

Consumers' Gas Co., B.C. Hydro & Power Authority, Gas Metropolitan, Inc., Greater Winnipeg Gas Co., Lloydminster Gas Co. Ltd., Inland Natural Gas Co. Ltd., Northern & Central Gas Corp., Union Gas Co. of Canada Ltd., Valley Gas Co. Ltd., North Canadian Oils Ltd., Alberta's Southern Gas Co., Alberta Gas Trunk Line Co. Ltd., Trans Canada Pipelines Ltd., Fort Nelson Gas Co., Kingston Public Utilities Commission, Canadian Western Natural Gas Co. Ltd. & Northwestern Utilities Ltd., Inter-City Gas Ltd., Kitchener Public Utilities Commission, Corp. of the City of Medicine Hat, Saskatchewan Power Corp., United Gas Ltd., West Coast Transmission Co. Ltd. and Great Northern Gas Utilities Ltd. (*Appellants*)

v.

Deputy Minister of National Revenue, Customs and Excise (*Respondent*)

Court of Appeal, Jackett C.J., Noël A.C.J. and Thurlow J.—Ottawa, September 12, 1972.

*Customs and Excise—Appeal from Tariff Board—Regulators used to reduce gas pressure delivered to customers of public utilities—Whether used in “manufacture” or “production”—Construction of—Excise Tax Act, R.S.C. 1970, c. E-13, Sch. III, Part XIII, par. 1(a).*

Appellant public utility companies appealed from a declaration of the Tariff Board that regulators used by them in reducing the pressure of gas delivered to their customers were not used “in the manufacture or production of goods” within the meaning of par. 1(a) of Part XIII of Sch. III of the *Excise Tax Act*, so as to be exempt from sales tax.

*Held* (Noël A.C.J. dissenting), it could not be concluded that the Tariff Board erred in law in not finding as a fact that changing the pressure of natural gas in the regulators was “manufacture” or “production”. Moreover, as a question of law the function performed by the regulators could not be regarded as either “manufacture” or “production”. *Quebec Hydro-Electric Com'n v. D.M.N.R.* [1970] S.C.R. 30, considered.

*Per* Noël A.C.J., the Tariff Board erred in law in its construction of the word “production” in its application to the gas industry. *Canadian Lift Truck Co. v. D.M.N.R.* (1956) 1 D.L.R. (2d) 497, discussed.

APPEAL from Tariff Board.

A. de L. Panet for appellants.

Consumers' Gas Co., B. C. Hydro & Power Authority, Gas Metropolitan, Inc., Greater Winnipeg Gas Co., Lloydminster Gas Co. Ltd., Inland Natural Gas Co. Ltd., Northern & Central Gas Corp., Union Gas Co. of Canada Ltd., Valley Gas Co. Ltd., North Canadian Oils Ltd., Alberta's Southern Gas Co., Alberta Gas Trunk Line Co. Ltd., Trans Canada Pipelines Ltd., Fort Nelson Gas Co., Kingston Public Utilities Commission, Canadian Western Natural Gas Co. Ltd. & Northwestern Utilities Ltd., Inter-City Gas Ltd., Kitchener Public Utilities Commission, Corp. of the City of Medicine Hat, Saskatchewan Power Corp., United Gas Ltd., West Coast Transmission Co. Ltd. et Great Northern Gas Utilities Ltd. (*Appelantes*)

c.

Le sous-ministre du Revenu national (Douanes et Accise) (*Intimé*)

Cour d'appel, le juge en chef Jackett, le juge en chef adjoint Noël et le juge Thurlow—Ottawa, le 12 septembre 1972.

*Douanes et accise—Appel d'une décision de la Commission du tarif—Régulateurs utilisés pour réduire la pression du gaz livré aux clients d'un service d'utilité publique—S'agit-il de «fabrication» ou de «production»—Interprétation de ces termes—Loi sur la taxe d'accise, S.R.C. 1970, c. E-13, ann. III, Partie XIII, al. 1a).*

Les compagnies appelantes, offrant des services d'utilité publique, ont interjeté appel d'une décision de la Commission du tarif portant que les régulateurs qu'elles utilisaient pour réduire la pression du gaz livré à leurs clients n'étaient pas utilisés «dans la fabrication ou la production de marchandises» au sens de l'al. 1a) de la Partie XIII de l'ann. III de la *Loi sur la taxe d'accise* ce qui aurait exempté ces régulateurs des taxes de vente.

*Arrêt* (le juge en chef adjoint Noël étant dissident): on ne peut conclure que la Commission du tarif a commis une erreur de droit en décidant qu'il n'y avait pas «fabrication» ou «production» du fait que la pression du gaz naturel était modifiée dans des régulateurs. En outre, même si c'est une question de droit, on ne peut considérer que la fonction des régulateurs consiste à «fabriquer» ou à «produire». Arrêt examiné: *La Commission hydroélectrique de Québec c. S.-M.R.N.* [1970] R.C.S. 30.

Le juge en chef adjoint Noël: étant donné la nature de l'industrie du gaz, la Commission du tarif a commis une erreur de droit en interprétant le mot «production». Arrêt examiné: *Canadian Lift Truck Co. c. S.-M.R.N.* (1956) 1 D.L.R. (2d) 497.

APPEL d'une décision de la Commission du tarif.

A. de L. Panet pour les appelantes.

*A. Garneau* for respondent.

JACKETT C.J.—This is an appeal from a Tariff Board declaration declaring certain “regulators” not to be exempt from consumption or sales tax under paragraph 1(a) of Part XIII of Schedule III of the *Excise Tax Act*, and an application under section 28 of the *Federal Court Act* to set that declaration aside.

With reference to the section 28 application, counsel for the appellants was not able to persuade the Court that there was any arguable ground for relief that was not available on the appeal and, on this point, counsel for the respondent was not called on.

The appeal is on the question whether the Board erred in law in deciding that the regulators in issue did not fall within the exempting provision, which had the effect of granting exemption to

(a) machinery and apparatus sold to or imported by manufacturers or producers for use by them directly in the manufacture or production of goods;

For purposes of the appeal, the findings of fact of the Board must be accepted as correct.

The Board's findings of fact are contained in the following part of the declaration:

The appellant carries on a utility operation in which it sells and delivers natural gas to its customers in Ontario, Quebec and Northern New York State (Exhibit A-1, p. 21, last two lines). Some 99 per cent of this natural gas is purchased from Trans-Canada PipeLines and about one per cent comes from the appellant's own gas wells in Lake Erie. The gas is used by the appellant's customers largely for space heating, water heating, direct heating and other domestic, commercial or industrial purposes.

In its natural state, the gas may be relatively pure methane or a mixture of many constituents such as methane, butane, propane, butylene and impurities such as sulphur and water. The appellant sells pure methane as its natural gas product. In consequence, the gas received from the wells is first usually processed in two scrubbing plants or gas processing plants for the removal or recovery for other use of the constituents other than methane. From the second or last scrubbing plant, the gas emerges at a pressure of 100 to 150 p.s.i.g. It then enters the Trans-Canada

*A. Garneau* pour l'intimé.

LE JUGE EN CHEF JACKETT—Le présent appel porte sur une décision de la Commission du tarif décidant que certains «régulateurs» ne sont pas exonérés de la taxe à la consommation ou de la taxe de vente aux termes de l'alinéa 1a) de la Partie XIII de l'annexe III de la *Loi sur la taxe d'accise*; en vertu de l'article 28 de la *Loi sur la Cour fédérale*, on demande aussi, par les présentes, l'annulation de cette décision.

En ce qui concerne la demande introduite en vertu de l'article 28, les avocats des appelantes n'ont pas réussi à convaincre la Cour qu'il existe des motifs sérieux de la retenir, le redressement recherché étant disponible en appel, les avocats de l'intimé n'ont pas été appelés à plaider sur ce point.

L'appel porte sur la question de savoir si la Commission a rendu une décision entachée d'une erreur de droit en décidant que les régulateurs en question n'étaient pas couverts par la disposition d'exonération qui accorde l'exemption de taxe aux objets suivants:

a) les machines et appareils vendus aux fabricants ou producteurs ou importés par eux et destinés à être utilisés par eux directement dans la fabrication ou la production de marchandises . . .

Aux fins de l'appel, on doit admettre les conclusions de fait de la Commission.

Voici la partie de la décision contenant les conclusions de fait de la Commission:

L'appellant exploite un service d'utilité publique dont l'activité consiste à vendre et à livrer du gaz naturel à des clients situés en Ontario, au Québec et dans la partie nord de l'État de New York (pièce A-1, p. 21, deux dernières lignes). L'appellant achète quelque 99 pour cent de son gaz naturel de la Trans-Canada PipeLines; le reste provient des puits de l'appellant, situés au Lac Érié. Les clients de l'appellant utilisent le gaz principalement pour le chauffage des immeubles et le chauffage de l'eau et autres fins domestiques, commerciales ou industrielles.

A l'état naturel, le gaz peut être constitué par du méthane presque pur ou par un mélange de plusieurs constituants comme le méthane, le butane, le propane, le butylène, avec des impuretés comme le soufre et l'eau. Le gaz naturel vendu par l'appellant est du méthane pur. Par conséquent, avant la vente, on traite d'habitude le gaz provenant des puits dans des unités d'épuration ou des unités de traitement du gaz pour enlever ou récupérer les constituants autres que le méthane et les utiliser à d'autres fins. Le gaz sort de la seconde ou dernière unité d'épuration avec une force de

PipeLines compressor station where the pressure is raised to reach 400 to 925 p.s.i.g. for efficiency and economy of transmission.

