

T-3514-79

T-3514-79

McGraw-Hill Ryerson Limited (Plaintiff)

v.

The Queen (Defendant)

Trial Division, Mahoney J.—Toronto, April 1; Ottawa, May 1, 1980.

Income tax — Income calculation — Deductions — Plaintiff publishes and sells books, maintaining complete control over the content, design and physical qualities of each book — Plaintiff does not do the typesetting, printing and binding — Whether the plaintiff was engaged in manufacturing or processing so as to be entitled to claim the deduction under s. 125.1 of the Income Tax Act — Income Tax Act, R.S.C. 1952, c. 148, s. 125.1 as added by S.C. 1973-74, c. 29, s. 1.

The plaintiff publishes and sells its own books, of which about 90% are textbooks. The plaintiff identifies the need for a new textbook, and locates and contracts with a suitable author. The plaintiff's employees are responsible for guiding the manuscript through until it is ready for publication, copy editing, typographical layout and cover design. However, the plaintiff contracts with a printer to do the typesetting and binding. The plaintiff is responsible for errors in the published books and is responsible, as well, for the warehousing, sale and distribution of the books. The defendant contends that because the plaintiff did not do the typesetting, printing and binding, the plaintiff did not manufacture or process books. The defendant further argues that if the plaintiff processes anything, it is the information contained in the books, and that, since it retains the copyright to that information, it does not sell what it has processed. Whether the plaintiff was engaged in manufacturing or processing books so as to be entitled to claim the deduction from tax provided in section 125.1 of the *Income Tax Act*.

Held, the action is allowed. The plaintiff, in publishing books, does manufacture or process, in Canada, goods for sale. The plaintiff maintains complete control over the content, design and physical qualities of each book it publishes. The plaintiff does not sell only the information contained in the books it sells. It sells the books. In the ordinary meaning of the words "manufacturing" and "processing", the plaintiff's activities with respect to a cover and a manuscript, are integral elements of physically manufacturing or processing a book. The plaintiff is entitled to a deduction from tax, pursuant to section 125.1.

ACTION.

COUNSEL:

John M. Roland for plaintiff.
Charles T. A. MacNab for defendant.

McGraw-Hill Ryerson Limited (Demanderesse)

c.

La Reine (Défenderesse)

Division de première instance, le juge Mahoney—Toronto, 1^{er} avril; Ottawa, 1^{er} mai 1980.

Impôt sur le revenu — Calcul du revenu — Déductions — La demanderesse publie et vend des livres en gardant le contrôle absolu sur le contenu, la conception et les propriétés extérieures de chacun d'eux — La demanderesse ne fait pas elle-même la composition, l'impression et la reliure — Le point est de savoir si la demanderesse se livre à la fabrication et à la transformation de façon à avoir droit à la déduction prévue à l'art. 125.1 de la Loi de l'impôt sur le revenu — Loi de l'impôt sur le revenu, S.R.C. 1952, c. 148, art. 125.1 ajouté par S.C. 1973-74, c. 29, art. 1.

La demanderesse publie et vend ses propres livres dont 90% sont des manuels. Lorsque la demanderesse estime qu'un nouveau manuel est devenu nécessaire, elle trouve un auteur qui convient et signe un contrat avec lui. Les employés de la demanderesse suivent la rédaction du manuscrit jusqu'à ce qu'on soit prêt au tirage, à la correction d'épreuve, à la disposition typographique et à la conception de la couverture. Cependant la demanderesse fait faire la composition et la reliure par un imprimeur. La demanderesse est responsable des erreurs des livres publiés, comme elle se charge aussi de l'entreposage, de la vente et de la distribution de ceux-ci. La défenderesse soutient que la demanderesse ne faisant ni la composition, ni l'impression, ni la reliure, elle ne fabrique ni ne transforme des livres. La défenderesse soutient encore que si la demanderesse transforme quelque chose, c'est l'information contenue dans les livres et que, puisqu'elle conserve les droits d'auteur sur cette information, elle ne vend pas ce qu'elle a transformé. Le point est donc de savoir si la demanderesse se livre à la fabrication et à la transformation de livres de façon à avoir droit à la déduction d'impôt prévue à l'article 125.1 de la *Loi de l'impôt sur le revenu*.

