

T-2458-81

Mother's Pizza Parlour (London) Limited (Plaintiff)

v.

The Queen (Defendant)

and

T-2459-81

Mother's Pizza Parlour Limited (Plaintiff)

v.

The Queen (Defendant)

Trial Division, Rouleau J.—Toronto, October 23, 1984; Ottawa, April 30, 1985.

Income tax — Income calculation — Investment tax credit — Processing of goods for sale — Restaurants — Buildings operated as eating establishments with take-out service not "qualified property" within Act s. 127(10)(c)(i) — "Processing" defined — Income Tax Act, S.C. 1970-71-72, c. 63, ss. 125.1(3)(b) (as added by S.C. 1973-74, c. 29, s. 1), 127(5),(9),(10),(11) (as added by S.C. 1974-75-76, c. 71, s. 9), 172 (as am. by S.C. 1974-75-76, c. 26, s. 108), 175.

The plaintiffs are members of the "Mother's Pizza Parlour and Spaghetti House" chain of restaurants which specialize in pizza and provide dining room, take-out and delivery service.

In 1976, the plaintiffs sought to deduct amounts as investment tax credit under subsection 127(5) of the *Income Tax Act* as arising from their interests in the buildings they leased to conduct their restaurant operations.

The Minister disallowed the plaintiffs' claims on the ground that the buildings were not "qualified property" within the meaning of subsection 127(10) of the Act since they were not used "primarily for the purpose of manufacturing or processing of goods for sale" as required by paragraph 127(10)(c) of the Act. In each case, a notice of objection was filed and in each case the reassessment was confirmed by the Minister. These two actions were brought against the Crown pursuant to sections 172 and 175 of the Act in order to attack these reassessments.

The issue, essentially, is whether the buildings were used for the "processing of goods for sale" and, if so, whether they were used "primarily" for that purpose.

Held, both actions should be dismissed.

While the interpretation bulletin, which is favourable to the plaintiffs, may be consulted, it is not binding on Her Majesty and should be considered only as persuasive authority.

The meaning of subsection 127(10) is less than clear and requires interpretation. In the final analysis, the word "process-

T-2458-81

Mother's Pizza Parlour (London) Limited (demanderesse)

a c.

La Reine (défenderesse)

et

T-2459-81

Mother's Pizza Parlour Limited (demanderesse)

c.

La Reine (défenderesse)

c Division de première instance, juge Rouleau—Toronto, 23 octobre 1984; Ottawa, 30 avril 1985.

Impôt sur le revenu — Calcul de l'impôt — Crédit d'impôt à l'investissement — Transformation de marchandises en vue de la vente — Restaurants — Les bâtiments servant à l'exploitation de restaurants offrant un service de commandes à emporter ne constituent pas des «biens admissibles» au sens de l'art. 127(10)(c)i de la Loi — Définition du terme «transformation» — Loi de l'impôt sur le revenu, S.C. 1970-71-72, chap. 63, art. 125.1(3)b (ajouté par S.C. 1973-74, chap. 29, art. 1), 127(5),(9),(10),(11) (ajouté par S.C. 1974-75-76, chap. 71, art. 9), 172 (mod. par S.C. 1974-75-76, chap. 26, art. 108), 175.

Les demanderesse sont membres de la chaîne de restaurants «Mother's Pizza Parlour and Spaghetti House» dont la spécialité est la pizza et qui offre un service de salle à manger, de commandes à emporter et de livraison.

f En 1976, les demanderesse ont voulu déduire, au titre de crédit d'impôt à l'investissement sous le régime du paragraphe 127(5) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, des sommes provenant de leurs droits dans les bâtiments qu'elles ont loués pour exploiter leurs restaurants.

g Le Ministre a refusé les déductions des demanderesse pour le motif que les bâtiments n'étaient pas des «biens admissibles» au sens du paragraphe 127(10) de la Loi parce qu'ils n'étaient pas utilisés «surtout pour la fabrication ou la transformation de marchandises en vue de la vente» ainsi que l'exige l'alinéa 127(10)c de la Loi. Un avis d'opposition a été déposé dans les deux cas, et à chaque fois, le Ministre a confirmé sa nouvelle cotisation. Intentées contre la Couronne sur le fondement des articles 172 et 175 de la Loi, ces deux actions visent à contester ces nouvelles cotisations.

i Il s'agit essentiellement de décider si les bâtiments ont été utilisés pour la «transformation de marchandises en vue de la vente», et, si c'est le cas, de déterminer si les bâtiments ont été «surtout» utilisés à cette fin.

Jugement: les deux actions sont rejetées.

j Bien que le bulletin d'interprétation, qui est favorable aux demanderesse, puisse être consulté, il ne lie pas Sa Majesté qui ne doit le considérer qu'à titre indicatif.

Le sens du paragraphe 127(10) est ambigu et doit être interprété. En dernière analyse, le terme «transformation» qui,

ing", which, according to the defendant, involves the adding of value to foodstuffs through various techniques which increase shelf-life and allow distribution over a wide area, must not be given an all-encompassing definition. If subparagraph 127(11)(b)(iv) excludes ordinary retail and middle-man operations where no product is prepared in the building in question, then subparagraph 127(11)(b)(i) deletes from the meaning of "manufacturing and processing" any operation using its building for the "selling . . . of finished goods". And this exclusion applies in this case because the Court finds as a fact that the buildings herein were used for the selling of finished goods—meals—whether they were consumed on the premises or were picked-up or delivered for consumption elsewhere.

Furthermore, paragraph 127(10)(c), when read as a whole, indicates that the investment tax credit was intended to provide an incentive for investment in Canada's traditional primary and secondary industries; it was not intended to benefit restaurants, pastry shops, haberdasheries or hot dog stands.

Even if "processing" were given a very broad meaning, the operations herein, the preparation of meals for immediate consumption, cannot be viewed as processing. This is in accordance with the ordinary commercial usage in the industry as regards the term "food processing".

Given the above findings, it is not necessary to decide whether the buildings were "primarily" used for "food processing".

CASES JUDICIALLY CONSIDERED

DISTINGUISHED:

Canadian Wirevision Ltd. v. R., [1978] 2 F.C. 577 (T.D.); *Le Soleil Ltée v. Minister of National Revenue*, [1973] F.C. 97 (C.A.), reversing [1972] F.C. 423 (T.D.); *Federal Farms Ltd. v. Minister of National Revenue*, [1966] Ex.C.R. 410; appeal dismissed without reasons [1967] S.C.R. vi.

CONSIDERED:

Controlled Foods Corp. Ltd. v. R., [1981] 2 F.C. 238 (C.A.), affirming [1979] 2 F.C. 825 (T.D.).

REFERRED TO:

O'Neill v. The Queen, judgment dated December 17, 1984, Federal Court, Trial Division, T-106-84, not yet reported; *Stuart Investments Ltd. v. The Queen*, [1984] 1 S.C.R. 536; (1984), 53 N.R. 241; *Harel v. Dep. M. Rev. of Quebec*, [1978] 1 S.C.R. 851; *Nowegijick v. The Queen*, [1983] 1 S.C.R. 29; *The Queen v. Royal Trust Corp of Canada*, [1983] CTC 159 (F.C.A.); *McDonald's Corp. v. Oklahoma Tax Commission*, 563 P.2d 635 (Okla. Sup. Ct. 1977); *The Canada Trust Co v MNR*, [1979] CTC 2199 (T.R.B.); *Scroll, Inc. v. C.I.R.* 447 F.2d 612 (5th Cir. 1971); *Malat v. Riddell*, 383 U.S. 569 (1966).

d'après la défenderesse, implique que la valeur de denrées alimentaires est augmentée par l'intermédiaire de diverses techniques qui prolongent la durée de conservation des aliments et permettent la distribution sur une grande échelle, ne doit pas recevoir une définition très générale. Si le sous-alinéa 127(11)(b)(iv) exclut les activités du détaillant ou du revendeur lorsque aucun produit n'est préparé dans le bâtiment en cause, alors le sous-alinéa 127(11)(b)(i) exclut des mots «fabrication et transformation» toute entreprise qui emploie son bâtiment pour la «vente . . . de produits finis». Et cette exclusion s'applique en l'espèce parce que la Cour estime que les bâtiments en cause ont effectivement servi à vendre des produits finis, c'est-à-dire des repas, que ceux-ci aient été consommés sur place ou qu'ils aient été emportés ou livrés pour être consommés ailleurs.

