

COURT OF QUEBEC

CANADA
PROVINCE OF QUEBEC
DISTRICT OF MONTREAL
Civil Chamber

No.: 500-80-038412-194

DATE : March 24, 2022

UNDER THE PRESIDENCY OF THE HONORABLE LOUIS RIVERIN, JCQ

CS COMMUNICATIONS

and

SYSTEMS CANADA INC.

Plaintiff

vs.

THE QUEBEC REVENUE AGENCY

Defendant

JUDGEMENT

[1] CS Communication and Systems Canada Inc. (CS Canada) are contesting the assessments by which the Quebec Revenue Agency (Revenu Quebec) denies it tax credits relating to salaries paid to its employees for its scientific research and experimental development (SR&ED) activities for the years of taxation for 2011 and 2012 (the years in dispute).

[2] According to Revenu Québec, monies received by CS Canada from Pratt & Whitney (P&W) are "contract payments" within the meaning of [section 1029.8.17](#) (c)(ii) of the [Taxation Act \[1\]](#) (LI). In addition, since P&W requested and obtained the SR&ED credits for this work carried out by CS Canada on its behalf and paid for by it, the rule prohibiting the accumulation of credits would in itself be an end to the inadmissibility of CS Canada's request. .

CONTEXT

[3] CS Canada operates a real-time and critical software development and verification business, particularly in the context of certifications of application systems in the aeronautical sector. In this case, it is more specifically work carried out on computer control systems for turbine engines, propulsion and energy supply systems for aircraft.

[4] As part of the operation of its business, CS Canada regularly performs SR&ED activities related to software development, which represents approximately 25% of its activities.

[5] On June 22, 2009, CS Canada signed a contract with P&W called “Long term purchase agreement: Engine software product” [2] (Contract). It is this contract which is, for the years in dispute, the contractual and consensual framework which defines between P&W and CS Canada the commercial and legal elements of their business relationship.

[6] The contract is for the purchase by P&W of the product described as follows:

“1.3 “Product” means control system software, including Source Code and Object Code, for the control of Engine within a software process, and includes but is not limited to, the results of testing, application software interface (ASI) software design, architecture , creation and system verification as well as all related Documentation, specifications and schematics. »

[7] The contract sets out how P&W purchases the product sold by CS Canada and the various rights and obligations of each, including product warranty, impact of lead times, audits and inspections, terms of billing, intellectual property, etc.

[8] P&W communicates functionality requirements to CS Canada and the work begins. According to the established procedure, P&W sends a production order which specifies its needs, the deadlines and the technical standards that the software must meet [3] . The latter describes the needs of P&W on the software.

[9] Following the issuance of the production order, CS Canada formulates a technical proposal and a commercial proposal on the basis of a fixed price. This price is set according to costs, plus a profit margin. The technical and commercial proposal aims to meet the request of P&W [4] .

[10] If the proposal is acceptable to P&W, it then issues a purchase order which includes a technical description of the work and the fixed amount associated with each of the phases.

[11] It is P&W that is responsible for describing the technical specifications of the tests so that the product meets the criteria related to the field of aeronautics. These requirements are quality standards.

[12] The contract imposes several qualifying constraints resulting from certifications that must be obtained from Transport Canada depending on the nature of the projects concerned, which gives rise to a right of inspection on the part of P&W [5] .

[13] CS Canada begins the work following the issuance of the purchase order and invoices it on a lump sum basis within the time specified. The price indicated on the purchase order cannot be modified, with the exception of the issuance of another purchase order resulting from a change request at the technical level [6] .

[14] It is within the framework of these contractual relations that CS Canada designs the software covered by the contract, which is called ASI (Application Software Surface). This software is then integrated and certified in accordance with the purchase orders issued by P&W over the years following the various projects.

[15] CS Canada retains ownership of the intellectual property of the UPS it developed [7] .

[16] CS claimed the portion of wages that would qualify as qualifying expenditures for SR&ED credits under the TA[8] .

[17] P&W uses a graphical language. This part must communicate with the interface, which gave rise to a first generation of control. The UPS takes over more and more functions on what happens with the motors. For example, a diagnostic function has been added over time. The ASI was created by CS Canada and is used in subsequent programs, which are increasingly successful.

[18] The development phases of the UPS are: system requirements, i.e. the behavior of the system for the needs of the motors, the architecture of the software that is created, the programming of the computer codes, the integration with the control and finally, synchronization.

[19] It is in the context of the performance of the contract that CS Canada carries out SR&ED activities for which it has paid its own employees. It has set up a system of time sheets and task codes which are filled in on a daily basis by its employees and validated each week by the project manager. Thus, CS Canada knows exactly how many hours of SR&ED work are performed.

[20] The hours worked in SR&ED relate mainly to the development of UPS software. A lesser part relates to the design of the test benches.

[21] On May 21, 2014, Revenu Québec began an audit of CS Canada's affairs for the years in dispute.

[22] Following the audit, Revenu Québec refused the SR&ED credits. She is of the opinion that P&W made a contractual payment to CS Canada for the years in dispute. A portion of this payment is considered an eligible expense to P&W made to a subcontractor (CS Canada). However, P&W claimed and obtained the SR&ED tax credit.

[23] In addition, still according to Revenu Québec, [article 1029.6.0.1 L.I.](#) which sets out the rules for stacking claims for SR&ED tax credits applies. Briefly, these rules provide that two taxpayers cannot claim the same SR&ED credit for the same work. Revenu Québec raises a second ground for refusal through this rule.

[24] On October 10, 2016, CS Canada waived the prescription for the year 2011 only with respect to the application of [article 1029.6.0.1 L.I.](#) for an amount not exceeding \$167,010 [9] .

[25] On March 30 and May 1 ' 2017, Revenu Québec issued assessments against CS Canada denying the SR&ED tax credits claimed with respect to the development of the ASI software for an amount of \$167,010 for the 2011 taxation year and for an amount of \$146,034 for the 2012 taxation year [10] .

[26] For the year 2011, Revenu Québec refused 32,548 hours of work devoted by CS Canada employees to carrying out P&W projects, which is equivalent, considering the waiver of prescription for the year 2011, to an amount in disallowed salary of \$954,343 [11] .

[27] For the year 2012, these are 23,830 hours of work done by employees of CS Canada and dedicated to the realization of P&W projects, which Revenu Québec refuses for an amount in salaries of \$834,479 [12] .

[28] The qualification of SR&ED for the time spent by employees of CS Canada (hours paid in the form of salary) as well as the related amounts, subject of the assessments in dispute, are not disputed. Revenu Québec admitted during the hearing that these hours of work qualified as SR&ED.

[29] Moreover, the Canada Revenue Agency conducted an audit on this issue and concluded that the work qualifies as SR&ED.

[30] Consequently, the five criteria for determining whether this work constitutes SR&ED activities are met here [13] and this aspect is not in dispute.

ISSUES

1) Are the sums paid by P&W a “contract payment” within the meaning of [section 1029.8.17 \(c\) \(ii\) LI ?](#)

2) Does the mere fact that P&W obtained the SR&ED tax credit deduction prevent CS Canada from obtaining it?

ANALYSIS

1) Are the sums paid by P&W a “contract payment” within the meaning of [section 1029.8.17 \(c\) \(ii\) LI ?](#)

1- The burden of proof

[31] In tax matters, the burden of proof initially rests on the taxpayer, who must reject the presumption of validity of an assessment issued by Revenu Québec.

[32] This rule stems from [article 1014 L.I.](#) and *Hickman Motors Ltd.*[14] rendered in 1997 by the Supreme Court as applied since.

[33] It should be noted that in this case, all of the exhibits on either side are produced by consent during the investigation, so that there is no adversarial argument on questions of fact or on the credibility of the witnesses heard. There is no real debate on the facts in this case.

[34] This case therefore raises a question of law. The Court must determine, having regard to the contract and the conduct of the parties, whether the sums paid are a “contract payment” within the

meaning of the [TA](#)

[35] In the case law submitted, having decided such a question, the concept of the burden of proof is approached in different ways.

[36] *Com Dev Ltd.* [15], a leading case on the issue of the deductibility of SR&ED credits, does not directly address the issue of the burden of proof. A review of the decision leads to the conclusion that Justice Hamlyn directly analyzes the question of law to be decided.