Upon reaching the appellant's area of distribution the gas passes through a Sales Metering Station where the gas is "odourized", by which is meant that an offensive odour or stench is imparted to it.

There is a City Gate Regulating Station where the pressure is brought down to levels between 250 and 450 p.s.i.g. and where it is some times necessary to heat the gas or to add an oil fog to it to prevent drying of certain pipeline joints. At a Border Regulating Station, usually at an urban area, the pressure is again reduced to the vicinity of 60 to 175 p.s.i.g. Then, nearer to the customer, at a District Regulator Station, there is another reduction in pressure to some 15 to 60 p.s.i.g. Finally, at the customer's premises, there is a Domestic Regulator which reduces the pressure to some  $\frac{1}{4}$  p.s.i.g., often described as "7 inches water column", for private residences or to as much as 5 p.s.i.g. for certain industrial customers.

These successive reductions in pressure are performed by the device in issue which is known as a regulator.

The regulator is a device the function of which is to change the pressure between two piping systems; at its inlet, it receives gas at a given pressure, reduces this pressure and, at its outlet, releases the gas at the new lower pressure. Beyond this action, it may also be a pressure limiting device to prevent accidents.

There was evidence that pressure regulators are used in other distribution systems such as those for steam, oil or water.

The natural gas in issue appears to have two main uses: as a fuel and as a feedstock for the petrochemical industry. In its first use, as a fuel or source of energy, there was evidence to establish that natural gas competes in the market place with such other sources as electricity, oil and coal.

In the course of the evidence, it was stated that there was a "processing" of pressure; this was explained to be only a reduction in pressure. It was also made clear that, after reaching the Trans-Canada PipeLines, there was no change in the B.T.U. (British Thermal Unit) content of the gas; the only change made after the gas enters the pipeline appears to be what was called "odourizing" and some times the addition of an oil fog.

There is agreement between the parties that the regulators are "machinery and apparatus sold to or imported by" the appellant and that the gas which is sold by the appellant is "goods", both within the meaning of the exempting provision. The Board accepts these two points of agreement between the parties.

100 à 150 lbs/po. carré. Il passe ensuite dans la station de compression de la Trans-Canada PipeLines où, à des fins d'efficacité et d'économie dans le transport du gaz, la pression est portée à un chiffre qui varie entre 400 et 925 lbs/po. carré.

Lorsqu'il arrive au réseau de distribution de l'appellant, le gaz passe dans une station de pompage où la quantité de gaz vendue est mesurée et où une substance qui dégage une odeur nauséabonde ou infecte est ajoutée au gaz.

Il existe aux abords des villes une station de régulation où l'on diminue la pression du gaz à un chiffre qui varie entre 250 et 450 lbs/po. carré et où il est quelquefois nécessaire de chauffer le gaz ou d'y ajouter un brouillard d'huile pour éviter le dessèchement de certains joints du pipe-line. A la station de régulation de «frontière», généralement située aux abords d'une région urbaine, on réduit à nouveau la pression à un chiffre qui varie entre 60 et 175 lbs/po. carré. Par la suite, plus près du client, à la station de régulation de district, la pression est à nouveau réduite à des pressions se situant entre 15 et 60 lbs/po. carré. Enfin chez le client, un régulateur domiciliaire réduit la pression une dernière fois jusqu'à  $\frac{1}{4}$  lb/po. carré, pression souvent décrite comme la pression exercée pour les résidences privées et jusqu'à un maximum de 5 lbs/po. carré pour certains clients industriels.

C'est l'appareil qui fait l'objet du présent litige, connu sous le nom de régulateur, qui effectue ces réductions successives de pression.

Le régulateur est un appareil qui sert à changer la pression entre deux réseaux de tuyauteries; à l'entrée du régulateur, le gaz est admis à une certaine pression, la pression est réduite et le gaz est libéré à l'autre extrémité à une pression inférieure. En plus, le régulateur peut être utilisé comme dispositif de sécurité servant à limiter la pression en vue de prévenir les accidents.

Selon les témoignages entendus, les régulateurs de pressions sont utilisés dans d'autres systèmes de distribution, notamment, dans des systèmes de distribution de vapeur, de pétrole et d'eau.

Le gaz naturel en cause semble avoir deux usages principaux; il sert en effet de combustible et de matière première dans l'industrie pétrochimique. Lorsqu'il est utilisé comme combustible ou source d'énergie, la preuve démontre que le gaz naturel fait concurrence à d'autres sources d'énergie telles que l'électricité, le pétrole et le charbon.

Les témoins ont affirmé qu'il y avait «traitement» de la pression; ils ont expliqué qu'il ne s'agissait là que d'une réduction de la pression. On a aussi précisé qu'une fois que le gaz a atteint le pipe-line de la Trans-Canada PipeLines, la capacité calorifique du gaz (B.T.U.) reste invariable; les seuls changements qui ont éventuellement lieu après l'admission du gaz dans le pipe-line, semblent consister à mélanger une substance odorante au gaz et quelquefois à y ajouter un brouillard d'huile.

Les parties admettent que les régulateurs sont des «machines et appareils vendus à ... ou importés par ...» l'appellant et que le gaz vendu par l'appellant constitue des «marchandises», au sens de la disposition d'exonération, dans les deux cas. La Commission accepte l'entente à laquelle les parties sont arrivées sur ces deux points.

The conclusion of the Board is contained in the following passages of its declaration:

The transformation which occurs in the natural gas is one that occurs not in the constituent elements or the nature of the gas itself, but rather in the pressure at which an otherwise unchanged gas is delivered to its purchaser. It is quite true that at a lower pressure the gas contains a lesser number of B.T.U.'s per cubic unit because of lack of compression but in no other way is it changed from the gas at a higher pressure. The mutation that takes place in the gas is one in pressure only which, though it changes the concentration or number of B.T.U.'s per cubic unit, does not change its nature. Were the entity in the distribution system water or liquid instead of gas it is open to speculation whether a similar contention could be advanced. It is one thing to produce or manufacture by changing the constituent elements or the nature or even the form of a thing but quite another merely to change the pressure at which it is delivered to the customer who purchases it.

In consequence, the Board finds that the regulator is not used "directly in the manufacture or production" of the gas but rather is used only in modifying the pressure at which the gas, already manufactured and produced, is delivered to its purchasers.

In reaching this conclusion, the Board gave considerable attention to its decision in the *Hydro Quebec* case, where it held that transformers used in connection with electricity were entitled to exemption under the provision relied on in this case, and gave its reasons for making a finding on the evidence in this case that is different from the finding that it made on the evidence in that case.<sup>1</sup> I find nothing in this discussion to invalidate its finding that what happens to the natural gas in the regulator "does not change its nature".

In *Quebec Hydro-Electric Commission v. Deputy Minister of National Revenue* [1970] S.C.R. 30, Abbott J., giving the reasons of the majority, referred to the findings of the Tariff Board in that case, which it quoted as follows:

Evidence concerning the business of the appellant, the nature of electricity, the purpose and function of the transformers and other relevant matters was heard by the Tariff Board which, in its declaration, made certain findings, amongst them the following:

From the evidence it appears that the current in the primary coil of a transformer is electrically insulated from the core of the transformer and from the secondary winding of the transformer. By electro-magnetic induction, initiated by the electrical energy of the primary alternating current, a

Voici les passages de la décision de la Commission contenant sa conclusion:

La transformation que subit le gaz naturel ne modifie pas les éléments constitutifs ou la nature du gaz lui-même. Ce n'est que la pression à laquelle le gaz est livré à l'acheteur qui est modifiée, sans plus. Par contre, s'il est vrai qu'à une pression moins élevée le gaz contient une quantité moindre de B.T.U. par unité de volume à cause de l'absence de compression, il n'est en aucune autre façon différent du gaz à une pression plus élevée. Ce n'est que la pression du gaz qui est modifiée et, bien que cela change la concentration en B.T.U. ou la quantité de B.T.U. par unité de volume, la nature du gaz reste la même. S'il était question d'un système de distribution d'eau ou de liquide plutôt que de gaz, on peut se demander s'il aurait été possible à l'appelant de plaider le même argument. Faire ou fabriquer un nouveau produit en changeant les éléments constitutifs ou la nature ou même la forme d'un objet est une toute autre chose qu'un simple changement de la pression à laquelle une substance est livrée au client.

En conséquence, la Commission décide que le régulateur n'est pas utilisé «directement dans la fabrication ou la production» du gaz, mais qu'il n'est plutôt utilisé que pour modifier la pression à laquelle le gaz, déjà fabriqué ou produit, est livré aux acheteurs.

Pour conclure de la sorte, la Commission a longuement repris sa décision dans l'affaire *Hydro-Québec*, où elle avait décidé que des transformateurs utilisés pour l'électricité bénéficiaient de l'exonération prévue à la disposition invoquée en l'espèce et elle a donné les motifs qui ont entraîné, en l'espèce, une conclusion fondée sur la preuve qui est différente de celle qu'elle avait adoptée dans l'autre cas.<sup>1</sup> A mon avis, il n'y a rien dans ce texte qui permette d'annuler ses conclusions selon lesquelles le procédé auquel le gaz naturel est soumis dans le régulateur «n'en modifie pas la nature».

