



Tribunal canadien du
commerce extérieur

Canadian International
Trade Tribunal

TRIBUNAL CANADIEN
DU COMMERCE
EXTÉRIEUR

Appels

DÉCISION ET MOTIFS

Appel AP-2022-020

G. Grunbaum

c.

Président de l'Agence des services
frontaliers du Canada

*Décision et motifs rendus
le mardi 1er août 2023*

TABLE DES MATIÈRES

DÉCISION.....	i
EXPOSÉ DES MOTIFS	1
APERÇU	1
CONTEXTE ET HISTORIQUE DE LA PROCÉDURE.....	1
MARCHANDISES EN CAUSE.....	3
CADRE LÉGISLATIF.....	3
POSITION DES PARTIES.....	4
ANALYSE.....	5
Fardeau de la preuve	5
Critères relatifs au classement dans le numéro tarifaire 9806.00.00 et application aux faits du présent appel	6
Classement dans le numéro tarifaire 7118.90.00	11
DÉCISION	11
ANNEXE : CADRE LÉGISLATIF	12

EU ÉGARD À un appel instruit le 21 mars 2023 en vertu de l'article 67 de la *Loi sur les douanes*;

ET EU ÉGARD À une décision rendue le 23 juin 2022 par le président de l'Agence des services frontaliers du Canada concernant une demande de révision aux termes du paragraphe 60(4) de la *Loi sur les douanes*.

ENTRE

G. GRUNBAUM

Appelant

ET

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

Intimé

DÉCISION

L'appel est rejeté.

Georges Bujold

Georges Bujold
Membre président

Lieu de l'audience : Ottawa (Ontario)
Date de l'audience : Le 21 mars 2023

Membre du Tribunal : Georges Bujold, membre président

Personnel du Secrétariat du Tribunal : Emilie Audy, conseillère juridique
Michael Carfagnini, conseiller juridique
Esther Song-Ledlow, agente du greffe

PARTICIPANTS :**Appelant**

G. Grunbaum

Conseiller/représentant

Neil Bass

IntiméPrésident de l'Agence des services frontaliers du
Canada**Conseiller/représentant**

Sarah Rajguru

Veillez adresser toutes les communications à :

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

EXPOSÉ DES MOTIFS

APERÇU

[1] M. G. Grunbaum interjette le présent appel en application du paragraphe 67(1) de la *Loi sur les douanes* (la Loi)¹ à l'égard d'une décision rendue le 23 juin 2022 par le président de l'Agence des services frontaliers du Canada (ASFC) conformément au paragraphe 60(4) de la Loi.

[2] En 2020, M. Grunbaum a importé 2 651 pièces de monnaie d'or dont il prétend avoir hérité de sa défunte mère. Il affirme qu'elles pouvaient donc être importées sans frais. L'ASFC a conclu que seule une partie des pièces de monnaie importées (c'est-à-dire 1 960 des 2 651 pièces) pouvait être classée dans le numéro tarifaire 9806.00.00. Ce numéro tarifaire est une disposition de classement spéciale qui permet notamment l'importation en franchise de droits d'effets personnels ou domestiques légués à un résident du Canada lorsque certaines conditions sont remplies. L'ASFC a conclu que les 691 pièces de monnaie restantes (les marchandises en cause) n'étaient pas admissibles aux avantages du numéro tarifaire 9806.00.00 et se classaient plutôt dans le numéro tarifaire 7118.90.00².

[3] Dans le présent appel, la question à trancher est celle de savoir si les marchandises en cause sont correctement classées dans le numéro tarifaire 7118.90.00 en tant qu'autres pièces de monnaie, comme l'a déterminé l'ASFC, ou si, comme le soutient M. Grunbaum, elles doivent être classées dans le numéro tarifaire 9806.00.00 en tant qu'« effets personnels ou domestiques acquis par un résident du Canada à la suite de la mort ou en prévision de la mort d'une personne qui n'est pas un résident du Canada, à la condition que les marchandises lui aient appartenu, aient été en sa possession et lui aient servi à l'étranger; [t]out ce qui précède s'il s'agit d'un legs à un résident du Canada ».

CONTEXTE ET HISTORIQUE DE LA PROCÉDURE

[4] La mère de M. Grunbaum, Mme S. Scholem, était résidente de Mulhouse, en France. Elle est décédée intestat (sans testament) le 5 mars 2014. M. Grunbaum est l'unique héritier de la succession de sa mère. Il n'est pas contesté qu'il a hérité de diverses pièces de monnaie d'or datant de 1814 à 1947 à la suite du décès de sa mère. Ces pièces de monnaie, qui représentent environ 75 % des pièces importées par M. Grunbaum, avaient été conservées dans un coffret de sûreté appartenant à Mme Scholem, dans une institution financière à l'étranger³. Dans le présent appel, la principale question en litige est celle de savoir si les 691 pièces d'or restantes, qui ne figuraient pas dans le procès-verbal de description du contenu du coffre-fort préparé par un notaire en France, font également partie de la succession de Mme Scholem. Plus précisément, le Tribunal doit déterminer s'il y a suffisamment d'éléments de preuve pour conclure que ces pièces de monnaie constituent des effets personnels ayant appartenu à la défunte mère de M. Grunbaum, ayant été en sa possession et lui ayant servi en France, et que celui-ci a acquis à la suite du décès de sa mère.

