

T-1761-86

T-1761-86

Harvey C. Smith Drugs Ltd. (*Plaintiff*)Harvey C. Smith Drugs Ltd. (*demanderesse*)

v.

c.

Her Majesty the Queen (*Defendant*)Sa Majesté la Reine (*défenderesse*)

INDEXED AS: HARVEY C. SMITH DRUGS LTD. v. M.N.R. (T.D.)

RÉPERTORIÉ: HARVEY C. SMITH DRUGS LTD. c. M.R.N. (1^{re} INST.)

Trial Division, Reed J.—Toronto, April 16; Ottawa, April 27, 1992.

Section de première instance, juge Reed—Toronto, 16 avril; Ottawa, 27 avril 1992.

Income tax — Income calculation — Deductions — Dispensing of prescription drugs in capsule or tablet form requiring pharmacist to cull damaged pills, count pills, place pills in appropriate container, label container — Not “processing” within Income Tax Act, s. 125.1 — Context of Act indicating “manufacturing” and “processing” related — “Manufacturing” used to narrow scope of dictionary meaning of “processing” for purposes of s. 125.1 — Imports requirement product being processed undergo physical change in form or appearance — Pharmacist not changing form or appearance of tablets and capsules — “Making product more marketable” not independent test — Packaging alone, apart from production processes involving change in form or appearance of product, not processing.

Impôt sur le revenu — Calcul du revenu — Déductions — Le pharmacien qui prépare des médicaments sous forme de capsules ou de tablettes délivrées sur ordonnance doit enlever celles qui sont brisées, compter les pillules avant de les mettre dans le contenant approprié qu’il étiquette — Cette activité ne constitue pas une «transformation» au sens de l’art. 125.1 de la Loi de l’impôt sur le revenu — Le contexte de la Loi révèle que les concepts de «fabrication» et de «transformation» sont reliés — Le concept de «fabrication» permet de restreindre l’étendue du sens lexicographique du terme «transformation» aux fins de l’art. 125.1 — Il implique que la forme ou l’apparence du produit transformé doit subir un changement matériel — Le pharmacien ne change pas la forme ou l’apparence des tablettes et des capsules — Le fait que l’activité «facilite la mise en marché du produit» n’est pas un critère indépendant — L’emballage seul, indépendamment de l’activité de production qui entraîne un changement de forme ou d’apparence du produit, n’est pas une transformation.

Construction of statutes — Income Tax Act, s. 125.1 — Whether “processing” in s. 125.1 encompassing dispensing of prescription drugs in capsule or tablet form — Taxing statutes interpreted in accordance with object and purpose found in other sections of Act, context of Act generally and other statutes in pari materia — Explanations by departmental officials given in Senate and House of Commons Committees may shed light on ambiguous provisions, but should be used with care — Statements by ministers in House of Commons even less reliable — If doubt as to which alternative interpretation intended after reading relevant provisions in light of purpose and object of statute, should be resolved in favour of taxpayer — Noscitur a sociis rule not to be applied lightly — Context of Act indicating “manufacturing” and “processing” related — “Manufacturing” importing requirement product undergo physical change in form or appearance — Pharmacist not changing form or appearance of tablets or capsules.

Interprétation des lois — L’art. 125.1 de la Loi de l’impôt sur le revenu — La «transformation» prévue à l’art. 125.1 englobe-t-elle la préparation de médicaments délivrés sur ordonnance sous forme de capsules ou de tablettes? — Les lois fiscales doivent être interprétées conformément à leur objet et à leur esprit qu’on peut puiser dans les autres articles de la Loi, dans son contexte général et dans les lois en semblables matières — Les explications fournies par les fonctionnaires ministériels lors des travaux des comités du Sénat et de la Chambre des communes peuvent éclairer des dispositions ambiguës, mais elles doivent être considérées avec prudence — Les déclarations des ministres à la Chambre des communes sont même moins fiables — Si après avoir lu les dispositions pertinentes en fonction de l’objet et de l’esprit de la Loi, on éprouve encore des doutes quant à l’interprétation visée, il faut pencher en faveur du contribuable — La règle noscitur a sociis ne doit pas être appliquée à la légère — Le contexte de la Loi révèle que les concepts de «fabrication» et de «transformation» sont reliés — La «fabrication» implique que la forme ou l’apparence du produit doit subir un changement matériel — Le pharmacien ne change pas la forme ou l’apparence des tablettes ou des capsules.

This was an appeal by way of trial *de novo* from the Tax Court’s decision that the dispensing of prescription drugs in tablet and capsule form did not constitute “processing” for the

Il s’agit d’un appel interjeté par la voie d’un nouveau procès contre une décision de la Cour de l’impôt selon laquelle la préparation de tablettes et de capsules délivrées sur ordonnance ne

purposes of the manufacturing and processing deduction under *Income Tax Act*, section 125.1. As part of its retail drugstore business, the taxpayer dispensed prescription drugs, with respect to which it was accorded the section 125.1 processing deduction, except with respect to the dispensing of tablets or capsules. The dispensing of drugs in capsule or tablet form requires the pharmacist to read the prescription, verify its authenticity, determine what is required to fill the prescription, select the appropriate tablets or capsules which have been purchased in bulk form, dump the tablets into a tray and, using a spatula, remove any that are damaged, count the tablets, place them in the appropriate container, and label it as required by legislation.

According to the Minister's budget speech, section 125.1 was added to the Act in 1973 to encourage processing in Canada by giving a deduction to Canadian firms which were in direct competition with foreign businesses. During 1962 and 1963, a related provision, subsection 40A(3), had deemed that packaging was not manufacturing or processing.

Taxpayer argued that the interpretation principle *noscitur a sociis* should not be employed. It was argued that "manufacturing or processing" were used disjunctively and should each be given its separate meaning.

Held, the action should be dismissed.

The artificially restrictive rules of interpretation respecting taxing statutes had been swept away by *Stubart Investments Ltd. v. The Queen*, [1984] 1 S.C.R. 536. Taxing statutes are to be interpreted in accordance with their object and purpose, found in other sections of the Act, the context of the Act generally and other statutes *in pari materia*. Although explanations given, particularly by departmental officials, in Senate or House of Commons Committee proceedings may shed light on ambiguous statutory provisions, they must be used with care since such proceedings take on an advocacy flavour. Statements by ministers in the House of Commons may be even less reliable, as in this case where section 125.1 was drafted more broadly than necessary to meet the stated objective. A reference to the object of the legislation in a budget speech could not be used to graft onto the legislation terms and conditions which are not there. Little weight should be given to statements of the Minister of Finance in interpreting section 125.1.

Comments by the Supreme Court of Canada that, in cases of uncertainty, the taxpayer must be given the benefit of the doubt should not be interpreted as resiling from the principle set out in *Stubart*. They merely indicate that if, after reading the statutory provisions in the light of the purpose and object of the statute, there is still doubt as to which alternative interpretation was intended, then that doubt should be resolved in favour of the taxpayer.

constitue pas une «transformation» aux fins de la déduction relative à la fabrication et à la transformation prévue à l'article 125.1 de la *Loi de l'impôt sur le revenu*. L'entreprise de vente au détail de produits pharmaceutiques du contribuable consiste notamment à préparer des médicaments délivrés sur ordonnance, activité pour laquelle il a droit à la déduction relative à la transformation prévue à l'article 125.1, à l'exception de la préparation de tablettes ou de capsules. Le pharmacien qui prépare les médicaments sous forme de capsules ou de tablettes doit lire la prescription, vérifier son authenticité, déterminer ce dont il a besoin pour l'exécuter, sélectionner les tablettes ou capsules appropriées, achetées en vrac, verser les tablettes dans un plateau, enlever, à l'aide d'une spatule, celles qui sont brisées, compter les tablettes avant de les mettre dans le contenant approprié, et étiqueter celui-ci conformément à la législation.

Selon le discours du budget prononcé par le ministre, l'article 125.1 a été ajouté à la Loi en 1973 pour encourager la transformation au Canada en accordant une déduction aux compagnies canadiennes qui sont en concurrence directe avec les entreprises étrangères. En 1962 et 1963 était en vigueur le paragraphe 40A(3), disposition connexe, en vertu duquel l'emballage était réputé ne pas être une fabrication ou une transformation.

La contribuable a prétendu que le principe d'interprétation *noscitur a sociis* ne devrait pas être appliqué. On a soutenu que les termes «fabrication ou transformation» étaient utilisés séparément et devraient recevoir chacun un sens distinct.

Jugement: l'action devrait être rejetée.

L'arrêt *Stubart Investments Ltd. c. La Reine*, [1984] 1 R.C.S. 536 a balayé les règles d'interprétation artificiellement restrictives appliquées aux lois fiscales. Celles-ci doivent être interprétées conformément à leur objet et à leur esprit qu'on peut puiser dans les autres articles de la Loi, dans son contexte général et dans les lois en semblables matières. Bien que les explications fournies, particulièrement par les fonctionnaires ministériels, lors des travaux des comités du Sénat ou de la Chambre des communes, puissent éclairer des dispositions législatives ambiguës, elles doivent être considérées avec prudence puisque ces travaux revêtent des allures de plaidoyers. Les déclarations des ministres à la Chambre des communes peuvent être encore moins fiables, comme en l'espèce où l'article 125.1 a été rédigé de façon plus générale que nécessaire pour réaliser l'objectif énoncé. On ne peut utiliser un renvoi à l'objectif d'une loi énoncé dans un discours du budget pour greffer aux dispositions de la Loi des modalités qui n'y sont pas. On ne peut accorder beaucoup de poids aux déclarations du ministre des Finances pour interpréter l'article 125.1.

