

Ottawa, le mardi 26 mars 1996

Appels n^{os} AP-94-359 et AP-94-360

EU ÉGARD AUX appels entendus le 4 octobre 1995 aux termes de l'article 67 de la *Loi sur les douanes*, L.R.C. (1985), ch. 1 (2^e suppl.);

ET EU ÉGARD AUX décisions rendues par le sous-ministre du Revenu national le 19 décembre 1994 concernant des révisions aux termes de l'article 61 de la *Loi sur les douanes*.

ENTRE

**JEWELWAY INTERNATIONAL CANADA, INC. ET
JEWELWAY INTERNATIONAL, INC.**

Appelants

ET

LE SOUS-MINISTRE DU REVENU NATIONAL

Intimé

DÉCISION DU TRIBUNAL

Les appels sont rejetés.

Raynald Guay
Raynald Guay
Membre président

Lise Bergeron
Lise Bergeron
Membre

Anita Szlczak
Anita Szlczak
Membre

Michel P. Granger
Michel P. Granger
Secrétaire

RÉSUMÉ OFFICIEUX

Appels n^{os} AP-94-359 et AP-94-360

**JEWELWAY INTERNATIONAL CANADA, INC. ET
JEWELWAY INTERNATIONAL, INC.**

Appelants

et

LE SOUS-MINISTRE DU REVENU NATIONAL

Intimé

Les présents appels sont interjetés aux termes de l'article 67 de la Loi sur les douanes à l'égard de deux décisions rendues par le sous-ministre du Revenu national, aux termes du paragraphe 63(3) de la Loi sur les douanes, confirmant la révision de l'appréciation de la valeur en douane de certains bijoux importés entre le 1^{er} septembre 1992 et le 31 décembre 1993. La valeur en douane déclarée au moment de l'importation était fondée sur le prix de vente des bijoux convenu entre JewelWay International Canada, Inc. (JWC) et sa société mère aux États-Unis, JewelWay International, Inc. (JWUS). Un examen des activités de JWC et de JWUS pendant la période visée a révélé que l'administration, les achats et les paiements de JWC étaient gérés et contrôlés par JWUS et que JWC ne pouvait donc pas être considérée comme un acheteur relativement à une vente pour exportation au Canada aux fins d'application de la méthode d'évaluation en douane fondée sur la valeur transactionnelle aux termes du paragraphe 48(1) de la Loi sur les douanes. Il y a donc eu une révision de l'appréciation de la valeur en douane des bijoux importés fondée sur le prix de vente convenu entre JWC et ses représentants distributeurs indépendants (RI) au Canada. La question en litige dans les présents appels consiste à déterminer si cette valeur transactionnelle est bien celle sur laquelle il convient de fonder la valeur en douane des bijoux importés.

DÉCISION : *Les appels sont rejetés. Le Tribunal a examiné la jurisprudence se rapportant à la question du mandataire et fait remarquer que divers facteurs ont été jugés pertinents pour déterminer s'il existe ou non une relation de mandataire. L'avocat des appelants a rappelé certains des facteurs retenus par les tribunaux, notamment l'étendue du contrôle exercé par une partie sur l'autre et les risques courus par le prétendu mandataire. Le Tribunal souligne, cependant, qu'aucun de ces facteurs n'a été jugé déterminant par les tribunaux pour ce qui est de la question du mandataire et qu'en rendant leurs décisions, les tribunaux ont tenu compte de l'ensemble des faits et pondéré l'importance relative des facteurs dans la mesure où ils s'appliquent.*

Le Tribunal a examiné les «échanges d'écrits» entre JWC et JWUS ainsi qu'entre JWC et les RI et a examiné l'importance de ces échanges du point de vue de l'accord conclu entre JWC et JWUS, du comportement des employés et des directeurs de JWC et de JWUS, et des dépositions orales des témoins à l'audience. Le Tribunal est d'avis que, dans l'ensemble, les faits montrent que JWC a agi à titre de mandataire de JWUS pendant la période visée. Le Tribunal rend cette conclusion en s'appuyant, en particulier, sur les facteurs suivants : 1) les conditions, à savoir le prix et le paiement, de la vente des bijoux aux RI ont été établies par JWUS; 2) dans certaines circonstances, JWC a utilisé les bons de commande de JWUS pour les ventes de bijoux aux RI canadiens, qui incluaient la politique de remboursement de JWUS; 3) aucune marchandise ne figurait à l'inventaire de JWC au Canada et celle-ci n'avait pas le choix des fournisseurs; 4) dans certaines circonstances, pour honorer les garanties, les bijoux ont dû être renvoyés à JWUS, qui, à son tour, les renvoyait aux fournisseurs; 5) les paiements

effectués pour les bijoux et pour les services ont été expliqués et traités dans les registres comptables de JWC et de JWUS sous forme de transferts intersociétés; 6) le directeur de l'exploitation canadienne de JWC était, pendant presque toute la période en question, à l'emploi de JWUS et était payé par celle-ci; 7) les directeurs et les employés de JWUS ont directement participé à la négociation et à l'exécution des accords conclus entre JWC et des tierces parties et, dans certains cas, notamment l'accord conclu avec les messageries Purolator Courrier Ltée, l'accord était établi au nom de JWUS; 8) les directeurs de JWUS ont signé des chèques pour tirer des fonds sur le compte bancaire de JWC. Enfin, le Tribunal n'est pas persuadé que la lettre de transport indiquant que JWC est le consignataire soit un élément de preuve permettant de conclure à l'existence d'une relation vendeur-acheteur, notamment en raison du fait que JWUS a pris tous les arrangements pour l'expédition et en a assumé la totalité des coûts, et était désignée comme l'assuré.

Ayant déterminé que JWC était le mandataire de JWUS relativement aux ventes effectuées aux RI canadiens, le Tribunal conclut que les ventes pour exportation au Canada étaient des ventes aux RI et que la valeur en douane des bijoux exportés au Canada par JWUS doit, par conséquent, être fondée sur la valeur de ces ventes.

Lieu de l'audience : Ottawa (Ontario)

Date de l'audience : Le 4 octobre 1995

Date de la décision : Le 26 mars 1996

Membres du Tribunal : Raynald Guay, membre président

Lise Bergeron, membre

Anita Szlazak, membre

Avocat pour le Tribunal : Shelley Rowe

Greffier : Anne Jamieson

Ont comparu : Robert G. Kreklewetz, pour les appelants

Brian Tittlemore, pour l'intimé

Appels n^{os} AP-94-359 et AP-94-360

**JEWELWAY INTERNATIONAL CANADA, INC. ET
JEWELWAY INTERNATIONAL, INC.**

Appelants

et

LE SOUS-MINISTRE DU REVENU NATIONAL

Intimé

TRIBUNAL : RAYNALD GUAY, membre président
LISE BERGERON, membre
ANITA SZLAZAK, membre

MOTIFS DE LA DÉCISION

Les présents appels sont interjetés aux termes de l'article 67 de la *Loi sur les douanes*¹ (la Loi) à l'égard de deux décisions rendues par le sous-ministre du Revenu national, aux termes du paragraphe 63(3) de la Loi, confirmant la révision de l'appréciation de la valeur en douane de certains bijoux importés entre le 1^{er} septembre 1992 et le 31 décembre 1993. La valeur en douane déclarée au moment de l'importation était fondée sur le prix de vente des bijoux convenu entre JewelWay International Canada, Inc. (JWC) et sa société mère aux États-Unis, JewelWay International, Inc. (JWUS). Un examen des activités de JWC et de JWUS pendant la période visée a révélé que l'administration, les achats et les paiements de JWC étaient gérés et contrôlés par JWUS et que JWC ne pouvait donc pas être considérée comme un acheteur relativement à une vente pour exportation au Canada aux fins d'application de la méthode d'évaluation en douane fondée sur la valeur transactionnelle aux termes du paragraphe 48(1) de la Loi. Il y a donc eu une révision de l'appréciation de la valeur en douane des bijoux importés fondée sur le prix de vente convenu entre JWC et ses représentants distributeurs indépendants (RI) au Canada. La question en litige dans les présents appels consiste à déterminer si cette valeur transactionnelle est bien celle sur laquelle il convient de fonder la valeur en douane des bijoux importés.

