

Dossier : 2004-986(IT)G

ENTRE :

PSC ELSTOW RESEARCH FARM INC.,

appelante,

et

SA MAJESTÉ LA REINE,

intimée.

[TRADUCTION FRANÇAISE OFFICIELLE]

---

Appel entendu sur preuve commune avec l'appel de  
*PSC Elstow Research Farm Inc. (2004-3531(IT)G)*,  
les 25, 26 et 27 février 2008, à Saskatoon (Saskatchewan).

Devant : L'honorable juge Patrick Boyle

Comparutions :

Avocats de l'appelante : M<sup>e</sup> Scott D. Waters  
M<sup>e</sup> Raymond Wiebe

Avocat de l'intimée : M<sup>e</sup> Ernest Wheeler

---

**JUGEMENT**

L'appel est accueilli en partie, et les cotisations et déterminations sont renvoyées au ministre pour qu'il procède à un nouvel examen et fasse de nouvelles déterminations conformément aux motifs du jugement ci-joints.

Signé à Ottawa, Canada, ce 29<sup>e</sup> jour de décembre 2008.

« Patrick Boyle »

---

Juge Boyle

Traduction certifiée conforme  
ce 30<sup>e</sup> jour de juin 2009.

Erich Klein, réviseur

Dossier : 2004-3531(IT)G

ENTRE :

PSC ELSTOW RESEARCH FARM INC.,

appelante,

et

SA MAJESTÉ LA REINE,

intimée.

[TRADUCTION FRANÇAISE OFFICIELLE]

---

Appel entendu sur preuve commune avec l'appel de  
*PSC Elstow Research Farm Inc. (2004-986(IT)G)*,  
les 25, 26 et 27 février 2008, à Saskatoon (Saskatchewan).

Devant : L'honorable juge Patrick Boyle

Comparutions :

Avocats de l'appelante : M<sup>c</sup> Scott D. Waters  
M<sup>c</sup> Raymond Wiebe

Avocat de l'intimée : M<sup>c</sup> Ernest Wheeler

---

**JUGEMENT**

L'appel est accueilli en partie, et les cotisations et déterminations sont renvoyées au ministre pour qu'il procède à un nouvel examen et fasse de nouvelles déterminations conformément aux motifs du jugement ci-joints.

Signé à Ottawa, Canada, ce 29<sup>e</sup> jour de décembre 2008.

« Patrick Boyle »

---

Juge Boyle

Traduction certifiée conforme  
ce 30<sup>e</sup> jour de juin 2009.

Erich Klein, réviseur

Référence : 2008 CCI 694

Date : 20081229

Dossiers : 2004-986(IT)G,  
2004-3531(IT)G

ENTRE :

PSC ELSTOW RESEARCH FARM INC.,

appellante,

et

SA MAJESTÉ LA REINE,

intimée.

[TRADUCTION FRANÇAISE OFFICIELLE]

### **MOTIFS DU JUGEMENT**

#### **Le juge Boyle**

[1] PSC Elstow Research Farm Inc. (« PSC Elstow ») a interjeté appel à l'encontre des déterminations de pertes ou des nouvelles cotisations à l'égard de ses années d'imposition 1999, 2000 et 2001. Les questions à trancher dans chaque appel sont essentiellement les mêmes et portent généralement sur : (i) la mesure dans laquelle PSC Elstow a droit à un crédit d'impôt à l'investissement remboursable au titre de dépenses de recherche scientifique et de développement expérimental; (ii) l'application du paragraphe 127(19) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* (la « Loi ») à l'aide gouvernementale pour les activités de recherche et de développement qu'a reçue Prairie Swine Centre Inc. (« PSCI »), actionnaire contrôlant de PSC Elstow; (iii) la question de savoir si quelque partie que ce soit de l'aide gouvernementale reçue par PSCI a ensuite été reçue par PSC Elstow de PSCI, et devrait par conséquent être incluse dans le revenu de PSC Elstow en vertu de l'alinéa 12(1)x de la Loi. Il est juste de dire que la position adoptée par la Couronne à l'égard de chacune de ces questions est fondée sur le fait que PSC Elstow est contrôlée par PSCI, une société à

but non lucratif. Les sociétés à but non lucratif n'ont pas droit aux crédits d'impôt à l'investissement remboursables au titre de leurs activités de recherche scientifique et de développement expérimental.

### I. Les faits

[2] PSCI est une société à but non lucratif qui a été constituée en 1991. Son seul membre est l'Université de la Saskatchewan (l'« Université »). Avant d'être constituée en personne morale, PSCI faisait partie de l'Université. PSCI exerce des activités de recherche et de développement visant à aider l'industrie porcine, y compris les éleveurs de porcs et les producteurs d'aliments pour animaux. PSCI se concentre sur la prestation de services consistant à mener, au profit de l'industrie porcine et de ses [TRADUCTION] « parties prenantes », des recherches dans des conditions se rapprochant de celles du marché. Autrement dit, PSCI se consacre, dans le cadre de la recherche et du développement, au développement expérimental (davantage qu'à la recherche fondamentale ou appliquée) dans des domaines qui se rapportent directement à l'exploitation d'une entreprise commerciale sur le marché et qui influent sur cette exploitation. Elle se concentre sur les aspects suivants : (i) l'efficacité de production; (ii) la viabilité du point de vue écologique; (iii) le bien-être des animaux.

[3] Lorsque PSCI a été constituée, trois nouveaux chercheurs ont été embauchés à temps plein. Un certain nombre des chercheurs employés par PSCI font aussi partie du corps professoral de l'Université ou y sont chargés de cours.

