

**Mattel Canada Inc.** *Appellant*

v.

**Her Majesty The Queen** *Respondent*

and

**Reebok Canada Inc.** *Intervener*

and between

**Her Majesty The Queen** *Appellant*

v.

**Mattel Canada Inc.** *Respondent*

and

**Reebok Canada Inc.** *Intervener*

**INDEXED AS: CANADA (DEPUTY MINISTER OF NATIONAL REVENUE) v. MATTEL CANADA INC.**

**Neutral citation: 2001 SCC 36.**

File No.: 27174.

2001: February 20; 2001: June 7.

Present: McLachlin C.J. and L'Heureux-Dubé, Gonthier, Iacobucci, Major, Bastarache, Binnie, Arbour and LeBel JJ.

ON APPEAL FROM THE FEDERAL COURT OF APPEAL

*Customs and excise — Determination of value of goods — Sale for export to Canada — Whether sale between two foreign companies constitutes “sale for export to Canada” — Customs Act, R.S.C. 1985, c. 1 (2nd Supp.), s. 48(4).*

*Customs and excise — Determination of value of goods — Adjustment of price paid — Licence fees — Royalties — Whether periodic payments of licence fees made through an intermediary should be included in value for duty of imported products — Whether royalties paid to a third-party licensor should be included in*

**Mattel Canada Inc.** *Appelante*

c.

**Sa Majesté la Reine** *Intimée*

et

**Reebok Canada Inc.** *Intervenante*

et entre

**Sa Majesté la Reine** *Appelante*

c.

**Mattel Canada Inc.** *Intimée*

et

**Reebok Canada Inc.** *Intervenante*

**RÉPERTORIÉ : CANADA (SOUS-MINISTRE DU REVENU NATIONAL) c. MATTEL CANADA INC.**

**Référence neutre : 2001 CSC 36.**

N° du greffe : 27174.

2001 : 20 février; 2001 : 7 juin.

Présents : Le juge en chef McLachlin et les juges L'Heureux-Dubé, Gonthier, Iacobucci, Major, Bastarache, Binnie, Arbour et LeBel.

EN APPEL DE LA COUR D'APPEL FÉDÉRALE

*Douanes et accise — Détermination de la valeur de marchandises — Vente pour exportation au Canada — Une vente entre deux sociétés étrangères constitue-t-elle une « vente pour exportation au Canada »? — Loi sur les douanes, L.R.C. 1985, ch. 1 (2<sup>e</sup> suppl.), art. 48(4).*

*Douanes et accise — Détermination de la valeur de marchandises — Ajustement du prix payé — Droits de licence — Redevances — Les versements périodiques de droits de licence effectués par l'entremise d'un intermédiaire doivent-ils être inclus dans la valeur en douane de produits importés? — Les redevances versées à un tiers concédant de licence doivent-elles être incluses dans la valeur en douane de produits importés? — Loi*

*value for duty of imported products — Customs Act, R.S.C. 1985, c. 1 (2nd Supp.), s. 48(5)(a)(iv), (v).*

*Administrative law — Judicial review — Standard of review — Canadian International Trade Tribunal — Standard of review of Tribunal's decision respecting value for duty of imported goods and other Customs Act matters.*

Under the *Customs Act*, value must be attributed to goods that are imported to Canada to determine duty. The valuation method set out in s. 48(4) of the Act requires determining “the price paid or payable for the goods when the goods are sold for export to Canada”. Once determined, the price “paid or payable” must be adjusted by adding “royalties and licence fees” (s. 48(5)(a)(iv)) and “the value of any part of the proceeds of any subsequent resale” (s. 48(5)(a)(v)), to the extent that such amounts are not “already included in the price paid or payable for the goods” (s. 48(5)(a)). In the present case, the goods were invoiced in three stages: the foreign manufacturers invoiced the intermediary; the intermediary invoiced Mattel U.S.; and Mattel U.S. invoiced Mattel Canada. The goods were sold at progressively higher prices. The intermediary and Mattel U.S. took title to the goods before title was transferred to Mattel Canada. The goods were shipped directly from the foreign manufacturers to Mattel Canada. Mattel Canada had title to the goods when the goods were transported into Canada. The Deputy Minister of National Revenue argued that, under s. 48(4), the “price paid or payable” was the price at which Mattel U.S. invoiced Mattel Canada, and not the price at which the foreign manufacturers invoiced the intermediary. Under s. 48(5)(a)(iv), the Deputy Minister sought to include royalties paid by Mattel Canada pursuant to a licence agreement between Mattel Canada and a trademark licensor (“Licensor X”) in the value for duty of the imported goods. Mattel Canada also made periodic payments to Mattel U.S. in respect of agreements Mattel U.S. had made with various licensors (“Master Licensors”). The Deputy Minister also sought to include these payments in the value for duty of the imported goods. The Canadian International Trade Tribunal (“CITT”) held that duty should be calculated on the sale between Mattel U.S. and Mattel Canada and that neither the royalties nor the periodic payments were dutiable because they were not paid “as a condition of the sale of the goods for export to Canada” in accordance with s. 48(5)(a)(iv) of the Act. The Federal Court of Appeal reversed the CITT’s decision in part, finding that the

*sur les douanes, L.R.C. 1985, ch. 1 (2<sup>e</sup> suppl.), art. 48(5)a)(iv), (v).*

*Droit administratif — Contrôle judiciaire — Norme de contrôle — Tribunal canadien du commerce extérieur — Norme de contrôle applicable à la décision du tribunal portant sur la valeur en douane de marchandises importées et sur d’autres questions visées par la Loi sur les douanes.*

En vertu de la *Loi sur les douanes*, il faut attribuer une valeur aux marchandises importées au Canada afin de déterminer les droits payables. Suivant la méthode de calcul prévue par le par. 48(4) de la Loi, il faut déterminer, « [d]ans le cas d’une vente de marchandises pour exportation au Canada, [. . .] le prix payé ou à payer ». Une fois déterminé, le prix « payé ou à payer » doit être ajusté par addition des « redevances et [d]es droits de licence » (sous-al. 48(5)a)(iv)) et de « la valeur de toute partie du produit de toute revente » (sous-al. 48(5)a)(v)), dans la mesure où ces sommes « n’y ont pas déjà été inclus[es] » (al. 48(5)a)). En l’espèce, la facturation des marchandises s’est faite en trois étapes : les fabricants étrangers ont facturé les marchandises à l’intermédiaire; l’intermédiaire les a facturées à Mattel É.-U.; et Mattel É.-U. les a facturées à Mattel Canada. Les marchandises ont été vendues à des prix progressivement plus élevés. L’intermédiaire et Mattel É.-U. ont acquis le titre relatif aux marchandises avant son transfert à Mattel Canada. Les marchandises ont été expédiées directement des fabricants étrangers à Mattel Canada. Mattel Canada détenait le titre relatif aux marchandises lorsque celles-ci ont été introduites au Canada. Le sous-ministre du Revenu national a plaidé que, pour l’application du par. 48(4), le « prix payé ou à payer » était le prix auquel Mattel É.-U. avait facturé les marchandises à Mattel Canada et non le prix auquel les fabricants étrangers facturaient les marchandises à l’intermédiaire. Conformément au sous-al. 48(5)a)(iv), le sous-ministre a voulu inclure dans la valeur en douane des marchandises importées les redevances versées par Mattel Canada conformément à un accord de concession de licence conclu entre Mattel Canada et un concédant de licence (le « Concédant de licence X »). Mattel Canada a aussi effectué des versements périodiques à Mattel É.-U. conformément à des accords conclus par celle-ci avec divers concédants de licence (les « concédants de licences maîtresses »). Le sous-ministre a également voulu inclure ces versements dans la valeur en douane des marchandises importées. Le Tribunal canadien du commerce extérieur (le « TCCE ») a conclu que les droits de douanes devaient être calculés à partir de la

periodic payments fell within the ambit of s. 48(5)(a)(v).

*Held:* The appeal should be allowed in part. The cross-appeal should be dismissed.

The standard of review applicable to the CITT's decision is correctness. CITT decisions respecting the value for duty of imported goods and other *Customs Act* matters are protected by a partial privative clause, one that is qualified by a statutory right of appeal to the Federal Court of Appeal on "any question of law". As a result, in the case at bar, CITT findings of fact are immune from appellate review, but its findings involving questions of law are reviewable. The indications that deference is owed to the CITT included its expertise in some economic, trade or commercial matters. However, as this appeal raises pure questions of law requiring the application of principles of statutory interpretation and other concepts which are intrinsic to commercial law, the CITT's expertise does not speak to the questions at issue. Such matters are traditionally the province of the courts and there is nothing to suggest that the CITT has any particular expertise in respect of these matters.

For the purposes of valuation under s. 48 of the *Customs Act*, the relevant sale for export is the sale by which title to the goods passes to the importer. The importer is the party who has title to the goods at the time the goods are transported into Canada, and may be the intermediary or the ultimate purchaser, depending on which party actually imports the goods into the country. For the purposes of determining whether a sale is for export, the residency of the purchaser or of the party transporting the goods is not material. Since Mattel Canada had title to the goods at the time they were transported into Canada, the sale between Mattel U.S. and Mattel Canada is the sale for export in this case. An intent to export is not sufficient to constitute an export to Canada. This reading of s. 48(1) is not meant to dis-

vente intervenue entre Mattel É.-U. et Mattel Canada et que ni les redevances ni les versements périodiques n'étaient passibles de droits parce qu'ils n'avaient pas été payés « en tant que condition de la vente des marchandises pour exportation au Canada » au sens du sous-al. 48(5)a)(iv) de la Loi. La Cour d'appel fédérale a infirmé en partie la décision du TCCE, concluant que les versements périodiques étaient visés par le sous-al. 48(5)a)(v).

*Arrêt :* Le pourvoi est accueilli en partie. Le pourvoi incident est rejeté.

La norme de contrôle applicable à la décision du TCCE est la norme de la décision correcte. Les décisions du TCCE portant sur la valeur en douane des marchandises importées et sur d'autres questions visées par la *Loi sur les douanes* sont protégées par une clause privative partielle, dont la portée est atténuée par le droit d'appel à la Cour d'appel fédérale sur « tout point de droit ». Par conséquent, les conclusions de fait tirées par le TCCE en l'espèce sont à l'abri de tout contrôle en appel, tandis que les conclusions portant sur des questions de droit sont susceptibles de contrôle. L'expertise du TCCE sur certaines questions économiques et commerciales constitue un motif incitant les tribunaux judiciaires à faire preuve de retenue à l'égard des décisions de cet organisme. Toutefois, étant donné que le présent pourvoi soulève de pures questions de droit commandant l'application de principes d'interprétation législative et d'autres concepts inhérents au droit commercial, l'expertise du TCCE ne se rapporte pas aux questions en litige. Ces questions relèvent traditionnellement de la compétence des tribunaux judiciaires et rien n'indique que le TCCE possède une expertise particulière à leur égard.

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 et il peut s'agir de l'intermédiaire ou de l'acheteur final, selon l'identité de la partie qui importe les marchandises au pays. Pour déterminer si une vente est faite pour exportation, le lieu de résidence de l'acheteur ou de la partie qui transporte les marchandises est sans importance. Étant donné que Mattel Canada détenait le titre relatif aux marchandises au moment où celles-ci ont été transportées en territoire canadien, la vente de marchandises intervenue entre Mattel É.-U. et Mattel Canada constitue la vente pour exportation en l'espèce. L'intention d'exporter ne suffit

place the meaning of the words “purchaser in Canada”, which were recently added to s. 48(1).

The royalties Mattel Canada paid to Licensor X are not royalties within the meaning of s. 48(5)(a)(iv) of the *Customs Act*. Section 48(5)(a)(iv) requires that royalties and licence fees be paid “as a condition of the sale of the goods for export to Canada”. In this context, the words “condition of . . . sale” are clear and unambiguous and incorporate traditional concepts in sale of goods legislation and the common law of contract. Unless a vendor is entitled to refuse to sell licenced goods to the purchaser or repudiate the contract of sale where the purchaser fails to pay royalties or licence fees, s. 48(5)(a)(iv) is inapplicable. Here, the royalties were not paid as a condition of sale. If Mattel Canada refused to pay royalties to Licensor X, Mattel U.S. could not refuse to sell the licenced goods to Mattel Canada or repudiate the contract of sale. The sale contract and the royalties contract were separate agreements between different parties.

Similarly, the periodic payments paid by Mattel Canada to the Master Licensors through Mattel U.S. do not fall within the ambit of s. 48(5)(a)(iv). The CITT found that Mattel Canada’s periodic payments were licence fees. They are not dutiable pursuant to s. 48(5)(a)(iv) because Mattel U.S. would not be entitled to refuse to sell licensed goods to Mattel Canada or repudiate the contract of sale if Mattel Canada refused to pay licence fees to the Master Licensors. Mattel Canada’s obligation to pay licence fees to the Master Licensors is distinct from its obligation to purchase goods from Mattel U.S. Since these payments are not caught by s. 48(5)(a)(iv), there is no need to consider whether they are caught by s. 48(5)(a)(v).

Pursuant to s. 48(4) of the *Customs Act*, the prices paid or payable for the goods when the goods are sold for export to Canada are therefore the prices that Mattel U.S. charged Mattel Canada pursuant to the purchase agreement.

pas pour qu’il y ait exportation au Canada. Cette interprétation du par. 48(1) n’est pas censée supplanter la signification des mots « acheteur au Canada », qui ont récemment été ajoutés à ce paragraphe.

Les redevances versées par Mattel Canada au Concédant de licence X ne constituent pas des redevances au sens du sous-al. 48(5)a)(iv) de la *Loi sur les douanes*. Aux termes du sous-al. 48(5)a)(iv), il faut que les redevances et les droits de licence soient acquittés « en tant que condition de la vente des marchandises pour exportation au Canada ». Dans ce contexte, les mots « condition de la vente » sont clairs et non équivoques et incorporent à la loi des notions traditionnelles qu’on retrouve dans la législation sur la vente de marchandises et les règles de la common law en matière de contrat. À moins que le vendeur n’ait le droit de refuser de vendre à l’acheteur les marchandises faisant l’objet d’une licence ou de résilier le contrat de vente lorsque l’acheteur ne paie pas les redevances ou les droits de licence, le sous-al. 48(5)a)(iv) est inapplicable. En l’espèce, les redevances n’étaient pas versées en tant que condition de vente. Si Mattel Canada refusait de verser les redevances au Concédant de licence X, Mattel É.-U. ne pouvait refuser de vendre à Mattel Canada les marchandises visées par une licence ni résilier le contrat de vente. Le contrat de vente et le contrat de redevances constituaient des accords distincts intervenus entre des parties différentes.

