

T-4587-77

T-4587-77

MDS Health Group Limited (Toronto Medical Laboratories Limited) (Plaintiff)

v.

The Queen (Defendant)

Trial Division, Gibson J.—Toronto, June 12; Ottawa, July 11, 1979.

Income tax — Manufacturing and processing deduction — Plaintiff operating medical laboratories doing tests to arrive at diagnosis — Whether or not plaintiff's activities constituted "manufacturing or processing in Canada of goods for sale" so as to earn "Canadian manufacturing or processing profits" within meaning of s. 125.1(3)(a) of Income Tax Act — Income Tax Act, S.C. 1970-71-72, c. 63, s. 125.1(3)(a) — Income Tax Regulations, SOR/73-495, ss. 5200, 5202.

Plaintiff claims to be entitled to a manufacturing or processing deduction which is an amount equivalent to a certain percentage of the amount of profit from manufacturing or processing in Canada of goods for sale within the meaning of section 125.1(3)(a) of the *Income Tax Act*, and which is computed by a formula in Regulations 5200 and 5202. Plaintiff operated medical laboratories where technical work or tests are done to arrive at a diagnosis. What is in issue is whether or not what the plaintiff did during these taxation years constituted "manufacturing or processing in Canada of goods for sale" so as to have earned "Canadian manufacturing and processing profits" within the meaning of section 125.1(3)(a).

Held, the appeal is dismissed. The quality of the contents of the report produced by plaintiff's various laboratories is the only thing of value produced. It is not an end product of the specimen after analysis in the sense contemplated by section 125.1 of the Act and Regulation 5200. The analysis of the specimens ends in nothing that can become the subject of a sale. Although after the analysis reports are prepared and such reports contain valuable information, such reports are not "goods" as contemplated and meant in the context of the words "manufacturing or processing in Canada of goods for sale" in section 125.1 of the Act.

St. Catharines Standard Ltd. v. The Queen 78 DTC 6168, distinguished.

INCOME tax appeal.

COUNSEL:

A. M. Schwartz for plaintiff.
Deen C. Olsen for defendant.

SOLICITORS:

Fasken & Calvin, Toronto, for plaintiff.

MDS Health Group Limited (Toronto Medical Laboratories Limited) (Demanderesse)^a c.**La Reine (Défenderesse)**

Division de première instance, le juge Gibson—
^b Toronto, le 12 juin; Ottawa, le 11 juillet 1979.

Impôt sur le revenu — Déduction de fabrication et de transformation — La demanderesse exploite des laboratoires médicaux effectuant des tests servant aux diagnostics — Il échet d'examiner si elle se livrait «à la fabrication ou à la transformation au Canada d'articles destinés à la vente», réalisant ainsi des «bénéfices de fabrication et de transformation au Canada» au sens de l'art. 125.1(3)a) de la Loi de l'impôt sur le revenu — Loi de l'impôt sur le revenu, S.C. 1970-71-72, c. 63, art. 125.1(3)a) — Règlements de l'impôt sur le revenu, DORS/73-495, art. 5200, 5202.

^d La demanderesse prétend à une déduction de fabrication ou de transformation, laquelle équivaut à un pourcentage des bénéfices provenant de la fabrication ou de la transformation au Canada d'articles destinés à la vente au sens de l'article 125.1(3)a) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* et se calcule selon la formule prévue par les articles 5200 et 5202 des Règlements. ^e La demanderesse exploitait des laboratoires médicaux effectuant des travaux techniques ou tests servant aux diagnostics. Il échet d'examiner si au cours des années d'imposition en cause, la demanderesse se livrait «à la fabrication ou à la transformation au Canada d'articles destinés à la vente», réalisant ainsi des «bénéfices de fabrication et de transformation au Canada» au sens de l'article 125.1(3)a).

^f *Arrêt*: l'appel est rejeté. La seule chose qui ait une valeur est la qualité du contenu des rapports établis par les divers laboratoires de la demanderesse. L'analyse des spécimens ne donne aucun produit fini au sens de l'article 125.1 de la Loi et de l'article 5200 des Règlements. L'analyse des spécimens ne produit aucun article susceptible d'être vendu. Bien que les rapports d'analyse contiennent des renseignements ayant une valeur, ils ne constituent pas des «articles» au sens où ce terme s'entend dans l'expression «fabrication ou . . . transformation au Canada d'articles destinés à la vente» au sens de l'article 125.1 de la Loi.