De plus, il ressort de l'alinéa 127(10)(c), quand on le considère dans son ensemble, que le crédit d'impôt à l'investissement vise à stimuler les investissements dans les secteurs primaire et secondaire traditionnels de l'industrie canadienne; il n'est pas destiné à profiter aux restaurants, aux pâtisseries, aux merceries ou aux casse-croûte.

Même si l'on donne au mot «transformation», un sens très large, les activités en l'espèce, savoir la préparation de repas en vue de leur consommation immédiate, ne peuvent être considérées comme des activités de transformation. Ceci est conforme au sens commercial ordinaire dans l'industrie de l'expression «transformation des aliments».

Compte tenu des conclusions qui précèdent, il n'est pas nécessaire de décider si les bâtiments ont été «surtout» utilisés pour la «transformation des aliments».

JURISPRUDENCE

DISTINCTION FAITE AVEC:

Canadian Wirevision Ltd. c. R., [1978] 2 C.F. 577 (1^{re} inst.); *Le Soleil Ltée c. Le ministre du Revenu national*, [1973] C.F. 97 (C.A.), qui a infirmé [1972] C.F. 423 (1^{re} inst.); *Federal Farms Ltd. v. Minister of National Revenue*, [1966] R.C.É. 410; appel rejeté sans motifs [1967] R.C.S. vi.

DÉCISION EXAMINÉE:

Controlled Foods Corp. Ltd. c. R., [1981] 2 C.F. 238 (C.A.), qui a confirmé [1979] 2 C.F. 825 (1^{re} inst.).

DÉCISIONS CITÉES:

O'Neill c. La Reine, jugement en date du 17 décembre 1984, Division de première instance de la Cour fédérale, T-106-84, encore inédit; *Stuart Investments Ltd. c. La Reine*, [1984] 1 R.C.S. 536; (1984), 53 N.R. 241; *Harel c. Sous-ministre du revenu du Québec*, [1978] 1 R.C.S. 851; *Nowegijick c. La Reine*, [1983] 1 R.C.S. 29; *La Reine c. Royal Trust Corp of Canada*, [1983] CTC 159 (C.F. Appel); *McDonald's Corp. v. Oklahoma Tax Commission*, 563 P.2d 635 (Okla. Sup. Ct. 1977); *The Canada Trust Co v MNR*, [1979] CTC 2199 (C.R.I.); *Scroll, Inc. v. C.I.R.* 447 F.2d 612 (5th Cir. 1971); *Malat v. Riddell*, 383 U.S. 569 (1966).

COUNSEL:

Wolfe D. Goodman, Q.C. and Joanne E. Swystun for plaintiffs.
Deen C. Olsen and E. Thomas for defendant.

SOLICITORS:

Goodman & Carr, Toronto, for plaintiffs.
Deputy Attorney General of Canada for defendant.

The following are the reasons for judgment rendered in English by

ROULEAU J.: These two actions were heard together on essentially common evidence and were the object of identical argument by counsel. Both actions were brought against the Crown pursuant to sections 172 [as am. by S.C. 1974-75-76, c. 26, s. 108] and 175 of the *Income Tax Act* [R.S.C. 1952, c. 148 (as am. by S.C. 1970-71-72, c. 63, s. 1)] as amended (all subsequent references are to that Act unless otherwise noted) as a result of reassessment for the 1976 taxation years disallowing deductions claimed under subsection 127(5) [as added by S.C. 1974-75-76, c. 71, s. 9].

I — FACTS

The parties submitted an agreed statement of facts.

Plaintiff Mother's Pizza Parlour Limited ("Mother's") was a corporation incorporated under the laws of Ontario on May 24, 1972. Plaintiff Mother's Pizza Parlour (London) Limited ("Mother's London") is a corporation incorporated under the laws of Ontario on March 18, 1974.

Mother's and Mother's London are members of a group of companies which operate establishments under the name and style of "Mother's Pizza Parlour and Spaghetti House". These establishments offer a variety of foods of which pizza is the specialty. Generally, they provide dining room, take-out and delivery service to their customers.

AVOCATS:

Wolfe D. Goodman, c.r. et Joanne E. Swystun pour les demandereses.
Deen C. Olsen et E. Thomas pour la défenderesse.

PROCUREURS:

Goodman & Carr, Toronto, pour les demandereses.
Le sous-procureur général du Canada pour la défenderesse.

Ce qui suit est la version française des motifs du jugement rendus par

LE JUGE ROULEAU: Ces deux actions ont été entendues ensemble, la preuve soumise dans les deux cas étant à peu près la même et les arguments des avocats étant identiques. Les deux actions ont été intentées contre la Couronne sur le fondement des articles 172 [mod. par S.C. 1974-75-76, chap. 26, art. 108] et 175 de la *Loi de l'impôt sur le revenu* [S.R.C. 1952, chap. 148 (mod. par S.C. 1970-71-72, chap. 63, art. 1)] dans sa forme modifiée (sauf indication contraire, je ferai toujours référence à cette Loi) à la suite de la nouvelle cotisation établie pour l'année d'imposition 1976 aux termes de laquelle on a refusé les déductions réclamées en vertu du paragraphe 127(5) [ajouté par S.C. 1974-75-76, chap. 71, art. 9].

I — FAITS

Les parties ont déposé un exposé conjoint des faits.

La demanderesse Mother's Pizza Parlour Limited («Mother's») est une société qui a été constituée le 24 mai 1972 sous le régime des lois de l'Ontario. La demanderesse Mother's Pizza Parlour (London) Limited («Mother's London») est une société qui a été constituée le 18 mars 1974 sous le régime des lois de l'Ontario.

Mother's et Mother's London font partie d'un groupe de sociétés exploitant des établissements sous la raison sociale «Mother's Pizza Parlour and Spaghetti House». Ces établissements servent une variété de plats et leur spécialité est la pizza. Ils comportent en général une salle à manger, et offrent à leurs clients des services de commandes à emporter et de livraison.

Mother's, as at December 31, 1976, was a joint venture partner in three joint ventures to the following extent:

Wellington Road Associates	6/22
Brantford Associates	50 %
Kitchener Associates	37.5%

Mother's London, as at December 31, 1976, had a 3/22 interest in Wellington Road South Associates joint venture.

Wellington Road Associates, Brantford Associates and Kitchener Associates each acquired after June 23, 1975 and before July 1, 1977 (dates relevant under subsection 127(10) (*infra*), to the availability of the investment tax credit in question) buildings located in London, Brantford and Kitchener, Ontario at the following costs:

London	\$309,525
Brantford	\$258,453
Kitchener	\$296,938

The Wellington Road Associates joint venture leased the building in London to Mother's Pizza Parlour (Wellington Road) Limited ("Wellington Road") an Ontario corporation incorporated on September 8, 1975.

The Brantford Associates joint venture leased the building in Brantford to Mother's Pizza Parlour (Brantford) Limited ("Brantford"), a corporation incorporated under the laws of Ontario on August 22, 1975.

The Kitchener Associates joint venture leased the building in Kitchener to Mother's Pizza Parlour (Kitchener) Limited ("Kitchener"), an Ontario corporation incorporated on December 25, 1975. All of these buildings were operated as eating establishments under the name "Mother's Pizza Parlour and Spaghetti House" (for simplicity I shall refer collectively to the buildings in question and the operations therein as "Mother's Pizza Parlours").

In calculating federal income taxes payable for 1976 Mother's sought to deduct an amount of \$18,181 from the tax otherwise payable as an investment tax credit under subsection 127(5) including an amount of \$16,250 calculated as arising from its interest in the three buildings.

En date du 31 décembre 1976, Mother's était une coentreprise associée à trois coentreprises, dans la proportion suivante:

Wellington Road Associates	6/22
Brantford Associates	50 %
Kitchener Associates	37.5 %

En date du 31 décembre 1976, Mother's London, détenait une participation de 3/22 dans la coentreprise Wellington Road South Associates.