De même, les versements périodiques effectués par Mattel Canada aux concédants de licences maîtresses par l’intermédiaire de Mattel É.-U. ne sont pas visés par le sous-al. 48(5)a)(iv). Le TCCE a conclu que les versements périodiques effectués par Mattel Canada étaient des droits de licence, qui ne sont pas passibles de droits au titre du sous-al. 48(5)a)(iv) étant donné que Mattel É.-U. n’aurait pas le droit de refuser de vendre des marchandises visées par une licence à Mattel Canada ou de résilier le contrat de vente si cette dernière refusait de payer des droits de licence aux concédants de licences maîtresses. L’obligation de Mattel Canada de verser des droits de licence aux concédants de licences maîtresses est distincte de son obligation d’acheter des marchandises de Mattel É.-U. Puisque ces versements ne sont pas visés par le sous-al. 48(5)a)(iv), il n’y a pas lieu de se demander s’ils sont visés par le sous-al. 48(5)a)(v).

Conformément au par. 48(4) de la *Loi sur les douanes*, les prix payés ou à payer pour des marchandises dans le cas où elles sont vendues pour exportation au Canada sont donc les prix demandés par Mattel É.-U. à Mattel Canada en vertu de la convention d’achat.

**Cases Cited**

**Referred to:** *Trinity Western University v. British Columbia College of Teachers*, [2001] 1 S.C.R. 772, 2001 SCC 31; *Committee for the Equal Treatment of Asbestos Minority Shareholders v. Ontario (Securities Commission)*, [2001] 2 S.C.R. 132, 2001 SCC 37; *Pezim v. British Columbia (Superintendent of Brokers)*, [1994] 2 S.C.R. 557; *Canada (Director of Investigation and Research) v. Southam Inc.*, [1997] 1 S.C.R. 748; *Pushpanathan v. Canada (Minister of Citizenship and Immigration)*, [1998] 1 S.C.R. 982; *Baker v. Canada (Minister of Citizenship and Immigration)*, [1999] 2 S.C.R. 817; *U.E.S., Local 298 v. Bibeault*, [1988] 2 S.C.R. 1048; *Bell Canada v. Canada (Canadian Radio-Television and Telecommunications Commission)*, [1989] 1 S.C.R. 1722; *United Brotherhood of Carpenters and Joiners of America, Local 579 v. Bradco Construction Ltd.*, [1993] 2 S.C.R. 316; *National Corn Growers Assn. v. Canada (Import Tribunal)*, [1990] 2 S.C.R. 1324; *Minister of National Revenue (Customs and Excise) v. Schrader Automotive Inc.* (1999), 240 N.R. 381; *E.C. McAfee Co. v. United States*, 842 F.2d 314 (1988); *Nissho Iwai American Corp. v. United States*, 982 F.2d 505 (1992); *Minister of National Revenue v. Harbour Sales (Windsor) Inc.* (1995), 90 F.T.R. 317; *Rizzo & Rizzo Shoes Ltd. (Re)*, [1998] 1 S.C.R. 27; *65302 British Columbia Ltd. v. Canada*, [1999] 3 S.C.R. 804; *Stubart Investments Ltd. v. The Queen*, [1984] 1 S.C.R. 536; *Will-Kare Paving & Contracting Ltd. v. Canada*, [2000] 1 S.C.R. 915, 2000 SCC 36; *The King v. Gooderham & Worts, Ltd.*, [1928] 3 D.L.R. 109; *Swan and Finch Co. v. United States*, 190 U.S. 143 (1903); *Reebok Canada v. Minister of National Revenue (Customs and Excise)* (1997), 131 F.T.R. 102; *Shell Canada Ltd. v. Canada*, [1999] 3 S.C.R. 622.

**Statutes and Regulations Cited**

19 U.S.C. § 1401a.(b)(1).

*An Act to amend the Customs Act and the Customs Tariff and to make related and consequential amendments to other Acts*, S.C. 1995, c. 41, ss. 17 “purchaser in Canada”, 18.

*Canadian International Trade Tribunal Act*, R.S.C. 1985, c. 47 (4th Supp.), ss. 3(1), (3), 18.

**Jurisprudence**

**Arrêts mentionnés :** *Université Trinity Western c. British Columbia College of Teachers*, [2001] 1 R.C.S. 772, 2001 CSC 31; *Comité pour le traitement égal des actionnaires minoritaires de la Société Asbestos ltée c. Ontario (Commission des valeurs mobilières)*, [2001] 2 R.C.S. 132, 2001 CSC 37; *Pezim c. Colombie-Britannique (Superintendent of Brokers)*, [1994] 2 R.C.S. 557; *Canada (Directeur des enquêtes et recherches) c. Southam Inc.*, [1997] 1 R.C.S. 748; *Pushpanathan c. Canada (Ministre de la Citoyenneté et de l’Immigration)*, [1998] 1 R.C.S. 982; *Baker c. Canada (Ministre de la Citoyenneté et de l’Immigration)*, [1999] 2 R.C.S. 817; *U.E.S., Local 298 c. Bibeault*, [1988] 2 R.C.S. 1048; *Bell Canada c. Bibeault*, [1988] 2 R.C.S. 1048; *Bell Canada c. Canada (Conseil de la radiodiffusion et des télécommunications canadiennes)*, [1989] 1 R.C.S. 1722; *Fraternité unie des charpentiers et menuisiers d’Amérique, section locale 579 c. Bradco Construction Ltd.*, [1993] 2 R.C.S. 316; *National Corn Growers Assn. c. Canada (Tribunal des importations)*, [1990] 2 R.C.S. 1324; *Canada (Sous-ministre du Revenu national, Douanes et Accise — M.R.N.) c. Schrader Automotive Inc.*, [1999] A.C.F. n° 331 (QL); *E.C. McAfee Co. c. United States*, 842 F.2d 314 (1988); *Nissho Iwai American Corp. c. United States*, 982 F.2d 505 (1992); *Canada (Sous-ministre du Revenu national — M.R.N.) c. Harbour Sales (Windsor) Inc.*, [1995] A.C.F. n° 173 (QL); *Rizzo & Rizzo Shoes Ltd. (Re)*, [1998] 1 R.C.S. 27; *65302 British Columbia Ltd. c. Canada*, [1999] 3 R.C.S. 804; *Stubart Investments Ltd. c. La Reine*, [1984] 1 R.C.S. 536; *Will-Kare Paving & Contracting Ltd. c. Canada*, [2000] 1 R.C.S. 915, 2000 CSC 36; *The King c. Gooderham & Worts, Ltd.*, [1928] 3 D.L.R. 109; *Swan and Finch Co. c. United States*, 190 U.S. 143 (1903); *Reebok Canada, une division d’Avreca International Inc. c. Canada (Sous-ministre du Revenu national, Douanes et Accise — M.R.N.)*, [1997] A.C.F. n° 924 (QL); *Shell Canada Ltée c. Canada*, [1999] 3 R.C.S. 622.

**Lois et règlements cités**

19 U.S.C. § 1401a.(b)(1).

*Loi modifiant la Loi sur les douanes, le Tarif des douanes et d’autres lois en conséquence*, L.C. 1995, ch. 41, art. 17 « acheteur au Canada », 18.

*Loi sur la vente d’objets*, L.R.O. 1990, ch. S.1.

*Loi sur le Tribunal canadien du commerce extérieur*, L.R.C. 1985, ch. 47 (4<sup>e</sup> suppl.), art. 3(1), (3), 18.

*Customs Act*, R.S.C. 1985, c. 1 (2nd Supp.), ss. 44, 45(1) “price paid or payable”, 48(1), (4), (5)(a)(iv), (v), 67(3), 68(1).

*Sale of Goods Act*, R.S.O. 1990, c. S.1.

*Trade-marks Act*, R.S.C. 1985, c. T-13, s. 53.1.

*Valuation for Duty Regulations*, SOR/86-792, s. 2.1 [ad. SOR/97-443, s. 2].

*Loi sur les douanes*, L.R.C. 1985, ch. 1 (2<sup>e</sup> suppl.), art. 44, 45(1) « prix payé ou à payer », 48(1), (4), (5)(a)(iv), (v), 67(3), 68(1).

*Loi sur les marques de commerce*, L.R.C. 1985, ch. T-13, art. 53.1.

*Règlement sur la détermination de la valeur en douane*, DORS/86-792, art. 2.1 [aj. DORS/97-443, art. 2].

#### Authors Cited

Atiyah, P. S. *The Sale of Goods*, 8th ed. London: Pitman Publishing, 1990.

*Driedger on the Construction of Statutes*, 3rd ed. by Ruth Sullivan. Toronto: Butterworths, 1994.

Neville, Mark K., Jr., “‘First-Sale-For-Export’ Rule Represents a Major Victory for Importers” (1996), 7 *J. Int’l Tax’n* 72.

Sherman, Saul L., and Hinrich Glashoff. *Customs Valuation: Commentary on the GATT Customs Valuation Code*, 2nd ed. Boston: Kluwer Law and Taxation Publishers, 1988.

APPEAL from a judgment of the Federal Court of Appeal (1999), 236 N.R. 285, [1999] F.C.J. No. 43 (QL), allowing the appeal in part and dismissing the cross-appeal from a decision of the Canadian International Trade Tribunal, [1997] C.I.T.T. No. 7 (QL). Appeal allowed in part. Cross-appeal dismissed.

*Darrel H. Pearson, Richard S. Gottlieb and Jeffery D. Jenkins*, for the appellant/respondent on cross-appeal.

*Edward R. Sojonyk, Q.C., and Frederick B. Woyiwada*, for the respondent/appellant on cross-appeal.

*Richard W. Pound, Q.C., and Glenn A. Cranker*, for the intervener.

The judgment of the Court was delivered by

MAJOR J. — Value must be attributed to goods that are imported to Canada to determine duty for the purposes of the *Customs Act*, R.S.C. 1985, c. 1 (2nd Supp.).

A variety of methods to determine the value for duty are prescribed in the *Customs Act*. One of

#### Doctrine citée

Atiyah, P. S. *The Sale of Goods*, 8th ed. London : Pitman Publishing, 1990.

*Driedger on the Construction of Statutes*, 3rd ed., by Ruth Sullivan. Toronto : Butterworths, 1994.

Neville, Mark K., Jr., « ‘First-Sale-For-Export’ Rule Represents a Major Victory for Importers » (1996), 7 *J. Int’l Tax’n* 72.

Sherman, Saul L., and Hinrich Glashoff. *Customs Valuation: Commentary on the GATT Customs Valuation Code*, 2nd ed. Boston : Kluwer Law and Taxation Publishers, 1988.

POURVOI contre un arrêt de la Cour d’appel fédérale (1999), 236 N.R. 285, [1999] A.C.F. n° 43 (QL), qui a accueilli l’appel en partie et rejeté l’appel incident interjetés contre une décision du Tribunal canadien du commerce extérieur, [1997] T.C.C.E. n° 7 (QL). Pourvoi accueilli en partie. Pourvoi incident rejeté.

*Darrel H. Pearson, Richard S. Gottlieb et Jeffery D. Jenkins*, pour l’appelante/intimée au pourvoi incident.

*Edward R. Sojonyk, c.r., et Frederick B. Woyiwada*, pour l’intimée/appelante au pourvoi incident.

*Richard W. Pound, c.r., et Glenn A. Cranker*, pour l’intervenante.

Version française du jugement de la Cour rendu par

LE JUGE MAJOR — Il faut attribuer une valeur aux marchandises importées au Canada afin de déterminer les droits payables en application de la *Loi sur les douanes*, L.R.C. 1985, ch. 1 (2<sup>e</sup> suppl.).

La *Loi sur les douanes* prescrit différentes méthodes de calcul de la valeur en douane. Suivant

1

2

those methods requires determining “the price paid or payable for the goods when the goods are sold for export to Canada” (s. 48(4)). Once determined, the price “paid or payable” must be adjusted by adding “royalties and licence fees” (s. 48(5)(a)(iv)) and “the value of any part of the proceeds of any subsequent resale” (s. 48(5)(a)(v)), to the extent that such amounts are not “already included in the price paid or payable for the goods” (s. 48(5)(a)).

l’une de ces méthodes, il faut déterminer, « [d]ans le cas d’une vente de marchandises pour exportation au Canada, [. . .] le prix payé ou à payer » (par. 48(4)). Une fois déterminé, le prix « payé ou à payer » doit être ajusté par addition des « redevances et [d]es droits de licence » (sous-al. 48(5)(a)(iv)) et de « la valeur de toute partie du produit de toute revente » (sous-al. 48(5)(a)(v)), dans la mesure où ces sommes « n’y ont pas déjà été inclus[es] » (al. 48(5)(a)).

3 Broadly speaking, three issues are raised by this appeal:

- (1) whether a sale between two foreign companies constitutes a sale “for export to Canada” in accordance with s. 48 of the *Customs Act*;
- (2) the circumstances under which royalties are paid “as a condition of the sale” in accordance with s. 48(5)(a)(iv) of the *Customs Act* so as to require such amounts to be added to the “price paid or payable in the sale of goods for export to Canada”; and
- (3) whether certain periodic payments constitute “proceeds of any subsequent resale” in accordance with s. 48(5)(a)(v) of the *Customs Act* so as to likewise be added to the “price paid or payable” of the goods.

#### I. Facts

4 Mattel Canada Inc. (“Mattel Canada”) is a wholly owned subsidiary of Mattel Holdings Limited. Mattel Holdings Limited is a wholly owned subsidiary of Mattel Inc. (“Mattel U.S.”). Mattel U.S. owns Mattel Trading Company Limited (“the intermediary”) and Mattel Trading Vendor Operations Ltd. (“Mattel Vendor Operations”). The latter two are located in Hong Kong.

5 Mattel Canada orders goods through a computer system that Mattel U.S. owns. The goods are manufactured in Hong Kong.

Essentiellement, le présent pourvoi soulève trois questions :

- (1) Une vente entre deux sociétés étrangères constitue-t-elle une vente « pour exportation au Canada » au sens de l’art. 48 de la *Loi sur les douanes*?
- (2) Dans quelles circonstances des redevances sont-elles payées « en tant que condition de la vente », au sens du sous-al. 48(5)(a)(iv) de la *Loi sur les douanes*, et doivent en conséquence être ajoutées au « prix payé ou à payer » « [d]ans le cas d’une vente de marchandises pour exportation au Canada »?
- (3) Certains versements périodiques constituent-ils, au sens du sous-al. 48(5)(a)(v) de la *Loi sur les douanes*, le « produit de toute revente » qui doit également être ajouté au « prix payé ou à payer » pour les marchandises?

#### I. Les faits

Mattel Canada Inc. (« Mattel Canada ») est une filiale en propriété exclusive de Mattel Holdings Limited, elle-même une filiale en propriété exclusive de Mattel Inc. (« Mattel É.-U. »). Mattel É.-U. est propriétaire de Mattel Trading Company Limited (« l’intermédiaire ») et de Mattel Trading Vendor Operations Ltd. (« Mattel Vendor Operations »). Les deux dernières sociétés sont établies à Hong Kong.