Arrêt: l'action est accueillie. La demanderesse, en publiant des livres, fabrique et transforme au Canada des marchandises en vue de la vente. La demanderesse garde un contrôle absolu sur le contenu, la conception et les propriétés extérieures de chaque livre qu'elle publie. La demanderesse ne vend pas que l'information contenue dans les livres qu'elle vend. Elle vend les livres. Au sens ordinaire des mots «fabrication» et «transformation», les opérations de la demanderesse sur la couverture et le manuscrit font partie intégrante de la fabrication et de la transformation physiques d'un livre. La demanderesse a droit à l'exemption d'impôt prévue à l'article 125.1.

ACTION.

AVOCATS:

John M. Roland pour la demanderesse.
Charles T. A. MacNab pour la défenderesse.

SOLICITORS:

Osler, Hoskin & Harcourt, Toronto, for plaintiff.

Deputy Attorney General of Canada for defendant.

PROCUREURS:

Osler, Hoskin & Harcourt, Toronto, pour la demanderesse.

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

MAHONEY J.: The issue in this action, and in actions Nos. 3515-79 and 3518-79, is whether, in its 1973, 1974 and 1975 taxation years, the plaintiff was engaged in manufacturing or processing books so as to be entitled to claim the deduction from tax provided in section 125.1 of the *Income Tax Act*, R.S.C. 1952, c. 148 as added by S.C. 1973-74, c. 29, s. 1. The three actions were tried together on common evidence. There is no dispute that books can be the subject of manufacture or processing. The defendant says that, because the plaintiff did not itself do the typesetting, printing and binding necessary to the metamorphosis of any of the books it published in Canada from their conceptual to their tangible states, the plaintiff did not manufacture or process books. The defendant says further that, if the plaintiff processes anything, it is the information contained in the books, not the books themselves, and that, since it retains the copyright to that information, it does not sell what it has processed. There is no issue as to the plaintiff's qualified activities if it is found to have manufactured or processed books at all. Neither, in that event, is there any issue as to the proper application of the complicated formulae for calculation of the deduction.

In the circumstances, it is unnecessary to set out the lengthy provisions of section 125.1 and the Regulations made under it. Suffice it to say, the section provides for deduction, from the income tax otherwise payable by a corporation, of an amount determined with reference to the corporation's active business income from "the manufacturing or processing in Canada of goods for sale or lease". The Act does not define "manufacturing or processing" although paragraph 125.1(3)(b) does provide certain exclusions from the term. Of these, the defendant pleads subparagraph (x).

LE JUGE MAHONEY: Le litige, dans la présente action et dans les causes nos 3515-79 et 3518-79, porte sur la question de savoir si, dans ses années d'imposition 1973, 1974 et 1975, la demanderesse se livrait à la fabrication ou la transformation de livres de façon à pouvoir réclamer la déduction d'impôt prévue à l'article 125.1 de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, S.R.C. 1952, c. 148 ajouté par S.C. 1973-74, c. 29, art. 1. Les trois actions ont été entendues ensemble sur une preuve commune. Il n'est pas contesté que des livres puissent être l'objet de fabrication ou de transformation. La défenderesse affirme que, parce que la demanderesse ne faisait elle-même en aucun cas la composition, l'impression et la reliure nécessaire à la transformation des livres qu'elle publie au Canada du stade d'idée à celui d'objet concret, la demanderesse ne fabriquait ni ne transformait des livres. La défenderesse soutient de plus que si la demanderesse transforme quelque chose, c'est l'information contenue dans les livres et non les livres eux-mêmes et que, puisqu'elle conserve les droits d'auteur relatifs à cette information, elle ne vend pas ce qu'elle a transformé. Il n'y a pas de contestation sur le caractère admissible des activités de la demanderesse, s'il est jugé qu'elle fabrique ou transforme des livres de quelque façon. Il n'y a pas de contestation non plus, dans la même éventualité, sur la validité de l'application des formules compliquées de la déduction.

