



Tribunal canadien du
commerce extérieur

Canadian International
Trade Tribunal

TRIBUNAL CANADIEN
DU COMMERCE
EXTÉRIEUR

Appels

DÉCISION ET MOTIFS

Appel AP-2019-033

GBG Spyder Canada Holdings ULC

c.

Président de l'Agence des services
frontaliers du Canada

*Décision et motifs rendus
le mardi 2 août 2022*

TABLE DES MATIÈRES

DÉCISION.....	i
EXPOSÉ DES MOTIFS	1
INTRODUCTION	1
HISTORIQUE DE LA PROCÉDURE	1
QUESTION PRÉLIMINAIRE.....	3
Mémoires révisés	3
CADRE LÉGISLATIF.....	4
Acheteur au Canada.....	5
ANALYSE.....	6
Vente à l'exportation	9
Vente entre sociétés liées.....	9
Structure organisationnelle des sociétés Spyder.....	14
Éléments de preuve documentaires liés à des transactions d'importation.....	14
Importation des marchandises en cause à des fins de vente aux détaillants canadiens	16
Relation entre Spyder Canada et Spyder USA	17
Il n'y a pas suffisamment d'éléments de preuve démontrant qu'il y a eu transfert de titre de Spyder USA à Spyder Canada au moment de l'importation.....	23
Prix payé ou à payer entre des sociétés liées	25
Vente à l'exportation entre Spyder USA et les détaillants canadiens	26
Transactions n'impliquant pas de ventes à des détaillants canadiens	27
Méthode subsidiaire pour apprécier la valeur en douane	27
CONCLUSION	28
DÉCISION.....	28

EU ÉGARD À un appel entendu le 21 octobre 2021 en vertu de l'article 67 de la *Loi sur les douanes*;

ET EU ÉGARD À une décision rendue par le président de l'Agence des services frontaliers du Canada le 19 juillet 2019 concernant une demande de révision aux termes du paragraphe 60(4) de la *Loi sur les douanes*.

ENTRE

GBG SPYDER CANADA HOLDINGS ULC

Appelante

ET

**LE PRÉSIDENT DE L'AGENCE DES SERVICES FRONTALIERS
DU CANADA**

Intimé

DÉCISION

L'appel est admis en partie.

Randolph W. Heggart

Randolph W. Heggart

Membre président

Lieu de l'audience : Ottawa (Ontario)
Date de l'audience : le 21 octobre 2021

Membre du Tribunal : Randolph W. Heggart, membre président

Personnel du Secrétariat du Tribunal : Helen Byon, conseillère juridique
Zackery Shaver, conseiller juridique
Stephanie Blondeau, agente du greffe

PARTICIPANTS :**Appelante**

GBG Spyder Canada Holdings ULC

Conseillers/représentantsPeter Kirby
Paul Cabana**Intimé**Président de l'Agence des services frontaliers du
Canada**Conseillers/représentants**Jean-Pierre Hachey
Adam Lupinacci**TÉMOINS :**Yvonne Whitley
Directrice
Fung Corporation ServicesGeri-Lynn Lidstone
Gestionnaire, Programmes régionaux
Agence des services frontaliers du Canada

Veuillez adresser toutes les communications à :

La greffière adjointe
Téléphone : 613-993-3595
Courriel : tcce-citt@tribunal.gc.ca

EXPOSÉ DES MOTIFS

INTRODUCTION

[1] Le présent appel est interjeté par GBG Spyder Canada Holdings ULC (Spyder Canada), aux termes du paragraphe 67(1) de la *Loi sur les douanes* (Loi)¹, à l'égard d'une décision rendue le 19 juillet 2019 par le président de l'Agence des services frontaliers du Canada (ASFC), aux termes du paragraphe 60(4).

[2] Le présent appel concerne la valeur en douane de marchandises importées entre le 1er janvier 2014 et le 8 juin 2017 (la « période pertinente »). Les marchandises importées sont des manteaux de ski, des vêtements et des accessoires de marque Spyder (les marchandises en cause).

[3] La principale question en litige dans le présent appel est celle de savoir si, aux fins de la méthode de la valeur transactionnelle prévue au paragraphe 48(1) de la Loi, la valeur en douane des marchandises en cause est le prix payé lors de la vente entre GBG Spyder USA LLC (Spyder USA) et Spyder Canada. Pour évaluer cette question, le Tribunal doit déterminer si la « vente à l'exportation » visée au paragraphe 48(1) a été effectuée entre Spyder USA et Spyder Canada, comme l'a fait valoir Spyder Canada, ou entre Spyder USA et les détaillants canadiens, comme l'a fait valoir l'ASFC.

[4] S'il est déterminé que la vente à l'exportation a été effectuée entre Spyder USA et Spyder Canada, le Tribunal doit alors déterminer si Spyder Canada était réputée « acheteur au Canada » aux termes de l'alinéa 2.1b) du *Règlement sur la détermination de la valeur en douane* (Règlement)². À cet égard, l'ASFC a soutenu que Spyder Canada n'est pas réputée « acheteur au Canada ».

[5] Pour les motifs énoncés ci-dessous, le Tribunal conclut qu'il n'y a eu aucune vente à l'exportation entre Spyder USA et les détaillants canadiens aux fins de l'application du paragraphe 48(1) de la Loi. Toutefois, il n'y a pas eu non plus de vente à l'exportation entre Spyder USA et Spyder Canada. Par conséquent, la méthode de la valeur transactionnelle prévue au paragraphe 48(1) ne peut pas être utilisée pour déterminer la valeur en douane des marchandises en cause et une autre méthode d'appréciation de la valeur en douane doit être appliquée, comme il a été déterminé aux termes de l'article 47.

HISTORIQUE DE LA PROCÉDURE

[6] L'ASFC a effectué une vérification de la valeur en douane des marchandises importées par Spyder Canada du 1er janvier au 31 décembre 2014. La vérification a été effectuée par l'ASFC, principalement en 2016, et comprenait une réunion sur place de l'ASFC au siège social de Spyder USA à Boulder, au Colorado³.

¹ L.R.C. (1985), ch. 1 (2e suppl.).

² DORS/86-792.

³ *Transcription de l'audience publique* aux p. 16, 17, 69.

[7] Après avoir publié son rapport provisoire le 4 janvier 2017, l'ASFC a publié son rapport final le 8 juin 2017. Selon le rapport, l'ASFC a conclu qu'il n'y avait que deux ventes ou promesses de vente, soit (i) une vente entre les fabricants étrangers et Spyder USA, et (ii) une vente entre Spyder USA et les détaillants canadiens. Le rapport a permis de conclure que « les ventes individuelles entre GBG Spyder USA et le client canadien sont reconnaissables en tant que “vente à l'exportation au Canada à un acheteur au Canada” »⁴ [traduction].

[8] Spyder Canada a déposé des corrections à sa déclaration de la valeur en douane des marchandises en cause importées entre le 1er janvier 2014 et le 8 juin 2017, aux termes de l'article 32.2 de la Loi. Toutes les corrections qu'elle a présentées elle-même ont été traitées comme des révisions aux termes du paragraphe 59(1) de la Loi⁵. Spyder Canada a présenté des demandes de réexamen aux termes du paragraphe 60(1) de la Loi le 14 décembre 2017, le 22 janvier 2018 et le 20 février 2018⁶.

[9] L'ASFC a rendu sa décision le 19 juillet 2019, rejetant la demande de Spyder Canada et confirmant que la vente à l'exportation pertinente a été effectuée entre Spyder USA et les détaillants canadiens, et que Spyder Canada n'était pas un « acheteur au Canada »⁷.

[10] Spyder Canada a interjeté appel auprès du Tribunal le 17 octobre 2019.

[11] Le mémoire de l'appelante de Spyder Canada a été déposé le 16 décembre 2019.

[12] L'ASFC a déposé son mémoire de l'intimé le 6 mars 2020⁸.

[13] Le 3 février 2021, le Tribunal a été avisé que Spyder Canada avait retenu les services d'un nouvel avocat. Spyder Canada a demandé que l'audience soit reportée et que l'avocat dispose de six semaines pour se familiariser avec les actes de procédure et les éléments de preuve. L'avocat a fourni une mise à jour au Tribunal le 17 mars 2021 quant au calendrier proposé pour l'appel. Le Tribunal a accueilli la demande et a demandé aux parties de fournir une mise à jour sur le calendrier de l'appel au plus tard le 17 mars 2021.

[14] Le 17 mars 2021, Spyder Canada a demandé un délai supplémentaire de 45 jours pour présenter un mémoire de l'appelante révisé, avec le dépôt d'une réponse de l'ASFC dans les 45 jours qui suivent. Le même jour, l'ASFC s'est opposée à la demande de Spyder Canada au motif que cette dernière aurait une deuxième chance de peaufiner son mémoire et que l'ASFC avait déjà déposé son mémoire de l'intimé.

[15] Le 22 mars 2021, le Tribunal a accueilli la demande de Spyder Canada, permettant à Spyder Canada de déposer ses observations révisées au plus tard le 6 mai 2021 et demandant à l'ASFC de déposer sa réponse révisée au plus tard le 5 juillet 2021. Les motifs de cette décision sont énoncés ci-dessous.

⁴ Pièce AP-2019-033-34 aux p. 18, 19; pièce AP-2019-033-34B (protégée) aux p. 700–721.

⁵ Six relevés détaillés de rajustement datés du 5 octobre 2017, 20 décembre 2017 et 8 mars 2019 ont été publiés par l'ASFC. Ils se trouvent à la pièce AP-2019-033-34B (protégée) aux p. 722–757.

⁶ Pièce AP-2019-033-35A (protégée) aux p. 97–105.

⁷ Pièce AP-2019-033-34B (protégée) aux p. 758–770.

⁸ Le 13 janvier 2020, l'ASFC a demandé une prorogation du délai pour déposer son mémoire d'intimé. Le Tribunal a accepté la demande de l'ASFC le 17 janvier 2020.

[16] Le 6 mai 2021, Spyder Canada a déposé son mémoire de l'appelante révisé.

[17] Le 25 juin 2021, l'ASFC a déposé son mémoire de l'intimé révisé.

[18] Le Tribunal a tenu une audience par vidéoconférence le 21 octobre 2021.

[19] À l'audience, Spyder Canada a convoqué M^{me} Yvonne Whitley, directrice de la conformité douanière chez Fung Corporate Services, laquelle appartient à la société mère Fung Global Transactions Services Group, à titre de témoin. Entre 2014 et 2017, Spyder USA employait M^{me} Whitley à titre de directrice de la conformité douanière⁹.

[20] L'ASFC a convoqué M^{me} Geri-Lynn Lidstone, gestionnaire des programmes régionaux, Division des opérations commerciales de l'ASFC. Au moment de la vérification, M^{me} Lidstone était agente principale de l'observation des échanges commerciaux et agente principale de la vérification de la valeur en douane des marchandises importées par Spyder Canada¹⁰.

QUESTION PRÉLIMINAIRE

Mémoires révisés

[21] Comme il a été mentionné ci-dessus, après le dépôt des mémoires de Spyder Canada et de l'ASFC, le Tribunal a été avisé que Spyder Canada avait retenu les services d'un nouvel avocat et qu'elle demandait la possibilité de déposer un mémoire de l'appelante révisé et de nouveaux éléments de preuve, y compris des affidavits de témoins. L'avocat de Spyder Canada a invoqué des problèmes entre l'avocat précédent et Spyder Canada qui ont fait en sorte que certains éléments de preuve n'ont pas été déposés¹¹. Spyder Canada a demandé la possibilité de déposer un mémoire révisé, y compris des éléments de preuve supplémentaires.

[22] L'ASFC s'est opposée à la demande de Spyder Canada au motif que tous les éléments de preuve que Spyder Canada cherchait à ajouter au dossier étaient disponibles au moment d'interjeter l'appel et que l'embauche d'un nouvel avocat ne devrait pas permettre à une appelante de reprendre l'échange d'observations écrites pour redéfinir la façon dont elle cherche à faire valoir ses arguments. Toutefois, l'ASFC a souligné que, si le Tribunal accueillait la demande de Spyder Canada, l'ASFC demanderait un délai de 60 jours à partir de la date de la réception du mémoire de l'appelante de Spyder Canada pour déposer un mémoire de l'intimé modifié¹².

⁹ Dans sa déclaration de témoin, M^{me} Whitley affirme que Fung Corporate Services fournit « des services d'entreprise aux sociétés du groupe GBG », notamment Spyder Canada, Spyder USA et GBG USA. Pièce AP-2019-033-34 à la p. 45; *Transcription de l'audience publique* aux p. 12–13.