Les commentaires émis par la Cour suprême du Canada selon lesquels, en cas d'incertitude, il faut donner le bénéfice du doute au contribuable, ne rejettent pas le principe énoncé dans l'arrêt *Stubart*. Ils indiquent seulement que, si après avoir lu les dispositions législatives en fonction de l'objet et de l'esprit de la Loi, on éprouve encore des doutes quant à l'interprétation visée, il faut pencher en faveur du contribuable.

The case law has established that, to characterize an activity as "processing" within the meaning of section 125.1, there must at least be a change in form or appearance of the product being processed, even if only a chemical or electrical change not visible to the naked eye. While the *noscitur a sociis* rule should not be applied lightly, in this case the whole context of the Act made it clear that "manufacturing" and "processing" are related. The pharmacist did not change the form or appearance of the tablets and capsules.

Case law does not establish that making the product more marketable is an independent test. That would be a very broad test, as an activity which makes a product more marketable can encompass much that would not be considered "processing".

The absence of legislation deeming packaging only not to be processing did not lead to the conclusion that packaging must be considered a process under section 125.1. The "deeming" clause in the former section 40A was intended only to ensure that what did not naturally fall within "processing" for section 40A purposes would not in fact do so. Although many production processes could involve as an end step the packaging of the product being processed, which could legitimately be considered to be part of a processing of the product, packaging alone, apart from an integrated activity, involving change in the form or appearance of the product, cannot be classified as processing for section 125.1 purposes.

Selon la jurisprudence, pour qualifier une activité de «transformation» au sens de l'article 125.1, le produit transformé doit au moins subir un changement de forme ou d'apparence, même un changement chimique ou électrique non visible à l'œil nu. Bien que la règle *noscitur a sociis* ne doive pas être appliquée à la légère, en l'espèce, compte tenu du contexte général de la Loi, il est évident que les concepts de «fabrication» et de «transformation» sont reliés. Le pharmacien n'a pas changé la forme ou l'apparence des tablettes et des capsules.

La jurisprudence n'établit pas que l'activité qui facilite la mise en marché du produit est un critère indépendant. Un tel critère serait très général puisque l'activité qui facilite la mise en marché d'un produit peut englober un grand nombre d'éléments ne relevant pas du concept de «transformation».

L'absence d'une disposition selon laquelle l'emballage seul est réputé ne pas être une transformation ne permet pas de conclure que l'emballage doit être considéré comme un procédé en vertu de l'article 125.1. La présomption établie à l'ancien article 40A visait seulement à faire en sorte que ce qui ne relevait pas directement du concept de «transformation» aux fins de cet article n'y soit pas inclus. Bien qu'un grand nombre de procédés de production puissent nécessiter, en dernier lieu, l'emballage du produit transformé, qu'on peut à juste titre considérer comme une étape de la transformation du produit, l'emballage seul, indépendamment de l'activité intégrée qui entraîne un changement de forme ou d'apparence du produit, ne peut être qualifié de transformation aux fins de l'article 125.1.

STATUTES AND REGULATIONS JUDICIALLY CONSIDERED

- Child Resistant Packages Regulation*, R.R.O. 1980, Reg. 445. f
Health Disciplines Act, R.S.O. 1980, c. 196.
Income Tax Act, R.S.C. 1952, c. 148 (as am. by S.C. 1970-71-72, c. 63, s. 1), ss. 40A (as enacted by S.C. 1962-63, c. 8, s. 10), 125.1 (as enacted by S.C. 1973-74, c. 29, s. 1).

CASES JUDICIALLY CONSIDERED

APPLIED:

- Stuart Investments Ltd. v. The Queen*, [1984] 1 S.C.R. 536; [1984] CTC 294; (1984), 84 DTC 6305; 53 N.R. 241; *Kimel, M. v. Minister of National Revenue* (1982), 82 DTC 1086 (T.A.B.). h

DISTINGUISHED:

- Federal Farms Ltd. v. Minister of National Revenue*, [1966] Ex.C.R. 410; [1966] C.T.C. 62; (1966), 66 DTC 5068; aff'd [1967] S.C.R. vi; (1967), 67 DTC 5311; *Admiral Steel Products Ltd. v. Minister of National Revenue* (1966), 66 DTC 174 (T.A.B.); *Thompson, W.G., & Sons Ltd. v. Minister of National Revenue* (1966), 66 DTC 291 (T.A.B.); *Woods Harbour Lobster Co. Ltd. v. Minister of National Revenue* (1989), 89 DTC 303 (T.C.C.). j

LOIS ET RÈGLEMENTS

- Child Resistant Packages Regulation*, R.R.O. 1980, Reg. 445.
Loi de l'impôt sur le revenu, S.R.C. 1952, ch. 148 (mod. par S.C. 1970-71-72, ch. 63, art. 1), art. 40A (édicte par S.C. 1962-63, ch. 8, art. 10), 125.1 (édicte par S.C. 1973-74, ch. 29, art. 1).
Loi sur les sciences de la santé, L.R.O. 1980, ch. 196. g

JURISPRUDENCE

DÉCISIONS APPLIQUÉES:

- Stuart Investments Ltd. c. La Reine*, [1984] 1 R.C.S. 536; [1984] CTC 294; (1984), 84 DTC 6305; 53 N.R. 241; *Kimel, M. v. Minister of National Revenue* (1982), 82 DTC 1086 (C.A.I.).

DISTINCTION FAITE AVEC:

- Federal Farms Ltd. v. Minister of National Revenue*, [1966] R.C.É. 410; [1966] C.T.C. 62; (1966), 66 DTC 5068; conf. par [1967] R.C.S. vi; (1967), 67 DTC 5311; *Admiral Steel Products Ltd. v. Minister of National Revenue* (1966), 66 DTC 174 (C.A.I.); *Thompson, W.G., & Sons Ltd. v. Minister of National Revenue* (1966), 66 DTC 291 (C.A.I.); *Woods Harbour Lobster Co. Ltd. v. Minister of National Revenue* (1989), 89 DTC 303 (C.C.I.). i

CONSIDERED:

Canada v. Fries, [1990] 2 S.C.R. 1322; [1990] 2 C.T.C. 439; (1990), 90 DTC 6662; 114 N.R. 150; *Johns-Manville Canada Inc. v. The Queen*, [1985] 2 S.C.R. 46; (1985), 21 D.L.R. (4th) 210; [1985] 2 CTC 111; 85 DTC 5373; 60 N.R. 244; *Tenneco Canada Inc. v. Canada*, [1991] 1 C.T.C. 323; (1991), 91 DTC 5207 (F.C.A.); *Attorney General for British Columbia v. The King* (1922), 63 S.C.R. 622; 68 D.L.R. 106; [1922] 3 W.W.R. 2669; *British Columbia Telephone Company Limited v. The Queen* (1992), 92 DTC 6129 (F.C.A.).

AUTHORS CITED

Canada. *House of Commons Debates*, Vol. III, 4th Sess., 28th Parl., 21 Eliz. II, May 8, 1972.
Maxwell on the Interpretation of Statutes, 12th ed. by P. St. J. Langan, London: Sweet & Maxwell Ltd., 1969.

APPEAL from Tax Court of Canada decision, [1986] 1 C.T.C. 2339; (1986), 86 DTC 1243, that dispensing of prescription drugs in capsule or tablet form did not constitute "processing" for the purposes of the deduction under *Income Tax Act*, section 125.1. Action dismissed.

COUNSEL:

Richard B. Thomas and D. Lisa Goldstein for plaintiff.
M. Judith Sheppard for defendant.

SOLICITORS:

McMillan Binch, Toronto, for plaintiff.
Deputy Attorney General of Canada for defendant.

The following are the reasons for judgment rendered in English by

REED J.: The plaintiff corporation appeals (by way of trial *de novo*) a decision of the Tax Court dated March 12, 1986, and reported at [1986] 1 C.T.C. 2339, which held that the dispensing of prescription drugs in tablet and capsule form does not constitute "processing" for the purposes of the manufacturing and processing deduction under section 125.1 [as enacted by S.C. 1973-74, c. 29, s. 1] of the *Income Tax Act*, R.S.C. 1952, c. 148, as amended [by S.C. 1970-71-72, c. 63, s. 1].

DÉCISIONS EXAMINÉES:

Canada c. Fries, [1990] 2 R.C.S. 1322; [1990] 2 C.T.C. 439; (1990), 90 DTC 6662; 114 N.R. 150; *Johns-Manville Canada Inc. c. La Reine*, [1985] 2 R.C.S. 46; (1985), 21 D.L.R. (4th) 210; [1985] 2 CTC 111; 85 DTC 5373; 60 N.R. 244; *Tenneco Canada Inc. c. Canada*, [1991] 1 C.T.C. 323; (1991), 91 DTC 5207 (C.A.F.); *Attorney General for British Columbia v. The King* (1922), 63 R.C.S. 622; 68 D.L.R. 106; [1922] 3 W.W.R. 2669; *British Columbia Telephone Company Limited c. La Reine* (1992), 92 DTC 6129 (C.A.F.).

DOCTRINE

Canada. *Débats de la Chambre des communes*, vol. III, 4^e sess., 28^e Lég., 21 Eliz. II, 8 mai 1972.
Maxwell on the Interpretation of Statutes, 12th ed. by P. St. J. Langan, London: Sweet & Maxwell Ltd., 1969.