Dans l'arrêt *La Commission hydroélectrique de Québec c. Le sous-ministre du Revenu national* [1970] R.C.S. 30, le juge Abbott, prononçant les motifs de la majorité, a renvoyé aux conclusions de la Commission du tarif en l'espèce. Voici la citation en question:

La Commission du tarif a entendu la preuve, qui traitait du commerce de l'appelante, de la nature de l'électricité, du rôle et du but des transformateurs et d'autres questions pertinentes. Dans sa déclaration, la Commission en arrive, entre autres, aux conclusions suivantes:

[TRADUCTION] Il ressort des éléments de preuve que le courant dans l'enroulement primaire d'un transformateur est isolé électriquement du noyau du transformateur et de l'enroulement secondaire du transformateur. Par induction électromagnétique, provoquée par l'énergie électrique du cou-

new and separate alternating current is produced in the secondary winding of a transformer. The current in the secondary circuit usually differs, not in the number of watts or of cycles, but in the number of volts and of amperes. 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.

\* \* \*

The electrical energy produced by the applicant is not a commodity which is ordinarily used by or sold to its customers 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.

\* \* \*

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.

Abbott J. then disposed of the matter as follows:

The principal contention of the respondent before the Tariff Board, the Exchequer Court and this Court was that the words "manufacture or production", when applied to a commodity such as electricity, must be construed to mean manufacture or production in the sense of "generation". That contention was rejected by the Tariff Board, but was accepted by the learned President of the Exchequer Court.

As Duff C.J. stated in *The King v. Vandeweghe Limited*, [1934] S.C.R. 244 at 248, [1934] 3 D.L.R. 57: "The words 'manufacture' and 'production' are not words of any 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." Nevertheless, taking these words in their natural and ordinary sense, there is nothing in the *Excise Tax Act* which would compel such a restrictive meaning as that contended for by the respondent. Moreover such a meaning would be contrary to evidence which was accepted by the Board. In my opinion the Board correctly construed para. (a) of Schedule V of the *Excise Tax Act*, and did not misdirect itself as to the law.

The Board found as a fact that the transformers in issue in this appeal are "apparatus sold to or imported by the appellant for use by it directly in the manufacture of goods". There was ample evidence to support that finding and, under the provisions of s. 57 of the *Excise Tax Act*, it is not subject to judicial review.

rant alternatif primaire, un nouveau courant alternatif distinct se produit dans l'enroulement secondaire d'un transformateur. Le courant dans le circuit secondaire diffère ordinairement, non dans le nombre de watts ou de périodes, mais dans le nombre de volts et d'ampères. 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.

\* \* \*

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.

\* \* \*

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.

Il a ensuite tranché la question de la façon suivante:

La principale prétention de l'intimé devant la Commission du tarif, la Cour de l'Échiquier et cette Cour c'est que les mots «fabrication ou production» lorsqu'ils s'appliquent à une marchandise telle que l'électricité doivent s'interpréter comme voulant dire fabrication ou production dans le sens de l'anglais «generation», c'est-à-dire production d'électricité dans une génératrice. La Commission du tarif a rejeté cette affirmation mais le savant Président de la Cour de l'Échiquier l'a acceptée.

Comme l'a déclaré le Juge en chef Duff, dans l'affaire *The King c. Vandeweghe Limited* [1934] R.C.S. 244 à 248, [1934] 3 D.L.R. 57, le mot «production», tout comme «fabrication» n'a pas un sens très précis, par conséquent, il faut examiner le contexte pour en fixer la portée dans les dispositions que nous devons interpréter. Néanmoins, si l'on prend ces mots dans leur sens normal et ordinaire, il n'y a rien dans la *Loi sur la taxe d'accise* qui oblige à leur donner un sens aussi restreint que le voudrait l'intimé. De plus, leur donner un tel sens serait contraire à la preuve qu'a acceptée la Commission. A mon avis, la Commission a correctement interprété le par. (a) de l'annexe V de la *Loi sur la taxe d'accise* et elle n'a pas fait d'erreur de droit.

La Commission a jugé que les transformateurs qui font l'objet du litige dans le présent appel sont bien en fait «des machines et des appareils vendus à l'appelante ou importés par elle et destinés à être utilisés par elle pour la fabrication de marchandises». La preuve justifiait amplement cette conclusion et, d'après les dispositions de l'art. 57 de la *Loi sur la taxe d'accise*, cette dernière n'est pas sujette à révision par les tribunaux.

It would appear to me from this decision that the question as to whether, in the circumstances of a particular case, a particular process is one of "manufacture" or "production" is, within wide limits, a question of fact for decision by the Tariff Board in a case that arises as this one did. In other words, as I understand it, what is "manufacture" or "production" depends on the sense in which those words are used in the context of different situations. In the context of this case, I cannot conclude that the Tariff Board was wrong in law in *not* finding that changing the pressure of the natural gas in the regulators is "manufacture" or "production".

If I am wrong in my view that the question is one of fact—if, in other words, once the basic facts are established, it is a question of law for the Court as to whether they fall within the exemption provision—then, I am of the view that the Tariff Board's decision was correct.

What is "manufacture" or "production" within the ordinary sense of those words is something that varies according to the context or class of activity involved. A merchandiser or retailer does many things in the course of distribution that are necessary to make his goods acceptable to, or usable by, his customers. Generally speaking, if those things are things normally done by the distributor in the course of distribution, they would not be regarded by the business community as manufacture or production. Certainly, it would be a shock to a retailer if he found that such acts made him liable to consumption or sales tax on the retail sale price. On the other hand, a retailer can combine the role of manufacturer and retailer, and it is a question, if not of fact, of characterization, to decide whether border line acts fall in one class or the other. In my view, merely changing the pressure of natural gas, when it is a reversible act such as it appears to be in this case, cannot, within the ordinary sense in which the words are used, be regarded as either "manufacture" or "production".

I should add, with reference to the appeal, that, in this case, the respondent did not support

A mon avis, il semble découler de cette décision que la question de savoir si, dans un cas particulier, il s'agit de la «fabrication» ou de la «production» est, dans une large mesure, une question de fait que doit trancher la Commission du tarif dans une affaire comme la présente. En d'autres mots, à mon avis, la définition de la «fabrication» ou de la «production» dépend du sens que l'on donne à ces mots selon les circonstances. Dans le contexte actuel, je ne peux pas conclure que la Commission du tarif a commis une erreur de droit en décidant qu'il n'y a pas «fabrication» ou «production» lorsqu'on modifie la pression du gaz naturel dans des régulateurs.

Si je commets une erreur en estimant que c'est une question de fait—si une fois les faits fondamentaux établis il s'agit d'une question de droit, savoir que la Cour doit déterminer s'ils sont couverts par la disposition d'exonération—je suis d'avis que la décision de la Commission du tarif était fondée.

La définition des mots «fabrication» ou «production», pris dans leur sens ordinaire, varie en vertu du contexte ou de la catégorie d'entreprise en cause. Au cours de la distribution, un négociant ou un détaillant fait de nombreuses opérations nécessaires pour que ses marchandises soient acceptables ou utilisables par ses clients. En général, si le distributeur effectue ces opérations dans le cours normal de la distribution, le monde des affaires ne les considérerait pas comme faisant partie de la fabrication ou de la production. Un détaillant serait sans doute indigné s'il découvrait que ces opérations le soumettent à la taxe, à la consommation ou à la taxe de vente sur le prix de vente au détail. Par ailleurs, un détaillant peut combiner les rôles de fabricant et de détaillant; c'est alors une question de qualification, sinon de fait, de décider si ces opérations frontières tombent dans une catégorie ou l'autre. A mon avis, lorsqu'on utilise ces mots dans leur sens ordinaire, on ne peut considérer la simple modification de la pression du gaz naturel, quand c'est une opération réversible, comme il semble que ce soit le cas en l'espèce, comme faisant partie de la «fabrication» ou de la «production».

En ce qui concerne l'appel, je dois ajouter qu'en l'espèce, l'intimé n'a pas avancé le point

the view, taken by the members of the Board other than the Chairman, that the appellant did not qualify as a manufacturer or producer even if the acts in question were manufacture or production and this Court, therefore, need express no view on that question.

My conclusion is that the appeal should be dismissed.

\* \* \*

NOËL A.C.J.—The Chief Justice has set down clearly the facts herein and I shall not repeat them except when necessary to emphasize what I consider as important in determining the question involved in this appeal and presented for determination by the Tariff Board which is whether the “regulators” used by the appellants to reduce the pressure of the gas they sell are used in the manufacture or production of goods. The Board said they were not. Had the Board said that they were, they would have been exempt from consumption or sales tax under paragraph 1(a) of Part XIII of Schedule III of the *Excise Tax Act*.

The sole question on which leave to appeal under section 60 of the *Excise Tax Act* was obtained is limited to a question of law, *i.e.*, did the Tariff Board err as a matter of law in deciding that the regulators in issue are not “machinery and apparatus sold to or imported by manufacturers or producers for use by them directly in the manufacture or production of goods”?

In order to appreciate the problem involved herein, it is useful to describe the appellants' operations and set down the sequence which takes place when they purchase gas, process it and deliver it to their customers.