Mattel Canada commande, au moyen d’un système informatique appartenant à Mattel É.-U., des marchandises qui sont fabriquées à Hong Kong.

## A. “Sale for export to Canada”

Once manufactured, the goods are invoiced in three stages:

- (1) the foreign manufacturers invoice the intermediary,
- (2) the intermediary invoices Mattel U.S. (purchase agreement dated January 1, 1992), and
- (3) Mattel U.S. invoices Mattel Canada (purchase agreement dated April 1, 1992).

If the foreign manufacturers are not part of the Mattel group of companies, Mattel Vendor Operations (rather than the intermediary) normally takes title to the goods. For the purposes of this appeal, nothing material turns on the distinction. Throughout these reasons, reference will therefore be to the first stage sale as the one between the foreign manufacturers and the intermediary.

In this case, the goods were sold at progressively higher prices at each stage. The intermediary and Mattel U.S. took title to the goods before title was transferred to Mattel Canada, the ultimate purchaser. The goods were shipped directly from the foreign manufacturers to Mattel Canada.

Mattel Canada determined that the pre-adjustment value for duty, or the “price paid or payable . . . when the goods are sold for export to Canada” under s. 48(4) of the *Customs Act*, was the price at which the foreign manufacturers invoiced the intermediary. Mattel Canada argued that s. 48(4) does not require that a sale be to a resident of Canada to constitute a sale for export. The Deputy Minister of National Revenue (the “Deputy Minister”) disagreed, concluding instead that the appropriate “price paid or payable” was the price at which Mattel U.S. invoiced Mattel Canada.

## A. « Vente pour exportation au Canada »

Une fois les marchandises fabriquées, leur facturation se fait en trois étapes :

- (1) les fabricants étrangers facturent les marchandises à l’intermédiaire;
- (2) l’intermédiaire les facture à Mattel É.-U. (convention d’achat datée du 1<sup>er</sup> janvier 1992);
- (3) Mattel É.-U. les facture à Mattel Canada (convention d’achat datée du 1<sup>er</sup> avril 1992).

Si les fabricants étrangers ne font pas partie du groupe de sociétés Mattel, c’est normalement Mattel Vendor Operations (plutôt que l’intermédiaire) qui acquiert le titre relatif aux marchandises. Cette distinction n’est toutefois pas importante pour les fins du présent pourvoi. Tout au long des présents motifs, on se référera donc à la première étape, savoir la vente entre les fabricants étrangers et l’intermédiaire.

En l’espèce, à chacune des étapes les marchandises sont vendues à des prix progressivement plus élevés. L’intermédiaire et Mattel É.-U. acquièrent le titre relatif aux marchandises avant son transfert à Mattel Canada, l’acheteur final. Les marchandises sont expédiées directement des fabricants étrangers à Mattel Canada.

Mattel Canada a estimé que la valeur en douane avant ajustement — ou « [d]ans le cas d’une vente de marchandises pour exportation au Canada, [. . .] le prix payé ou à payer » visé au par. 48(4) de la *Loi sur les douanes* — était le prix auquel les fabricants étrangers facturaient les marchandises à l’intermédiaire. Mattel Canada a plaidé que le par. 48(4) n’exigeait pas qu’une vente soit faite à un résident du Canada pour constituer une vente pour exportation. Le sous-ministre du Revenu national (le « sous-ministre ») a exprimé son désaccord, estimant plutôt que le prix « payé ou à payer » approprié était celui auquel Mattel É.-U. facturait les marchandises à Mattel Canada.

6

7

8



B. “Royalties and licence fees”

9 The imported goods bear trademarks. Mattel Canada has entered into an agreement with the trademark licensor, who is referred to anonymously throughout these reasons as “Licensor X” by reason of a confidentiality order made by the Federal Court of Appeal that was approved by this Court. Under the agreement, dated December 2, 1991, Mattel Canada agrees to pay royalties to Licensor X based on a certain percentage of Mattel Canada’s net invoiced billings for goods sold to Canadian customers.

10 The Deputy Minister included the royalties in the value for duty of the imported goods pursuant to s. 48(5)(a)(iv) of the *Customs Act*. Mattel Canada objected, arguing that even if the appropriate sale for export for *Customs Act* purposes was the one between Mattel U.S. and Mattel Canada, the agreement pursuant to which Mattel U.S. sold goods to Mattel Canada did not make the sale of goods conditional on the royalty payments being made to Licensor X. Accordingly, Mattel Canada argued, the royalties were not paid “as a condition of the sale of the goods for export to Canada”, limiting language contained in s. 48(5)(a)(iv).

C. *Periodic payments*

11 Mattel U.S. has entered into agreements with various licensors (the “Master Licensors”) to obtain licence rights to certain products. The Canadian International Trade Tribunal (“CITT”) found that Mattel U.S. passed the burden of its payments to Mattel Canada and that Mattel Canada’s payments were “passed through” Mattel U.S. to the Master Licensors ([1997] C.I.T.T. No. 7 (QL), at para. 32).

B. « *Les redevances et les droits de licence* »

Les marchandises importées font l’objet de marques de commerce. Mattel Canada a conclu un accord avec le concédant de la licence d’emploi de la marque de commerce, dont il sera fait mention dans les présents motifs au moyen de la désignation anonyme « Concédant de licence X », conformément à une ordonnance de confidentialité rendue par la Cour d’appel fédérale et maintenue par notre Cour. Aux termes de cet accord, daté du 2 décembre 1991, Mattel Canada accepte de verser au Concédant de licence X des redevances correspondant à un certain pourcentage de la valeur nette facturée pour les marchandises vendues aux clients canadiens.

Conformément au sous-al. 48(5)a)(iv) de la *Loi sur les douanes*, le sous-ministre a inclus les redevances dans la valeur en douane des marchandises importées. Mattel Canada a contesté cette décision, soutenant que même si la vente pour exportation pertinente pour l’application de la *Loi sur les douanes* était celle intervenue entre Mattel É.-U. et Mattel Canada, l’accord en vertu duquel Mattel É.-U. a vendu des marchandises à Mattel Canada ne subordonne pas la vente des marchandises au paiement des redevances au Concédant de licence X. Par conséquent, Mattel Canada a prétendu que les redevances n’étaient pas payées « en tant que condition de la vente des marchandises pour exportation au Canada », c’est-à-dire au sens de la formulation limitative prévue au sous-al. 48(5)a)(iv).

C. *Les versements périodiques*

Mattel É.-U. a conclu des accords avec divers concédants de licence (les « concédants de licences maîtresses ») en vue d’obtenir des droits de licences relatifs à certains produits. Le Tribunal canadien du commerce extérieur (le « TCCE ») a conclu que Mattel É.-U. avait transféré le fardeau de ses paiements à Mattel Canada et que les paiements de Mattel Canada étaient « transmis par l’intermédiaire de » Mattel É.-U. aux concédants de licences maîtresses ([1997] T.C.C.E. n° 7 (QL), par. 32).

The Deputy Minister sought to include Mattel Canada’s periodic payments in the value for duty of the imported goods pursuant to s. 48(5)(a)(iv) (royalties and licence fees) or s. 48(5)(a)(v) (proceeds of any subsequent resale, disposal or use).

Le sous-ministre a voulu inclure, en vertu du sous-al. 48(5)a(iv) (redevances et droits de licence) ou 48(5)a(v) (produit de toute revente, cession ou utilisation ultérieure), les versements périodiques de Mattel Canada dans la valeur en douane des marchandises importées.

12

II. Relevant Statutory Provisions

II. Les dispositions législatives pertinentes

*Customs Act*, R.S.C. 1985, c. 1 (2nd Supp.)

*Loi sur les douanes*, L.R.C. 1985, ch. 1 (2<sup>e</sup> suppl.)

13

44. Where duties, other than duties or taxes levied under the *Excise Tax Act* or the *Excise Act*, are imposed on goods at a percentage rate, such duties shall be calculated by applying the rate to a value determined in accordance with sections 45 to 55.

44. Les droits, autres que les droits ou taxes prévus par la *Loi sur la taxe d’accise* ou la *Loi sur l’accise*, qui sont imposés sur des marchandises selon un certain pourcentage se calculent par l’application du taux à une valeur déterminée conformément aux articles 45 à 55.

45. (1) In this section and sections 46 to 55,

45. (1) Les définitions qui suivent s’appliquent au présent article et aux articles 46 à 55.

. . . .

. . . .

“price paid or payable”, in respect of the sale of goods for export to Canada, means the aggregate of all payments made or to be made, directly or indirectly, in respect of the goods by the purchaser to or for the benefit of the vendor;

« prix payé ou à payer » 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.

. . . .

. . . .

48. (1) Subject to subsection (6), the value for duty of goods is the transaction value of the goods if the goods are sold for export to Canada and the price paid or payable for the goods can be determined . . .

48.(1) Sous réserve du paragraphe (6), la valeur en douane des marchandises est leur valeur transactionnelle si elles sont vendues pour exportation au Canada, si le prix payé ou à payer est déterminable et si les conditions suivantes sont réunies :

. . . .

. . . .

(4) The transaction value of goods shall be determined by ascertaining the price paid or payable for the goods when the goods are sold for export to Canada and adjusting the price paid or payable in accordance with subsection (5).

(4) Dans le cas d’une vente de marchandises pour exportation au Canada, la valeur transactionnelle est le prix payé ou à payer, ajusté conformément au paragraphe (5).

(5) The price paid or payable in the sale of goods for export to Canada shall be adjusted

(5) Dans le cas d’une vente de marchandises pour exportation au Canada, le prix payé ou à payer est ajusté :

(a) by adding thereto amounts, to the extent that each such amount is not already included in the price paid or payable for the goods, equal to

a) par addition, dans la mesure où ils n’y ont pas déjà été inclus, des montants représentant :

. . . .

. . . .

(iv) royalties and licence fees, including payments for patents, trade-marks and copyrights, in respect of the goods that the purchaser of the goods must

(iv) les redevances et les droits de licence relatifs aux marchandises, y compris les paiements afférents aux brevets d’invention, marques de com-

pay, directly or indirectly, as a condition of the sale of the goods for export to Canada, exclusive of charges for the right to reproduce the goods in Canada,

(v) the value of any part of the proceeds of any subsequent resale, disposal or use of the goods by the purchaser thereof that accrues or is to accrue, directly or indirectly, to the vendor . . .

*An Act to amend the Customs Act and the Customs Tariff and to make related and consequential amendments to other Acts, S.C. 1995, c. 41*

**17. Subsection 45(1) of the Act is amended by adding the following in alphabetical order:**

“purchaser in Canada” has the meaning assigned by the regulations;

**18. The portion of subsection 48(1) of the Act before paragraph (a) is replaced by the following:**

**48.** (1) Subject to subsections (6) and (7), the value for duty of goods is the transaction value of the goods if the goods are sold for export to Canada to a purchaser in Canada and the price paid or payable for the goods can be determined and if

*Valuation for Duty Regulations, SOR/86-792 (as am. by SOR/97-443)*

**2.1** For the purposes of subsection 45(1) of the Act, “purchaser in Canada” means

- (a) a resident;
- (b) a person who is not a resident but who has a permanent establishment in Canada; or
- (c) a person who neither is a resident nor has a permanent establishment in Canada, and who imports the goods, for which the value for duty is being determined,
  - (i) for consumption, use or enjoyment by the person in Canada, but not for sale, or
  - (ii) for sale by the person in Canada, if, before the purchase of the goods, the person has not entered into an agreement to sell the goods to a resident.

merce et droits d’auteur, que l’acheteur est tenu d’acquitter directement ou indirectement en tant que condition de la vente des marchandises pour exportation au Canada, à l’exclusion des frais afférents au droit de reproduction de ces marchandises au Canada,

(v) la valeur de toute partie du produit de toute revente, cession ou utilisation ultérieure par l’acheteur des marchandises, qui revient ou doit revenir, directement ou indirectement, au vendeur, . . .

*Loi modifiant la Loi sur les douanes, le Tarif des douanes et d’autres lois en conséquence, L.C. 1995, ch. 41*

**17. Le paragraphe 45(1) de la même loi est modifié par adjonction, selon l’ordre alphabétique, de ce qui suit :**

« acheteur au Canada » S’entend au sens des règlements.

**18. Le passage du paragraphe 48(1) de la même loi précédant l’alinéa a) est remplacé par ce qui suit :**

**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 et si les conditions suivantes sont réunies :

*Règlement sur la détermination de la valeur en douane, DORS/86-792 (mod. par DORS/97-443)*

**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 destine 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.

III. Judicial HistoryA. *Canadian International Trade Tribunal*, [1997] C.I.T.T. No. 7 (QL)

The CITT held that the relevant sale upon which duty should be calculated was the one between Mattel U.S. and Mattel Canada. Viewed as a whole, the CITT held, there was only one, not three sales for export. It reasoned that the foreign manufacturers and the intermediary “did not manifest the necessary degree of independence from [Mattel U.S.] to support a finding that true sales occurred between them” (para. 24).

The CITT concluded that the royalties that Mattel Canada paid to Licensor X were not paid “as a condition of the sale of the goods for export to Canada” in accordance with s. 48(5)(a)(iv) of the *Customs Act* because there was not a “sufficient nexus . . . between the payments and the sales for export” (para. 30). Rather, the CITT held, the payments were more closely related to rights exercised in Canada that “bore little or no connection to the sales for export” (para. 30).

Lastly, the CITT concluded that the periodic payments that Mattel Canada paid to Mattel U.S. were not caught by s. 48(5)(a)(iv) for much the same reasons that the royalties were not: they were not paid as a condition of the sale of the goods for export to Canada. Likewise, the CITT concluded that the payments were not caught by s. 48(5)(a)(v) of the *Customs Act*. It reasoned that the proceeds did not accrue “directly or indirectly, to the vendor”, since Mattel U.S. was a mere channel through which the proceeds passed without any economic benefit accruing to Mattel U.S.

B. *Federal Court of Appeal* (1999), 236 N.R. 285

The Deputy Minister appealed and Mattel Canada cross-appealed the CITT’s decision to the Federal Court of Appeal. Létourneau J.A., for the

III. Historique des procédures judiciairesA. *Tribunal canadien du commerce extérieur*, [1997] T.C.C.E. n° 7 (QL)

Le TCCE a conclu que la vente pertinente aux fins du calcul des droits de douane était celle intervenue entre Mattel É.-U. et Mattel Canada. Compte tenu de l’ensemble de la preuve, le TCCE a estimé qu’il y avait eu non pas trois ventes pour exportation mais une seule. Le TCCE a raisonné que les fabricants étrangers et l’intermédiaire « ne semblent pas avoir le degré nécessaire d’indépendance à l’endroit de [Mattel É.-U.] pour conclure qu’il y a eu de véritables ventes entre ces sociétés » (par. 24).