[37] In *Béton mobile du Québec inc. vs. La Reine* [16], Justice Lafleur mentions that the burden of proof rests on the taxpayer, who must demonstrate on a balance of probabilities that the expenses he has incurred are deductible expenses for SR&ED activities [17].

[38] In *MDA Systems Ltd. vs. Quebec Revenue Agency* [18], after citing *Hickman Motors Ltd.* [19] on the issue of the presumption of validity and [article 1014 L.I.](#), Bourgeois J. considers that there is no applicable presumption with regard to the burden of proof on a question of mixed fact and law [20].

[39] The presumption of [article 1014 L.I.](#) applies to the premises and factual hypotheses on which Revenu Québec bases itself.

[40] This is what the Court of Appeal mentioned in *Alertpay* :

[26] The taxpayer's burden is to demonstrate "how the facts on which the assessment is based are incorrect. (...)" [21]

[41] It is the nature of a legal presumption to apply to the facts. The presumption is thus defined in [article 2846](#) of *the Civil Code of Quebec* :

2846. A presumption is a consequence which the law or the court draws from a known fact to an unknown fact.

[Our underline]

[42] Consequently, when the issue in dispute is a question of law, there is no legal presumption that applies in favor of the legal position taken by Revenu Québec when it issues an assessment.

[43] It is therefore up to the Court to decide the question of law by applying the analytical criteria relevant to the interpretation of the applicable legislative provisions.

2- Applicable legislative provisions

[44] It is [article 222 L.I.](#) which allows a taxpayer to deduct from his income expenses incurred for SR&ED. This article reads:

222. 1. A taxpayer who carries on a business in Canada in a taxation year may deduct, in computing his income from that business for the year, an amount not exceeding the aggregate of the amounts representing expenses of a current nature that he incurred in the year, or in a previous taxation year ending after December 31, 1973:

(a) for scientific research and experimental development that relates to a business of the taxpayer and that is carried out in Canada directly by him ;

(b) for scientific research and experimental development that relates to a business of the taxpayer and that is carried out in Canada directly on behalf of the taxpayer ;

(c) in the form of a payment made to a corporation resident in Canada for use in scientific research and experimental development carried out in Canada relating to a business of the taxpayer and the results of which the taxpayer is entitled to use;

(d) in the form of a payment to be used for scientific research and experimental development carried on in Canada that relates to a business of the taxpayer if the taxpayer is entitled to use the results thereof and if the payment was made to one of the following entities:

i. an association recognized by the Minister to undertake scientific research and experimental development;

ii. a university, college, research institute or similar institution recognized by the Minister;

iii. a corporation resident in Canada and exempt from tax under section 991;

iv. a body recognized by the Minister that makes payments to an association, institution or partnership described in any of subparagraphs i to iii;

(e) where the taxpayer is a corporation, in the form of payment to an entity described in subparagraph iii of subparagraph d, for scientific research and experimental development carried out in Canada that is pure or applied research of which, on the one hand, the main

purpose is to enable the taxpayer to use the results thereof in conjunction with other scientific research and experimental development activities, which relate to a business of the taxpayer, carried out or to be carried out by him or for account and which, on the other hand, have a technological potential that can be applied to other businesses of a kind unrelated to the kind of business that the taxpayer carries on. (...)

[Our underline]

[45] **Section 1029.7 L.I.** establishes the conditions for applying the credit for expenditures related to SR&ED in these terms:

1029.7 A taxpayer who is not an excluded taxpayer, who carries on a business in Canada, who carries out in Quebec or has carried out on his behalf in Quebec under a contract scientific research and experimental development concerning a business of the taxpayer and who attaches to his tax return which he is required to file under section 1000, or should file if he had tax payable under this Part, for the taxation year in which such research and development have been carried out, the prescribed form containing the prescribed information is deemed , subject to the second paragraph, to have paid to the Minister on the due date of the balance applicable to him for that year, as an installment on his tax payable for that year under this Part, an amount equal to 14% of the aggregate of the following amounts :

(a) the wages he paid to his employees of an establishment situated in Québec in respect of such research and development carried out in the year; (...)

[Our underline]

[46] The cumulation rule is provided for in section 1029.6.0.1 LI This rule restricts the claiming of tax credits when two taxpayers could be entitled to them. This article reads as follows:

1029.6.0.1 Subject to specific provisions of this chapter, the following rules apply: (...)

(b) where all or part of any consideration paid or payable by a person or partnership under a particular contract may reasonably be considered to relate either to a particular expense or to a particular expense , and that such person or a member of such partnership may, for a taxation year, be deemed to have paid an amount to the Minister under any of Divisions II to II.6.2, II.6.5, II .6.5.7 and II.6.14.2 to II.6.15, in respect of such expense or charge, as the case may be, no amount shall either be deemed to have been paid to the Minister by another taxpayer, for any taxation year , under any of these sections, or deemed to have been overpaid to the Minister by another taxpayer, in under section 34.1.9 of the Act respecting the Régie de l'assurance maladie du Québec, in respect of all or part of a cost, expense or charge, incurred in the performance of the particular contract or any contract arising therefrom that can reasonably be regarded as relating to the particular expenditure or the particular charge;

[Our underline]

[47] The notion of contractual payment is defined in **section 1029.8.17 LI** , which reads as follows in subparagraph i) :

i. an amount paid or payable, by a taxable supplier in respect of the amount, for scientific research and experimental development , to the extent that such research and development was carried out either for a person or a partnership that has entitled to a deduction or for a person or a partnership carrying on a business in Canada and which would be entitled to a deduction if it had an establishment in Québec, in respect of the amount under any of the subparagraphs b and c of subsection 1 of section 222 , or on behalf of such a person or partnership;

[Our underline]

[48] It emerges from these legislative provisions that, in principle, CS Canada, which operates a business in Quebec, can claim a tax credit for current expenses such as salaries when these generate SR&ED activities.

[49] When a taxpayer has SR&ED performed on his own account by a subcontractor, he can also claim the SR&ED tax credit.

[50] However, these two taxpayers cannot claim the tax credit for the same SR&ED relating to the same work. This is the stacking rule. Only the taxpayer on whose behalf the SR&ED was performed is normally entitled to the credit.

[51] Consequently, in the presence of a commercial contract between two parties, it must be determined whether there has been a transfer of SR&ED. In other words, it is necessary to identify who

owns the right to credit for SR&ED by analyzing the legal framework established by the parties to the contract [22] .

[52] In the absence of a clear contractual clause to this effect, the Tribunal must determine whether CS Canada received a “contract payment” from P&W within the meaning of the law.

3- Guiding principles

[53] Tax incentives granted to those who engage in SR&ED activities are intended to encourage scientific research in Canada [23] . Thus, the legislation concerning such an incentive is to be interpreted in the fairest and widest possible manner that is compatible with the achievement of its object.[24] .

[54] To establish whether a contractual payment between the parties exists, it is necessary to analyze the situation according to the criteria set out in case law.

[55] These criteria apply by considering the objective of SR&ED investment tax credits, namely that they are based on the costs actually borne by the taxpayer [25] .

[56] The major element is to establish whether P&W required CS Canada to perform SR&ED on its behalf according to the terms of the contract [26] .

4- The criteria for establishing the existence of a contractual payment

[57] It is therefore appropriate to approach the question of contractual payment keeping in mind the guiding principles mentioned above.

[58] According to the decision in *Com Dev Ltd.* [27] , the criteria for determining whether the exchange between taxpayers of consideration as a result of SR&ED activities constitutes a contractual payment within the meaning of the law are as follows:

1. The requirements set out in the contract as to the work to be performed;
2. The amount of consideration exchanged and the financial risks associated with performing the work;
3. Retention of intellectual property;
4. The assimilation of the contract to a service contract or a contract for the sale of goods.

[59] There is no single criterion which makes it possible to conclude to a contractual payment and these criteria are not exhaustive. We seek to establish whether or not there has been a transfer of SR&ED activities or, in other words, whether the contractual relationship between the two parties provides that this SR&ED is carried out on behalf of the other [28] .

[60] Analysis and application of these criteria to the particular facts of this case leads to the conclusion that CS Canada is not receiving a contractual payment from P&W within the meaning of [section 1029.8.17 \(c\)\(ii\) LI](#) for SR&ED activities.

4.1- The first criterion

[61] The requirements set out in the contract are the most important indicator to be analyzed. In this regard, if SR&ED is specifically provided for in the contract and consequently included, the question is simple to resolve.