The appellants buy 99% of their gas as natural gas from Trans Canada Pipelines and obtain 1% thereof from their own wells in Western Ontario. When this natural gas emerges from their wells it may contain impurities such as butane, etc., and in such cases it is processed. Trans Canada Pipelines, when delivering gas to

de vue adopté par les membres de la Commission, à l'exception du président, selon lequel l'appelante n'avait pas qualité de fabricant ou de producteur même si les opérations en question étaient de la fabrication ou de la production. En conséquence, cette Cour n'a pas à exprimer d'opinion à cet égard.

J'en conclus que l'appel doit être rejeté.

\* \* \*

LE JUGE EN CHEF ADJOINT NOËL—Le juge en chef a établi clairement les faits dans cette affaire et je ne les répéterai pas, sauf lorsqu'il sera nécessaire de souligner ce que je considère important pour décider du point litigieux dans cet appel et déjà soumis à la Commission du tarif, à savoir si les «régulateurs» dont se servent les appelantes pour réduire la pression du gaz qu'elles vendent sont utilisés par elles dans la fabrication ou la production de marchandises. La Commission a rendu une décision négative. Si cette décision avait été affirmative, les appelantes n'auraient pas été assujetties à la taxe de vente et de consommation, en vertu du paragraphe 1 a) de la Partie XIII de l'annexe III de la *Loi sur la taxe d'accise*.

Le seul point sur lequel on a obtenu la permission d'interjeter appel, en vertu de l'article 60 de la *Loi sur la taxe d'accise*, est strictement une question de droit, à savoir: la Commission du tarif a-t-elle commis une erreur de droit en décidant que ces régulateurs ne sont pas des «machines et appareils vendus aux fabricants ou producteurs ou importés par eux et destinés à être utilisés directement par eux dans la fabrication ou la production de marchandises»?

Il est utile, pour saisir le problème posé en l'espèce, de décrire les activités des appelantes et d'établir quelles sont les étapes de l'achat, du traitement et de la livraison du gaz aux clients.

Les appelantes achètent 99% de leur gaz à l'état naturel de la Trans Canada Pipelines et en tirent 1% de leurs propres puits, situés dans l'ouest de l'Ontario. Lorsque le gaz naturel émerge de leurs puits, il peut contenir des impuretés comme le butane, etc., et on doit alors le traiter. La Trans Canada Pipelines, lorsqu'elle

the appellants, for reasons of economy and efficiency, raises the pressure of the gas up to between 400 to 925 pounds. Natural gas purchased by the appellants is, therefore, received at a very high pressure and under such conditions is not generally saleable or useable. To render this gas marketable and saleable, the appellants must, therefore, reduce it to lower pressures which are determined by the individual and special requirements of their customers. The pressure processing to render the gas saleable and useable is done by means of the regulators. The function of the regulators is, therefore, to process the pressure of the gas from a high level to a low level and, in some cases, the regulator acts as a security device. A number of facts brought out in the evidence of an informative nature may also be useful in assessing the problem and they are set out hereunder. Natural gas is a competitor in the market place with electricity. The regulators perform the same function in reducing the pressure of natural gas to make it saleable or useable as does a transformer in reducing the voltage to make electricity useable or saleable. There is no question that in discussing the application of the *Quebec Hydro Electric* decision ([1970] S.C.R. 30) to the present case, the Board erred when it found that a volt is a constituent element of electricity when, in fact, voltage is not that but merely the electromotive force reckoned or expressed in volts and something akin to pressure in gas and it also made a mistake when it relied on this finding to distinguish one case from the other.

The evidence establishes that the product sold by the appellants is not only natural gas but natural gas produced for the customer at a particular pressure. It is not indeed gas in the state of nature that is supplied to the customer or gas in a container but gas at a particular pressure, *i.e.*, in most cases at 7 or 14 inches water column and this refers to a very particular pressure. I should mention that 28 inches water column corresponds to 1 pound of pressure and 7 inches water column corresponds to  $\frac{1}{4}$  pound pressure and, in some cases, gas is supplied to industries at 5 or 6 pounds pressure. Regulators are, of course, required mainly to

livre du gaz aux appelantes, pour des raisons d'économie et d'efficacité, élève la pression du gaz à un niveau variant de 400 à 925 livres. Le gaz acheté par les appelantes leur parvient donc à très haute pression et n'est en général pas vendable ou utilisable en l'état. Les appelantes doivent donc, pour la mise en marché et la vente de ce gaz, en réduire la pression à un niveau déterminé par les besoins individuels et particuliers de leurs clients. Ce sont les régulateurs qui permettent de réduire la pression et de rendre ainsi le gaz vendable et utilisable. La fonction des régulateurs consiste donc à faire passer le gaz d'une pression élevée à une pression basse; quelquefois, ils servent de mécanisme de sécurité. Un certain nombre de faits allégués dans les preuves à titre de renseignements peuvent également aider à comprendre le problème et je vais les rappeler ici. Le gaz naturel concurrence l'électricité sur le marché. Les régulateurs exercent la même fonction, lorsqu'ils réduisent la pression du gaz naturel pour le rendre vendable ou utilisable, qu'un transformateur lorsqu'il réduit le voltage pour rendre l'électricité utilisable ou vendable. Il n'y a aucun doute que, lorsqu'elle a envisagé l'applicabilité de sa décision dans l'affaire de l'*Hydro-Québec* [1970] R.C.S. 30 à la présente instance, la Commission a commis une erreur en disant qu'un volt est un élément constitutif de l'électricité, alors qu'en fait le voltage est simplement la force électromotrice calculée ou exprimée en volts, c'est-à-dire une réalité analogue à la pression du gaz, et elle s'est également trompée lorsqu'elle s'est fondée sur cela pour établir une différence entre les deux situations.

Les preuves établissent que le produit vendu par les appelantes est non seulement du gaz naturel, mais du gaz naturel produit pour le client et porté à une pression particulière. Ce n'est effectivement pas du gaz à l'état naturel que l'on fournit aux clients, ou du gaz dans un réservoir, mais du gaz porté à une pression particulière, c'est-à-dire, dans la plupart des cas, à 7 ou 14 pouces de colonne d'eau, ce qui correspond à une pression très particulière. Signalons que 28 pouces de colonne d'eau correspondent à 1 livre de pression et 7 pouces de colonne d'eau correspondent à  $\frac{1}{4}$  de livre de pression; dans certains cas, le gaz distribué aux industries est à une pression de 5 ou 6 livres.

reduce the level of pressure to the above requirements.

The Board, in its decision, has concluded as follows:

The transformation which occurs in the natural gas is one that occurs not in the constituent elements or the nature of the gas itself, but rather in the pressure at which an otherwise unchanged gas is delivered to its purchaser. It is quite true that at a lower pressure the gas contains a lesser number of B.T.U.'s per cubic unit because of lack of compression but in no other way is it changed from the gas at a higher pressure. The mutation that takes place in the gas is one in pressure only which, though it changes the concentration or number of B.T.U.'s per cubic unit, does not change its nature. Were the entity in the distribution system water or liquid instead of gas it is open to speculation whether a similar contention could be advanced. It is one thing to produce or manufacture by changing the constituent elements or the nature or even the form of a thing but quite another merely to change the pressure at which it is delivered to the customer who purchases it.

In consequence, the Board finds that the regulator is not used "directly in the manufacture or production" of the gas but rather is used only in modifying the pressure at which the gas, already manufactured and produced, is delivered to its purchasers.

Having regard to the decision reached with respect to transformers in the *Quebec Hydro* case and the ordinary meaning the Board gave to the word "production" therein, when it accepted as the ordinary and normal meaning of the word "production" not only the generation of electricity, but also what is done in order to supply it at required voltages and considering the facts established in this case, I would have been inclined, had I sat on the Tariff Board, to hold on the facts that appellants' regulators are used in the production of gas.

This is not sufficient, however, to enable me to allow the appeal because there is no right of appeal from the decision of the Tariff Board on findings of fact. The only right of appeal conferred by section 60 of the *Excise Tax Act* is an appeal upon a question that in the opinion of this Court or a judge thereof, is a question of law and even in such a case, only after leave to appeal on such question has been obtained. It follows that to the extent that the declaration of the Tariff Board was a finding of fact, this Court has no right to interfere unless it was so

On utilise évidemment les régulateurs surtout pour réduire le degré de pression en fonction de ces exigences.

La Commission, dans sa décision, a formulé la conclusion suivante:

La transformation que subit le gaz naturel ne modifie pas les éléments constitutifs ou la nature du gaz lui-même. Ce n'est que la pression à laquelle le gaz est livré à l'acheteur qui est modifiée sans plus. Par contre, s'il est vrai qu'à une pression moins élevée le gaz contient une quantité moindre de B.T.U. par unité de volume à cause de l'absence de compression, il n'est en aucune autre façon différent du gaz à une pression plus élevée. Ce n'est que la pression du gaz qui est modifiée et, bien que cela change la concentration en B.T.U. ou la quantité de B.T.U. par unité de volume, la nature du gaz reste la même. S'il était question d'un système de distribution d'eau ou de liquide plutôt que de gaz, on peut se demander s'il aurait été possible à l'appelant de plaider le même argument. Faire ou fabriquer un nouveau produit en changeant les éléments constitutifs ou la nature ou même la forme d'un objet est une toute autre chose qu'un simple changement de la pression à laquelle une substance est livrée au client.