^h Distinction faite avec l'arrêt: *St. Catharines Standard Ltd. c. La Reine* 78 DTC 6168.

APPEL en matière d'impôt sur le revenu.

ⁱ AVOCATS:

A. M. Schwartz pour la demanderesse.
Deen C. Olsen pour la défenderesse.

PROCUREURS:

^j *Fasken & Calvin*, Toronto, pour la demanderesse.

Deputy Attorney General of Canada for defendant.

Le sous-procureur général du Canada pour la défenderesse.

The following are the reasons for judgment rendered in English by

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

GIBSON J.: This action and four others were heard on common evidence.¹ Actions T-4586-77 and T-4587-77 relate to the 1973 and 1974 taxation years of the plaintiff and actions T-4588-77, T-4970-77 and T-4971-77 relate to the 1973, 1974 and 1975 taxation years of the plaintiff.

LE JUGE GIBSON: La présente action et quatre autres ont été entendues sur preuve commune.¹ Les actions T-4586-77 et T-4587-77 ont trait aux années d'imposition 1973 et 1974 de la demanderesse et les actions T-4588-77, T-4970-77 et T-4971-77, à ses années d'imposition 1973, 1974 et 1975.

The plaintiff claims to be entitled to a so-called manufacturing or processing deduction which is an amount equivalent to a certain percentage of the amount of profit from manufacturing or processing in Canada of goods for sale within the meaning of section 125.1(3)(a) of the *Income Tax Act*, R.S.C. 1952, c. 148 as amended by section 1 of S.C. 1970-71-72, c. 63 and as amended thereafter for the 1974 taxation year [S.C. 1973-74, c. 29, s. 1], computed by a formula prescribed in Regulations 5200 and 5202 [SOR/73-495] of the Act.

La demanderesse prétend avoir droit à une déduction de fabrication ou de transformation, qui équivaut à un certain pourcentage des bénéfices de fabrication ou de transformation au Canada calculés selon la formule que les Règlements 5200 et 5202 [DORS/73-495] de la Loi prescrivent, qu'elle a réalisés sur des articles destinés à la vente conformément à l'article 125.1(3)(a) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, S.R.C. 1952, c. 148 tel que modifié par l'article 1 des S.C. 1970-71-72, c. 63 et tel que modifié par la suite pour l'année d'imposition 1974 [S.C. 1973-74, c. 29, art. 1].

There is no issue between the parties as to the quantum of the deductions claimed. In each of the cases, depending on this adjudication, the plaintiff is entitled to the amounts claimed or to nothing.

Le quantum des déductions que la demanderesse réclame ne fait l'objet d'aucun litige. Dans chaque cause, suivant le jugement qui sera rendu en l'espèce, elle aura droit aux montants réclamés ou à rien du tout.

What is in issue is whether or not what the plaintiff did during these taxation years constituted "manufacturing or processing in Canada of goods for sale" so as to have earned "Canadian manufacturing and processing profits" within the meaning of section 125.1(3)(a) of the *Income Tax Act*.

Le litige porte sur le point suivant: la demanderesse s'est-elle adonnée pendant les années d'imposition en cause «à la fabrication ou à la transformation au Canada d'articles destinés à la vente», réalisant ainsi des «bénéfices de fabrication et de transformation au Canada» au sens où l'entend l'article 125.1(3)(a) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*?

What the plaintiff MDS Health Group Limited did during these taxation years upon which such claim is based was to operate medical laboratories. Dr. J. C. Nixon, M.S., M.Sc., Ph.D. of the plaintiff in evidence described what MDS Health Group Limited did and does.

Pendant les années d'imposition visées par cette réclamation, les activités de MDS Health Group Limited ont consisté à exploiter des laboratoires médicaux. Le Dr J. C. Nixon, M.S., M.Sc., Ph.D., qui est au service de cette dernière, a décrit dans sa déposition ces activités.