[62] However, the various clauses of the contract do not demonstrate that the SR&ED activities are part of the product sold and therefore transferred to P&W.

[63] First of all, the product definition contained in paragraph 1.3 covers system control software and not SR&ED.

[64] Article 3.3 of the contract provides that CS Canada must limit itself to what is indicated in the production order and that P&W is not responsible for work that does not conform to the production order. However, production orders do not provide for SR&ED.

[65] What emerges from the study of the contract is that an important collaborative work is put in place between P&W and CS Canada.

[66] The requirements of the work performed are determined by P&W through purchase orders [29] , a process explained by the witnesses, Éric Mathieu and Frédéric Giroux. [30] CS Canada must provide P&W with monthly reports on the progress of the work undertaken [30] and delivery deadlines are strict [31] .

[67] It is true that a purchase order contains very technical data, which, in the Tribunal's opinion, is completely normal given the highly specialized nature of the work to be performed. The nature of the

product sold, ie motor control software, requires technical information which must be provided by P&W in order to properly integrate this software into the motors.

[68] The evidence shows that these technical elements are mainly required for engine certification purposes by Transport Canada. Tracking the work performed by CS Canada is useful in documenting the processes followed during the development of the software for the purposes of obtaining certifications. There is no supervision of the work to conclude that CS Canada is performing work under the supervision of P&W.

[69] In addition, P&W does not have the skills and human resources required to design the product sold [32] . P&W doesn't tell CS Canada how to do it, but asks for results, which is completely understandable.

[70] Furthermore, P&W makes no assumptions or technological uncertainties and does not provide CS Canada with the scientific path to the result. P&W cannot provide assistance and even less control over the way CS Canada performs its tasks since it does not have the expertise for this [purpose](#) .

[71] On the first criterion, the analysis of it and of the relationship between P&W and CS Canada leads to the conclusion that the SR&ED activities are not carried out because of the requirements of the contract.

4.2- The second criterion

[72] The criterion of the financial risks associated with the performance of the work also leads to the conclusion that CS Canada is entitled to the SR&ED tax credit.

[73] The contract entails high financial responsibilities for CS Canada such as: the warranty of the product in the event of a defect for a period of two years [34] ; the assumption by CS Canada of the costs if the product is not compliant, deadlines that must be respected [35] ; maintaining high levels of skill and expertise at all times .

[74] All costs associated with the development of the product described in the purchase order are borne by CS Canada [37] , which is entirely responsible for the product [38] .

[75] In addition, the agreement specifically provides that P&W may refuse any payment if the product does not meet the stated requirements [39] .

[76] The price is fixed by lump sum and cannot be modified except in exceptional circumstances. Thus, it is CS Canada that bears the financial risk of any loss in the [making](#) .

[77] Admittedly, the fixed price can be modified, but only if P&W requests a technical modification or an addition of another nature, which allows a renegotiation of the price. But this element is not conclusive or does not lead to a contrary conclusion.

[78] In addition, Mr. Giroux explained to the Tribunal that when problems are encountered with the development of the UPS, such problems are resolved at CS Canada's expense.

[79] The relationship between the parties demonstrates that when there was a significant cost overrun, CS Canada made a request to P&W, which resulted in a partial out-of-court settlement. Then, the parties implemented a new control process requiring CS Canada to request a purchase order if it foresees work not initially planned and additional costs [41] . These facts demonstrate that it is CS Canada that bears the financial risk.

[80] Finally, the contract was amended in 2011 to add a penalty element against CS Canada in the event that delays are caused [42] .

[81] The financial risks are assumed by CS Canada and the second criterion is therefore met.

4.3- The third criterion

[82] The third criterion is that of intellectual property. In terms of tax credits, SR&ED is generally considered to have been performed on behalf of the taxpayer who retains the intellectual property.

[83] The contract distinguishes between two types of intellectual property: *background intellectual property* which consists of intellectual property that does not originate from the contract [43] and *foreground intellectual property* which consists of intellectual property developed in the contract framework of the contract [44] .

[84] P&W 's *background intellectual property* includes application software, features included in purchase orders, and relevant documentation. That of CS Canada includes the test benches, the UPS and the relevant documentation.

[85] The contract specifically provides that P&W and CS Canada maintain their respective rights in their *background intellectual property* . However, CS Canada grants to P&W a license on any part of this *background intellectual property* , incorporated into the product for use in engines or simulators and also on all of its *foreground intellectual property* [46] .

[86] *Foreground intellectual property* developed by one party under the contract without the use of the other party's intellectual property belongs to the party who developed it .

[87] CS Canada grants a license to use its *foreground intellectual property* to P&W , excluding the testbeds [47] . It also grants a user license to P&W on the joint *foreground intellectual property* and undertakes not to use it to offer services to motorhomes in competition with P&W [48] .

[88] Consequently, according to the contract, CS Canada retains ownership of its ASI software, which constitutes the cornerstone of all the SR&ED work in dispute as well as the developments that it makes itself to its software. UPS.

[89] CS Canada claims tax credits for SR&ED activities that it has carried out itself and whose intellectual property belongs to it. There is no contractual payment within the meaning of the TA for intellectual property arising from SR&ED. Consequently, the third criterion is met.

4.4- The fourth criterion

[90] As for the fourth criterion, namely the assimilation of the contract to a service contract or a contract for the sale of goods, this is not a determining factor. A contract payment may qualify as such, whether for a sales or service contract.

[91] A review of the contract between P&W and CS Canada inc. demonstrates that the object is the sale of software. The sale is defined in [article 1708 C.cQ](#) :

1708. A sale is a contract by which a person, the seller, transfers the ownership of property to another person, the buyer, in return for a price in money which the latter undertakes to pay.

The transfer can also relate to a dismemberment of the right of ownership or any other right which one holds.

[92] Articles 1.3 and 2.1 of the contract as well as its preamble lead to the conclusion that it is indeed a sales contract. The primary purpose is the sale of embedded software, which is property. The object of the contract is not a simple right of use.

[93] According to the evidence, the behavior of the parties to the contract demonstrates their intention to purchase a product, the software. CS Canada has retained all rights to the technology it has developed. It has the assets and the means to adapt and develop its existing technology and to carry out the necessary research so as to deliver the product, which is the subject of the contract concluded with P&W.

4.5- Conclusion on the concept of contractual payment

[94] To qualify as a contract payment within the meaning of [section 1029.8.17 c\) LI](#) , the amounts in dispute must constitute an expenditure of a current nature, which are paid by P&W in relation to SR&ED activities carried out by it.

[95] The analysis of the criteria to be taken into consideration to determine whether a payment qualifies as a contractual payment demonstrates that the SR&ED activities were not carried out because of the requirements of the contract entered into between P&W and CS Canada.

[96] The SR&ED work is carried out on behalf of CS Canada, which bears the majority of the risks. In addition, intellectual property relating to SR&ED work remains with CS Canada. Finally, the evidence leads to the conclusion that there was a contract for the sale of software and not SR&ED.

[97] Consequently, the amounts that CS Canada received from P&W in the context of their business relationship are not, for the portion in dispute claimed by CS Canada as an SR&ED credit, contractual payments within the meaning of [section 10.29.8.17 c\) ii\) LI](#) .

2) Does the mere fact that P&W obtained the SR&ED tax credit deduction prevent CS Canada from obtaining it?

[98] As for the cumulation argument arising from [article 1029.6.0.1 L.I.](#) , it was submitted to the Court on the basis that P&W had already obtained the deduction for the tax credits upon presentation of

invoices from CS Canada for the years in dispute. Thus, simply because this taxpayer obtained the deduction, it cannot be granted to CS Canada.

[99] The Tribunal cannot automatically apply the cumulation rule as suggested. To accept such a proposal without further analysis would amount to declining to exercise the jurisdiction attributed to the Tribunal to review an assessment.

[100] In other words, the Court must examine whether, having regard to the facts of the case and the applicable law, the assessments in dispute are well founded or not. This exercise was done on the question of the contractual payment and the Tribunal comes to the conclusion that CS Canada is entitled to the credits claimed since it is for its own account that the SR&ED was carried out.

[101] Finally, it should be noted that the Canada Revenue Agency did not verify the contractual payment aspect as analyzed here. What the Canada Revenue Agency has done is validate the SR&ED qualification.