Dans les circonstances, il n'est pas nécessaire de citer les longues dispositions de l'article 125.1 et des Règlements pris pour son application. Il suffit de mentionner que l'article permet de déduire de l'impôt qui serait autrement payable par une société un montant qui est déterminé à partir du revenu que la société tire des entreprises exploitées activement par «la fabrication ou . . . la transformation au Canada d'articles destinés à la vente ou à la location». La Loi ne définit pas les termes «fabrication» et «transformation», bien que l'alinéa 125.1(3)b exclue certaines choses de leur champ

125.1 (3) ...

(b) "manufacturing or processing" does not include

(x) any manufacturing or processing of goods for sale or lease, if, for any taxation year of a corporation in respect of which the expression is being applied, less than 10% of its gross revenue from all active businesses carried on in Canada was from

(A) the selling or leasing of goods manufactured or processed in Canada by it, and

(B) the manufacturing or processing in Canada of goods for sale or lease, other than goods for sale or lease by it.

This invocation of subparagraph 125.1(3)(b)(x) appears a tautology of its basic defence. The defendant admits in pleading that between 47.48% and 49.33% of the plaintiff's total sales revenues in the years in issue came from the sale of books published by it in Canada. If, in so publishing them, the plaintiff manufactured or processed the books at all, it escaped the *de minimis* exclusion of the subparagraph.

In addition to publishing and selling its own books, the plaintiff sells the books of other publishers and is agent, in Canada, for foreign publishers. About 90% of its own publications are textbooks. The remaining 10% comprise general interest books including novels, which frequently are presented to the plaintiff as complete manuscripts; textbooks are different.

Textbooks are published in response to the market. They become obsolete with curriculum changes. The plaintiff watches the market carefully and, when the need for a new textbook is foreseen, one of its sixteen sponsoring editors is assigned to locate a suitable author, usually from within the academic community. One of the functions of the plaintiff's sales staff, which is constantly in contact with educational institutions, is to identify suitable authors. Many sponsoring editors are graduates of the sales force. Others are former teachers.

sémantique. La défenderesse invoque le sous-alinéa (x) de ces exclusions:

125.1 (3) ...

b) «fabrication ou transformation» ne comprend pas

(x) toute fabrication ou transformation de marchandises en vue de la vente ou de la location, si, pour une année d'imposition d'une corporation à l'égard de laquelle l'expression s'applique, moins de 10% de ses recettes brutes de toutes les entreprises exploitées au Canada provenait

(A) de la vente ou de la location d'articles qu'elle a fabriqués ou transformés au Canada, et

(B) de la fabrication ou de la transformation au Canada d'articles destinés à la vente ou à la location, autres que des articles qu'elle devait vendre ou louer elle-même.

Ce recours au sous-alinéa 125.1(3)b)(x) paraît être une redite de sa défense principale. La défenderesse reconnaît dans son plaidoyer que de 47.48% à 49.33% des revenus de vente de la demanderesse pour les années en cause provient de la vente de livres qu'elle publie au Canada. Si, en publiant ainsi ces livres, elle les fabrique ou les transforme, d'une façon ou d'une autre, elle échappe à l'exception *de minimis* prévue au sous-alinéa.

En plus de l'édition et de la vente de ses propres livres, la demanderesse vend les livres d'autres éditeurs et agit comme agent pour le Canada d'éditeurs étrangers. Environ 90% de ses propres éditions sont des manuels. Les autres 10% sont constitués de livres d'intérêt général, notamment de romans, qui sont soumis à la demanderesse sous forme de simple manuscrit. Les manuels sont différents.