APPEL contre une décision de la Cour canadienne de l'impôt, [1986] 1 C.T.C. 2339; (1986), 86 DTC 1243, selon laquelle la préparation de médicaments délivrés sur ordonnance sous forme de capsules ou de tablettes ne constitue pas une «transformation» aux fins de la déduction prévue à l'article 125.1 de la *Loi de l'impôt sur le revenu*. Action rejetée.

AVOCATS:

Richard B. Thomas et D. Lisa Goldstein pour la demanderesse.
M. Judith Sheppard pour la défenderesse.

PROCUREURS:

McMillan Binch, Toronto, pour la demanderesse.
Le sous-procureur général du Canada pour la défenderesse.

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

LE JUGE REED: La corporation demanderesse interjette appel (par la voie d'un nouveau procès) contre une décision de la Cour de l'impôt rendue le 12 mars 1986 et publiée dans [1986] 1 C.T.C. 2339, qui a conclu que la préparation de tablettes et de capsules sur ordonnance ne constitue pas de la «transformation» aux fins de la déduction relative à la fabrication et à la transformation prévue à l'article 125.1 [édicte par S.C. 1973-74, ch. 29, art. 1] de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, S.R.C. 1952, ch. 148, telle que modifiée [par S.C. 1970-71-72, ch. 63, art. 1].

125.1 (1) There may be deducted from the tax otherwise payable under this Part by a corporation for a taxation year an amount equal to the aggregate of

(a) 9% of the lesser of

(i) the amount, if any, by which the corporation's Canadian manufacturing and processing profits for the year exceed the least of the amounts determined under paragraphs 125(1)(a) to (d) in respect of the corporation for the year, and

(b) 5% of the lesser of

(i) the corporation's Canadian manufacturing and processing profits for the year, and
(ii) the least of the amounts determined under paragraphs 125(1)(a) to (d) in respect of the corporation for the year;

except that in applying this section for a taxation year after the 1973 taxation year, the reference in paragraph (a) to "9%" shall be read as a reference to "8%" for the 1974 taxation year, "7%" for the 1975 taxation year, and "6%" for the 1976 and subsequent taxation years.

Facts

The plaintiff owns and operates a retail drugstore in the city of Brantford. Part of that business involves the dispensing of prescription drugs. Such drugs can be liquids, ointments or creams, reconstituted drugs (i.e., made from powders by mixing with distilled water or other solvent), compound prescriptions, tablets or capsules. With respect to the dispensing of all of these except tablets and capsules, the plaintiff is accorded the section 125.1 processing deduction (except when the drug is merely relabelled in the manufacturer's container). I understand, for example, that the deduction is allowed if a small quantity of a liquid drug is taken by the pharmacist from a larger bulk quantity, inspected, placed in an appropriately sized, and if required coloured, bottle and labelled. In the case of ointments and creams, the processing deduction is allowed when these are scooped from a bulk quantity, perhaps smoothed by a mortar and pestle, and placed in an appropriately sized smaller container. I understand, too, that the taking of non-prescription tablets and capsules from a bulk quantity, placing them in colourful containers, sealing the containers and placing them on drugstore shelves for selection by customers is also considered to be processing. The dispensing of prescriptions drugs in

125.1 (1) Une corporation peut déduire de l'impôt payable par ailleurs pour une année d'imposition, en vertu de la présente Partie, un montant égal au total obtenu en additionnant

a) 9 % du moins élevé des montants qui représentent

(i) la fraction si fraction il y a, des bénéfices de fabrication et de transformation au Canada réalisés par la corporation pour l'année qui est en sus du moins élevé des montants déterminés en vertu des alinéas 125(1)a) à d), à l'égard de la corporation, pour l'année, ou

b) 5 % du moins élevé des montants suivants:

(i) les bénéfices de fabrication et de transformation au Canada réalisés par la corporation pour l'année, ou
(ii) le moins élevé des montants déterminés en vertu des alinéas 125(1)a) à d) à l'égard de la corporation, pour l'année,

sauf que, aux fins de l'application du présent article à une année d'imposition postérieure à l'année d'imposition 1973, le pourcentage de «9 %» qui figure à l'alinéa a) doit être remplacé par le pourcentage de «8 %» pour l'année d'imposition 1974, de «7 %» pour l'année d'imposition 1975 et de «6 %» pour les années d'imposition 1976 et suivantes.

Les faits

La demanderesse exploite à Brantford une pharmacie dont elle est propriétaire. L'entreprise consiste notamment à préparer des médicaments délivrés sur ordonnance. Ceux-ci sont des liquides, des onguents ou des crèmes, des médicaments reconstitués (c'est-à-dire faits à partir de poudres mélangées avec de l'eau distillée ou un autre dissolvant), des ordonnances composées, des tablettes ou des capsules. La demanderesse a droit à la déduction relative à la transformation prévue à l'article 125.1 pour la préparation de tous ces médicaments à l'exception des tablettes et des capsules (sauf lorsque le médicament est simplement étiqueté de nouveau dans le contenant du fabricant). Je sais, notamment, que le pharmacien a droit à la déduction s'il prend une petite quantité d'un médicament liquide acheté en vrac, l'inspecte, le verse dans une bouteille de dimension appropriée et colorée si nécessaire, puis l'étiquette. La déduction relative à la transformation est accordée pour les onguents et les crèmes lorsque ceux-ci sont tirés d'une grosse quantité, peut-être aplanis à l'aide d'un mortier et d'un pilon, et placés dans un contenant plus petit de dimension appropriée. Je sais également que le fait de mettre des tablettes et des capsules achetés en vrac et ne faisant pas l'objet d'une ordon-

tablet or capsule form, however, is not treated as processing by the defendant.

The dispensing of drugs in tablet or capsule form is the most significant part of the plaintiff's dispensing business. Without this being included for section 125.1 purposes, the plaintiff cannot meet the 10% of gross revenues required by subparagraph 125.1(3)(b)(x) of the *Income Tax Act* (the "de minimis rule").

The dispensing of drugs in capsule or tablet form requires the pharmacist to read the prescription, verify its authenticity, determine what is required to fill the prescription, select the appropriate tablets or capsules which have been purchased in bulk form (that is in containers of 100, 500, 1,000, 2,500 or 5,000), dump the tablets into a tray and, using a spatula, remove any that are discoloured, broken, chipped or cracked, count the tablets and place them in the appropriate container. Two different trays are used, one for penicillin products and one for non-penicillin products. The pharmacist may select as between a brand-name drug and a generic unless the doctor directs otherwise. If cold storage prevents deterioration of the drug, the drug will have been kept refrigerated by the pharmacist. The pharmacist is required by legislation¹ to put the capsules into a container with a child-proof safety cap. (Patients who are arthritic can request a snap cap.) The container is a vial which is either clear or amber. Amber vials are used to preserve certain drugs from the effect of light which deteriorates the strength of the medication. The size and colour of the vial are determined by the prescription. The pharmacist does not seal the vial. Lastly, the pharmacist is required by provincial law to label the container with a prescription number, the patient's name, full directions for use, the doctor's name, the quantity of the medication and the date dispensed.

¹ *Child Resistant Packages Regulation*, R.R.O. 1980, Reg. 445, enacted under the *Health Disciplines Act*, R.S.O. 1980, c. 196.

nance dans des contenants colorés, de les sceller avant de les disposer sur les tablettes de la pharmacie à l'intention des clients, est également considéré comme une transformation. Toutefois, la défendresse ne considère pas la préparation de tablettes ou de capsules délivrées sur ordonnance comme une transformation.

La demanderesse prépare la plus grande partie de ses médicaments sous forme de tablettes ou de capsules. Si cette activité n'est pas incluse aux fins de l'article 125.1, la demanderesse n'atteint pas le pourcentage de 10 % des recettes brutes requis par le sous-alinéa 125.1(3)b(x) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* (le critère du 10 %).

Le pharmacien qui prépare des tablettes ou des capsules doit lire la prescription, vérifier son authenticité, déterminer ce dont il a besoin pour l'exécuter, sélectionner les tablettes ou capsules appropriées, achetées en vrac (en contenants de 100, 500, 1 000, 2 500 ou 5 000), verser les tablettes dans un plateau, enlever, à l'aide d'une spatule, celles qui sont décolorées, brisées, écaillées ou fendues, et compter les tablettes avant de les mettre dans le contenant approprié. Deux différents plateaux sont utilisés, un pour les produits contenant de la pénicilline et l'autre pour ceux qui n'en contiennent pas. Le pharmacien opte pour une marque déposée ou un nom générique à moins que le médecin prescrive autre chose. Si nécessaire, le pharmacien réfrigère le médicament pour réprimer sa détérioration. Il doit, en vertu de la loi¹, mettre les capsules dans un contenant dont la capsule de sûreté est à l'épreuve des enfants. (Les patients atteints d'arthrite peuvent demander un couvercle à pression). Le contenant, une fiole, est clair ou ambré. Les fioles ambrées protègent certains médicaments contre l'effet de la lumière qui en détériore la force. La dimension et la couleur de la fiole dépendent de la prescription. Le pharmacien ne scelle pas la fiole. Enfin, il doit, en vertu de la législation provinciale, inscrire sur le contenant le numéro de la prescription, le nom du patient, la posologie, le nom du médecin, la quantité du médicament et la date de sa préparation.

¹ *Child Resistant Packages Regulation*, R.R.O. 1980, Reg. 445, adopté en application de la *Loi sur les sciences de la santé*, L.R.O. 1980, ch. 196.

Legislative History

Section 125.1 provides for a deduction from the tax otherwise payable by a corporation. The amount is calculated by reference to the corporation's "manufacturing and processing profits for the year". Paragraph 125.1(3)(a) defines "Canadian manufacturing and processing profits":

125.1 (3) ...

