve dans son ensemble, présentée de vive voix et la preuve documentaire, n'était pas suffisante pour justifier les demandes de déduction au titre de la RS&DE.

[28] L'appel est rejeté.

Signé à Toronto (Ontario), ce 24^e jour d'avril 2012.

« J. M. Woods »

Juge Woods

Traduction certifiée conforme
ce 22^e jour de juin 2012.

Mario Lagacé, jurilinguiste

RÉFÉRENCE : 2012 CCI 133

N^O DU DOSSIER DE LA COUR : 2010-3646(IT)I

INTITULÉ : MURRAY ARLIN DENTISTRY
PROFESSIONAL CORPORATION
c.
SA MAJESTÉ LA REINE

LIEU DE L'AUDIENCE : Toronto (Ontario)

DATE DE L'AUDIENCE : Le 19 janvier et les 10 et 12 avril 2012

MOTIFS DU JUGEMENT : L'honorable juge J. M. Woods

DATE DU JUGEMENT : Le 24 avril 2012

COMPARUTIONS :

Représentants de l'appelante : M^{me} Julie Bond
M. Mauricio Haliska

Avocat de l'intimée : M^e Christopher Bartlett

AVOCATS INSCRITS AU DOSSIER :

Pour l'appelante :

Nom :

Cabinet :

Pour l'intimée : Myles J. Kirvan
Sous-procureur général du Canada
Ottawa, Canada