¹ The four other actions were: T-4586-77 *MDS Health Group Limited v. The Queen*; T-4588-77 *MDS Health Group Limited v. The Queen*; T-4970-77 *MDS Health Group Limited v. The Queen*; and T-4971-77 *MDS Health Group Limited v. The Queen*.

¹ Les quatre autres actions sont: T-4586-77 *MDS Health Group Limited c. La Reine*; T-4588-77 *MDS Health Group Limited c. La Reine*; T-4970-77 *MDS Health Group Limited c. La Reine*; et T-4971-77 *MDS Health Group Limited c. La Reine*.

He said that a laboratory in scientific circles has a broad meaning, but in medicine it means a place where technical work or tests are done to arrive at a diagnosis. Tests and examinations involve various tissues and secretions.

MDS is a laboratory which (like all other laboratories) performs laboratory tests requested by a physician. Dr. Nixon explained that a specimen may be taken by a referring physician and forwarded to MDS Laboratory by courier or the patient may simply attend a laboratory with a requisition from the physician, in which case the specimen is provided by the patient at the laboratory. Like all laboratories which normally provide a numerical number for their tests and also provide what is to them a normal or abnormal range for that particular test, be it a red blood cell count, an estimation of sodium in the serum of the blood, etc., MDS Laboratories did so as well. He noted that various testing processes are performed by different technicians, using analytical means. He described in great detail the technique for obtaining a pap smear, what the pap smear kit consists of, and the intricate method of staining and the final preparation before an examination under a microscope.

Similarly, under the heading of "Histopathology", Dr. Nixon explained what happens to biopsy tissue removed by a physician. A slide is prepared again for microscopic examination.

With regard to "Biochemistry", which may be performed on blood promptly, but also urine and other body fluids, Dr. Nixon gave a short simple course in Clinical Pathology. He pointed out that MDS operates a sophisticated autoanalyzer SMA 12/60 which identifies and measures 12 constituents in the blood, such as glucose, urea, cholesterol, alkaline phosphatase, etc. This test is the so-called SMA-12 which is a mechanical run-through of constituents in the serum specimen.

With regard to "Microbiology" which involves a culture of organisms, either found in the feces, urine, blood, sputum etc., which are examined under the microscope after incubation to encourage growth in special media and which permits

Il a expliqué que dans les cercles scientifiques, on attribue au terme «laboratoire» un sens large, mais qu'en médecine, il signifie un endroit où l'on fait des travaux techniques ou des tests pour arriver à un diagnostic. Les tests portent sur divers tissus et sécrétions.

MDS est un laboratoire qui (comme tous les autres laboratoires) effectue des tests prescrits par un médecin. Selon le Dr Nixon, un médecin consultant peut prélever un spécimen et l'envoyer par la poste au laboratoire MDS ou il peut simplement munir son patient d'une ordonnance et lui demander de se rendre au laboratoire où le spécimen sera prélevé. Comme tous les laboratoires, MDS numérote ses tests; il indique en outre ce qu'il considère normal ou anormal suite à un test, qu'il s'agisse d'une évaluation du taux de globules rouges, d'une évaluation de la quantité de sodium dans le sérum du sang, etc. Il a aussi mentionné que les techniciens effectuent les tests suivant divers procédés, en utilisant des moyens analytiques. Il a décrit en détail la manière d'obtenir un frottis de Pap, les instruments nécessaires à cette fin, la méthode de coloration compliquée et la préparation finale avant un examen au microscope.

De même, sous la rubrique «histopathologie», le Dr Nixon a expliqué les stades de l'examen de tissus prélevés par biopsie. Là encore, il faut préparer une lamelle de verre pour examen microscopique.

Quant aux activités dites de «biochimie», dans le cadre desquelles s'effectue rapidement le traitement non seulement du sang, mais aussi de l'urine et des autres fluides corporels, le Dr Nixon a donné de brèves notions élémentaires de pathologie clinique. Il a précisé que MDS emploie un auto-analyseur SMA 12/60, qui identifie et mesure 12 composants du sang tels que le glucose, l'urée, le cholestérol, la phosphatase alcaline, etc. Ce test s'appelle SMA-12 et est un relevé mécanique rapide des composants du spécimen de sérum.