(a) "Canadian manufacturing and processing profits" of a corporation for a taxation year means such portion of the aggregate of all amounts each of which is the income of the corporation for the year from an active business carried on in Canada as is determined under rules prescribed for that purpose by regulation made on the recommendation of the Minister of Finance to be applicable to the manufacturing or processing in Canada of goods for sale or lease; ... [Underlining added.]

Section 125.1 was added to the Act in 1973. The text of the budget speech of the Minister of Finance² when introducing the relevant amendment states:

As a major step in the development of a new industrial policy for this country, I am bringing forward measures of a fundamental nature to revitalize the manufacturing and processing industries. These measures will help this sector improve its competitive position in the world and will thus protect existing jobs and provide well-paying new jobs for Canadians in and near the urban centres where they want to work. Moreover, these proposals will further reinforce growth throughout the economy by stimulating an early expansion in capital investment.

First, I propose that the cost of all machinery and equipment purchased after tonight by a taxpayer to be used for the purpose of manufacturing or processing goods for sale or lease in Canada may be written off in two years. A new capital cost allowance class will be established and a taxpayer will be entitled to claim as depreciation up to 50 per cent of the cost of the asset in the year in which it is acquired and the unclaimed balance in any subsequent year.

Second, commencing January 1, 1973, the top rate of corporate tax applicable to manufacturing and processing profits earned in Canada will be reduced to 40 per cent. Similarly, the effective rate of corporate tax applicable to manufacturing and processing profits earned in Canada eligible for the small business deduction will be reduced from 25 per cent to 20 per cent. In order to give effect to these rate reductions, it will be necessary to provide rules to enable a corporation to distinguish its

² *House of Commons Debates*, at pp. 2001-2002 (May 8, 1972).

Historique législatif

L'article 125.1 prévoit une déduction de l'impôt par ailleurs payable par une corporation. Le montant est déterminé en fonction des «bénéfices de fabrication et de transformation ... d'une corporation pour une année». L'alinéa 125.1(3)a définit cette notion:

125.1 (3) ...

a) «bénéfices de fabrication et de transformation au Canada» d'une corporation pour une année d'imposition signifie le pourcentage de tous les montants dont chacun est le revenu que la corporation a tiré pour l'année d'une entreprise exploitée activement au Canada, déterminé en vertu des règles prescrites à cette fin par voie de règlement établi sur la recommandation du ministre des Finances, qui doit s'appliquer à la fabrication ou à la transformation au Canada d'articles destinés à la vente ou à la location; ... [C'est moi qui souligne.]

L'article 125.1 a été ajouté à la Loi en 1973. Au moment d'introduire les modifications pertinentes, le ministre des Finances a déclaré ceci dans son discours du budget²:

Comme point de départ dans l'élaboration d'une nouvelle politique industrielle pour notre pays, je présente des mesures fondamentales en vue de ranimer les industries de fabrication et de transformation. Ces mesures vont aider ce secteur à améliorer sa position concurrentielle dans le monde et, du même coup, sauvegarder les emplois actuels et assurer de nouveaux emplois rémunérateurs aux Canadiens dans les centres urbains où ils désirent travailler, ou à proximité de ceux-ci. En outre, ces propositions vont relancer la croissance de l'économie en suscitant une expansion des placements de capitaux avant longtemps.

Premièrement, je propose que le coût de toutes les machines et de tout l'outillage qu'un contribuable achètera, à compter de demain, pour la fabrication ou la transformation de biens destinés à être vendus ou loués au Canada soit amorti en deux ans. On établira une nouvelle catégorie de déductions pour amortissement et le contribuable aura le droit de déduire, à ce titre jusqu'à 50 p. 100 du coût du bien au cours de l'année d'acquisition, et de déduire au cours de toute année ultérieure le solde non encore réclamé.

Deuxièmement, à partir du 1^{er} janvier 1973, le taux le plus élevé d'impôt sur les sociétés applicable aux bénéfices réalisés au Canada dans la fabrication et la transformation sera abaissé à 40 p. 100. Parallèlement, le taux réel de l'impôt sur les sociétés applicable aux bénéfices réalisés au Canada dans la fabrication ou la transformation et admissibles à la déduction accordée aux petites entreprises sera abaissé de 25 à 20 p. 100. Pour que ces réductions de taux prennent effet, il faudra édicter

² *Débats de la Chambre des communes*, aux p. 2001 et 2002 (8 mai 1972).

manufacturing and processing income from other kinds of income, such as investment income, wholesaling and retailing income and natural resource income. Specific rules for this purpose will be included in the bill and in the regulations.

The tax treatment of companies engaged in manufacturing and processing will now compare very favourably with that in other nations, particularly the United States and the enlarged Common Market countries. Accordingly, it is to be expected that these measures will provide a substantial incentive for the establishment in Canada of new manufacturing enterprises and the expansion of existing enterprises by increasing the return that can ultimately be realized on capital investment.

The increase in the flow of funds available to these industries will strengthen their ability to compete with foreign manufacturers in a variety of ways. They make use of these expanded resources to finance new research and development, to finance an expansion of productive capacity, to introduce new product lines and to finance the development of new cost-reducing methods.

Prior to the 1973 amendment, a related provision had existed in the taxation years 1962 and 1963. During those years subsection 40A [as enacted by S.C. 1962-63, c. 8, s. 10] of the *Income Tax Act* provided:

40A. (1) There may be deducted from the tax otherwise payable for a taxation year by a manufacturing and processing corporation an amount determined by the following rules:

(2) In this section,

(a) "manufacturing and processing corporation" means a corporation that had net sales for the taxation year in respect of which the expression is being applied from the sale of goods processed or manufactured in Canada by the corporation the amount of which was at least 50% of its gross revenue for the year, but does not include a corporation whose principal business for the year was

- (i) operating a gas or oil well,
- (ii) logging,

(3) For the purpose of paragraph (a) of subsection (2)

(a) goods processed or manufactured shall be deemed not to include goods that have been packaged only; . . . [Underlining added.]

des règles permettant à une société de faire la distinction entre ses revenus provenant de la fabrication ou de la transformation et ses autres genres de revenus, par exemple le revenu de placements, le revenu du commerce de gros et de détail, le revenu de l'exploitation des ressources naturelles. Des règles spéciales seront incorporées au bill et aux règlements.

Le traitement fiscal accordé aux sociétés de fabrication et de transformation se comparera désormais très favorablement avec celui qui s'applique dans d'autres pays, notamment aux États-Unis et dans les pays du Marché commun élargi. Par conséquent, il est à prévoir que ces mesures aboutiront à des stimulants substantiels en vue de la création, au Canada, de nouvelles entreprises de fabrication, et de l'expansion de celles qui existent déjà, en accroissant les revenus que produiront, en fin de compte, les capitaux investis.

L'accroissement des liquidités auxquelles auront accès ces industries augmentera leur capacité de concurrencer de multiples façons les fabricants étrangers. Ces ressources accrues pourraient servir à financer de nouveaux travaux de recherche et de développement ainsi qu'une expansion de la capacité de production, à créer de nouveaux produits et à financer la mise au point de nouvelles méthodes de réduction des prix de revient.

Au cours des années d'imposition 1962 et 1963, soit avant la modification de 1973, il existait une disposition connexe. L'article 40A [édicte par S.C. 1962-63, ch. 8, art. 10] de la *Loi de l'impôt sur le revenu* était alors ainsi libellé:

40A. (1) Une corporation de fabrication et de transformation peut déduire de l'impôt autrement payable pour une année d'imposition un montant déterminé d'après les règles suivantes:

(2) Dans le présent article,

a) «corporation de fabrication et de transformation» désigne une corporation dont les ventes nettes pour l'année d'imposition à l'égard de laquelle l'expression est appliquée, provenant de la vente de marchandises transformées ou fabriquées au Canada par la corporation, dont le montant a atteint au moins 50 p. 100 de son revenu brut pour l'année, mais qui ne comprend pas une corporation dont l'entreprise principale pour l'année a été

- (i) l'exploitation d'un puits de gaz ou de pétrole,
- (ii) l'exploitation des bois et forêts,

(3) Pour les objets de l'alinéa a) du paragraphe (2)

a) des marchandises transformées ou fabriquées sont réputées ne pas comprendre des marchandises qui n'ont subi que l'emballage; . . . [C'est moi qui souligne.]

Several cases were cited which dealt with the interpretation of the admonition in subsection 40A(3) that packaging was deemed not to be manufacturing or processing. In *Federal Farms Ltd. v. Minister of National Revenue*, [1966] Ex.C.R. 410; aff'd [1967] S.C.R. vi, it was held that washing, brushing, spraying, drying, sizing, culling, grading and packaging carrots and potatoes was a process or a series of processes which prepared the product for the retail market. This activity was held to fall within the ordinary meaning of the word "processing". (The vegetables travelled along conveyor belts, went through washing machines, etc.) That decision referred to various dictionary definitions of the word "process" (at page 416):

In Webster's Third New International Dictionary published in 1964 the word "process" is defined as follows, "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 pasteurizing it) (—ing grain by milling) (—ing cotton by spinning):

In Webster's Second New International Dictionary published in 1959 the following definition of the word "process" appears, "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 pasteurizing, fruits and vegetables by sorting and repacking".

Other standard works consulted define "process" as "to treat, prepare, or handle by some special method".

Mr. Justice Cattanach summed up his decision in the *Federal Farms Ltd.* case by saying (at page 416):

Although the product sold remains a vegetable, nevertheless it is not a vegetable as it came from the ground but rather one that has been cleaned, with improved keeping qualities [as a result of the spraying] and thereby rendered more attractive and convenient to the consumer.