Trois témoins ont comparu au nom des appelants : M. Bruce Caruth, président de JWC et de JWUS, et un directeur des deux sociétés; M. George A. LePrieur, directeur de l'exploitation canadienne de JWC; et M. Peter J. Williams, directeur financier de JWUS.

M. Caruth a expliqué que JWUS et JWC font partie d'un groupe multinational d'entreprises dont les activités commerciales consistent à vendre des bijoux en or sertis de pierres précieuses par l'entremise de RI qui les vendent directement au consommateur. Le siège social de JWUS est à Tucson (Arizona). JWC a été constituée en société aux termes de la *Loi sur les sociétés par actions*² et de la *Business Corporations Act*³ de l'Alberta en juillet 1992 et a commencé à exploiter son entreprise à son siège social à Calgary (Alberta) en septembre 1992. M. Caruth, un résident des États-Unis, est propriétaire à 50 p. 100 de JWUS, et JWC appartient à 100 p. 100 à JWUS. Il y a deux autres administrateurs de JWC qui sont des résidents canadiens.

1. L.R.C. (1985), ch. 1 (2^e suppl.).
2. L.R.C. (1985), ch. C-44.
3. R.S.A. (1980), ch. B-15.

Dans les explications qu'il a données sur la nature de l'entreprise de JWC, M. Caruth a mentionné qu'un RI peut gagner de l'argent en vendant des bijoux au détail dans un but lucratif ou en commanditant un autre RI et en obtenant un pourcentage de la valeur des ventes. JWC conclut un accord avec tous ses RI et, une fois l'accord conclu, elle envoie une lettre d'acceptation au RI. Un modèle de formulaire intitulé «*Independent Representative Application and Agreement*⁴» (Demande et accord - Représentant indépendant), portant le nom de JWC en en-tête, utilisé par JWC pendant la période visée a été présenté comme pièce. Un RI vend des bijoux à des acheteurs à partir d'un catalogue préparé par JWUS. Selon M. Williams, le catalogue dont se servent les RI canadiens est une version canadienne du catalogue de JWUS et les prix qui y sont indiqués diffèrent de ceux inscrits dans le catalogue de JWUS. Lorsqu'un RI vend des bijoux à un acheteur, ce dernier remplit un bon de commande et l'envoie avec le paiement requis à JWC. Les bons de commande utilisés par les RI canadiens pendant la période en question portaient le nom de JWUS en en-tête et, sous le nom, une adresse et un numéro de téléphone aux États-Unis, ou bien à la fois aux États-Unis et au Canada⁵. M. Caruth a déclaré que, dans un premier temps, certains RI au Canada étaient commandités par des RI aux États-Unis et que c'est la raison pour laquelle les RI utilisaient des bons de commande de JWUS pour commander des bijoux.

MM. Caruth et LePrieur ont tous les deux décrit la marche qu'un client devait suivre pour faire exécuter une commande de bijoux par l'entremise d'un RI au Canada. Chaque commande de bijoux reçue par JWC, et pour laquelle le personnel de JWC avait reçu et vérifié le paiement, était enregistrée sur une feuille quotidienne de bilan de rapprochement des lots⁶ et expédiée par télécopieur à JWUS. Les commandes étaient alors enregistrées dans le registre des ventes informatisé de JWUS pour les commandes canadiennes et une liste à servir établissant la liste détaillée des commandes était générée à partir du registre des ventes. JWUS se servait de cette liste à servir pour déterminer quels articles seraient tirés de son stock. Les bijoux étaient ensuite mis dans des sacs qui étaient à leur tour placés dans une boîte et envoyés à JWC par JWUS, accompagnés d'un document présenté comme une facture commerciale qui fournissait la quantité, le numéro du produit, la description, l'origine, la valeur unitaire et la valeur totale des bijoux importés⁷. Les montants inscrits sur ce document correspondaient aux valeurs déclarées aux fins des droits de douane.

Selon M. Caruth, les bijoux étaient envoyés à JWC F.A.B. à Tucson par Airborne Express⁸. JWUS payait les factures d'expédition qui comprenaient le coût de l'assurance et se faisait rembourser par JWC. M. Williams a indiqué que l'assurance contre la perte ou les dommages pendant l'envoi des bijoux était prise avec Airborne Express sous le nom de JWUS mais que, lorsque des bijoux étaient endommagés, c'était JWC qui, en fin de compte, recevait le paiement de la compagnie d'assurance. Le coût d'importation des marchandises, c.-à-d. les droits de douane, la taxe de vente provinciale (la TVP) et la taxe sur les produits et services (la TPS), était payé directement par JWC, comme l'attestent le sommaire des paiements effectués par JWC à Peace Bridge Brokerage Ltd.⁹ ainsi qu'un exemple d'un chèque établi au nom de Peace Bridge Brokerage Ltd. tiré sur un compte de JWC et signé par MM. Caruth et Robert Charette fils¹⁰.

4. Pièce A-1, livre des pièces des appelants, onglet 26, accord de vente indépendante.

5. *Ibid.* onglet 27, bon de commande de JWC.

6. Mémoire des appelants, onglet 15, échantillon de feuilles de bilan de rapprochement des lots.

7. *Supra* note 4, onglet 30, facture commerciale.

8. Voir l'exemple de la lettre de transport en date du 22 novembre 1993 incluse dans une lettre de l'avocat des appelants en date du 30 octobre 1995.

9. *Supra* note 4, onglet 37, paiements effectués à Peace Bridge.

10. *Ibid.* onglet 38, chèque pour paiement à Peace Bridge.

Sur réception des bijoux importés, JWC préparait les emballages pour chacune des commandes et les faisaient parvenir aux RI par les messageries Purolator Courrier Ltée (Purolator). Une copie d'un [traduction] «Plan de ristourne de Purolator : Proposition d'accord relatif au service de messageries¹¹», pour la période allant du 1^{er} janvier au 31 décembre 1994, établi au nom de JWUS et signé par M. Travis Edge¹², a été présentée comme pièce. M. LePrieur a reconnu que l'accord conclu avec Purolator était établi au nom de JWUS et signé par M. Edge, alors employé par JWUS, mais a déclaré que les services de messageries de Purolator avaient été facturés à JWC.

M. Williams a expliqué que JWUS facturait à JWC le coût des bijoux et a présenté, à titre de pièce, un échantillon d'un chèque de 15 524,05 \$CAN de JWC établi au nom de JWUS¹³ en paiement de la facture en date du 12 décembre 1992 relative aux transferts¹⁴ de novembre 1992. Le chèque est signé par M. Shawn H. Scott et par M. Caruth et porte l'indication «*Inter-Company Transfers*» (Transferts intersociétés).

M. Caruth a expliqué que, en cas de problème avec l'un des bijoux, JWC offrait et honorait ses propres garanties et assumait le risque de la perte. Il a renvoyé au catalogue de JWUS dont JWC se servait et qui, selon lui, indique que les RI au Canada sont tenus de renvoyer les bijoux défectueux à JWC. M. Caruth a expliqué que, lorsque des bijoux étaient renvoyés à JWC, celle-ci choisissait l'une des options suivantes : rembourser l'argent versé pour le bijou; prendre des arrangements pour faire réparer le bijou défectueux au Canada; ou renvoyer le bijou à JWUS qui, à son tour, le renvoyait au fournisseur pour réparation ou remplacement.