CONCLUSION

[102] The SR&ED credit therefore goes to the plaintiff and the assessments issued by Revenu Québec must be cancelled.

[103] It is possible that a domino effect will occur on P&W. It will then be up to the tax authority to exercise its administrative role according to the Court's decision, if applicable.

FOR THESE REASONS, THE TRIBUNAL:

GRANTS the originating application;

CANCEL the assessments of March 30, 2017 and May 11, 2017 against CS Communication et Systèmes Canada inc. for the years 2011 and 2012, bearing the numbers 1382 and 1383 respectively;

THE WHOLE, WITH LEGAL COSTS in favor of the plaintiff.

LOUIS RIVERIN, JCQ

Hearing date: November 17 to 19, 2021

Master Julie Gaudreault-Martel

Master Audreanne Cote

BCF sencrl

Plaintiff's lawyers

Master Michel Rossignol

LARIVIÈRE MEUNIER

Defendant's lawyers

[1] [CQLR, c. I-3](#).

[2] Exhibit **P-2**.

[3] Exhibits **D-6** and **D-7**.

[4] Exhibit **D-8**, section 3 relating to SR&ED.

[5] Exhibit **P-2** and **D-9**.

[6] Exhibit **D-10**, **D-11** and **D-12**.

[7] Exhibit **P-2**, clause 10.4, 10.5, 10.6, 10.7, 10.8, 10.9, 10.10 and 10.11.

[8] Exhibit **D-1**, page 35 et seq., pages 48 et seq.

[9] Exhibit **D-1**, pages 18 and 19.

[10] Exhibit **D-1**, page 223 and **D-2**.

[11] Exhibit **D-1**, page 96.

[12] *Id.*

[13] The five criteria were developed by Justice Bowman in *Northwest Hydraulic Consultants Ltd. vs. The Queen*, supra, note 24. Confirmed to *RIS - Christie Ltd. vs. Canada*, [1998 CanLII 8876 \(FCA\)](#).

[14] [1997 CanLII 357 \(SCC\)](#), [1997] 2 SCR 336.

[15] [1999] 2 CTC 2566.

[16] [2019 ICC 278](#).

[17] *Id.*, paragraphs 35 and 36.

500-09-029188-208

[18] [2020 QCCQ 4190](#) appealed, file no .

[19] *Supra*, note 14.

[20] *Supra*, note 18, para. 87.

[21] *Alterpay Incorporated v. Quebec Revenue Agency*, [2020 QCCA 46](#). The Court of Appeal cites here paragraph 24 of a previous decision: *Bermex International inc. vs. Quebec Revenue Agency*, 2013 QCCA 2379.

[22] Exhibit **P-2**.

[23] *Consoltex Inc. vs. The Queen*, 97 DTC 724.

[24] *Northwest Hydraulic Consultants Ltd. vs. The Queen*, [1998 CanLII 553 \(TCC\)](#), [1998] 3 CTC 2520.

[25] Canada, Department of Finance, 1985 Budget, Budget Document – Supplementary Information (May 23, 1985), page 66.

[26] CRA, Policy on Contract Assistance and Payments, December 18, 2014, page 36.

[27] *Supra*, note 15.

[28] See Policy on Contract Assistance and Payments, Revenue Canada SR&ED Application Policy, 2014-12-18a.

[29] Exhibit **P-2**, s. 3.7.

[30] Exhibit **P-2**, art. 3.10.

[31] Exhibit **P-2**, art. 3.9.

[32] Exhibits **D-8.1** and **D-12**.

[33] Testimony of Mr. Giroux.

[34] Exhibit **P-2**, art. 4.2.

[35] Exhibit **P-2**, art. 4.3.

[36] Exhibit **P-2**, art. 5.

[37] Exhibit **P-2**, art. 6.4.

[38] Exhibit **P-2**, art. 15.

[39] Exhibit **P-2**, art. 3.3.

[40] See for example Exhibit **P-7**.

[41] See Exhibits **D-10** to **D-12** and Exhibit **D-5**.

[42] Exhibit **D-5**.

[43] Exhibit **P-2**, art. 10.2.

[44] Exhibit **P-2**, art. 10.3.

[45] Exhibit **P-2**, art. 10.4.

[46] Exhibit **P-2**, art. 10.5.

[47] Exhibit **P-2**, art. 10.8.

[48] Exhibit **P-2**, art. 10.10.

COUR DU QUÉBEC

CANADA
PROVINCE DE QUÉBEC
DISTRICT DE MONTRÉAL
Chambre civile

N° : 500-80-038412-194

DATE : 24 mars 2022

SOUS LA PRÉSIDENTE DE L'HONORABLE LOUIS RIVERIN, J.C.Q.

CS COMMUNICATION

et

SYSTÈMES CANADA INC.

Demanderesse

c.

L'AGENCE DU REVENU DU QUÉBEC

Défenderesse

JUGEMENT

[1] CS Communication et Systèmes Canada inc. (CS Canada) contestent les cotisations par lesquelles l'Agence du Revenu du Québec (Revenu Québec) lui refuse des crédits d'impôt relatifs aux salaires payés à ses employés pour ses activités de recherche scientifique et développement expérimental (RS&DE) pour les années d'imposition 2011 et 2012 (les années en litige).

[2] Selon Revenu Québec, les sommes reçues par CS Canada de Pratt & Whitney (P&W) sont des « paiements contractuels » au sens de l'article 1029.8.17 (c) (ii) de la *Loi sur les Impôts*¹ (L.I.). De plus, puisque P&W a demandé et obtenu les crédits RS&DE pour ces travaux effectués par CS Canada pour son compte et payés par elle, la règle

¹ R.L.R.Q., c. I-3.

qui interdit le cumul de crédit serait en soi une fin de non-recevoir de la demande de CS Canada.

CONTEXTE

[3] CS Canada exploite une entreprise de développement et vérification de logiciels temps réel et critique, particulièrement dans le cadre de certifications de systèmes applicatifs dans le secteur aéronautique. Dans le cas présent, il s'agit plus précisément de travail effectué sur des systèmes de contrôle informatiques pour les moteurs à turbine, systèmes de propulsion et d'apport en énergie pour des avions.

[4] Dans le cadre de l'exploitation de son entreprise, CS Canada exécute régulièrement des activités de RS&DE en lien avec le développement de logiciels, ce qui représente environ 25 % de ses activités.

[5] Le 22 juin 2009, CS Canada signe avec P&W un contrat nommé « Long term purchase agreement : Engine software product »² (Contrat). C'est ce contrat qui est, pour les années en litige, le cadre contractuel et consensuel qui définit entre P&W et CS Canada les éléments commerciaux et légaux de leur relation d'affaires.

[6] Le contrat vise l'achat par P&W du produit ainsi décrit :

« 1.3 "Product" means control system software, including Source Code and Object Code, for the control of Engine within a software process, and includes but is not limited to, the results of testing, application software interface (ASI) software design, architecture, creation and system verification as well as all related Documentation, specifications and schematics. »

[7] Le contrat prévoit comment P&W achète le produit vendu par CS Canada et les différents droits et obligations de chacun, dont la garantie sur le produit, l'incidence des délais d'exécution, les audits et inspections, les conditions relatives à la facturation, la propriété intellectuelle, etc.

[8] P&W communique à CS Canada les exigences de fonctionnalité et c'est alors que le travail débute. Selon la procédure établie, P&W transmet un bon de production qui spécifie ses besoins, les délais et les normes techniques que le logiciel doit rencontrer³. Cette dernière décrit les besoins de P&W sur le logiciel.

[9] Suivant l'émission du bon de production, CS Canada formule une proposition technique et une proposition commerciale sur la base d'un prix forfaitaire. Ce prix est fixé selon les coûts, plus une marge de profit. La proposition technique et commerciale vise à répondre à la demande de P&W⁴.

² Pièce **P-2**.

³ Pièces **D-6** et **D-7**.

⁴ Pièce **D-8**, section 3 relative à la RS&DE.

[10] Si la proposition convient à P&W, elle émet alors un bon de commande qui inclut une description technique des travaux et le montant forfaitaire associé à chacune des phases.

[11] C'est P&W qui est responsable de décrire les spécifications techniques des tests pour que le produit rencontre les critères reliés au domaine de l'aéronautique. Ces exigences sont des normes de qualité.