L'édition de manuels scolaires obéit à la demande. Les changements de programmes les rendent périmés. La demanderesse étudie attentivement le marché et, quand elle prévoit qu'un nouveau manuel sera nécessaire, elle charge l'un de ses seize chargés de publication de trouver, généralement au sein du monde de l'enseignement, un auteur qui convient. L'une des fonctions du personnel des ventes de la demanderesse, qui est en relations constantes avec le monde de l'enseignement, consiste à découvrir des auteurs. Plusieurs chargés d'édition sont auparavant passés par le service des ventes. D'autres sont d'anciens enseignants.

Once a prospective author is identified, the sponsoring editor obtains an outline of his material and a sample of his writing and, if that is satisfactory, a contract is entered into whereby it is agreed that the manuscript will be delivered by a certain date, copyright is assigned to the plaintiff and provision is made for certain payments to the author. The sponsoring editor continues to work with the author, setting a schedule to meet the completion date and reviewing the manuscript as it becomes available, chapter by chapter, commenting on and returning it to the author with suggestions. Photographs proposed to be incorporated in the book are obtained by the author or the sponsoring editor. The amount of guidance afforded varies with the needs of each author. A manuscript usually goes through at least two drafts before acceptance for publication.

When it is considered that a manuscript is ready to proceed further toward publication, it is handed over by the sponsoring editor for copy editing and production. The copy editor, seeing it for the first time, skims through it for its gist and then reads the manuscript very carefully, editing it for grammar, organization and the like. The copy editor pulls out sample pages of the manuscript showing every typographical eventuality and turns these over to a book designer of typographical design. The book designer establishes the typographical layout and a design checklist which is related to the sample pages by a system of symbols.

The plaintiff has nine copy editors and three book designers. Those nine copy editors do about 90% of its copy editing. There are two or three freelancers to whom it turns when the work load requires. Likewise, its employee designers do its design work except in cases of heavily illustrated publications where the number of diagrams and drawings create an unusual demand on their time. Typically, there are 50 or 60 books at this stage of publication at a given time.

The copy editing and book design proceed simultaneously and, as the design becomes firm, a printer is selected. A specification is drawn. Text-books fall into a limited number of categories so, for economy, the plaintiff has a number of stand-

Dès qu'on croit avoir découvert un futur auteur, le chargé d'édition se fait remettre par ce dernier un plan d'ouvrage et des textes qu'il a écrits. Si le tout convient, il y a signature d'un contrat qui fixe la date de livraison du manuscrit, cède les droits d'auteur à la demanderesse et détermine les modalités de rémunération de l'auteur. Le chargé d'édition continue de travailler avec l'auteur, fixe un calendrier de façon à ce que l'ouvrage soit terminé à la date prévue, révisé le manuscrit à mesure qu'il est disponible, chapitre par chapitre, en faisant des observations et en renvoyant le manuscrit à l'auteur avec des recommandations. L'auteur ou le chargé d'édition veillent à obtenir les illustrations photographiques qui doivent faire partie du livre. L'ampleur de l'assistance fournie varie selon les besoins de chaque auteur. Un manuscrit passe ordinairement par au moins deux rédactions avant d'être publié.

Lorsque l'on juge un manuscrit prêt à avancer dans le processus de publication, le chargé d'édition le remet à la correction et à la production. Le réviseur, qui voit le manuscrit pour la première fois, le parcourt pour en voir la substance puis le lit très attentivement, en faisant les corrections requises notamment en ce qui a trait à la grammaire et à la disposition. Le réviseur extrait du manuscrit des pages présentant toutes les possibilités typographiques et les remet à un concepteur pour la mise en page. Le concepteur établit la disposition typographique et une liste de contrôle de conception qui fait référence aux pages qui lui ont été remises par un ensemble de symboles.

La demanderesse emploie neuf réviseurs et trois concepteurs de livres. Ces neuf réviseurs font environ 90% de la révision. Elle a aussi deux ou trois pigistes à qui elle a recours quand la quantité de travail l'exige. De même, les concepteurs à son emploi font le travail de conception sauf dans le cas de publications abondamment illustrées où le nombre de graphiques et de dessins absorberait une partie trop importante de leur temps. Normalement, il y a de 50 à 60 livres à la fois à ce stade de publication.