Quant à l'aspect «microbiologique» des activités, le Dr Nixon a décrit les méthodes de culture des organismes trouvés dans les matières fécales, l'urine, le sang, les expectorations, etc. qui sont ensuite examinés au microscope par les techniciens

visual examination of the organism colony, Dr. Nixon describes how MDS did such in their laboratories.

He noted that similarly, haematological techniques produce red and white cell counts, haemoglobin, measurement and quantity of other constituents in the blood.

Dr. Nixon then spoke of quality control to ensure accurate data collection.

Finally, Dr. Nixon spoke of the environmental conditions necessary for a laboratory which deals with a wide range of storage conditions, which includes freezing and refrigeration.

In sum, MDS Laboratory, employing their skilled staff analyze what specimens are brought to them, and by its staff produce or make a report. There is no other "end product" produced from the specimens.

MDS puts it this way saying that its activities include:

- (a) the procuring of specimen which may be human blood, serum, feces, urine, sputum, tissue or other body fluids;
- (b) the processing of the specimen; and
- (c) the manufacture of a report.

As pleaded, MDS says that these activities "constituted, in the relevant year, the manufacturing and processing of goods for sale and that its activities were performed in connection with the manufacturing or processing of goods for sale within the meaning of paragraph 125.1(3) of the Income Tax Act, having regard to statutory, common law and other definitions and interpretations of the words 'manufacturing and processing . . . of goods for sale . . .'".

As put by counsel for the plaintiff:

Section 125.1 of the Income Tax Act permits a corporation to deduct from tax a certain percentage in respect of its "canadian manufacturing and processing profits". This latter term is defined in section 125.3 [*sic*] as follows:

"Canadian manufacturing and processing profits"

après une incubation visant à en stimuler la croissance dans des milieux spéciaux, permettant ainsi un examen visuel de la faune microbienne.

^a Il nous a également signalé que les techniques hématologiques permettent d'évaluer le taux de globules rouges et de globules blancs, l'hémoglobine, ainsi que les quantités des autres composants du sang.

^b Le Dr Nixon a ensuite parlé d'un contrôle de la qualité visant à assurer une collecte des données exacte.

^c Enfin, il a parlé des conditions d'environnement qu'exige un laboratoire nécessitant des conditions variées d'entreposage, dont la congélation et la réfrigération.

^d En résumé, le personnel qualifié du laboratoire MDS analyse les spécimens qui lui sont apportés et fait un rapport. C'est là le seul «produit fini» dérivant des spécimens.

^e MDS déclare à sa façon que ses activités comprennent:

- a) l'obtention de spécimens, c'est-à-dire du sang humain, du sérum, des matières fécales, de l'urine, des expectorations, des tissus ou autres fluides corporels;
- b) la transformation des spécimens; et
- c) la fabrication d'un rapport.

^g Dans son argumentation, MDS déclare que ses activités [TRADUCTION] «pour l'année pertinente, ont consisté en la fabrication et la transformation d'articles destinés à la vente et qu'elles ont par conséquent trait à la fabrication ou à la transformation d'articles destinés à la vente au sens du paragraphe 125.1(3) de la Loi de l'impôt sur le revenu, compte tenu des définitions et interprétations attribuées par les lois, la *common law* et d'autres sources aux termes 'fabrication et . . . transformation . . . d'articles destinés à la vente . . .'».

ⁱ L'avocat de la demanderesse s'exprime dans les termes suivants:

[TRADUCTION] L'article 125.1 de la Loi de l'impôt sur le revenu permet à une corporation de déduire de son impôt payable un certain pourcentage au titre de ses «bénéfices de fabrication et de transformation au Canada». L'article 125.3 [*sic*] définit cette expression de la manière suivante:

«bénéfices de fabrication et de transformation au Canada»

(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.

As set out in this subsection, the credit is applicable to profits derived from manufacturing OR processing.

The profit from manufacturing and processing is arrived at through application of a formula set out in Regulation 5200 which reads as follows:

5200. Subject to section 5201, for the purpose of paragraph 125.1(3)(a) of the Act, "Canadian manufacturing and processing profits" of a corporation for a taxation year are hereby prescribed to be that proportion of the corporation's adjusted business income for the year that

- (a) the aggregate of its cost of manufacturing and processing capital for the year and its cost of manufacturing and processing labour for the year is of
- (b) the aggregate of its cost of capital for the year and its cost of labour for the year.