[12] Le contrat impose plusieurs contraintes qualificatives qui découlent de certifications qui doivent être obtenues de Transports Canada selon la nature des projets visés, ce qui donne lieu à un droit de regard de la part de P&W⁵.

[13] CS Canada commence les travaux suite à l'émission du bon de commande et facture ceux-ci sur une base forfaitaire dans les délais précisés. Le prix indiqué sur le bon de commande ne peut être modifié, à l'exception de l'émission d'un autre bon de commande découlant d'une demande de changement au niveau technique⁶.

[14] C'est dans le cadre de ces relations contractuelles que CS Canada conçoit le logiciel visé par le contrat, lequel se nomme ASI (Application Software Surface). Ce logiciel est ensuite intégré et certifié conformément aux bons de commande émis par P&W au fil des années suivant les différents projets.

[15] CS Canada demeure propriétaire de la propriété intellectuelle du ASI qu'elle a développé⁷.

[16] CS a réclamé la partie des salaires qui se qualifieraient de dépenses admissibles aux crédits de RS&DE en vertu de la L.I.⁸.

[17] P&W utilise un langage graphique. Cette partie doit communiquer avec l'interface, ce qui a donné lieu à une première génération de contrôle. L'ASI assure de plus en plus de fonctions sur ce qui se produit avec les moteurs. À titre d'exemple, une fonction diagnostique a été ajoutée au fil du temps. L'ASI a été créé par CS Canada et il est repris dans les programmes subséquents, lesquels sont de plus en plus performants.

[18] Les phases de développement de l'ASI sont : les exigences système, soit les comportements du système pour les besoins des moteurs, l'architecture du logiciel qui est créé, la programmation des codes informatique, l'intégration avec les voies de contrôle et finalement, la synchronisation.

[19] C'est dans ce cadre de l'exécution du contrat que CS Canada effectue des activités de RS&DE pour lesquelles elle a payé ses propres salariés. Elle a mis en place un système de feuilles de temps et de codes de tâches qui sont remplis sur une base quotidienne par ses salariés et validés chaque semaine par le chef de projet. Ainsi, CS Canada sait exactement combien d'heures de travail en RS&DE sont effectuées.

⁵ Pièce **P-2** et **D-9**.

⁶ Pièce **D-10**, **D-11** et **D-12**.

⁷ Pièce **P-2**, clause 10.4, 10.5, 10.6, 10.7, 10.8, 10.9, 10.10 et 10.11.

⁸ Pièce **D-1**, page 35 et suivantes, pages 48 et suivantes.

[20] Les heures effectuées en RS&DE se rattachent principalement au développement du logiciel ASI. Une moindre partie est relative à la conception des bancs d'essai.

[21] Le 21 mai 2014, Revenu Québec débute une vérification des affaires de CS Canada pour les années en litige.

[22] Suite à la vérification, Revenu Québec refuse les crédits de RS&DE. Elle est d'opinion que P&W a fait un paiement contractuel à CS Canada pour les années en litige. Une partie de ce paiement est considérée comme une dépense admissible en faveur de P&W, faite à un sous-traitant (CS Canada). Or, P&W a réclamé et obtenu le crédit d'impôt en RS&DE.

[23] De plus, toujours selon Revenu Québec, l'article 1029.6.0.1 L.I. qui énonce les règles du cumul des demandes en matière de crédit d'impôt en RS&DE s'applique. Sommairement, ces règles prévoient que deux contribuables ne peuvent pas bénéficier d'un même crédit en RS&DE pour les mêmes travaux. Revenu Québec soulève par cette règle un second motif de refus.

[24] Le 10 octobre 2016, CS Canada a renoncé à la prescription pour l'année 2011 seulement à l'égard de l'application de l'article 1029.6.0.1 L.I. pour un montant n'excédant pas 167 010 \$⁹.

[25] Les 30 mars et 1^{er} mai 2017, Revenu Québec a émis des cotisations à l'endroit de CS Canada par lesquelles elle refuse les crédits d'impôt pour RS&DE réclamés à l'égard du développement du logiciel ASI pour une somme de 167 010 \$ pour l'année d'imposition 2011 et pour une somme de 146 034 \$ pour l'année d'imposition 2012¹⁰.

[26] Pour l'année 2011, Revenu Québec refuse 32 548 heures de travail, consacrées par les employés de CS Canada à la réalisation des projets de P&W, ce qui équivaut, considérant la renonciation à la prescription pour l'année 2011, à un montant en salaire refusé de 954 343 \$¹¹.

[27] Pour l'année 2012, ce sont 23 830 heures de travail effectuées par les employés de CS Canada et consacrées à la réalisation des projets de P&W, que Revenu Québec refuse pour une somme en salaires de 834 479 \$¹².

[28] La qualification de RS&DE pour le temps consacré par les employés de CS Canada (les heures payées sous forme de salaire) de même que les montants afférents, objets des cotisations en litige, ne sont pas contestés. Revenu Québec a admis lors de l'audition que ces heures de travail se qualifiaient comme étant de la RS&DE.

[29] D'ailleurs, l'Agence du Revenu du Canada a procédé à une vérification sur cette question et elle a conclu que les travaux se qualifient de RS&DE.

[30] Conséquemment, les cinq critères pour déterminer si ces travaux constituent des

⁹ Pièce D-1, pages 18 et 19.

¹⁰ Pièce D-1, page 223 et D-2.

¹¹ Pièce D-1, page 96.

¹² *Id.*

activités de RS&DE, sont ici remplis¹³ et cet aspect n'est pas en litige.

QUESTIONS EN LITIGE

- 1) **Les sommes payées par P&W sont-elles un « paiement contractuel » au sens de l'article 1029.8.17 (c) (ii) L.I.?**
- 2) **Le seul fait que P&W ait obtenu la déduction pour crédit d'impôt en RS&DE empêche-t-il CS Canada de l'obtenir?**

ANALYSE

- 1) **Les sommes payées par P&W sont-elles un « paiement contractuel » au sens de l'article 1029.8.17 (c) (ii) L.I.?**

1- Le fardeau de preuve

[31] En matière fiscale, le fardeau de preuve repose initialement sur le contribuable qui doit repousser la présomption de validité d'une cotisation émise par Revenu Québec.

[32] Cette règle découle de l'article 1014 L.I. et de l'arrêt *Hickman Motors Ltd.*¹⁴ rendu en 1997 par la Cour suprême tel qu'appliqué depuis.

[33] Soulignons qu'en l'instance, l'ensemble des pièces de part et d'autre sont produites de consentement lors de l'instruction de sorte qu'il n'y a pas de débat contradictoire sur des questions de faits ni sur la crédibilité des témoins entendus. Il n'y a pas de réel débat sur les faits en l'instance.

[34] Le présent dossier soulève donc une question de droit. Le Tribunal doit déterminer, eu égard au contrat et au comportement des parties, si les sommes payées sont un « paiement contractuel » au sens de la L.I.

[35] De la jurisprudence soumise, ayant tranché semblable question, la notion du fardeau de preuve est abordée de différentes façons.

[36] *Com Dev Ltd.*¹⁵, arrêt de principe sur la question de la déductibilité des crédits en RS&DE, n'aborde pas directement la question du fardeau de preuve. L'examen de la décision mène à la conclusion que le juge Hamlyn analyse directement la question de droit à trancher.

¹³ Les cinq critères ont été élaborés par la juge Bowman dans la décision *Northwest Hydraulic Consultants Ltd. c. La Reine*, préc., note 24. Confirmé à *RIS - Christie Ltd. c. Canada*, 1998 CanLII 8876 (CAF).

¹⁴ [1997] 2 S.C.R. 336.

¹⁵ [1999] 2 C.T.C. 2566.

[37] Dans l'affaire *Béton mobile du Québec inc. c. La Reine*¹⁶, la juge Lafleur mentionne que le fardeau de preuve repose sur le contribuable, lequel doit démontrer selon la prépondérance des probabilités que les dépenses qu'il a engagées sont des dépenses déductibles pour des activités de RS&DE¹⁷.

[38] Dans *MDA Systems Ltd. c. Agence du Revenu du Québec*¹⁸, après avoir cité l'arrêt *Hickman Motors Ltd.*¹⁹ sur la question de la présomption de validité et de l'article 1014 L.I., le juge Bourgeois considère qu'il n'y a pas de présomption applicable eu égard au fardeau de preuve sur une question mixte de faits et de droit²⁰.