[4] À ses débuts, PSCI menait l'essentiel de ses recherches dans des installations situées à Floral, en Saskatchewan, qui ont été construites par l'Université en 1988 pour loger le Prairie Swine Centre. Les installations de PSCI à Floral abritent un cheptel reproducteur de 250 truies; c'est là que les porcelets sont conçus, naissent et sont sevrés; ils sont vendus lorsqu'ils atteignent un poids de 25 kilos. Les acheteurs, soit des éleveurs commerciaux de porcs, les nourrissent et les font engraisser jusqu'à ce qu'ils pèsent environ 125 kilos, ce qui est le poids auquel les porcs sont vendus, normalement, pour leur viande. PSCI dispose également d'un immeuble de bureaux de taille modeste à Floral.

[5] Le Prairie Swine Centre de l'Université comptait six employés. Depuis que PSCI a été constituée, le personnel s'est accru, passant à trente, puis à quarante personnes. Une telle croissance a fait en sorte que PSCI s'est retrouvée avec des listes d'attente excessivement longues pour ses chercheurs et étudiants des cycles supérieurs qui souhaitaient utiliser les installations de Floral. En outre, PSCI a

reconnu que, étant donné qu'elle n'élevait pas les porcs jusqu'à ce qu'ils atteignent le poids de commercialisation de 125 kilos, les vendant plutôt peu de temps après qu'ils avaient été sevrés, elle n'était pas en mesure d'entreprendre des recherches susceptibles de s'avérer très utiles sur les porcs pendant la période où ils passent de 25 à 125 kilos, et ce, même si elle avait pour mandat de mener des recherches dans ces conditions se rapprochant de celles du marché. De plus, depuis le moment où les installations de Floral ont été construites, la taille de l'exploitation porcine commerciale moyenne a augmenté considérablement, passant d'un troupeau de 300 têtes à 600 têtes. Comme PSCI vise à fournir des résultats de recherches effectuées dans des conditions se rapprochant de celles du marché, que les producteurs pourront utiliser au profit de l'industrie et de ses parties prenantes, il est important qu'une bonne partie de ces recherches soient conduites dans des conditions semblables à celles qui existent dans une exploitation porcine commerciale moyenne, du moins dans la mesure où la nature des recherches le permet. Pour l'ensemble de ces raisons, dès 1987, le plan d'affaires et le plan stratégique de PSCI prévoyaient l'agrandissement de ses installations.

[6] En 1997 ou en 1998, le gouvernement de la Saskatchewan a annoncé la création d'un fonds d'innovation agroalimentaire dont le but principal était de libérer des fonds pour la recherche et l'infrastructure dans le secteur agroalimentaire. PSCI a demandé et obtenu une subvention d'investissement de trois millions de dollars en vue de la construction de nouvelles installations. En outre, pendant trois ans, elle a reçu une subvention annuelle de 300 000 \$ destinée à financer ses activités de recherche.

[7] PSCI a décidé qu'il serait opportun de faire construire ses nouvelles installations par une entité distincte constituée en personne morale, d'une part afin de disposer d'un organe séparé avec lequel les exploitants commerciaux pourraient entretenir de meilleures relations, et d'autre part en vue de protéger ses actifs des risques que comporte la construction de nouvelles installations. Les comptables de PSCI ont été consultés sur des questions de structure financière et de fiscalité, et il semble que c'est à la suite de cela qu'il a été décidé que la nouvelle entité serait une société par actions imposable ordinaire.

[8] À cette fin, PSCI a constitué l'appelante, PSC Elstow, en société; au début, PSCI en était l'unique actionnaire. PSCI a prêté sa subvention de trois millions de dollars à PSC Elstow afin que celle-ci l'utilise pour faire construire les nouvelles installations de recherche agricole à Elstow, en Saskatchewan. PSC Elstow a également obtenu d'une importante banque canadienne un prêt hypothécaire de

construction d'environ 2,4 millions de dollars. Pendant la période qui a précédé la construction, PSC Elstow a rassemblé des fonds en émettant des actions à l'intention du Agricol Research Institute (« Agricol »), une autre société à but non lucratif, qui était contrôlée par son unique membre, l'Université. Depuis, Agricol détient 15 % des actions de PSC Elstow, PSCI demeurant l'actionnaire contrôlant avec 85 % des actions. Par ailleurs, PSC Elstow a obtenu une marge de crédit afin de financer ses opérations d'exploitation.

[9] Les années en cause incluent l'année de la construction des installations d'Elstow ainsi que la période qui a été nécessaire pour y rassembler tous les animaux voulus, allant jusqu'au moment où on a pu y commencer les recherches.

#### *A. Les installations d'Elstow*

[10] La taille et la conception des installations de PSCI à Floral convenaient à la collecte d'un grand nombre de données relatives à un petit troupeau de porcs. Les installations de Floral se prêtaient donc mieux à la recherche fondamentale. Par conséquent, les installations d'Elstow ont été conçues avec l'idée d'y conduire des recherches sur un plus grand nombre d'animaux, afin de se rapprocher davantage des conditions du marché.

[11] Les installations ont été expressément pensées et construites afin qu'elles se prêtent à la conduite des recherches qu'on souhaitait y effectuer. Par conséquent, sur plusieurs plans clés, elles sont très différentes d'une structure comparable qu'on trouverait sur une exploitation porcine commerciale classique. Concrètement, cela se traduit notamment par une construction permettant de séparer, de suivre et de ramasser de façon mécanique le fumier des différents groupes de porcs. Cela comprend également plusieurs zones distinctes couvertes de revêtements de sol différents, et ce, afin de pouvoir comparer différents revêtements de façon simultanée et les changer d'une expérience à l'autre. De plus, les porcs sont logés aussi bien dans des stalles communes que dans des espaces individuels, afin qu'il soit possible d'étudier l'effet qu'a sur les porcs chacune de ces deux approches adoptées dans l'industrie. Les exploitants commerciaux ne suivent qu'une seule de ces approches dans l'ensemble de leurs installations. La porcherie a également été conçue en vue de recevoir des systèmes d'alimentation divers et multiples, de manière que les systèmes d'alimentation puissent être étudiés à titre de variables. Il y avait aussi des différences clés au niveau du plafond et du toit des installations. Des configurations multiples de lampes ont été installées et utilisées de manière à ce que différents éclairages puissent être étudiés à titre de variables au cours de différentes expériences et études. Le toit a