Le TCCE a estimé que les redevances versées par Mattel Canada au Concédant de licence X n’avaient pas été payées « en tant que condition de la vente des marchandises pour exportation au Canada » au sens du sous-al. 48(5)a)(iv) de la *Loi sur les douanes* vu l’absence d’un « lien suffisant entre les paiements et les ventes pour exportation » (par. 30). Le TCCE a plutôt conclu que les paiements étaient plus étroitement liés à des droits exercés au Canada « ayant peu ou pas de rapport avec les ventes pour exportation » (par. 30).

Enfin, le TCCE a estimé que les versements périodiques effectués par Mattel Canada à Mattel É.-U. n’étaient pas visés par le sous-al. 48(5)a)(iv), essentiellement pour les mêmes raisons que les redevances : ils n’étaient pas faits en tant que condition de la vente des marchandises pour exportation au Canada. De même, le TCCE a conclu que les versements n’étaient pas visés par le sous-al. 48(5)a)(v) de la *Loi sur les douanes*, raisonnant que les sommes ne revenaient pas « directement ou indirectement, au vendeur », étant donné que Mattel É.-U. ne faisait que les acheminer sans en retirer quelque avantage financier que ce soit.

B. *Cour d’appel fédérale*, [1999] A.C.F. n° 43 (QL)

Le sous-ministre a interjeté appel de la décision du TCCE auprès de la Cour d’appel fédérale, Mattel Canada formant un appel incident. S’exprimant

14

15

16

17

court, allowed the Deputy Minister's appeal in part and dismissed the cross-appeal.

18 Létourneau J.A. affirmed the CITT's conclusion that the appropriate sale for duty was the one between Mattel U.S. and Mattel Canada.

19 Like the CITT, Létourneau J.A. concluded that the royalties were not caught by s. 48(5)(a)(iv), but did so for different reasons. He held that the CITT erred in requiring that there be a "sufficient nexus" between the royalties and the sale of the goods for export for the royalties to fall within s. 48(5)(a)(iv). Likewise, he reasoned that there had to be "more than a simple connection of the royalties with the goods imported" (p. 296).

20 Létourneau J.A. held that royalties are paid as a condition of the sale of the goods for export pursuant to s. 48(5)(a)(iv) if (i) the contract of sale between the vendor and the importer makes the sale of goods contingent on royalties being paid, or (ii) the importer's ability to import products for failing to pay royalties may be prevented or seriously compromised either (a) because the licensor — the person to whom royalties are owed — owns or controls the vendor or (b) because the vendor holds the trade-mark or copyright. He held that s. 48(5)(a)(iv) does not require "that the payment of royalties be expressly stipulated in the sale contract" (p. 297), and that the word "condition" was not "a term of art which carries the meaning generally ascribed to it in the law of sales" (p. 297). Rather, he held, the word "condition" was used "in its ordinary and common sense way to mean that the payment of royalties has to be made as a prerequisite or requirement for the export of the goods" (p. 297). Because he concluded that neither test was satisfied, he held that the royalties were not caught by s. 48(5)(a)(iv).

pour la Cour d'appel, le juge Létourneau a accueilli en partie l'appel du sous-ministre et rejeté l'appel incident.

Le juge Létourneau a confirmé la conclusion du TCCE selon laquelle la vente pertinente aux fins de détermination des droits de douane était celle intervenue entre Mattel É.-U. et Mattel Canada.

À l'instar du TCCE, le juge Létourneau a conclu que les redevances n'étaient pas visées par le sous-al. 48(5)(a)(iv), mais sa conclusion repose sur des motifs différents. Selon lui, le TCCE a commis une erreur en exigeant l'existence d'un « lien suffisant » entre les redevances et la vente des marchandises pour exportation pour que ces redevances soient visées par le sous-al. 48(5)(a)(iv). De même, il a estimé qu'il fallait « plus qu'un simple lien entre les redevances et les marchandises importées » (par. 25).

Le juge Létourneau a conclu que des redevances sont versées en tant que condition de la vente de marchandises pour exportation au sens du sous-al. 48(5)(a)(iv) dans les cas suivants : (i) le contrat de vente entre le vendeur et l'importateur subordonne la vente des marchandises au paiement de redevances; (ii) dans les cas où il ne paie pas les redevances, l'importateur peut être empêché d'importer des produits ou sa capacité de le faire sérieusement compromise soit a) parce que le concédant de licence — la personne à qui les redevances sont dues — est propriétaire du vendeur ou le contrôle, soit b) parce que le vendeur détient la marque de commerce ou le droit d'auteur. Il a estimé que le sous-al. 48(5)(a)(iv) n'exigeait pas « que le paiement de redevances soit expressément stipulé dans le contrat de vente » (par. 26) et que le mot « condition » n'était pas utilisé « au sens qui lui est en général attribué dans le droit relatif aux ventes » (par. 26). Au contraire, d'affirmer le juge Létourneau, le mot « condition » est utilisé « dans son sens ordinaire commun et veut dire que les redevances doivent être acquittées en tant que condition ou en tant qu'exigence de l'exportation des marchandises » (par. 26). Ayant conclu que ni l'un ni l'autre des critères n'étaient respectés, il a jugé que les redevances n'étaient pas visées par le sous-al. 48(5)(a)(iv).

Unlike the CITT, Létourneau J.A. concluded that the periodic payments fell within the ambit of s. 48(5)(a)(v). In light of that conclusion, he did not consider s. 48(5)(a)(iv).

#### IV. Issues

Mattel Canada's appeal requires this Court to determine whether a sale between two foreign companies constitutes a sale for export to Canada in accordance with s. 48 of the *Customs Act*. Mattel Canada's appeal also asks whether the periodic payments that Mattel Canada paid to Mattel U.S. should be included in the value for duty of the imported products pursuant to s. 48(5)(a)(iv) (royalties and licence fees) or s. 48(5)(a)(v) (proceeds of any subsequent resale, disposal or use). At issue in the Deputy Minister's cross-appeal is whether the royalties that Mattel Canada paid to Licensor X should be included in the value for duty of the imported products pursuant to s. 48(5)(a)(iv). The appeal and the cross-appeal broadly raise the appropriate standard of review applicable to the CITT's decision.

#### V. Analysis

##### A. *What is the appropriate standard of review of the CITT's decision?*

Where a court is asked to review an administrative tribunal's decision, it must determine the appropriate standard of review. The Federal Court of Appeal did not explicitly do so, but it is apparent that the CITT's decision was reviewed for correctness. Whether correctness or some other standard of review is appropriate in this case is a question that must be answered having regard to the considerable body of jurisprudence that has developed around this general issue, as shown by the recent decisions of this Court in *Trinity Western University v. British Columbia College of Teachers*, [2001] 1 S.C.R. 772, 2001 SCC 31; and *Committee for the Equal Treatment of Asbestos*

Contrairement au TCCE, le juge Létourneau a estimé que les versements périodiques étaient visés par le sous-al. 48(5)(a)(v). À la lumière de cette conclusion, il n'a pas examiné le sous-al. 48(5)(a)(iv).

#### IV. Les questions en litige

Dans le cadre de l'appel formé par Mattel Canada, notre Cour est appelée à déterminer si une vente entre deux sociétés étrangères constitue une vente pour exportation au Canada au sens de l'art. 48 de la *Loi sur les douanes*. L'appel de Mattel Canada soulève également la question de savoir si les versements périodiques effectués par cette société à Mattel É.-U. doivent être inclus — au titre du sous-al. 48(5)(a)(iv) (redevances et droits de licence) ou 48(5)(a)(v) (produit de toute revente, cession ou utilisation ultérieure) — dans la valeur en douane des produits importés. Dans le cadre de l'appel incident formé par le sous-ministre, il s'agit de déterminer si les redevances versées par Mattel Canada au Concédant de licence X doivent être incluses, au titre du sous-al. 48(5)(a)(iv), dans la valeur en douane des produits importés. L'appel et l'appel incident soulèvent de façon générale la question de la norme de contrôle applicable à la décision du TCCE.

#### V. Analyse

##### A. *Quelle est la norme de contrôle applicable à la décision du TCCE?*

Le tribunal judiciaire appelé à contrôler la décision d'un tribunal administratif doit déterminer quelle est la norme de contrôle applicable. Quoique la Cour d'appel fédérale ne l'ait pas indiqué explicitement, il est évident que la décision du TCCE a été contrôlée sur le fondement de la norme de la décision correcte. Pour répondre à la question de savoir si c'est cette norme ou une autre qui convient en l'espèce, il faut tenir compte de la jurisprudence considérable qui s'est établie sur cette question générale, comme en témoignent les récents arrêts suivants de notre Cour : *Université Trinity Western c. British Columbia College of Teachers*, [2001] 1 R.C.S. 772, 2001 CSC 31; et

21

22

23

*Minority Shareholders v. Ontario (Securities Commission)*, [2001] 2 S.C.R. 132, 2001 SCC 37.

*Comité pour le traitement égal des actionnaires minoritaires de la Société Asbestos ltée c. Ontario (Commission des valeurs mobilières)*, [2001] 2 R.C.S. 132, 2001 CSC 37.

24

The various standards of review are properly viewed as points occurring on a spectrum of curial deference. They range from patent unreasonableness at the more deferential end of the spectrum, through reasonableness *simpliciter*, to correctness at the more exacting end of the spectrum: see *Pezim v. British Columbia (Superintendent of Brokers)*, [1994] 2 S.C.R. 557, at pp. 589-90; *Canada (Director of Investigation and Research) v. Southam Inc.*, [1997] 1 S.C.R. 748, at paras. 54-56; *Pushpanathan v. Canada (Minister of Citizenship and Immigration)*, [1998] 1 S.C.R. 982, at para. 27; and *Baker v. Canada (Minister of Citizenship and Immigration)*, [1999] 2 S.C.R. 817, at para. 55. Since *U.E.S., Local 298 v. Bibeault*, [1988] 2 S.C.R. 1048, Canadian courts have taken a “pragmatic and functional” approach to the determination of the appropriate standard of review. In any given case, the focus of the inquiry is on the particular provision at issue, and the central analysis is whether the question raised is one that was intended by the legislators to be left to the exclusive decision of the administrative tribunal. The factors to be considered include: the purpose and objective of the Act and provision at issue, the specific language of the provision at issue and any privative clauses in the tribunal’s constitutive statute, the nature of the decision made by the tribunal, and the relative expertise of the tribunal compared to that of the courts in deciding such matters. None of the factors is alone dispositive.

Les différentes normes de contrôle sont à juste titre considérées comme autant de points sur l’échelle de la retenue judiciaire. Ces normes vont de la décision manifestement déraisonnable — point où la retenue est la plus grande — à la décision raisonnable — norme la plus exigeante — en passant par la décision raisonnable *simpliciter* : voir *Pezim c. Colombie-Britannique (Superintendent of Brokers)*, [1994] 2 R.C.S. 557, p. 589-590; *Canada (Directeur des enquêtes et recherches) c. Southam Inc.*, [1997] 1 R.C.S. 748, par. 54-56; *Pushpanathan c. Canada (Ministre de la Citoyenneté et de l’Immigration)*, [1998] 1 R.C.S. 982, par. 27; et *Baker c. Canada (Ministre de la Citoyenneté et de l’Immigration)*, [1999] 2 R.C.S. 817, par. 55. Depuis l’arrêt *U.E.S., Local 298 c. Bibeault*, [1988] 2 R.C.S. 1048, les tribunaux canadiens ont adopté une démarche « pragmatique et fonctionnelle » en matière de détermination de la norme de contrôle appropriée. Dans toute affaire, l’examen porte sur la disposition en cause et s’attache principalement à déterminer si le législateur entendait que la question soulevée relève exclusivement de la compétence du tribunal administratif. Parmi les facteurs à prendre en compte, mentionnons les suivants : l’objet de la loi et de la disposition en cause, le texte de cette disposition et des clauses privatives prévues par la loi constituant le tribunal administratif, la nature de la décision rendue par le tribunal et l’expertise relative de celui-ci sur ces questions par rapport à celle des tribunaux judiciaires. Aucun de ces facteurs n’est déterminant à lui seul.

25

The factors most relevant to the present appeal are the language of the privative clause in the *Customs Act* and the specific provisions at issue, the nature of the issues raised at the CITT, and the relative expertise of the CITT compared to that of the courts in deciding such matters.

Les facteurs les plus pertinents dans le présent pourvoi sont le texte de la clause privative prévue par la *Loi sur des douanes* et des dispositions particulières en cause, la nature des questions soulevées devant le TCCE et l’expertise relative du TCCE sur ces questions par rapport à celle des tribunaux judiciaires.

(1) The privative clause and the right of appeal

CITT decisions respecting the value for duty of imported goods and other *Customs Act* matters are protected by a partial privative clause (s. 67(3)), one that is qualified by a statutory right of appeal to the Federal Court of Appeal on “any question of law” (s. 68(1)). As a result, in the case at bar, CITT findings of fact are immune from appellate review, while findings involving questions of law are reviewable.

However, even where there is no privative clause and where there is a statutory right of appeal, the concept of the specialization of duties requires that deference be shown to decisions of specialized tribunals on matters which fall squarely within the tribunal’s expertise (*Bell Canada v. Canada (Canadian Radio-Television and Telecommunications Commission)*, [1989] 1 S.C.R. 1722, at pp. 1746-47; *United Brotherhood of Carpenters and Joiners of America, Local 579 v. Bradco Construction Ltd.*, [1993] 2 S.C.R. 316, at p. 335; *Pezim, supra*, at p. 591; and *Asbestos, supra*, at para. 49). In general, different standards of review will apply to different legal questions depending on the nature of the question to be determined and the relative expertise of the tribunal in those particular matters.

(2) Expertise and nature of the problem

Determining the tribunal’s relative expertise is “the most important of the factors that a court must consider in settling on a standard of review” (*Southam, supra*, at para. 50; see also *Bradco, supra*, at p. 335). The central inquiry in an assessment of the expertise factor is whether a tribunal has been constituted with a particular expertise with respect to achieving the aims of an Act: *Pushpanathan, supra*, at para. 32. This may involve several considerations, including the specialized knowledge of its decision makers, whether any special procedures or non-judicial means of

(1) La clause privative et le droit d’appel

Les décisions du TCCE portant sur la valeur en douane des marchandises importées et sur d’autres questions visées par la *Loi sur les douanes* sont protégées par une clause privative partielle (par. 67(3)), dont la portée est atténuée par le droit d’appel à la Cour d’appel fédérale sur « tout point de droit » (par. 68(1)). Par conséquent, les conclusions de fait tirées par le TCCE en l’espèce sont à l’abri de tout contrôle en appel, tandis que les conclusions portant sur des questions de droit sont susceptibles de contrôle.