En conséquence, la Commission décide que le régulateur n'est pas utilisé «directement dans la fabrication ou la production» du gaz, mais qu'il n'est plutôt utilisé que pour modifier la pression à laquelle le gaz, déjà fabriqué ou produit, est livré aux acheteurs.

Compte tenu de la décision rendue au sujet des transformateurs dans l'affaire de l'*Hydro-Québec* et du sens courant que la Commission y a donné au mot «production», en acceptant, comme elle l'a fait, que ce sens courant et normal comprenne non seulement la production de courant électrique, mais également les étapes de sa distribution aux voltages voulus, et compte tenu également des faits établis de l'espèce présente, j'aurais été disposé, si j'avais siégé à la Commission du tarif, à décider, d'après les faits, que les régulateurs des appelantes servent à la production du gaz.

Toutefois, cela ne suffit pas à me permettre d'accueillir l'appel, car le droit d'appel d'une décision de la Commission du tarif ne peut porter sur les constatations de fait. L'article 60 de la *Loi sur la taxe d'accise* ne confère un droit d'appel qu'à l'égard d'une question qui, de l'avis de la Cour ou d'un de ses juges, constitue une question de droit; et encore faut-il obtenir l'autorisation d'en appeler sur cette question. Il s'ensuit que, dans la mesure où la décision de la Commission du tarif représente une constatation de fait, la Cour n'a pas le droit d'intervenir,

unreasonable as to amount to error as a matter of law or that the tribunal has in some way misdirected itself, acted on insufficient evidence or came to a conclusion which no reasonable tribunal could properly come to. It is indeed not sufficient in order to hold that there was an error in the finding of fact that a court might have found differently on a full right of appeal. It follows, of course, that this Court cannot substitute its own conclusion for the finding of the Tariff Board if there was material before it from which it could reasonably have found as it did. It is often difficult in some cases to make a clear distinction between fact and law. It has even been said that a question is fact or law depending on whether the Court chooses to "treat" it as one or the other. It has also been suggested that the device of characterizing a question as one of fact or as "mixed" permits a court to pretend that it must affirm the administrative action if it is "supported by evidence" or is "reasonable". This, of course, is not true, but the fact remains that there is considerable difficulty in determining in individual cases whether the task is that of defining the statute or is merely that of ascertaining whether the facts of the particular case meet the prescribed form and the question as to whether a court is faced with a question of fact or of law is not always easy to resolve. In *Canadian Lift Truck Co. Ltd. v. D.M.N.R.* (1956) 1 D.L.R. (2d) 497 (referred to by my brother Thurlow) the Supreme Court, by Kellock J., dealt with the powers of a court in such matters. At page 498 when referring to *Edwards v. Bairstow* [1955] 3 All E.R. 48 he said:

While the construction of a statutory enactment is a question of law, and the question as to whether a particular matter or thing is of such a nature or kind as to fall within the legal definition is a question of fact, nevertheless if it appears to the appellate Court that the tribunal of fact had 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; . . .

sauf si cette constatation est si peu raisonnable qu'elle équivaut à une erreur de droit, ou si le tribunal a commis une quelconque erreur d'appréciation, s'est fondé sur des preuves insuffisantes, ou est parvenu à une conclusion qu'aucun tribunal raisonnable n'aurait pu à bon droit formuler. Estimerait-on qu'un appel sur le droit et les faits aurait pu conduire à une décision toute différente, qu'il n'y aurait pas encore là de motif suffisant de conclure à une erreur de fait. Il s'ensuit naturellement que la Cour ne peut remplacer par sa propre conclusion celle de la Commission du tarif, si celle-ci avait devant elle des éléments de preuve d'après lesquels elle pouvait raisonnablement conclure comme elle l'a fait. Dans certains cas, il est souvent difficile d'établir une distinction claire entre le fait et le droit. On a même dit qu'une question relève des faits ou du droit selon que la Cour choisit de la considérer comme une question de fait ou de droit. On a également laissé entendre que le procédé qui consiste à qualifier une question de question de fait ou de question «mixte» permet à un tribunal de prétendre qu'il doit ratifier une mesure administrative dès lors qu'elle est «étayée par les preuves» ou «raisonnable». Cela n'est naturellement pas exact, mais le fait demeure qu'il est extrêmement difficile de déterminer dans des cas particuliers s'il s'agit de préciser le sens de la loi ou simplement d'établir si les faits de l'espèce particulière correspondent aux conditions prescrites; la question de savoir si un tribunal se trouve en présence d'une question de fait ou d'une question de droit n'est pas toujours facile à résoudre. Le juge Kellock, de la Cour suprême, dans l'arrêt *Canadian Lift Truck Co. Ltd. c. S.-M.R.N.* (1956) 1 D.L.R. (2d) 497, que cite mon collègue le juge Thurlow, a traité des pouvoirs des tribunaux en ce domaine. A la page 498, il a cité l'arrêt *Edwards c. Bairstow* [1955] 3 All E.R. 48, et déclare:

[TRADUCTION] Bien que l'interprétation d'un texte législatif soit une question de droit, et que la question de savoir si un objet en particulier est compris dans une définition de la loi en soit une de fait, la Cour d'appel peut néanmoins, s'il lui semble que le juge du fait s'est prononcé sans preuves ou qu'il était impossible à une personne ayant une connaissance suffisante du droit et agissant dans le respect du processus judiciaire de rendre une telle décision, prendre pour acquis que la décision en première instance découle d'une erreur de droit; . . .

There have also been several decisions in the United Kingdom which have enlarged upon this matter and have held that there can be questions of law where the lower court has, in coming to its decision (1) applied an erroneous test or principle which might have affected its conclusion (cf. *Goodhew v. Morton* [1962] 2 All E.R. 771 MacKenna J.), (2) taken irrelevant matter into consideration or (3) failed to take relevant matter into consideration (cf. *Merchandise Transport Ltd. v. B.T.C.* [1961] 3 W.L.R. 1358 at p. 1392 per Danckwertz L.J.) or that the lower court must have misdirected itself in law in that the evidence is inconsistent with and contradictory of the determination or, finally, that the only true and reasonable conclusion contradicts the determination (cf. *Griffiths v. J.P. Harrison Ltd.* [1962] 2 W.L.R. 909 and *Bracegirdle v. Oxley* [1947] K.B. 349).

I believe that no person properly instructed as to the law and acting judicially could have reached the decision the Tariff Board did here and I am of the view that there has been a misconception of the law in the interpretation given by the Board to the meaning of "production" in the context of the *Excise Tax Act* in its application to the gas industry.

As Duff C.J. stated in *The King v. Vandeweghe Limited* [1934] S.C.R. 244, at page 248:

The words "manufacture" and "production" are not words of any 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. . . .

Gas as well as electricity is a very special commodity. Both are only held to be goods because they happen to be listed in paragraph 3, Part VI, Schedule III in which goods exempt from sales tax are enumerated. Such commodities have a number of characteristics of their own and do not fall within ordinary classes of tangible goods. They can be subjected to certain specific changes only and cannot, for instance, be transformed in the same manner as wood or plastic or coal. Such commodities as electricity and gas, because of their very nature, may well

On a également rendu au Royaume-Uni plusieurs arrêts qui ont traité longuement de cette question, et décidé qu'il peut s'agir d'une question de droit si un tribunal inférieur a rendu sa décision, (1) en appliquant un critère ou un principe erronés, qui ont pu influencer sur sa conclusion (voir les motifs du juge MacKenna dans l'arrêt *Goodhew v. Morton* [1962] 2 All E.R. 771), (2) en considérant des points non pertinents ou (3) en négligeant de prendre en considération des points pertinents (voir les motifs de Lord Danckwertz dans l'arrêt *Merchandise Transport Ltd. c. B.T.C.* [1961] 3 W.L.R. 1358 à la p. 1392); et que le tribunal inférieur a dû commettre une erreur de droit, lorsque les preuves et la décision sont contradictoires ou incompatibles; et enfin que la seule conclusion logique et raisonnable est en contradiction avec la décision (voir les arrêts *Griffiths c. J.P. Harrison Ltd.* [1962] 2 W.L.R. 909 et *Bracegirdle c. Oxley* [1947] K.B. 349).

A mon avis, il était impossible à une personne ayant une connaissance suffisante du droit et agissant dans le respect du processus judiciaire de rendre la décision qu'a rendue la Commission du tarif en l'espèce; j'estime qu'une erreur de droit a été commise par la Commission quant à l'interprétation du mot «production» dans la *Loi sur la taxe d'accise*, en ce qui concerne l'industrie du gaz.

Comme le faisait observer le juge en chef Duff dans l'arrêt *Le Roi c. Vandeweghe Limited* [1934] R.C.S. 244, à la page 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.