Wellington Road Associates, Brantford Associates et Kitchener Associates ont acquis, entre le 23 juin 1975 et le 1^{er} juillet 1977 exclusivement (dates importantes pour ce qui est de l'admissibilité en vertu du paragraphe 127(10) (reproduit ci-après) au crédit d'impôt à l'investissement en cause) des bâtiments situés à London, Brantford et Kitchener (Ontario), aux prix suivants:

London	309 525 \$
Brantford	258 453 \$
Kitchener	296 938 \$

La coentreprise Wellington Road Associates a loué son bâtiment de London à Mother's Pizza Parlour (Wellington Road) Limited («Wellington Road»), une société de l'Ontario constituée le 8 septembre 1975.

La coentreprise Brantford Associates a loué son bâtiment de Brantford à Mother's Pizza Parlour (Brantford) Limited («Brantford»), une société constituée le 22 août 1975 sous le régime des lois de l'Ontario.

La coentreprise Kitchener Associates a loué son bâtiment de Kitchener à Mother's Pizza Parlour (Kitchener) Limited («Kitchener»), une société de l'Ontario constituée le 25 décembre 1975. Chacun de ces bâtiments servait à l'exploitation de restaurants désignés sous la raison sociale «Mother's Pizza Parlour and Spaghetti House» (pour des raisons de simplicité, je désignerai l'ensemble des bâtiments en cause et leurs opérations sous le nom de «Mother's Pizza Parlours»).

Dans le calcul de son impôt sur le revenu fédéral pour l'année 1976, Mother's a voulu déduire la somme de 18 181 \$ au titre de crédit d'impôt à l'investissement sous le régime du paragraphe 127(5), notamment une somme de 16 250 \$ provenant de son droit sur les trois bâtiments.

Similarly Mother's London sought to deduct the amount of \$2,436 including an amount of \$2,110 calculated in respect of its interest in the London building.

By notice of reassessment of May 23, 1980, the Minister of National Revenue disallowed Mother's claim of \$16,250 as an investment tax credit in 1976 arising from its interest in the three buildings. Similarly by notice of reassessment of June 13, 1980 Mother's London's attempt to deduct \$2,110 was disallowed. Both of these reassessments were based on the Minister's view that the building was not used nor could reasonably be expected to be used by the lessee in 1976 "primarily for the purpose of manufacturing or processing of goods for sale" as required by subsection 127(10) [as added by S.C. 1974-75-76, c. 71, s. 9]. In short they were found not to be subsection 127(10) "qualified property".

In each case a notice of objection was filed by the plaintiff and in both cases the Minister of National Revenue confirmed his reassessment.

II — ISSUES

The defendant disputes the investment tax credit claimed by the plaintiffs as "qualified property" under paragraph 127(10)(c) of the Act. I must determine whether or not buildings leased in 1976 were used for the "processing of goods for sale"; if I find in the affirmative, were the buildings used "primarily" for that purpose.

III — STATUTORY PROVISIONS

Reference must of course be made to the provisions of the *Income Tax Act* as they existed in the 1976 taxation year.

Subsection 127(5) establishes a deduction from tax otherwise payable in the following terms:

127. . . .

(5) There may be deducted from the tax otherwise payable by a taxpayer under this Part for a taxation year an amount not exceeding the lesser of

(a) his investment tax credit at the end of the year, and

Pour les mêmes motifs, Mother's London a voulu déduire la somme de 2 436 \$ dont 2 110 \$ provenant de son droit sur le bâtiment de London.

^a Dans un avis de nouvelle cotisation établi le 23 mai 1980, le ministre du Revenu national a refusé la déduction de 16 250 \$ réclamée par Mother's au titre de crédit d'impôt à l'investissement en 1976 découlant de son droit sur les trois bâtiments. De même, le Ministre a refusé d'admettre la déduction de 2 110 \$ de Mother's London dans son avis de nouvelle cotisation établi le 13 juin 1980. Le Ministre a établi ces nouvelles cotisations parce qu'il estimait que le locataire n'avait pas utilisé le bâtiment et qu'on ne pouvait raisonnablement s'attendre à ce qu'il l'utilisât en 1976, «surtout pour la fabrication ou la transformation de marchandises en vue de la vente» comme l'exige le paragraphe 127(10) [ajouté par S.C. 1974-75-76, chap. 71, art. 9]. En somme, on a jugé qu'il ne s'agissait pas de «biens admissibles» au sens du paragraphe 127(10).

^e La demanderesse a déposé un avis d'opposition dans les deux cas, et à chaque fois, le ministre du Revenu national a confirmé sa nouvelle cotisation.

II — POINTS EN LITIGE

^f La défenderesse conteste le crédit d'impôt à l'investissement réclamé par les demanderesse au titre de «biens admissibles» en vertu de l'alinéa 127(10)c) de la Loi. Il me faut d'abord décider si les bâtiments loués en 1976 ont été utilisés pour la «transformation de marchandises en vue de la vente» et, si c'est le cas, déterminer si les bâtiments ont été «surtout» utilisés à cette fin.

III — DISPOSITIONS LÉGISLATIVES

^h Il me faut bien sûr citer les dispositions de la *Loi de l'impôt sur le revenu* qui étaient en vigueur pendant l'année d'imposition 1976.

ⁱ Le paragraphe 127(5) autorise, en ces termes, une déduction de l'impôt payable par ailleurs:

127. . . .

^j (5) Il peut être déduit de l'impôt payable par ailleurs par un contribuable sous le régime de la présente Partie, pour une année d'imposition, un montant ne dépassant pas le moindre des montants suivants:

a) son crédit d'impôt à l'investissement à la fin de l'année, ou

- (b) the aggregate of
- (i) \$15,000, and
 - (ii) 1/2 the amount, if any, by which the tax otherwise payable by him under this Part for the year exceeds \$15,000.

Subsection 127(9) [as added by S.C. 1974-75-76, c. 71, s. 9] elaborates the calculation of the "investment tax credit" as being essentially 5 per cent of the capital cost of qualified property.

Subsection 127(10) provides the definition of "qualified property". Particular attention should be paid to subparagraph 127(10)(c)(i). The entire subsection reads as follows:

127. ...

(10) For the purposes of subsection (9), a "qualified property" of a taxpayer means

(a) a prescribed building to the extent that it is

- (i) acquired by the taxpayer after June 23, 1975 and before July 1, 1977, or
- (ii) acquired by the taxpayer after June 30, 1977, if installation of the footings or other base support for the building was commenced by the taxpayer after June 23, 1975 and before July 1, 1977 and the building was completed in substantial accordance with plans and specifications agreed to in writing by the taxpayer before July 1, 1977, or

(b) prescribed machinery and equipment acquired by the taxpayer after June 23, 1975 and before July 1, 1977

that has not been used for any purpose whatever before it was acquired by the taxpayer and that is

(c) to be used by him in Canada primarily for the purpose of

- (i) manufacturing or processing of goods for sale or lease,
- (ii) operating an oil or gas well,
- (iii) extracting minerals from a mineral resource,
- (iv) processing, to the prime metal stage or its equivalent, ore from a mineral resource,
- (v) exploring or drilling for petroleum or natural gas,

(vi) prospecting or exploring for or developing a mineral resource,

(vii) logging,

(viii) farming or fishing, or

(ix) the storing of grain, or

(d) to be leased by the taxpayer, to a lessee (other than a person exempt from tax under section 149) who can reasonably be expected to use the property in Canada primarily for any of the purposes referred to in subparagraphs (c)(i) to (ix), but this paragraph does not apply in respect of property that is a prescribed property for the purposes of paragraph (b), unless

- (i) the property is leased by the taxpayer in the ordinary course of carrying on a business in Canada and the taxpayer is a corporation whose principal business is

b) le total

(i) de \$15,000, et

(ii) de la moitié de la fraction, si fraction il y a, de l'impôt payable par ailleurs par ce contribuable sous le régime de la présente Partie, pour l'année, qui est en sus de \$15,000.

a

Le paragraphe 127(9) [ajouté par S.C. 1974-75-76, chap. 71, art. 9] précise que le «crédit d'impôt à l'investissement» représente essentiellement 5 % du coût en capital des biens admissibles.

b

Le paragraphe 127(10) définit ce qu'est un «bien admissible». Il faut accorder une attention particulière au sous-alinéa 127(10)c)(i). Voici le texte intégral de ce paragraphe:

c

127. ...