¹⁰ *Transcription de l'audience publique* aux p. 68, 69. M^{me} Lidstone a affirmé que, pendant la vérification, elle était assistée par un autre agent principal.

¹¹ Pièce AP-2019-033-31.

¹² Pièce AP-2019-033-32.

[23] Le Tribunal a conclu qu'il était approprié d'accueillir la demande de Spyder Canada de déposer un mémoire révisé et de présenter des éléments de preuve supplémentaires, et d'autoriser l'ASFC à déposer un mémoire révisé dans les 60 jours qui suivent¹³. Selon le Tribunal, cela était essentiel pour garantir un processus décisionnel juste et rapide, et pour s'assurer que les arguments invoqués par Spyder Canada dans le cadre de la présente instance étaient présentés adéquatement par son nouvel avocat. Le fait que des éléments de preuve étaient disponibles au moment où Spyder Canada a interjeté appel, mais que ceux-ci n'ont pas été présentés par l'ancien avocat, ne devrait pas nuire à la capacité du nouvel avocat de représenter les intérêts de Spyder Canada en l'espèce. De plus, l'ASFC aurait bénéficié de temps additionnel, avant l'audience, pour examiner tout nouvel élément de preuve ou toute nouvelle observation déposés par Spyder Canada.

CADRE LÉGISLATIF

[24] Aux termes de l'article 44 de la Loi, les droits qui sont imposés sur des marchandises importées au Canada se calculent par l'application du taux à une valeur déterminée. L'article 46 précise que la valeur en douane des marchandises importées est déterminée conformément aux articles 47 à 55.

[25] La Loi prévoit diverses méthodes de calcul pour déterminer la valeur en douane. Le paragraphe 47(1) stipule que la base principale de l'appréciation est la valeur transactionnelle. Le paragraphe stipule ce qui suit :

47(1) La valeur en douane des marchandises est déterminée d'après leur valeur transactionnelle dans les conditions prévues à l'article 48.

[26] Une condition essentielle du paragraphe 48(1) de la Loi est que les marchandises soient vendues pour exportation au Canada à un acheteur au Canada :

48(1) Sous réserve des paragraphes (6) et (7), la valeur en douane des marchandises est leur valeur transactionnelle si elles sont vendues pour exportation au Canada à un acheteur au Canada, si le prix payé ou à payer est déterminable [...]

[27] Aux termes de l'alinéa 48(1)d) de la Loi, la méthode de la valeur transactionnelle peut s'appliquer à une vente de marchandises entre sociétés liées lorsque certaines conditions sont remplies. L'alinéa est libellé ainsi :

d) l'acheteur et le vendeur ne sont pas liés au moment de la vente des marchandises pour exportation ou, s'ils le sont :

(i) ou bien le lien qui les unit n'a pas influé sur le prix payé ou à payer,

(ii) ou bien l'importateur démontre que la valeur transactionnelle des marchandises à apprécier répond aux exigences visées au paragraphe (3).

¹³ Cette approche est conforme à celle que le Tribunal a adoptée dans des affaires antérieures où il a reporté l'audience d'une affaire pour permettre à un nouvel avocat de se préparer. Voir, par exemple, *PricewaterhouseCoopers LLP c. Commission de l'immigration et du statut de réfugié du Canada* (16 octobre 2020), PR-2020-035 (TCCE) au par. 20; *Komatsu International (Canada) Inc. c. Président de l'Agence des services frontaliers du Canada* (10 avril 2012), AP-2010-006 (TCCE) au par. 11.

[28] Le paragraphe 48(3) de la Loi est libellé ainsi :

(3) Pour l'application du sous-alinéa (1)d(ii), la valeur transactionnelle des marchandises à apprécier doit, compte tenu des facteurs pertinents, notamment des facteurs et différences réglementaires, être très proche de l'une des valeurs ci-après prise comme valeur en douane d'autres marchandises identiques ou semblables qui ont été exportées au même moment ou à peu près au même moment que les marchandises à apprécier :

- a) la valeur transactionnelle de marchandises identiques ou semblables vendues pour l'exportation au Canada par un vendeur à un acheteur avec qui il n'est pas lié au moment de la vente;
- b) la valeur de référence de marchandises identiques ou semblables;
- c) la valeur reconstituée de marchandises identiques ou semblables.

[29] L'expression « personnes liées » est définie ainsi au paragraphe 45(3) de la Loi :

(3) Pour l'application des articles 46 à 55, sont liées entre elles les personnes suivantes :

[...]

- b) le dirigeant ou l'administrateur et celui qui est dirigé ou administré;
- c) les dirigeants ou administrateurs communs de deux personnes morales, associations, sociétés de personnes ou autres organismes;

[...]

- f) les personnes qui, directement ou indirectement, contrôlent la même personne ou sont contrôlées par elle;
- g) deux personnes dont l'une contrôle l'autre directement ou indirectement;
- h) plusieurs personnes dont une même personne possède, détient ou contrôle directement ou indirectement au moins cinq pour cent des actions ou parts émises et assorties du droit de vote;
- i) deux personnes dont l'une possède, détient ou contrôle directement ou indirectement au moins cinq pour cent des actions ou parts émises et assorties du droit de vote de l'autre.

[30] Ce n'est que dans la mesure où la valeur en douane des marchandises importées ne peut être appréciée sur la base de leur valeur transactionnelle qu'une base d'appréciation subsidiaire, comme indiqué aux articles 49 à 53 de la Loi, peut être envisagée.

Acheteur au Canada

[31] Pour l'application du paragraphe 48(1) de la Loi, l'expression « acheteur au Canada » est définie à l'article 2.1 du Règlement. Le passage pertinent de cette disposition est le suivant :

2.1 Pour l'application du paragraphe 45(1) de la Loi, *acheteur au Canada* s'entend :

- a) d'un résident;
- b) d'une personne, autre qu'un résident, qui a un établissement stable au Canada;

- c) d'une personne, autre qu'un résident, qui n'a pas d'établissement stable au Canada et qui importe les marchandises faisant l'objet de la détermination de la valeur en douane :
- (i) pour sa consommation ou son utilisation personnelles et qui ne les destinent pas à la vente,
 - (ii) pour les vendre au Canada pourvu que, avant leur achat, elle n'ait pas passé un accord visant leur vente à un résident.

[Caractères gras dans l'original, notre soulignement]

[32] L'expression « résident » est définie à l'article 2 du Règlement et veut dire :

- a) une personne physique qui réside habituellement au Canada;
- b) une personne morale qui exerce son activité au Canada et dont la gestion et le contrôle s'exercent au Canada;
- c) une société de personnes ou autre organisme non constitué en personne morale qui exerce son activité au Canada, si le membre ou la majorité des membres qui en exercent la gestion et le contrôle résident au Canada.

[33] L'expression « établissement stable » est définie ainsi à l'article 2 du Règlement :

[...] Lieu d'affaires fixe d'une personne, y compris un siège de direction, une succursale, un bureau, une usine ou un atelier par l'intermédiaire duquel elle exerce son activité.

ANALYSE

[34] Le présent appel soulève deux questions importantes en ce qui a trait à l'applicabilité de la méthode de la valeur transactionnelle prévue au paragraphe 48(1) de la Loi. La première question est celle de savoir s'il y a eu une vente à l'exportation entre Spyder USA et Spyder Canada ou, subsidiairement, si la vente à l'exportation a été effectuée entre Spyder USA et les détaillants canadiens. La question de savoir si Spyder USA et Spyder Canada étaient deux sociétés liées qui ont effectué une vente valide entre un acheteur et un vendeur ou si elles entretenaient plutôt une relation de mandataire, ce qui annulerait une conclusion de vente à l'exportation entre les deux sociétés, est essentielle à la première question.

[35] Dans la mesure où le Tribunal détermine que la vente à l'exportation pertinente a été effectuée entre Spyder USA et Spyder Canada, la deuxième question qui se pose est celle de savoir si Spyder Canada est reconnue en tant qu'« acheteur au Canada » aux termes de l'alinéa 2.1b) du Règlement.

[36] Dans le cadre d'un appel interjeté en vertu de l'article 67 de la Loi, il incombe à Spyder Canada de démontrer que l'ASFC a déterminé à tort que la vente à l'exportation avait été effectuée entre Spyder USA et les détaillants canadiens¹⁴.

¹⁴ Dans les appels interjetés en vertu du paragraphe 67(1) de la Loi, la charge de la preuve est bien établie aux termes du paragraphe 152(3) de la Loi. Voir *Noble Drilling Services (Canada) Corporation c. Président de l'Agence des services frontaliers du Canada* (14 mai 2019), AP-2018-004 (TCCE) au par. 28; *Canada (Agence des services frontaliers) c. Miner*, 2012 CAF 81 (CanLII) aux par. 7, 21.

[37] Spyder Canada a fait valoir qu'il y avait eu une vente valide entre elle et Spyder USA parce que tous les éléments d'une vente, tels qu'ils sont énoncés dans la décision du Tribunal dans l'affaire *Brunswick*, ont été respectés, à savoir : a) il doit y avoir deux parties, établies dans une relation de type acheteur-vendeur l'une par rapport à l'autre; b) les deux parties doivent être d'accord sur une même proposition; et c) il doit y avoir cession de titre et considération en contrepartie¹⁵. En ce qui concerne le premier élément, Spyder Canada a soutenu que les livres et les registres de Spyder USA et Spyder Canada indiquent qu'il y a eu une vente, et que rien n'établit l'existence d'une relation de mandataire entre les sociétés qui justifie la levée du voile social et le rejet de la dénomination sociale distincte de Spyder Canada. Si Spyder Canada avait été le mandataire de Spyder USA, elle n'aurait pas enregistré de bénéfices sur les ventes aux détaillants ni payé d'impôt sur le revenu relativement à ces bénéfices. Spyder Canada aurait plutôt reçu une commission de Spyder USA sur les ventes des marchandises aux détaillants, conformément à une convention de mandat. Spyder Canada a soutenu que l'ASFC n'avait pas appliqué la loi telle qu'elle est rédigée et qu'elle avait minutieusement choisi les faits à l'appui de son interprétation privilégiée selon laquelle Spyder Canada n'est pas une société distincte¹⁶.

[38] Spyder Canada a également fait valoir que les deuxième et troisième éléments avaient été respectés, puisque la vente était clairement documentée dans les livres comptables des deux entités, ainsi que sur des factures d'achat. De plus, Spyder Canada a effectué un paiement à Spyder USA pour les marchandises et Spyder Canada a acquis le titre relatif aux marchandises au moment de l'importation.

[39] En ce qui concerne la question de savoir s'il y a eu une vente à l'exportation entre Spyder USA et les détaillants canadiens, Spyder Canada a soutenu que les documents n'indiquaient pas clairement une telle transaction. Le titre relatif aux marchandises n'a pas été cédé aux détaillants canadiens avant la livraison des marchandises par FedEx, après leur importation au Canada.

[40] De son côté, l'ASFC a fait valoir que Spyder Canada n'était pas une entité distincte en droit, puisqu'elle était une mandataire dépendante de la société Spyder USA. Le rôle de Spyder Canada était tout au plus celui d'un mandataire facilitant la vente entre Spyder USA et les détaillants canadiens. Par conséquent, il ne pourrait y avoir aucune transaction de vente entre les deux entités aux fins de l'application du paragraphe 48(1). L'ASFC a soutenu que la vente à l'exportation a été plutôt effectuée entre Spyder USA et les détaillants canadiens, et qu'il n'y a pas suffisamment d'éléments de preuve démontrant que le titre a été cédé à Spyder Canada par Spyder USA. De plus, l'ASFC a soutenu que, même si le Tribunal concluait qu'il y avait eu une vente entre Spyder Canada et Spyder USA, Spyder Canada n'est pas reconnue en tant qu'« acheteur au Canada ».

[41] En plus de la question de savoir s'il y a eu une vente à l'exportation à un acheteur au Canada, l'ASFC a soutenu qu'il incombait également à Spyder Canada d'établir que sa relation avec Spyder USA n'avait pas influé sur le prix payé pour les marchandises aux termes de l'alinéa 48(1)d) et du paragraphe 48(3) de la Loi. L'ASFC a fait valoir que Spyder Canada ne s'est pas acquittée de ce fardeau.