Le gaz, tout comme l'électricité, est un produit d'un genre tout à fait spécial. On ne peut les considérer comme marchandise que parce qu'elles figurent à l'annexe III (au paragraphe 3 de la Partie VI), à titre de marchandises exemptes de la taxe de vente. Ces produits possèdent un certain nombre de propriétés tout à fait distinctes; on ne saurait les assimiler aux catégories habituelles de biens corporels. Ils ne sont susceptibles que d'un nombre limité de transformations précisément définies, contrairement par exemple au bois, au plastique ou au charbon.

be produced in the *Quebec Hydro* case by a reduction of voltage or in the gas industry by a reduction of pressure and such production involves in both cases a simple change of characteristics which, however, in the *Quebec Hydro* case was found by the Board to be a sufficient change to allow it to hold that there had been production. My brother Thurlow, during the hearing, put this very aptly when he said that the coal merchant who breaks down large slabs of coal into small pieces in order to meet with the requirements of the consumer, would certainly be considered as producing coal yet he would be doing no more than the gas merchant who reduces the pressure of the gas to the requirements of the ultimate consumer.

To hold as the Tariff Board has held that the meaning of "production" as applied to gas, does not embrace the operation whereby in the regulator the gas is brought down in stages to a pressure which will render it saleable and useable to its users, even if such reduction is brought about while being transported in pipes until it reaches the ultimate consumer at the required pressure is, in my view, to ignore the realities of the very special commodity involved and to do so, by a reference to a false distinction as it has done when comparing the operations of a regulator with that of a transformer is to apply an erroneous test or principle which might have affected its conclusions and is in my view a misdirection in law.

Furthermore, to say that a certain operation of reducing the pressure of gas has not the characteristics of an operation of production because the nature or form of the commodity is not changed is also a serious misconception and a clear indication that the Board has misdirected itself. May I also add that to hold that an operation is not production because at the same

Des produits tels que l'électricité et le gaz peuvent fort bien, de par leur nature même être produit par un processus de réduction de voltage, comme dans l'affaire de l'*Hydro-Québec*, ou par une réduction de la pression, comme dans l'industrie du gaz; ce processus, dans un cas comme dans l'autre, n'implique qu'une simple modification de leurs propriétés; toutefois, dans l'affaire de l'*Hydro-Québec*, la Commission a estimé que l'ampleur de cette modification justifiait qu'on la considère comme un acte de production. Comme le faisait fort justement remarquer mon collègue Thurlow au cours de l'audience, l'acte du marchand de charbon qui débite de gros morceaux en petits fragments pour satisfaire aux exigences de sa clientèle serait certainement considéré comme produisant du charbon; et pourtant, on ne pourrait pas dire qu'il s'agisse là d'un travail plus complexe que celui du marchand de gaz qui en réduit la pression en fonction des exigences du dernier consommateur.

Le jugement de la Commission du tarif, selon lequel le mot «production» ne comprend pas dans le cas du gaz, l'opération par laquelle on ramène progressivement, à l'aide d'un régulateur, la pression du gaz à un niveau qui en permette la vente aux usagers et l'utilisation par ceux-ci, même si cette réduction de la pression s'effectue au cours du transport par pipe-line, de façon à ce que le gaz parvienne au dernier consommateur à la pression appropriée, m'apparaît ne tenir aucun compte des réalités d'un produit tout à fait spécial; qu'on soit parvenu à cette conclusion à partir d'une distinction fallacieuse établie entre le fonctionnement d'un régulateur et celui d'un transformateur, dénote une erreur dans le choix du critère ou du principe applicable en l'espèce, erreur susceptible d'avoir faussé les conclusions de la Commission, et constitue à mon sens une erreur de droit.

De surcroît, l'affirmation qu'une opération consistant à réduire la pression du gaz ne présente pas les caractères d'un acte de production, parce que la nature ou la forme du produit ne s'en trouverait pas modifiée, m'apparaît également procéder d'une conception tout à fait erronée, et manifester clairement une erreur d'appréciation de la part de la Commission.

time it may be held to be transportation or distribution is also an error in law. It is a wrong interpretation of the words of the statute which do not require such an operation to be exclusively or solely production and is a misconception of the true meaning to be given to the word "production" in the statute. This is not the case of a board expert in the field coming to a conclusion which is open to it on the evidence before it, but rather one where having already come to a conclusion of the meaning of a term "production" refuses to apply it to a similar situation. The Board has indeed accepted as the meaning of "production" in one industry, *i.e.*, the electrical field, a meaning which must be accepted as being their ordinary meaning of the term (and having done this, may I suggest that the Board's expertise has then ceased to be of determining significance) and now wrongly refuses to apply the same meaning to the word "production" in an analogous situation in another field, the gas industry, which, as we have seen, happens to be in close competition with the electrical industry. Furthermore, it has refused to apply this meaning because of an error in appreciating the true nature of voltage and has thereby distinguished wrongly between two operations which appear clearly to be of a very similar nature. This, in my view, is a refusal to apply the same rules or principle or standard in a uniform manner and also a serious misconception of law.

This is not indeed a case where it was open to the Board on the evidence before it to reach the decision it did but one where, on the evidence before it, and because of the meaning adopted by the Board in the *Quebec Hydro* case, it was not open to it to reach any other conclusion but that the appellants' regulators were used in the production of goods.

It appears to me that once the true meaning of a word used by the legislature has been

J'ajoute même que de dénier à une opération quelconque le caractère d'un acte de production, parce qu'elle pourrait être qualifiée en même temps d'acte de transport ou de distribution, constitue également une erreur de droit. C'est là une interprétation erronée des termes de la loi, qui n'exigent pas que cette opération comporte exclusivement ou uniquement un aspect «production», ainsi qu'une mauvaise analyse du véritable sens à donner au mot «production» dans cette loi. Il ne s'agit pas ici d'une commission d'experts en la matière qui aurait adopté une conclusion justifiable en fonction des éléments de preuve dont elle disposait, mais plutôt d'un cas où, ayant déjà en d'autres circonstances déterminé le sens du terme «production» refuse de l'appliquer dans des circonstances analogues. En effet, la Commission a donné au mot «production», dans le contexte d'une industrie, celle de l'électricité, un certain sens, qu'il faut considérer comme le sens dans lequel elle entend ordinairement ce terme (dès lors, il est permis de penser que les connaissances techniques des membres de la Commission ne jouaient plus à cet égard un rôle déterminant), mais refuse maintenant de donner le même sens au mot «production» dans le contexte analogue d'une autre industrie, celle du gaz, qui, nous l'avons signalé, se trouve précisément en concurrence directe avec l'industrie de l'électricité. En outre, si la Commission a refusé de donner le même sens à ce mot, c'est qu'elle avait commis une erreur d'appréciation quant à la nature du voltage, et établi par la suite une distinction erronée entre deux opérations qui, manifestement, sont de même nature. C'était là, à mon sens, refuser d'appliquer uniformément des règles, des principes ou des normes, ce qui constitue encore une grave erreur de droit.

En fait, on ne se trouve pas ici en présence d'une situation où la Commission pouvait valablement décider comme elle l'a fait à partir des éléments de preuve dont elle disposait; au contraire, étant donné le sens qu'elle avait retenu dans l'affaire de l'*Hydro-Québec*, la Commission était forcée de conclure que les régulateurs des appelantes servaient à la production de marchandises.

J'estime qu'une fois que la jurisprudence a donné son véritable sens à un mot employé par

judicially determined, the authoritative answer to it should become a judicial precedent in similar situations and should be law for all other cases in which the same statutory provision comes in question.

I therefore reach the conclusion that the Tariff Board erred as a matter of law in reaching its decision and that appellants' regulators are used in the production of goods and, therefore, exempt from consumption or sales tax under paragraph 1(a) of Part XIII of Schedule III of the *Excise Tax Act*. I would, therefore, allow the appeal with costs.

\* \* \*

THURLOW J.—The details of the facts of this case are stated in the reasons of the Chief Justice and I need not repeat them.

The Consumers' Gas Company, which will be referred to as the appellant, buys, and receives into its distribution system from the Trans Canada Pipeline, gas at a pressure of some 900 p.s.i.g. At that pressure the gas is not useful as a fuel or as feed stock for industrial purposes. The reason why the pressure has been raised so high is to move the gas economically and efficiently through the Trans Canada Pipeline. The same pressure serves to move the gas through the appellant's pipeline distribution systems but for a number of reasons it cannot be moved in those systems at so high a pressure nor can it be delivered to customers at that pressure. In consequence the pressure is reduced at the several stages referred to in the findings of the Tariff Board. The successive reductions in pressure are brought about by use of the regulators here in question and, in total, their effect is sufficient to enable the appellant to supply and deliver the gas to customers at a pressure at which the customers' appliances can accept and consume it. The total change in pressure is very substantial since it represents a drop from some 900 p.s.i.g. to  $\frac{1}{4}$  p.s.i.g. for most domestic consumers and to 5 p.s.i.g. for certain other consumers.

le législateur, cette définition fait autorité; elle constitue un précédent à l'égard de toute situation analogue, et exprime l'état du droit applicable à toute contestation portant sur la même disposition législative.

J'en suis donc venu à la conclusion que la décision de la Commission du tarif est entachée d'une erreur de droit, et que les régulateurs des appelantes sont utilisés dans la production de marchandises, et donc exempts de taxe de consommation ou de vente en vertu du paragraphe 1a) de la Partie XIII de l'annexe III de la *Loi sur la taxe d'accise*. Je ferais donc droit à l'appel, avec dépens.

\* \* \*

LE JUGE THURLOW—Les faits de cette affaire sont exposés en détail dans les motifs du juge en chef; il est donc inutile que je les répète.