La révision du manuscrit et la conception du livre se poursuivent simultanément et, quand la conception est arrêtée, le choix d'un imprimeur intervient. Le devis est établi. Les manuels appartiennent à un nombre limité de catégories, de sorte

ard specifications calling for the same kinds of paper and binding material. Other requirements, such as dimensions, quantity, colours and so on, vary. Quotations are invited from between four and six printers with whom the plaintiff deals regularly. The quotations are reviewed and the printing contract awarded.

The printing contract covers typesetting and binding. The plaintiff does none of its own typesetting, printing or binding. The sample pages and design checklist are sent to the printer. They are set and galley proofs of the sample pages are returned. The typographical design is finally approved and, when copy editing is complete, the entire manuscript, design, checklist and sample galley proofs, with changes indicated, are sent to the printer. The manuscript is set and full galley proofs returned. Copies are passed to the author and copy editor who indicate corrections.

A paste-up is done for an illustrated book and explicit instructions given as to its layout. The paste-up is done by the copy editor who cuts up a galley proof and reassembles it, page by page, with copies of the illustrations, marking it for spacing and showing every detail of how each page should be put together.

Corrections by the copy editor and author are incorporated in a master galley proof and, with the paste-up, it is delivered to the printer. The printer produces a reproduction paste-up using the master galley proof and following the placing and spacing instructions on the paste-up. The resulting page proofs are returned to the plaintiff.

The page proofs should be a properly aligned version of the paste-up. Again, the copy editor checks the page proofs and makes any changes that ought to be made including anything due to the printer's failure to follow previous instructions. There ought not, at this stage, to be many changes. If there are many, the printer may have to produce another set of page proofs; otherwise, he will take the reproduction pages of which the page proofs are copies, arrange them in the right configuration

que, par mesure d'économie, la demanderesse a un certain nombre de devis types requérant les mêmes sortes de papier et de reliures. Les autres caractéristiques, telles que les dimensions, les couleurs et la quantité, varient. La demanderesse reçoit les soumissions de quatre à six imprimeurs avec qui elle transige régulièrement. Les soumissions sont étudiées et le contrat d'impression adjugé.

Le contrat d'impression englobe la composition et la reliure. La demanderesse ne fait ni la composition, ni l'impression, ni la reliure. Les extraits et la liste de contrôle de conception sont transmis à l'imprimeur. Celui-ci effectue la composition des extraits et en remet les épreuves en placard. La conception typographique est approuvée de façon définitive et quand la révision est terminée, le manuscrit au complet, la conception, la liste de contrôle et les exemples d'épreuves en placard, avec les indications de changements, sont expédiés à l'imprimeur. Le manuscrit est composé et l'ensemble des épreuves en placard est transmis. Des copies en sont distribuées à l'auteur et au réviseur, qui indiquent les corrections à faire.

Pour un livre illustré, on prépare un collage et donne des instructions explicites sur sa disposition. Le réviseur prépare le collage en découpant une épreuve en placard qu'il réarrange, page par page, en ajoutant une copie des illustrations; il indique les espacements et fournit tous les détails sur la façon d'assembler chacune des pages.

Les corrections du réviseur et de l'auteur sont ajoutées à l'épreuve en bon à tirer qui, avec le collage, est livrée à l'imprimeur. L'imprimeur produit un collage de reproduction en utilisant le bon à tirer et en suivant les indications du collage quant à la position et aux espacements. Les épreuves en pages qui en résultent sont envoyées à la demanderesse.