[5] Les événements ayant mené au présent appel peuvent se résumer de la façon qui suit.

¹ L.R.C. (1985), ch. 1 (2^e suppl.).

² Les marchandises classées dans le numéro tarifaire 7118.90.00 ne sont pas assujetties à des droits à l'importation. Cependant, elles sont assujetties à des taxes basées sur la pureté de l'or de la pièce de monnaie.

³ Voir le procès-verbal du notaire décrivant le contenu du coffre-fort. Voir la pièce AP-2022-020-03.A aux p. 33-37.

[6] Le 6 août 2020, M. Grunbaum est arrivé au Canada par l'aéroport international Pearson de Toronto. Il transportait dans ses bagages personnels 2 651 pièces de monnaie d'or, dont les marchandises en cause. Comme M. Grunbaum n'a pas volontairement déclaré les pièces de monnaie d'or à son arrivée, l'ASFC les a saisies et a remis un reçu pour saisie⁴. L'ASFC a ensuite évalué les pièces d'or.

[7] Le 1er mars 2021, l'ASFC a déterminé, en vertu du paragraphe 58(1) de la Loi, que les marchandises saisies étaient 2 651 pièces de monnaie d'or classées dans le numéro tarifaire 7118.90.00.10 (autres pièces d'or) de l'annexe du *Tarif des douanes*. Selon la preuve, les pièces de monnaie d'or importées ont une valeur en argent considérable⁵.

[8] Le 31 mai 2021, M. Grunbaum a demandé la révision du classement tarifaire des pièces de monnaie d'or importées conformément au paragraphe 60(1) de la Loi⁶.

[9] Le 3 février 2022, M. Grunbaum a fourni à l'ASFC une lettre de l'Agence du revenu du Canada attestant sa résidence canadienne durant la période pertinente, un certificat d'héritage, confirmant qu'il est l'unique héritier de la succession de sa mère, et un document préparé par un notaire en France (le procès-verbal de description) décrivant le contenu du coffret de sûreté de sa défunte mère⁷.

[10] Le 23 juin 2022, l'ASFC a procédé à la révision du classement tarifaire aux termes du paragraphe 60(4) de la Loi et a accueilli en partie la demande de M. Grunbaum. Elle a conclu que, bien que toutes les pièces de monnaie d'or importées puissent être classées dans le numéro tarifaire 7118.90.00, 1 960 pièces du lot étaient admissibles aux avantages du numéro tarifaire 9806.00.00. Toutefois, elle a conclu que les autres pièces de monnaie d'or (691 pièces constituant les marchandises en cause dans le présent appel) ne pouvaient être classées dans le numéro tarifaire 9806.00.00 au motif que rien n'indiquait que « ces pièces de monnaie étaient dans le coffret de sûreté ou autrement en la possession de la personne à l'origine du legs et qu'elles faisaient partie du legs »⁸ [traduction]. L'ASFC a indiqué que, par conséquent, les marchandises en cause étaient assujetties à toute taxe applicable, soit la taxe de vente harmonisée perçue dans la province de l'Ontario dans le cas présent⁹.

[11] Le 21 septembre 2022, M. Grunbaum a interjeté appel auprès du Tribunal en vertu du paragraphe 67(1) de la Loi¹⁰.

[12] Le 17 janvier 2023, l'ASFC a demandé, au nom des deux parties, la tenue d'une audience sur pièces. Le même jour, le conseiller juridique de M. Grunbaum a envoyé au Tribunal un courriel

⁴ Pièce AP-2022-020-11.A (protégée) à la p. 15.

⁵ *Ibid.* (protégée) aux p. 29-30.

⁶ Pièce AP-2022-020-03.B (protégée) aux p. 68-70

⁷ *Ibid.* (protégée) aux p. 72-82.

⁸ Pièce AP-2022-020-03.A à la p. 90.

⁹ *Ibid.* à la p. 89. Les marchandises classées dans le numéro tarifaire 7118.90.00 ne sont pas assujetties à des droits de douane. Cependant, ces marchandises sont assujetties aux taxes applicables basées sur la pureté de l'or de la pièce de monnaie. Conformément à la *Loi sur la taxe d'accise*, toute personne qui serait tenue de payer des droits sur des marchandises importées étant assujetties à des droits doit, lorsque les conditions prescrites sont remplies, payer une taxe sur les marchandises qui est calculée au taux de taxe applicable à une province participante sur la valeur des marchandises.

¹⁰ Pièce AP-2022-020-01.

confirmant la demande. Le 18 janvier 2023, le Tribunal a accueilli la demande conjointe des parties et les a informées que l'audience sur pièces aurait lieu le 21 mars 2023.

[13] Le 7 février 2023, le Tribunal a informé M. Grunbaum de la possibilité de présenter des observations supplémentaires en réponse au mémoire de l'ASFC avant l'instruction de l'affaire. Le 8 mars 2023, des observations supplémentaires ont été déposées au nom de M. Grunbaum.

