

The Consumers' Gas Company and others
Appellants;

and

**The Deputy Minister of National Revenue for
Customs and Excise** *Respondent.*

1975: April 29; 1975: October 7.

Present: Laskin C.J. and Martland, Judson, Ritchie,
Spence, Pigeon, Dickson, Beetz and de Grandpré JJ.

ON APPEAL FROM THE FEDERAL COURT OF
APPEAL

*Taxation—Sales tax—Exemptions—Apparatus used
in the manufacture or production of goods—Gas pres-
sure regulators not exempt—Excise Tax Act, R.S.C.
1970, c. E-13, Sch. III, Part XIII, para. 1(a).*

Section 29(1), read in conjunction with Sch. III, Part XIII, para. 1(a) of the *Excise Tax Act*, R.S.C. 1970, c. E-13, provides that machinery and apparatus sold to or imported by manufacturers for use by them in the manufacture or production of goods are not subject to the consumption or sales tax imposed by s. 27. The question arose before the Tariff Board and the Federal Court as to whether the operation of gas pressure regulators was different from that of transformers and therefore not embraced by the *Hydro-Québec* case, [1970] S.C.R. 30, which held that electrical transformers were exempt from sales tax as apparatus used "in the manufacture or production of goods." The Board and the Federal Court considered the operation of the gas pressure regulators as different since they merely take the gas from higher to lower pressure pipes while transformers produce a new current at a different voltage.

Held (Laskin C.J. and Ritchie, Spence and de Grandpré JJ. dissenting): The appeal should be dismissed.

Per Martland, Judson, Pigeon, Dickson and Beetz JJ.: While the economic function of the gas pressure regulators was similar to that of the electricity transformers, in the *Hydro-Québec* case the Tariff Board and the Courts did not depart from the principle that "manufacture or production" do not include distribution but held transformers exempt solely because their operation was held to be "production". The pressure regulators, as

The Consumers' Gas Company et autres
Appelantes;

et

**Le sous-ministre du Revenu national pour les
douanes et l'accise** *Intimé.*

1975: le 29 avril; 1975: le 7 octobre.

Présents: Le juge en chef Laskin et les juges Martland,
Judson, Ritchie, Spence, Pigeon, Dickson, Beetz et
de Grandpré.

EN APPEL DE LA COUR D'APPEL FÉDÉRALE

*Taxation—Taxe de vente—Exemptions—Appareils
employés dans la fabrication ou la production de mar-
chandises—Régulateurs de pression du gaz non
exempts—Loi sur la taxe d'accise, S.R.C. 1970, c.
E-13, annexe III, Partie XIII, art. 1 a).*

Le paragraphe (1) de l'art. 29, compte tenu de l'annexe III, Partie XIII, al. a) de l'art. 1 de la *Loi sur la taxe d'accise*, S.R.C. 1970, c. E-13, porte que les machines et appareils vendus aux fabricants ou importés par eux et destinés à être utilisés par eux dans la fabrication ou la production de marchandises, ne sont pas assujettis à la taxe de consommation ou de vente imposée par l'art. 27. On a soulevé devant la Commission du tarif et la Cour fédérale la question de savoir si la fonction des régulateurs de pression du gaz diffère de celle des transformateurs, auquel cas l'arrêt *Hydro-Québec*, [1970] R.C.S. 30, ne serait pas applicable en l'espèce. Aux termes de cet arrêt, les transformateurs d'électricité sont exempts de la taxe de vente parce qu'ils sont des appareils utilisés «dans la fabrication ou la production de marchandises». La Commission et la Cour fédérale ont considéré que la fonction des régulateurs de pression du gaz diffère de celle des transformateurs, car ils ne font que faire passer le gaz d'une pression élevée à une pression plus basse alors que les transformateurs produisent un nouveau courant de voltage différent.

Arrêt (le juge en chef Laskin et les juges Ritchie, Spence et de Grandpré étant dissidents): Le pourvoi doit être rejeté.

Les juges Martland, Judson, Pigeon, Dickson et Beetz: La fonction économique des régulateurs de pression du gaz est semblable, il est vrai, à celle des transformateurs d'électricité. Mais, dans l'arrêt *Hydro-Québec*, la Commission du tarif et les tribunaux ne se sont pas écartés du principe que «la fabrication ou la production» ne comprennent pas la distribution, n'exemptant les transformateurs que parce qu'ils y voyaient des appareils

apparatus merely controlling the flow of gas in pipes, cannot be considered as used in the "production of gas" within the usual meaning of these words.

Per Laskin C.J. and Ritchie, Spence and de Grandpré JJ. *dissenting*: The words of para. 1(a)(i) of Part XIII of Sch. III *i.e.* "the manufacture *or* production of goods" have been taken throughout as synonymous, however the use of the disjunctive "or" requires that they be given a separate and different meaning. It is possible to qualify for the exemption on the basis of 'production of goods' even if they were manufactured elsewhere. Whether the alteration of electrical current in the *Hydro-Québec* case or the lowering of the pressure by gas regulators may be characterized as "manufacture" or not, both processes should be characterized as "production". The gas regulators bring into existence "goods" usable and marketable to the consumer, an integral part of production of commodities such as gas or electricity.

[*Hydro-Québec v. Dep. Min. of Nat. Revenue for Customs and Excise*, [1970] S.C.R. 30 referred to.]