Selon M. Caruth, lorsque JWC a commencé à exploiter son entreprise, elle n'avait effectué aucune vente et il n'était, par conséquent, pas rentable d'un point de vue financier qu'elle ait un stock ou assure des services administratifs. C'est la raison pour laquelle, le 18 septembre 1992, elle a conclu un [traduction] «Accord de prestation de services¹⁵» avec JWUS. Cet accord a été signé par M. Scott, alors vice-président de l'exploitation de JWC, et par M. Caruth, président de JWUS. La partie [traduction] «Sommaire» de l'accord prévoit, entre autres, que JWC est [traduction] «disposée à payer un prix juste et équitable pour les services qui seront rendus par [JWUS]» et que JWC et JWUS [traduction] «souhaitent que ce prix corresponde au prix qui serait payé dans le cadre d'une transaction négociée sans lien de dépendance». Le «Sommaire» précise aussi que JWC achèterait ses bijoux directement des mêmes fournisseurs que ceux de JWUS et au même prix que celui payé par JWUS. Il y est indiqué qu'il serait plus rentable, afin de fournir les services comme ils sont résumés dans l'accord, si JWUS achetait les bijoux directement des fournisseurs au nom de JWC et les expédiait ensuite à JWC. Le «Sommaire» prévoit également que JWC [traduction] «souhaite acheter ses [bijoux] de [JWUS] au même prix que celui payé par [JWUS] à ses fournisseurs». Enfin, le «Sommaire» prévoit ce qui suit concernant les obligations et responsabilités de JWC :

[JWC] et [JWUS] conviennent que le présent accord de prestation de services ne limite en rien les responsabilités et obligations de [JWC] et que les obligations de [JWC] n'incomberont pas à [JWUS] à la suite du présent accord. [JWC] est une société canadienne distincte, juridiquement constituée, qui assume ses propres prises de décision, responsabilités, garanties et obligations, l'octroi de licence, le cautionnement, l'impôt sur les revenus, la TPS et TVP, les taxes de douanes et d'accise, les droits de douane, l'exécution des commandes [de bijoux] des représentants et des clients, le recrutement et licenciement d'employés, le paiement des salaires des employés et les taxes, et toute autre responsabilité et obligation susceptibles de se présenter de temps à autre.

[Traduction]

-
11. *Ibid.*, onglet 20, accord conclu avec Purolator Courrier.
 12. M. Edge était directeur de l'exploitation de JWC de septembre 1993 à juin 1994.
 13. *Supra* note 4, onglet 36, chèque pour marchandises vendues en novembre 1992.
 14. *Ibid.* onglet 35, facture pour marchandises vendues en novembre 1992.
 15. *Ibid.* onglet 5, accord de prestation de services de 1992.

La partie [traduction] «Accord» prévoit que JWUS fournira des services de saisie des données pour tous les bons de commande de bijoux, calculera les montants de primes dues aux RI par JWC, établira les chèques de prime, expédiera à JWC tous les bijoux que celle-ci a commandés, tiendra à jour certains registres comptables généraux et imprimera des chèques pour les achats effectués par JWC.

La partie [traduction] «Rémunération» prévoit que, pour les services rendus par JWUS, celle-ci [traduction] «facturera [JWC] mensuellement [...] en attribuant à [JWC] une portion des frais d'exploitation de [JWUS] [...] au prorata des recettes de ventes de [JWC] par rapport à celles de [JWUS]» et que [traduction] «[JWC] paiera à [JWUS] chaque semaine un montant estimatif égal à un [quart] du montant mensuel» et paiera tout solde dû avant la fin du mois suivant. En ce qui concerne les bijoux expédiés à JWC par JWUS, cette dernière est tenue de [traduction] «facturer à [JWC] mensuellement tous les [bijoux] expédiés à [JWC] au cours du mois précédent [...] au même coût payé par [JWUS] pour les [bijoux]» et JWC est tenue de [traduction] «verser à [JWUS] chaque semaine un montant estimatif égal à un [quart] du montant mensuel» et de payer tout solde dû avant la fin du mois suivant.

Les témoins ont déclaré que, chaque mois, JWUS dressait une facture à l'intention de JWC relativement aux services administratifs fournis. Le montant facturé était établi au prorata du coût total des services fondé sur le volume relatif des ventes de JWC et de JWUS. Cette dernière était payée par chèque tiré sur le compte en banque de JWC à Calgary. Selon M. Caruth, ces droits de service comprenaient une proportion pour la rémunération des agents de JWUS, incluant la sienne.

Cet accord a été révisé le 1^{er} octobre 1993 et l'accord de gestion¹⁶ révisé est entré en vigueur le 1^{er} janvier 1994. L'accord révisé prévoit que JWUS fournira les mêmes genres de services administratifs à JWC en contrepartie d'une rémunération semblable, mais que JWC achètera les bijoux directement des fournisseurs plutôt que par l'entremise de JWUS. M. Caruth a déclaré que des fonctionnaires du ministère du Revenu national (Revenu Canada) lui avaient indiqué qu'un tel changement modifierait substantiellement la valeur en douane des bijoux importés si JWC achetait des bijoux directement des fournisseurs. Dans une lettre de M. Gary S. Fioretti de Revenu Canada à l'avocat des appelants, en date du 25 avril 1994, il a été établi que, à partir du 1^{er} janvier 1994, JWC exerçait le contrôle financier et de gestion sur les activités d'achat et de vente de la société au Canada et que la valeur en douane serait, par conséquent, fondée sur la valeur transactionnelle convenue entre les fournisseurs et JWC¹⁷.

M. Caruth a renvoyé à deux factures du même fournisseur de bijoux, l'une en date du 27 octobre 1993 et l'autre, du 16 février 1994¹⁸, afin de montrer que le prix payé aux fournisseurs était le même, que JWC achète les bijoux directement des fournisseurs ou qu'elle les obtient par l'entremise de JWUS.

En ce qui concerne les méthodes comptables de JWC, M. Caruth a expliqué que la comptabilité de JWC était tenue par les conseillers comptables de JWUS et que les livres de JWC et, en particulier, le grand livre général étaient tenus par JWUS. Cependant, il a aussi déclaré qu'un grand nombre des documents de base étaient conservés dans les bureaux de JWC et que cette dernière avait un comptable au Canada qui établissait ses déclarations de revenus provinciale et fédérale.

16. *Ibid.* onglet 8, accord de gestion d'octobre 1993.

17. *Supra* note 4, onglet 9, décision nationale des douanes.

18. *Ibid.* onglet 10, factures comparatives, et pièce A-2 (protégée), livre des pièces protégées des appelants, onglet 2, factures comparatives.

M. Williams a présenté comme pièces des feuilles d'écriture du journal général portant le titre «JewelWay International, Inc.» utilisées à la fois pour JWUS et JWC. La feuille d'écriture du journal général de JWUS¹⁹ porte, écrite à la main, l'indication «*Inter Company Transfers*» (Transferts intersociétés) et la date «*Mar '93*» (mars 1993) et, dans la colonne de renvoi, l'inscription «*Transfer to Can*» (Transfert au Canada). Cette feuille d'écriture renvoie aux bijoux expédiés par JWUS à JWC, un débit étant inscrit dans la colonne des créances et un crédit dans la colonne du stock. L'échantillon de feuilles d'écriture du journal général de JWC²⁰ porte, inscrite à la main, les indications «Canada», «Transferts intersociétés» ainsi que la date «mars 1993» et, dans la colonne de renvoi, l'indication «*Trnsfrs from US*» (Transferts des États-Unis). M. Williams a précisé que la feuille d'écriture du journal général de JWC était en fait le registre des bijoux expédiés par JWUS et des comptes fournisseurs dus par JWC. C'est ainsi que les feuilles d'écriture indiquent un débit dans la colonne stock et un crédit dans la colonne des comptes fournisseurs.