I do not consider that the operations of the appellant constitute packaging only. . . .

On a cité plusieurs causes où il était question de l'interprétation de l'avertissement donné au paragraphe 40A(3) selon lequel l'emballage était réputé ne pas être une fabrication ou une transformation.

Dans l'arrêt *Federal Farms Ltd. v. Minister of National Revenue*, [1966] R.C.É. 410 conf. par [1967] R.C.S. vi, on a conclu que le nettoyage, le brossage, la pulvérisation, le séchage, le calibrage, l'élimination, le classement et l'emballage de carottes et de pommes de terre constituaient un procédé de transformation ou une série de procédés de transformation visant à apprêter le produit en vue de sa vente au détail. On a conclu que le sens ordinaire du terme «transformation» englobait cette activité. (Les légumes étaient transportés sur un convoyeur, étaient lavés à la machine, etc.) Cette décision renvoyait à différentes définitions de dictionnaire du terme «transformation» (à la page 416):

[TRADUCTION] Dans le *Webster's Third New International Dictionary*, publié en 1964, ce mot est défini comme suit: «soumettre à l'action d'un procédé, système ou technique de préparation particuliers, à une manipulation ou à un autre traitement conçu dans un but particulier: faire subir un processus spécial comme (1) préparer pour la mise en marché, la fabrication ou une autre utilisation commerciale en soumettant à l'action d'un procédé quelconque (. . . des bestiaux en les abattant) (. . . du lait par la pasteurisation) (. . . des céréales par la mouture) (. . . du coton par le filage).

Le *Webster's Second New International Dictionary*, publié en 1959, donne la définition suivante du mot «process»: «soumettre (surtout une matière première) à l'action d'un procédé de fabrication, de mise au point, de préparation pour la mise en marché, etc.; donner une forme différente pour faciliter la mise en marché, par exemple l'abattage des bestiaux, la mouture du grain, le filage du coton, la pasteurisation du lait, le triage et le remballage des fruits et des légumes».

Les autres ouvrages généraux consultés définissent «process» (transformer) comme «traiter, préparer ou manipuler au moyen d'une méthode spéciale».

Le juge Cattanach a résumé sa décision dans l'arrêt *Federal Farms Ltd.* en disant (à la page 416):

[TRADUCTION] Même si le produit vendu est toujours un légume, il est différent d'un légume fraîchement cueilli; il a été nettoyé et sa capacité de conservation a été améliorée [grâce à la vaporisation]; il est en somme devenu plus appétissant et plus commode aux yeux du consommateur.

Je ne crois pas que les opérations de l'appellant ne constituent que de l'emballage. . . .

In *Admiral Steel Products Ltd. v. Minister of National Revenue* (1966), 66 DTC 174 (T.A.B.), the slitting, flattening, shearing and edging of coils of strip steel in order to adapt them to the needs of the taxpayer's customers was held to be processing. The taxpayer changed the form of the steel coils to render them more usable and marketable. The Tax Appeal Board noted that the form in which the steel coils were received from the foundry was not usable by the ultimate customer until their form had been changed. This change of form required the use of extensive machinery.

In *Thompson, W.G., & Sons Ltd. v. Minister of National Revenue* (1966), 66 DTC 291 (T.A.B.), the taxpayer purchased white beans directly from growers. The beans were then put through eleven operations which involved the use of elaborate equipment. They were, for example, to be cleaned, sorted, dried, treated with chemicals to prevent bacterial infection and packaged. The Tax Appeal Board held that this did not constitute "packaging only" (at page 296):

In interpreting section 40A(2)(a), quoted above, there only seems to be the one statutory guide-post, namely, section 40A(3)(a) which states that "goods processed or manufactured shall be deemed not to include goods that have been packaged only". So, it is clear from that guide-post that, while section 40A remained in effect (the section was made applicable to any taxation year ending after March 31, 1962 and repealed in 1963 cutting off the deduction to the 1964 and subsequent taxation years), Parliament had no intention of providing a production incentive to a processing corporation where the operation carried on by it was nothing more nor less than one of packaging.

It should be observed that Parliament does not say in section 40A(3)(a) that there is no such thing as a *packaging process*. Indeed, that section which is quoted above suggests to me that Parliament accepts the proposition that packaging can be regarded as a process. If the word "manufactured" in section 40A(3)(a) happens to apply to the *goods* in question then it is, obviously, unnecessary to decide whether the word "processed" is also applicable to the said goods, but if the word "manufactured" is not applicable to the said goods, then the alternative word "processed", assuming it is possible to interpret section 40A(3)(a) [sic], must be applicable to the goods in question. On that basis, it would appear to be reasonable to regard packaging as a process for the purposes of section 40A of the Act. Accordingly, all that remains to be decided now is whether the appellant's processing operation of white beans, involving the steps Nos. 1-11 outlined earlier, constitutes

Dans l'arrêt *Admiral Steel Products Ltd. v. Minister of National Revenue* (1966), 66 DTC 174 (C.A.I.), on a conclu que le fait de fendre des rouleaux de fils d'acier, de les laminer, de les cisailer et de les tailler afin de les adapter aux besoins des clients de la contribuable constituait une transformation. La contribuable modifiait la forme des rouleaux d'acier afin de faciliter leur utilisation et leur mise en marché. La Commission d'appel de l'impôt a remarqué qu'il fallait changer la forme des rouleaux d'acier reçus de la fonderie pour les rendre utilisables par le client ultime. À cette fin, il fallait utiliser un équipement considérable.

Dans l'arrêt *Thompson, W.G., & Sons Ltd. v. Minister of National Revenue* (1966), 66 DTC 291 (C.A.I.), la contribuable achetait des haricots blancs directement des cultivateurs. Les haricots subissaient alors onze opérations nécessitant l'utilisation d'un équipement compliqué. Ils devaient notamment être nettoyés, triés, séchés et traités chimiquement afin d'éviter les infections bactériennes avant d'être emballés. La Commission d'appel de l'impôt a conclu que ces opérations constituaient plus «qu'un empaquetage» (à la page 296):

[TRADUCTION] Pour interpréter l'alinéa 40A(2)a cité ci-dessus, il ne semble y avoir qu'un seul indicateur législatif, soit l'alinéa 40A(3)a qui énonce que les «marchandises transformées ou fabriquées sont réputées ne pas comprendre des marchandises qui n'ont subi que l'empaquetage». Selon cet indicateur, il est clair que tant que l'article 40A était en vigueur (l'article était applicable à toute année d'imposition se terminant après le 31 mars 1962 et il a été abrogé en 1963, supprimant ainsi la déduction à l'égard des années d'imposition 1964 et suivantes), le Parlement n'avait pas l'intention de fournir un encouragement à la production à la corporation de transformation qui n'effectuait que l'empaquetage.

Il convient de noter qu'à l'alinéa 40A(3)a, le Parlement ne nie pas l'existence du *procédé d'empaquetage*. En fait, cet alinéa, cité ci-dessus, me donne à entendre que le Parlement convient que l'empaquetage peut être considéré comme un procédé. Si le terme «fabriquées» de l'alinéa 40A(3)a s'applique effectivement aux *marchandises* en question, il est alors évidemment inutile de décider si le terme «transformées» s'y applique aussi; mais si le terme «fabriquées» ne s'applique pas à ces marchandises, le terme «transformées», en tenant pour acquis qu'il est possible d'interpréter l'alinéa 40A(3)a [sic], doit s'y appliquer. Pour ce motif, il semble être raisonnable de considérer l'emballage comme un procédé aux fins de l'article 40A de la Loi. En conséquence, il ne reste qu'à décider si l'activité de transformation des haricots blancs par l'appelante, qui nécessite les étapes 1 à 11 mentionnées précédemment, est plus qu'une opération courante ou superficielle d'empaquetage.

something more than the routine or perfunctory operation of packaging. When it is realized that *only step No. 10*, of the 11 above-mentioned steps, constituted packaging then it begins to look as if the appellant was entitled to the production incentive provided in section 40A in its 1962 taxation year. When it is further realized: that steps Nos. 1, 2, 3, 4, 5, 6, 7, 8, 9 and 11 involved modern, mechanical, chemical, electrical, and electronic equipment; that such equipment had to be operated and maintained by trained technical personnel; that some of the technicians had to be licensed to handle . . .

The taxpayer was thus entitled to the processing tax credit.

After the 1973 amendment which added the present section 125.1 to the Act, the Interpretation Bulletin issued by the Department of National Revenue (IT-145 dated February 5, 1974) with respect to the manufacturing and processing deduction, stated in paragraph 6:

6. The Department views packaging and wrapping activities as processing provided that they are carried on in conjunction with other manufacturing or processing activities. As well, the activities of breaking bulk and repackaging are generally considered to be processing.

In 1981, the relevant Interpretation Bulletin (IT-145R dated June 19, 1981) was changed somewhat. In paragraph 41 it states:

41. The mixing of various liquids or compounds when preparing a drug prescription is considered to constitute manufacturing and processing. However, the filling of prescriptions by placing labels on products already in their own container or by the placing of pills, capsules or liquids purchased in bulk into small containers and labelling them is not considered to qualify as manufacturing and processing. Where a corporation has considered activities referred to in the previous sentence as qualified activities when computing their manufacturing and processing deduction in previous years, this will be accepted by the Department for taxation years ending prior to January 1, 1979 [but not thereafter].