ON APPEAL from a decision of the Federal Court of Appeal¹ dismissing an appeal from a decision of the Tariff Board that gas regulators were not exempt from the consumption or sales tax assessed by s. 27 of the *Excise Tax Act*. Appeal dismissed, Laskin C.J. and Ritchie, Spence and de Grandpré JJ. *dissenting*.

A. de L. Panet, and David B. Daubney, for the appellants.

S. M. Fromkin and P. J. Evraire, for the respondent.

The judgment of Laskin C. J. and Ritchie, Spence and de Grandpré JJ. was delivered by

SPENCE J. (*dissenting*)—This is an appeal from the judgment of the Federal Court of Appeal pronounced on October 10, 1972, by which judgment the Court, with the Associate Chief Justice *dissenting*, dismissed an appeal from a declaration of the Tariff Board made on April 5, 1972.

¹ [1972] F.C. 1057.

servant à la «production» de l'électricité. Les régulateurs de pression, qui ne servent qu'à contrôler le débit du gaz dans les tuyaux, ne peuvent être considérés comme des appareils utilisés dans la «production du gaz» selon le sens usuel de ces mots.

Le juge en chef Laskin et les juges Ritchie, Spence et de Grandpré, *dissidents*: Les mots «la fabrication *ou* la production de marchandises», que l'on trouve au sous-al. 1a)(i) de la Partie XIII de l'Annexe III, ont été considérés tout au long de l'affaire comme étant synonymes. Toutefois, l'emploi de la conjonction disjunctive «ou» exige qu'on attribue à ces deux mots une signification distincte et différente. Il est possible d'obtenir l'exemption si l'on établit avoir produit les marchandises même si elles ont été fabriquées ailleurs. Que la transformation d'énergie électrique, comme dans l'affaire *Hydro-Québec*, ou la réduction de pression par des régulateurs, comme en l'espèce, puissent être appelées fabrication ou non, les deux procédés font partie du processus de «production». Les régulateurs du gaz créent une «marchandise» utilisable et vendable aux consommateurs, ce qui constitue une partie intégrante de la production de ressources telles que le gaz ou l'électricité.

[Arrêt mentionné: *Hydro-Québec c. Le sous-ministre du Revenu national pour les douanes et l'accise*, [1970] R.C.S. 30.]

POURVOI à l'encontre d'un arrêt de la Cour d'appel fédérale¹ rejetant un appel d'une décision de la Commission du tarif portant que les régulateurs de gaz ne sont pas exempts de la taxe de consommation ou de vente prévue à l'art. 27 de la *Loi sur la taxe d'accise*. Pourvoi rejeté, le juge en chef Laskin et les juges Ritchie, Spence et de Grandpré étant *dissidents*.

A. de L. Panet, et David B. Daubney, pour les appellants.

S. M. Fromkin et P. J. Evraire, pour l'intimé.

Le jugement du juge en chef Laskin et des juges Ritchie, Spence et de Grandpré a été rendu par

LE JUGE SPENCE (*dissident*)—Le présent pourvoi est interjeté à l'encontre d'un arrêt de la Cour d'appel fédérale rendu le 10 octobre 1972 qui a rejeté, le Juge en chef adjoint étant *dissident*, un appel d'une décision de la Commission du tarif rendue le 5 avril 1972.

¹ [1972] C.F. 1057.

The appellant Consumers' Gas Company had applied to the Tariff Board for a declaration under what is now s. 59 of the *Excise Tax Act*, R.S.C. 1970, c. E-13, that the regulators, with which I shall deal hereafter, were exempt from the consumption or sales tax assessed by s. 27 of the *Excise Tax Act*. Section 29(1) of the *Excise Tax Act* provides:

29. (1) The tax imposed by section 27 does not apply to the sale or importation of the articles mentioned in Schedule III.

and Schedule III, in Part XIII, s. 1(a), provides:

1. All the following:

(a) machinery and apparatus sold to or imported by manufacturers or producers for use by them directly in

(i) the manufacture or production of goods,

The appellant Consumers' Gas Company, together with other intervenants in the application for a declaration by the Tariff Board, is engaged in the operation of gas utility systems. The appellant Consumers' Gas Company manufactures or produces and distributes natural gas which it obtains in a small part from its own wells in Lake Erie and in the large part by purchase from the Trans Canada Pipelines Limited. The distribution is made to residential, commercial, industrial and other customers in Ontario, Quebec and parts of the Eastern United States.

The natural gas as received from Trans Canada Pipelines is delivered at a pressure of 400 to 1,000 pounds per square inch (p.s.i.g.) and the natural gas which it receives from its own wells in Lake Erie is received at a pressure of 600 to 800 p.s.i.g. Natural gas at such pressure is not marketable to either residential or industrial customers. It is, however, most efficiently transported through pipelines at these very high pressures. Upon arrival of the natural gas in the appellant's pipelines at a point near an urban distribution area, it is piped through a "gate station". There, in addition to other treatment such as heating to prevent freezing on depressurization and the addition of an odour to permit detection of leaks, the pressure is reduced