La Consumers' Gas Company, ci-après désignée sous le nom d'appelante, achète et reçoit dans son réseau de distribution du gaz à une pression d'environ 900 lbs/po. carré en provenance du pipe-line trans-canadien. A cette pression, le gaz est inutilisable comme carburant ou comme source d'énergie pour l'industrie. La pression du gaz a été portée à un niveau très élevé pour pouvoir le faire circuler de façon économique et efficace dans le pipe-line trans-canadien. La même source de pression sert à faire circuler le gaz dans le réseau de distribution de l'appelante, mais, pour un certain nombre de raisons, on ne peut pas le faire circuler dans ces réseaux ni le livrer aux clients à une pression aussi élevée. En conséquence, la pression est réduite par différentes étapes mentionnées dans les conclusions de la Commission du tarif. La pression est réduite par étapes au moyen des régulateurs en cause en l'espèce et, en fin de compte, leur effet est suffisant pour permettre à l'appelante de fournir et de livrer du gaz à ses clients à une pression que leurs appareils peuvent supporter et à laquelle ils peuvent l'utiliser. La modification globale de la pression est très importante puisqu'elle représente une baisse de 900 lbs/po. carré à  $\frac{1}{4}$  lb/po. carré pour la plupart des usages domestiques et à 5 lbs/po. carré pour certains autres consommateurs.

The question presented for determination by the Tariff Board was whether the regulators by which the pressure is reduced are used by the appellant directly in the manufacture or production of natural gas and the Board answered that question in the negative. Its findings include the following:

The transformation which occurs in the natural gas is one that occurs not in the constituent elements or the nature of the gas itself, but rather in the pressure at which an otherwise unchanged gas is delivered to its purchaser. It is quite true that at a lower pressure the gas contains a lesser number of B.T.U.'s per cubic unit because of lack of compression but in no other way is it changed from the gas at a higher pressure. The mutation that takes place in the gas is one in pressure only which, though it changes the concentration or number of B.T.U.'s per cubic unit, does not change its nature. Were the entity in the distribution system water or liquid instead of gas it is open to speculation whether a similar contention could be advanced. It is one thing to produce or manufacture by changing the constituent elements or the nature or even the form of a thing but quite another merely to change the pressure at which it is delivered to the customer who purchases it.

Because of the nature of pressure in a gas, it cannot be said that the goods—the gas—are manufactured or produced when only the pressure at which they are delivered is changed by the regulator. The manufacture or production occurred theretofore; the change in pressure is a modification not of the product itself but only of the pressure at which it is delivered.

The regulator in the present case involves no actual production of gas and, in terms of change, no change in the constituent elements of the gas itself but rather a change only in the pressure at which it is delivered to its purchaser, with its consequent change of concentration or number of B.T.U.'s per cubic unit.

In consequence, the Board finds that the regulator is not used "directly in the manufacture or production" of the gas but rather is used only in modifying the pressure at which the gas, already manufactured and produced, is delivered to its purchasers.

A right of appeal by leave from this determination is provided for by section 60 of the *Excise Tax Act* but the appeal is not a broad one embracing all questions of fact and law as was the situation in *The King v. Vandeweghe* [1934] S.C.R. 244, *The Queen v. York Marble, Tile and Terrazzo Ltd.* [1968] S.C.R. 140 and *The Queen v. C.P.R.* [1971] S.C.R. 821. In the present case it is limited to the question of law on which leave to appeal has been obtained that is to say:

La question soumise par la Commission du tarif était de savoir si les régulateurs permettant de réduire la pression du gaz étaient utilisés par l'appelante directement dans la fabrication ou la production du gaz naturel; la Commission y a répondu par la négative. Voici un extrait de ses conclusions:

La transformation que subit le gaz naturel ne modifie pas les éléments constitutifs ou la nature du gaz lui-même. Ce n'est que la pression à laquelle le gaz est livré à l'acheteur qui est modifiée, sans plus. Par contre, s'il est vrai qu'à une pression moins élevée le gaz contient une quantité moindre de B.T.U. par unité de volume à cause de l'absence de compression, il n'est en aucune autre façon différent du gaz à une pression plus élevée. Ce n'est que la pression du gaz qui est modifiée et, bien que cela change la concentration en B.T.U. ou la quantité de B.T.U. par unité de volume, la nature du gaz reste la même. S'il était question d'un système de distribution d'eau ou de liquide plutôt que de gaz, on peut se demander s'il aurait été possible à l'appelante de plaider le même argument. Faire ou fabriquer un nouveau produit en changeant les éléments constitutifs ou la nature ou même la forme d'un objet est une toute autre chose qu'un simple changement de la pression à laquelle une substance est livrée au client.

A cause de la nature de la pression d'un gaz, on ne peut dire que les marchandises—le gaz—sont fabriquées ou produites puisque le régulateur ne fait que changer la pression à laquelle elles sont livrées. La fabrication ou la production a déjà eu lieu. Le changement de pression n'est pas une modification du produit lui-même mais uniquement de la pression à laquelle il est livré.

Mais, dans la présente affaire, le régulateur ne fait pas partie du processus même de production du gaz et n'entraîne aucun changement dans les éléments constitutifs du gaz lui-même puisqu'il ne fait que modifier la pression à laquelle le gaz est livré à l'acheteur, ce qui ne fait que modifier la teneur en B.T.U. ou le nombre de B.T.U. par unité de volume.

En conséquence, la Commission décide que le régulateur n'est pas utilisé «directement dans la fabrication ou la production» du gaz mais qu'il n'est plutôt utilisé que pour modifier la pression à laquelle le gaz, déjà fabriqué et produit, est livré aux acheteurs.

L'article 60 de la *Loi sur la taxe d'accise* prévoit que l'on peut accorder la permission d'interjeter appel de cette décision, mais il ne s'agit pas d'un appel embrassant toutes les questions de fait et de droit comme c'était le cas dans les affaires *Le Roi c. Vandeweghe* [1934] R.C.S. 244, *La Reine c. York Marble, Tile and Terrazzo Ltd.* [1968] R.C.S. 140, et *La Reine c. C.P.R.* [1971] R.C.S. 821. Dans l'affaire présente, elle est limitée à la question de droit au

Did the Tariff Board err as a matter of law in deciding that the regulators in issue are not "machinery and apparatus sold to or imported by manufacturers or producers for use by them directly in the manufacture or production of goods".

In *Canadian Lift Truck Co. Ltd. v. D.M.N.R.* (1956) 1 D.L.R. (2d) 497 at p. 498 Kellock J. speaking for the Supreme Court said with reference to such a question:

The question of law above propounded involves at least two questions, namely, the question as to whether or not the Tariff Board was properly instructed in law as to the construction of the statutory items, and the further question as to whether or not there was evidence which enabled the Board, thus instructed, to reach the conclusion it did.

While the construction of a statutory enactment is a question of law, and the question as to whether a particular matter or thing is of such a nature or kind as to fall within the legal definition is a question of fact, nevertheless if it appears to the appellate Court that the tribunal of fact had acted either without any 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; *Edwards v. Bairstow*, [1955] 3 All E.R. 48.

The principal contention of the appellant, as I have understood it, is that the Tariff Board in reaching its conclusion failed to apply the true meaning of "manufacture or production" in the applicable statutory provision as that expression has been interpreted and applied in the *Quebec Hydro Electric Commission v. D.M.N.R.* case ([1970] S.C.R. 30), having regard to the fact that regulators in a gas distribution system are used to perform a function that is precisely analogous to that of transformers in an electrical distribution system and that like the transformers in the *Quebec Hydro* case the regulators in the present case are used to produce from unsaleable and unusable gas at high pressure saleable and usable gas at an appropriate low pressure.

I have not found in the reasons of the Tariff Board any misstatement of the applicable law, nor do I recall counsel having pointed to any such misstatement in the course of the argument and it seems to me to follow that the only remaining basis on which the Board's conclu-

sujet de laquelle la permission d'interjeter appel a été obtenue, c'est-à-dire:

[TRADUCTION] La Commission du tarif a-t-elle commis une erreur de droit en décidant que les régulateurs en question ne sont pas des «machines et appareils vendus aux fabricants ou producteurs ou importés par eux et destinés à être utilisés par eux directement dans la fabrication ou la production de marchandises».

Dans l'affaire *Canadian Lift Truck Co. Ltd. c. S.-M.R.N.* (1956) 1 D.L.R. (2d) 497, à la p. 498, le juge Kellock, en rendant la décision de la Cour suprême, a déclaré à cet égard:

[TRADUCTION] La question de droit susmentionnée soulevée au moins deux questions, savoir, si la Commission du tarif a tenu compte des principes juridiques applicables à l'interprétation des textes législatifs et si, par ailleurs, compte tenu desdits principes, la preuve était de nature à lui permettre d'arriver à une telle conclusion.

Alors que l'interprétation d'un texte législatif est une question de droit et que la question de savoir si une chose précise 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; *Edwards c. Bairstow*, [1955] 3 All E.R. 48.

A mon avis, le principal argument de l'appelante est que la Commission du tarif en tranchant la question a omis d'appliquer le sens véritable de «fabrication ou production» dans la disposition législative en cause, ainsi que cette expression a été interprétée et appliquée dans l'arrêt *La Commission hydroélectrique de Québec c. S.-M.R.N.* [1970] R.C.S. 30, eu égard au fait que les régulateurs dans un réseau de distribution du gaz ont une fonction tout à fait analogue à celle des transformateurs dans un réseau de distribution d'électricité et que, comme les transformateurs en cause dans l'arrêt *Hydro-Québec*, les régulateurs dans la présente affaire sont utilisés pour transformer du gaz à haute pression, donc invendable et inutilisable, en un gaz à basse pression, vendable et utilisable.