Une copie du bilan de JWC pour mars 1993²¹ a été déposée comme pièce. Dans le passif à court terme, sous le poste comptes fournisseurs, on trouve un montant qualifié de [traduction] «Payable intersociétés» qui, selon M. Williams, désigne les comptes exigibles et payables à JWUS pour les bijoux expédiés à JWC, et pour les frais d'expédition et services rendus par JWUS. Un chèque couvrant ce montant a également été présenté comme pièce²². Le chèque est établi au nom de JWUS, est tiré sur le compte bancaire canadien de JWC, est signé par MM. Caruth et Robert Charette fils et est remis pour «Intersociétés».

À la question de savoir si JWC avait un plan d'entreprise, M. Caruth a répondu que JWC n'avait pas et n'a pas présentement un plan d'entreprise officiel détaillé. Il a dit que JWC ressemblait à une franchise de JWUS qui s'appuyait sur les compétences et l'expérience de cette dernière. L'expansion de JWUS au Canada faisait toutefois partie du plan d'entreprise de JWUS et avait été approuvée par le conseil d'administration de JWUS.

M. Caruth a expliqué que, lorsque JWC a commencé ses activités commerciales, M. Scott a été nommé vice-président de l'exploitation de JWC en vertu d'une [traduction] «Résolution du conseil d'administration» de JWC en date du 28 août 1992. Cette résolution prévoit que les fonctions de celui-ci [traduction] «consisteront notamment à négocier les baux de locaux à bureaux, [...] à gérer le personnel de bureau, à voir aux formalités d'établissement d'un compte bancaire, à accepter d'être responsable des dépôts, à avoir l'autorisation signataire pour le compte bancaire de la société et à s'occuper de la gestion quotidienne des bureaux de [JWC] en Alberta». M. Scott est un citoyen des États-Unis qui travaillait auparavant pour JWUS. Il était payé par JWUS; cependant, JWUS se faisait rembourser ce montant en vertu de l'«Accord de prestation de services». M. Caruth a déclaré que le salaire de M. Scott n'était pas payé directement par JWC, puisqu'il n'avait jamais été prévu que M. Scott demeure au Canada.

Une «*Resolution Regarding Banking and Security*»²³ (Résolution concernant les activités bancaires et la sécurité) avec la Banque Royale du Canada, relative à JWC et signée le 1^{er} septembre 1992 a été mentionnée par M. Caruth, M^{me} Donilyn Walden et M. Robert Charette fils, qui étaient tous des administrateurs de JWUS, ainsi que par M. Scott. Cette résolution prévoit, entre autres, que M. Caruth, le

19. *Ibid.* pièce A-2 (protégée), onglet 4, écritures du journal de JI, mars 1993.

20. *Ibid.* onglet 5, écritures du journal de JC, mars 1993.

21. *Ibid.* onglet 6, bilan de JC pour mars 1993.

22. *Ibid.* onglet 7, écriture de journal et chèque pour transaction intersociétés, avril 1993.

23. Mémoire de l'intimé et sources, onglet 2, relevé d'une résolution bancaire canadienne de JIC en date du 1^{er} septembre 1992.

président, ou M. Charette, le vice-président, ou M^{me} Walden, la vice-présidente, ou M. Scott, le vice-président de l'exploitation, peuvent signer les chèques jusqu'à concurrence de 500 \$ et que deux de ces personnes, quelles qu'elles soient, peuvent signer des chèques de plus de 500 \$. Selon M. Caruth, M. Charette et M^{me} Walden étaient des signataires secondaires et ne signaient pas régulièrement des chèques pour JWC.

M. Scott a quitté JWC en décembre 1992 et a été remplacé dans le poste de directeur de l'exploitation de JWC par M. Edge, également citoyen des États-Unis, en vertu d'une résolution du conseil d'administration de JWC en date du 6 septembre 1993. Selon M. Caruth, puisqu'il n'avait jamais été prévu, dans ce cas également, que M. Edge demeure au Canada, lui aussi était payé par JWUS. Cependant, lorsque, à la fin de 1993, M. Edge a décidé qu'il voulait rester au Canada et est devenu le directeur de l'exploitation permanent de JWC, il a alors été payé directement par JWC et est devenu un signataire autorisé du compte en banque de JWC.

Une copie d'une offre de bail, en date du 18 août 1993, entre Barbican Properties Inc. et JWC²⁴ pour les locaux situés au 809 du chemin Manning N.-E., à Calgary (Alberta) a été déposée comme pièce. Le bail est établi au nom de JWC à l'adresse aux États-Unis, est fait à l'attention de M. David Charette, directeur de l'exploitation de JWUS, et a été signé le 25 août 1993 par M. Caruth, à titre de président de JWC. M. Caruth a expliqué que le bail était fait à l'attention de M. Charette puisque celui-ci était le directeur de l'exploitation de JWUS et qu'il aidait M. Edge qui n'avait jamais négocié de bail auparavant. Une copie d'un accord modifiant le bail pour ce qui est du renouvellement de la location des bureaux situés au 28^e étage, Bow Valley Square 2, ainsi qu'un accord concernant une aire d'entreposage, en date du 12 mars 1993 et signé par M. Caruth, président, et par M. Edge pour JWC²⁵ ont également été déposés comme pièces.

Des copies de demandes de chèque autorisées par M. Edge pour l'achat d'une imprimante et d'un télécopieur ont également été présentées comme pièces²⁶ à l'audience. La demande relative à l'imprimante donnait comme motif [traduction] «Imprimante HP LaserJet 4L pour le bureau du Canada» et était autorisée par M. Edge. Le chèque établi au nom du fournisseur de l'imprimante était signé par MM. Caruth et Robert Charette fils.

M. LePrieur a remplacé M. Edge dans le poste de directeur de l'exploitation de JWC le 22 juin 1994 aux termes d'une résolution du conseil d'administration de JWC. Il a déclaré que ses fonctions de directeur de l'exploitation de JWC étaient relativement les mêmes que celles de ces prédécesseurs, MM. Scott et Edge, et consistaient à recruter, à licencier et à superviser les employés, à fixer les échelles et augmentations salariales, à autoriser les heures supplémentaires et à effectuer des évaluations du rendement. Il a expliqué que les cartes de présence des employés étaient envoyées à JWUS, qui émettait les chèques de paye tirés sur le compte de JWC aux termes de l'accord de prestation de services conclu entre JWC et JWUS. Il a aussi déclaré que le directeur de l'exploitation a également le pouvoir de lier JWC, rappelant que ce directeur peut approuver des contrats d'emploi et, en particulier, le contrat conclu avec les messageries Purolator par M. Edge au nom de JWC. M. LePrieur a reconnu que les prix des bijoux que

24. *Ibid.* bail signé le 25 août 1993.

25. *Supra* note 4, onglet 21, modification du bail de Hammerson Properties.

26. *Ibid.* onglet 22, documents relatifs à l'achat d'une imprimante (1 000 \$) par M. Edge; et onglet 23, documents relatifs à l'achat d'un télécopieur Minolta (800 \$) par M. Edge.

JWC vendait à ses RI étaient fixés par JWUS²⁷. Cependant, il a indiqué qu'il avait son mot à dire sur l'établissement des prix.