L'appelante Consumers' Gas Company a demandé à la Commission du tarif, en vertu de ce qui est maintenant l'art. 59 de la *Loi sur la taxe d'accise*, S.R.C. 1970, c. E-13, de déclarer exempts de la taxe de consommation ou de vente prévue à l'art. 27 de la *Loi sur la taxe d'accise*, les régulateurs dont je parlerai plus loin. Le par. (1) de l'art. 29 de cette Loi prévoit:

29. (1) La taxe imposée par l'article 27 ne s'applique pas à la vente ou à l'importation des articles mentionnés à l'annexe III.

et l'al. 1 a) de la Partie XIII de l'annexe III prévoit:

1. Tous les articles suivants:

a) les machines et appareils vendus aux fabricants ou producteurs ou importés par eux et destinés à être utilisés par eux directement dans

(i) la fabrication ou la production de marchandises,

A l'instar des autres intervenantes dans la demande d'exemption déposée devant la Commission du tarif, l'appelante Consumers' Gas Company exploite des réseaux de distribution de gaz. Elle fabrique, ou produit, et distribue le gaz naturel que, pour la majeure partie, elle achète à la Trans Canada Pipelines Limited, et que, pour le reste, elle tire de ses puits du lac Érié. La distribution s'effectue auprès d'une clientèle domestique, commerciale ou industrielle située en Ontario, au Québec et dans la partie est des États-Unis.

Le transport du gaz naturel provenant de Trans Canada Pipelines s'effectue sous pression variant entre 400 et 1,000 livres par pouce carré (liv./po. carré) et le transport du gaz naturel provenant des puits du lac Érié s'effectue sous pression variant entre 600 et 800 liv./po. carré. A de telles pressions, le gaz naturel ne peut être vendu ni aux usagers domestiques, ni aux usagers industriels, mais ces pressions très élevées favorisent son transport par pipe-line. A son arrivée dans les pipe-lines de l'appelante, le gaz naturel est acheminé vers une «station de régulation» située à proximité du réseau de distribution urbain. A cet endroit, outre certains traitements tels que le chauffage du gaz dans le but de prévenir le gel au cours de la

by passing through an apparatus which is known as a regulator. This first regulator installed at the gate station reduces the pressure to about 400 p.s.i.g. and then as the gas approaches the ultimate user it passes through a number of other similar regulators so that when the gas arrives at the residence of the consumer the pressure is reduced to about one-quarter p.s.i.g. and at the place of certain industrial customers to five to ten p.s.i.g.

It is the contention of the appellant Consumers' Gas Company and of the other intervenants that these regulators are exempt from sales tax under the provisions of s. 29 of the *Excise Tax Act* in that they are apparatus sold to or imported by manufacturers or producers for use by them directly in the manufacture or production of goods. The Deputy Minister denies this contention.

The unanimous judgment of the Tariff Board was that the appellants were not entitled to such exemption. Two of the three members of the Board, but not the Chairman, were also of the opinion that the appellants were not manufacturers or producers within the meaning of those words in the said para. 1 of Part XIII of the Schedule.

Upon the appeal to the Federal Court of Appeal, the Deputy Minister did not support this latter opinion and the sole question before the Federal Court of Appeal was whether or not the regulators were apparatus used in the manufacture or production of goods. Counsel agreed that the regulators were apparatus and counsel also agreed that natural gas was a "goods". Indeed, natural gas appears in Sch. III in Part VI under the heading "Fuels and Electricity" as para. 7.

The appeal to the Federal Court of Appeal is by virtue of s. 60 of the *Excise Tax Act* which in subsection (1) permits an appeal "upon any question that in the opinion of the court or judge is a question of law". The majority of the Federal Court of Appeal was of the view that the decision of the Tariff Board in refusing to make the declaration requested was one of fact and that no

dépressurisation et le mélange d'une substance odorante au gaz pour permettre la détection des fuites, des réductions de pression sont effectuées par un appareil connu sous le nom de régulateur. Le premier régulateur installé à la station de régulation réduit la pression à environ 400 liv./po. carré, et à mesure que le gaz se rapproche de l'utilisateur, il passe par une série de régulateurs semblables, de sorte que lorsque le gaz arrive chez l'utilisateur domestique, la pression n'est plus que d'un quart de liv./po. carré et, pour certains usagers industriels, de cinq à dix liv./po. carré.

L'appelante Consumers' Gas Company et les autres intervenantes allèguent que ces régulateurs sont exempts de la taxe de vente en vertu des dispositions de l'art. 29 de la *Loi sur la taxe d'accise* parce que ce sont des appareils vendus aux fabricants ou producteurs ou importés par eux et destinés à être utilisés directement dans la fabrication ou la production de marchandises. Le sous-ministre refuse d'accepter cette allégation.

La Commission du tarif a unanimement décidé que les appelantes n'ont pas droit à une telle exemption. Deux des trois membres de la Commission, mais non le président, sont également d'avis que les appelantes ne sont pas des fabricants ou des producteurs au sens dudit par. (1) de la Partie XIII de l'annexe.

Le sous-ministre n'a pas invoqué cette dernière opinion devant la Cour d'appel fédérale qui n'a eu à trancher que la question de savoir si les régulateurs sont des appareils utilisés dans la fabrication ou la production de marchandises. Les avocats ont convenu, premièrement, que les régulateurs sont des appareils et, deuxièmement, que le gaz naturel est une «marchandise». Effectivement, le gaz naturel figure à l'annexe III, soit au par. (7) de la Partie VI intitulée «Combustibles et électricité».