Toutefois, même lorsqu’il n’existe pas de clause privative et que la loi prévoit un droit d’appel, le concept de spécialisation des fonctions exige des tribunaux judiciaires qu’ils fassent preuve de retenue envers les décisions rendues par les tribunaux spécialisés sur les questions relevant directement de leur champ d’expertise (*Bell Canada c. Canada (Conseil de la radiodiffusion et des télécommunications canadiennes)*, [1989] 1 R.C.S. 1722, p. 1746-1747; *Fraternité unie des charpentiers et menuisiers d’Amérique, section locale 579 c. Bradco Construction Ltd.*, [1993] 2 R.C.S. 316, p. 335; *Pezim, précité*, p. 591; et *Asbestos, précité*, par. 49). En général, des normes de contrôle différentes s’appliquent à des questions de droit différentes, selon la nature de la question à trancher et l’expertise relative du tribunal administratif sur ces questions particulières.

(2) L’expertise du décideur et la nature du problème

La détermination de l’expertise relative du tribunal administratif constitue « le facteur le plus important qu’une cour doit examiner pour arrêter la norme de contrôle applicable » (*Southam, précité*, par. 50; voir également *Bradco, précité*, p. 335). La question fondamentale dans l’application du facteur de l’expertise est de savoir si le tribunal est doté d’une certaine expertise pour réaliser les objectifs d’une loi : *Pushpanathan, précité*, par. 32. L’application de ce facteur peut faire intervenir plusieurs considérations, notamment les connaissances spécialisées des membres du tribunal, la

26

27

28



implementing the Act apply, and whether the tribunal plays a role in policy development.

29

In respect of the specialized knowledge of decision makers, a court can look to a tribunal's constitutive statute and whether appointees are required to have expert qualifications, or are to be appointed by persons holding such qualifications: see *Southam, supra*, at para. 51. The *Canadian International Trade Tribunal Act*, R.S.C. 1985, c. 47 (4th Supp.), does not require its members to be expert in any particular field or that experts in international trade advise the Minister on appointments. The statute conceivably permits persons completely unfamiliar with trade matters to be appointed to the CITT. In part because the statute does not specify that members of the CITT need have any particular technical qualifications, Mattel Canada argues that the appropriate standard of review of the CITT's decision in the present appeal should be reasonableness.

30

In this connection, Wilson J. observed in *National Corn Growers Assn. v. Canada (Import Tribunal)*, [1990] 2 S.C.R. 1324, at p. 1336, that "[c]areful management" of sectors like "international economic relations" "often requires the use of experts who have accumulated years of experience and a specialized understanding of the activities they supervise". Section 3(1) of the *Canadian International Trade Tribunal Act* requires a chair, two vice-chairs and not more than six other permanent members to be appointed by the Governor in Council. Permanent members are appointed to hold office for a term not exceeding five years (s. 3(3)). Being permanent appointments, members of the CITT acquire experience in the questions they consider over the course of their appointments. Depending on the nature of the question at issue, members of the CITT acquire experience and expertise that courts do not. This is also consistent with Wilson J.'s characterization of the predecessor to the CITT as being "staffed by

question de savoir si le tribunal dispose de procédures spéciales ou de moyens non judiciaires d'appliquer la loi ainsi que la question de savoir s'il participe à l'élaboration de politiques.

Relativement aux connaissances spécialisées des décideurs, la cour peut examiner la loi constituant le tribunal administratif et se demander si les membres de celui-ci doivent posséder des compétences d'expert ou être nommés par des personnes possédant de telles compétences : voir *Southam*, précité, par. 51. La *Loi sur le Tribunal canadien du commerce extérieur*, L.R.C. 1985, ch. 47 (4<sup>e</sup> suppl.), n'exige pas que les membres du tribunal soient experts dans un domaine particulier ni que des experts en commerce international conseillent le ministre à l'égard des nominations au tribunal. Il est donc possible d'affirmer que la loi autorise la nomination au TCCE de personnes n'ayant aucune connaissance des questions commerciales. S'appuyant en partie sur le fait que la loi ne précise pas que les membres du TCCE doivent posséder des compétences techniques particulières, Mattel Canada prétend que la norme de contrôle applicable à la décision du TCCE dans le présent pourvoi devrait être la norme de la décision raisonnable.

À ce sujet, le juge Wilson a fait remarquer, dans l'arrêt *National Corn Growers Assn. c. Canada (Tribunal des importations)*, [1990] 2 R.C.S. 1324, p. 1336, qu'une « gestion prudente » de secteurs comme « les relations économiques internationales » « nécessite souvent le recours à des experts ayant à leur actif des années d'expérience et une connaissance spécialisée des activités qu'ils sont chargés de surveiller ». Aux termes du par. 3(1) de la *Loi sur le Tribunal canadien du commerce extérieur*, le gouverneur en conseil doit nommer un président, deux vice-présidents et au plus six autres titulaires. La durée maximale du mandat des titulaires est de cinq ans (par. 3(3)). Étant des titulaires, les membres du TCCE acquièrent de l'expérience relativement aux questions qu'ils examinent pendant la durée de leur mandat. Selon la nature de la question en cause, les membres du TCCE acquièrent de l'expérience et de l'expertise que les tribunaux judiciaires ne possèdent pas. Cette constatation est également compatible avec la façon

experts familiar with the intricacies of international trade relations who are in the business of dealing with a large volume of trade related cases” (*National Corn Growers Assn.*, *supra*, at p. 1348).

As noted above, another factor relevant to the question of expertise is the role played by the tribunal in policy development (*Pezim*, *supra*, at p. 596; *Bradco*, *supra*, at pp. 336-37). Of some significance in this case is s. 18 of the *Canadian International Trade Tribunal Act*, which requires the CITT to “inquire into and report to the Governor in Council on any matter in relation to the economic, trade or commercial interests of Canada with respect to any goods or services or any class thereof that the Governor in Council refers to the Tribunal for inquiry”. Although the present appeal does not implicate s. 18, the section indicates that Parliament generally considers the CITT to be expert in some economic, trade or commercial matters. As in *Pezim*, *supra*, this is a basis for deference, however, it is important to note that the CITT’s policy-making role is limited in that its function is primarily research oriented, and the CITT cannot elevate its policy recommendations to the status of law.

The criteria of expertise and the nature of the problem are closely interrelated (*Pushpanathan*, *supra*, at para. 33). It is necessary “to focus on the specific question of law at issue to determine whether it falls within the tribunal’s expertise and whether deference is warranted” (*Pezim*, *supra*, at p. 596). In the performance of its mandate, the CITT considers a variety of legal questions. It is useful to contrast the CITT’s relative expertise on certain questions dealing with customs tariff matters with its relative expertise on the questions at issue in this appeal. In *Minister of National Revenue (Customs and Excise) v. Schrader Automotive Inc.* (1999), 240 N.R. 381, the Federal Court of

dont le juge Wilson a décrit l’organisme prédécesseur du TCCE, savoir un tribunal « composé d’experts qui sont versés dans les complexités des relations commerciales internationales et dont les fonctions consistent à entendre un nombre considérable de causes en matière commerciale » (*National Corn Growers Assn.*, précité, p. 1348).

Comme je l’ai mentionné précédemment, la participation du tribunal à l’élaboration de politiques constitue un autre facteur pertinent relativement à la question de l’expertise (*Pezim*, précité, p. 596; *Bradco*, précité, p. 336-337). Une disposition qui présente une certaine importance en l’espèce est l’art. 18 de la *Loi sur le Tribunal canadien du commerce extérieur*, qui précise que le TCCE, « sur saisine par le gouverneur en conseil, enquête et lui fait rapport sur toute question touchant, en matière de marchandises ou de services — considérés individuellement ou collectivement —, les intérêts économiques ou commerciaux du Canada ». Bien que cette disposition ne soit pas en cause dans le présent pourvoi, elle indique que le législateur considère de façon générale le TCCE comme un organisme expert dans certaines questions économiques et commerciales. Tout comme dans l’arrêt *Pezim*, précité, il s’agit d’un motif incitant à la retenue, mais il est important de souligner que le TCCE joue un rôle limité en ce qui concerne l’élaboration de politiques, puisqu’il exerce principalement des fonctions de recherche et qu’il ne peut pas donner force de loi à ses recommandations en matière de politiques.

Le critère fondé sur l’expertise du décideur et la nature du problème sont étroitement liés (*Pushpanathan*, précité, par. 33). Il faut « examiner la question de droit en litige pour déterminer si elle relève de la compétence du tribunal et s’il y a lieu de faire preuve de retenue » (*Pezim*, précité, p. 596). Dans l’exécution de son mandat, le TCCE examine des questions de droit variées. Il est utile de comparer l’expertise relative du TCCE sur certaines questions concernant les tarifs douaniers et son expertise relative sur les questions en litige dans le présent pourvoi. Dans l’arrêt *Canada (Sous-ministre du Revenu national, Douanes et Accise — M.R.N.) c. Schrader Automotive Inc.*,

31

32

Appeal was asked to review the CITT's decision to classify certain imported goods under the *Customs Tariff*, S.C. 1987, c. 49, as "other check valves" as opposed to "other appliances, other, hand operated or hand activated" (p. 382). The Federal Court of Appeal concluded that the appropriate standard of review of the CITT's decision was reasonableness *simpliciter*, reasoning that while the *Customs Tariff*, constituted law, the law contained in the Act was "of a very technical nature" (p. 382) that had "so little to do with traditional legislation that for all practical purposes the court is being asked to give legal meaning to technical words that are well beyond its customary mandate" (pp. 382-83).

[1999] A.C.F. n° 331 (QL), la Cour d'appel fédérale était appelée à contrôler une décision du TCCE qui, en application du *Tarif des douanes*, L.C. 1987, ch. 49, avait classé certaines marchandises importées sous la désignation « autres clapets et soupapes de retenue » plutôt qu'« autres articles de robinetterie et organes similaires, autres, actionnés à la main » (par. 2). La Cour d'appel fédérale a jugé que la norme de contrôle applicable à la décision du TCCE était celle de la décision raisonnable *simpliciter*, estimant que, bien que le *Tarif des douanes* soit une loi, il s'agit d'une loi « très technique » (par. 5), qui a « tellement peu à voir avec le libellé des lois traditionnelles, qu'à toutes fins pratiques, la demande faite à la Cour consiste à donner un sens juridique à des mots techniques qui débordent complètement son mandat habituel » (par. 5).

33

By contrast, the questions of law at issue in this appeal are not scientific or technical. In the present appeal, this Court is asked to determine what constitutes a "sale of goods for export to Canada", and the meaning of the words "a condition of the sale of the goods". The Court is also asked to determine how two provisions in an Act, namely ss. 48(5)(a)(iv) and 48(5)(a)(v), relate to each other. These are pure questions of law that require the application of principles of statutory interpretation and other concepts which are intrinsic to commercial law. Such matters are traditionally the province of the Courts and there is nothing to suggest that the CITT has any particular expertise in respect of these matters. If, as in this case, the CITT's relative expertise does not speak to the nature of the questions at issue in an appeal, the appropriate standard of review for questions of law will be correctness.

À l'opposé, les questions de droit en litige dans le présent pourvoi ne sont pas de nature scientifique ou technique. En l'espèce, notre Cour est appelée à déterminer en quoi consiste une « vente de marchandises pour exportation au Canada » et quelle est la signification des mots « en tant que condition de la vente des marchandises ». Elle doit également se prononcer sur la corrélation entre deux dispositions de la Loi, les sous-al. 48(5)a)(iv) et (v). Il s'agit de pures questions de droit, qui commandent l'application de principes d'interprétation législative et d'autres concepts inhérents au droit commercial. Ces questions relèvent traditionnellement de la compétence des tribunaux judiciaires et rien n'indique que le TCCE possède une expertise particulière à leur égard. Si, comme en l'espèce, l'expertise relative du TCCE ne se rapporte pas à la nature des questions en litige dans le cadre d'un appel, la norme de contrôle applicable aux questions de droit est la norme de la décision correcte.

B. Which sale constituted a sale of goods for export to Canada in accordance with s. 48(4) of the Customs Act?

B. Laquelle des ventes constituait une vente de marchandises pour exportation au Canada au sens du par. 48(4) de la Loi sur les douanes?

34

What constitutes a sale for export to Canada? The question is important because the transaction value method of valuing the imported goods in this appeal requires determining the price paid or paya-

Qu'est-ce qui constitue une vente pour exportation au Canada? La question est importante parce que la méthode de la valeur transactionnelle utilisée pour calculer la valeur des marchandises

ble for the goods “when the goods are sold for export to Canada” (s. 48(4)).

The goods were sold in a three-tiered distribution system: the manufacturers sold to the intermediary, the intermediary sold to a second intermediary, and the second intermediary sold to the ultimate purchaser. The only party to have title to the goods when the goods were transported into Canada was the ultimate purchaser, Mattel Canada. The Federal Court of Appeal found it was “fair to conclude that the [Deputy Minister] was satisfied that the relationship between [Mattel Canada] and [Mattel U.S.] did not influence the price paid or payable for the goods” (pp. 300-301).

Mattel Canada argues that the sale between the manufacturers and the intermediary constituted a sale for export to Canada, and that the price paid or payable for those goods should be the basis upon which duty is calculated, subject to adjustments prescribed by s. 48(5). By contrast, the Deputy Minister submits that the only sale for export to Canada was the one between the second intermediary and the ultimate purchaser.

U.S. courts have considered whether a sale for export to the U.S. requires that the purchaser be located in the U.S. In the United States, the transaction value of imported merchandise “is the price actually paid or payable for the merchandise when sold for exportation to the United States” (19 U.S.C. § 1401a.(b)(1)). The provision is similar to s. 48(4) of the *Customs Act*, which looks to “the price paid or payable for the goods when the goods are sold for export to Canada”.

In *E.C. McAfee Co. v. United States*, 842 F.2d 314 (Fed. Cir. 1988), the Court of Appeal held that “a sale need not be to purchasers located in the

importées dans le présent pourvoi exige que l’on détermine le prix payé ou à payer pour les marchandises « [d]ans le cas d’une vente de marchandises pour exportation au Canada » (par. 48(4)).

Les marchandises ont été vendues par le truchement d’un système de distribution à trois étapes : les fabricants ont vendu les marchandises à l’intermédiaire, ce dernier les a vendues à un deuxième intermédiaire qui les a à son tour vendues à l’acheteur final. La seule partie qui détenait le titre relatif aux marchandises lorsque celles-ci ont été introduites au Canada était l’acheteur final, soit Mattel Canada. Selon la Cour d’appel fédérale, il était « juste de conclure que le [sous-ministre] était convaincu que le lien qui existait entre [Mattel Canada] et [Mattel É.-U.] n’a pas influé sur le prix payé ou à payer pour les marchandises » (par. 48).