Statutory Interpretation

Much of counsel's argument centred upon the relevant principles of statutory interpretation. It is accepted that Mr. Justice Estey in *Stuart Investments Ltd. v. The Queen*, [1984] 1 S.C.R. 536 swept away the artificially restrictive rules of interpretation respecting taxing statutes which seem to have prevailed prior to that time. It is no longer acceptable to

Lorsqu'on sait que, parmi les onze étapes mentionnées ci-dessus, *seule la dixième* consistait à emballer, il semble en découler que l'appelant a droit à l'encouragement à la production prévu à l'article 40A à l'égard de son année d'imposition 1962. En outre, lorsqu'on sait que les étapes n° 1, 2, 3, 4, 5, 6, 7, 8, 9 et 11 nécessitent un équipement moderne, mécanique, chimique, électrique et électronique, que cet équipement devait être manipulé et entretenu par un personnel compétent, que certains techniciens devaient être autorisés pour manipuler . . .

La contribuable a donc eu droit au crédit d'impôt pour transformation.

À la suite de la modification de 1973 qui a ajouté le présent article 125.1 à la Loi, le paragraphe 6 du Bulletin d'interprétation publié par le ministère du Revenu national (IT-145 daté du 5 février 1974) relativement à la déduction pour fabrication et transformation était ainsi libellé:

6. Le Ministère considère les activités se rapportant à l'emballage comme des activités de transformation, à condition qu'elles se fassent parallèlement à d'autres activités de fabrication ou de transformation. De même, les activités consistant à fractionner des marchandises en vrac et à les réemballer ensuite sont en général considérées comme des activités de transformation.

En 1981, le Bulletin d'interprétation pertinent (IT-145R daté du 19 juin 1981) a été quelque peu modifié. Le paragraphe 41 énonce ceci:

41. Le mélange de divers liquides ou composés fait pour remplir une ordonnance de médicaments est considéré comme une activité de fabrication et de transformation. Cependant, l'exécution d'ordonnances consistant à mettre une étiquette sur des produits déjà dans leurs contenants ou à mettre des pilules, des capsules ou des liquides achetés en vrac dans de petits contenants et à étiqueter ces contenants n'est pas considérée comme une activité de fabrication et de transformation. Lorsqu'une corporation a considéré les activités mentionnées dans la phrase précédente comme des activités admissibles dans le calcul de sa déduction pour frais de fabrication et de transformation au cours des années précédentes, le Ministère acceptera cette méthode pour les années d'imposition se terminant avant le 1^{er} janvier 1979 [mais pas après].

Interprétation législative

Une grande partie de la plaidoirie des avocats a porté sur les principes pertinents d'interprétation législative. Il est convenu que le juge Estey, dans l'arrêt *Stuart Investments Ltd. c. La Reine*, [1984] 1 R.C.S. 536, a balayé les règles d'interprétation artificiellement restrictives qui semblent avoir été appliquées, antérieurement, aux lois fiscales. On n'admet

parse the language of a taxing statute rigidly. It is no longer appropriate to decide that, if a taxpayer does not fall squarely within the four corners of a charging section, that section cannot be applied to the taxpayer. It is no longer acceptable to require a taxpayer to demonstrate that he or she falls precisely and exactly, without any doubt, within the literal wording of a deduction or exemption section in order to benefit from it.

Taxing statutes, like other statutes, are to be interpreted in accordance with their object and purpose. But the question remains where does one find that purpose? There is no doubt that other sections of the Act, the context of the Act generally and other statutes in *pari materia* are sources of purpose and intent. Although there was a general principle that legislative debates and other similar material were not referred to as a source in interpreting legislation, that principle is no longer rigorously applied. Explanations given, particularly by departmental officials, in Senate or House of Commons Committee proceedings may shed light on ambiguous statutory provisions. These must be used with care, however, since it is known that such proceedings take on an advocacy flavour; those supporting the proposed legislation wish to put it in the best light.

Although one would not want to discount entirely statements by ministers in the House of Commons, these often will be even less reliable. In my view, the reliance on the Minister of Finance's budget papers in this case is a good example. As counsel for the plaintiff argues, the Minister's statement may be absolutely true, that is he explained the object of the section 125.1 deduction as being designed to encourage processing in Canada (to give a deduction to Canadian firms which were in direct competition with foreign competitors). The provision as drafted may very well accomplish that object. But the deduction is more broadly drafted than necessary to meet only that objective. For example, the treatment of prescription drugs which are liquids and ointments, and which treatment the defendant admits constitutes processing, does not fall within the object of the legislation as enunciated by the Minister. A reference to the object of the legislation as enunciated by the Minister in the budget papers cannot be used to graft onto

plus l'analyse stricte du libellé d'une loi fiscale. D'une part, il ne convient plus de ne pas appliquer au contribuable un article en vertu duquel il est imposé si ce dernier ne répond pas en tout point aux dispositions de l'article. D'autre part, pour bénéficier d'un article accordant une déduction ou une exemption, le contribuable n'a plus à démontrer qu'il est visé précisément et exactement, sans aucun doute, par le texte littéral de l'article.

Les lois fiscales, au même titre que d'autres lois, doivent être interprétées conformément à leur objet et à leur esprit. Mais comment déceler cet esprit? De toute évidence, on peut puiser dans les autres articles de la Loi, dans son contexte général et dans les lois en semblables matières. Bien qu'il ait existé un principe général selon lequel on ne pouvait consulter les débats législatifs et autres instruments semblables pour interpréter une loi, ce principe n'est plus appliqué rigoureusement. Les explications fournies, particulièrement par les fonctionnaires ministériels, lors des travaux des comités du Sénat ou de la Chambre des communes, peuvent éclairer des dispositions législatives ambiguës. Ces commentaires doivent toutefois être utilisés avec prudence puisque tous savent que ces travaux revêtent des allures de plaidoyers; ceux qui appuient la législation proposée souhaitent la présenter sous son meilleur jour.

Bien qu'on n'ait pas intérêt à les négliger entièrement, les déclarations des ministres à la Chambre des communes sont souvent moins fiables. À mon avis, en l'espèce, le crédit accordé au discours du budget du ministre des Finances est un bon exemple. Comme l'avocat de la demanderesse le soutient, la déclaration du ministre peut être des plus vraies lorsqu'il explique que la déduction prévue à l'article 125.1 vise à encourager la transformation au Canada (à accorder une déduction aux compagnies canadiennes qui font face à la concurrence étrangère). La disposition telle que rédigée peut très bien réaliser cet objectif. Mais le texte de la déduction est plus général que nécessaire pour ne réaliser que cet objectif. Ainsi, la préparation des liquides et onguents délivrés sur ordonnance, que la défenderesse reconnaît être une transformation, ne répond pas à l'objectif de la législation énoncé par le ministre. On ne peut utiliser un renvoi à l'objectif d'une loi énoncé par le ministre dans le discours du budget pour greffer aux disposi-

the statutory provisions of the Act terms and conditions which are simply not there. In the present case, I cannot give much weight to the statements of the Minister of Finance in interpreting section 125.1.

With respect to the statements in *Canada v. Fries*, [1990] 2 S.C.R. 1322; and *Johns-Manville Canada Inc. v. The Queen*, [1985] 2 S.C.R. 46 which indicate that in cases of uncertainty the taxpayer must be given the benefit of the doubt, I do not interpret those comments as in any way resiling from the principle set out in *Stuart*. In my view, those cases merely indicate that if after one has read the relevant statutory provisions of an Act and read them in the light of the purpose and object of the statute, there is still doubt as to which alternative interpretation was intended, then, that doubt should be resolved in favour of the taxpayer, regardless of whether the provision in question is a charging section or an exemption or deduction provision.

Recent Jurisprudence

A number of decisions which have been rendered with respect to section 125.1 of the *Income Tax Act* were cited. The most important of these for present purposes is *Tenneco Canada Inc. v. Canada*, [1991] 1 C.T.C. 323 (F.C.A.). In that case, the Court dealt with whether or not the assembling and replacing of mufflers on cars was a "manufacturing" or "processing" activity. In deciding that it was not, the Federal Court of Appeal relied on the *Federal Farms* case, *supra*. The Court went on to state (at page 326):

Processing occurs when raw or natural materials are transformed into saleable items. Such raw or natural materials are unsaleable, or would sell for a lesser price, in their unprocessed state. Thus, gravel treated by washing, drying and crushing becomes more valuable (*Nova Scotia Sand and Gravel Ltd. v. The Queen*, [1980] C.T.C. 378; 80 D.T.C. 6298 (F.C.A.)), as do vegetables prepared by washing, brushing, spraying and packing (*Federal Farms v. M.N.R.*, *supra*). Both of these operations are processing. Furthermore, processing implies uniformity; the same process, or a highly similar one, is usually applied to each item treated (*Vibroplant v. Holland*, [1982] 1 All E.R. 792 (C.A.)).

The operations of the appellant did not come within these definitions. There was no real change in the form, appearance or characteristics of the pipes and other parts being used in the exhaust systems. There were minor alterations of them, when needed, in order to enable them to fit together and to function as a system. If the alterations and adjustments were not made,

conditions de la Loi des modalités qui n'y sont tout simplement pas. En l'espèce, je ne peux accorder beaucoup de poids aux déclarations du ministre des Finances pour interpréter l'article 125.1.

À mon avis, les commentaires émis dans les arrêts *Canada c. Fries*, [1990] 2 R.C.S. 1322; et *Johns-Manville Canada Inc. c. La Reine*, [1985] 2 R.C.S. 46 selon lesquels, en cas d'incertitude, il faut donner le bénéfice du doute au contribuable, ne rejettent pas le principe énoncé dans l'arrêt *Stuart*. Ces affaires indiquent seulement que, si après avoir lu les dispositions législatives pertinentes en fonction de l'objet et de l'esprit de la Loi, on éprouve des doutes quant à l'interprétation visée, il faut pencher en faveur du contribuable, que la disposition en question prévoit une imposition, une exemption ou une déduction.