L'appel devant la Cour d'appel fédérale a été interjeté en vertu du par. (1) de l'art. 60 de la *Loi sur la taxe d'accise* qui permet un appel «sur toute question qui, de l'avis de la Cour ou du juge, est une question de droit». La majorité de la Cour d'appel fédérale est d'avis que la décision de la Commission du tarif refusant l'exemption demandée porte sur une question de fait au regard de

appeal lay therefrom but continued to express the opinion that if the appeal did involve a question of law it should be decided against the appellants.

The Associate Chief Justice, Noël, treated the appeal as one from a decision of the Board in which an erroneous test or principle had been applied and which amounted to a misdirection in law. Both the majority of the Federal Court of Appeal and the Associate Chief Justice quoted and relied on the decision of this Court in *Canadian Lift Truck Co. Ltd. v. Deputy Minister of National Revenue for Customs and Excise*², where Kellock J. said at p. 498:

While the construction of a statutory enactment is a question of law, and the question whether a particular matter or thing falls within the legal definition is one of fact, nevertheless if it appears to the appellate Court that the tribunal of fact has acted either without evidence or that no person properly instructed as to the law and acting judicially could have reached the particular determination, the Court may proceed on the assumption that a misconception of law has been responsible for the determination.

In my view, the facts in the particular appeal are not in any way contradicted and the task of the Tariff Board, of the Federal Court of Appeal, and of this Court is simply to interpret the provisions of para. 1(a)(i) of Part XIII of the *Excise Tax Act* and apply that interpretation to those facts. I have no doubt that this is a question of law and that the appellants had an appeal as of right to the Federal Court of Appeal. The appellants were granted leave to appeal to this Court.

The Tariff Board was concerned with its decision, subsequently approved in the Exchequer Court and in this Court, in *Hydro-Québec v. Deputy Minister of National Revenue for Customs and Excise*³. There, exactly the same issue was in question as to the apparatus known as transformers. Again, the appellant was a distribu-

laquelle aucun appel ne peut être interjeté, mais elle poursuit en précisant que si l'appel comporte effectivement une question de droit, celle-ci doit être tranchée à l'encontre des appelantes.

Le juge en chef adjoint Noël considère qu'il s'agit d'un appel d'une décision de la Commission dans laquelle il a décelé une erreur dans le choix du critère ou du principe applicable, ce qui équivaut à une erreur de droit. La majorité de la Cour d'appel fédérale et le Juge en chef adjoint citent et invoquent la décision de cette Cour dans *Canadian Lift Truck Co. Ltd. c. Le sous-ministre du Revenu national pour les douanes et l'accise*², où le juge Kellock dit, à la p. 498:

[TRADUCTION] Alors que l'interprétation d'un texte législatif est une question de droit et que la question de savoir si une certaine chose est d'une nature telle qu'elle se situe dans le cadre législatif ainsi défini est une question de fait, néanmoins, s'il apparaît à la Cour d'appel que le tribunal, juge des faits, a statué sans preuve ou que personne au fait du droit et exerçant des fonctions judiciaires n'aurait pu arriver à une telle décision, la Cour peut statuer en présumant que ladite décision est imputable à une conception erronée du droit.

A mon avis, les faits en l'espèce ne sont d'aucune façon contestés et la tâche de la Commission du tarif, de la Cour d'appel fédérale et de cette Cour consiste simplement à interpréter les dispositions du sous-al. 1a)(i) de la Partie XIII de la *Loi sur la taxe d'accise* et à appliquer cette interprétation à ces faits. Je n'ai aucun doute qu'il s'agit là d'une question de droit et que les appelantes pouvaient interjeter un appel de plein droit à la Cour d'appel fédérale. La permission de se pourvoir devant cette Cour a été accordée aux appelantes.

La Commission du tarif a tenu compte de sa décision subséquemment confirmée par la Cour de l'Échiquier et par cette Cour dans *Hydro-Québec c. Le sous-ministre du Revenu national pour les douanes et l'accise*³. Dans cette affaire-là, la Commission était aux prises avec la même question litigieuse, mais cette fois au regard d'appareils

² (1955), 1 D.L.R. (2d) 497.

³ [1970] S.C.R. 30.

² (1955), 1 D.L.R. (2d) 497.

³ [1970] R.C.S. 30.

tor of electric current and this current arrived at the distribution lines of the appellant at a very high voltage and by a series of voltage reductions in transformers was reduced to a voltage suitable for domestic and industrial uses. The Tariff Board held that the transformers used in such voltage reduction process were machinery or apparatus used in the manufacture or production of goods. In arriving at its decision, the Board noted that the operation of such transformers resulted in one electric current entering the apparatus on a primary circuit and a new and different electric current leaving the transformer from a secondary circuit having been produced by the process of induction without any physical connection between the current in the primary circuit and the lower voltage current in the secondary circuit but the Board continued:

To the Board, the principles established in these cases appear applicable to the issue between the parties in this appeal. The electrical energy produced by the applicant is not a commodity which is ordinarily used by or sold to its customer until it has been transformed; it exists, prior to such transformation, in a form which is not generally marketable because it is unsuited for the use of most customers. The action of transformers such as the applicant's, whether or not it produces an electricity new and separate from that in the primary circuit, has been held to be a productive or manufactory action in both the case of *City of Louisville v. Howard* and the case of *Curry v. Alabama Power* cited above.