Mattel Canada prétend que la vente intervenue entre les fabricants et l’intermédiaire constituait une vente de marchandises pour exportation au Canada et que le prix payé ou à payer pour ces marchandises devrait servir de base au calcul de la valeur en douane, sous réserve des ajustements prescrits par le par. 48(5). À l’opposé, le sous-ministre soutient que la seule vente de marchandises pour exportation au Canada qui est intervenue est celle qui a eu lieu entre le deuxième intermédiaire et l’acheteur final.

Les tribunaux américains ont examiné la question de savoir si, pour qu’il y ait vente de marchandises pour exportation aux États-Unis, l’acheteur doit être établi dans ce pays. Aux États-Unis, la valeur transactionnelle des marchandises importées [TRADUCTION] « est le prix payé ou à payer dans les faits pour les marchandises lorsqu’elles sont vendues pour exportation aux États-Unis » (19 U.S.C. § 1401a.(b)(1)). Il s’agit d’une disposition semblable au par. 48(4) de la *Loi sur les douanes*, qui précise que, « [d]ans le cas d’une vente de marchandises pour exportation au Canada, la valeur transactionnelle est le prix payé ou à payer ».

Dans l’affaire *E.C. McAfee Co. c. United States*, 842 F.2d 314 (Fed. Cir. 1988), la Cour d’appel a conclu [TRADUCTION] « qu’il n’est pas nécessaire

35

36

37

38

United States to provide the basis for valuation” (p. 318).

que la vente soit faite à des acheteurs établis aux États-Unis pour servir de base au calcul de la valeur » (p. 318).

39 Similarly, in *Nissho Iwai American Corp. v. United States*, 982 F.2d 505 (Fed. Cir. 1992), the Court of Appeal held that the price an intermediary pays to a foreign manufacturer may constitute the value for duty of imported goods “when the goods are clearly destined for export to the United States and when the manufacturer and the middleman deal with each other at arm’s length, in the absence of any non-market influences that affect the legitimacy of the sales price” (p. 509).

De même, dans *Nissho Iwai American Corp. c. United States*, 982 F.2d 505 (Fed. Cir. 1992), la Cour d’appel a jugé que le prix payé par un intermédiaire à un fabricant étranger pouvait constituer la valeur en douane des marchandises importées [TRADUCTION] « lorsque les marchandises clairement destinées à l’exportation aux États-Unis et que le fabricant et l’intermédiaire n’ont aucun lien de dépendance, en l’absence de tout facteur étranger au marché influant sur la légitimité du prix de vente » (p. 509).

40 *McAfee* and *Nissho Iwai* are largely consistent with Noël J.’s decision (as he then was) in *Minister of National Revenue v. Harbour Sales (Windsor) Inc.* (1995), 90 F.T.R. 317, where he concluded that “[r]esidency is a concept that is totally foreign to the determination of value for duty under the *Customs Act*” (p. 318) and that “nothing in fact or in law prevents goods from being ‘sold for export to Canada’ to a purchaser who does not reside in Canada” (p. 318).

Les arrêts *McAfee* et *Nissho Iwai* concordent dans une large mesure avec la décision du juge Noël (maintenant juge de la Cour d’appel fédérale) dans l’affaire *Canada (Sous-ministre du Revenu national — M.R.N.) c. Harbour Sales (Windsor) Inc.*, [1995] A.C.F. n° 173 (QL) (1<sup>re</sup> inst.), où ce dernier a conclu que « [l]a résidence est une notion qui n’a absolument rien à voir avec la détermination de la valeur en douane en vertu de la *Loi sur les douanes* » (par. 5) et que « rien, en fait ou en droit, n’empêche les marchandises d’être “vendues pour exportation au Canada” à un acheteur qui ne réside pas au Canada » (par. 5).

41 Informed by the modern approach to statutory interpretation (*Rizzo & Rizzo Shoes Ltd. (Re)*, [1998] 1 S.C.R. 27, at para. 21; *65302 British Columbia Ltd. v. Canada*, [1999] 3 S.C.R. 804, at para. 5, *per* Bastarache J., and at para. 50, *per* Iacobucci J.; *Stubart Investments Ltd. v. The Queen*, [1984] 1 S.C.R. 536, at p. 578; *Will-Kare Paving & Contracting Ltd. v. Canada*, [2000] 1 S.C.R. 915, 2000 SCC 36, at para. 32), what is the ordinary meaning of the word “export” contained in s. 48(4) of the *Customs Act*?

Conformément à la méthode moderne d’interprétation législative (*Rizzo & Rizzo Shoes Ltd. (Re)*, [1998] 1 R.C.S. 27, par. 21; *65302 British Columbia Ltd. c. Canada*, [1999] 3 R.C.S. 804, par. 5, le juge Bastarache, et par. 50, le juge Iacobucci; *Stubart Investments Ltd. c. La Reine*, [1984] 1 R.C.S. 536, p. 578; *Will-Kare Paving & Contracting Ltd. c. Canada*, [2000] 1 R.C.S. 915, 2000 CSC 36, par. 32), quel est le sens ordinaire du mot « exportation » au par. 48(4) de la *Loi sur les douanes*?

42 In order for there to be a sale for export, there must obviously be a person who exports. For there to be an exporter, there must be an importer. Put in a different way, a sale for export cannot exist without a corresponding purchase to import.

Pour qu’il y ait vente de marchandises pour exportation, il faut évidemment une personne qui exporte. Et un exportateur suppose un importateur. Autrement dit, une vente de marchandises pour exportation ne peut pas exister sans un achat correspondant, effectué aux fins d’importation.

Where goods are not transported into Canada, a sale between two foreign companies cannot generally constitute an export. It may be the first sale in a chain that ultimately leads to a sale for export but it cannot generally be a sale for export. In *The King v. Gooderham & Worts, Ltd.*, [1928] 3 D.L.R. 109 (Ont. S.C., App. Div.), Grant J.A. held that “one does not speak of ‘exporting’ goods from Toronto to Montreal” (p. 116). In *Swan and Finch Co. v. United States*, 190 U.S. 143 (1903), Brewer J. held that “the word ‘export’ as used in the Constitution and laws of the United States, generally means the transportation of goods from this to a foreign country” (p. 145).

Conversely, Canada’s *Customs Act* does not ordinarily seek to impose duty on goods exported from Hong Kong to anywhere other than Canada. The *Customs Act* is replete with references to imported goods.

For the purposes of valuation under s. 48 of the *Customs Act*, the relevant sale for export is the sale by which title to the goods passes to the importer. The importer is the party who has title to the goods at the time the goods are transported into Canada. The importer may be the intermediary or the ultimate purchaser, depending on which party actually imports the goods into the country. For the purposes of determining whether a sale is for export, the residency of the purchaser or of the party transporting the goods is not material.

In the present appeal, Mattel Canada had title to the goods at the time they were transported into Canada. The appropriate sale for export to Canada was the one to the ultimate purchaser, here from Mattel U.S. to Mattel Canada.

Lorsque les marchandises ne sont pas transportées en territoire canadien, une vente entre deux sociétés étrangères ne peut généralement pas constituer une exportation. Elle peut constituer la première d’une série de ventes aboutissant à une vente pour exportation, mais elle ne peut généralement pas être une vente pour exportation. Dans l’affaire *The King c. Gooderham & Worts, Ltd.*, [1928] 3 D.L.R. 109 (C.S. Ont., Div. app.), le juge Grant a conclu [TRADUCTION] « qu’on ne dit pas que des marchandises sont “exportées” de Toronto à Montréal » (p. 116). Dans l’affaire *Swan and Finch Co. c. United States*, 190 U.S. 143 (1903), le juge Brewer a estimé que [TRADUCTION] « le mot “exportation”, tel qu’il est utilisé dans la Constitution et les lois américaines, signifie généralement le transport de marchandises depuis les États-Unis jusque dans un pays étranger » (p. 145).

À l’inverse, la *Loi sur les douanes* du Canada ne vise pas vraiment à rendre passibles de droits les marchandises exportées de Hong Kong vers un pays autre que le Canada. La *Loi sur les douanes* regorge de références aux marchandises importées.

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. Pour déterminer si une vente est faite pour exportation, le lieu de résidence de l’acheteur ou de la partie qui transporte les marchandises est sans importance.

Dans le présent pourvoi, Mattel Canada détenait le titre relatif aux marchandises au moment où celles-ci ont été transportées en territoire canadien. La vente des marchandises pour exportation au Canada pertinente est celle qui a été faite à l’acheteur final, en l’espèce la vente par Mattel É.-U. à Mattel Canada.

43

44

45

46

47 My analysis of the ordinary meaning of the word “export” is fortified by the potentially anomalous results that could occur if a sale between the foreign manufacturers and the intermediary constituted a sale for export to Canada. If a sale between a foreign manufacturer and an intermediary was treated as a sale for export to Canada, importers would be tempted to adopt a “more-the-merrier” approach” to importing (M. K. Neville, Jr., “‘First-Sale-For-Export’ Rule Represents a Major Victory for Importers” (1996), 7 *J. Int’l Tax’n* 72, at p. 75). Rather than have a three-tiered distribution system, importers might seek to posit five, six or seven tiers, all beginning at correspondingly lower prices.

48 Mattel Canada argues that for a sale to constitute an export to Canada, it is sufficient that a product be sold with the intent that it be eventually exported.

49 That an intent to export is not sufficient to constitute an export to Canada is evident if one considers what would have happened if the foreign manufacturers had sold the goods to the intermediary with the intent that they be exported, but the goods remained with the intermediary and never made their way to Canada. In those circumstances, i.e. a mere sale between two foreign companies with the intent that the goods be exported to Canada, could it be argued that a sale for export to Canada for *Customs Act* purposes had occurred with the corresponding duty payable to Canada? The example demonstrates that the genesis of an export occurs at the point where goods are actually transported into Canada.

50 Since the time the goods at issue in this appeal were imported, the words “to a purchaser in Canada” were added to s. 48(1) of the *Customs Act*. The subsection now states that “the value for duty of goods is the transaction value of the goods if the goods are sold for export to Canada to a purchaser in Canada” (emphasis added) (*An Act to amend the Customs Act and the Customs Tariff and*

Mon analyse du sens ordinaire du mot « exportation » est renforcée par les répercussions insolites que pourrait avoir le fait de considérer qu’une vente entre les fabricants étrangers et l’intermédiaire constituait une vente pour exportation au Canada. Si une telle vente était considérée comme une vente pour exportation au Canada, les importateurs seraient tentés d’adopter, en matière d’importation, une [TRADUCTION] « attitude du genre “Multiplions les intermédiaires!” » (M. K. Neville, Jr., « “First-Sale-For-Export” Rule Represents a Major Victory for Importers » (1996), 7 *J. Int’l Tax’n* 72, p. 75). Plutôt que d’avoir un système de distribution à trois étapes, les importateurs pourraient vouloir établir cinq, six ou sept étapes, le prix appliqué à chacune de ces étapes étant proportionnellement moins élevé qu’à la suivante.

De prétendre Mattel Canada, pour qu’une vente constitue une vente pour exportation au Canada, il suffit qu’un produit soit vendu en vue d’être exporté ultérieurement.

La conclusion que l’intention d’exporter ne suffit pas pour qu’il y ait exportation au Canada est évidente si on considère ce qui serait arrivé si les fabricants étrangers avaient vendu les marchandises à l’intermédiaire en vue de leur exportation, mais que ces marchandises étaient restées en possession de l’intermédiaire et n’étaient jamais parvenues au Canada. Dans ces circonstances, c.-à-d. une simple vente de marchandises intervenue entre deux sociétés étrangères en vue de leur exportation au Canada, est-il possible d’affirmer qu’il y a eu, pour l’application de la *Loi sur les douanes*, vente pour exportation au Canada assujettie aux droits correspondants payables au Canada? Cet exemple démontre que la genèse d’une exportation se situe au point où les marchandises sont concrètement transportées en territoire canadien.

Depuis l’importation des marchandises en cause dans le présent pourvoi, les mots « à un acheteur au Canada » ont été ajoutés au par. 48(1) de la *Loi sur les douanes*. Ce paragraphe précise maintenant que « la valeur en douane des marchandises est leur valeur transactionnelle si elles sont vendues pour exportation au Canada à un acheteur au Canada » (je souligne) (*Loi modifiant la Loi sur les*

to make related and consequential amendments to other Acts, S.C. 1995, c. 41, s. 18). Regulations have been enacted to define the words “purchaser in Canada” (*Valuation for Duty Regulations*, SOR/86-792, s. 2.1 (added SOR/97-443)).

Mattel Canada argues that because the words “to a purchaser in Canada” were added to s. 48(1), the prior Act that did not contain those words must have permitted a sale between two foreign companies to constitute a sale for export to Canada, relying on the principle that “[i]t is strongly presumed that legislation is not intended to have a retroactive application” (*Driedger on the Construction of Statutes* (3rd ed. 1994), by R. Sullivan, at p. 512).

I do not conclude that the sale between Mattel U.S. and Mattel Canada is the sale for export in this appeal on the basis that the legislative amendment operates retroactively. As previously mentioned, the conclusion is mandated by the modern approach to statutory interpretation and the ordinary meaning of the word “export” in the context of the *Customs Act*, a word that was contained in the statute prior to the amendment.

That said, the meaning of s. 48(1) of the *Customs Act* as it applied before the legislative amendments is not meant to displace the meaning of the words “purchaser in Canada” set out in the new Act or regulations.

C. *Should the royalties that Mattel Canada pays to Licensor X be added to the price paid or payable for the goods pursuant to s. 48(5)(a)(iv) of the Customs Act?*

The next question is whether the royalties that Mattel Canada pays to Licensor X are caught by s. 48(5)(a)(iv) of the *Customs Act*, which states:

*douanes, le Tarif des douanes et d'autres lois en conséquence*, L.C. 1995, ch. 41, art. 18). Un règlement a été pris afin de définir les mots « acheteur au Canada » (*Règlement sur la détermination de la valeur en douane*, DORS/86-792, art. 2.1 (ajouté DORS/97-443)).

Mattel Canada prétend que, comme les mots « à un acheteur au Canada » ont été ajoutés au par. 48(1), la version antérieure de la Loi qui ne contenait pas ces mots devait permettre qu'une vente entre deux sociétés étrangères constitue une vente pour exportation au Canada, invoquant au soutien de cet argument le principe [TRADUCTION] « [qu'] il existe une forte présomption qu'un texte de loi n'est pas censé avoir d'effet rétroactif » (*Driedger on the Construction of Statutes* (3<sup>e</sup> éd. 1994), par R. Sullivan, p. 512).