Jurisprudence récente

On a cité certaines décisions portant sur l'article 125.1 de la *Loi de l'impôt sur le revenu*. Aux fins de l'espèce, l'arrêt *Tenneco Canada Inc. c. Canada*, [1991] 1 C.T.C. 323 (C.A.F.) est le plus important. Dans cette affaire, la Cour devait décider si l'assemblage et le remontage de silencieux sur des automobiles constituaient une activité de «fabrication» ou de «transformation». En tranchant négativement, la Cour d'appel fédérale s'est appuyée sur l'arrêt *Federal Farms*, précité. Elle a dit (à la page 326):

La transformation suppose que les matières premières ou naturelles deviennent vendables. Ces matières premières ou naturelles, non encore transformées, sont invendables, ou vendables à prix plus bas. Ainsi, le gravier traité par lavage, séchage et broyage devient plus vendable (*Nova Scotia Sand and Gravel Ltd. c. La Reine*, [1980] C.T.C. 378; 80 D.T.C. 6298 (C.A.F.)), comme les légumes apprêtés par lavage, broyage, pulvérisation et emballage (*Federal Farms v. M.N.R.*). Ces deux activités sont de la transformation. En outre, la transformation implique l'uniformisation; chaque produit traité est soumis au même procédé ou à un procédé très semblable (*Vibroplant v. Holland*, [1982] 1 ALL E.R. 792 (C.A.)).

Les activités de l'appelante ne rentraient pas dans ces définitions. Il n'y avait pas de changement véritable de forme, d'apparence ou de caractéristiques des tuyaux et des autres pièces utilisés dans les systèmes d'échappement. Ils étaient l'objet de modifications de peu d'importance, au besoin, pour qu'ils s'emboîtent bien et que le système fonctionne. Si les modifica-

the customer would not receive a repaired, operating exhaust system.

The Court added [at page 327]:

This case is not like *Admiral Steel Products Ltd. v. M.N.R.* (1966), 40 Tax A.B.C. 322; 66 D.T.C. 174, where steel products were substantially changed in form so as to be more usable and marketable. Nor is it like the *Federal Farms* and *Nova Scotia Sand and Gravel* cases, *supra*, where the products were processed in order to make them saleable. What was done here resembles more what was done in *Harvey C. Smith Drugs Ltd. v. M.N.R.*, [1986] 1 C.T.C. 2339; 86 D.T.C. 1243, (counting pills) and *Latter Investments Ltd. v. M.N.R.*, [1982] C.T.C. 2076; 82 D.T.C. 1086, (cutting cloth). Suppose someone purchased a ready-made suit of clothes, which required some alterations, at a retail clothing store. To do those alterations on a ready-made suit would not, I think, be considered manufacturing or processing. To order a suit made to measure, however, would be manufacturing by the maker of the suit.

Counsel for the plaintiff recognizes that the reference to the Tax Court decision in the present case³ is a difficulty he must address. He argues that the Federal Court of Appeal referred to the Tax Court decision without having viewed the evidence in this case and particularly without being aware that the pharmacist does more than merely count the tablets and capsules. He notes in addition that the reference to alterations by a tailor appears to conflict with paragraph 48 of IT-145R.

Considerations and Conclusion

As I read the cases that have been cited to me, I conclude that in order to characterize an activity as processing within the meaning of section 125.1 there must at the least be a change in form or appearance of the product being processed. In all of the cases, there has been a physical change in the product being processed. The physical change may be chemical or electrical and thus not immediately visible to the eye but there has been a physical change to the product. In *Federal Farms*, the carrots and potatoes were washed and sprayed with a growth retardant to prevent deterioration. In *Admiral Steel Products*, the steel was flattened, sheared, split; it was changed into a difference shape and size so as to become usable by

³ A similar reference is also found in *Woods Harbour Lobster Co. Ltd. v. Minister of National Revenue* (1989), 89 DTC 303 (T.C.C.), at p. 306.

tions et ajustements n'étaient pas effectués, les clients ne recevraient pas de système réparé, en état de marche.

La Cour a ajouté ceci [à la page 327]:

Cette affaire est différente de l'affaire *Admiral Steel Products Ltd. v. M.N.R.* (1966), 40 Tax A.B.C. 322; 66 D.T.C. 174, dans laquelle des produits d'acier subissaient d'importantes modifications de forme, ce qui les rendait plus utiles et plus vendables. Elle diffère aussi des affaires *Federal Farms* et *Nova Scotia Sand and Gravel*, où les produits étaient transformés de sorte qu'ils fussent vendables. Ce que l'on faisait en l'espèce ressemble davantage à ce que l'on a fait dans *Harvey C. Smith Drugs Ltd. v. M.N.R.*, [1986] 1 C.T.C. 2339; 86 D.T.C. 1243 (enrobage de comprimés) et dans *Latter Investments Ltd. v. M.N.R.*, [1982] C.T.C. 2076; 82 D.T.C. 1086 (coupe du tissu). À supposer qu'une personne achète des vêtements de confection dans une boutique et qu'il faille y faire des retouches. Faire une retouche à une tenue de confection ne serait pas considéré, à mon sens, comme assimilable à la fabrication ou à la transformation. Mais commander une tenue faite sur mesure supposerait que le tailleur fabrique les vêtements.

L'avocat de la demanderesse admet que le renvoi à la décision de la Cour de l'impôt en l'espèce³ représente un obstacle qu'il doit surmonter. Il soutient que la Cour d'appel fédérale a renvoyé à la décision de la Cour de l'impôt sans avoir examiné la preuve en l'espèce et particulièrement sans savoir que le pharmacien ne se contente pas de compter les tablettes et les capsules. Il note également que l'allusion aux retouches par un tailleur paraît entrer en conflit avec le paragraphe 48 de IT-145R.

Examen et conclusions

Je conclus des affaires qui m'ont été citées que pour qualifier une activité de transformation au sens de l'article 125.1, le produit transformé doit au moins subir un changement de forme ou d'apparence. Dans tous les cas, il y a eu changement matériel du produit transformé. Ce changement pouvant être chimique ou électrique, il peut donc ne pas être immédiatement visible à l'œil, mais le produit a subi un changement matériel. Dans l'arrêt *Federal Farms*, les carottes et les pommes de terre étaient lavées et pulvérisées avec un produit ralentissant la croissance afin d'en prévenir la détérioration. Dans l'arrêt *Admiral Steel Products*, l'acier était limé, cisailé et fendu; il prenait une forme et une dimension différentes afin d'être

³ L'arrêt *Woods Harbour Lobster Co. Ltd. v. Minister of National Revenue* (1989), 89 DTC 303 (C.C.I.), à la p. 306 contient un renvoi semblable.

the ultimate consumer. In the *Thompson* case, the beans were washed and treated with chemicals to prevent bacterial infection. In *Woods Harbour Lobster Co. Ltd. v. Minister of National Revenue*, *supra*, the lobsters were cleaned, their claws were pegged.

Moreover, I agree with the analysis in *Kimel, M. v. Minister of National Revenue* (1982), 82 DTC 1086 (T.A.B.), where processing was defined in light of its association with “manufacturing”, it was held that taking a large bolt of cloth from the manufacturer, unrolling it, measuring it into smaller lengths, smoothing it out, cutting it and rerolling onto spindles (cardboard tubes) was not processing for section 125.1 purposes (at page 1088):

The word “process” is one of very broad import. . . . It is not, however, in my opinion, an apt word to use in collectively describing the various operations which were carried on in the Appellants’ stores. This is particularly apparent when it is remembered that it is, in the Act, used in conjunction with the word “manufacturing”.

Counsel for the plaintiff argues that the interpretation principle captured by the Latin phrase *noscitur a sociis* should not be employed in this case. (That is, that the meaning of “processing” should not be influenced by its association with “manufacturing”.) It is argued that Mr. Justice MacGuigan’s comments in *British Columbia Telephone Company Limited v. The Queen* (1992), 92 DTC 6129 (F.C.A.), at page 6133, should be adopted. Mr. Justice MacGuigan quoted *Maxwell on the Interpretation of Statutes*, 12th ed. by P. St. J. Langan, at page 289, and *Attorney General for British Columbia v. The King* (1922), 63 S.C.R. 622, at page 638, for the proposition that the *noscitur a sociis* rule should not be applied lightly. Counsel for the plaintiff argues that in this case when the words “manufacturing or processing” are used, they are being used disjunctively and one should be careful to give each its separate meaning.

While I accept that admonition, in the present case the whole context of the Act makes it clear that the concepts “manufacturing” and “processing” are related. The concept “processing”, as was noted in

utilisable par le client ultime. Dans l’arrêt *Thompson*, les haricots étaient lavés et traités avec des produits chimiques afin d’éliminer les risques d’infections bactériennes. Dans l’arrêt *Woods Harbour Lobster Co. Ltd. v. Minister of National Revenue*, précité, une fois les homards nettoyés, leurs pinces étaient attachées.