Les épreuves en pages devraient constituer une version conforme au collage quant à la disposition. Le réviseur vérifie les épreuves en pages et fait les changements qui s'imposent, notamment ceux qui sont rendus nécessaires par le défaut de l'imprimeur de se conformer aux instructions précédentes. Il ne devrait pas y avoir beaucoup de changements à faire à ce stade. S'il y en a beaucoup, l'imprimeur pourra être forcé de produire un autre jeu d'épreuves en pages; sinon, il se sert des cli-

for folding and photograph them. Methodology varies with the number of colours to appear in the final product. From the film, the printer produces a paper proof, or vandyke.* This is a one colour proof which shows, by varying shades of that colour, the placement of the different colours to appear in the book. This is the publisher's last chance to make corrections. Again, if they are numerous, a second vandyke may be required. Once the plaintiff approves the vandyke, the printer makes the plates and prints the book. Any remaining errors are the publisher's, not the printer's, responsibility.

While the content of the proposed book is being brought to the vandyke stage, the cover goes through a parallel process. Initially, one of the plaintiff's artists does rough cover designs. These are circulated throughout the Company. A rough design is approved and refined and eventually the final art is approved. This is provided to the printer who produces a proof, or series of proofs as may be necessary, until, ultimately, the cover too goes to press. Contents and covers are bound together and the finished books are then delivered to the plaintiff for warehousing, sale and distribution.

The entire process, from identification of the need for a new textbook to its availability in the market place, consumes several months. In the case of "*Physics*", a secondary school text used as example in evidence, the contract with the four authors was signed in May, 1977, calling for delivery of the manuscript by October 1, 1977. The quotation from the successful printer was dated January 24, 1978. The plaintiff's purchase order for 7,500 copies issued to the printer March 14 and delivery was required by September 15, 1978.

The work of the printer is entirely mechanical. The plaintiff maintains complete control over the

* The term "vandyke" derives from the fact that, formerly, page proofs were produced in shades of brown, a colour combination favoured by the barbate painter of that name. Today, they are usually shades of blue but the term survives.

chés, dont les épreuves en pages sont des copies, les dispose dans le bon ordre pour le pliage et les photographies. Le procédé varie selon le nombre de couleurs que le produit final comportera. A partir du film, l'imprimeur produit une épreuve sur papier ou «vandyke».* C'est une épreuve monochrome qui traduit, par la variation de teinte, la position des différentes couleurs qui se trouveront dans le livre. C'est la dernière chance pour l'éditeur de faire des corrections. Encore une fois, s'il y a beaucoup de corrections, il pourra être nécessaire de tirer un second vandyke. Une fois que la demanderesse a approuvé les vandykes, l'imprimeur prépare les plaques et imprime le livre. S'il y a reste des erreurs, c'est l'éditeur et non l'imprimeur qui en porte la responsabilité.

Pendant que le contenu du livre en production progresse jusqu'au stade du vandyke, la couverture passe par un processus comparable. Au début, un des dessinateurs à l'emploi de la demanderesse prépare des ébauches de couverture. Ces projets circulent dans l'entreprise. L'une des ébauches est retenue et est travaillée jusqu'à ce que le dessin définitif soit approuvé. Ce dernier est donné à l'imprimeur, qui en fait une épreuve ou plusieurs épreuves au besoin, jusqu'à ce que, finalement, la couverture soit imprimée. Les livres et les couvertures sont reliés et les livres terminés sont alors livrés à la demanderesse pour entreposage, vente et distribution.

Le processus complet, depuis l'identification du besoin d'un nouveau manuel jusqu'à son apparition sur le marché prend plusieurs mois. Dans le cas de "*Physics*", un manuel pour les classes du secondaire, qui a servi d'exemple en l'espèce, le contrat a été signé en mai 1977 avec les quatre auteurs et stipulait que le manuscrit devait être livré le 1^{er} octobre 1977. La soumission de l'imprimeur choisi portait la date du 24 janvier 1978. Le bon d'achat de la demanderesse de 7,500 exemplaires a été délivré à l'imprimeur le 14 mars et la livraison requise pour le 15 septembre 1978.