[39] La présomption de l'article 1014 L.I. est applicable aux prémisses et hypothèses factuelles sur lesquelles se base Revenu Québec.

[40] C'est ce que mentionne la Cour d'appel dans l'arrêt *Alertpay* :

[26] Le fardeau du contribuable consiste à démontrer « en quoi les faits sur lesquels s'appuie la cotisation sont incorrects. (...) »²¹

[41] C'est le propre d'une présomption légale de s'appliquer aux faits. La présomption est ainsi définie à l'article 2846 du *Code civil du Québec* :

2846. La présomption est une conséquence que la loi ou le tribunal tire d'un fait connu à un fait inconnu.

[Notre soulignement]

[42] Conséquemment, lorsque la question en litige est une question de droit, il n'y a pas de présomption légale qui s'applique en faveur de la position juridique prise par Revenu Québec lorsqu'elle émet une cotisation.

[43] Il revient donc à la Cour de trancher la question de droit en appliquant les critères d'analyse pertinents à l'interprétation des dispositions législatives applicables.

2- Les dispositions législatives applicables

[44] C'est l'article 222 L.I. qui permet à un contribuable de déduire de son revenu des dépenses effectuées pour de la RS&DE. Cet article se lit :

222. 1. Un contribuable qui exploite une entreprise au Canada dans une année d'imposition peut déduire, dans le calcul de son revenu qui provient de cette entreprise pour l'année, un montant n'excédant pas l'ensemble des montants qui représentent des dépenses de nature courante qu'il a faites dans l'année, ou dans une année d'imposition antérieure prenant fin après le 31 décembre 1973:

¹⁶ 2019 CCI 278.

¹⁷ *Id.*, paragraphes 35 et 36.

¹⁸ 2020 QCCQ 4190 porté en appel, dossier n° 500-09-029188-208.

¹⁹ Préc., note 14.

²⁰ Préc., note 18, par. 87.

²¹ *Alterpay Incorporated c. Agence du Revenu du Québec*, 2020 QCCA 46. La Cour d'appel cite ici le paragraphe 24 d'une précédente décision : *Bermex International inc. c. Agence du Revenu du Québec*, 2013 QCCA 2379.

a) soit pour des recherches scientifiques et du développement expérimental qui concernent une entreprise du contribuable et qui sont effectués au Canada directement par lui;

b) soit pour des recherches scientifiques et du développement expérimental qui concernent une entreprise du contribuable et qui sont effectués au Canada directement pour le compte du contribuable;

c) soit sous forme de paiement fait à une société qui réside au Canada et devant servir à des recherches scientifiques et à du développement expérimental effectués au Canada qui concernent une entreprise du contribuable et dont ce dernier est en droit d'utiliser les résultats;

d) soit sous forme de paiement devant servir à des recherches scientifiques et à du développement expérimental effectués au Canada qui concernent une entreprise du contribuable si ce dernier est en droit d'en utiliser les résultats et si le paiement a été fait à l'une des entités suivantes:

i. une association reconnue par le ministre pour entreprendre des recherches scientifiques et du développement expérimental;

ii. une université, un collège, un institut de recherches ou une institution semblable reconnus par le ministre;

iii. une société résidant au Canada et exonérée d'impôt en vertu de l'article 991;

iv. un organisme reconnu par le ministre qui fait des paiements à une association, une institution ou une société décrite à l'un des sous-paragraphe i à iii;

e) soit, lorsque le contribuable est une société, sous forme de paiement à une entité décrite au sous-paragraphe iii du sous-paragraphe d, pour des recherches scientifiques et du développement expérimental effectués au Canada qui sont des recherches pures ou appliquées dont, d'une part, l'objet principal consiste à permettre au contribuable d'en utiliser les résultats conjointement avec d'autres activités de recherches scientifiques et de développement expérimental, qui concernent une entreprise du contribuable, effectuées ou à être effectuées par lui ou pour son compte et qui, d'autre part, comportent un potentiel technologique susceptible d'application à d'autres entreprises d'un genre sans rapport avec le genre d'entreprise que le contribuable exploite. (...)

[Notre soulignement]

[45] L'article 1029.7 L.I. établit les conditions d'application du crédit pour les dépenses liées à la RS&DE en ces termes :

1029.7 Un contribuable qui n'est pas un contribuable exclu, qui exploite une entreprise au Canada, qui effectue au Québec ou fait effectuer pour son compte au Québec dans le cadre d'un contrat des recherches scientifiques et du développement expérimental concernant une entreprise du contribuable et qui joint à sa déclaration fiscale qu'il doit produire en vertu de l'article 1000, ou devrait produire s'il avait un impôt à payer en vertu de la présente partie, pour l'année d'imposition au cours de laquelle ces recherches et ce développement ont été effectués, le formulaire prescrit contenant les renseignements prescrits, est réputé, sous réserve du deuxième alinéa, avoir payé au ministre à la date d'échéance du

solde qui lui est applicable pour cette année, en acompte sur son impôt à payer pour cette année en vertu de la présente partie, un montant égal à 14% de l'ensemble des montants suivants:

a) les salaires qu'il a versés à ses employés d'un établissement situé au Québec à l'égard de ces recherches et de ce développement effectués dans l'année; (...)

[Notre soulignement]

[46] La règle du cumul est prévue à l'article 1029.6.0.1 L.I. Cette règle restreint la réclamation des crédits d'impôt lorsque deux contribuables pourraient y avoir droit. Cet article se lit ainsi :

1029.6.0.1 Sous réserve de dispositions particulières du présent chapitre, les règles suivantes s'appliquent : (...)

b) lorsque l'on peut raisonnablement considérer que la totalité ou une partie d'une contrepartie payée ou à payer par une personne ou société de personnes en vertu d'un contrat donné se rapporte soit à une dépense donnée, soit à des frais donnés, et que cette personne ou un membre de cette société de personnes peut, pour une année d'imposition, être réputé avoir payé un montant au ministre, en vertu de l'une des sections II à II.6.2, II.6.5, II.6.5.7 et II.6.14.2 à II.6.15, à l'égard de cette dépense ou de ces frais, selon le cas, aucun montant ne peut être soit réputé avoir été payé au ministre par un autre contribuable, pour une année d'imposition quelconque, en vertu de l'une de ces sections, soit réputé avoir été payé en trop au ministre par un autre contribuable, en vertu de l'article 34.1.9 de la Loi sur la Régie de l'assurance maladie du Québec, à l'égard de la totalité ou d'une partie d'un coût, d'une dépense ou de frais, engagés dans le cadre de l'exécution du contrat donné ou de tout contrat en découlant, que l'on peut raisonnablement considérer comme se rapportant à la dépense donnée ou aux frais donnés;

[Notre soulignement]

[47] La notion de paiement contractuel est quant à elle définie à l'article 1029.8.17 LI, lequel se lit ainsi à son sous-alinéa i) :

i. un montant payé ou à payer, par un fournisseur imposable à l'égard du montant, pour des recherches scientifiques et du développement expérimental, dans la mesure où ces recherches et ce développement ont été effectués soit pour une personne ou une société de personnes qui a droit à une déduction ou pour une personne ou une société de personnes qui exploite une entreprise au Canada et qui aurait droit à une déduction si elle avait un établissement au Québec, à l'égard du montant en vertu de l'un des sous-paragraphes b et c du paragraphe 1 de l'article 222, soit pour le compte d'une telle personne ou société de personnes;

[Notre soulignement]

[48] Il se dégage de ces dispositions législatives qu'en principe, CS Canada, qui exploite une entreprise au Québec, peut demander un crédit d'impôt pour les dépenses courantes comme des salaires lorsque ceux-ci génèrent des activités de RS&DE.

[49] Lorsqu'un contribuable fait effectuer de la RS&DE pour son propre compte par un sous-traitant, il peut également se prévaloir du crédit d'impôt pour la RS&DE.

[50] Cependant, ces deux contribuables ne peuvent pas se prévaloir du crédit d'impôt pour la même RS&DE portant sur les mêmes travaux. C'est la règle du cumul. Seul le contribuable pour le compte duquel la RS&DE a été effectuée a normalement droit au crédit.