Le témoin de l'intimé, M. Fioretti, était un vérificateur de la section de la Vérification de conformité de la Région de l'Alberta de Revenu Canada durant la période en question. M. Fioretti a expliqué qu'il était l'un des vérificateurs qui avait participé à la vérification de JWC et qu'il s'était rendu aux bureaux de JWC à Calgary et à ceux de JWUS à Tucson. Il a confirmé que, au moment de la vérification, les vérificateurs de Revenu Canada ne connaissaient pas l'existence de l'accord de prestation de services conclu entre JWC et JWUS. Il a affirmé que M. Edge l'avait informé qu'il n'avait pas le pouvoir d'acquérir des marchandises ou de lier JWC, et qu'il n'était pas signataire autorisé du compte bancaire de JWC. Il a aussi déclaré qu'il avait appris, au cours de conversations téléphoniques avec M. David Charette, que JWUS prenait toutes les décisions concernant les prix et la garantie des bijoux, et que ces renseignements avaient été confirmés par MM. Edge et Williams.

En ce qui concerne les livres et registres qu'il a examinés, M. Fioretti a déclaré que, au début de la période de vérification, soit environ jusqu'en avril 1993, les comptes fournisseurs que JWC devait à JWUS étaient réglés chaque mois. Cependant, au cours de la dernière partie de la période de vérification, le solde n'était pas réglé chaque mois et MM. Caruth et Robert Charette fils, à titre de signataires autorisés, décidaient d'émettre des chèques au dollar près, sans pièces justificatives. M. Williams a confirmé qu'au cours de la dernière partie de la période de vérification, JWC inscrivait à l'occasion un solde aux comptes fournisseurs à l'égard de JWUS²⁸.

L'avocat des appelants a fait valoir que, pour déterminer s'il y avait une vente pour exportation au sens de l'article 48 de la Loi, le Tribunal doit établir, à partir des faits, si JWUS avait l'intention de vendre à JWC les bijoux en cause importés, comme cela est prévu à la *Sale of Goods Act*²⁹ de l'Alberta pour effectuer une vente, ou si JWC était le mandataire de JWUS, comme le prétend l'intimé, auquel cas il convenait qu'il n'y aurait pas de vente pour exportation de JWUS à JWC. L'avocat a soutenu qu'il y avait une vente de bijoux de JWUS à JWC et que la valeur en douane des bijoux en cause devait, par conséquent, être fondée sur le prix de vente des bijoux convenu entre JWUS et JWC.

En examinant la question de savoir s'il y avait eu vente de bijoux de JWUS à JWC, l'avocat des appelants a invoqué la définition suivante du terme «vente» :

*Contrat qui est conclu entre deux parties appelées respectivement le «vendeur» et l'«acheteur» et en vertu duquel le premier, en contrepartie du paiement ou d'une promesse de paiement d'un certain prix en argent, transfère au second le titre de propriété et la possession du bien. Transfert d'un bien pour une contrepartie monétaire ou son équivalent*³⁰.

-
27. Voir, à titre d'exemple, la lettre du 9 août 1993, sur du papier à en-tête de JWUS, de M. Caruth aux RI fixant les augmentations de prix en dollars canadiens, *supra* note 23, onglet 6.
 28. Voir *Transcription de [la] séance à huis clos* à la p. 19, témoignage à huis clos de M. Williams.
 29. R.S.A. 1980, ch. S-2.
 30. *Anthes Equipment Ltd. c. Le ministre du Revenu national*, non publié, Cour canadienne de l'impôt, n^{os} du greffe 85-934 (IT) et 83-1213(IT), le 6 janvier 1987, traduction d'une définition tirée du *Black's Law Dictionary*, 5^e éd., Minnesota, West Publishing Co., 1979.

L'avocat des appelants a également invoqué l'article 20 de la *Sale of Goods Act* de l'Alberta qui prévoit que «*[w]hen there is a contract for the sale of specific or ascertained goods, the property in them is transferred to the buyer at the time that the parties to the contract intend it to be transferred*» ([traduction] lorsqu'il y a un contrat pour la vente de marchandises précises ou déterminées, le titre de propriété sur ces marchandises est transféré à un acheteur au moment où les parties au contrat ont l'intention qu'il soit transféré). De l'avis de l'avocat, lorsque les bijoux ont été exportés par JWUS F.A.B. à Tucson, il y a eu un transfert du titre de propriété et de la possession des bijoux ainsi que des risques qui s'y rapportent. Cela est confirmé par les faits suivants : 1) JWC a remboursé à JWUS le coût d'expédition des bijoux et a payé les coûts d'importation, comme les droits de douane, les taxes et les frais de courtage; 2) les bijoux ont été facturés à JWC par JWUS; 3) JWC a payé les bijoux à JWUS par chèques tirés sur son compte bancaire canadien.

Ayant déterminé qu'il y avait eu une vente des bijoux en cause de JWUS à JWC, l'avocat des appelants a soutenu qu'il fallait en outre établir s'il y avait eu une vente «pour exportation au Canada». À son avis, le sens de cette phrase est que les marchandises doivent être envoyées sans réaffectation possible. L'avocat a soutenu que cette notion d'«aucune réaffectation possible» a été retenue dans la décision rendue par la Cour d'appel des États-Unis, Circuit fédéral, dans l'affaire *Nissho Iwai American Corp. c. United States*³¹, au cours de laquelle elle a effectué un examen de la législation douanière américaine qui prévoit, à l'instar de la législation canadienne, que la valeur en douane des marchandises est la valeur transactionnelle lorsque les marchandises sont vendues pour exportation aux États-Unis³². L'avocat a soutenu que les bijoux en cause avaient été vendus pour exportation au Canada lorsqu'ils avaient été expédiés directement à JWC par JWUS.

L'avocat des appelants a reconnu que, si le Tribunal décidait qu'en fait JWC était le mandataire de JWUS, alors il n'y aurait pas de vente pour exportation. En examinant la question de la relation de mandataire, l'avocat a fait valoir qu'en l'absence d'un accord de mandataire écrit, il faut examiner la ligne de conduite suivie par les parties en vue de déterminer l'existence de facteurs indiquant ou impliquant une relation de mandataire³³ et que «*very clear evidence should be required*³⁴» ([traduction] des éléments de preuve très clairs devraient être requis) pour établir une relation de mandataire. L'avocat a indiqué que le seuil à franchir pour établir l'existence d'une relation de mandataire est très élevé et exige que le mandant exerce un contrôle intégral sur tous les aspects des actions du mandataire et que celui-ci soit incapable d'agir de façon indépendante³⁵. L'avocat a également expliqué que le fait d'assumer les risques liés aux marchandises, ce qui peut entraîner soit une perte, soit un gain relativement à celles-ci, est incompatible avec

31. 982 F.2d 505 (Cir. féd. 1992).

32. Dans cette affaire, un fabricant de wagons de métro japonais, Kawasaki Heavy Industries Ltd. (KHI), avait produit et vendu des wagons de métro à Nissho Iwai Corporation (NIC), une société japonaise non liée, qui les a, à son tour, vendus à la Metropolitan Transportation Authority de New York (MTA). Les douanes américaines avaient déterminé que le motif le plus direct d'exportation des marchandises était l'achat antérieur des wagons effectué par la MTA et que la valeur en douane était le prix payé par la MTA. La cour a décidé que la vente de KHI à NIC était la transaction déterminante du point de vue légal et que le prix de vente payé par NIC à KHI devait servir de fondement à l'établissement de la valeur transactionnelle, à condition qu'il s'agisse d'une vente authentique pour exportation aux États-Unis effectuée à un prix sans lien de dépendance.

33. *Firestone Tire and Rubber Company of Canada, Limited c. Commissioner of Income Tax*, [1942] R.C.S. 476.

34. *His Majesty the King c. Leon L. Plotkins*, [1938-1939] C.T.C. 138 (C. de l'É.) à la p. 146.