dû être conçu de manière à être considérablement plus élevé que celui d'une exploitation commerciale classique afin qu'il se prête à certains des changements mentionnés ci-dessus et qu'il offre un espace d'observation. Pour permettre que de telles modifications soient apportées, il a donc fallu dessiner l'arbalétrier de façon originale. Le bâtiment a également été divisé en de multiples zones munies de systèmes d'aération distincts afin qu'il soit possible d'y tester les effets des différents systèmes. Le bâtiment devait recevoir bien plus de grandes balances pour peser les porcs que le nombre dont un exploitant commercial a besoin. Les mesures de biosécurité qui ont été mises en place dans les installations de recherche étaient beaucoup plus importantes que celles qu'il est nécessaire d'avoir dans une porcherie commerciale.

[12] En plus d'influencer la conception et la construction des installations, le fait que les objectifs de PSC Elstow, de PSCI et des autres utilisateurs des installations soient axés sur la recherche a nécessairement orienté la gestion quotidienne des installations d'un point de vue opérationnel aussi. PSC Elstow ne pouvait rien faire relativement à la production de porcs qui fût susceptible de compromettre les activités de recherche. Par contre, elle devait nécessairement, dans le cadre des activités de recherche, agir de façon à mettre la production commerciale en péril. D'ailleurs, ces éléments comptent parmi les raisons impérieuses pour lesquelles PSCI n'aurait pas pu simplement conclure avec un exploitant commercial une entente en vertu de laquelle celui-ci lui aurait permis de mener ses recherches pendant qu'il s'occupait de sa production porcine. À la lumière de telles restrictions, on peut imaginer qu'un exploitant commercial qui aurait observé le fonctionnement des installations d'Elstow pendant un certain temps aurait pu se demander si ce n'était pas un exemple de l'application du proverbe anglais selon lequel un chameau est un cheval créé par un comité.

[13] Pour résumer, les recherches ne pouvaient être effectuées si on ne disposait pas d'un troupeau complètement opérationnel de taille comparable à celle d'un troupeau commercial, comptant des porcs nés sur place et qui sont engraisés jusqu'à ce qu'ils atteignent la taille requise par le marché, de la même manière que cela se passe chez les exploitants commerciaux. Aucun exploitant commercial ne disposait d'installations conçues de manière à permettre ou à faciliter le type de recherches à effectuer, et, de toute façon, il serait raisonnable de conclure qu'aucun exploitant commercial n'exposerait ses installations à de tels risques et une telle interférence afin d'arrondir son revenu grâce aux paiements que lui feraient les chercheurs. Les exploitants commerciaux se préoccupent d'un ensemble de porcs, à partir du moment de leur naissance jusqu'à celui de leur vente. Les chercheurs doivent cibler des porcs

individuels, évaluer leur bien-être individuel, recueillir des données à leur sujet et au sujet de ce qu'ils absorbent et excrètent. Même si les exploitants commerciaux s'intéressent évidemment au bien-être de leurs porcs, ils ne les étudient pas. Les chercheurs ont besoin d'animaux dont ils connaissent, entre autres choses, l'état de santé et le patrimoine génétique. Les exploitants commerciaux ne consignent pas autant d'information.

[14] En règle générale, les expériences scientifiques impliquent l'étude des changements apportés à une ou à plusieurs variables, toutes les autres variables demeurant connues et inchangées par ailleurs. On ne peut mener à bien de telles études en ayant recours à n'importe quels porcs. Pour effectuer des recherches sur des porcs de taille presque commercialisable, on ne peut se servir de porcs produits dans le circuit commercial qu'on fait venir et qu'on vend ensuite sur le marché. Les chercheurs ont besoin de savoir de façon précise et détaillée les antécédents des porcs, antérieurs même au moment de leur conception.

[15] Avant que les installations de PSC Elstow ne soient construites, il était prévu d'entreprendre certains projets de recherche sur un troupeau mature qui pourrait être reçu dans la ferme d'un producteur commercial. Par expérience, PSCI savait que les coûts d'une telle pratique étaient extrêmement prohibitifs. Ces coûts s'expliquaient principalement par le fait que les déplacements du personnel d'étable vaquant à ses occupations normales devaient être strictement limités. De plus, des changements importants dont l'exploitant commercial ne retirait aucun avantage durable devaient être apportés en vue d'installer ou de modifier des systèmes d'alimentation ou de ventilation particuliers. Aux yeux des chercheurs, l'aspect le plus frustrant d'un tel arrangement était sans doute la perte de données accumulées ou de l'occasion d'en accumuler quand les impératifs commerciaux de l'exploitant l'emportaient sur les objectifs des chercheurs.

[16] Les exploitants professionnels, comme tous les gens d'affaires, évitent de prendre des risques. Le fait de permettre à des chercheurs et à des techniciens de s'installer chez eux afin d'y mener des activités de recherche et de développement est porteur de changement, d'incertitude et de perturbations inutiles pour une entreprise commerciale, et les exploitants commerciaux chercheront par conséquent à éviter une telle situation. Les porcs, à l'instar de la plupart des animaux, ne réagissent pas au stress de façon positive. Du point de vue d'un exploitant commercial, des changements inutiles équivalent à causer un stress inutile au troupeau.

[17] Il est inutile que je décrive les types de projets de recherche qui ont été entrepris. Ceux-ci font l'objet d'une description détaillée dans la preuve et dans les pièces qui ont été déposées concernant ces projets. Les recherches ont été menées conformément à une entente de services de recherche conclue par PSCI et PSC Elstow. Les rapports écrits et les comptes rendus financiers présentés aux organismes finançant les recherches, lesquels étaient souvent des agences gouvernementales multiples qui exigeaient une comptabilité détaillée, font également l'objet d'une description étoffée dans la preuve et les pièces déposées.