(10) Aux fins du paragraphe (9), «biens admissibles» d'un contribuable désigne

a) un bâtiment prescrit dans la mesure où il est

- (i) acquis par le contribuable après le 23 juin 1975 et avant le 1^{er} juillet 1977, ou
- (ii) acquis par le contribuable après le 30 juin 1977, si l'installation de la semelle du bâtiment ou d'un autre genre d'appui en fondation de celui-ci a été commencée par le contribuable après le 23 juin 1975 et avant le 1^{er} juillet 1977 et que le bâtiment ait été achevé en conformité effective de plans et devis acceptés par écrit par le contribuable avant le 1^{er} juillet 1977, ou

d

b) les machines et matériels prescrits acquis par le contribuable après le 23 juin 1975 et avant le 1^{er} juillet 1977,

qui n'ont jamais été employés à quelque fin que ce soit avant leur acquisition par le contribuable et qui

e

c) doivent être employés par lui au Canada surtout pour

- (i) la fabrication ou la transformation de marchandises en vue de la vente ou de la location,
- (ii) l'exploitation d'un puits de pétrole ou de gaz,
- (iii) l'extraction de minéraux d'une ressource minérale,
- (iv) le traitement, jusqu'au stade du métal primaire ou son équivalent, des minerais provenant d'une ressource minérale,
- (v) l'exploration ou le forage faits en vue de la découverte de pétrole ou de gaz naturel,
- (vi) la prospection ou l'exploration en vue de la découverte de minéraux ou l'aménagement d'une ressource minérale,
- (vii) l'exploitation forestière,
- (viii) l'exploitation agricole ou la pêche, ou
- (ix) l'entreposage du grain, ou

f

d) doivent être donnés en location par le contribuable à un locataire (autre qu'une personne exonérée d'impôt en vertu de l'article 149) qu'on peut raisonnablement s'attendre à voir utiliser ce bien au Canada surtout à l'une ou l'autre des fins visées aux sous-alinéas c)(i) à (ix), mais le présent alinéa ne s'applique à l'égard d'un bien qui est un bien prescrit aux fins de l'alinéa b) que si

g

- (i) le bien est donné en location par le contribuable dans le cours ordinaire de l'exploitation d'une entreprise au Canada et que le contribuable soit une corporation dont l'entreprise principale consiste à

h

i

j

- (A) leasing property,
 - (B) manufacturing property that it sells or leases,
 - (C) the lending of money, or
 - (D) the purchasing of conditional sales contracts, accounts receivable, bills of sale, chattel mortgages, bills of exchange or other obligations representing part or all of the sale price of merchandise or services, *a*
- or any combination thereof, and
- (ii) use of the property by the first lessee commenced after June 23, 1975 and before July 1, 1977. *b*

Subsection 127(11) [as added by S.C. 1974-75-76, c. 71, s. 9] refines the definition of "qualified property" in the following terms:

127. ...

- (11) For the purposes of subsection (10),
- (a) "manufacturing or processing" does not include any of the activities referred to in subparagraphs 125.1(3)(b)(i) to (ix), and *d*
- (b) for greater certainty, the purposes referred to in subparagraphs (10)(c)(i) to (ix) do not include
 - (i) storing (other than the storing of grain), shipping, selling and leasing of finished goods,
 - (ii) purchasing of raw materials, *e*
 - (iii) administration, including clerical and personnel activities,
 - (iv) purchase and resale operations,
 - (v) data processing, and
 - (vi) providing facilities for employees, including cafeterias, clinics and recreational facilities. *f*

Subparagraphs 125.1(3)(b)(i) to (ix) [as added by S.C. 1973-74, c. 29, s.1] referred to in paragraph 127(11)(a) read as follows:

125.1 ...

- (3) ...
- (b) "manufacturing or processing" does not include
 - (i) farming or fishing, *h*
 - (ii) logging,
 - (iii) construction,
 - (iv) operating an oil or gas well,
 - (v) extracting minerals from a mineral resource,
 - (vi) processing, to the prime metal stage or its equivalent, ore from a mineral resource, *i*
 - (vii) producing industrial minerals,
 - (viii) producing or processing electrical energy or steam, for sale,
 - (ix) processing gas, if such gas is processed as part of the business of selling or distributing gas in the course of operating a public utility, ... *j*

- (A) donner des biens en location,
 - (B) fabriquer des biens qu'elle vend ou donne en location,
 - (C) prêter de l'argent, ou
 - (D) acheter des contrats de vente conditionnelle, des comptes à recevoir, des contrats de vente, des hypothèques sur biens meubles (*chattel mortgage*), des lettres de change ou d'autres créances représentant une partie ou la totalité du prix de vente de biens ou de services, *a*
- ou d'une combinaison des deux, et
- (ii) l'emploi du bien par le locataire initial a commencé après le 23 juin 1975 et avant le 1^{er} juillet 1977. *b*

Le paragraphe 127(11) [ajouté par S.C. 1974-75-76, chap. 71, art. 9] précise en ces termes le sens de l'expression «biens admissibles»:

127. ...

- (11) Aux fins du paragraphe (10),
- a) «fabrication ou transformation» ne comprend aucune des activités visées aux sous-alinéas 125.1(3)(b)(i) à (ix), et
- b) pour plus de précision, les fins visées aux sous-alinéas (10)(c)(i) à (ix) ne comprennent pas
 - (i) l'entreposage (sauf l'entreposage du grain), l'expédition, la vente et la location de produits finis,
 - (ii) l'achat de matières premières, *e*
 - (iii) l'administration, y compris le travail clérical et la gestion du personnel,
 - (iv) les opérations d'achat et de revente,
 - (v) le traitement des données, et
 - (vi) la mise à la disposition des employés d'installations telles que cafétérias, cliniques et aménagements récréatifs. *f*

Voici le texte des sous-alinéas 125.1(3)(b)(i) à (ix) [ajoutés par S.C. 1973-74, chap. 29, art. 1] auxquels renvoie l'alinéa 127(11)(a):

125.1 ...

- (3) ...
- b) «fabrication ou transformation» ne comprend pas
 - (i) l'exploitation agricole ou la pêche, *h*
 - (ii) l'exploitation forestière,
 - (iii) la construction,
 - (iv) l'exploitation d'un puits de pétrole ou de gaz,
 - (v) l'extraction de minéraux d'une ressource minérale,
 - (vi) le traitement, jusqu'au stade du métal primaire ou son équivalent, des minerais provenant d'une ressource minérale, *i*
 - (vii) la production de minéraux industriels,
 - (viii) la production ou la transformation d'énergie électrique ou de vapeur en vue de la vente,
 - (ix) le traitement du gaz, si celui-ci est traité dans le cadre de l'exploitation, par un service public, d'une entreprise de vente ou de distribution du gaz, ... *j*

IV — PLAINTIFFS' ARGUMENT

Counsel for the plaintiffs dealt first with the meaning of the term "processing of goods for sale" and submits, in his view, that the activity carried on was processing, and that the buildings were used "primarily" for that purpose in 1976.

The plaintiffs argued that "processing" is not a term of art and, in the absence of clear statutory authority to the contrary, should be given its ordinary dictionary meaning (I shall refer to the suggested definitions further on). In this connection reference was made to the decision in *Federal Farms Ltd. v. Minister of National Revenue*, [1966] Ex.C.R. 410; appeal dismissed without reasons, [1967] S.C.R. vi. The Court is specifically urged to avoid relying on any commercially accepted usage of the term and thus reject the expert evidence of Mr. Kitson (Exhibit D-8) appearing on behalf of the defendants and who testified that the operations conducted by Mother's Pizza Parlours do not constitute food processing as that term is generally understood in the food industry. The plaintiffs criticize *Controlled Foods Corp. Ltd. v. R.*, [1981] 2 F.C. 238 (C.A.), affirming [1979] 2 F.C. 825 (T.D.) as wrongly accepting such commercial usage as a guide.

Counsel for the plaintiffs suggests that "processing" is a much wider term and may include any process involving the combination of various food-stuffs into edible food such as the work carried on at Mother's Pizza Parlours.