Because it is the transformation in issue that turns the electrical energy into a form that can be used by the customer, this transformation must be considered to be part of the manufacture and production of electricity. Because the transformation of voltage is done exclusively in the transformers and by the transformers, they are apparatus sold to or imported by the applicant for use by it directly in the manufacture or production of goods.

So, it is apparent that the Tariff Board in coming to that decision which, as I have noted, was confirmed in the Exchequer Court and again in this Court, relied not only on the fact that a different current resulted from the process but that

connus sous le nom de transformateurs: l'appelante était distributrice d'électricité et cette forme d'énergie arrivait à son réseau de distribution à une tension très élevée qu'elle réduisait à l'aide de transformateurs afin de permettre l'utilisation domestique et industrielle de cette électricité. La Commission du tarif décida que les transformateurs utilisés pour diminuer la tension de l'électricité sont des machines ou des appareils utilisés dans la fabrication ou la production de marchandises. Dans sa décision, la Commission a décrit le fonctionnement du transformateur en ces termes: un courant électrique, acheminé vers l'appareil sur un circuit primaire, en ressort sur un circuit secondaire après avoir été complètement transformé par un procédé d'induction, sans aucun lien physique entre le courant du circuit primaire et la tension inférieure du courant du circuit secondaire. La Commission a ajouté:

[TRADUCTION] La Commission est d'avis que les principes formulés dans ces décisions sont applicables au litige qui oppose les parties en l'espèce. L'énergie électrique que la requérante produit n'est pas une denrée qu'elle vend à ses clients ou que ceux-ci utilisent ordinairement à moins qu'elle n'ait au préalable subi une transformation; antérieurement à une telle transformation, elle existe sous une forme qui généralement n'est pas vendable parce qu'elle est impropre à l'usage de la plupart de ses clients. Dans les affaires *City of Louisville v. Howard* et *Curry v. Alabama Power* citées précédemment, il a été décidé que des transformateurs, semblables à ceux de la requérante, ont une fonction productive ou servent à la fabrication et ce, même s'ils produisent ou non une forme d'électricité nouvelle et distincte de l'électricité produite dans le circuit primaire.

Étant donné que c'est grâce au procédé de transformation en question que l'énergie électrique devient utilisable par le client, il faut considérer que cette transformation fait partie intégrante du procédé de fabrication ou de production de l'électricité. La transformation de la tension s'effectue exclusivement dans les transformateurs et par les transformateurs, appareils vendus à la requérante ou importés par elle et destinés à être utilisés par elle directement à la fabrication ou la production de marchandises.

Ainsi, il est clair que dans cette décision qui, comme je l'ai déjà souligné, a été confirmée par la Cour de l'Échiquier et par cette Cour, la Commission du tarif tient compte non seulement du fait que ce procédé produit un courant distinct, mais

the alteration turned the electrical energy into a form that could be used by the consumer and that, therefore, that alteration must be considered to be part of the manufacture and production of electricity.

The Tariff Board, in the present appeal, purported to distinguish that decision from the present situation. Now, in the first place, it should be noted that the thing produced in each case, *i.e.*, the electric current going to consumers and the natural gas going to consumers, is in direct competition and it would be a most unfortunate result if the statute were interpreted so that one competitor had the advantage of a considerable reduction in the price that it must charge its customers by the exemption from sales tax. It also must be considered that the alteration wrought by the apparatus is exactly the same in each case. The transformers reduce a current from a very high voltage and therefore a very low amperage to a current with a much smaller voltage and therefore a higher amperage. The amount of energy is measured in watts and watts are simply the multiple of the voltage by the amperage. The watts remain constant throughout the process so that any reduction in the one element must result in an increase in the other element.

In the case of natural gas, the British Thermal Units (BTU's) remain constant and the regulators simply reduce the pressure.

The Tariff Board, in the present appeal, in distinguishing the *Hydro-Québec* case, referred to volts and amperage as being "constituent elements" of the electrical current and supported its distinction from that decision on the basis that the constituent elements had been altered. The Associate Chief Justice, in the present appeal, found such a distinction invalid as the voltage in the case of the electricity was simply a measure of pressure as is the p.s.i.g. in the present appeal, and he regarded that error as amounting to an erroneous test or principle which resulted in an error in law within the test stated by Kellock J. in *Canadian Lift Truck* which I have quoted above. I agree with this conclusion. It would seem to me that the apparatus

également qu'il fait subir à l'énergie électrique une transformation qui la rend propre à l'usage du client et que, par conséquent, cette transformation doit être considérée comme faisant partie de la production et de la fabrication de l'électricité.

En l'espèce, la Commission du tarif a cherché à différencier cette décision de la présente situation. En premier lieu, il convient de souligner que les deux formes d'énergie en cause dans ces affaires, c'est-à-dire l'électricité et le gaz naturel acheminés vers les usagers, sont en concurrence directe sur le marché, et qu'il serait déplorable que la loi soit interprétée de façon qu'une exemption de la taxe de vente favorise un concurrent en lui permettant de réduire considérablement son prix de vente. Il faut également considérer que la transformation effectuée par les appareils est exactement la même dans les deux cas. Les transformateurs ont pour fonction de transformer un courant de voltage très élevé, et par conséquent d'intensité très faible, en un courant de voltage plus faible, et par conséquent d'intensité supérieure. La quantité d'énergie est mesurée en watts et les watts sont simplement le produit du nombre de volts par le nombre d'ampères. Puisque le nombre de watts demeure constant durant la transformation, il s'ensuit que toute réduction dans la quantité d'un élément entraîne une augmentation dans la quantité de l'autre élément.