This formula may be depicted as follows:

$$\frac{\text{cost of manufacturing and processing of capital and labour}}{\text{total cost of capital and labour}}$$

Regulation 5202 defines "cost of manufacturing and processing labour" as:

"cost of manufacturing and processing labour" of a corporation for a taxation year means 100/75 of that portion of the cost of labour of the corporation for that year that reflects the extent to which

- (a) the salaries and wages included in the calculation thereof were paid or payable to persons for the portion of their time that they were directly engaged in qualified activities of the corporation during the year.

but the amount so calculated shall not exceed the cost of labour of the corporation for the year.

This definition requires a determination to be made of wages or salaries paid to persons for the portion of their time that they were directly engaged in "qualified activities".

Regulation 5202 defines "qualified activities" as follows:

"qualified activities" means

- (a) any of the following activities, when they are performed in Canada in connection with manufacturing or processing (not including the activities listed in subparagraphs 125.1(3)(b)(i) to (ix) of the Act) in Canada of goods for sale or lease:

- (i) engineering design of products and production facilities,
- (ii) receiving and storing of raw materials,

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.

Selon ce paragraphe, il est clair que le crédit d'impôt vise les bénéfices tirés de la fabrication OU de la transformation.

b Les bénéfices de fabrication et de transformation sont calculés selon la formule que le Règlement 5200 énonce dans les termes suivants:

5200. Sous réserve de l'article 5201, il est prescrit par les présentes que, aux fins de l'alinéa 125.1(3)a) de la Loi, les «bénéfices de fabrication et de transformation au Canada» qu'une corporation réalise pour une année d'imposition sont la fraction du revenu rajusté tiré d'une entreprise par la corporation pour l'année, que représente

- a) le total, pour l'année de son coût en immobilisations de fabrication et de transformation et de son coût en main-d'œuvre de fabrication et de transformation par rapport
- b) au total, pour l'année, de son coût en immobilisations et de son coût en main-d'œuvre.

Cette formule peut être représentée comme suit:

$$\frac{\text{coût en immobilisations et en main-d'œuvre de fabrication et de transformation}}{\text{coût total en immobilisations et en main-d'œuvre}}$$

Le Règlement 5202 définit «coût en main-d'œuvre de fabrication et de transformation» en ces termes:

«coût en main-d'œuvre de fabrication et de transformation» d'une corporation pour une année d'imposition signifie 100/75 de la fraction du coût en main-d'œuvre de la corporation pour cette année qui correspond à la mesure dans laquelle

- a) les salaires et traitements inclus dans le calcul de ce coût ont été payés ou étaient payables à des personnes pour la partie de leur temps où elles se livraient directement à des activités admissibles de la corporation pendant l'année.

mais le montant ainsi calculé ne doit pas dépasser le coût en main-d'œuvre de la corporation pour l'année.

Cette définition exige que soient déterminés les salaires et traitements payés à des personnes pour le temps qu'elles ont directement consacré à des «activités admissibles».

Le Règlement 5202 définit «activités admissibles» de la manière suivante:

«activités admissibles» signifie

- a) n'importe quelles des activités suivantes, lorsqu'elles sont exercées au Canada dans le cadre des opérations de fabrication ou de transformation au Canada (à l'exception des activités énumérées aux sous-alinéas 125.1(3)b)(i) à (ix) de la Loi) de marchandises en vue de leur vente ou de leur location à bail:

- (i) la conception technique des produits et des installations de production,
- (ii) la réception et l'emmagasinage des matières premières,

- (iii) producing, assembling and handling of goods in process,
- (iv) inspecting and packaging of finished goods;
- (v) line supervision,
- (vi) production support activities including security, cleaning, heating and factory maintenance,
- (vii) quality and production control,
- (viii) repair of production facilities, and
- (ix) pollution control.

(b) all other activities that are performed in Canada directly in connection with manufacturing or processing (not including the activities listed in subparagraphs 125.1(3)(b)(i) to (ix) of the Act) in Canada of goods for sale or lease.