¹⁵ *Brunswick International (Canada) Limited c. Le sous-ministre du Revenu national* (14 décembre 1999), AP-98-100 (TCCE) [*Brunswick*] à la p. 9, citant *Joe Ng Engineering c. Gerling Global General Insurance* (24 décembre 1997), SR-96-CU-112421 (C. Ont. Div. gén.), 37 O.R. (3d) 359 [en anglais seulement], qui se réfère à la signification du mot « vente » tel que défini dans le *Black's Law Dictionary*, 5e éd. (St. Paul, Minn. : West Publishing Co., 1979), p. 1200.

¹⁶ *Transcription de l'audience publique* aux p. 109, 110.

[42] Subsidiativement, l'ASFC a soutenu que, si le Tribunal conclut que Spyder Canada est l'acheteur dans la vente à l'exportation des marchandises en cause, elle devrait exiger que le prix payé ou à payer soit ajusté, conformément au paragraphe 45(1) ou à l'alinéa 48(5)a) de la Loi¹⁷.

[43] Les deux parties ont également présenté des observations concernant l'application d'une méthode subsidiaire pour apprécier la valeur en douane si le Tribunal détermine que la méthode de la valeur transactionnelle ne peut pas s'appliquer en l'espèce.

[44] Pour les motifs énoncés ci-dessous, après avoir examiné tous les éléments de preuve au dossier, le Tribunal conclut que, dans l'ensemble, il existait une relation de mandataire entre Spyder Canada et Spyder USA. Par conséquent, il n'y a pas eu de vente à l'exportation entre Spyder USA et Spyder Canada aux fins de l'application du paragraphe 48(1), et la méthode de la valeur transactionnelle, fondée sur le prix payé ou à payer par Spyder Canada à Spyder USA, ne peut pas être appliquée pour déterminer la valeur en douane des marchandises en cause. La question de savoir si Spyder Canada est reconnue en tant qu'« acheteur au Canada » aux termes de l'alinéa 2.1b) du Règlement est donc théorique.

[45] En ce qui concerne les transactions relatives aux ventes à des détaillants canadiens, le Tribunal conclut que les éléments de preuve n'indiquent pas que le titre relatif aux marchandises a été cédé aux détaillants canadiens au moment de l'importation. Le titre a été acquis par les détaillants canadiens après l'importation des marchandises. Par conséquent, une vente à l'exportation entre Spyder USA et les détaillants canadiens n'est pas possible.

[46] De plus, le Tribunal est également d'avis que, même s'il pouvait être affirmé qu'il y avait eu une vente à l'exportation entre Spyder USA et Spyder Canada, qui sont des sociétés liées, les conditions d'application de la méthode de la valeur transactionnelle énoncée à l'alinéa 48(1)d) de la Loi ne sont pas satisfaites¹⁸. Aux termes de cette disposition, il doit être établi que la relation entre les sociétés liées n'a pas influé sur le prix payé ou à payer pour les marchandises *ou* que la valeur transactionnelle satisfait aux exigences énoncées au paragraphe 48(3)¹⁹.

¹⁷ L'expression « prix payé ou à payer » est définie ainsi au paragraphe 45(1) de la Loi : « En cas de vente de marchandises pour exportation au Canada, la somme de tous les versements effectués ou à effectuer par l'acheteur directement ou indirectement au vendeur ou à son profit, en paiement des marchandises. » L'ASFC a fait valoir que le produit des ventes de Spyder Canada aux détaillants, qui a été prélevé sur son compte bancaire, devrait être pris en compte dans la valeur en douane.

¹⁸ *Jockey Canada Company c. Président de l'Agence des services frontaliers du Canada* (20 décembre 2012) AP-2011-008 (TCCE) [*Jockey*] aux par. 94, 195.

¹⁹ Dans *Skechers USA Canada, Inc. c. Président de l'Agence des services frontaliers du Canada* (13 décembre 2013), AP-2012-073 (TCCE) à la note de bas de page 33, en ce qui concerne le paragraphe 48(3), le Tribunal fait remarquer que « le paragraphe 48(3) exige que l'importateur démontre que la valeur transactionnelle des marchandises qui lui sont vendues par une personne liée est très proche d'une valeur de remplacement, par exemple la valeur transactionnelle de marchandises identiques ou similaires vendues pour l'exportation entre des parties non liées ».

[47] En ce qui concerne les transactions des scénarios 2 et 3 abordés ci-dessous, le Tribunal conclut que, dans l'ensemble, les éléments de preuve indiquent que les transactions ne concernaient pas des ventes à des détaillants canadiens et que les achats ont été effectués directement auprès de Spyder USA. De plus, Spyder USA a acquis le titre relatif aux marchandises au moment de l'importation. Par conséquent, il n'y a pas eu de vente à l'exportation à un acheteur au Canada, aux fins de l'application du paragraphe 48(1) de la Loi, relativement aux marchandises en cause associées à ces transactions.

Vente à l'exportation

Vente entre sociétés liées

[48] La Loi prévoit que la méthode de la valeur transactionnelle pour déterminer la valeur en douane peut être appliquée pour les ventes entre des sociétés liées. Dans le cas d'une transaction entre des sociétés liées, l'alinéa 48(1)d énonce les conditions à satisfaire relativement à la vente à l'exportation. Ces conditions comprennent celle selon laquelle il doit être établi que la relation entre les sociétés liées n'a pas influé sur le prix payé ou à payer pour les marchandises, ou que la valeur transactionnelle satisfait aux exigences énoncées au paragraphe 48(3).

[49] Toutefois, dans l'affaire *Brunswick*, une décision que les deux parties ont invoquée dans le cadre de la présente instance relativement à la signification d'une vente, le Tribunal a établi par le passé qu'il s'agissait d'un élément fondamental d'une vente, à savoir qu'il devait y avoir deux parties « établies dans une relation de type acheteur-vendeur l'une par rapport à l'autre ». Cet élément demeure intact même lorsqu'il y a une vente entre des sociétés liées²⁰. Notamment, le Tribunal a reconnu que les sociétés liées sont des entités juridiques distinctes et que, par conséquent, il peut y avoir une vente entre elles. Toutefois, il existe des circonstances où il ne peut y avoir aucune vente entre deux entités liées.

[De] façon générale, il peut y avoir une vente entre une corporation et sa société mère, sa succursale ou sa société sœur. Cependant, la présomption de l'existence d'une entité juridique distincte peut être réfutée dans des circonstances exceptionnelles. Lorsque la structure corporative établie a un caractère fictif, *lorsqu'une société est entièrement dépendante de l'autre ou sa marionnette* ou lorsqu'une filiale est « à la merci de la compagnie mère et doit lui obéir au doigt et à l'œil », les cours canadiennes ont « levé le voile de la compagnie » et ont conclu que les deux corporations ne formaient qu'une seule entité²¹.

[Notes omises, nos italiques]

²⁰ *Brunswick* à la p. 9.

²¹ *Brunswick* aux p. 9, 10.

[50] Par conséquent, il ne peut y avoir une vente, aux fins de l'application du paragraphe 48(1), entre des sociétés entretenant une relation de mandataire lorsque le mandataire est entièrement dépendant de son commettant, puisque ces sociétés ne peuvent être considérées comme des entités juridiques distinctes agissant à titre d'acheteur et de vendeur. La relation de mandataire a été décrite par la Cour suprême du Canada comme suit :

Le mandat est le rapport qui existe entre deux personnes dont l'une, l'*agent*, est en droit considérée comme la représentante de l'autre, le *commettant*, si bien que cet agent peut, par la conclusion de contrats ou l'aliénation de biens, influencer sur la situation juridique du commettant à l'égard de tierces parties²².

[Italiques dans l'original]

[51] Particulièrement, le Tribunal a affirmé par le passé qu'aucun fondement juridique n'autorise à conclure que l'une des sociétés est nécessairement mandataire de l'autre parce qu'elles sont liées. En effet, le Tribunal a reconnu que les sociétés liées peuvent « [pousser] très loin la coordination de leurs efforts » et que ces arrangements, « conçus dans l'intérêt primordial de chacune d'elles, sont prévisibles » et « qu'ils ne font pas, à eux seuls, des sociétés participantes une seule entité »²³. Par exemple, la Loi prévoit clairement que le prix de la transaction entre des sociétés liées peut servir à apprécier la valeur en douane lorsqu'il est jugé que le lien qui unit lesdites sociétés n'influe pas sur le prix²⁴.

[52] Dans des affaires antérieures, le Tribunal a tenu compte de divers facteurs pour déterminer s'il existe une relation de mandataire entre deux entités. Les modalités de l'entente entre les entités étaient un facteur clé à prendre en compte. Toutefois, lorsque l'intention des parties et la nature de leur entente n'étaient pas claires, ou qu'il n'y avait pas d'entente, le Tribunal s'est penché sur des éléments de preuve extrinsèques concernant la conduite des entités pour déterminer la nature de leur relation et s'il existait une relation de mandataire implicite. Le Tribunal a déjà souligné 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. Toutefois, aucun facteur n'a été considéré comme déterminant en ce qui a trait à la question de la relation de mandataire; l'ensemble des faits de l'affaire devraient être pris en compte, et les facteurs devraient être appréciés de manière relativement importante, dans la mesure où ils s'appliquent. Les facteurs dont a tenu compte le Tribunal pour déterminer s'il existe une relation de mandataire comprennent, par exemple, la mesure dans laquelle l'acheteur ou l'importateur présumé²⁵ :

²² *Brunswick* à la p. 10, citant *R. c. Kelly*, [1992] 2 R.C.S. 170, citant avec autorisation G.H.L. Fridman, *The Law of Agency*, 5e éd. (Londres : Butterworths, 1983) [en anglais seulement] à la p. 10.

²³ *Brunswick* à la p. 10. Dans *Brunswick*, le Tribunal était convaincu que l'appelante gérait et contrôlait suffisamment ses activités pour être « plus qu'une simple marionnette » du vendeur des marchandises.

²⁴ *Moda Imports Inc. c. Le sous-ministre du Revenu national* (3 septembre 1997), AP-95-296 (TCCE) [*Moda*] à la p. 5.

²⁵ Voir, par exemple, *JewelWay International Canada, Inc. et JewelWay International, Inc. c. Le sous-ministre du Revenu national* (26 mars 1996), AP-94-360 (TCCE) [*JewelWay*] à la p. 12; *Brunswick* aux p. 10, 11, citant G.H.L. Fridman, *The Law of Agency*, 7e éd. (Toronto : Butterworths, 1996) à la p. 13; *Moda* aux p. 4, 5; *DMG Trading Co. Ltd. c. Le sous-ministre du Revenu national* (28 août 1997), AP-96-076 (TCCE) [*DMG*]; Dans *Patagonia International, Inc.* (28 septembre 2000), AP-99-014 (TCCE) [*Patagonia*] à la p. 6, le Tribunal a conclu à l'existence d'une relation de mandat en raison du degré important de contrôle exercé sur l'appelante dans cette affaire par l'autre entité.

- sollicite les ventes et négocie les conditions de vente (par exemple, le prix, les politiques de remboursement et les garanties) avec des vendeurs indépendants ou des clients;
 - est tenu de rendre compte des bénéfices à l'autre entité;
 - négocie et exécute des ententes avec des tiers, y compris des fournisseurs;
 - tient des stocks;
 - est responsable de ses employés (paiement des salaires, et gestion des ressources humaines, des pensions et des régimes de soins de santé);
 - tient des registres et des comptes bancaires distincts;
 - investit les recettes de la société.
- Transfert de titre

[53] En l'espèce, Spyder Canada a soutenu que, dans la mesure où il y a eu un transfert de titre, il ne peut pas être conclu que le prix de transfert est simplement une « inscription dans les livres » [traduction] et qu'il n'y a eu aucune vente, en « contradiction directe » [traduction] avec les contrats entre les parties. Les « conséquences juridiques des transactions » [traduction] ne doivent pas être simplement ignorées²⁶.

[54] En effet, en appliquant la décision de la Cour suprême dans l'affaire *Mattel*, le Tribunal a confirmé que le transfert de titre à l'importation est un indicateur clé pour déterminer la bonne transaction de vente à utiliser pour déterminer la valeur en douane. La Cour a déclaré ce qui suit²⁷ :

Aux fins de détermination de la valeur en douane de marchandises pour l'application de l'art. 48 de la *Loi sur les douanes*, la vente pour exportation pertinente est celle qui a pour effet de transférer à l'importateur le titre relatif aux marchandises. L'importateur est la partie qui détient ce titre au moment où les marchandises sont introduites au Canada. L'importateur peut être l'intermédiaire ou l'acheteur final, selon l'identité de la partie qui importe les marchandises au pays.

²⁶ *Transcription de l'audience publique* à la p. 109.