35. *Ibid.* et *His Majesty the King c. B.C. Brick and Tile Company*, [1935] C.T.C. 110 (C. de l'É.).

une relation de mandataire³⁶. Enfin, l'avocat a soutenu que, pour conclure à l'existence d'une relation de mandataire, le mandataire doit «ne [lier] que le commettant et non le mandataire [lorsqu'il] agit dans le cadre de son mandat et avec la connaissance des parties avec lesquelles il contracte. Dans la mesure où il se lie aussi lui-même, il agit pour son compte et non pas comme mandataire³⁷».

L'avocat des appelants a invoqué les situations de fait particulières mentionnées dans un certain nombre de décisions et de conclusions judiciaires concernant la question de savoir si ces faits établissaient ou non l'existence d'une relation de mandataire. En particulier, il a invoqué la décision de la Cour de l'Échiquier du Canada dans l'affaire *His Majesty the King c. Leon L. Plotkins*. Dans cette affaire, la cour devait décider si le distributeur agissait à titre de mandataire du fabricant, auquel cas le fabricant et le distributeur seraient jugés être une seule entité commerciale et la taxe de vente fédérale (la TVF) serait imposée sur le prix de vente du distributeur. L'avocat a souligné les similarités factuelles suivantes avec les faits dans les présents appels : le distributeur a été constitué en société pour aider à commercialiser les produits du fabricant, le fabricant possédait une portion des parts du distributeur, la comptabilité et les activités de soutien des deux sociétés étaient assurées par le personnel du distributeur aux termes d'un accord de prestation de services, et le distributeur et le fabricant tenaient des livres et des registres distincts. L'avocat a également souligné que, dans cette affaire, le distributeur et le fabricant n'avaient pas de comptes bancaires distincts et que les comptes fournisseurs et les salaires étaient imputés au même compte bancaire. La cour a conclu que ces faits ne permettaient pas de conclure à l'existence d'une relation de mandataire et a déclaré ce qui suit :

*Their business relations were of course intimate and probably so designed for their mutual advantage, but that does not of itself constitute them a single business enterprise for the purposes of the tax, or otherwise. That requires a state of facts that indubitably points to a business arrangement made to evade the tax, or, that one so dominated and controlled the business of the other that one is obliged to say that the existence of that other was apparent only and not real.*³⁸

([Traduction] Leurs relations d'affaires étaient bien entendu très étroites et probablement conçues de cette manière pour leur avantage réciproque, mais cela ne suffit pas en soi à faire de ces deux sociétés une seule entreprise commerciale aux fins de l'impôt ou autrement. Cela exige une situation de fait qui renvoie de façon indubitable à un arrangement commercial conclu pour éviter l'impôt ou en vertu de laquelle une société dominait et contrôlait les affaires de l'autre au point que l'on est obligé d'affirmer que l'existence de cette autre société n'était qu'une pure apparence et n'était pas réelle.)

-
36. *Radio Shack, A Division of InterTan Canada Ltd. c. Le sous-ministre du Revenu national pour les douanes et l'accise*, Tribunal canadien du commerce extérieur, appels n^{os} AP-92-193 et AP-92-215, le 16 septembre 1993. L'avocat a souligné que, pour conclure à l'existence d'une relation de mandataire, le Tribunal s'était appuyé sur le fait que le mandant prenait toutes les décisions concernant les marchandises importées, devenait le propriétaire des marchandises, était nommé sur les documents d'assurance et d'expédition et ne prenait à aucun moment un intérêt propriétaire à l'égard des marchandises importées.
37. *Alberta Gas Ethylene Company Ltd. c. Sa Majesté la Reine*, non publié, n^o du greffe A-1208-88, le 18 juin 1990 à la p.1.
38. *Supra* note 34 à la p. 147.

L'avocat des appelants a également renvoyé à la décision rendue par la Cour de l'Échiquier du Canada dans l'affaire *His Majesty the King c. B.C. Brick and Tile Company* qui, à l'instar de l'affaire *Plotkins*, portait sur la question de savoir si un fabricant et un distributeur devaient être vus comme une seule entité commerciale aux fins de l'imposition de la TVF. La cour a décidé qu'il n'existait pas de relation de mandataire, bien que les mêmes personnes contrôlaient le fabricant et le distributeur, étant donné que chaque société finançait et menait ses propres activités, recrutait et payait ses propres employés et tenait des registres commerciaux distincts, et qu'il n'y avait aucune division des bénéfices ou partage des pertes. La cour a affirmé que «*[i]t would be going to dangerous limits to say, that because the officers and shareholders of the two companies were much the same, and because the companies had business relations the one with the other, that therefore the one was the mere agent of the other*³⁹» ([traduction] il serait dangereux d'affirmer que, puisque les dirigeants et les actionnaires des deux entreprises étaient en grande partie les mêmes personnes et compte tenu du fait que les entreprises avaient des relations d'affaires entre elles, l'une était par conséquent simplement le mandataire de l'autre).

L'avocat des appelants a indiqué que les faits dans les présents appels ne permettent pas de conclure à l'existence d'une relation de mandataire entre JWUS et JWC. Pour ce qui est du contrôle, l'avocat a fait remarquer que les cadres supérieurs de JWC sont au Canada, que JWC recrute et licencie ses employés en toute indépendance de JWUS, que JWC effectue ses propres évaluations du rendement de ses employés et rajustements de salaires, que JWC a des pouvoirs indépendants de conclure des contrats et que la gestion et le contrôle de l'exploitation courante de JWC sont effectués au Canada. En examinant la question du risque lié aux marchandises, l'avocat a renvoyé au fait que JWC assume à tout moment les risques de perte, signe les contrats de réparation des bijoux importés, peut réaliser des bénéfices, déclare les recettes provenant des ventes et ne rend pas compte de ses bénéfices à JWUS. L'avocat a soutenu que JWUS n'assumait aucune part de risque, puisque les accords avec les RI ne faisaient pas mention de JWUS et ne la liaient pas, que les accords conclus par JWC ne liaient pas JWUS et que l'assurance de JWC était distincte de celle de JWUS. Enfin, l'avocat a fait état des faits suivants : JWC et JWUS n'ont pas les mêmes livres et registres ni les comptes bancaires, employés et déclarations de revenus, et il existe un accord de prestation de services raisonnable sur le plan économique entre JWC et JWUS.

L'avocat des appelants estime que JWC ressemble davantage à un franchisé de JWUS, ce qui, à son avis, ne fait pas de la première un mandataire de la dernière. À l'appui de ce qu'il avançait, il a renvoyé à l'extrait suivant de l'ouvrage de G.H.L. Fridman, intitulé *The Law of Agency*⁴⁰ :

As regards possible confusion of agents and buyers, this may arise where the function of the 'agent' is really as a 'middleman', eg, a retail dealer or supplier of goods, who obtains goods from a wholesale supplier or a manufacturer, for subsequent resale to retail customers or suppliers who, in turn, will be dealing with retail dealers or shopkeepers. Such 'middleman' are sometimes referred to as 'agents', when in fact they are franchises of the manufacturer or supplier, or distributor of the manufacturer's goods, perhaps with a 'sole agency' or special dealership in his goods.... Such 'agents', however they are termed, are really buyers, acting as principals on their own behalf. Consequently, they are not liable to the manufacturer or supplier, in the way an agent might be for failure of duty: nor do their contracts with other parties, whether suppliers, retail dealers or individual customers, involve the party who sold to them in any form of liability, for example, for misrepresentations, or defective goods.... Any money received by such 'agents' from their customers will belong to the 'agent' not to the party who sold to him, and will be part of such 'agent's' property in the event of his bankruptcy or liquidation.⁴¹

39. *Supra* note 35 à la p. 113.