Dans le cas du gaz naturel, la valeur calorifique du gaz (B.T.U.) reste invariable et les régulateurs ne font simplement que réduire la pression.

En établissant en l'espèce une distinction avec l'affaire *Hydro-Québec*, la Commission du tarif a qualifié le voltage et l'intensité d'«éléments constitutifs» de l'électricité et elle a invoqué, à l'appui de sa distinction, la transformation de ces éléments constitutifs. En l'espèce, le Juge en chef adjoint conclut à l'invalidité d'une telle distinction puisque, quand il s'agit d'électricité, le volt est simplement une mesure de pression analogue à la mesure liv./po. carré que l'on retrouve dans la présente affaire, et il considère cette distinction comme une erreur dans le choix du critère ou du principe applicable, d'où une erreur de droit sur le critère énoncé par le juge Kellock dans *Canadian Lift Truck* que j'ai cité précédemment. Je suis d'accord

in each case carried out essentially the same task: it alters, I avoid for the moment, the use of the words either "manufactures" or "produces", "goods" from a form which is unmarketable to one which is useful and marketable to consumers.

It would appear to me that throughout the decision of the Tariff Board and that of the majority of the Federal Court of Appeal, the words of (i) of para. 1(a) of part XIII, *i.e.*, "the manufacture or production of goods", have been considered as if the word "manufacture" and the word "production" are synonyms and the statute merely contained a repetition. I am of the opinion, on the other hand, that the use of the conjunction "or" between these two words requires them to be given a separate and a different meaning and that it is quite possible to qualify for the exemption by proving that your goods are produced by you even if they were manufactured elsewhere. This point was well taken by McRuer C.J.H.C. in *Gruen Watch Co. Ltd. v. Attorney General of Canada*⁴, where the Chief Justice was dealing with a situation where the Gruen Watch Company bought watch movements manufactured in Switzerland and watch cases manufactured elsewhere and, in what he described as

... a very simple operation performed by unskilled labour, taking only a very few minutes at an expense of from 1.25 to 3.6 cents each, the watch movement is placed in the case and a watch ready for sale is produced.

And at p. 442, he said:

I cannot find that the simple operation of putting a watch movement into a watch case is "manufacturing" a watch in the "ordinary, popular and natural sense" of the word, but I feel clear that the plaintiffs "produced" watches "adapted to household or personal use". It may well be that, as counsel for the plaintiffs argued, the movement as imported in the tin or aluminum case will keep time and could be used as a watch. It is not a watch "adapted to household or personal use" as the term is used in its ordinary and popular sense, and the movement in the aluminum case would be quite unsaleable as such.

⁴ [1950] O.R. 429.

avec cette conclusion. Il me semble que les appareils dans ces deux cas effectuent essentiellement la même tâche: ils font passer, j'évite pour l'instant l'emploi des mots «fabriquent» ou «produisent», une «marchandise» d'une forme non vendable à une forme utilisable et vendable aux usagers.

Il me semble que dans leur décision la Commission du tarif et la majorité de la Cour d'appel fédérale considèrent que dans l'expression «la fabrication ou la production de marchandises», que l'on trouve au sous-al. 1a)(i) de la Partie XIII, les mots «fabrication» et «production» sont synonymes et que la loi contient simplement une redondance. D'autre part, je suis d'avis que l'emploi de la conjonction «ou» entre ces deux mots exige qu'on leur attribue une signification distincte et différente et qu'il est tout à fait possible d'obtenir l'exemption si vous démontrez que vous produisez votre marchandise même si elle a été fabriquée ailleurs. C'est d'ailleurs ce qu'a décidé le juge McRuer, juge en chef de la Haute Cour, dans *Gruen Watch Co. Ltd. v. Attorney General of Canada*⁴, une affaire où Gruen Watch Company avait acheté des mouvements de montre fabriqués en Suisse et des boîtiers de montre fabriqués ailleurs, une opération que le Juge en chef décrit comme

[TRADUCTION] ... une opération très simple effectuée par une main-d'œuvre non spécialisée, ne durant que très peu de temps et coûtant entre 1.25 et 3.6 cents chacune, le mouvement est placé dans le boîtier, produisant ainsi une montre prête pour la vente.

Et à la p. 442, il dit:

[TRADUCTION] Je ne peux conclure que le simple fait de placer un mouvement de montre dans un boîtier puisse être appelé «fabrication» d'une montre au sens «usuel et habituel» du terme, mais je crois qu'il est clair que la demanderesse «produit» des montres «adaptées à des usages domestiques ou personnels». Il est possible, comme le prétend l'avocat des demanderesses que le mouvement importé dans un boîtier de fer blanc ou d'aluminium compte les heures et puisse servir de montre. Mais il ne s'agirait pas d'une montre «adaptée à des usages domestiques ou personnels» au sens usuel et habituel de ces termes et le mouvement contenu dans un boîtier en aluminium ne pourrait être vendu comme tel.