Relying on an interpretive argument involving the reference in paragraph 127(11)(a) to subparagraphs 125.1(3)(b)(i) to (ix) (which I will discuss further on) and, *inter alia*, on *Canadian Wirevision Ltd. v. R.*, [1978] 2 F.C. 577 (T.D.), at page 586 and *Le Soleil Ltée v. Minister of National Revenue*, [1973] F.C. 97 (C.A.) reversing, on another point, [1972] F.C. 423 (T.D.), the plaintiffs urge this Court to opt for a broad interpretation of the term "processing".

IV — ARGUMENTS DES DEMANDERESSES

Les avocats des demandereses ont d'abord traité de la signification de l'expression «transformation de marchandises en vue de la vente» et ils ont soutenu qu'il s'agissait en l'espèce d'activités de transformation et que les bâtiments avaient été «surtout» utilisés à cette fin en 1976.

Les demandereses ont fait valoir que le terme «transformation» n'est pas un terme technique et qu'en l'absence d'une disposition législative prévoyant expressément le contraire, on doit lui donner le sens que l'on trouve habituellement dans les dictionnaires (je mentionnerai plus loin les définitions que l'on a suggérées pour ce terme). À cet égard, on a cité la décision *Federal Farms Ltd. v. Minister of National Revenue*, [1966] R.C.É. 410, dont l'appel a été rejeté sans motifs, [1967] R.C.S. vi. On a expressément demandé à la Cour d'éviter de se fonder sur l'usage de ce terme reconnu dans le domaine commercial et, partant, de rejeter le témoignage d'expert de M. Kitson (Pièce D-8) qui a déclaré pour le compte de la défenderesse que les activités de Mother's Pizza Parlours ne constituent pas des cas de transformation d'aliments au sens généralement donné à ce terme dans l'industrie de l'alimentation. Les demandereses ont critiqué l'arrêt *Controlled Foods Corp. Ltd. c. R.*, [1981] 2 C.F. 238 (C.A.) qui a confirmé la décision de la Division de première instance, [1979] 2 C.F. 825, parce que ces décisions se seraient fondées à tort sur un tel usage commercial.

D'après les avocats des demandereses, le terme «transformation» a une portée beaucoup plus large et peut comprendre tout procédé comportant le mélange de denrées alimentaires diverses pour obtenir un aliment comestible, comme cela se fait chez Mother's Pizza Parlours.

Se fondant sur un argument interprétatif qui fait appel à la mention, à l'alinéa 127(11)a), des sous-alinéas 125.1(3)b)(i) à (ix) (dont je parlerai plus tard) et, notamment, sur la décision *Canadian Wirevision Ltd. c. R.*, [1978] 2 C.F. 577 (1^{re} inst.), à la page 586 et sur l'arrêt *Le Soleil Ltée c. Le ministre du Revenu national*, [1973] C.F. 97 (C.A.) qui a infirmé, sur un autre point, [1972] C.F. 423 (1^{re} inst.), les demandereses ont demandé à la présente Cour de donner un sens large au terme «transformation».

Further, with respect to the definition of processing the plaintiffs cite authority which permits the use of departmental interpretation bulletins as an aid to interpreting the *Income Tax Act* (*Harel v. Dep. M. Rev. of Quebec*, [1978] 1 S.C.R. 851, at page 859; *Nowegijick v. The Queen*, [1983] 1 S.C.R. 29, at page 37; and *The Queen v Royal Trust Corp of Canada*, [1983] CTC 159 (F.C.A.), at pages 165-166). They refer the Court to paragraph 26 of IT-331 where the view is expressed that "the activities of preparing meals for consumption constitute processing".

The plaintiffs then submit that the buildings were "primarily" used for processing. On the basis of various dictionary definitions they argue that "primarily" is not a quantitative notion like "mainly" or "substantially" but rather means "essentially", "fundamentally", "of first importance". In support of this view they referred to several authorities, notably *Malat v. Riddell*, 383 U.S. 569 (1966); *Scroll, Inc. v. C.I.R.* 447 F.2d 612 (5th Cir. 1971) and *The Canada Trust Co v MNR*, [1979] CTC 2199 (T.R.B.).

Counsel in argument points to a number of facts with respect to Mother's Pizza Parlours operations to emphasize that they are "primarily" engaged in what is alleged to be processing, including the relative importance of the kitchen, take-out and delivery aspects of the operation and to diminish the importance of the dining room at Mother's Pizza Parlours.

V — DEFENDANT'S ARGUMENT

According to counsel for the defendant, subsection 127(5) creates a tax credit of 5 percent of the cost of qualified property; but, one must keep in mind the tax policy approach taken by Mr. Justice Estey in *Stuart Investments Ltd. v. The Queen*, [1984] 1 S.C.R. 536; (1984), 53 N.R. 241. The section is designed to stimulate certain industrial sectors in Canada by providing a tax incentive for investment in buildings and equipment. It is the

En ce qui concerne la définition du terme transformation, les demanderesse ont en outre cité des arrêts qui ont autorisé le recours aux bulletins d'interprétation du Ministère pour aider à interpréter la *Loi de l'impôt sur le revenu* (*Harel c. Sous-ministre du revenu du Québec*, [1978] 1 R.C.S. 851, à la page 859; *Nowegijick c. La Reine*, [1983] 1 R.C.S. 29, à la page 37; et *La Reine c Royal Trust Corp of Canada*, [1983] CTC 159 (C.F. Appel), aux pages 165 et 166). Elles ont invoqué le paragraphe 26 du bulletin IT-331 où il est écrit que «la préparation des repas en vue de la consommation se range au nombre des activités de transformation».

Les demanderesse prétendent ensuite que les bâtiments ont «surtout» été utilisés à des fins de transformation. À partir des diverses définitions de ce terme dans les dictionnaires, elles soutiennent que le mot «surtout» ne décrit pas une notion quantitative comme le font les termes «en grande partie» ou «substantiellement» mais qu'il signifie plutôt «essentiellement», «fondamentalement», «de première importance». À l'appui de cette prétention, elles ont cité plusieurs arrêts, notamment les causes *Malat v. Riddell*, 383 U.S. 569 (1966); *Scroll, Inc. v. C.I.R.* 447 F.2d 612 (5th Cir. 1971) et *The Canada Trust Co v MNR*, [1979] CTC 2199 (C.R.I.).

Dans leur argumentation, les avocats ont souligné un certain nombre de faits concernant les activités des Mother's Pizza Parlours afin d'une part de démontrer qu'elles se livrent «surtout» à ce qu'ils prétendent être des activités de transformation, y compris l'importance relative de la cuisine et des services de commandes à emporter et de livraison, et d'autre part de diminuer l'importance de la salle à manger dans les Mother's Pizza Parlours.

V — LES ARGUMENTS DE LA DÉFENDERESSE

D'après les avocats de la défenderesse, le paragraphe 127(5) crée un crédit d'impôt dont le taux est de 5 % du coût des biens admissibles; il ne faut toutefois pas oublier le point de vue adopté par le juge Estey en matière de politique fiscale dans l'arrêt *Stuart Investments Ltd. c. La Reine*, [1984] 1 R.C.S. 536; (1984), 53 N.R. 241. Cet article a pour but de favoriser certains secteurs de l'industrie canadienne en fournissant un stimulant

view of the defendant that the words "primarily for the purpose of manufacturing and processing" in subsection 127(10) are conditioned, *inter alia*, by paragraph 127(11)(b) so as to exclude buildings used for the selling of finished goods or by service industries. In reviewing these subsections, one should look to the *Stuart Investments* case which expresses the view that the courts must not take a strict view of the words of the taxing statute without examining the theme, intent and policy object of the enactment in question.

The defendant further submits that Mother's Pizza Parlours are not engaged in manufacturing or processing for the purposes of subsection 127(10), but rather involved in the preparation of food for immediate consumption. In support of this proposition the defendant cites *Controlled Foods Corp. Ltd. v. R.* (*supra*), and *McDonald's Corp. v. Oklahoma Tax Commission*, 563 P.2d 635 (Okla. Sup. Ct. 1977). In addition to its relevance to the argument that restaurants do not engage in processing, the *Controlled Foods* case also sustains the principle that "generally accepted commercial view" may be used by the Court in defining processing.

Counsel contends that Mother's Pizza Parlours prepare food for immediate consumption; that according to generally accepted commercial usage, this does not constitute food processing. Food processing involves the adding of value to foodstuffs through various techniques which increases shelf-life and allows distribution over a wide area. He distinguishes the decision in *Federal Farms Ltd. v. Minister of National Revenue* (*supra*).