#### *B. Le personnel de PSC Elstow*

[18] Le docteur John Patience est le président et le directeur général de PSC Elstow, et ce, depuis la constitution de cette société. Il est également le directeur de PSCI. Le docteur Patience siège au conseil d'administration de PSC Elstow. Y siègent également deux autres administrateurs qui sont des producteurs commerciaux de porcs ou des représentants de ceux-ci, ainsi qu'un représentant d'Agricoll qui est aussi membre du conseil d'administration de celle-ci.

[19] PSC Elstow ne dispose pas de son propre personnel de gestion, mais elle a conclu un contrat de prestation de services de gestion avec PSCI.

[20] PSC Elstow dispose de son propre personnel, appelé le personnel d'étable, chargé d'exploiter les installations d'Elstow et de fournir un soutien technique aux chercheurs qui utilisent ces installations.

[21] En ce qui a trait au personnel d'étable, on relève également des différences entre les étables commerciales et les installations de recherche. Les exploitants commerciaux veulent que leurs ouvriers se spécialisent, se limitant à travailler dans une partie précise de la porcherie. En revanche, dans des installations de recherche, le personnel doit connaître toutes les zones d'opération de la porcherie, pouvoir travailler partout, et être capable d'aider les chercheurs à accomplir leurs tâches.

[22] Pendant une partie de la période en cause, outre le gérant et quatre ouvriers d'étable, PSC Elstow employait un coordonnateur de la recherche. Le personnel de PSC Elstow ne comprenait ni scientifiques ni chercheurs. Elle pouvait donner accès à ses installations pour des projets de recherche qu'elle entreprenait de concert avec PSCI, ou qu'elle menait pour le compte d'autres sur une base contractuelle. De plus, PSC Elstow pouvait prêter certains de ses ouvriers d'étable afin d'aider les chercheurs à effectuer les tâches additionnelles de mesure et de pesée des porcs,

d'observation des habitudes des animaux, de surveillance ou de modification de l'éclairage ou de la ventilation, de collecte des échantillons de déjections demandés, et ainsi de suite. On a estimé que, pendant les années en cause, le personnel d'étable passait 10 % de son temps à aider les chercheurs participant à des projets de recherche.

### *C. Le financement public*

[23] En l'espèce, les aspects pertinents du financement des installations et des activités de PSC Elstow concernent le montant de financement public reçu par PSCI.

[24] Premièrement, PSCI a reçu une subvention de l'État d'environ trois millions de dollars, somme qu'elle a prêtée à PSC Elstow pour payer les frais de construction des installations. Ce montant représentait approximativement la moitié du coût du projet, et la plus grande partie du solde a été financée grâce à des crédits hypothécaires.

[25] Deuxièmement, PSCI a reçu 900 000 \$ sur une période de trois ans du fonds d'innovation agroalimentaire pour qu'elle mène des recherches dans les nouvelles installations. PSCI a dépensé une partie de cette somme afin de conduire des recherches dans les installations d'Elstow. Une partie des projets financés par cette subvention ont été menés par PSCI sans la participation de PSC Elstow, dans des installations n'appartenant pas à celle-ci. Il est clair que les écritures comptables et la ventilation des dépenses entre les projets entrepris par PSCI ont été effectuées avec beaucoup d'exactitude, étant donné les exigences strictes en matière d'obligation de rendre compte auxquelles étaient soumis les organismes qui finançaient PSCI. De même, quand un projet de recherche était financé par plus d'une entité, chaque organisme exigeait que lui soit présenté un rapport distinct sur la façon dont ses fonds étaient dépensés dans le cadre du projet de recherche qui avait été approuvé.

[26] Les parties s'entendent au sujet du traitement fiscal des installations aux fins de la disposition de la Loi qui porte sur les activités de recherche scientifique et de développement expérimental, étant donné que le bâtiment était une immobilisation qui avait été financée au moyen d'une aide gouvernementale s'élevant à trois millions de dollars. En l'espèce, les questions du crédit d'impôt à l'investissement remboursable et de l'alinéa 12(1)x) se posent à l'égard de la subvention de 900 000 \$ que l'État a accordée sur trois ans.

#### *D. La comptabilité générale*

[27] Les états financiers vérifiés de PSC Elstow incluent des revenus de recherche. Ces derniers ne sont pas ventilés entre les paiements faits par PSCI et ceux provenant de tiers. Le vérificateur n'a pas comptabilisé à titre de revenus les montants tirés de la vente de porcs, mais les a déduits des dépenses. Il s'agit d'une pratique compatible avec les principes comptables généralement reconnus (les « PCGR ») et les pratiques commerciales ordinaires, qui n'a pas été remise en question. J'accepte cette pratique comme étant conforme à la fois aux PCGR et aux pratiques commerciales ordinaires.

#### *E. Le fondement des cotisations établies par l'Agence du revenu du Canada (l'« ARC »)*

[28] L'agent des appels de l'ARC a également déposé. Il a accepté l'avis des conseillers scientifiques de l'ARC selon lequel les projets menés dans les installations d'Elstow étaient des activités de recherche scientifique et de développement expérimental. De même, il a accepté l'avis de l'examineur financier de l'ARC selon lequel les dépenses énumérées et déduites se rapportaient bel et bien à ces activités de recherche scientifique et de développement expérimental. Ce qui préoccupait l'agent en ce qui concerne la déduction demandée par PSC Elstow, c'était le fait que les dépenses de RS&DE que PSC Elstow avait déduites de son revenu devaient nécessairement avoir été engagées relativement à des activités de RS&DE liées à ses activités commerciales, et il croyait que le concept d'entreprise consistant exclusivement à exercer des activités de recherche et de développement n'existait plus, même s'il avait existé avant que certaines modifications ne soient apportées à la Loi.