²⁷ *Canada (Sous-ministre du Revenu national) c. Mattel Canada Inc.*, 2001 CSC 36 (CanLII) [*Mattel*] au par. 45 cité dans *Delta Galil USA Inc. c. Président de l'Agence des services frontaliers du Canada* (5 mars 2021), AP-2020-002 (TCCE) [*Delta Galil*] aux par. 27–28.

[55] Toutefois, le transfert de titre et sa pertinence dans la détermination de la « vente à l'exportation » lorsqu'il y a eu une série de transactions de vente (la question dont la Cour était saisie dans l'affaire *Mattel*²⁸) ne devraient pas être confondus avec la question de savoir s'il y a eu une vente valide entre les parties. La Cour n'a pas donné son avis sur cette dernière question dans l'affaire *Mattel*. Par conséquent, les conclusions de la Cour selon lesquelles la vente à l'exportation dépend de l'identification de la personne qui détenait le titre relatif aux marchandises au moment de l'importation permettent de trancher une question distincte, soit celle de savoir si une prétendue transaction de vente correspond aux éléments clés d'une vente, y compris le fait qu'il y a deux personnes entretenant une relation de type acheteur-vendeur. Comme il en a été question ci-dessus, s'il existe une relation de mandataire entre le vendeur et l'acheteur présumés, il ne peut pas y avoir de vente entre eux et, par extension, de vente à l'exportation aux fins de l'application du paragraphe 48(1) de la Loi.

- Levée du voile social

[56] De plus, dans le présent appel, Spyder Canada a remis en question le résultat possible de la levée du voile social, c'est-à-dire le fait de traiter les sociétés liées comme si elles n'étaient qu'une seule entité, ce qui laisse entendre qu'un tel résultat pourrait ne pas être conforme à la loi. À cet égard, Spyder Canada a cité l'extrait ci-dessous de la décision de la Cour d'appel fédérale dans l'affaire *Canada c. Quinco Financier*, qui a examiné les principes d'interprétation énoncés par la Cour suprême dans l'arrêt *Hypothèques Trustco Canada c. Canada*²⁹. Voici le passage pertinent :

[5] Dans l'arrêt *Hypothèques Trustco*, la Cour suprême a conclu qu'en matière d'interprétation des lois fiscales, il faut procéder à une analyse textuelle, contextuelle et téléologique d'une disposition légale. Toutefois, lorsque le libellé d'une disposition est précis et non équivoque, le sens ordinaire des mots joue un « rôle primordial » dans le processus d'interprétation. La Cour suprême a formulé ce principe comme suit au paragraphe 10 de l'arrêt *Hypothèques Trustco* :

Il est depuis longtemps établi en matière d'interprétation des lois qu'« il faut lire les termes d'une loi dans leur contexte global en suivant le sens ordinaire et grammatical qui s'harmonise avec l'esprit de la loi, l'objet de la loi et l'intention du législateur » [renvoi omis]. L'interprétation d'une disposition législative doit être fondée sur une analyse textuelle, contextuelle et téléologique destinée à dégager un sens qui s'harmonise avec la Loi dans son ensemble. Lorsque le libellé d'une disposition est précis et non équivoque, le sens ordinaire des mots joue un rôle primordial dans le processus d'interprétation. Par contre, lorsque les mots utilisés peuvent avoir plus d'un sens raisonnable, leur sens ordinaire joue un rôle moins important. L'incidence relative du sens ordinaire, du contexte et de l'objet sur le processus d'interprétation peut varier, mais les tribunaux doivent, dans tous les cas, chercher à interpréter les dispositions d'une loi comme formant un tout harmonieux.

²⁸ Dans l'arrêt *Mattel*, la question qui se posait à la Cour était de savoir si une vente entre les fabricants étrangers et un intermédiaire plutôt qu'une vente entre le second intermédiaire et l'acheteur final constituait la « vente à l'exportation » *Mattel* aux par. 35, 36.

²⁹ Voir 2014 CAF 108 [*Quinco*] aux par. 5–7, citant *Hypothèques Trustco Canada c. Canada*, 2005 CSC 54, [2005] 2 R.C.S. 601 [*Hypothèques Trustco*].

[6] La Cour suprême a noté dans le même arrêt que la *Loi de l'impôt sur le revenu* est « un instrument dominé par des dispositions explicites qui prescrivent des conséquences particulières », ce qui commande « une interprétation largement textuelle » [...]

[7] En ce qui concerne le rôle primordial que joue le libellé des lois fiscales dans le processus d'interprétation, l'arrêt *Hypothèques Trustco* ne fait pas figure d'exception. Quelques années auparavant, la Cour suprême a souligné que, lorsqu'une disposition d'une loi fiscale est « claire et non équivoque, elle doit simplement être appliquée » : *Shell Canada Ltée c. Canada*, 1999 CanLII 647 (CSC), [1999] 3 R.C.S. 622, au paragraphe 40. Dans le même ordre d'idées, un an après l'arrêt *Hypothèques Trustco*, la Cour suprême a insisté sur le fait que, lorsque le libellé d'une disposition est précis, on ne saurait supposer l'objet de cette disposition et ensuite s'en servir pour « créer une exception tacite à ce qui est clairement prescrit » ou pour « mettre de côté » le texte clair d'une disposition : *Placer Dome Canada Ltd. c. Ontario (Ministre des Finances)*, 2006 CSC 20, [2006] 1 R.C.S. 715, au paragraphe 23.

[57] Le Tribunal a bien établi la signification du terme « vente » aux termes du paragraphe 48(1) de la Loi, lequel n'est pas défini dans la Loi. Comme l'a formulé le Tribunal dans l'affaire *Brunswick*, une affaire invoquée par les deux parties dans le présent appel, a) il doit y avoir deux parties, établies dans une relation de type acheteur-vendeur l'une par rapport à l'autre, b) les deux parties doivent être d'accord sur une même proposition, et c) il doit y avoir cession de titre et considération en contrepartie. Aucune observation n'a été présentée dans le cadre de la présente instance pour affirmer que ces éléments sont incompatibles avec le texte, le contexte et l'objet de la disposition ou de la Loi elle-même, ou, plus particulièrement, que le terme « vente » est un terme précis et non ambigu.

[58] Selon le Tribunal, dans les circonstances exceptionnelles où un prétendu acheteur dépend entièrement du vendeur, il ne peut pas y avoir de vente. En plus de ne pas correspondre au premier élément d'une vente, dans ces circonstances, comment l'acheteur accepte-t-il la même proposition que le vendeur (c'est-à-dire le deuxième élément d'une vente)?

[59] Comme l'a soutenu l'ASFC, la perspective pertinente pour examiner la question de l'existence d'une vente à l'exportation est celle qui vise l'évaluation des droits de douane et à « la question de savoir si un exportateur peut constituer une entité uniquement dépendante pour vendre à elle-même à des fins de douanes »³⁰ [traduction]. Il s'agit d'une question essentielle pour déterminer si la méthode de la valeur transactionnelle est appropriée pour apprécier la valeur des marchandises aux fins d'évaluation des droits, ou si une autre méthode devrait être utilisée. Il s'agit de l'objet de la disposition, comme en témoigne plus clairement la condition énoncée à l'alinéa 48(1)d) de la Loi. La méthode de la valeur transactionnelle dépend de l'absence de relation entre l'acheteur et le vendeur, et, si cette relation existe, il doit être démontré que leur relation n'a pas influé sur le prix payé ou à payer, ou que le prix de vente satisfait aux exigences du paragraphe 48(3)³¹.

³⁰ *Transcription de l'audience publique* à la p. 147.

³¹ La prise en compte d'une valeur transactionnelle associée à une vente entre parties non liées est envisagée à l'alinéa 48(3)a) de la Loi.

[60] Pour ces motifs, le Tribunal est d'avis que son interprétation du terme « vente » dans l'affaire *Brunswick*, et tel qu'elle est appliquée en l'espèce, est conforme à une analyse textuelle, contextuelle et téléologique qui demeure compatible avec la Loi dans son ensemble³².

Structure organisationnelle des sociétés Spyder

[61] Spyder Canada est une société constituée en vertu des lois de la Colombie-Britannique, dont l'établissement principal est situé à Calgary, en Alberta. Spyder Canada était anciennement connue sous le nom de Spyder Canada Company. Son établissement principal est une installation louée située au 2832, Morley Trail NW, à Calgary, en Alberta³³. Les éléments de preuve indiquent que l'installation est utilisée périodiquement comme salle d'exposition et espace de bureaux, avec une capacité d'entreposage de stocks comprenant des marchandises retournées ou des échantillons. À l'heure actuelle, un seul employé travaille au bureau de Calgary³⁴.

[62] Spyder USA est une société affiliée à Spyder Canada et constituée en vertu des lois du Delaware. Elle est située à Boulder, au Colorado. Spyder USA était anciennement connue sous le nom de Spyder Active Sports, Inc³⁵. Les parties conviennent que les marchandises en cause ont été exportées par Spyder USA.

[63] Spyder Canada et Spyder USA sont des sociétés liées au sens de la Loi. Spyder Canada et Spyder USA sont toutes deux des filiales en propriété exclusive de Jimlar Corporation, qui a été constituée dans l'État de New York. Jimlar Corporation est une filiale en propriété exclusive de GBG USA Inc. (GBG USA), une société du Delaware³⁶. Les éléments de preuve au dossier renvoient également au Fung Global Transaction Services Group, qui fait partie du Fung Group, la société mère de GBG USA³⁷.

Éléments de preuve documentaires liés à des transactions d'importation

[64] Dans le cadre du présent appel, à titre de preuve de transactions entre des parties liées, Spyder Canada a présenté des échantillons de factures, d'inscriptions dans les livres comptables et de documents d'expédition pour les importations survenues entre 2014 et 2017.

[65] L'ASFC a présenté des éléments de preuve liés aux transactions d'importation de 2014 qui proviennent du processus de vérification qu'elle a mené en 2016. Ces transactions ont été classées selon trois scénarios d'importation différents.

³² De plus, la prise en compte du mandat dans l'évaluation de l'existence d'une vente a déjà été examinée par le Tribunal dans les décisions *Brunswick*, *Moda*, *Jewelway*, *DMG* et *Patagonia*. De plus, dans l'affaire *Delta*, le Tribunal a reconnu qu'un importateur non résident pouvait avoir un établissement stable tel que défini dans le Règlement par l'intermédiaire de son mandataire dépendant.

³³ Voir le bail aux p. 626–639 de la pièce AP-2019-033-034B (protégée).

³⁴ *Transcription de l'audience publique* aux p. 49, 82; pièce AP-2019-033-34 à la p. 48; pièce AP-2019-033-51 à la p. 21. Voir les photos des lieux aux p. 640–643 de la pièce AP-2019-033-34B (protégée).

³⁵ *Transcription de l'audience publique* à la p. 36; pièce AP-2019-033-34 à la p. 45.

³⁶ Pièce AP-2019-033-34 à la p. 45; *Transcription de l'audience publique* à la p. 15.

³⁷ *Transcription de l'audience publique* à la p. 12.

[66] Les transactions appelées le « scénario 1 » [traduction] comprenaient les transactions effectuées entre des parties liées et représentaient la majorité des transactions. Il y a eu 241 transactions en 2014. Presque toutes les observations des parties présentées dans le cadre du présent appel concernaient ces types de transactions. De plus, la majorité des 10 échantillons sélectionnés par l'ASFC pour évaluer différents scénarios d'importation de 2014 étaient conformes aux transactions du scénario 1. Les éléments de preuve de l'ASFC comprenaient également une série de documents relatifs à l'échantillon 7, qui ont été décrits dans le témoignage de M^{me} Lidstone comme étant représentatifs des transactions entre Spyder Canada et Spyder USA³⁸.

[67] Les transactions appelées le « scénario 2 » [traduction] comprenaient des importations expédiées directement du fabricant. Il y avait 22 transactions de ce genre. L'ASFC a soutenu que, dans un cas daté de la période de vérification, qui cite un échantillon du scénario 2, un détaillant a directement passé sa commande à partir du système de commande de Spyder USA et que Spyder Canada n'a pas participé à la transaction. Spyder Canada a soutenu à l'audience qu'elle n'était au courant d'aucune transaction directe entre un détaillant canadien et Spyder USA.