The travail de l'imprimeur est entièrement mécanique. La demanderesse garde le contrôle absolu

* Le terme «vandyke» vient de ce que, à un moment donné, les épreuves en pages étaient reproduites dans des teintes de brun, la famille de couleurs préférée du peintre Van Dyck. Aujourd'hui, les épreuves sont dans des teintes de bleu mais le nom est resté.

content, design and physical qualities of each book it publishes. Printers' representatives call regularly on the plaintiff to deliver proofs and receive instructions respecting work in progress. The plaintiff's representatives do not visit the printing plants except, rarely, when an unusual production problem arises.

The plaintiff does not sell only the information contained in the books it sells any more than an automobile manufacturer sells only the transportation capability of the vehicles it sells. The plaintiff sells the books. Those books are goods. It may be that it is the information content that gives a book its value, as it is the transportation capability that gives a motor vehicle its value, but the subject matter of sale is the book, as it is the vehicle. The textbooks the plaintiff publishes itself are goods manufactured and processed in Canada for sale. In the ordinary meaning of the words "manufacturing" and "processing", the plaintiff's activities with respect to a cover and a manuscript, from the point in time it is turned over, by the sponsoring editor, to the copy editor to the point in time the vandyke is returned, approved, to the printer, are integral elements of physically manufacturing or processing a book. The plaintiff, in publishing books, does manufacture or process, in Canada, goods for sale.

The reassessments of the plaintiff's income tax returns in respect of its 1973, 1974 and 1975 taxation years will be referred back to the Minister of National Revenue for reconsideration and reassessment on the basis that the plaintiff is entitled to a deduction from tax in each of those years, pursuant to section 125.1 of the *Income Tax Act* in respect of its manufacturing and processing profits, of an amount based on the qualified activities carried on by the plaintiff as permitted by section 5202 of the *Income Tax Regulations*, SOR/73-495. The plaintiff will be entitled to its costs to be taxed. Taxation under Tariff B shall be on the basis that the three actions were a single Class III action throughout.

sur le contenu, la conception, et les propriétés extérieures de chaque livre qu'elle publie. Les agents des imprimeurs sont en contact constant avec la demanderesse pour lui livrer les épreuves et recevoir des instructions à l'égard des travaux en cours. Les agents de la demanderesse ne se rendent pas aux imprimeries, sauf, et c'est rare, s'il se présente une difficulté exceptionnelle de production.

^a La demanderesse ne vend pas que l'information contenue dans les livres qu'elle vend, pas plus que le fabricant d'automobiles ne vend que le pouvoir de transport des véhicules qu'il vend. La demanderesse vend les livres. Ces livres sont des marchandises. Il se peut que ce soit l'information contenue au livre qui lui donne sa valeur, comme c'est le pouvoir de transport qui donne au véhicule sa valeur, mais c'est le livre qui fait l'objet de la vente, comme dans le cas du véhicule. Les manuels que la demanderesse publie sont des marchandises fabriquées et transformées au Canada en vue de la vente. Au sens ordinaire des mots «fabrication» et «transformation», les opérations de la demanderesse sur la couverture et le manuscrit, depuis le moment où le manuscrit est remis au réviseur par le chargé d'édition jusqu'à celui où le vandyke approuvé est renvoyé à l'imprimeur, font partie intégrante de la fabrication et de la transformation physiques d'un livre. La demanderesse, en publiant des livres, fabrique et transforme au Canada des marchandises en vue de la vente.

^b Les nouvelles cotisations des déclarations d'impôt sur le revenu de la demanderesse pour ses années d'imposition 1973, 1974 et 1975 seront renvoyées au ministre du Revenu national, qui en fera le réexamen et établira de nouvelles cotisations en tenant compte du fait que la demanderesse a, pour chacune de ces années, droit de déduire de son impôt en vertu de l'article 125.1 de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, en ce qui concerne ses profits de fabrication et de transformation, une somme déterminée d'après les activités admissibles de la demanderesse, comme le permet l'article 5202 des *Règlements de l'impôt sur le revenu*, DORS/73-495. La demanderesse aura droit à ses dépens taxés. La taxation en vertu du tarif B se fera en considérant les trois actions comme une seule action de classe III du début à la fin.