Interpretation bulletins may be consulted by the Court in the case of ambiguity, but the defendant asserts that they are guidelines only to be considered along with the rest of the evidence.

Finally, counsel for the defendant submits that even if I should find Mother's Pizza Parlours buildings are used for processing they were not "primarily" so used; despite take-out and delivery

fiscal à l'investissement dans les bâtiments et le matériel. D'après la défenderesse, les mots «surtout pour la fabrication ou la transformation» du paragraphe 127(10) sont restreints notamment par l'alinéa 127(11)b), ce qui exclut les bâtiments utilisés pour la vente de produits finis ou employés par le secteur tertiaire. En examinant ces paragraphes, il faut se référer à la cause *Stuart Investments* où l'on a statué que les cours ne doivent pas interpréter restrictivement les termes d'une loi fiscale sans en avoir examiné le sujet et l'objet.

La défenderesse allègue en outre, qu'aux fins du paragraphe 127(10), les Mother's Pizza Parlours ne se livrent pas à des activités de fabrication ou de transformation mais qu'elles préparent plutôt des aliments en vue de leur consommation immédiate. À l'appui de cette proposition, la défenderesse cite l'arrêt *Controlled Foods Corp. Ltd. c. R.* (susmentionné), et *McDonald's Corp. v. Oklahoma Tax Commission*, 563 P.2d 635 (Okla. Sup. Ct. 1977). En plus d'étayer le point de vue selon lequel la restauration ne constitue pas une activité de transformation, la cause *Controlled Foods* vient aussi appuyer le principe voulant que la Cour puisse invoquer «les vues généralement acceptées dans le commerce» pour définir la transformation.

Les avocats soutiennent que les Mother's Pizza Parlours préparent des aliments en vue de leur consommation immédiate et que selon les vues généralement acceptées dans le commerce cette activité ne constitue pas de la transformation d'aliments. Pour qu'il y ait transformation d'aliments, il faut que la valeur de denrées alimentaires soit augmentée par l'intermédiaire de diverses techniques qui augmentent la durée de conservation des aliments et permettent la distribution sur une grande échelle. Ils ont établi une distinction avec la décision *Federal Farms Ltd. v. Minister of National Revenue* (susmentionnée).

La défenderesse admet que la Cour peut consulter les bulletins d'interprétation en cas d'ambiguïté, mais elle soutient qu'ils ne doivent être utilisés qu'à titre de guides et que l'on doit aussi tenir compte du reste de la preuve.

Enfin, les avocats de la défenderesse allèguent que même si je venais à la conclusion que les bâtiments logeant les Mother's Pizza Parlours sont utilisés pour la transformation, ils ne sont pas

services, Mother's Pizza Parlours buildings are basically restaurants. They are primarily service and sales locations with the processing being of lesser importance. The largest portion of Mother's floor space and staff are involved in dining room service.

VI — DISPOSITION

I would make one brief preliminary remark. I have no difficulty with the proposition that income tax interpretation bulletins may be consulted [see *Harel v. Dep. M. Rev. of Quebec*, [1978] 1 S.C.R. 851 at page 859; *Nowegijick v. The Queen*, [1983] 1 S.C.R. 29 at page 37; and *The Queen v Royal Trust Corp of Canada*, [1983] CTC 159 (F.C.A.) at pages 165-166] but these materials are not binding on Her Majesty and should be considered only as persuasive authority.

Were Mother's Pizza Parlours buildings used for "processing" and if so, were they "primarily" so used?

Subsection 127(10) is a statutory provision whose meaning is less than clear, and requires interpretation. There appears to be no authority directly on point. A careful reading of the statutory provision in order to discover its meaning in the total scheme of the *Income Tax Act* is required, keeping in mind the economic policy objectives of Parliament in allowing the investment tax credit. It is my view that the word "processing" must not be given an all-encompassing definition. There are a number of reasons for this conclusion. Even in the light of the *Stubart Investments (supra)* decision, it is still permissible to require that a taxpayer's circumstances bring him squarely within the four corners of a section, so long as the economic policy objective of the deduction is kept in perspective.

I cannot agree to giving on all-encompassing meaning for "processing" because of exclusions from 127(10)(c) found in 127(11)(b). Counsel for the plaintiffs argued that the 127(11)(a) exclusion by reference to the exclusions of 125.1(3)(b)(i) to (ix) from the definition of "manufacturing or

employés «surtout» à cette fin, et que même s'ils offrent des services de commandes à emporter et de livraison, lesdits bâtiments sont avant tout des restaurants. Ils sont surtout des points de service et de vente, leurs activités de transformation étant secondaires. La salle à manger occupe la majeure partie de la surface des Mother's et la majorité des employés y sont affectés.

b VI — CONCLUSION

Je vais d'abord faire une brève remarque. J'admets volontiers que les bulletins d'interprétation de l'impôt sur le revenu peuvent être consultés [voir *Harel c. Sous-ministre du revenu du Québec*, [1978] 1 R.C.S. 851, à la page 859; *Nowegijick c. La Reine*, [1983] 1 R.C.S. 29, à la page 37 et *La Reine c Royal Trust Corp of Canada*, [1983] CTC 159 (C.F. Appel) aux pages 165 et 166] mais ces décisions ne lient pas Sa Majesté qui ne doit les considérer qu'à titre indicatif.

Les bâtiments des Mother's Pizza Parlours étaient-ils utilisés à des fins de «transformation» et, si oui, étaient-ils «surtout» employés à cette fin?

Le paragraphe 127(10) est une disposition légale dont le sens est ambigu et qui doit être interprétée. Il ne semble pas y avoir de jugement portant directement sur cette question. Afin de découvrir la signification qu'il faut lui donner compte tenu l'esprit général de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, il est nécessaire de la lire attentivement et de se rappeler les objectifs du législateur en matière de politique économique lorsqu'il a accordé le crédit d'impôt à l'investissement. J'estime qu'il ne faut pas donner une définition très générale au terme «transformation» et ce, pour un certain nombre de raisons. Même à la suite de l'arrêt *Stubart Investments* (précité), il est toujours possible d'exiger d'un contribuable qu'il démontre que son cas est en tous points conformes aux paramètres d'un article, aussi longtemps que l'on ne perd pas de vue l'objectif de politique économique visé par la déduction.

Je ne suis pas d'accord pour dire qu'en raison des exclusions de l'alinéa 127(10)(c) qui sont prévues à l'alinéa 127(11)(b), il faut donner un sens très général au terme «transformation». D'après les avocats des demandresses, le fait que l'alinéa 127(11)(a) exclut certaines activités de la définition

processing" indicates that those terms as used in 127(10)(c) have an otherwise broad meaning. However, in my view, the exclusions in 127(11)(b) are of much greater relevance to the cases before this Court. Subparagraph 127(11)(b)(iv) excludes what I understand to be ordinary retail and middle-man operations where no product is prepared in the building in question (see the reasons of my brother Cullen J. in *O'Neill v. The Queen* (judgment dated December 17, 1984, Federal Court, Trial Division, T-106-84, not yet reported)). In these circumstances subparagraph 127(11)(b)(i) must be given some meaning. I think its meaning and interpretation are obvious. Subparagraph 127(11)(b)(i) deletes from the meaning of "manufacturing and processing" any operation using its building for the "selling . . . of finished goods". I find, as a matter of fact, that whatever the intermediate steps may be, Mother's Pizza Parlours buildings were used for the selling of finished goods, namely meals, whether they were consumed on the premises or were picked-up or delivered for consumption in the homes of customers.