⁴ [1950] O.R. 429.

This Court adopted that distinction in *The Queen v. York Marble, Tile and Terrazzo Limited*⁵. So, whether the alteration of the electrical current in the *Hydro-Québec* case or the lowering of the pressure by the regulators in the present appeal may be characterized as being manufacture, I would unhesitatingly characterize both processes as being production.

As Duff C.J. pointed out in *The King v. Vandeweghe*⁶, at p. 248:

The words "produced" and "manufactured" are not words of any very precise meaning and, consequently, we must look to the context for the purpose of ascertaining their meaning and application in the provisions we have to construe.

To indicate the lack of precision in the word "production", I quote the *Shorter Oxford Dictionary* which describes the word "production" as

1. The action of producing; the fact or condition of being produced; an act of producing;
2. That which is produced; a thing that results from any action, process, or effort. A literary or artistic work.

And when one turns to the definition of the word "produce" in the same work, one finds as a definition

To bring forth, bring into being or existence. To bring (a thing) into existence from its raw materials or elements;

Considering the words of the paragraph in the exemption, I am of the opinion that the regulator does bring into existence a thing which has, by use of the regulator, become a "goods" usable and marketable to the consumer. In coming to this conclusion, I am influenced by the fact that natural gas, like electricity, is in a unique class of commodity and that in fact it is difficult to consider what else could be done with the gas than to alter the pressure under which it is held and that such alteration of pressure is requisite for the use of the natural gas in providing the fuel for domestic or industrial utilities. In the case of these unique commodities, the putting of the goods in a saleable condition is an integral part of the production.

⁵ [1968] S.C.R. 140.

⁶ [1934] S.C.R. 244.

Cette Cour a fait sienne cette distinction dans *La Reine c. York Marble, Tile and Terrazzo Limited*⁵. Donc, même si la transformation d'énergie électrique, comme dans l'affaire *Hydro-Québec*, ou la réduction de pression par des régulateurs, comme en l'espèce, ne peuvent être appelées fabrication, je n'ai aucune hésitation à dire qu'il y a production lorsque l'on fait appel à ces procédés.

Comme le souligne le juge en chef Duff dans *Le Roi c. Vandeweghe*⁶, à la p. 248:

[TRADUCTION] Les termes «fabrication» et «production» ne sont pas des termes très précis; il faut donc considérer leur contexte pour en préciser le sens et les modalités d'application dans les dispositions qu'il s'agit d'interpréter.

Pour illustrer l'imprécision du mot «production», je cite le *Shorter Oxford Dictionary* qui le définit comme suit:

- [TRADUCTION] 1. L'action de produire; le fait ou la manière de se produire: le fait de produire;
2. Ce qui est produit; le résultat de toute action, de tout procédé ou de tout effort. Ouvrage littéraire ou artistique.

Voici la définition que donne ce même ouvrage du mot «produire»:

[TRADUCTION] Faire apparaître, créer ou engendrer. Créer (une chose) à partir de matériaux ou d'éléments bruts;

Vu les mots de l'alinéa prévoyant l'exemption, je suis d'avis que le régulateur crée effectivement une chose qui, grâce à cet appareil, devient une «marchandise» utilisable et vendable. Cette conclusion tient compte du fait que le gaz naturel, comme l'électricité, fait partie d'une catégorie spéciale de ressources et qu'en fait, il est difficile d'imaginer un autre procédé que celui en vertu duquel le gaz subit une modification de pression, modification qui est indispensable pour le transformer en combustible domestique et industriel. Dans le cas de ces ressources spéciales, la transformation de ces marchandises en un produit vendable fait partie intégrante de leur production.

⁵ [1968] R.C.S. 140.

⁶ [1934] R.C.S. 244.

For these reasons, I would allow the appeal and direct that the Tariff Board issue a direction under the provisions of s. 59 of the *Excise Tax Act* declaring that the sale of the regulators was not subject to the consumption or sales tax imposed by s. 27 of the said *Excise Tax Act*. The appellants are entitled to their costs throughout.

The judgment of Martland, Judson, Pigeon, Dickson and Beetz was delivered by

PIGEON J.—The facts of this case are stated in the reasons of Spence J. which I have had the advantage of reading.

In my view, the Tariff Board and the Federal Court of Appeal were right in coming to the conclusion that the principle of the decision of this Court in the *Hydro-Québec*⁷ case was not applicable. It was there held by the Tariff Board and affirmed by all Courts that electrical transformers were exempt from sales tax as apparatus used “in the manufacture or production of goods”. The judgment of the majority in this Court, as I read it, really is an endorsement of the findings of the Tariff Board the essential parts of which were quoted at length (pp. 32-34). In those findings, the key sentence is, in my view, the following (at p. 34):

... However the operation of a transformer is no mere transmission in the sense of causing the primary current to pass, go or be conveyed or conducted from the primary circuit to the secondary circuit.

(Emphasis added)

In that sentence the Board stated the reason for which transformers were, in its view, used in the manufacture and production of electricity as they further went on to say (at p. 34):

Because it is the transformation in issue that turns the electrical energy into a form that can be used by the customer, this transformation must be considered to be part of the manufacture and production of electricity.

⁷ [1970] S.C.R. 30.