Ma conclusion que la vente de marchandises intervenue entre Mattel É.-U. et Mattel Canada constitue la vente pour exportation dans le présent pourvoi ne repose pas sur l'application rétroactive des modifications législatives. Comme il a été indiqué précédemment, cette conclusion s'impose en raison de la méthode moderne d'interprétation législative et du sens ordinaire du mot « exportation » dans le contexte de la *Loi sur les douanes*, mot qui figurait dans la loi avant sa modification.

Cela dit, le sens du par. 48(1) de la *Loi sur les douanes*, tel qu'il s'appliquait avant les modifications législatives, n'est pas censé supplanter la signification des mots « acheteur au Canada » utilisés dans la nouvelle version de la Loi et dans le règlement.

C. *Les redevances versées par Mattel Canada au Concédant de licence X doivent-elles, conformément au sous-al. 48(5)a)(iv) de la Loi sur les douanes, être ajoutées au prix payé ou à payer pour les marchandises?*

La question à laquelle il faut maintenant répondre est de savoir si les redevances versées par Mattel Canada au Concédant de licence X sont visées par le sous-al. 48(5)a)(iv) de la *Loi sur les douanes*, qui est ainsi rédigé :

51

52

53

54



48. (5) The price paid or payable in the sale of goods for export to Canada shall be adjusted

(a) by adding thereto amounts, to the extent that each such amount is not already included in the price paid or payable for the goods, equal to

(iv) royalties and licence fees, including payments for patents, trade-marks and copyrights, in respect of the goods that the purchaser of the goods must pay, directly or indirectly, as a condition of the sale of the goods for export to Canada, exclusive of charges for the right to reproduce the goods in Canada,

55 As the Federal Court of Appeal held, s. 48(5)(a)(iv) contains three criteria: (i) the payments must be royalties and licence fees, (ii) the payments must be in respect of the goods exported, and (iii) they must be paid by the purchaser of the goods, directly or indirectly, as a condition of the sale of the goods for export to Canada.

56 Different decision-makers have established a variety of tests to determine what constitutes a condition of sale. In *Reebok Canada v. Minister of National Revenue (Customs and Excise)* (1997), 131 F.T.R. 102, MacKay J. concluded that royalties may be a condition of sale as long as there is “some connection between the fee in question and the goods purchased” (p. 108). By contrast, in the present matter, the CITT concluded that royalties are paid as a condition of sale where there is a “sufficient nexus” between the royalties and the sales for export (para. 30). At the Federal Court of Appeal, Létourneau J.A. modified the test to create a kind of “control” test that is summarized earlier in these reasons.

57 In *Will-Kare*, *supra*, it was held that Parliament’s decision to use the words “for sale or

48. (5) Dans le cas d’une vente de marchandises pour exportation au Canada, le prix payé ou à payer est ajusté :

a) par l’addition, dans la mesure où ils n’y ont pas déjà été inclus, des montants représentant :

(iv) les redevances et les droits de licence relatifs aux marchandises, y compris les paiements afférents aux brevets d’invention, marques de commerce et droits d’auteur, que l’acheteur est tenu d’acquitter directement ou indirectement en tant que condition de la vente des marchandises pour exportation au Canada, à l’exclusion des frais afférents au droit de reproduction de ces marchandises au Canada.

Comme a conclu la Cour d’appel fédérale, le sous-al. 48(5)a(iv) comporte trois critères : (i) les paiements doivent être des redevances ou des droits de licence; (ii) les paiements doivent être relatifs aux marchandises exportées; (iii) ils doivent être acquittés directement ou indirectement par l’acheteur des marchandises en tant que condition de la vente des marchandises pour exportation au Canada.

Différents décideurs ont établi divers critères en vue de déterminer ce qui constitue une condition de vente. Dans l’affaire *Reebok Canada, une division d’Avrean International Inc. c. Canada (Sous-ministre du Revenu national, Douanes et Accise — M.R.N.)*, [1997] A.C.F. n° 924 (QL) (1<sup>re</sup> inst.), le juge MacKay a conclu que des redevances peuvent constituer une condition de vente dans la mesure où il y a « un lien entre les droits en question et les marchandises achetées » (par. 21). À l’opposé, dans la présente affaire, le TCCE a considéré que des redevances sont versées en tant que condition de vente lorsqu’il y a un « lien suffisant » entre ces paiements et les ventes pour exportation (par. 30). En Cour d’appel fédérale, le juge Létourneau a modifié le critère pour créer une sorte de critère de « contrôle », qui a été résumé plus tôt dans les présents motifs.

Dans l’arrêt *Will-Kare*, précité, il a été jugé que la décision du législateur d’utiliser les mots « à

lease” in the *Income Tax Act*, S.C. 1970-71-72, c. 63 (now R.S.C. 1985, c. 1 (5th Supp.)) imported “relatively fine private law distinctions” (para. 30) arising from “common law and sale of goods legislation” (para. 35).

A condition of sale has a settled legal meaning. P. S. Atiyah’s textbook *The Sale of Goods* (8th ed. 1990) states that “in its usual meaning a condition is a term which, without being the fundamental obligation imposed by the contract, is still of such vital importance that it goes to the root of the transaction” (p. 60). Professor Atiyah later adds that “[t]he importance of a condition in contracts for the sale of goods is that its breach, if committed by the seller, may give the buyer the right to reject the goods completely and to decline to pay the price, or if he has already paid it, to recover it” (p. 60 (citation omitted)). Ontario’s *Sale of Goods Act*, R.S.O. 1990, c. S.1, makes frequent reference to conditions of sale.

Rather than create a complex series of tests not strictly based on the settled legal meaning of words, it is preferable to rely on the common law and sale of goods law to determine whether royalties and licence fees are paid as “a condition of the sale of the goods for export to Canada” in accordance with s. 48(5)(a)(iv) of the *Customs Act*. The Court of Appeal erred when it concluded that “the word ‘condition’ is not used in the *Act* as a term of art which carries the meaning generally ascribed to it in the law of sales” (p. 297).

The Federal Court of Appeal’s control test would capture virtually all royalties and licence fees by the mere existence of remedies afforded to trade-mark owners in the *Trade-marks Act*, R.S.C. 1985, c. T-13. Had Parliament intended for all royalties and licence fees to be dutiable, it would not have stated it is only those that are paid “directly or indirectly, as a condition of the sale of the goods

vendre ou à louer » dans la *Loi de l’impôt sur le revenu*, S.C. 1970-71-72, ch. 63 (maintenant L.R.C. 1985, ch. 1 (5<sup>e</sup> suppl.)) introduisait « des distinctions relativement subtiles issues du droit privé » (par. 30) et découlant de « la common law et des lois relatives à la vente de marchandises » (par. 35).

L’expression « condition de vente » a un sens bien établi en droit. Dans son ouvrage *The Sale of Goods* (8<sup>e</sup> éd. 1990), P. S. Atiyah déclare que [TRADUCTION] « dans son sens ordinaire, une condition est une modalité qui, sans être l’obligation fondamentale imposée par le contrat, est néanmoins si importante qu’elle touche au cœur de la transaction » (p. 60). Le professeur Atiyah ajoute par la suite que « [l]’importance d’une condition dans les contrats de vente de marchandises est que la violation de cette condition, si elle est le fait du vendeur, peut donner à l’acheteur le droit de refuser entièrement les marchandises et de ne pas les payer ou, s’il l’a déjà fait, d’en obtenir le remboursement » (p. 60 (référence omise)). Dans la *Loi sur la vente d’objets* de l’Ontario, L.R.O. 1990, ch. S.1, il est fréquemment fait mention des conditions de vente.

Plutôt que de créer un ensemble de critères complexes ne reposant pas strictement sur le sens bien établi des mots en droit, il est préférable de s’en remettre à la common law et au droit relatif à la vente de marchandises pour déterminer si les redevances et les droits de licence sont payés en tant que « condition de la vente des marchandises pour exportation au Canada » au sens du sous-al. 48(5)(a)(iv) de la *Loi sur les douanes*. La Cour d’appel a commis une erreur lorsqu’elle a conclu que « le mot “condition” n’est pas utilisé dans la Loi au sens qui lui est en général attribué dans le droit relatif aux ventes » (par. 26).

Du seul fait de l’existence des recours accordés aux propriétaires de marques de commerce par la *Loi sur les marques de commerce*, L.R.C. 1985, ch. T-13, pratiquement toutes les redevances et tous les droits de licence seraient visés par le critère de contrôle énoncé par la Cour d’appel fédérale. Si le législateur avait voulu que toutes les redevances et tous les droits de licence soient pas-

58

59

60

for export to Canada” in accordance with s. 48(5)(a)(iv) that are dutiable.

sibles de droits, il n’aurait pas dit que seuls le sont ceux qui sont payés « directement ou indirectement en tant que condition de la vente des marchandises pour exportation au Canada », conformément au sous-al. 48(5)a)(iv).

61 For example, the intervenor Reebok explained that under s. 53.1 of the *Trade-marks Act*, the owner of a registered trade-mark can apply to obtain an order “directing the Minister to take reasonable measures . . . to detain . . . wares”, *inter alia*, where “a court is satisfied . . . that any wares to which the trade-mark has been applied are about to be imported into Canada . . . and that the distribution of the wares in Canada would be contrary to [the *Trade-marks Act*]”. Section 53.1 would seemingly always afford a trade-mark owner the type of control envisaged by the Federal Court of Appeal, causing virtually all royalties and licence fees to be caught by s. 48(5)(a)(iv) of the *Customs Act*. Following the Court of Appeal’s test, a trade-mark owner would not even have to follow the procedure under s. 53.1 to obtain the sort of control needed to make the royalties and licence fees dutiable, since the court held that there would be a condition of sale and royalties and licence fees would be dutiable where “the possibility of such control exists even though not resorted to” (p. 297).

Par exemple, l’intervenante Reebok a expliqué que, en vertu de l’art. 53.1 de la *Loi sur les marques de commerce*, le propriétaire d’une marque de commerce déposée peut demander au tribunal d’« ordonner au ministre de prendre [. . .] toutes mesures raisonnables pour détenir les marchandises », notamment lorsque « [le tribunal] [. . .] est convaincu [. . .] que des marchandises auxquelles a été appliquée une marque de commerce sont sur le point d’être importées au Canada [. . .] et que la distribution de ces marchandises serait contraire à [la *Loi sur les marques de commerce*] ». L’article 53.1 accorderait apparemment dans tous les cas au propriétaire d’une marque de commerce le genre de contrôle envisagé par la Cour d’appel fédérale, de sorte que pratiquement toutes les redevances et tous les droits de licence seraient visés par le sous-al. 48(5)a)(iv) de la *Loi sur les douanes*. Selon le critère de la Cour d’appel fédérale, le propriétaire d’une marque de commerce n’aurait même pas à suivre la procédure prévue par l’art. 53.1 afin d’obtenir le genre de contrôle nécessaire pour que les redevances et les droits de licence soient passibles de droits, étant donné que la cour a conclu qu’il existe une condition de vente et que les redevances et les droits de licence sont passibles de droits lorsque « la possibilité de pareil contrôle existe même si l’on n’y a pas recours » (par. 27).

62 The royalties in the present appeal were not paid as a condition of sale. If Mattel Canada refused to pay royalties to Licensor X, Mattel U.S. could not refuse to sell the licensed goods to Mattel Canada or repudiate the contract of sale. The sale contract and the royalties contract were separate agreements between different parties. In fact, the CITT’s decision notes that “some goods were purchased and imported into Canada without [Mattel Canada]

En l’espèce, les redevances en cause n’étaient pas versées en tant que condition de vente. Si Mattel Canada refusait de verser les redevances au Concédant de licence X, Mattel É.-U. ne pouvait refuser de vendre à Mattel Canada les marchandises visées par une licence ni résilier le contrat de vente. Le contrat de vente et le contrat de redevances constituaient des accords distincts intervenus entre des parties différentes. En fait, dans sa décision, le TCCE souligne que « certaines marchandises ont été achetées et importées au Canada

ever making a royalty payment in respect of the goods” (para. 30).

Rather than argue that the royalties were paid as a condition of sale in the manner envisaged by common law and sales of goods law, the Deputy Minister advanced a species of economic realities test. The Deputy Minister argued that if Mattel Canada failed to pay royalties to Licensor X, it would “effectively cease” to be permitted to import goods bearing its trademark. The Deputy Minister used similar language like “true connection”, “effective control”, “practical” and “logical” to describe the manner in which the royalties that Mattel Canada paid to Licensor X could constitute “a condition of the sale of the goods for export to Canada” as between Mattel U.S. and Mattel Canada.

The words “condition of the sale” as they appear in s. 48(5)(a)(iv) are clear and unambiguous. This Court has repeatedly held that where clear and unambiguous statutory provisions can be applied directly to the facts, it is not necessary to resort to an analysis of the economic realities of a transaction (*Will-Kare, supra*, at para. 34; *Shell Canada Ltd. v. Canada*, [1999] 3 S.C.R. 622, at pp. 641-42).

The Deputy Minister seizes on the words “price paid or payable” contained in s. 48(4) and s. 48(5) to argue that the royalty payments are caught by the Act. “Price paid or payable” is defined at s. 45(1) of the Act as “the aggregate of all payments made or to be made, directly or indirectly, in respect of the goods by the purchaser to or for the benefit of the vendor”. The definition is then incorporated to s. 48(4) (determination of transaction value) and s. 48(5) (adjustment of price paid or payable).

The royalty payments are not caught by the words “paid or payable” because the royalty payments are not made for the benefit of Mattel U.S.,

sans que [Mattel Canada] verse de droits à l’égard de ces marchandises » (par. 30).

Le sous-ministre a non pas plaidé que les redevances étaient payées en tant que condition de vente de la manière envisagée par la common law et le droit relatif à la vente de marchandises, mais plutôt proposé une sorte de critère fondé sur les réalités économiques. Il a prétendu que, si Mattel Canada ne versait pas les redevances au Concédant de licence X, la société [TRADUCTION] « cesserait, dans les faits » d’être autorisée à importer des marchandises portant la marque de commerce du Concédant. Le sous-ministre a utilisé des expressions analogues telles que [TRADUCTION] « lien véritable », « contrôle de fait », « pratique » et « logique », pour décrire la manière dont les redevances versées par Mattel Canada au Concédant de licence X pouvaient constituer, entre Mattel É.-U. et Mattel Canada, une « condition de la vente des marchandises pour exportation au Canada ».

Les mots « condition de la vente » au sous-al. 48(5)(a)(iv) sont clairs et non équivoques. Notre Cour a jugé à maintes reprises que, lorsque des dispositions législatives claires et non équivoques peuvent être appliquées directement aux faits, il n’y a pas lieu de se livrer à une analyse de la réalité économique d’une opération (*Will-Kare, précité*, par. 34; *Shell Canada Ltée c. Canada*, [1999] 3 R.C.S. 622, p. 641-642).