De plus, je fais mienne l’analyse exposée dans l’arrêt *Kimel, M. v. Minister of National Revenue* (1982), 82 DTC 1086 (C.A.I.), où la transformation a été définie dans le contexte de sa relation avec la «fabrication»; on a conclu que le fait d’acheter de gros rouleaux de tissus auprès d’un fabricant, de les dérouler, de les mesurer en morceaux moins longs, de les lisser avant de les couper et de les enrouler de nouveau sur des fuseaux (morceaux de carton) n’était pas une transformation aux fins de l’article 125.1 (à la page 1088):

Le mot «process» (transformer) a donc un sens très étendu . . . Cependant, à mon avis, il ne décrit pas bien l’ensemble des opérations exécutées dans les magasins des appelantes. Ceci devient encore plus évident compte tenu du fait qu’il est employé, dans la Loi, avec le mot «fabrication».

L’avocat de la demanderesse prétend que le principe d’interprétation énoncé dans la locution latine *noscitur a sociis* ne devrait pas être appliqué en l’espèce. (C’est-à-dire que le sens de la «transformation» ne devrait pas être affecté par sa relation avec la «fabrication».) Il soutient également que les commentaires du juge MacGuigan, J.C.A., dans l’arrêt *British Columbia Telephone Company Limited c. La Reine* (1992), 92 DTC 6129 (C.A.F.), à la page 6133, devraient être suivis. Le juge MacGuigan, J.C.A., a cité *Maxwell on the Interpretation of Statutes*, 12^e éd. par P. St. J. Langan, à la p. 289 et l’arrêt *Attorney General for British Columbia v. The King* (1922), 63 R.C.S. 622, à la page 638, pour avancer que la règle *noscitur a sociis* ne devrait pas être appliquée à la légère. L’avocat de la demanderesse soutient qu’en l’espèce, lorsque les termes «fabrication ou transformation» sont utilisés, ils le sont séparément, et il faut veiller à donner à chacun son sens distinct.

Bien que j’admette cet avertissement, en l’espèce, compte tenu du contexte général de la Loi, il est évident que les concepts de «fabrication» et de «transformation» sont reliés. Le concept de «transforma-

the *Kimel* case, is very broad. The ordinary dictionary definition of that word encompasses a very wide variety of activity. For the purposes of section 125.1, it is necessary to narrow that broad scope in order for the term to be meaningful. One factor which is useful in such interpretation is the import and meaning of the associated word "manufacturing". This, to me, imports a requirement that the product being processed undergo a physical change in form or appearance and not merely be packaged.

In the present case, the pharmacist does not change the form or appearance of the tablets and capsules. They remain in the form in which they were received from the manufacturer. While the pharmacist may cull broken or discoloured units from the whole, I am not prepared to categorize this as processing. I agree with Brûlé J. in the Tax Court that the pharmacists' dispensing activities cannot be classified as processing because there is no change in the form or appearance or other characteristic of the tablets and capsules which are actually sold.

I place little reliance on the fact that sale of the drugs, in counsel for the respondent's words, is effected when the doctor writes a prescription. I have some difficulty with the idea that a processing activity loses its character as such, if it occurs after an order is made rather than before. This argument seems to flow from the assumption that processing for section 125.1 purposes is synonymous with any activity which "makes the product more marketable". I do not read the jurisprudence as establishing this criterion as an independent test. Such a test would be very broad indeed. An activity which makes the product more marketable, in my view, can encompass much that would not fall under the concept of processing. I have no doubt that the activity engaged in by the pharmacist renders the prescription drugs more marketable. Indeed, they cannot be sold to the ultimate consumer without the dispensing activity.

If rendering the product more marketable is an independent test, then, the activity of a pharmacist in dispensing prescription drugs qualifies. If I am wrong and the two tests (change in form or appearance and

tion», comme on l'a remarqué dans l'arrêt *Kimel*, est très étendu. La définition lexicographique habituelle de ce terme comporte un très grand nombre d'activités. Aux fins de l'article 125.1, il est nécessaire de restreindre cette large portée afin que le terme soit significatif. La portée et le sens du terme relié, soit «fabrication», est un facteur utile dans le contexte d'une telle interprétation. À mon avis, il est ainsi nécessaire que la forme ou l'apparence du produit transformé subisse un changement matériel et qu'il ne soit pas seulement emballé.

En l'espèce, le pharmacien ne change pas la forme ou l'apparence des tablettes et des capsules. Celles-ci conservent la forme dans laquelle elles ont été reçues du fabricant. Bien que le pharmacien puisse éliminer les unités brisées ou décolorées, je ne peux qualifier cette activité de transformation. Je conviens avec le juge Brûlé de la Cour de l'impôt que l'activité de préparation du pharmacien ne peut être qualifiée de transformation puisque les tablettes et les capsules qui sont vendues ne subissent aucun changement de forme, d'apparence ou d'autres caractéristiques.

Je ne m'appuie guère sur le fait que la vente des médicaments, selon les termes de l'avocate de l'intimée, est effectuée dès que le médecin écrit une prescription. Je peux difficilement concevoir que l'activité de transformation perd sa nature comme telle si elle est effectuée après qu'une ordonnance soit délivrée plutôt qu'avant. Cette prétention semble découler de la présomption selon laquelle la transformation aux fins de l'article 125.1 est assimilable à toute activité qui «facilite la mise en marché du produit». À mon avis, la jurisprudence n'établit pas cette règle à titre de critère indépendant. Un tel critère serait effectivement très général. À mon avis, l'activité qui facilite la mise en marché du produit peut englober un grand nombre d'éléments ne relevant pas du concept de transformation. Je ne doute pas que l'apport du pharmacien facilite la mise en marché des médicaments délivrés sur ordonnance. En fait, ceux-ci ne peuvent être vendus au consommateur ultime sans d'abord être préparés.

Si le fait de faciliter la mise en marché du produit est un critère indépendant, la préparation par le pharmacien de médicaments délivrés sur ordonnance est admissible. Par contre, si au contraire les deux cri-

increase in marketability) are separate and alternative tests, then I must conclude that the plaintiff's activity falls into section 125.1. The drugs cannot be sold without the activity undertaken by the druggist. The fact that this is required by law rather than being merely a personal requirement of the customer is not significant.

This raises for consideration counsel for the plaintiff's argument that regardless of the lack of any change to the form or appearance of the actual tablets and capsules, packaging itself is a process. He argues that this follows from the text of the earlier section 40A of the Act which deemed packaging not to be such. It is also implicitly accepted by the judgment of the Tax Court in the present case (at page 2349):

Naturally, the sale of non-prescription pills is different. If, for example, a drugstore were to purchase non-prescription pills in bulk and package them in eye-catching containers under their own brand name in perhaps quantities not normally available then this would, it seems to me, increase the marketability of the pills. This, I believe, was the intention of the original Interpretation Bulletin . . .

I have considerable difficulty classifying packaging alone as a processing operation as contemplated by section 125.1. The earlier, analogous provision in section 40A may have deemed "packaging only" not to be processing but I do not conclude that the absence of such an admonition leads to a conclusion that packaging must be considered a process under section 125.1. The "deeming" clause in section 40A can be interpreted as intending only to ensure that what did not naturally fall within the concept of processing for section 40A purposes would not in fact do so. One can envisage that many production processes involve as an end step the packaging of the product being processed. This may very well legitimately be considered to be part of a processing of the product. But, I am not convinced that packaging alone, apart from such integrated activity, which involves change in the form or appearance of the product itself, can be classified as processing for section 125.1 purposes.

tères (changement de forme ou d'apparence et facilitation de la mise en marché) sont distincts et alternatifs, je dois alors conclure que l'activité de la demanderesse relève de l'article 125.1. Les médicaments ne peuvent être vendus sans l'apport du pharmacien. Il importe peu que cette obligation soit prescrite par la loi plutôt que de n'être qu'une exigence personnelle du consommateur.

b Nous devons par conséquent examiner la prétention de l'avocat de la demanderesse selon laquelle, en dépit de l'absence de changement de forme ou d'apparence des tablettes et capsules, l'emballage en lui-même est assimilable à une transformation. Il s'appuie sur le texte de l'ancien article 40A de la Loi selon lequel l'emballage n'était pas réputé être une transformation. La Cour de l'impôt en l'espèce a également implicitement accepté cette prétention (à la page 2349):

Naturellement, il n'en va pas de même pour la vente de pilules ne faisant pas l'objet d'une ordonnance. Si, par exemple, le pharmacien achetait pareilles pilules en vrac et les emballait dans des contenants agréables à regarder sous leur propre marque, en une quantité qui n'est peut-être pas habituellement disponible, la chose faciliterait alors, me semble-t-il, la commercialisation des pilules. Je crois que telle était l'intention manifestée dans le paragraphe 6 du bulletin initial d'interprétation IT-145.

f J'éprouve énormément de difficulté à qualifier l'emballage seul d'activité de transformation prévue à l'article 125.1. Même si, en vertu de l'ancien article 40A, semblable à l'article 125.1, la transformation était réputée ne pas comprendre «que l'emballage», je ne conclus pas que l'absence d'un tel avertissement à l'article 125.1 puisse permettre de conclure que l'emballage doit être considéré comme un procédé. On peut interpréter la présomption établie à l'article 40A comme visant seulement à faire en sorte que ce qui ne relevait pas directement du concept de transformation aux fins de l'article 40A n'y soit pas inclus. On peut penser qu'un grand nombre de procédés de production nécessitent, en dernier lieu, l'emballage du produit transformé. On peut à juste titre considérer cela comme une étape de la transformation du produit. Mais je ne suis pas convaincue que l'emballage seul, indépendamment de l'activité intégrée qui entraîne un changement de forme ou d'apparence du produit lui-même, peut être qualifié de transformation aux fins de l'article 125.1.

For the reasons given, the plaintiff's action will be dismissed.

Pour ces motifs, l'action de la demanderesse sera rejetée.