The words “manufacture” or “process” are not defined in the *Income Tax Act*.

The submission is that the activities of MDS in each of its laboratory subdivisions involved the processing of specimens within the meaning of the case law and dictionary definitions of the word “process”. Particular reliance is placed on the case of *The St. Catharines Standard Limited v. The Queen*². In that case however, the Crown conceded that the publication of a newspaper was the manufacturing and processing of goods for sale within the meaning of section 125.1 of the Act and the only question at issue was whether news gathering, editorial work and the preparation of advertisement were “qualified activities” within the meaning of Regulation 5202 so that salaries paid to employees who performed these functions would constitute “cost of manufacturing and processing labour”.

In this case, the quality of the contents of the report produced by the plaintiff’s various laboratories is the only thing of value. It is not an end product of the specimens after analysis in the sense required by the Act and Regulations, namely, goods as contemplated and within the meaning of section 125.1 of the *Income Tax Act* and Regulation 5200. The analysis of the specimens ends in nothing that can become the subject of a sale. Although after the analysis reports are prepared and such reports contain valuable information, such reports are not “goods” contemplated and meant in the context of the words “manufacturing

- (iii) la production, l’assemblage et la manutention des marchandises en voie de transformation,
- (iv) l’inspection et l’emballage des produits finis,
- (v) la surveillance axiale,
- (vi) les activités de soutien de la production y compris la sécurité, le nettoyage, le chauffage et l’entretien de l’usine,
- (vii) le contrôle de la qualité et de la production,
- (viii) la réparation des installations de production, et
- (ix) la lutte antipollution,

b) toutes les autres activités qui sont exercées au Canada directement dans le cadre des opérations de fabrication ou de transformation au Canada (à l’exception des activités énumérées aux sous-alinéas 125.1(3)b(i) à (ix) de la Loi de marchandises en vue de leur vente ou de leur location à bail.

Les expressions «fabrication» et «transformation» ne sont pas définies dans la *Loi de l’impôt sur le revenu*.

La demanderesse MDS soutient que les activités de chacune de ses sous-divisions consistent en la transformation de spécimens, au sens où la jurisprudence et le dictionnaire entendent l’expression «transformation». Elle invoque en particulier l’affaire *The St. Catharines Standard Limited c. La Reine*². Toutefois, dans cette affaire-là, la Couronne avait admis que la publication d’un journal consistait en la fabrication et la transformation d’articles destinés à la vente au sens de l’article 125.1 de la Loi. Le seul point litigieux consistait à déterminer si la cueillette des nouvelles, la rédaction des éditoriaux et la formulation de la publicité constituaient des «activités admissibles» au sens du Règlement 5202, de façon à ce que les salaires versés aux employés remplissant ces fonctions puissent être considérés comme un «coût en main-d’œuvre de fabrication et de transformation».

En l’espèce, la qualité du contenu des rapports émanant des laboratoires de la demanderesse est le seul élément de valeur. Il n’y a aucun produit fini dérivant des spécimens après analyse au sens où l’entendent la Loi et les Règlements, c’est-à-dire des «articles» au sens de l’article 125.1 de la *Loi de l’impôt sur le revenu* et du Règlement 5200. Rien ne ressort de l’analyse des spécimens qui puisse être vendu. Bien que les rapports d’analyse contiennent des renseignements valables, ils ne constituent pas des «articles» au sens de l’expression «fabrication ou ... transformation au Canada d’articles destinés à la vente», qui figure à l’article

² 78 DTC 6168.

² 78 DTC 6168.

or processing in Canada of goods for sale” in section 125.1 of the Act.

Accordingly, the finding is that the plaintiff does not manufacture or process in Canada goods for sale or lease within the said statutory sense and as a consequence does not qualify for any deduction from tax under the provisions of section 125.1 of the *Income Tax Act*.

The appeal is dismissed with costs.

125.1 de la Loi.

Je conclus donc que la demanderesse ne fabrique ni ne transforme au Canada des articles destinés à la vente ou à la location au sens de la Loi précitée; elle n'est donc admissible à aucune déduction d'impôt en vertu de l'article 125.1 de la *Loi de l'impôt sur le revenu*.

b Je rejette l'appel avec dépens.