[29] Bien qu'elle ait permis à PSC Elstow de déduire à titre de dépenses de RS&DE liées à ses activités commerciales 10 % des coûts que celle-ci avait supportés, l'ARC n'a pas admis que PSC Elstow était une société uniquement vouée à la recherche, et elle a par conséquent recherché des dépenses de RS&DE engagées dans le cadre de projets de recherche particuliers ayant un lien avec l'élevage porcin d'Elstow.

#### II. Les conclusions

[30] Je conclus qu'il ne s'agit pas d'une situation dans laquelle les entités ont entrepris d'exploiter une entreprise commerciale d'élevage de porcs dans le cadre de laquelle elles pourraient se livrer parallèlement à leurs recherches. Il ne s'agit même pas d'un cas dans lequel les entités ont décidé de faire de la recherche et de bâtir une

entreprise porcine commerciale afin de financer en partie les activités de recherche. Je suis convaincu que, une fois que la décision de faire les recherches a été prise, il était nécessaire sur les plans scientifique et technique de disposer d'installations spécialisées qui, comme celles d'un exploitant commercial, permettaient d'avoir un troupeau qui passait par toutes les étapes du naissage-engraissement, jusqu'à la vente. Il a fallu construire et exploiter les installations pour pouvoir faire les recherches, et les dépenses de construction et d'exploitation devaient être engagées afin d'effectuer ces recherches. Ces frais de recherche étaient bien sûr en partie compensés ou diminués du fait qu'une fois parvenus à maturité complète, les porcs pouvaient être vendus comme n'importe lesquels autres. Véritable paillasse ou laboratoire, les installations d'Elstow sont indispensables pour effectuer les recherches.

[31] Je suis également convaincu que l'entreprise de PSC Elstow se limitait à la recherche. Elle n'exploitait pas non plus une entreprise d'élevage porcin commercial en parallèle. Ses activités de production de porcs ne pouvaient manifestement pas être décrites comme étant menées de manière commerciale. Des revenus qu'on aurait pu tirer de la vente de porcs étaient sacrifiés au profit des résultats scientifiques, et non l'inverse.

[32] Je conclus également que les projets de recherche menés dans les installations d'Elstow, mis à part les recherches faites en vertu de contrats conclus avec des tiers, étaient menés à titre de coentreprise par PSCI et PSC Elstow. Cela concorde avec le fait que l'ARC a toujours accepté que 10 % des dépenses par ailleurs admissibles engagées par PSC Elstow pour des activités de recherche scientifique et de développement expérimental ont été engagées par elle et étaient liées à sa propre entreprise. Apparemment, l'ARC considérait que PSC Elstow exploitait deux entreprises : la production commerciale de porcs représentant son activité principale (90 %), et ses recherches portant sur les porcs correspondant aux 10 % restants. Il s'agit là d'un élément important parce qu'il signifie que l'intimée a aussi accepté que les ententes entre PSCI et PSC Elstow en vue de l'exécution de projets de recherche particuliers créaient un genre de coentreprise. Cela signifie surtout qu'en vertu des ententes de recherche PSC Elstow se livrait à des activités de recherche, et ne se limitait pas à donner à d'autres accès à des installations de recherche. Dans le cadre de cette entente de recherche en coentreprise, PSCI a fourni dans une large mesure le personnel scientifique et l'équipement et a supporté d'autres frais directs liés aux projets de recherche. La contribution de PSC Elstow a consisté surtout à donner accès à ses installations et à en permettre l'utilisation, et à fournir les services de son personnel d'étable.

[33] Je conclus que PSC Elstow avait un lien de dépendance avec PSCI aux fins de la Loi, étant donné que PSCI détenait la majorité des actions avec droit de vote de PSC Elstow.

[34] Finalement, comme je l'ai déjà dit, j'accepte que déduire des frais d'exploitation le produit de la vente des porcs, comme on l'a fait dans les états financiers vérifiés de PSC Elstow, était conforme aux PCGR et aux pratiques commerciales ordinaires. Voilà qui entraîne la conclusion que les revenus de PSC Elstow, si faibles qu'ils aient pu être, provenaient tous de ses activités de recherche. À cet égard, le produit de la vente des porcs ne diffère pas de celui qu'un chercheur plus traditionnel tire de la vente du matériel inutilisé, transformé ou restant dont il n'a plus besoin pour ses expériences.

### III. Les questions en litige

[35] En l'espèce, il y a trois questions en litige.

[36] La première est de savoir si l'entreprise de PSC Elstow se limite à la recherche, de telle manière que toutes ses dépenses sont nécessairement liées à la RS&DE, ou si une partie des recherches auxquelles elle se livre se rapportent à son entreprise commerciale d'élevage de porcs, auquel cas les dépenses doivent pouvoir faire l'objet d'un suivi et être rattachées à des projets de recherche précis, et elles ne peuvent pas comprendre les frais d'exploitation de l'entreprise d'élevage porcin.

[37] La deuxième question est de savoir si le paragraphe 127(19) de la Loi fait en sorte que le montant des dépenses de RS&DE de PSC Elstow ou du crédit d'impôt à l'investissement remboursable auquel elle a droit se trouve être réduit par la totalité ou une partie de la subvention de l'État de 900 000 \$ que PSCI a reçue.

[38] La troisième question est de savoir si, en vertu de l'alinéa 12(1)x) de la Loi, une quelconque fraction de la subvention de l'État de 900 000 \$ accordée à PSCI qui n'est pas visée par le paragraphe 127(19) de la Loi doit être incluse dans le revenu de PSC Elstow.

### IV. Le droit applicable et analyse

*A. Les crédits d'impôt à l'investissement pour les activités de recherche scientifique et de développement expérimental*

[39] Le paragraphe 248(1) de la Loi définit les activités de recherche scientifique et de développement expérimental. Le ministre ne conteste pas le fait que l'appelante exerce de telles activités. Il le reconnaît expressément.

[40] Le montant des dépenses de PSC Elstow n'est pas non plus contesté.