Pour ces motifs, j'accueillerais le pourvoi et ordonnerais que la Commission du tarif émette, conformément aux dispositions de l'art. 59 de la *Loi sur la taxe d'accise*, une directive portant que les régulateurs sont exempts de la taxe de consommation ou de vente prévue à l'art. 27 de ladite Loi. Les appelantes ont droit à leurs dépens dans toutes les cours.

Le jugement des juges Martland, Judson, Pigeon, Dickson et Beetz a été rendu par

LE JUGE PIGEON—Les faits de la présente affaire sont relatés dans les motifs du juge Spence que j'ai eu l'occasion de lire.

A mon avis, la Commission du tarif et la Cour d'appel fédérale ont eu raison de conclure à l'inapplicabilité du principe de l'arrêt de cette Cour dans l'affaire *Hydro-Québec*⁷. Dans cette affaire-là, tous les tribunaux ont confirmé la décision de la Commission du tarif que les transformateurs électriques étaient exempts de la taxe de vente à titre d'appareils utilisés «dans la fabrication ou la production de marchandises». Selon mon interprétation, le jugement de la majorité de cette Cour est, en fait, une adhésion aux conclusions de la Commission du tarif dont les passages importants ont été cités au complet (aux pp. 32 à 34). A mon avis, la phrase clef de ces conclusions est la suivante (à la p. 34):

[TRADUCTION] ... Toutefois, la fonction du transformateur ne consiste pas seulement à transmettre le courant primaire, au sens de le *faire passer, se déplacer, ou encore permettre son transport ou son acheminement* du circuit primaire au circuit secondaire.

(Les italiques sont de moi)

Plus loin, la Commission énumère les motifs pour lesquels, selon elle, les transformateurs étaient utilisés dans la fabrication et la production de l'électricité (à la p. 34):

[TRADUCTION] Étant donné que c'est grâce au procédé de transformation en question que l'énergie électrique devient utilisable par le client, il faut considérer que cette transformation fait partie intégrante du procédé de

⁷ [1970] R.C.S. 30.

Because the transformation of voltage is done exclusively in the transformers and by the transformers, they are apparatus sold to or imported by the applicant for use by it directly in the manufacture or production of goods.

In my opinion, the Tariff Board and the Federal Court in the present case correctly considered the operation of gas pressure regulators as different from that of transformers since they merely cause the gas to pass, go, be conveyed or conducted from the higher pressure pipes to lower pressure pipes, instead of producing a new current at a different voltage which was the function of the transformers as it was seen in the *Hydro-Québec* case.

I do not disagree with the view that the economic function of the gas pressure regulators is similar to that of the electricity transformers. However, this is, I think, inconsistent with the decision in the *Hydro-Québec* case. The Tariff Board and the Courts did not there depart from the principle that "manufacture or production" do not include distribution. They held transformers exempt solely because their operation was held to be "production". With respect for the other view, I cannot accept that apparatus controlling the flow of gas in pipes, which is all that pressure regulators do, can be considered as used in the "production of gas" within the usual meaning of those words.

I would dismiss the appeal with costs.

Appeal dismissed with costs, LASKIN C.J. and RITCHIE, SPENCE and DE GRANDPRÉ JJ. dissenting.

Solicitors for the appellants, Perley-Robertson, Panet, Hill & McDougall, Ottawa.

Solicitors for the respondent, D. S. Thorson, Ottawa.

fabrication ou de production de l'électricité. La transformation de la tension s'effectue exclusivement dans les transformateurs et par les transformateurs, appareils vendus à la requérante ou importés par elle et destinés à être utilisés par elle directement à la fabrication ou la production de marchandises.

A mon avis, la Commission du tarif et la Cour fédérale ont eu raison, en l'espèce, de considérer que le fonctionnement des régulateurs de pression du gaz diffère du fonctionnement des transformateurs, puisque les régulateurs servent uniquement à faire passer ou déplacer le gaz ou à en permettre le transport ou l'acheminement entre deux réseaux de tuyauterie de pression différente, tandis que les transformateurs, selon la manière de voir admise dans l'affaire *Hydro-Québec*, produisent un nouveau courant de voltage différent.

Je ne suis pas en désaccord avec l'opinion que la fonction économique des régulateurs de pression du gaz est semblable à celle des transformateurs d'électricité. Cependant, je suis d'avis que cela va à l'encontre de la décision rendue dans l'affaire *Hydro-Québec*. Dans cette affaire-là, la Commission du tarif et les tribunaux ne se sont pas écartés du principe que «la fabrication ou la production» ne comprennent pas la distribution. Ils ont exempté les transformateurs uniquement parce qu'ils ont conclu que ces appareils servent à la «production» de l'électricité. Avec respect pour l'opinion contraire, il m'est impossible de considérer des régulateurs de pression qui ne servent qu'à contrôler le débit du gaz dans les tuyaux, comme des appareils utilisés dans la «production du gaz» selon le sens usuel de ces mots.

Je suis d'avis de rejeter le pourvoi avec dépens.

Pourvoi rejeté avec dépens, le juge en chef LASKIN et les juges RITCHIE, SPENCE, et DE GRANDPRÉ dissidents.

Procureurs des appelantes: Perley-Robertson, Panet, Hill & McDougall, Ottawa.

Procureur de l'intimé: D.S. Thorson, Ottawa.