Le sous-ministre s’appuie sur les mots « prix payé ou à payer » figurant aux par. 48(4) et 48(5) pour avancer que les paiements de redevances sont visés par la Loi. L’expression « prix payé ou à payer » est définie au par. 45(1) de la Loi comme étant « 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 ». Cette définition est ensuite incorporée aux par. 48(4) (détermination de la valeur transactionnelle) et 48(5) (ajustement du prix payé ou à payer).

Les paiements de redevances ne sont pas visés par les mots « payé ou à payer » parce qu’ils ne sont pas faits au profit de Mattel É.-U., le vendeur,

63

64

65

66

the vendor. Rather, the payments are made for the benefit of the recipient of the payments, Licensor X.

mais plutôt au profit de celui qui les reçoit, le Concédant de licence X.

67 Similarly, the royalty payments are not caught by s. 48(5)(a)(iv) merely because the subparagraph uses the words “directly or indirectly”. While the adverbs do modify the verb “pay”, and therefore indicate that royalties paid to third parties may be captured by s. 48(5)(a)(iv), adverbs cannot modify nouns like “condition”. Therefore, the words “directly or indirectly” do not modify the requirement that royalties must be paid “as a condition of the sale of the goods for export to Canada” to be dutiable.

De même, les paiements de redevances ne sont pas visés par le sous-al. 48(5)a)(iv) du seul fait que cette disposition comporte les mots « directement ou indirectement ». Bien que ces adverbess modifient le verbe « acquitter », indiquant ainsi que des redevances versées à des tierces parties peuvent être visées par le sous-al. 48(5)a)(iv), un adverbe ne peut modifier un substantif tel le mot « condition ». Par conséquent, les mots « directement ou indirectement » ne changent rien à l’exigence selon laquelle, pour être passibles de droits, les redevances doivent être versées « en tant que condition de la vente des marchandises pour exportation au Canada ».

68 In summary, s. 48(5)(a)(iv) requires that royalties and licence fees be paid “as a condition of the sale of the goods for export to Canada”. The words incorporate traditional concepts found in sale of goods legislation and the common law of contract. Unless a vendor is entitled to refuse to sell licensed goods to the purchaser or repudiate the contract of sale where the purchaser fails to pay royalties or licence fees, s. 48(5)(a)(iv) is inapplicable. The royalties that Mattel Canada paid to Licensor X are not royalties within the meaning of s. 48(5)(a)(iv) of the *Customs Act*.

En résumé, aux termes du sous-al. 48(5)a)(iv), il faut que les redevances et les droits de licence soient acquittés « en tant que condition de la vente des marchandises pour exportation au Canada ». Ces mots ont pour effet d’incorporer à la loi des notions traditionnelles qu’on retrouve dans la législation sur la vente de marchandises et les règles de la common law en matière de contrat. À moins que le vendeur n’ait le droit de refuser de vendre à l’acheteur les marchandises faisant l’objet d’une licence ou de résilier le contrat de vente lorsque l’acheteur ne paie pas les redevances ou les droits de licence, le sous-al. 48(5)a)(iv) est inapplicable. Les redevances versées par Mattel Canada au Concédant de licence X ne constituent pas des redevances au sens du sous-al. 48(5)a)(iv) de la *Loi sur les douanes*.

69 I would therefore dismiss the Deputy Minister’s cross-appeal.

Je suis donc d’avis de rejeter l’appel incident du sous-ministre.

D. *Should the periodic payments that Mattel Canada pays to Mattel U.S. be added to the price paid or payable for the goods pursuant to s. 48(5)(a)(iv) or (v) of the Customs Act?*

D. *Les versements périodiques faits par Mattel Canada à Mattel É.-U. doivent-ils, conformément au sous-al. 48(5)a)(iv) ou (v) de la Loi sur les douanes, être ajoutés au prix payé ou à payer pour les marchandises?*

70 As previously mentioned, Mattel U.S. agreed to pay royalty fees to Master Licensors to obtain licence rights to certain products. Although the

Comme je l’ai mentionné, Mattel É.-U. a accepté de verser des redevances aux concédants de licences maîtresses pour obtenir les droits de

contracts are between Mattel U.S. and Master Licensors, the CITT found that “the burden of the royalty payments incurred under the agreements in respect of sales in Canada had been passed on to” Mattel Canada (para. 32). The Deputy Minister seeks to impose duty on Mattel Canada’s payments pursuant to s. 48(5)(a)(iv) or s. 48(5)(a)(v) of the *Customs Act*.

There is no dispute that the amounts that Mattel U.S. is said to have paid to the Master Licensors constitute licence fees. However, the evidence was not that Mattel U.S. paid licence fees to the Master Licensors.

While the CITT did initially state that Mattel Canada “makes periodic payments to Mattel [U.S.] that are intended to reimburse Mattel [U.S.] for the licence payments that [Mattel U.S.] makes to the master licensors” (para. 6), it later found (at para. 32) that “the burden of the royalty payments incurred under the agreements in respect of sales in Canada had been passed on to” Mattel Canada. The CITT ultimately concluded that “[t]hese payments were passed through Mattel [U.S.] to the master licensors” (para. 32 (emphasis added)).

Since the Deputy Minister agrees that the fees that Mattel U.S. “paid” to the Master Licensors are licence fees, and since the CITT found that the burden of the payments was passed to Mattel Canada, Mattel Canada’s payments were licence fees.

The licence fees are not dutiable pursuant to s. 48(5)(a)(iv). Similar to the analysis of the royalties that Mattel Canada pays to Licensor X, it is not suggested that Mattel U.S. would be entitled to refuse to sell licensed goods to Mattel Canada or repudiate the contract of sale if Mattel Canada refused to pay licence fees to the Master Licensors. Mattel Canada’s obligation to pay licence fees to

licence relatifs à certains produits. Bien que les contrats aient été conclus par Mattel É.-U. et les concédants de licences maîtresses, le TCCE a estimé que « le fardeau des paiements de redevance découlant des contrats à l’égard des ventes au Canada a été transmis à » Mattel Canada (par. 32). Le sous-ministre veut rendre passibles de droits, au titre du sous-al. 48(5)(a)(iv) ou 48(5)(a)(v) de la *Loi sur les douanes*, les paiements effectués par Mattel Canada.

Personne ne conteste que les sommes que Mattel É.-U. a, affirme-t-on, versées aux concédants de licence maîtresses constituent des droits de licence. Toutefois, la preuve n’indique pas que Mattel É.-U. a versé des droits de licence aux concédants de licence maîtresses.

Quoique le TCCE ait au départ affirmé que Mattel Canada « paie périodiquement Mattel [É.-U.] pour lui rembourser les droits de licence qu’elle verse aux concédants de licences maîtresses » (par. 6), il a par la suite conclu (par. 32) que « le fardeau des paiements de redevance découlant des contrats à l’égard des ventes au Canada a été transmis à » Mattel Canada. En bout de ligne, le TCCE a estimé que « [c]es paiements étaient transmis par l’intermédiaire de Mattel [É.-U.] aux concédants de licences maîtresses » (par. 32 (je souligne)).

Étant donné que le sous-ministre reconnaît que les droits « payés » par Mattel É.-U. aux concédants de licences maîtresses constituent des droits de licence et que le TCCE a conclu que le fardeau des paiements avait été transféré à Mattel Canada, les paiements effectués par cette dernière étaient des droits de licence.

Les droits de licence ne sont pas passibles de droits au titre du sous-al. 48(5)(a)(iv). Comme dans l’analyse des redevances versées par Mattel Canada au Concédant de licence X, on ne prétend pas que Mattel É.-U. aurait le droit de refuser de vendre des marchandises visées par une licence à Mattel Canada ou de résilier le contrat de vente si cette dernière refusait de payer des droits de licence aux concédants de licences maîtresses. L’obligation de Mattel Canada de verser des droits

71

72

73

74

the Master Licensors is distinct from its obligation to purchase goods from Mattel U.S.

de licence aux concédants de licences maîtresses est distincte de son obligation d'acheter des marchandises de Mattel É.-U.

75 Since the licence fees are not caught by s. 48(5)(a)(iv), there is no need to consider whether they are caught by s. 48(5)(a)(v). Section 48(5)(a)(iv) seeks to impose duty on “royalties and licence fees”. If royalties and licence fees that were not caught by s. 48(5)(a)(iv) could nonetheless be caught by s. 48(5)(a)(v), the limiting language contained in s. 48(5)(a)(iv) would be worthless. Put another way, if the Deputy Minister could impose duty on royalties and licence fees pursuant to s. 48(5)(a)(v), it would be simple to escape Parliament’s decision to only impose duty on royalties and licence fees that are paid “directly or indirectly, as a condition of the sale of the goods for export to Canada” pursuant to s. 48(5)(a)(iv).

Puisque les droits de licence ne sont pas visés par le sous-al. 48(5)a)(iv), il n’y a pas lieu de se demander s’ils sont visés par le sous-al. 48(5)a)(v). Le sous-alinéa 48(5)a)(iv) vise l’imposition de droits sur « les redevances et les droits de licence ». Si les redevances et les droits de licence non visés par le sous-al. 48(5)a)(iv) pouvaient néanmoins être visés par le sous-al. 48(5)a)(v), le texte limitatif du sous-al. 48(5)a)(iv) serait inutile. Autrement dit, si le sous-ministre pouvait imposer des droits à l’égard des redevances et des droits de licence en vertu du sous-al. 48(5)a)(v), il serait facile de contourner la décision du législateur, au sous-al. 48(5)a)(iv), de n’imposer des droits qu’à l’égard des redevances et des droits de licence qui sont payés « directement ou indirectement en tant que condition de la vente des marchandises pour exportation au Canada ».

76 The distinction between s. 48(5)(a)(iv) and (v) is supported by the authors of the textbook *Customs Valuation: Commentary on the GATT Customs Valuation Code* (2nd ed. 1988). There, S. L. Sherman and H. Glashoff distinguish between Article 8.1(c) and 8.1(d) of the *Agreement on Implementation of Article VII of the General Agreement on Tariffs and Trade (Customs Valuation — 1979)*, provisions on which ss. 48(5)(a)(iv) and 48(5)(a)(v) are modelled. The authors state (at p. 155):

La distinction faite entre les sous-al. 48(5)a)(iv) et (v) trouve appui dans l’ouvrage *Customs Valuation: Commentary on the GATT Customs Valuation Code* (2<sup>e</sup> éd. 1988). Dans ce manuel, S. L. Sherman et H. Glashoff expliquent la distinction entre les al. 8.1c) et 8.1d) de l’*Accord relatif à la mise en œuvre de l’Article VII de l’Accord général sur les tarifs douaniers et le commerce (Code de la valeur en douane — 1979)*, dispositions dont sont inspirés les sous-al. 48(5)a)(iv) et (v). Les auteurs disent ce qui suit (à la p. 155) :

The first and most important thing to be said about this “proceeds” provision is what it does not mean. It surely cannot have been intended — following as it does immediately after the intricate special provision on royalties and licence fees which we have just analyzed at such great length — to mean that any royalty which is expressed as a percentage of resale proceeds is automatically added to customs value under Article 8.1 (d), even if it has successfully withstood the test of Article 8.1 (c). Article 8.1 (d) is intended to deal with situations where the payment is for the goods and not for a related intangible right. If there are fictitious royalties or licence fees, i.e. payments for no other economic reason than the purchase of the imported goods, then the provisions

[TRADUCTION] La première et la plus importante chose à dire à propos de cette disposition relative au « produit » est ce qu’elle ne signifie pas. Comme elle suit immédiatement la complexe disposition spéciale sur les redevances et les droits de licence que nous venons d’analyser en profondeur, cette disposition n’est sûrement pas censée signifier que toute redevance correspondant à un pourcentage du produit de revente est automatiquement ajoutée à la valeur en douane en vertu de l’al. 8.1d), même si cette redevance a résisté à l’application du critère de l’al. 8.1c). L’alinéa 8.1d) vise les cas où le versement est effectué pour les marchandises, et non à l’égard d’un droit incorporel s’y rattachant. S’il y a un versement de redevances ou droits de licence fictifs, c.-à-d. des

on proceeds of resale can be applied. [Emphasis in original.]

## VI. Conclusion

(a) The periodic payments passed through Mattel U.S. to the Master Licensors do not fall within the ambit of s. 48(5)(a)(iv) or s. 48(5)(a)(v) of the *Customs Act*.

(b) Pursuant to s. 48(4) of the *Customs Act*, the prices paid or payable for the goods when the goods are sold for export to Canada are the prices that Mattel U.S. charged Mattel Canada pursuant to the purchase agreement dated April 1, 1992.

As a result Mattel Canada's appeal is allowed in part.

(c) The royalties that Mattel Canada paid to Licensor X pursuant to the licence agreement dated December 2, 1991, are not royalties within the meaning of s. 48(5)(a)(iv) of the *Customs Act*.

The Deputy Minister's cross-appeal is therefore dismissed.

Mattel Canada shall have its costs in this Court and in the courts below.

*Appeal allowed in part with costs. Cross-appeal dismissed with costs.*

*Solicitors for the appellant/respondent on cross-appeal: Gottlieb & Pearson, Toronto.*

*Solicitor for the respondent/appellant on cross-appeal: The Deputy Attorney General of Canada, Ottawa.*

*Solicitors for the intervener: Stikeman Elliott, Montréal.*

paiements dont la seule raison d'être financière est l'achat de marchandises importées, les dispositions relatives au produit de revente peuvent être appliquées. [Souligné dans l'original.]

## VI. Conclusion

a) Les versements périodiques acheminés par le truchement de Mattel É.-U. aux concédants de licences maîtresses ne sont pas visés par le sous-al. 48(5)a(iv) ou 48(5)a(v) de la *Loi sur les douanes*. 77

b) Conformément au par. 48(4) de la *Loi sur les douanes*, les prix payés ou à payer pour des marchandises dans le cas où elles sont vendues pour exportation au Canada sont les prix demandés par Mattel É.-U. à Mattel Canada en vertu de la convention d'achat datée du 1<sup>er</sup> avril 1992. 78

Par conséquent, l'appel de Mattel Canada est accueilli en partie.

c) Les redevances versées par Mattel Canada au Concédant de licence X en vertu de l'accord de concession de licence daté du 2 décembre 1991 ne constituent pas des redevances au sens du sous-al. 48(5)a(iv) de la *Loi sur les douanes*. 79

L'appel incident du sous-ministre est en conséquence rejeté.

Mattel Canada a droit aux dépens, tant devant notre Cour que devant les juridictions inférieures. 80

*Pourvoi accueilli en partie avec dépens. Pourvoi incident rejeté avec dépens.*

*Procureurs de l'appelante/intimée au pourvoi incident : Gottlieb & Pearson, Toronto.*

*Procureur de l'intimée/appelante au pourvoi incident : Le sous-procureur général du Canada, Ottawa.*

*Procureurs de l'intervenante : Stikeman Elliott, Montréal.*