[51] Conséquemment, en présence d'un contrat commercial entre deux parties, il faut déterminer s'il y a un transfert de la RS&DE effectué. En d'autres termes, il faut identifier à qui appartient le droit au crédit pour la RS&DE en analysant le cadre juridique établi par les parties au contrat²².

[52] En l'absence de clause contractuelle claire à cet effet, le Tribunal doit déterminer si CS Canada a reçu un « paiement contractuel » de la part de P&W au sens de la loi.

3- Principes directeurs

[53] Les stimulants fiscaux accordés à ceux qui se livrent à des activités de RS&DE visent à encourager la recherche scientifique au Canada²³. Ainsi, la législation qui concerne pareil stimulant s'interprète de la manière la plus équitable et la plus large possible qui soit compatible avec la réalisation de son objet²⁴.

[54] Pour établir si un paiement contractuel entre les parties existe, il y a lieu d'analyser la situation selon les critères énoncés par la jurisprudence.

[55] Ces critères s'appliquent en considérant l'objectif des crédits d'impôt à l'investissement en matière de RS&DE, à savoir que ceux-ci sont fondés sur les coûts effectivement supportés par le contribuable²⁵.

[56] L'élément majeur est d'établir si P&W a requis de CS Canada d'effectuer de la RS&DE pour son compte selon les termes du contrat²⁶.

4- Les critères pour établir l'existence d'un paiement contractuel

[57] Il convient donc d'aborder la question de paiement contractuel en conservant à l'esprit les principes directeurs ci-devant mentionnés.

[58] Selon l'arrêt rendu dans l'affaire *Com Dev Ltd.*²⁷, les critères permettant de déterminer si l'échange entre les contribuables d'une contrepartie à la suite d'activités de RS&DE constitue un paiement contractuel au sens de la loi sont les suivants :

1. Les exigences énoncées au contrat quant au travail à effectuer;
2. Le montant de la contrepartie échangée et les risques financiers associés à l'exécution du travail;

²² Pièce P-2.

²³ *Consoltex inc. c. La Reine*, 97 D.T.C. 724.

²⁴ *Northwest Hydraulic Consultants Ltd. c. La Reine*, [1998] 3 C.T.C. 2520.

²⁵ Canada, Ministère des finances, budget 1985, document budgétaire – Renseignements supplémentaires (23 mai 1985), page 66.

²⁶ ARC, Politique sur l'aide et les paiements contractuels, 18 décembre 2014, page 36.

²⁷ Préc., note 15.

3. La conservation de la propriété intellectuelle;
4. L'assimilation du contrat à un contrat de service ou un contrat de vente de biens.

[59] Il n'y a pas de critère unique qui permet de conclure à un paiement contractuel et ces critères ne sont pas exhaustifs. On cherche à établir s'il y eu, ou non, transfert des activités de RS&DE ou, en d'autres termes, si la relation contractuelle entre les deux parties prévoit que cette RS&DE est effectuée pour le compte de l'autre²⁸.

[60] L'analyse et l'application de ces critères aux faits particuliers de l'espèce mènent à la conclusion que CS Canada ne reçoit pas un paiement contractuel de P&W au sens de l'article 1029.8.17 (c) (ii) L.I. pour les activités de RS&DE.

4.1- Le premier critère

[61] Les exigences énoncées au contrat sont l'indice le plus important devant être analysé. À cet égard, si la RS&DE est spécifiquement prévue au contrat et conséquemment incluse, la question est simple à résoudre.

[62] Or, les différentes clauses du contrat ne démontrent pas que les activités de RS&DE font partie du produit vendu et donc transféré à P&W.

[63] Tout d'abord, la définition de produit contenue au paragraphe 1.3 vise le logiciel de contrôle de système et non pas la RS&DE.

[64] L'article 3.3 du contrat prévoit que CS Canada doit se limiter à ce qui est indiqué dans le bon de production et que P&W n'est pas responsable pour des travaux qui ne sont pas conformes au bon de production. Or, les bons de production ne prévoient pas de la RS&DE.

[65] Ce qui ressort de l'étude du contrat, c'est qu'un important travail de collaboration est mis en place entre P&W et CS Canada.

[66] Les exigences du travail effectué sont déterminées par P&W au moyen des bons de commande²⁹, un processus expliqué par les témoins, Éric Mathieu et Frédéric Giroux. CS Canada doit fournir à P&W des rapports mensuels sur l'état d'avancement du travail entrepris³⁰ et les délais de livraison sont de rigueur³¹.

[67] Il est vrai qu'un bon de commande contient des données très techniques, ce qui de l'avis du Tribunal est tout à fait normal considérant la nature très spécialisée du travail devant être effectué. La nature du produit vendu, soit un logiciel de contrôle des moteurs, requiert des informations techniques qui doivent être fournies par P&W afin de bien intégrer ce logiciel aux moteurs.

²⁸ Voir la politique sur l'aide et les paiements contractuels, politique d'application RS&DE de Revenu Canada, 2014-12-18a.

²⁹ Pièce **P-2**, art. 3.7.

³⁰ Pièce **P-2**, art. 3.10.

³¹ Pièce **P-2**, art. 3.9.

[68] La preuve démontre que ces éléments techniques sont principalement requis à des fins de certification des moteurs par Transports Canada. Le suivi du travail effectué par CS Canada est utile à la documentation des processus suivis lors du développement du logiciel à des fins d'obtention des certifications. Il n'y a pas là de supervision du travail permettant de conclure que CS Canada exécute un travail sous la supervision de P&W.

[69] De plus, P&W n'a pas les compétences et ressources humaines requises pour concevoir le produit vendu³². P&W ne dit pas à CS Canada comment procéder, mais il lui demande des résultats, ce qui est tout à fait compréhensible.

[70] Par ailleurs, P&W ne formule aucune hypothèse ni aucune incertitude technologique et elle n'indique pas à CS Canada le chemin scientifique pour se rendre au résultat. P&W ne peut assurer une assistance et encore moins un contrôle quant à la façon dont CS Canada effectue ses tâches puisqu'elle n'a pas l'expertise à cette fin³³.

[71] Sur le premier critère, l'analyse de celui-ci et des relations entre P&W et CS Canada mène à la conclusion que les activités de RS&DE ne sont pas exercées en raison des exigences du contrat.

4.2- Le second critère

[72] Le critère des risques financiers associés à l'exécution du travail conduit aussi à la conclusion que CS Canada a droit au crédit d'impôt en RS&DE.

[73] Le contrat implique des responsabilités financières élevées pour CS Canada telles : la garantie du produit en cas de défaut pour une période de deux ans³⁴; la prise en charge par CS Canada des coûts si le produit n'est pas conforme, des échéanciers devant être respectés³⁵; un maintien de hauts niveaux de compétence et d'expertise en tout temps³⁶.

[74] La totalité des frais associés au développement du produit décrit au bon de commande est assumée par CS Canada³⁷, laquelle est entièrement responsable du produit³⁸.

[75] De plus, l'entente prévoit spécifiquement que P&W peut refuser tout paiement si le produit ne répond pas aux exigences énoncées³⁹.

[76] Le prix est fixé par montant forfaitaire et il ne peut être modifié sauf exception. Ainsi, c'est CS Canada qui encourt le risque financier de toute perte dans la réalisation⁴⁰.

³² Pièces **D-8.1** et **D-12**.

³³ Témoignage de M. Giroux.

³⁴ Pièce **P-2**, art. 4.2.

³⁵ Pièce **P-2**, art. 4.3.

³⁶ Pièce **P-2**, art. 5.

³⁷ Pièce **P-2**, art. 6.4.

³⁸ Pièce **P-2**, art. 15.

³⁹ Pièce **P-2**, art. 3.3.

⁴⁰ Voir à titre d'exemple pièce **P-7**.

[77] Certes le prix forfaitaire peut être modifié, mais seulement si P&W demande une modification technique ou un ajout d'une autre nature, ce qui permet une renégociation du prix. Mais cet élément n'est pas concluant ou ne mène pas à une conclusion contraire.

[78] De plus, M. Giroux a expliqué au Tribunal que lorsque des problématiques sont rencontrées sur le développement de l'ASI, de telles problématiques sont réglées aux frais de CS Canada.

[79] La relation entre les parties démontre que lorsqu'il y a eu un dépassement des coûts importants, CS Canada a fait une demande à P&W, ce qui a donné lieu à un règlement partiel à l'amiable. Ensuite, les parties ont mis en place un nouveau processus de contrôle obligeant CS Canada à faire une demande pour un bon de commande si elle prévoit des travaux non initialement prévus et des coûts supplémentaires⁴¹. Ces faits démontrent que c'est CS Canada qui supporte les risques financiers.