[68] Toutefois, après avoir examiné les notes de réunion de l'ASFC et la correspondance de la vérification de 2016 relative à l'échantillon de transaction du scénario 2³⁹, le Tribunal conclut que, compte tenu des éléments de preuve non contestés, cette commande n'a pas été passée par l'entremise d'un vendeur indépendant ou de Spyder Canada, mais plutôt directement auprès de Spyder USA. De plus, selon les éléments de preuve, il ne s'agissait pas d'un achat effectué par un détaillant canadien, mais plutôt par le compte d'une équipe sportive. Aucune copie des factures réelles n'a été versée au dossier, mais les éléments de preuve indiquent qu'il n'y a aucune facture entre Spyder USA et Spyder Canada qui indique un transfert de marchandises entre des sociétés.

[69] Enfin, les transactions appelées le « scénario 3 » [traduction] comprenaient des marchandises expédiées d'une entreprise de broderie. Il n'y a eu que trois de ces transactions en 2014⁴⁰. Les notes de réunion et la correspondance de la vérification de 2016 concernant les échantillons pertinents indiquent également que les achats ont été effectués directement auprès de Spyder USA. De plus, même s'il n'y avait aucune copie de factures réelles au dossier, les éléments de preuve indiquent qu'il y avait des factures directes entre Spyder USA et le compte de l'équipe, en plus d'une facture entre Spyder USA et Spyder Canada.

[70] Bien que les observations concernaient presque entièrement des transactions de parties liées, comme l'indiquent les transactions d'importation du scénario 1, le Tribunal a examiné l'ensemble des éléments de preuve, y compris les éléments de preuve relatifs aux transactions d'importation des scénarios 2 et 3 décrits ci-dessus, puisqu'il s'agissait de transactions qui ont également émergé du processus de vérification de 2014 qui a servi de fondement à la décision de l'ASFC à l'égard des marchandises en cause.

³⁸ *Transcription de l'audience publique* aux p. 69, 72, 77–79; pièce AP-2019-033-35A (protégée) aux p. 12–14, 18, 23–27.

³⁹ *Ibid.*

⁴⁰ *Ibid.*

Importation des marchandises en cause à des fins de vente aux détaillants canadiens

[71] Les parties conviennent que Spyder Canada a conclu un contrat avec divers vendeurs indépendants, lesquels étaient chargés de solliciter et de recueillir des commandes auprès de détaillants canadiens pour obtenir des commissions⁴¹. Le Tribunal souligne que Spyder Canada (alors appelée Spyder Canada Company) a conclu des contrats avec des vendeurs indépendants de quatre sociétés différentes, chacune couvrant un territoire particulier au Canada; la première entente remonte au 1er novembre 2010⁴².

[72] Ces commandes étaient saisies par les vendeurs indépendants dans un système d'échange de données informatisées (EDI) centralisé⁴³. Le système d'EDI est géré par Spyder USA, mais les sociétés y avaient accès⁴⁴.

[73] Une fois que les vendeurs indépendants saisissaient les commandes dans le système d'EDI, une commande était générée dans le système d'EDI entre Spyder Canada et Spyder USA relativement aux marchandises⁴⁵. Un accusé de réception de la commande était alors envoyé par Spyder USA aux vendeurs indépendants, et toute différence par rapport à la commande était signalée au représentant commercial de Spyder USA⁴⁶. Des confirmations de commande (générées automatiquement par le système d'EDI) étaient ensuite remises au détaillant par Spyder Canada⁴⁷.

[74] Spyder USA passait sa commande auprès de ses fabricants en fonction des commandes globales des détaillants américains et canadiens. Les marchandises étaient reçues en stocks au centre de distribution de Spyder USA à Kent, dans l'État de Washington.

[75] Pour traiter les commandes des détaillants canadiens, les marchandises ont été sélectionnées aux fins d'expédition en fonction d'un « bon de commande » [traduction], qui était créé au centre de distribution⁴⁸. Selon la déclaration de témoin de M^{me} Whitley, Spyder USA expédiait les marchandises au détaillant canadien par l'entremise d'un centre de distribution de FedEx et générait une facture entre Spyder USA et Spyder Canada⁴⁹. Cependant, le Tribunal souligne que deux des connaissements fournis par Spyder Canada montrent, respectivement, que les marchandises ont été expédiées à l'emplacement d'un autre transporteur et que les marchandises ont été expédiées directement à un détaillant canadien. Cela est également compatible avec les factures commerciales pertinentes⁵⁰.

⁴¹ *Transcription de l'audience publique* aux p. 15, 16. Voir, par exemple, les obligations du vendeur indépendant aux termes de la section E du contrat de vendeur indépendant à la pièce AP-2020-013-51 aux p. 2, 3.

⁴² Pièce AP-2020-013-34B (protégée) aux p. 1–94. Lors de l'audience, M^{me} Whitley a affirmé que les vendeurs indépendants pouvaient représenter des marques et des fabricants autres que Spyder. *Transcription de l'audience publique* à la p. 24.

⁴³ Pièce AP-2019-033-34 à la p. 46; *Transcription de l'audience publique* aux p. 28, 29. *Transcription de l'audience publique* aux p. 77, 78; 135; pièce AP-2019-033-035A (protégée) aux p. 12–14, 18, 23–27.

⁴⁴ *Transcription de l'audience publique* à la p. 29.

⁴⁵ Pièce AP-2019-033-34 à la p. 46.

⁴⁶ Voir la confirmation de commande de l'échantillon 7 aux p. 49–50 de la pièce AP-2019-033-35A (protégée).

⁴⁷ Voir la confirmation de commande de l'échantillon 7 à la p. 51 de la pièce AP-2019-033-35A (protégée). *Transcription de l'audience publique* à la p. 90.

⁴⁸ Voir la feuille de commande de l'échantillon 7 (comprend le même numéro de commande du client que celui qui figure sur la confirmation de commande de l'échantillon 7) aux p. 52–66 de la pièce AP-2019-33-35A (protégée).

⁴⁹ Pièce AP-2019-033-34 à la p. 46.

⁵⁰ Pièce AP-2019-033-34B (protégée) aux p. 343-345, 361-362, 386, 433-435.

[76] Divers documents ont été présentés par Spyder Canada comme preuve de transactions de vente entre Spyder USA et Spyder Canada, ainsi que de transactions entre Spyder Canada et des détaillants canadiens de 2014 à 2017. À titre d'exemple, cela comprenait : des échantillons de factures de Spyder USA qui montrent la vente de marchandises à Spyder Canada (bien qu'aucun numéro de commande ne figure sur la facture); des registres d'inventaire de Spyder USA qui montrent des inscriptions relatives aux marchandises figurant sur la facture remise à Spyder Canada; des factures commerciales entre Spyder USA et Spyder Canada qui montrent que les marchandises devaient être expédiées à l'entrepôt de FedEx à Mississauga (toutefois, comme il est souligné ci-dessus, certains des envois étaient expédiés directement à un autre emplacement de la société ou au détaillant du client); des factures pour la vente des marchandises entre Spyder Canada et les détaillants canadiens; des grands livres généraux comptables et d'inventaire de Spyder Canada qui montrent des inscriptions relatives aux marchandises vendues aux détaillants canadiens; et des registres de fournisseurs de Spyder Canada qui enregistrent les montants payables à Spyder USA, ainsi que les montants payés, et le registre des clients qui indique les paiements effectués par les clients facturés par Spyder Canada⁵¹. De plus, en ce qui concerne l'envoi des marchandises du centre de distribution de Spyder USA à Kent, dans l'État de Washington, Spyder Canada a fourni des échantillons de connaissances⁵², ainsi que des copies de formulaires de déclaration de droits de douane qui montrent que Spyder Canada était l'importateur officiel⁵³.

[77] Les détaillants pouvaient payer les vêtements importés de marque Spyder importés par chèque ou par virement électronique vers un compte bancaire sécurisé de type « boîte postale » [traduction], enregistré auprès de Spyder Canada et détenu chez Citibank, à Toronto, en Ontario⁵⁴.

Relation entre Spyder Canada et Spyder USA

[78] Comme il est mentionné ci-dessus, une question fondamentale dans le présent appel est de savoir s'il y a eu une vente valide entre Spyder Canada et Spyder USA. Le Tribunal a déjà établi que, aux fins de l'application du paragraphe 48(1) de la Loi, il ne peut y avoir une vente entre un commettant et son mandataire dépendant. Pour les motifs qui suivent, après avoir évalué les facteurs que le Tribunal a déjà pris en compte pour déterminer la nature de la relation entre un vendeur (exportateur) et un acheteur (importateur) présumés, et même s'il y a des facteurs qui peuvent indiquer que Spyder USA et Spyder Canada étaient des entités distinctes, dans l'ensemble, le Tribunal conclut que la prépondérance de la preuve justifie une conclusion de relation de mandataire entre les deux sociétés. Par conséquent, il n'y avait pas de vente à l'exportation valide.

⁵¹ Voir la pièce AP-2019-033-34B (protégée) aux p. 256–435. Voir également la facture de l'échantillon 7 de Spyder USA à Spyder Canada et la facture de l'échantillon 7 de Spyder Canada au détaillant (se réfère au même numéro de commande de l'acheteur du client qui figure sur la confirmation de commande de l'échantillon 7) à la pièce AP-2019-033-35A (protégée) aux p. 7, 67.

⁵² Voir la pièce AP-2019-033-34B (protégée) aux p. 264–265 (ce connaissance fait référence au même numéro de commande du client que celui qui figure sur la confirmation de commande de l'échantillon 7), 302–303, 361–362.

⁵³ *Ibid.* aux p. 259–261, 298–299, 326–342.

⁵⁴ Pièce AP-2019-033-34 à la p. 46. Voir également le relevé de compte bancaire à la pièce AP-2019-033-35A (protégée) aux p. 70–73.

[79] Les éléments de preuve indiquent que Spyder USA joue de nombreux rôles à l'égard de Spyder Canada. Selon l'entente de soutien de 2006 entre les deux entités, Spyder USA fournit des services de soutien à Spyder Canada, y compris en ce qui a trait à l'administration, à la vente, à la commercialisation, au marchandage et à la gestion des systèmes informatiques. L'entente de soutien prévoit également que Spyder USA reçoit un certain montant pour les services qu'elle fournit à Spyder Canada⁵⁵. Les détails de ces services ont été précisés dans un document qui, selon M^{me} Lidstone, a été fourni à l'ASFC lors de la visite sur place, ainsi que dans une réponse au questionnaire d'évaluation⁵⁶.

[80] Spyder USA a joué un rôle important à tous les aspects des ventes des marchandises aux détaillants canadiens. Les éléments de preuve indiquent qu'en plus des vendeurs indépendants qui visitent des détaillants canadiens, le vice-président des ventes de Spyder USA se déplaçait pour rencontrer les principaux clients canadiens. Spyder USA a consacré beaucoup de ressources à la commercialisation au Canada. Les détaillants et les vendeurs indépendants participaient également à des salons professionnels et à des réunions de vente dans la salle d'exposition de Spyder USA à Boulder, au Colorado, bien que M^{me} Whitley ait témoigné que ces réunions pouvaient également avoir lieu à Calgary⁵⁷. De plus, les représentants du service à la clientèle de Spyder USA situés à Boulder, au Colorado, ont également aidé à réaliser des ventes au Canada et répondu aux questions des vendeurs indépendants et des détaillants canadiens⁵⁸. Tous les avis et autres communications devaient être envoyés au bureau de Spyder USA en vertu des dispositions des contrats des vendeurs indépendants⁵⁹.

[81] Toutefois, pour les motifs exposés ci-dessous, le Tribunal conclut que le rôle de Spyder USA à l'égard de Spyder Canada s'est étendu au-delà de la prestation de services de soutien en vertu de l'entente de soutien et que cette entente ne démontre pas la véritable relation entre les parties. En l'espèce, le Tribunal a soigneusement évalué les éléments de preuve extrinsèques afin de déterminer la nature réelle de la relation entre les deux entités⁶⁰.

[82] Spyder USA et Spyder Canada n'ont pas entièrement agi comme des entités distinctes. Dans son témoignage au sujet des contrats des vendeurs indépendants, M^{me} Whitley a déclaré que les renvois à « Spyder », notamment dans les attendus des contrats, notamment que « Spyder conçoit et fabrique des vêtements de ski, des vêtements de sport, et des accessoires et des vêtements connexes qu'il vend à des fins de revente par l'entremise de vendeurs et de distributeurs » [traduction], renvoient à « Spyder », dans le sens de la « marque » Spyder plutôt qu'à Spyder Canada spécifiquement⁶¹. De plus, le Tribunal souligne que Spyder USA (sous son ancien nom) était le véritable signataire d'une entente entre Spyder Canada et un tiers⁶².

⁵⁵ Pièce AP-2019-033-34 à la p. 50; pièce AP-2019-033-34B (protégée) aux p. 697–699; *Transcription de l'audience publique* aux p. 80, 81.