[41] La question qui est au cœur du litige est celle de savoir si ces dépenses étaient des « dépenses admissibles », telles que les définit le paragraphe 127(9) de la Loi aux fins du crédit d'impôt à l'investissement. De telles dépenses admissibles comprennent les dépenses qui ont été engagées par un contribuable pour des activités de recherche scientifique et de développement expérimental et qui sont des dépenses décrites à l'alinéa 37(1)a) de la Loi. De plus, les dépenses prévues par règlement sont exclues de la définition de « dépense admissible ».

[42] L'alinéa 37(1)a) de la Loi décrit d'une manière générale les dépenses de nature courante par opposition aux dépenses en capital effectuées pour des activités de recherche scientifique et de développement expérimental. Afin de se prévaloir de l'alinéa 37(1)a) de la Loi, un contribuable doit exploiter une entreprise, et, pour répondre aux exigences du paragraphe 37(1) de la Loi, il doit s'agir d'une dépense de nature courante pour des activités de recherche scientifique et de développement expérimental que le contribuable a exercées et qui se rapportaient à son entreprise.

[43] À cette égard, l'alinéa 37(8)c) de la Loi prévoit que l'exercice d'activités de recherche scientifique et de développement expérimental ne sera pas considéré comme une entreprise à laquelle ces activités se rapportent, sauf si le contribuable obtient la totalité, ou presque, de ses recettes de l'exercice de telles activités.

[44] De plus, les subdivisions 37(8)a)(ii)(A)(I) et (II) prévoient que les dépenses doivent aussi être attribuables à des activités de recherche scientifique et de développement expérimental ou à la fourniture, à ces fins, de locaux, d'installations ou de matériel. L'alinéa 2900(2)c) du *Règlement de l'impôt sur le revenu* (le « Règlement ») prévoit que les dépenses directement attribuables à des activités de recherche scientifique et de développement expérimental incluent les dépenses directement liées à ces activités qui n'auraient pas été engagées si celles-ci n'avaient pas été exercées. Les alinéas 2900(3)a) et b) du Règlement prévoient que les dépenses directement attribuables à la fourniture de locaux, d'installations ou de matériel incluent le coût de leur entretien ainsi que d'autres dépenses, qui n'auraient pas été engagées si les locaux, les installations ou le matériel n'avaient pas existé.

[45] En l'espèce, les faits indiquent que les dépenses de PSC Elstow satisfont à l'exigence selon laquelle elles doivent être des dépenses décrites à l'alinéa 37(8)a) de la Loi, et qu'elles ne sont pas exclues en vertu de l'alinéa 37(8)c).

[46] L'article 2902 du Règlement énumère les « dépenses prescrites », qui sont exclues de la définition de « dépense admissible » aux fins du crédit d'impôt à l'investissement. Le sous-alinéa 2902a)(ii) exclut les dépenses courantes effectuées pour la préservation générale et l'entretien de locaux, d'installations et de matériel, mais seulement dans la mesure où ces dépenses ne sont pas imputables à la poursuite d'activités de recherche scientifique et de développement expérimental. Compte tenu des faits en l'espèce, le sous-alinéa 2902a)(ii) *in fine* s'applique, de sorte que les dépenses de PSC Elstow ne sont pas des dépenses prescrites.

[47] Comme il a été mentionné précédemment, l'ARC était d'avis que le concept d'entité exclusivement vouée aux activités de recherche et de développement avait été retiré de la Loi aux fins des activités de recherche scientifique et de développement expérimental. Tel n'est manifestement pas le cas, comme le prouvent l'alinéa 37(8)c) de la Loi ainsi que la formulation employée à la fin de l'alinéa 2901a) du Règlement. Il semble que l'ARC soit allée bien trop loin dans son interprétation de la suppression de termes semblables à la fin de l'alinéa 2902a).

[48] Même si le produit de la vente des porcs devenus inutiles aux fins de la recherche est considéré comme un revenu, et pas simplement comme un élément à déduire des dépenses, PSC Elstow n'en continuera pas moins de tirer l'intégralité de ses revenus de l'exercice d'activités de recherche scientifique et de développement expérimental. Le produit de la vente d'un sous-produit de la recherche ou d'un produit transformé ayant servi à celle-ci n'en provient pas moins des activités de recherche. Cela est d'autant plus vrai que PSC Elstow n'exploite pas une entreprise commerciale d'élevage de porcs ni quelque entreprise que ce soit autre que la recherche scientifique et le développement expérimental. Je doute sérieusement que la Cour eût été saisie de cette question si, au lieu de porcs, il s'était agi de souris blanches, de rats ou de lapins, pour lesquels il n'y a pas de marché appréciable.

[49] Ce n'est toujours pas clair dans mon esprit qui possédait en fait les droits sur les résultats des recherches, ou dans quelle proportion ces droits étaient partagés. Toutefois, aux fins des dispositions particulières portant sur les activités de recherche scientifique et de développement expérimental applicables en l'espèce, il n'est pas exigé expressément que la personne qui exerce ces activités possède les droits sur la recherche. Une telle exigence est imposée, cependant, en ce qui concerne certaines

autres dispositions de la Loi relatives aux activités de recherche scientifique et de développement expérimental.

*B. Le paragraphe 127(19)*

[50] Le contribuable prétend que le paragraphe 127(19) de la Loi ne peut s'appliquer à PSC Elstow relativement à des subventions reçues par PSCI et non par PSC Elstow. La Couronne soutient que le paragraphe 127(19) s'applique à PSC Elstow relativement à la totalité du montant reçu par PSCI.