40. Sixième éd., Toronto, Butterworths, 1990.

41. *Ibid.* aux pp. 24-25.

([Traduction] Quant à la confusion possible entre mandataires et acheteurs, elle risque de se produire lorsque la fonction du «mandataire» est en réalité celle d'un «intermédiaire», p. ex. un détaillant ou fournisseur de marchandises qui obtient les marchandises d'un grossiste ou d'un fabricant pour les revendre par la suite à des clients revendeurs ou à des fournisseurs qui, de leur côté, traiteront avec des détaillants ou des commerçants. Ces «intermédiaires» sont parfois appelés des «mandataires», alors qu'en fait ce sont des franchisés du fabricant ou du fournisseur, ou du distributeur des marchandises du fabricant, disposant parfois d'un «mandat exclusif» ou d'une concession spéciale pour ces marchandises. [...] Ces «mandataires», quel que soit le nom qu'on leur donne, sont en réalité des acheteurs, qui font fonction de mandants en leur propre nom. Par conséquent, ils n'ont pas de responsabilité à l'égard du fabricant ou du fournisseur de la même manière qu'un mandataire en aurait s'il manquait à son devoir : et les contrats qu'ils concluent avec d'autres parties, qu'il s'agisse de fournisseurs, de détaillants ou de clients individuels, n'engagent sous aucune forme la responsabilité de la partie qui leur a vendu des marchandises, par exemple en cas de déclarations trompeuses ou de marchandises défectueuses. [...] Tout l'argent que ces «mandataires» reçoivent de leurs clients appartiendra à ces mandataires et non pas à la partie qui leur a vendu des marchandises, et fera partie des biens de ces «mandataires» en cas de faillite ou de liquidation.)

Pour ce qui est de la décision du Tribunal dans l'affaire *Harbour Sales (Windsor) Limited c. Le sous-ministre du Revenu national*⁴², l'avocat des appelants a fait valoir que, vu la similitude entre l'affaire *Harbour Sales* et les présents appels et puisque aucune relation de mandataire n'a pu être établie dans l'affaire *Harbour Sales*, le Tribunal devrait également conclure qu'il n'existait pas de relation de mandataire entre JWC et JWUS. En particulier, il a fait remarquer que, dans l'affaire *Harbour Sales*, il y avait deux sociétés liées, à savoir Harbor Sales Company (HSUS) et Harbour Sales (Windsor) Limited (HSC). HSC appartenait à 50 p. 100 à un résident canadien et à 50 p. 100 à deux résidents américains. HSC n'avait ni bureau ni numéro de téléphone propres, et HSUS fournissait toute une gamme de services à HSC pour qu'elle puisse fonctionner.

Enfin, l'avocat des appelants a allégué que lorsque Revenu Canada a décidé que, à partir du 1^{er} janvier 1994, la valeur en douane devait être fondée sur la valeur transactionnelle convenue entre JWC et ses fournisseurs, sa position souffrait d'une inconsistance fondamentale puisque les relations entre JWC et JWUS étaient essentiellement demeurées les mêmes.

L'avocat de l'intimé a maintenu que la relation entre JWUS et JWC était celle qui existe entre mandant et mandataire et que les ventes de JWC, en qualité de mandataire de JWUS, aux RI constituent des ventes «pour exportation au Canada» aux fins d'établir la valeur en douane des bijoux aux termes de l'article 48 de la Loi. L'avocat a reconnu que l'un des premiers signes d'une relation de mandataire est le contrôle, sans que cela implique nécessairement une mainmise complète, comme l'a indiqué l'avocat des appelants. L'avocat a expliqué que, pour déterminer dans quelle mesure une partie exerce un contrôle sur l'autre, il faut examiner le comportement des parties dans chaque cas particulier. L'avocat a indiqué que les facteurs suivants étaient des éléments prouvant que JWUS exerçait un contrôle important sur JWC : 1) JWC appartenait à 100 p. 100 à JWUS; 2) les dirigeants communs à JWC et à JWUS exerçaient un contrôle financier sur JWC, particulièrement à l'époque où M. Edge était le directeur de l'exploitation de JWC et n'avait pas une autorisation signataire; 3) les programmes d'établissement des prix et de garantie; 4) aucune

42. Appel n° AP-93-322, le 4 novembre 1994; autorisation d'interjeter appel rejetée, le 2 février 1995 (C.F.S.P.I.).

marchandise ne figurait à l'inventaire de JWC; 5) les fonctions de JWC consistaient essentiellement à traiter les commandes pour les RI et à distribuer des marchandises au nom de JWUS; 6) les transactions entre JWUS et JWC ne comportaient pas les caractéristiques habituelles de ventes effectuées entre acheteurs et vendeurs, mais étaient plutôt des «transferts intersociétés» d'actif dans le cadre d'une exploitation unique appartenant à JWUS et contrôlée par celle-ci.

De l'avis de l'avocat de l'intimé, la décision rendue par le Tribunal dans l'affaire *Harbour Sales* précise que, pour que des marchandises soient «vendues pour exportation» au sens de l'article 48 de la Loi, il faut : 1) que des éléments de preuve indiquent que les marchandises ont été vendues, par exemple, des factures identifiant l'acheteur et indiquant que les marchandises étaient vendues aux risques de l'acheteur et que celui-ci réglait le prix des marchandises au moyen, par exemple, d'un débit bancaire; 2) que les marchandises vendues soient exportées directement au Canada sans faire l'objet d'un commerce dans un autre pays et sans que le titre de propriété des marchandises soit transféré à une autre personne.

L'avocat de l'intimé a soutenu que JWUS avait vendu les bijoux en cause aux RI canadiens, par l'entremise de JWC à titre de son mandataire, et que l'exportation des marchandises des États-Unis au Canada résultait de la vente des marchandises de JWUS aux RI. Par conséquent, le prix permettant de déterminer ce qui a été «vendu pour exportation au Canada» aux fins de l'évaluation douanière était le prix que les RI avaient payé pour les bijoux.

Le paragraphe 48(1) de la Loi prévoit que la valeur en douane des marchandises est leur valeur transactionnelle si elles sont «vendues pour exportation au Canada». De l'avis du Tribunal, la valeur transactionnelle qui sert à déterminer la valeur en douane doit, par conséquent, se rapporter à la vente des marchandises et celles-ci doivent avoir été vendues en vue d'être exportées au Canada. L'avocat des appelants a allégué que la valeur transactionnelle des bijoux en cause lorsqu'ils ont été vendus pour exportation au Canada est la valeur des bijoux au moment où ils ont été expédiés par JWUS à JWC. Le fait que les bijoux en cause ont été exportés par JWUS à JWC n'est pas contesté. Cependant, le Tribunal doit déterminer si les bijoux ont été expédiés à JWC à titre d'acheteur, par JWUS à titre de vendeur, ou s'ils ont été expédiés à JWC à titre de mandataire de JWUS en vue de les vendre à des RI canadiens au nom de JWUS.

Aux termes du paragraphe 3(1) de la *Sale of Goods Act* de l'Alberta, «*[a] contract of sale of goods is a contract whereby the seller transfers or agrees to transfer the property in goods to the buyer for a money consideration called the price*» ([traduction] un contrat de vente de marchandises est un contrat en vertu duquel le vendeur transfère ou accepte de transférer le titre de propriété des marchandises à l'acheteur en contrepartie d'un paiement en argent appelé le prix). Le paragraphe 6(1) de cette loi prévoit, en outre, qu'un contrat de vente peut être écrit ou oral, ou les deux à la fois, ou peut être déduit du comportement des parties. Les pièces documentaires présentées à l'audience et, en particulier, la feuille quotidienne de bilan de rapprochement des lots et la liste détaillée des bijoux accompagnant les expéditions de bijoux à JWC ne suffisent pas à montrer, de l'avis du Tribunal, que JWUS a transféré ou a accepté de transférer le titre de propriété de ces bijoux à JWC en contrepartie d'un prix. Cela est différent de l'achat de bijoux par les RI, activité pour laquelle un bon de commande est utilisé en vue de fixer le coût, l'assurance, les taxes, le mode de paiement et la politique de remboursement, et qui est signé par l'acheteur. Chaque bon de commande est accompagné du paiement exigé.