There is further reinforcement for my view as to the effect of subparagraph 127(11)(b)(i). Parliament could not have intended such a broad meaning for the word "processing" as the plaintiffs would have me adopt. Paragraph 127(10)(c), when read as a whole, indicates that the investment tax credit was intended to provide an incentive for investment in Canada's traditional primary and secondary industries; to provide a reward for enterprises in those industries who have already made investments in new buildings or equipment. The effect intended was to protect or create Canadian jobs in certain sectors. No doubt Mother's Pizza Parlours is a large-scale operation with a large number of employees and expansive equipment and buildings. But I see no logical distinction, other than the scale of the operation, between Mother's Pizza Parlour and any other restaurant; or for that matter, a corner pastry shop, a haberdashery which makes suits to measure or even a hot dog stand. I cannot accept that Parliament intended to benefit all such operations with the investment tax credit. I am convinced that it was

des termes «fabrication ou transformation» en renvoyant aux exclusions prévues aux sous-alinéas 125.1(3)b(i) à (ix), indique que ces termes, tels qu'ils sont employés à l'alinéa 127(10)c), ont par ailleurs un sens large. J'estime toutefois qu'en l'espèce, les exclusions de l'alinéa 127(11)b) sont beaucoup plus pertinentes en l'espèce. Le sous-alinéa 127(11)b)(iv) exclut ce que je crois être les activités ordinaires du détaillant ou du revendeur lorsque aucun produit n'est préparé dans le bâtiment en cause (voir les motifs de mon collègue le juge Cullen dans l'affaire *O'Neill c. La Reine* (jugement en date du 17 décembre 1984, Division de première instance de la Cour fédérale, T-106-84, encore inédit)). Dans ces circonstances, il est nécessaire de donner un sens quelconque au sous-alinéa 127(11)b)(i). Je pense que le sens qu'il faut lui donner est évident. Ce sous-alinéa exclut des mots «fabrication et transformation» toute entreprise qui emploie son bâtiment pour la «vente . . . de produits finis». J'estime en fait que quelles que soient les opérations intermédiaires, les bâtiments des Mother's Pizza Parlours ont été employés aux fins de vendre des produits finis, c'est-à-dire des repas, que ceux-ci aient été consommés sur place ou qu'ils aient été emportés ou livrés pour être consommés à la maison.

Un argument supplémentaire vient appuyer mes vues sur la portée du sous-alinéa 127(11)b)(i). Il est impossible que le législateur ait voulu donner au mot «transformation» le sens large que les demandereses voudraient que je lui donne. Il ressort de l'alinéa 127(10)c), quand on le considère dans son ensemble, que le crédit d'impôt à l'investissement vise à stimuler les investissements dans les secteurs primaire et secondaire traditionnels de l'industrie canadienne et à récompenser les entreprises faisant partie de ces secteurs et ayant déjà investi de l'argent dans des bâtiments ou du matériel neufs. Le but recherché était la protection ou la création d'emplois pour les Canadiens dans certains secteurs. Il ne fait pas de doute que Mother's Pizza Parlours est une entreprise de grande envergure qui emploie de nombreux employés et qui utilise du matériel et des bâtiments considérables. Mais, hormis l'importance de l'entreprise, je ne vois pas de distinction logique entre Mother's Pizza Parlour et tout autre restaurant ou une pâtisserie du coin, une mercerie qui fabrique des complets sur mesure ou même un

intended to avoid such an absurd result that subparagraph 127(11)(b)(i) excludes operations using machinery and buildings to sell finished goods.

Even if I am wrong in stating that the word "processing", cannot, in this instance, be given a wide definition because of the overall scheme and intent of the investment tax credit, I do not think Mother's Pizza Parlours' operations can be viewed as processing even if that term is given a very broad meaning. The buildings were used for the preparation of meals for immediate consumption, not for the processing of food. For example, pizzas were prepared (or assembled) using purchased ingredients and the dough was not even made on the premises. It was purchased from an independent supplier.

The plaintiffs place great reliance on what they consider to be the ordinary meaning of processing as reflected in dictionary definitions. These definitions are helpful, but they certainly do not settle the matter. The plaintiffs submitted, as part of Exhibit P-5, the definitions of "process" found in *Webster's Third International Dictionary* (1959) and *Webster's Third International Dictionary* (1964). They read respectively as follows:

To subject (especially raw material) to a process of manufacturing, development, preparation for market, etc; to convert into marketable form as live stock by slaughtering, grain by milling, cotton by spinning, milk by pasturizing, fruits and vegetables by sorting and repacking.

To subject to a particular method, system or technique of preparation, handling or other treatment designed to effect a particular result: put through a special process as (1) to prepare for market, manufacture or other commercial use by subjecting to some process (- ing cattle by slaughtering them) (- ed milk by pasturizing it) (- ing grain by milling) (- ing cotton by spinning).

These definitions seem to confirm my view that processing does not include the preparation of meals for immediate sale as a finished product to the public. These definitions all suggest, with examples, that a factory freezing pizzas or pizza

casse-croûte. Je ne crois pas que le législateur ait voulu faire bénéficier toutes ces entreprises d'un crédit d'impôt à l'investissement. Je suis convaincu que c'est pour éviter ce résultat absurde que le sous-alinéa 127(11)b)(i) exclut les entreprises qui utilisent de la machinerie et des bâtiments pour vendre des produits finis.

Même si je faisais erreur en disant que le mot «transformation» ne peut, en l'espèce, être interprété largement, en raison du but général que l'on voulait atteindre en accordant un crédit d'impôt à l'investissement, je ne crois pas, même si l'on donne à ce terme un sens très large, que les activités des Mother's Pizza Parlours puissent être considérées comme des activités de transformation. Les bâtiments étaient utilisés pour la préparation de repas en vue de leur consommation immédiate et non pour la transformation d'aliments. Ainsi, les pizzas étaient préparées (ou assemblées) à partir d'ingrédients achetés, et même la pâte provenait d'un fournisseur indépendant.

Les demandereses accordent beaucoup d'importance sur ce qu'elles croient être le sens ordinaire du mot «transformation» défini dans les dictionnaires. Ces définitions, si elles sont utiles, ne permettent certainement pas de trancher la question. Les demandereses ont présenté, comme partie de la pièce P-5, les définitions suivantes du terme *process* («transformer») que l'on trouve au *Webster's Third International Dictionary* (1959) et dans le *Webster's Third International Dictionary* (1964):

[TRADUCTION] Soumettre (particulièrement des matières premières) à un procédé de fabrication, d'amélioration, de préparation en vue de la mise en marché, etc.; convertir en une forme qui en permette la vente; par exemple, abattre le bétail, moudre le grain, filer le coton, pasteuriser le lait, trier et empaqueter les fruits et légumes.

Soumettre à une méthode, à un système ou à une technique donnés de préparation, de manutention ou à un autre traitement destiné à produire un effet particulier: soumettre à un procédé spécial; par ex., 1) préparer en vue de la mise en marché, de la fabrication, ou de tout autre usage commercial en le soumettant à un procédé quelconque (le bétail, en l'abattant) (le lait, en le pasteurisant) (le grain, en le moulant) (le coton, en le filant).

Ces définitions semblent confirmer mon opinion selon laquelle la préparation de repas en vue de leur vente immédiate au public en tant que produit fini ne compte pas parmi les activités de transformation. Ces définitions laissent toutes entendre,

ingredients might be "processing", but not a restaurant preparing pizza for immediate consumption. I found the expert testimony of Mr. John A. Kitson more helpful than the dictionary definitions. Mr. Kitson testified that Mother's Pizza Parlours are not food processing operations. He would appear to base his opinion on two factors. First, that ordinary commercial usage in the industry does not include the preparation of food for immediate consumption in a restaurant or for delivery or pick-up in the notion "food processing". The admissibility and probative nature of such evidence is confirmed by the decision of the Federal Court of Appeal in *Controlled Foods Corp. Ltd. v. R. (supra)*. Second, that food processing includes some element of transformation or preservation to allow wide distribution at a later date. This does not describe the operations carried out at Mother's Pizza Parlours. Preservation is not a condition *sine qua non* of food processing.

This brings me to the case law. There is no authority that has come to my attention which is directly on point. However, there are some decisions which bear careful scrutiny.

The *Controlled Foods* case (*supra*) involved the applicability of the federal excise tax exemption for "manufacturers or producers" on machinery purchased for use in the "manufacture or production of goods" and did not deal directly with the meaning of "processing". However, the exemption was claimed in respect of restaurant equipment alleged to be used for the manufacture or production of meals and drinks in a restaurant. The Federal Court of Appeal did not interfere with the refusal of the Trial Division [1979] 2 F.C. 825, to accord the exemption to such a restaurant operation. This case is instructive and enlightening in view of the similarity to the facts to the present cases.