Je n'ai pas trouvé dans les motifs de la Commission du tarif de déclaration erronée relative au droit applicable et je ne me souviens pas qu'on ait fait état d'une telle déclaration au cours des plaidoiries. A mon avis, il s'ensuit que le seul fondement valable restant pour attaquer

sion, which on its face is one of fact, could be successfully attacked as erroneous in point of law is that the conclusion is so inconsistent with the facts and material before the Board as to lead irresistibly to the conclusion that a misconception of the law has been responsible for the Board's determination.

I do not think this has been made out. It was plainly a question of fact to determine what changes in the end product had been wrought by the use of the regulators and it was also a question of fact whether such changes were sufficient in the circumstances to amount to "manufacture or production" of goods within the meaning of the statute. To my mind it was not incumbent on the Board to weigh the facts of this case by reference to somewhat analogous features of the transformer case or to reach a conclusion similar to the conclusion reached in that case. Even though the Board in fact considered the facts by reference to those found in that case and made certain comparisons therewith it was still open to the Board on the material before it to regard as it did the gas itself as the "goods" referred to in the statute and to find, as it also did, that the pressure regulators had not changed the commercial qualities or characteristics of that gas to such an extent as to amount to "manufacture or production" of gas in the common meaning or sense of that expression.

In my opinion it was also open to the Board to find, as it did, as a concomitant to this conclusion that the change in pressure was but a change in the pressure at which the gas was delivered, for to my mind it appears from the evidence that the successive steps in reducing the pressure of the gas to move it safely and economically through the appellant's distribution system and the pressure maintained at the several stages of movement of the gas through that system could be regarded as features or characteristics of that system and as dictated by its needs and the need to deliver the gas to consumers at a sufficiently high range of pressures to enable the final regulator to maintain the supply at a low but constant pressure.

la conclusion de la Commission qui, à première vue, est une conclusion de fait, comme étant entachée d'une erreur de droit, est qu'il y a une telle contradiction entre la conclusion et les faits et documents soumis à la Commission que, nécessairement, on doit conclure que la décision de la Commission découle d'une conception erronée du droit.

Je ne pense pas que cet argument ait été justifié. Déterminer quelles modifications l'utilisation des régulateurs avait fait subir au produit définitif n'était qu'une question de fait tout comme déterminer si ces modifications étaient suffisantes, dans les circonstances, pour revenir à la «fabrication ou production» de marchandises au sens de la loi. Selon moi, il n'incombait pas à la Commission de considérer les faits de l'espèce présente en parallèle avec des traits assez analogues dans l'affaire des transformateurs ou d'en venir à une conclusion semblable à celle adoptée dans ce cas-là. Même si, en fait, la Commission a examiné les faits en se référant à ceux établis dans ladite affaire et si elle a fait certaines comparaisons, elle conservait la possibilité de considérer, comme elle l'a fait, d'après la preuve en sa possession, le gaz lui-même en tant que «marchandises» mentionnées dans la loi et de décider, comme elle l'a aussi fait, que les régulateurs de pression n'avaient pas modifié les qualités ou caractéristiques de ce gaz de façon à revenir à la «fabrication ou production» de gaz d'après la signification ou le sens ordinaire de cette expression.

A mon avis, la Commission pouvait également décider, comme elle l'a fait, accessoirement à cette conclusion, que la modification de la pression n'était qu'une modification de la pression à laquelle le gaz était livré, car, selon moi, il ressort de la preuve qu'on pourrait considérer les étapes successives de réduction de la pression du gaz pour le faire circuler en toute sécurité et de façon économique dans le réseau de distribution de l'appelante ainsi que la pression maintenue aux différentes étapes de circulation du gaz dans le réseau comme des traits ou caractéristiques de ce réseau et comme prescrites par ses besoins et l'obligation de livrer du gaz aux consommateurs à des pressions suffisamment élevées pour permettre au régulateur

I am accordingly in agreement with the first ground of the decision of the Chief Justice and would on that basis alone dismiss the appeal.

JACKETT C.J.:

<sup>1</sup> In this connection the Board said *inter alia*:

The Board's first finding was that, rather than merely bringing about a transformation, change or mutation in an existing current, it "produced" a "new and separate" current. It is, however, not from this basis that the appellant seeks to draw analogy.

The Board's second finding was that, whether or not the transformer "produces an electricity new and separate from that in the primary circuit", it "turns the electrical energy into a form that can be used by the customer" and "this transformation must be considered to be part of the manufacture and production of electricity". From this finding, the appellant argues that the regulator does likewise for the natural gas.

This contention must be examined in the light of the nature of any change or transformation which occurs in the electricity or in the gas.

The transformation which occurs in the electricity, though it leaves unchanged the frequency or cycle of alternation and the amount of electrical energy expressed in watts, has changed the "new and separate current" in its two constituent elements of pressure or electromotive force expressed in volts and of current flow expressed in amperes. Thus the change or mutation which renders the electricity a salable, marketable and usable commodity is a change in each of its two constituent elements.

It is consequently clear that when the volt is called a unit of pressure in electricity it is so called in a very different sense from that used in discussing pressure of gas. In gas, pressure is measurable in weight upon a unit area, it is also "la pression exercée sur une surface". This is not so in electricity and the analogy may not be carried too far.

Because of the nature of pressure in a gas, it cannot be said that the goods—the gas—are manufactured or produced when only the pressure at which they are delivered is changed by the regulator. The manufacture or production occurred theretofore; the change in pressure is a modification not of the product itself but only of the pressure at which it is delivered.

Thus, it appears to the Board that there is a very real distinction between its finding in the transformer case and the present one in that the transformer case involved the production of a new and separate current and, in terms of change, a change in the very constituent elements of the electricity itself whereas the regulator in the present case

final de maintenir le débit à une pression basse mais constante.

En conséquence, je souscris au premier motif de la décision du juge en chef et, me fondant sur ce seul motif, je suis d'avis de rejeter l'appel.

LE JUGE EN CHEF JACKETT:

<sup>1</sup> A cet égard, la Commission a, entre autres, déclaré:

En premier lieu, la Commission décide que le transformateur ne fait pas une simple transformation, un changement ou une mutation dans le courant existant, mais qu'il «produit» un «nouveau» courant «distinct». Ce n'est cependant pas sur cet aspect de la question que l'appelante tente d'établir une analogie.

En second lieu, la Commission décide que le transformateur, qu'il «produise» ou non «une forme d'électricité nouvelle et distincte de l'électricité produite dans le circuit primaire, fait subir à l'énergie électrique une transformation qui la rend propre à l'usage du client» et «qu'il faut considérer cette transformation comme un procédé de production ou de fabrication de l'électricité». En se fondant sur cette conclusion, l'appelante prétend que le régulateur joue un rôle identique dans le cas du gaz naturel.

Pour décider du bien-fondé de cette prétention, il faut examiner la nature de tout changement ou de toute transformation que subissent l'électricité ou le gaz.

La transformation que subit l'électricité, bien qu'elle ne change en rien la fréquence ou le cycle d'alternance et la quantité d'énergie électrique, exprimés en watts, produit «un nouveau courant distinct» dans ses deux éléments constitutifs, soit la pression ou la force électromotrice, exprimées en volts, et le débit du courant, exprimé en ampères. Ainsi le changement ou la modification qui fait de l'électricité un produit propre à la vente et à l'usage est un changement de chacun des deux éléments constitutifs de l'électricité.

Il est évident que lorsqu'on définit le volt comme l'unité de pression en électricité, le mot pression a un sens bien différent de celui qu'on donne en parlant des gaz. Dans le cas du gaz, la pression est mesurable en livres sur une unité de surface, ou encore elle est «la pression exercée sur une surface». Ce n'est pas le cas de l'électricité et il faut se garder de pousser l'analogie trop loin.

A cause de la nature de la pression d'un gaz, on ne peut dire que les marchandises—le gaz—sont fabriquées ou produites, puisque le régulateur ne fait que changer la pression à laquelle elles sont livrées. La fabrication ou la production a déjà eu lieu. Le changement de pression n'est pas une modification du produit lui-même, mais uniquement de la pression à laquelle il est livré.

La Commission est donc d'avis qu'il existe une distinction très nette à faire entre l'affaire portant sur les transformateurs et la présente affaire. Dans la première, il était en effet question de la production d'un nouveau courant distinct et il y avait un changement dans les éléments constitutifs mêmes de l'électricité. Mais, dans la présente

involves no actual production of gas and, in terms of change, no change in the constituent elements of the gas itself but rather a change only in the pressure at which it is delivered to its purchaser, with its consequent change of concentration or number of B.T.U.'s per cubic unit.

affaire, le régulateur ne fait pas partie du processus même de production du gaz et n'entraîne aucun changement dans les éléments constitutifs du gaz lui-même, puisqu'il ne fait que modifier la pression à laquelle le gaz est livré à l'acheteur, ce qui ne fait que modifier la teneur en B.T.U. ou le nombre de B.T.U. par unité de volume.