Le Tribunal reconnaît que l'accord conclu entre JWC et JWUS est formulé de telle manière qu'il pourrait laisser entendre qu'il était prévu que la relation entre JWC et JWUS serait celle qui existe entre un vendeur et un acheteur et que les transferts de bijoux de JWUS à JWC soient des ventes de JWUS à JWC. Le Tribunal souligne, en particulier, le sommaire de cet accord qui prévoit que JWC achèterait ses bijoux

directement des fournisseurs utilisés par JWUS et au même prix, mais qu'il serait plus rentable que JWUS achète des bijoux directement des fournisseurs au nom de JWC et les lui expédie. Le sommaire précise, en outre, que JWC [traduction] «souhaite acheter ses [bijoux] de [JWUS] au même prix que celui payé par [JWUS] à ses fournisseurs». Cependant, il ressort clairement de la jurisprudence concernant la relation de mandataire que la question de savoir si une telle relation a été constituée ou non est une question de fait⁴³, que «*where the evidence does not make entirely clear the intention of the parties and the nature of their contract, importance is to be attached to the conduct of the parties when they come to carry out their contract*» ([traduction] lorsque les éléments de preuve ne manifestent pas avec pleine évidence l'intention des parties et la nature du contrat existant entre eux, il faut donner de l'importance à la façon dont les parties exécutent leur contrat) et que «*the question is to be determined, not by giving a strict legal interpretation to an expression used by a layman in forming the contract, but rather by a broad consideration of the intention of the parties as evidenced by what the parties did, as well as by what they said*⁴⁴» ([traduction] [la] question doit être déterminée, non pas en donnant une interprétation légale stricte d'une expression utilisée par une personne profane dans la formulation du contrat, mais plutôt par une large considération de l'intention des parties qui est attestée autant par ce que les parties ont fait que par ce qu'elles ont dit).

Le Tribunal a examiné la jurisprudence se rapportant à la question du mandataire et fait remarquer que divers facteurs ont été jugés pertinents pour déterminer s'il existe ou non une relation de mandataire. L'avocat des appelants a rappelé certains des facteurs retenus par les tribunaux, notamment l'étendue du contrôle exercé par une partie sur l'autre et les risques courus par le prétendu mandataire. Le Tribunal souligne, cependant, qu'aucun de ces facteurs n'a été jugé déterminant par les tribunaux pour ce qui est de la question du mandataire et qu'en rendant leurs décisions, les tribunaux ont tenu compte de l'ensemble des faits et pondéré l'importance relative des facteurs dans la mesure où ils s'appliquent.

Le Tribunal a examiné les «échanges d'écrits» entre JWC et JWUS ainsi qu'entre JWC et les RI et a examiné l'importance de ces échanges du point de vue de l'accord conclu entre JWC et JWUS, du comportement des employés et des directeurs de JWC et de JWUS, et des dépositions orales des témoins à l'audience. Le Tribunal est d'avis que, dans l'ensemble, les faits montrent que JWC a agi à titre de mandataire de JWUS pendant la période visée. Le Tribunal rend cette conclusion en s'appuyant, en particulier, sur les facteurs suivants : 1) les conditions, à savoir le prix et le paiement, de la vente des bijoux aux RI ont été établies par JWUS; 2) dans certaines circonstances, JWC a utilisé les bons de commande de JWUS pour les ventes de bijoux aux RI canadiens, qui incluaient la politique de remboursement de JWUS⁴⁵; 3) aucune marchandise ne figurait à l'inventaire de JWC au Canada et celle-ci n'avait pas le choix des fournisseurs; 4) dans certaines circonstances, pour honorer les garanties, les bijoux ont dû être renvoyés à JWUS, qui, à son tour, les renvoyait aux fournisseurs; 5) les paiements effectués pour les bijoux et pour les services ont été expliqués et traités dans les registres comptables de JWC et de JWUS sous forme de transferts intersociétés; 6) le directeur de l'exploitation canadienne de JWC était, pendant presque toute la période en question, à l'emploi de JWUS et était payé par celle-ci; 7) les directeurs et les employés de JWUS ont directement participé à la négociation et à l'exécution des accords conclus entre JWC et des tierces parties et, dans certains cas, notamment l'accord conclu avec les messageries Purolator, l'accord était établi au nom de JWUS; 8) les directeurs de JWUS ont signé des chèques pour tirer des fonds sur le compte bancaire de JWC. Enfin, le Tribunal n'est pas persuadé que la lettre de transport indiquant que JWC est le

43. *John Towle and Co. c. White* (1873), 29 L.T. 78; et *supra* note 33.

44. *B & M Readers' Service Limited c. Anglo Canadian Publishers Limited*, [1950] O.R. 159 à la p. 164.

45. Voir, par exemple, *supra* note 23, onglet 7, divers bons de commande de vendeurs indépendants à partir d'avril 1993.

consignataire soit un élément de preuve permettant de conclure à l'existence d'une relation vendeur-acheteur, notamment en raison du fait que JWUS a pris tous les arrangements pour l'expédition et en a assumé la totalité des coûts, et était désignée comme l'assuré.

L'avocat des appelants a fait valoir que les faits dans l'affaire *Harbour Sales* étaient similaires aux faits dans les présents appels et que, pour cette raison, le Tribunal devait conclure dans les présents appels, comme il l'a fait dans l'affaire *Harbour Sales*, qu'il n'existait aucune relation de mandataire entre l'entreprise américaine et la filiale canadienne. Le Tribunal ne peut pas accepter cette position. La question de la relation de mandataire n'a pas été abordée par le Tribunal dans l'affaire *Harbour Sales*, et le Tribunal n'a rendu aucune conclusion particulière à cet égard. En outre, les faits dans l'affaire *Harbour Sales* sont sensiblement différents de ceux des présents appels en ce qui concerne la participation directe des filiales canadiennes, contrairement à celle de la société mère américaine, aux activités d'achat et d'importation des marchandises des fabricants ou des fournisseurs étrangers. En particulier, pour ce qui est des ventes dont la valeur en douane était en question dans l'affaire *Harbour Sales*, le Tribunal fait remarquer ce qui suit : 1) le fabricant étranger à Taïwan avait délivré des factures pro forma à la filiale canadienne; 2) la lettre de crédit a été délivrée au nom de la filiale canadienne par sa banque relativement aux marchandises achetées du fabricant étranger à Taïwan; 3) le fabricant étranger a délivré une facture à la filiale canadienne indiquant que les marchandises devaient [traduction] «être portées au compte et être aux risques de» la filiale canadienne; 4) les marchandises ont été expédiées de Taïwan à Toronto (Ontario) en vertu d'une lettre de transport délivrée par la filiale canadienne.

Ayant déterminé que JWC était le mandataire de JWUS relativement aux ventes effectuées aux RI canadiens, le Tribunal conclut que les ventes pour exportation au Canada étaient des ventes aux RI et que la valeur en douane des bijoux exportés au Canada par JWUS doit, par conséquent, être fondée sur la valeur de ces ventes.

Par conséquent, les appels sont rejetés.

Raynald Guay

Raynald Guay

Membre président

Lise Bergeron

Lise Bergeron

Membre

Anita Szlajak

Anita Szlajak

Membre