⁵⁶ Pièce AP-2019-033-35A (protégée) aux p. 74, 48.

⁵⁷ *Transcription de l'audience publique* aux p. 26, 80–85.

⁵⁸ M^{me} Lidstone a également affirmé qu'elle avait compris qu'il devait y avoir un représentant du service à la clientèle à temps plein pour soutenir les ventes canadiennes à Boulder, au Colorado. *Transcription de l'audience publique* à la p. 81.

⁵⁹ Voir, par exemple, la section R du contrat de vendeur indépendant, pièce AP-2019-033-51 à la p. 10.

⁶⁰ Le Tribunal a adopté une approche similaire pour déterminer s'il existait une relation de mandataire dépendant entre l'importateur non résident et une entité canadienne que l'importateur prétendait être son mandataire dépendant. Voir *Delta Galil* au par. 83.

⁶¹ *Transcription de l'audience publique* aux p. 22, 23.

⁶² Pièce AP-2019-033-34B (protégée) aux p. 75, 76.

[83] En vertu des modalités des contrats des vendeurs indépendants, ces derniers étaient responsables de promouvoir la vente des marchandises, notamment en représentant et en décrivant de façon exacte les politiques de Spyder à tous les clients, et en sollicitant des commandes à l'aide uniquement des prix et des modalités établis par Spyder⁶³. La déclaration de témoin de M^{me} Whitley indique que c'est Spyder Canada qui a tenu une liste de prix distincte pour les produits au Canada et qui détenait des formulaires de commande distincts pour les ventes au Canada⁶⁴.

[84] Toutefois, après avoir examiné les éléments de preuve, le Tribunal n'est pas convaincu que Spyder Canada a établi les prix et les modalités de vente des marchandises en cause qui ont été vendues à des clients au Canada. En fait, comme l'a soutenu l'ASFC, ceux-ci ont été fixés par Spyder USA, et Spyder Canada n'avait aucun pouvoir discrétionnaire à cet égard⁶⁵. Les modalités et les politiques de Spyder USA en vigueur à l'hiver 2014, au regard du libellé de celles-ci ainsi que d'une réponse au questionnaire d'évaluation, s'appliquaient aux commandes de clients canadiens⁶⁶. Il n'y a aucune mention de Spyder Canada sur la liste des prix de 2014 et ses formulaires de commande de 2015 et de 2016⁶⁷. De plus, Spyder Canada n'a fourni aucune explication quant à la façon dont elle a participé à l'établissement de la liste de prix.

[85] Selon les modalités des contrats des vendeurs indépendants, bien que les vendeurs indépendants étaient tenus de solliciter des commandes, Spyder USA était la *seule* autorisée à approuver des commandes en provenance du Canada. En ce qui concerne les commandes sollicitées par les vendeurs indépendants, les contrats des vendeurs indépendants prévoient explicitement que « toutes ces commandes doivent être acceptées par écrit par le siège social de Spyder à Boulder, au Colorado »⁶⁸ [traduction]. Cela est également compatible avec les modalités et les politiques de Spyder qui étaient en vigueur à l'hiver 2014⁶⁹.

[86] En ce qui concerne les retours, bien que Spyder Canada ait traité les retours de détaillants à son installation de Calgary, en Alberta⁷⁰, comme l'a souligné l'ASFC, tous les retours devaient être autorisés par Spyder USA⁷¹. De plus, comme il est mentionné ci-après, en 2014, Spyder Canada n'avait aucun employé. Au cours de cette période, les risques relatifs aux marchandises, comme la prestation de services de garantie, auraient été assumés par Spyder USA. En ce qui concerne cette période où Spyder Canada n'avait aucun employé, M^{me} Whitley a témoigné qu'à sa connaissance, « il n'y avait aucun obstacle les empêchant de continuer à faire ce qu'ils faisaient »⁷² [traduction].

⁶³ Voir, par exemple, la clause 1(b) et la clause 2 de la section E du contrat de vendeur indépendant; voir la pièce AP-2019-033-51 aux p. 2, 3.

⁶⁴ Pièce AP-2019-033-34 à la p. 46.

⁶⁵ En concluant que l'appelante dans l'affaire *Moda* n'était pas un agent du vendeur étranger lié, le Tribunal a fait remarquer que c'était l'appelante, et non le vendeur, qui décidait de la marge bénéficiaire applicable lors de la revente des marchandises aux clients au Canada, et que cette marge était fixée à un niveau suffisant pour couvrir ses coûts. *Moda* à la p. 2.

⁶⁶ Pièce AP-2019-033-35A (protégée) aux p. 44, 86–89.

⁶⁷ Pièce AP-2019-033-34B (protégée) aux p. 95–176.

⁶⁸ Voir, par exemple, la clause 2 de la section E du contrat de vendeur indépendant à la p. 3 de la pièce AP-2019-033-51; *Transcription de l'audience publique* à la p. 31.

⁶⁹ Pièce AP-2019-033-35A (protégée) à la p. 87.

⁷⁰ *Transcription de l'audience publique* à la p. 49. Voir également un courriel de l'expert-conseil de Spyder Canada envoyé à M^{me} Lidstone le 7 octobre 2016 qui figure à la p. 23 de la pièce AP-2019-033-35A (protégée).

⁷¹ Pièce AP-2019-033-35A (protégée) à la p. 88.

⁷² *Transcription de l'audience publique* à la p. 60.

[87] Les vendeurs indépendants ne rendaient pas compte à Spyder Canada, mais ils étaient tenus de rendre compte à Spyder USA. À cet égard, les contrats des vendeurs indépendants mentionnaient l'obligation des vendeurs indépendants d'informer le « directeur des ventes de Spyder de tout problème concernant des clients [...] »⁷³ [traduction]. Toutefois, Spyder Canada n'avait pas de directeur des ventes et, comme l'a confirmé le témoignage de vive voix de M^{me} Whitley, le directeur des ventes, tel que mentionné dans les contrats des vendeurs indépendants, est situé à Spyder USA, à Boulder, au Colorado⁷⁴.

[88] En ce qui concerne les revenus générés par la vente des marchandises au Canada, comme il est indiqué ci-dessus, les détaillants payaient par chèque ou par virement électronique vers le compte bancaire de Spyder Canada, détenu chez Citibank, à Toronto, en Ontario⁷⁵. L'ASFC a soutenu que Spyder Canada n'avait pas accès à ses bénéficiaires et que le compte était vidé, à volonté, par les représentants de GBG USA, qui avaient la procuration de signature au compte.

[89] Toutefois, M^{me} Whitley a expliqué dans sa déclaration écrite que ces fonds étaient « périodiquement transférés dans un compte de GBG US [...] aux termes d'une entente de mise en commun des liquidités avec GBG Group [...] »⁷⁶ [traduction]. Cette entente autorisait une gestion centralisée des flux de trésorerie et des ressources de la société mère, y compris les montants dus par Spyder Canada ou d'autres filiales à des tiers et payés par l'entremise de ce compte. Les montants transférés par GBG USA à partir du compte de Spyder Canada étaient inscrits à titre de passifs de GBG USA dus à Spyder Canada; les montants payés par GBG USA au nom de Spyder Canada en plus des transferts en espèces de Spyder Canada étaient inscrits à titre de passifs de GBG USA dus à Spyder Canada. Spyder Canada a fait valoir que, dans le contexte d'une entreprise de calibre mondial, il était normal qu'il y ait une fonction de trésorerie au titre de laquelle les liquidités qui circulent entre les filiales soient mises en commun. De plus, les fonds de Spyder Canada n'étaient pas perdus; ils étaient adéquatement inscrits dans ses livres comptables, ainsi que dans ceux de la marque mondiale.

[90] Selon le Tribunal, la gestion des fonds de Spyder Canada aux termes d'une entente de mise en commun coordonnée par la société mère ne rend pas les activités de Spyder Canada dépendantes de celles de Spyder USA. Toutefois, compte tenu des divers facteurs qui indiquent que les activités de Spyder Canada étaient presque entièrement contrôlées et gérées par Spyder USA, le fait que Spyder Canada n'avait aucun contrôle sur ses fonds et son compte bancaire est, selon le Tribunal, une indication supplémentaire que Spyder Canada n'avait aucun contrôle sur ses activités.

⁷³ Voir, par exemple, la clause 1(d) de la section E du contrat de vendeur indépendant figurant à la p. 3 de la pièce AP-2019-033-51.

⁷⁴ *Transcription de l'audience publique* aux p. 29, 30.

⁷⁵ Lors de son témoignage à l'audience, M^{me} Whitley a indiqué que certaines des factures de Spyder Canada étaient affacturées à CIT Group/Commercial Services Inc. Elle a expliqué que l'affacturage décrit un arrangement par lequel une société financière prête de l'argent à une entreprise et obtient en retour le droit de comptabiliser le paiement de cette entreprise dans ses comptes débiteurs. Le paiement à l'affactureur, le CIT Group, serait enregistré comme un reçu de Spyder Canada. Voir *Transcription de l'audience publique* aux p. 54–57.

⁷⁶ Pièce AP-2019-033-34 à la p. 46. Voir également le relevé de compte bancaire à la pièce AP-2019-033-35A (protégée) aux p. 70–73.

[91] L'historique de l'emploi chez Spyder Canada est également un élément de preuve convaincant du contrôle exercé par Spyder USA à l'égard des activités de Spyder Canada. Spyder Canada a soutenu qu'entre le 1er août 2013 et le 31 janvier 2014, elle a employé un gestionnaire des opérations et coordonnateur des ventes, qui était responsable, entre autres, de répondre aux questions des clients, de maintenir des relations avec les clients et d'assurer la coordination au sein du groupe Spyder, ainsi que d'effectuer des évaluations de garantie des retours, de traiter les demandes de crédit et de remboursement, et de planifier les rendez-vous à la salle d'exposition des vendeurs indépendants. L'ASFC a soutenu que la description de travail connexe de cet employé mentionnait à des tâches qui correspondaient au niveau d'un représentant du service à la clientèle et ne mentionnait aucune fonction relative à la prise de décisions concernant les activités au Canada⁷⁷.

[92] Après avoir examiné la lettre d'offre d'emploi confidentielle et la description de l'emploi, le Tribunal est d'accord avec l'ASFC et conclut que Spyder USA exerçait un plein contrôle et une autorité sur le gestionnaire des opérations⁷⁸.

[93] Après la démission du gestionnaire des opérations, Spyder Canada n'a compté aucun employé pendant 11 mois en 2014. Selon la déclaration écrite et le témoignage de M^{me} Whitley, en 2014, le marché de l'emploi de Calgary était très concurrentiel, et Spyder Canada n'a pas été en mesure d'embaucher un remplaçant au cours de cette période. En ce qui concerne les activités de Spyder Canada au cours de cette période, le témoignage de M^{me} Whitley laisse entendre que les activités pouvaient se poursuivre sans employé. Par exemple, le système de placement des commandes pouvait encore « évoluer et fonctionner » [traduction]. Toutefois, M^{me} Whitley a souligné que, bien qu'il y eût peut-être « quelques lacunes » [traduction], elle n'a pas pu discuter de ce qui n'a pas pu être accompli en 2014 en raison de l'absence d'employé sur place⁷⁹. De l'avis du Tribunal, dans la mesure où Spyder Canada ne comptait aucun employé et que les ventes aux détaillants canadiens se sont poursuivies, il s'agit là d'une autre indication que Spyder Canada était entièrement dépendante de Spyder USA et n'exerçait aucun contrôle sur ses ventes aux détaillants canadiens.

[94] En février 2015, Spyder Canada a embauché son gestionnaire adjoint des opérations, qui a depuis continué de travailler pour Spyder Canada. Les responsabilités de l'employé comprenaient, entre autres, la gestion générale du bureau, la réception et l'organisation des présentoirs d'échantillons, l'expédition d'échantillons demandés aux vendeurs indépendants et aux détaillants, le rôle de premier point de contact pour les problèmes de facturation et de commande, l'acceptation des commandes non passées par des clients par l'entremise des vendeurs indépendants, l'examen des commandes, la surveillance des expéditions, le traitement des retours et la gestion des stocks⁸⁰. En octobre 2015, Spyder Canada a embauché un deuxième employé pour occuper le poste de directeur des comptes, des stations de ski et des ventes aux entreprises, qui travaillait à distance à partir de l'Ontario et était responsable d'obtenir de nouveaux comptes dans les centres de villégiature et de nouvelles ventes commerciales. Ce deuxième employé a occupé ce poste jusqu'en janvier 2021⁸¹.