[51] Le paragraphe 127(19) est ainsi rédigé :

(19) Dans le cas où une personne ou une société de personnes (appelées « bénéficiaire » au présent paragraphe) reçoit, est en droit de recevoir ou peut vraisemblablement s'attendre à recevoir, au plus tard à la date d'échéance de production qui lui est applicable pour son année d'imposition, un montant donné qui représente une aide gouvernementale, une aide non gouvernementale ou un paiement contractuel qu'il est raisonnable de considérer comme se rapportant à des activités de recherche scientifique et de développement expérimental, le montant donné est appliqué en réduction de chaque dépense admissible, déterminée par ailleurs, qui est visée à l'alinéa c) s'il dépasse le total des montants suivants :

[...]

c) le total des montants dont chacun représenterait, n'eût été l'application du

(19) Where on or before the filing-due date for a taxation year of a person or partnership (referred to in this subsection as the "recipient") the recipient has received, is entitled to receive or can reasonably be expected to receive a particular amount that is government assistance, non-government assistance or a contract payment that can reasonably be considered to be in respect of scientific research and experimental development and the particular amount exceeds the total of

[...]

(c) the total of all amounts each of which would, but for the application of this

présent paragraphe au montant donné, une dépense admissible qui répond aux conditions suivantes :

(i) elle a été engagée par une personne ou une société de personnes au cours de son année d'imposition qui s'est terminée dans l'année d'imposition du bénéficiaire,

(ii) il est raisonnable de considérer qu'elle se rapporte aux activités de recherche scientifique et de développement expérimental, dans la mesure où celles-ci ont été exercées par la personne ou la société de personnes à un moment où elle avait un lien de dépendance avec le bénéficiaire.

subsection to the particular amount, be a qualified expenditure

(i) that was incurred by a person or partnership in a taxation year of the person or partnership that ended in the recipient's taxation year, and

(ii) that can reasonably be considered to be in respect of the scientific research and experimental development to the extent that it was performed by the person or partnership at a time when the person or partnership was not dealing at arm's length with the recipient,

the particular amount shall be applied to reduce each qualified expenditure otherwise determined that is referred to in paragraph 127(19)(c).

[52] Il appert clairement de la première phrase du paragraphe 127(19) (et des première et dernière phrases de la version anglaise de celui-ci) que la Couronne a raison de soutenir que, dans certaines circonstances, les dépenses admissibles faites par une personne, PSC Elstow en l'occurrence, pour des activités de recherche scientifique et de développement expérimental peuvent être réduites du montant de l'aide gouvernementale reçue par une autre personne, soit PSCI. Cela ressort clairement tant de la version française que de la version anglaise du paragraphe susmentionné, même s'il est nécessaire de les lire toutes deux attentivement, posément et à plusieurs reprises. Cela s'explique par le fait que les dépenses

admissibles à être réduites sont expressément désignées comme étant celles décrites à l'alinéa 127(19)c) de la Loi, soit les dépenses d'une personne autre que le bénéficiaire.

[53] Cette réduction ne peut s'appliquer que dans la mesure où les deux personnes ont entre elles un lien de dépendance. Or, PSCI et PSC Elstow n'ont pas entre elles un lien de dépendance étant donné que PSCI détient la majorité des actions de PSC Elstow.

[54] Je suis convaincu que l'aide gouvernementale de 900 000 \$ reçue par PSCI peut être raisonnablement considérée comme ayant été reçue en vue de la conduite d'activités de recherche scientifique et de développement expérimental. Le programme de financement public visait à promouvoir les activités de recherche et de développement, et l'argent destiné à PSCI devait financer un programme de recherche particulier.

[55] Toutefois, l'alinéa 127(19)c) de la Loi exige aussi qu'il soit raisonnable de considérer les dépenses admissibles qui ont été engagées par PSC Elstow pour ses activités de recherche scientifique et de développement expérimental et qui sont susceptibles de réduction comme se rapportant aux activités de recherche scientifique et de développement expérimental pour lesquelles PSCI a reçu l'aide gouvernementale. En l'espèce, la preuve montre clairement que 12 des 16 projets de recherche que PSCI a financés à l'aide des subventions qu'elle a reçues n'avaient rien à voir avec PSC Elstow ou les installations d'Elstow. La fraction des 900 000 \$ d'aide gouvernementale reçue par PSCI qui a servi à financer ces 12 projets ne satisfait pas aux exigences de l'alinéa 127(19)c) de la Loi, et ne peut donc pas être appliquée en réduction des dépenses admissibles de PSC Elstow. Le paragraphe 127(19) de la Loi ne s'appliquera que de manière à réduire les dépenses admissibles faites par PSC Elstow dans le cadre des quatre autres projets de recherche.

*C. L'alinéa 12(1)x)*

[56] En faisant les cotisations et les déterminations de pertes qui sont en cause, l'ARC a adopté la position que, dans la mesure où les 900 000 \$ d'aide gouvernementale excédaient la réduction des dépenses admissibles de PSC Elstow prévue par le paragraphe 127(19) de la Loi, la différence devait être incluse dans le revenu de PSC Elstow en vertu de l'alinéa 12(1)x) de la Loi.

[57] L'alinéa 12(1)x) prévoit ce qui suit :

**12.(1) Somme à inclure dans le revenu** – Sont à inclure dans le calcul du revenu tiré par un contribuable d'une entreprise ou d'un bien, au cours d'une année d'imposition, celles des sommes suivantes qui sont applicables :

[...]

**x) Paiements incitatifs et autres** – un montant (à l'exclusion d'un montant prescrit) reçu par le contribuable au cours de l'année pendant qu'il tirait un revenu d'une entreprise ou d'un bien :

(i) soit d'une personne ou d'une société de personnes (appelée « débiteur » au présent alinéa) qui paie le montant, selon le cas :

(A) en vue de tirer un revenu d'une entreprise ou d'un bien,

(B) en vue d'obtenir un avantage pour elle-même ou pour des personnes avec qui elle a un lien de dépendance,

(C) dans des circonstances où il est raisonnable de conclure

**12.(1) Income inclusions** – There shall be included in computing the income of a taxpayer for a taxation year as income from a business or property such of the following amounts as are applicable:

[...]