[80] Finalement, le contrat est modifié en 2011 pour ajouter un élément de pénalité à l'endroit de CS Canada dans le cas où des délais sont occasionnés⁴².

[81] Les risques financiers sont assumés par CS Canada et le second critère est donc rencontré.

4.3- Le troisième critère

[82] Le troisième critère est celui de la propriété intellectuelle. En matière de crédit d'impôt, la RS&DE est généralement considérée comme ayant été effectuée pour le compte du contribuable qui conserve la propriété intellectuelle.

[83] Le contrat fait la distinction entre deux types de propriété intellectuelle : la *background intellectual property* qui est constituée de la propriété intellectuelle qui ne provient pas du contrat⁴³ et la *foreground intellectual property* qui est constituée de la propriété intellectuelle développée dans le cadre du contrat⁴⁴.

[84] La *background intellectual property* de P&W inclut les logiciels d'application, les caractéristiques incluses dans les bons de commande et la documentation pertinente. Celle de CS Canada inclut les bancs d'essai, l'ASI et la documentation pertinente.

[85] Le contrat prévoit spécifiquement que P&W et CS Canada maintiennent leurs droits respectifs dans leur *background intellectual property*⁴⁵. Cependant, CS Canada cède à P&W une licence sur toute part de cette *background intellectual property*, incorporée au produit pour l'utilisation dans les moteurs ou les simulateurs et également sur l'ensemble de sa *foreground intellectual property*⁴⁶.

⁴¹ Voir les pièces **D-10** à **D-12** et la pièce **D-5**.

⁴² Pièce **D-5**.

⁴³ Pièce **P-2**, art. 10.2.

⁴⁴ Pièce **P-2**, art. 10.3.

⁴⁵ Pièce **P-2**, art. 10.4.

⁴⁶ Pièce **P-2**, art. 10.5.

[86] La *foreground intellectual property* développée par une partie dans le cadre du contrat sans l'utilisation de la propriété intellectuelle de l'autre partie appartient à celle qui l'a développée.

[87] CS Canada cède une licence d'utilisation à P&W sur sa *foreground intellectual property*, excluant les bancs d'essai⁴⁷. Elle accorde aussi une licence d'utilisation à P&W sur la *foreground intellectual property* conjointe et elle s'engage à ne pas l'utiliser afin d'offrir des services à des motorisés en compétition avec P&W⁴⁸.

[88] Conséquemment, selon le contrat, CS Canada conserve la propriété de son logiciel ASI, lequel constitue la pierre d'assise de l'ensemble des travaux de RS&DE en litige ainsi que des développements qu'elle apporte elle-même à son logiciel ASI.

[89] CS Canada réclame des crédits d'impôt pour des activités de RS&DE qu'elle a elle-même effectuées et dont la propriété intellectuelle lui appartient. Il n'y a pas de paiement contractuel au sens de la L.I. pour la propriété intellectuelle découlant de la RS&DE. Conséquemment, le troisième critère est rencontré.

4.4- Le quatrième critère

[90] Quant au quatrième critère, soit l'assimilation du contrat à un contrat de service ou un contrat de vente de biens, il s'agit d'un indice non déterminant. Un paiement contractuel peut se qualifier ainsi, que ce soit pour un contrat de vente ou de service.

[91] L'examen du contrat intervenu entre P&W et CS Canada inc. démontre que l'objet est la vente d'un logiciel. La vente est définie à l'article 1708 C.c.Q. :

1708. La vente est le contrat par lequel une personne, le vendeur, transfère la propriété d'un bien à une autre personne, l'acheteur, moyennant un prix en argent que cette dernière s'oblige à payer.

Le transfert peut aussi porter sur un démembrement du droit de propriété ou sur tout autre droit dont on est titulaire.

[92] Les articles 1.3 et 2.1 du contrat de même que son préambule mènent à la conclusion qu'il s'agit bien d'un contrat de vente. L'objet principal est la vente d'un logiciel intégré, lequel est un bien. L'objet du contrat n'est pas un simple droit d'utilisation.

[93] Selon la preuve, le comportement des parties au contrat démontre leur intention d'acheter un produit, le logiciel. CS Canada a conservé tous les droits relatifs à la technologie qu'elle a développée. C'est elle qui a le patrimoine et les moyens pour adapter et développer sa technologie existante et faire les recherches nécessaires de manière à livrer le produit, faisant l'objet du contrat conclu avec P&W.

⁴⁷ Pièce P-2, art. 10.8.

⁴⁸ Pièce P-2, art. 10.10.

4.5- Conclusion sur la notion de paiement contractuel

[94] Pour se qualifier de paiement contractuel au sens de l'article 1029.8.17 c) L.I., les montants en litige doivent constituer une dépense de nature courante, qui sont payés par P&W relativement à des activités de RS&DE effectuées par elle.

[95] L'analyse des critères à prendre en considération pour déterminer si un paiement se qualifie à titre de paiement contractuel démontre que les activités de RS&DE n'ont pas été exercées en raison des exigences du contrat conclu entre P&W et CS Canada.

[96] Les travaux de RS&DE sont effectués pour le compte de CS Canada qui supporte la majorité des risques. De plus, la propriété intellectuelle se rapportant aux travaux de RS&DE demeure celle de CS Canada. Finalement, la preuve permet de conclure à l'existence d'un contrat de vente de logiciel et non de RS&DE.

[97] Conséquemment, les sommes que CS Canada a reçues de P&W dans le cadre de leur relation d'affaires ne sont pas, pour la portion en litige réclamée par CS Canada comme crédit de RS&DE, des paiements contractuels au sens de l'article 10.29.8.17 c) ii) L.I.

2) Le seul fait que P&W ait obtenu la déduction pour crédit d'impôt en RS&DE empêche-t-il CS Canada de l'obtenir?

[98] Quant à l'argument du cumul découlant de l'article 1029.6.0.1 L.I., celui-ci a été soumis au Tribunal sur la base que P&W a déjà obtenu la déduction pour les crédits d'impôt sur présentation des factures de CS Canada pour les années en litige. Ainsi, du seul fait que ce contribuable a obtenu la déduction, on ne peut l'octroyer à CS Canada.

[99] Le Tribunal ne peut pas appliquer la règle du cumul de façon automatique tel que suggéré. Accepter une telle proposition sans plus ample analyse reviendrait à déclinier d'exercer la compétence attribuée au Tribunal pour réviser une cotisation.

[100] En d'autres mots, le Tribunal doit examiner si, eu égard aux faits de l'espèce et de la loi applicable, les cotisations en litige sont bien fondées ou pas. Cet exercice a été fait sur la question du paiement contractuel et le Tribunal en arrive à la conclusion que CS Canada a droit aux crédits demandés puisque c'est pour son propre compte que la RS&DE a été effectuée.

[101] Finalement, il y a lieu de souligner que l'Agence du Revenu du Canada n'a pas vérifié l'aspect paiement contractuel tel qu'analysé ici. Ce que l'Agence du Revenu du Canada a fait, c'est de valider la qualification de RS&DE.

CONCLUSION

[102] Le crédit de RS&DE revient donc à la demanderesse et les cotisations émises par Revenu Québec doivent être annulées.

[103] Il est possible qu'un effet domino se produise sur P&W. Il reviendra alors à l'autorité fiscale d'exercer son rôle administratif selon la décision du Tribunal, le cas échéant.

PAR CES MOTIFS, LE TRIBUNAL :

ACCUEILLE la demande introductive d'instance;

ANNULE les cotisations du 30 mars 2017 et 11 mai 2017 à l'encontre de CS Communication et Systèmes Canada inc. pour les années 2011 et 2012, portant respectivement les numéros 1382 et 1383;

LE TOUT, AVEC FRAIS DE JUSTICE en faveur de la demanderesse.

LOUIS RIVERIN, J.C.Q.

Date d'audience : 17 au 19 novembre 2021

Maître Julie Gaudreault-Martel

Maître Audréanne Côté

BCF s.e.n.c.r.l.

Avocates de la demanderesse

Maître Michel Rossignol

LARIVIÈRE MEUNIER

Avocats de la défenderesse