In *Canadian Wirevision Ltd. v. R. (supra)* it was held that cable television signals are not goods

avec exemples à l'appui, qu'une usine de congélation de pizza ou d'ingrédients à pizza peut se livrer à des activités de «transformation», mais que ce n'est pas le cas d'un restaurant qui prépare de la pizza en vue de sa consommation immédiate. J'ai trouvé que le témoignage d'expert de M. John A. Kitson était plus utile que les définitions des dictionnaires. D'après lui, les activités des Mother's Pizza Parlours ne sont pas des activités de transformation. Son opinion repose, semble-t-il, sur deux constatations. En premier lieu, d'après le sens ordinaire qui lui est donné dans le commerce, la notion de «transformation des aliments» ne comprend pas la préparation d'aliments destinés à être consommés immédiatement dans un restaurant ou à être livrés ou emportés. L'admissibilité et la force probante d'une telle preuve a été confirmée dans la décision de la Cour d'appel fédérale *Controlled Foods Corp. Ltd. c. R. (susmentionnée)*. En second lieu, la transformation des aliments comporte certains éléments de transformation ou de conservation afin de permettre la distribution sur une grande échelle à une date ultérieure. Ce n'est pas le cas des opérations auxquelles se livraient les Mother's Pizza Parlours. La conservation n'est pas une condition *sine qua non* de la transformation des aliments.

J'en viens maintenant à l'examen de la jurisprudence. On ne m'a cité aucun jugement qui porte directement sur le point en litige. Il existe toutefois certaines décisions qui méritent qu'on les examine avec soin.

L'arrêt *Controlled Foods* (précité) portait sur l'applicabilité de l'exemption de la taxe d'accise fédérale pour «fabricants ou producteurs» sur des machines achetées pour servir à la «fabrication ou à la production de marchandises» et n'a pas traité directement de la signification du terme «transformation». Toutefois, l'exemption réclamée concernait du matériel de restaurant qui aurait servi à la fabrication ou à la production de repas et de boissons dans un restaurant. La Cour d'appel fédérale n'a pas modifié le refus de la Division de première instance [1979] 2 C.F. 825 d'accorder une exemption à l'égard d'un tel restaurant. Cette affaire est instructive en raison de la similitude de ses faits avec ceux de l'espèce.

Dans l'arrêt *Canadian Wirevision Ltd. c. R. (précité)*, la Cour a statué que les signaux de

and therefore the taxpayer's profits did not qualify as "Canadian manufacturing and processing profits" under subsection 125.1(3) of the *Income Tax Act*. It was also stated *obiter* that capture and delivery of television signals constituted processing in the "ordinary reasonable sense" of that term (*ibid.*, at page 586). I do not regard this *obiter dictum* as applicable to the present cases because of its vastly different facts.

Similarly, the decision of the Federal Court of Appeal in *Le Soleil Ltée v. Minister of National Revenue* (*supra*) involved facts very far removed from the present case. That a newspaper was considered to be a "manufacturing and processing corporation" does not settle the case of Mother's Pizza Parlours. It should also be noted that the narrow question before the Court in that case was not whether a newspaper is involved in processing but rather whether advertising sales can be regarded as manufacturing or processing sales.

This leaves the decision of Cattanach J. in *Federal Farms Ltd. v. Minister of National Revenue* (*supra*) which was urged upon me by the plaintiffs. Like the *Le Soleil* case, *Federal Farms* involved the determination of whether the appellant qualified as a "manufacturing and processing corporation" for the purposes of then section 40A of the *Income Tax Act*. *Federal Farms* may be distinguished from the present cases on two key points. First, the integrated market gardening corporation in question was involved in both the primary and secondary stages of food production. In contrast, Mother's Pizza Parlours are retail sales and service operations which prepare meals for immediate sale to the public as finished goods. Second, the operations performed in *Federal Farms* included washing and grading to facilitate later use, spraying to retard bacterial growth and increase shelf life and packaging for the wholesale market. It is primarily the spraying and packaging for wholesale distribution of the vegetables which distinguishes *Federal Farms* operation from the

télévision transmis par câble n'étaient pas des marchandises et partant, que les bénéficiaires touchés par le contribuable ne constituaient pas des «bénéficiaires de fabrication et de transformation au Canada» aux termes du paragraphe 125.1(3) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*. On a aussi déclaré, incidemment, que le fait de capter et de livrer des signaux de télévision constituait une activité de transformation au «sens habituel et raisonnable» de ce terme (*ibid.* à la page 586). Je ne crois pas que cette opinion incidente s'applique à la présente cause en raison des circonstances très différentes.

De la même manière, la décision de la Cour d'appel fédérale *Le Soleil Ltée c. Le ministre du Revenu national* (précitée) portait sur des faits tout à fait différents de ceux de la présente affaire. Le fait qu'un journal a été considéré comme une «corporation de fabrication et de transformation» ne permet pas de régler le cas des Mother's Pizza Parlours. Il faut aussi noter que la question précise qui se posait à la Cour dans cette affaire, n'était pas de décider si l'exploitation d'un journal comportait une activité de transformation, mais plutôt de déterminer si les ventes d'annonces publicitaires pouvaient être considérées comme des ventes de marchandises fabriquées ou transformées.

Il ne me reste plus qu'à examiner la décision rendue par le juge Cattanach dans l'affaire *Federal Farms Ltd. v. Minister of National Revenue* (précitée) et invoquée par les demanderessees. Tout comme dans la cause *Le Soleil*, il s'agissait, dans l'affaire *Federal Farms*, de déterminer si l'appelante était une «corporation de fabrication et de transformation» au sens de l'ancien article 40A de la *Loi de l'impôt sur le revenu*. L'arrêt *Federal Farms* se distingue des présentes causes sur deux points essentiels. Tout d'abord, les activités de la société de production maraîchère intégrée en cause concernaient aussi bien les étapes primaires que secondaires de la production alimentaires. Par contraste, les Mother's Pizza Parlours sont des établissements de vente au détail et de services qui préparent des repas en vue de leur vente immédiate au public en tant que produits finis. Deuxièmement, les opérations effectuées par *Federal Farms*, incluaient le lavage et le classement des légumes en vue de leur utilisation ultérieure, la pulvérisation visant à retarder la croissance des

activities carried out in the buildings in the present cases.

For all of these reasons I find that the plaintiffs did not, in the 1976 taxation year, lease the buildings in question to lessees who used them for the processing of goods for sale.

In the circumstances it is not strictly necessary to decide whether the activities that the plaintiffs allege to be processing, were the activities for which the buildings were "primarily" used.

In summary, I find that the buildings in question were not used in 1976 for "processing" as that term may be understood for the purposes of subsection 127(10) of the *Income Tax Act*. Thus, the Minister of National Revenue was correct in his notices of reassessment for the 1976 taxation year. Mother's is not entitled to the deduction of \$16,250 and Mother's London is not entitled to the deduction of \$2,110 both claimed under subsection 127(5) with respect to the three buildings as they were not "qualified property" within the meaning assigned to that term by subsection 127(10). Accordingly, both actions are dismissed with costs.

bactéries et à augmenter la durée de conservation avant la vente, ainsi que le conditionnement en vue de la vente aux grossistes. Ce sont surtout la pulvérisation et le conditionnement pour le commerce de gros des légumes qui distinguent les activités de *Federal Farms* de celles qui ont été exercées en l'espèce.

Pour tous ces motifs, je conclus que les demanderessees n'ont pas, au cours de l'année d'imposition 1976, loué les bâtiments en question à des locataires qui les ont employés pour la transformation de marchandises en vue de la vente.

Compte tenu des circonstances, il n'est pas absolument nécessaire de décider si les activités qui, au dire des demanderessees, constituent de la transformation sont des activités pour lesquelles les bâtiments ont été «surtout» employés.

En conclusion, je statue que les bâtiments en cause n'ont pas servi en 1976 à la «transformation» au sens du paragraphe 127(10) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*. Les avis de nouvelle cotisation établis par le ministre du Revenu national pour l'année d'imposition 1976 étaient donc fondés. Mother's et Mother's London ne peuvent déduire les sommes de 16 250 \$ et de 2 110 \$ respectivement qu'elles ont réclamées sur le fondement du paragraphe 127(5) à l'égard des trois bâtiments, ceux-ci n'étant pas des «biens admissibles» d'après le sens qui est donné à cette expression au paragraphe 127(10). Les deux actions sont donc rejetées avec dépens.