**(x) Inducement, reimbursement, etc.** – any particular amount (other than a prescribed amount) received by the taxpayer in the year, in the course of earning income from a business or property, from

(i) a person or partnership (in this paragraph referred to as the “payer”) who pays the particular amount

(A) in the course of earning income from a business or property,

(B) in order to achieve a benefit or advantage for the payer or for persons with whom the payer does not deal at arm's length, or

(C) in circumstances where it is reasonable to conclude that the payer

qu'elle n'aurait pas payé le montant si elle n'avait pas reçu des montants d'un débiteur, d'un gouvernement, d'une municipalité ou d'une autre administration visés au présent sous-alinéa ou au sous-alinéa (ii),

would not have paid the amount but for the receipt by the payer of amounts from a payer, government, municipality or public authority described in this subparagraph or in subparagraph (ii), or

(ii) soit d'un gouvernement, d'une municipalité ou d'une autre administration,

(ii) a government, municipality or other public authority,

s'il est raisonnable de considérer le montant comme reçu :

where the particular amount can reasonably be considered to have been received

(iii) soit à titre de paiement incitatif, sous forme de prime, de subvention, de prêt à remboursement conditionnel, de déduction de l'impôt ou d'indemnité, ou sous toute autre forme,

(iii) as an inducement, whether as a grant, subsidy, forgivable loan, deduction from tax, allowance or any other form of inducement, or

(iv) soit à titre de remboursement, de contribution ou d'indemnité ou à titre d'aide, sous forme de prime, de subvention, de prêt à remboursement conditionnel, de déduction de l'impôt ou d'indemnité, ou sous toute autre forme, à l'égard, selon le cas :

(iv) as a refund, reimbursement, contribution or allowance or as assistance, whether as a grant, subsidy, forgivable loan, deduction from tax, allowance or any other form of assistance, in respect of

(A) d'une somme incluse dans le coût d'un bien ou déduite au titre de ce coût,

(A) an amount included in, or deducted as, the

|  |   |
|--|---|
| (B) d'une dépense engagée ou effectuée,  | cost of property, or  |
| dans la mesure où le montant, selon le cas :   | (B) an outlay or expense,   |
| (v) n'a pas déjà été inclus dans le calcul du revenu du contribuable ou déduit dans le calcul, pour l'application de la présente loi, d'un solde de dépenses ou autres montants non déduits, pour l'année ou pour une année d'imposition antérieure, | to the extent that the particular amount<br><br>(v) was not otherwise included in computing the taxpayer's income, or deducted in computing, for the purposes of this Act, any balance of undeducted outlays, expenses or other amounts, for the year or a preceding taxation year, |
| (vi) sous réserve des paragraphes 127(11.1), (11.5) ou (11.6), ne réduit pas, pour l'application d'une cotisation établie en vertu de la présente loi, ou pouvant l'être, le coût ou le coût en capital du bien ou le montant de la dépense,         | (vi) except as provided by subsection 127(11.1), (11.5) or (11.6), does not reduce, for the purpose of an assessment made or that may be made under this Act, the cost or capital cost of the property or the amount of the outlay or expense, as the case may be,                  |
| [...]  | [...]   |

[58] Il ressort clairement de l'alinéa 12(1)x) qu'un montant ne peut être inclus dans le revenu d'un contribuable à moins d'avoir été réellement reçu par celui-ci. La division 12(1)x)(i)(C) de la Loi peut s'appliquer aux montants reçus par un contribuable d'une personne distincte du gouvernement et dont la source est de l'aide gouvernementale que cette dernière a obtenue. L'aide gouvernementale reçue par PSCI ne peut venir augmenter le revenu de PSC Elstow dans la mesure où PSCI l'a dépensée pour des projets de PSCI qui n'avaient rien à voir avec PSC Elstow ou ses installations.

[59] Dans la mesure où l'aide gouvernementale de 900 000 \$ accordée à PSCI avait un rapport avec des projets de recherche de PSC Elstow et a, par conséquent, réduit les dépenses admissibles de celle-ci du fait de l'application du paragraphe 127(19) de la Loi, les montants concernés ne peuvent aussi être inclus dans le revenu de PSC Elstow en vertu de l'alinéa 12(1)x), et ce, à cause du sous-alinéa 12(1)x)(v).

Par conséquent, l'alinéa 12(1)x) de la Loi ne peut s'appliquer compte tenu des faits de la présente affaire.

[60] Les appels seront accueillis en partie, et les cotisations et déterminations seront renvoyées au ministre pour qu'il procède à un nouvel examen et établisse de nouvelles cotisations conformément aux présents motifs. Compte tenu des circonstances, il n'y aura pas d'adjudication de dépens.

Signé à Ottawa, Canada, ce 29<sup>e</sup> jour de décembre 2008.

« Patrick Boyle »

---

Juge Boyle

Traduction certifiée conforme  
ce 30<sup>e</sup> jour de juin 2009.

Erich Klein, réviseur

RÉFÉRENCE : 2008 CCI 694

N<sup>OS</sup> DES DOSSIERS DE LA COUR : 2004-986(IT)G, 2004-3531(IT)G

INTITULÉ DE LA CAUSE: PSC Elstow Research Farm Inc. c. Sa  
Majesté la Reine

LIEU DE L'AUDIENCE : Saskatoon (Saskatchewan)

DATES DE L'AUDIENCE : Les 25, 26 et 27 février 2008

MOTIFS DU JUGEMENT PAR: L'honorable juge Patrick Boyle

DATE DU JUGEMENT : Le 29 décembre 2008

COMPARUTIONS :

Avocats de l'appelante : M<sup>e</sup> Scott D. Waters  
M<sup>e</sup> Raymond Wiebe

Avocat de l'intimée : M<sup>e</sup> Ernest Wheeler

AVOCATS INSCRITS AU DOSSIER :

Pour l'appelante :

Noms : M<sup>e</sup> Scott D. Waters  
M<sup>e</sup> Raymond Wiebe

Cabinet : McDougall Gauley LLP  
Saskatoon (Saskatchewan)

Pour l'intimée : John H. Sims, c.r.  
Sous-procureur général du Canada  
Ottawa, Canada