⁷⁷ M^{me} Lidstone a affirmé que l'expert-conseil de Spyder Canada l'avait informée, pendant la vérification, que les fonctions du gestionnaire des opérations étaient essentiellement les mêmes que la description de poste de gestionnaire adjoint fournie par Spyder Canada. *Transcription de l'audience publique* à la p. 93.

⁷⁸ Pièce AP-2019-033-35A (protégée) aux p. 82–85; pièce AP-2019-033-34B (protégée) aux p. 645–647.

⁷⁹ *Transcription de l'audience publique* aux p. 60, 61.

⁸⁰ Pièce AP-2019-033-34 à la p. 49; pièce AP-2019-033-34B (protégée) aux p. 648–649.

⁸¹ Pièce AP-2019-033-34 aux p. 49, 50; pièce AP-2019-033-34B (protégée) aux p. 651–652.

[95] Les fonctions du gestionnaire adjoint des opérations correspondent aux éléments de preuve au dossier concernant les activités qui ont eu lieu au bureau de Calgary, y compris la réception d'échantillons des produits par les vendeurs indépendants situés en Alberta⁸² et la manutention des stocks de marchandises retournées⁸³ (du détaillant ou des vendeurs indépendants), d'échantillons et d'excédents⁸⁴. À partir de ces stocks limités, Spyder Canada a vendu des marchandises à des clients canadiens ou à des points de vente⁸⁵.

[96] Selon le Tribunal, les responsabilités assumées par les employés embauchés en 2015, y compris les ventes réalisées à partir des stocks limités d'échantillons et de marchandises retournées, soutenaient l'ensemble des activités de vente de produits Spyder au Canada. Toutefois, le Tribunal n'est pas convaincu que Spyder Canada a exercé ses activités indépendamment de Spyder USA. Comme il est mentionné précédemment, Spyder USA contrôlait entièrement toutes les ventes de produits Spyder aux clients canadiens, y compris en ce qui a trait aux commandes, aux prix, aux modalités de vente, aux garanties et aux retours.

[97] Spyder Canada a également soutenu qu'elle a engagé des passifs, notamment des frais de location, les salaires versés aux employés, les paiements aux vendeurs indépendants et le paiement d'impôt sur le revenu au Canada sur les revenus générés par la revente de marchandises aux détaillants, ainsi que les taxes de vente sur les marchandises⁸⁶. Ces faits n'ont pas été contestés. Toutefois, le Tribunal ne conclut pas que les actes de Spyder Canada à l'égard de ses passifs permettaient de tirer une conclusion quant à la nature de sa relation avec Spyder USA. La prépondérance de la preuve montre que Spyder USA contrôle les activités de Spyder Canada au Canada⁸⁷.

⁸² Voir, par exemple, la facture aux p. 180–189 de la pièce AP-2019-033-34B (protégée); *Transcription de l'audience publique* aux p. 48, 49; pièce AP-2019-033-34 à la p. 47. Les vendeurs indépendants ont acheté de temps à autre des échantillons de produits Spyder auprès de Spyder Canada, qui pouvaient être retournés. Pièce AP-2019-033-34 aux p. 46, 47. Voir, par exemple, la section F du contrat de vendeur indépendant à la p. 4 de la pièce AP-2019-033-51.

⁸³ Voir, par exemple, les notes de crédit aux p. 190–212 de la pièce AP-2019-033-34B (protégée).

⁸⁴ *Transcription de l'audience publique* aux p. 49, 50.

⁸⁵ Voir l'échantillon de bordereau de prélèvement #983172 de Spyder Canada concernant une vente à un point de vente et divers échantillons de factures de Spyder Canada à des clients canadiens aux p. 218–255 de la pièce AP-2019-033-34B (protégée). Voir, par exemple, un inventaire périodique préparé par le personnel de Spyder Canada en 2016 aux p. 213–217 de la pièce AP-2019-033-34B (protégée).

⁸⁶ Pièce AP-2019-033-34B (protégée) aux p. 436–625.

⁸⁷ De même, dans l'affaire *Delta Galil*, le Tribunal n'a pas considéré que les obligations fiscales de l'importateur non résident constituaient un élément de preuve concluant de son modèle d'entreprise. Voir *Delta Galil* au par. 78.

[98] Pour les motifs susmentionnés, le Tribunal conclut qu'il n'y a eu aucune vente à l'exportation entre Spyder USA et Spyder Canada, puisqu'elles n'étaient pas établies dans une relation de type acheteur-vendeur. Spyder Canada était un mandataire dépendant de Spyder USA. La prépondérance de la preuve montre que Spyder USA n'était pas seulement un fournisseur de services de soutien aux ventes de Spyder Canada, comme ceux définis de l'entente de soutien de 2016. Spyder USA contrôlait les activités et les ventes de Spyder Canada aux détaillants canadiens. Seule Spyder USA avait le pouvoir d'approuver les commandes des détaillants canadiens, de fixer tous les prix et les politiques relatives aux ventes des marchandises en cause, de superviser les activités des vendeurs indépendants et d'autoriser des garanties ou des retours à l'égard des marchandises en cause⁸⁸. Les éléments de preuve concernant les employés et la période de presque un an au cours de laquelle Spyder Canada n'avait aucun employé confirment également le contrôle qu'exerçait Spyder USA à l'égard de Spyder Canada.

Il n'y a pas suffisamment d'éléments de preuve démontrant qu'il y a eu transfert de titre de Spyder USA à Spyder Canada au moment de l'importation

[99] Bien que le Tribunal soit d'avis que la conclusion quant à la relation de mandataire est déterminante de la question de savoir s'il peut y avoir eu une vente à l'exportation entre Spyder Canada et Spyder USA, le Tribunal détermine également qu'il ne peut y avoir aucune vente à l'exportation, puisque, après avoir examiné l'ensemble de la preuve au dossier, le titre relatif aux marchandises n'a pas été transféré de Spyder USA à Spyder Canada.

[100] Pour déterminer si le titre relatif aux marchandises a été transféré, le Tribunal a tenu compte des modalités du contrat de vente et de la conduite des parties⁸⁹. Dans l'affaire *Pampered Chef*, pour établir s'il y avait eu transfert de titre, le Tribunal s'est penché sur la question de savoir si l'acheteur était responsable des droits de douane et assumait le risque de dommage, de perte, de défaut de livraison et de retour, ainsi que les garanties et la responsabilité associée aux produits durant le transport des marchandises vers le Canada⁹⁰.

[101] De son côté, Spyder Canada a soutenu que, bien qu'il n'y avait pas de conditions de vente pour la transaction entre les sociétés liées, le titre relatif aux marchandises a été transféré de Spyder USA à Spyder Canada dès que les marchandises ont quitté l'entrepôt de Spyder USA à Kent, dans l'État de Washington. Cela a également été mentionné dans le témoignage écrit de M^{me} Whitley. De plus, Spyder Canada était inscrit comme importateur sur les formulaires de douanes B3 et, selon M^{me} Whitley, Spyder Canada a payé tous les droits de douane et taxes d'importation liés à l'importation des marchandises achetées aux États-Unis⁹¹.

⁸⁸ Spyder Canada a fait valoir qu'elle aurait touché une commission pour les services qui lui ont été rendus par son commettant s'il y avait eu une convention de mandat entre Spyder USA et Spyder Canada. Le Tribunal n'est pas d'accord. L'absence d'un contrat de mandataire entre les entités n'exclut pas la possibilité qu'une relation de mandataire existe entre les parties. Au contraire, l'absence d'une entente oblige le Tribunal à examiner attentivement les faits. De l'avis du Tribunal, le paiement d'une commission aurait été un *indicateur* d'une relation de mandataire; toutefois, l'absence de tels paiements n'empêche pas de conclure à l'existence d'un mandat.

⁸⁹ *Cherry Stix Ltd. c. Président de l'Agence des services frontaliers du Canada* (10 mai 2010), AP-2008-028 (TCCE) aux par. 38, 46.

⁹⁰ *The Pampered Chef, Canada Corporation c. Président de l'Agence des services frontaliers du Canada* (13 février 2008), AP-2006-048 (TCCE) [*Pampered Chef*] au par. 36.

⁹¹ Pièce AP-2019-033-34 à la p. 46.

[102] L'ASFC a soutenu que Spyder Canada n'a pas démontré que le titre relatif aux marchandises lui avait été transféré de Spyder USA, soulignant que Spyder Canada n'avait pas imposé de modalités d'achat ou d'entente pour la vente entre les sociétés liées. De plus, le statut d'importateur officiel de Spyder Canada sur les formulaires de douanes n'a pas non plus été déterminant de la question de savoir s'il détient un titre. À cet égard, l'ASFC a cité la décision du Tribunal dans l'affaire *Landmark*, où il a été conclu qu'aux fins d'application de la Loi, les formulaires et les documents de douanes fournissent une indication de l'identité de l'importateur et, en fait, que l'intégralité de l'affaire devrait être considérée pour prendre cette décision⁹².

[103] En l'absence de toute modalité de vente entre les sociétés liées en ce qui a trait au transfert de titre, le Tribunal se fonde sur des éléments de preuve extrinsèques pour évaluer si Spyder USA ou Spyder Canada était responsable des marchandises au moment de l'importation, comme l'indiqué par le paiement de droits de douane et l'acceptation des risques à l'égard des marchandises.

[104] Après avoir examiné tous les éléments de preuve, le Tribunal conclut, pour les motifs énoncés ci-dessous, que le titre relatif aux marchandises était toujours détenu par Spyder USA au moment de l'importation.

[105] Selon la déclaration de témoin de M^{me} Whitley, Spyder Canada a payé des droits et des taxes d'importation. Toutefois, le Tribunal conclut que ces éléments de preuve sont incompatibles avec la mention « Incoterm » figurant sur la facture commerciale remise par Spyder USA à l'intention de Spyder Canada relativement aux marchandises qui ont été expédiées à l'entrepôt de FedEx à Mississauga⁹³. Compte tenu de ces éléments de preuve, Spyder Canada a dû fournir des éléments de preuve convaincants à l'appui de son affirmation selon laquelle elle avait payé les droits et les taxes d'importation applicables, comme la façon dont ces paiements ont été effectués par l'intermédiaire de l'entente de mise en commun de fonds du GBG Group, administrée par GBG USA et décrite ci-dessus. Toutefois, aucune observation ni aucun document à l'appui n'a été fourni.

[106] Le Tribunal souligne également que les renseignements confidentiels contenus dans les factures commerciales remises par Spyder USA et les connaissements, y compris les renseignements contenus dans la section « expédié à » [traduction] de ces documents, indiquent que Spyder USA est demeurée responsable des marchandises pendant leur transport au Canada. À cet égard, le Tribunal a également tenu compte des modalités applicables aux frais de transport énoncées dans le connaissement⁹⁴. Dans la mesure où Spyder Canada a conclu un contrat avec le transporteur, Spyder Canada n'a présenté aucun élément de preuve à cet égard.

⁹² *Landmark Trade Services c. Président de l'Agence des services frontaliers du Canada* (13 janvier 2020), AP-2019-002 (TCCE) au par. 43 [*Landmark*].

⁹³ Pièce AP-2019-033-34B (protégée) aux p. 258, 300.

⁹⁴ Pièce AP-2019-033-34B (protégée) aux p. 258, 264, 300, 302, 361.

[107] Enfin, la séquence des événements qui ont mené à la prétendue vente de marchandises entre Spyder USA et Spyder Canada confirme également que les marchandises relevaient effectivement du contrôle de Spyder USA pendant le transport. Selon la déclaration de témoin de M^{me} Whitley, « Spyder US expédiait les marchandises au détaillant canadien par l'entremise d'un centre de distribution de FedEx et générait une facture entre Spyder US et Spyder Canada »⁹⁵ [traduction]. La réponse confidentielle de Spyder USA au questionnaire d'évaluation relatif au processus d'approvisionnement a également décrit le moment des transactions entre Spyder USA et Spyder Canada⁹⁶. Dans la mesure où Spyder Canada a été facturée après l'expédition des marchandises de l'entrepôt de Spyder USA, combiné aux factures commerciales et aux connaissements, cela indique que Spyder USA était responsable des frais liés à l'expédition des marchandises au Canada au moment de l'importation.

[108] À l'audience, Spyder Canada a soutenu que les « Incoterms ne traitent pas du transfert de titre; ils traitent du transfert du risque » [traduction], et que « le risque et le titre ne sont pas la même chose et le titre et la possession non plus »⁹⁷ [traduction]. Selon le Tribunal, dans la mesure où il n'y a aucune entente de vente ou modalité de vente à l'égard des marchandises, comme en l'espèce en ce qui a trait aux transactions entre Spyder USA et Spyder Canada, à l'instar des décisions antérieures susmentionnées, le Tribunal peut s'appuyer sur l'identité de la personne qui assume le risque à l'égard des marchandises au moment de leur importation au Canada. En ce qui concerne le risque, bien que Spyder Canada ait soutenu qu'il est de moins en moins courant de voir des sociétés individuelles qui détiennent des polices d'assurance pour des expéditions individuelles, mais que les groupes mondiaux de sociétés détiendront plutôt une police d'assurance mondiale pour répondre à tous leurs besoins en assurance, aucun élément de preuve n'a été présenté pour établir que Spyder Canada a effectivement bénéficié d'une telle assurance globale.

Prix payé ou à payer entre des sociétés liées

[109] Aux termes de l'alinéa 48(1)d) de la Loi, à titre de condition d'application de la méthode de la valeur transactionnelle aux fins d'une vente entre des sociétés liées, il doit être démontré que la relation entre les sociétés liées n'a pas influé sur le prix payé ou à payer pour les marchandises ou que la valeur transactionnelle satisfait aux exigences visées au paragraphe 48(3). Comme il a été décrit ci-dessus, Spyder Canada et Spyder USA sont des sociétés liées au sens de la Loi.

[110] L'ASFC a soutenu que Spyder Canada n'avait pas établi que sa relation avec Spyder USA n'avait pas influé sur le prix payé ou à payer pour les marchandises aux termes de l'alinéa 48(1)d) de la Loi. L'ASFC a souligné que dans le cadre de la vérification, Spyder Canada a fourni une ventilation du prix de transfert d'un vêtement particulier et une indication générale de la façon dont, selon Spyder Canada, le prix de transfert devrait être calculé. Spyder Canada a également indiqué qu'il n'existait aucune étude officielle sur les prix de transfert⁹⁸.

⁹⁵ Pièce AP-2019-033-34 à la p. 46.

⁹⁶ *Transcription de l'audience publique* à la p. 71; pièce AP-2019-033-35A (protégée) à la p. 47.

⁹⁷ *Transcription de l'audience publique* aux p. 130, 132.

⁹⁸ Pièce AP-2019-033-35A (protégée) aux p. 19, 34, 119.

[111] Le Tribunal est d'accord avec l'ASFC. Spyder Canada n'a présenté aucune observation et n'a produit aucun élément de preuve dans le cadre de la présente instance relativement à l'exigence énoncée à l'alinéa 48(1)d) de la Loi. Bien que les éléments de preuve présentés dans le cadre de la présente instance, y compris les factures et les documents comptables, reflètent un prix de vente pour les marchandises en cause, il n'y avait aucun document décrivant les modalités de la prétendue vente entre Spyder Canada et Spyder USA. Commentant l'absence de modalités écrites relativement à la transaction entre Spyder Canada et Spyder USA, l'avocat de Spyder Canada a déclaré à l'audience que « les modalités de vente entre les deux sociétés n'étaient pas documentées en raison peut-être de la relation entre les deux sociétés. C'était inutile »⁹⁹ [traduction]. Toutefois, selon le Tribunal, c'est en effet la relation unique entre les parties liées que la Loi cherche à prendre en compte lorsque la valeur transactionnelle doit être appliquée pour déterminer la valeur des marchandises. Par conséquent, dans le cadre d'une prétendue vente entre des sociétés liées, il est nécessaire qu'un importateur dispose d'éléments de preuve permettant d'établir que le prix de vente n'était pas influé par la relation entre l'acheteur et le vendeur ou que la valeur transactionnelle satisfait aux exigences énoncées au paragraphe 48(3)¹⁰⁰.

[112] Pour les motifs susmentionnés, nonobstant la conclusion du Tribunal selon laquelle il n'y a eu aucune vente à l'exportation entre Spyder Canada et Spyder USA, le Tribunal conclut également que la méthode de la valeur transactionnelle ne peut pas s'appliquer, puisque les conditions énoncées à l'alinéa 48(1)d) de la Loi ne sont pas satisfaites.

Vente à l'exportation entre Spyder USA et les détaillants canadiens

[113] Comme il a été souligné ci-dessus, dans le cadre de la présente instance, l'ASFC a soutenu que, aux fins d'application du paragraphe 48(1) de la Loi, la vente d'exportation a été effectuée entre Spyder USA et les détaillants canadiens.

[114] Il n'y a aucun élément de preuve au dossier indiquant que le titre a été transféré entre Spyder USA et les détaillants canadiens au moment de l'importation. Comme il est mentionné précédemment, dans l'ensemble, les éléments de preuve indiquent que Spyder USA détenait un titre relatif aux marchandises au moment de l'importation. Si ce titre légal a été subséquentement transféré à Spyder Canada à l'entrepôt du transporteur au Canada ou lors de la livraison au détaillant (si les marchandises n'étaient pas expédiées à l'entrepôt du transporteur), ou si Spyder USA a conservé le titre – une question que le Tribunal n'a pas à trancher –, dans l'un ou l'autre des cas, le titre relatif aux marchandises a été transféré aux détaillants canadiens après l'importation des marchandises au Canada. Par conséquent, les détaillants canadiens ont acheté les marchandises dans le cadre d'une vente intérieure et il n'y a eu aucune vente à l'exportation entre Spyder USA et les détaillants canadiens. Comme le Tribunal l'a clairement établi dans l'affaire *Delta Galil*, le transfert d'un titre d'un intermédiaire à l'acheteur final, c'est-à-dire le détaillant canadien, qui se produit après l'importation des marchandises au Canada ne constitue pas une vente à l'exportation¹⁰¹.

⁹⁹ *Transcription de l'audience publique* aux p. 128, 129.

¹⁰⁰ Dans l'affaire *Jockey*, le Tribunal a fait remarquer que l'ASFC accepte généralement, comme valeur transactionnelle des marchandises vendues entre parties liées, un prix payé ou à payer qui est dérivé d'une méthode d'établissement des prix de transfert qui respecte le principe de pleine concurrence, par exemple la méthode de la marge nette de transaction recommandée par l'Organisation de coopération et de développement économiques. Le Tribunal a également souligné que JCC et JII ont utilisé une méthodologie de prix de transfert qui prévoit la possibilité d'ajustements en fin d'année du prix de transfert afin de maintenir la rentabilité de JCC dans une fourchette de pourcentage adéquate. Voir *Jockey* aux par. 195–202.

¹⁰¹ *Delta Galil* au par. 46.

Transactions n'impliquant pas de ventes à des détaillants canadiens

[115] Comme mentionné ci-dessus, en ce qui concerne les transactions des scénarios 2 et 3, le Tribunal conclut que ces ventes n'étaient pas destinées aux détaillants canadiens, mais plutôt à des comptes d'équipes. De plus, les achats ont été effectués directement auprès de Spyder USA, et non par l'entremise d'un vendeur indépendant.

[116] Le Tribunal est également d'avis que Spyder USA a conservé le titre relatif aux marchandises importées visées par les transactions des scénarios 2 et 3. À cet égard, en l'absence d'éléments de preuve concernant les modalités de vente de ces transactions, le Tribunal a examiné les éléments de preuve non contestés concernant les modalités relatives aux frais de transport applicables aux expéditions au Canada décrites dans les modalités et les politiques de Spyder USA en vigueur en 2014¹⁰². Les modalités relatives aux frais de transport confirment que Spyder USA demeure responsable des marchandises pendant leur transport au Canada.

[117] Comme il n'y avait aucun acheteur au Canada détenant un titre relatif aux marchandises au moment de l'importation, il ne peut pas y avoir de vente à l'exportation relativement aux transactions des scénarios 2 et 3 aux fins de l'application du paragraphe 48(1) de la Loi.

Méthode subsidiaire pour apprécier la valeur en douane

[118] Étant donné que le Tribunal a déterminé que la méthode de la valeur transactionnelle ne peut pas être utilisée pour déterminer la valeur en douane des marchandises en cause, le Tribunal se penche maintenant sur la question de la méthode subsidiaire d'évaluation appropriée.

[119] Le paragraphe 47(2) de la Loi énonce l'ordre dans lequel les méthodes subsidiaires doivent être prises en compte. Toutefois, cet ordre est assujéti au droit d'un importateur de choisir entre la valeur de référence et la valeur reconstituée, à certaines conditions, qui sont énoncées au paragraphe 47(3) et se lisent comme suit :

(3) Par dérogation au paragraphe (2), à la demande écrite de l'importateur des marchandises à apprécier présentée avant le début de l'appréciation, l'ordre d'applicabilité des valeurs visées aux alinéas (2)c) et d) est inversé.

[120] Spyder Canada a soutenu que, si le Tribunal concluait que la méthode de la valeur transactionnelle ne peut pas être utilisée pour déterminer la valeur en douane des marchandises, la valeur en douane devrait être déterminée conformément à l'article 51 (méthode de la valeur de référence) ou à l'article 52 (méthode de la valeur reconstituée) de la Loi, les seules autres méthodes disponibles, à la discrétion de Spyder Canada, aux termes du paragraphe 47(3) de la Loi¹⁰³.

¹⁰² Pièce AP-2019-033-35A (protégée) à la p. 88.

¹⁰³ Le paragraphe 47(3) de la Loi permet à l'importateur de demander que l'ordre d'applicabilité des méthodes visées à l'alinéa 47(2)c), soit la valeur de référence, et à l'alinéa 47(2)d), soit la valeur reconstituée, soit inversé.

[121] De son côté, l'ASFC a soutenu que le choix prévu au paragraphe 47(3) n'est pas offert à Spyder Canada à ce stade. L'ASFC a également présenté des observations sur la façon dont la méthode de la valeur de référence s'appliquerait en l'espèce, soulignant que peu de données de référence seraient disponibles. L'ASFC a demandé que, si la méthode de la valeur transactionnelle ne pouvait pas s'appliquer, le Tribunal ordonne à l'ASFC de déterminer de nouveau la valeur en douane correcte à la lumière des conclusions du Tribunal et de permettre à l'ASFC de recueillir tous les renseignements nécessaires pour évaluer la valeur en douane des marchandises aux termes de l'article 51 de la Loi.

[122] Selon les observations des parties, les seules méthodes subsidiaires d'évaluation possibles applicables aux marchandises en cause sont la méthode de la valeur de référence et la méthode de la valeur reconstituée.

[123] La question soulevée par les parties est de savoir si Spyder Canada peut, aux termes du paragraphe 47(3), présenter une demande d'inversion de l'ordre d'applicabilité de ces deux méthodes d'évaluation. Si Spyder Canada ne peut pas présenter une telle demande, les méthodes d'évaluation doivent être appliquées dans l'ordre où elles sont énoncées au paragraphe 47(2).

[124] Le droit de l'importateur de présenter une demande écrite d'inversion de l'ordre d'applicabilité des méthodes d'évaluation est assujéti à la condition voulant que la demande soit présentée avant le début de l'appréciation des marchandises. Selon le Tribunal, Spyder Canada n'est pas exclue de cette condition en raison de l'appréciation qu'a précédemment effectuée l'ASFC au moyen de la méthode de la valeur transactionnelle. L'appréciation de l'ASFC au moyen de la méthode de la valeur transactionnelle a fait l'objet du présent appel et le Tribunal a déterminé que la méthode de la valeur transactionnelle ne peut pas être utilisée à l'égard des marchandises en cause. Par conséquent, en renvoyant l'affaire à l'ASFC, un *nouveau* processus d'évaluation ou d'appréciation sera mené par l'ASFC aux termes des procédures applicables. Spyder Canada a le droit, avant le début de ce processus, de demander l'inversion de l'ordre d'applicabilité des méthodes de la valeur de référence et de la valeur reconstituée, conformément au paragraphe 47(3) de la Loi.

CONCLUSION

[125] Compte tenu des motifs susmentionnés, le Tribunal conclut qu'il n'y a pas de vente à l'exportation entre Spyder USA et les détaillants canadiens ou entre Spyder USA et Spyder Canada. La méthode de calcul de la valeur en douane énoncée au paragraphe 48(1) de la Loi n'est donc pas applicable.

[126] Cette affaire est donc renvoyée à l'ASFC pour qu'elle détermine la valeur en douane selon une méthode subsidiaire déterminée conformément aux paragraphes 47(2) et (3).

DÉCISION

[127] L'appel est admis en partie.

Randolph W. Heggart
Randolph W. Heggart
Membre président