[14] Le 21 mars 2023, le Tribunal a tenu une audience sur pièces aux termes des articles 25 et 25.1 des *Règles du Tribunal canadien du commerce extérieur*¹¹. Les documents suivants ont été déposés au dossier : les versions publiques et protégées du mémoire de M. Grunbaum, de même qu'une version révisée protégée du mémoire accompagnée de pièces jointes, le mémoire et les pièces jointes de l'ASFC et les observations supplémentaires de M. Grunbaum¹².

MARCHANDISES EN CAUSE

[15] Les marchandises en cause sont constituées de 691 pièces de monnaie d'or en francs français et suisses, datant de 1814 à 1947. Ces pièces de monnaie ont été évaluées par un tiers et ont la même description générale. Selon la décision portée en appel et l'évaluation, toutes les pièces de monnaie contiennent 0,186 7 oz d'or et ont une taille généralement similaire, soit un diamètre de 21 mm et une épaisseur de 1,25 mm. D'après les renseignements publics, les pièces de cette nature pèsent 6,45 g et sont composées d'or pur à 90 %¹³.

CADRE LÉGISLATIF

[16] Le cadre législatif applicable au classement tarifaire des marchandises importées est énoncé dans l'annexe des présents motifs. En l'espèce, il est incontestable que les marchandises en cause paraissent devoir être classées dans le numéro tarifaire 7118.90.00, en application des *Règles générales pour l'interprétation du système harmonisé* (les Règles générales)¹⁴ et des *Règles canadiennes*¹⁵ énoncées dans l'annexe du *Tarif des douanes*.

[17] Plus précisément, les marchandises en cause sont conformes aux termes de la position 71.18, qui traite des pièces de monnaie¹⁶. La position 71.18 comporte deux sous-positions, soit la sous-position 7118.10, qui traite des pièces de monnaie autres que les pièces d'or, et la sous-position 7118.90, qui traite de toutes les autres pièces. Par conséquent, ce sont les termes de la seconde sous-position qui décrivent les marchandises en cause, car celles-ci sont faites d'or. Comme

¹¹ DORS/91-499.

¹² Pièce AP-2022-020-03 (protégée); pièce AP-2022-020-03.A; pièce AP-2022-020-03.B (protégée); pièce AP-2022-020-11; pièce AP-2022-020-11.A (protégée); pièce AP-2022-020-14; pièce AP-2022-020-14.A (protégée).

¹³ Pièce AP-2022-020-01 aux p. 5-6.

¹⁴ L.C. 1997, ch. 36, annexe.

¹⁵ *Ibid.*

¹⁶ Bien que la note 3 du chapitre 71 prévoie que ce chapitre ne porte pas sur les objets de collection (position 97.05) ou les objets d'antiquité ayant plus de cent ans d'âge (position 97.06), M. Grunbaum ne soutient pas que les marchandises en cause devraient être classées dans l'une ou l'autre de ces positions si elles ne remplissent pas les conditions pour être classées dans le chapitre 98. Quoiqu'il en soit, compte tenu de la preuve dont il dispose, le Tribunal n'est pas convaincu que les marchandises en cause présentent un intérêt numismatique ou qu'il n'existe que quelques exemples de l'une ou l'autre des pièces. Pour cette raison, il n'a pas été établi que les marchandises en cause devraient être classées à titre d'objets de collection ou d'objets d'antiquité.

le numéro tarifaire 7118.90.00 est le seul numéro tarifaire de la sous-position 7118.90, les marchandises en cause peuvent y être classées.

[18] Toutefois, la question que doit trancher le Tribunal est de savoir si les marchandises en cause peuvent aussi être classées dans le numéro tarifaire 9806.00.00 et donc être admissibles à l'avantage que constitue l'exonération de droits ou de taxes. En effet, le chapitre 98, qui comprend le numéro tarifaire 9806.00.00, comporte des dispositions de classement spécial selon lesquelles certaines marchandises importées au Canada à des fins non commerciales peuvent être admissibles à l'exonération de droits et de taxes.

[19] Selon la note 1 du chapitre 98, les « marchandises qui sont décrites dans une disposition du présent Chapitre peuvent être classées dans ladite disposition si les conditions et les exigences de celle-ci et de tout autre règlement applicable sont respectées ». Le débat entre les parties porte donc sur la question de savoir si les marchandises en cause respectent les exigences pour être classées dans le numéro tarifaire 9806.00.00. Le cas échéant, la note du chapitre 98 requiert que ces marchandises soient classées suivant la disposition en question¹⁷. En revanche, si elles ne respectent pas les conditions pour être classées dans ce numéro tarifaire du chapitre 98, elles seront correctement classées, par défaut, dans le numéro tarifaire 7118.90.00, comme l'a déterminé l'ASFC.

[20] Le numéro tarifaire 9806.00.00 prévoit ce qui suit :

9806.00.00 - Effets personnels ou domestiques d'un résident du Canada qui est décédé, à la condition que les marchandises lui aient appartenu, aient été en sa possession et lui aient servi à l'étranger;

Effets personnels ou domestiques acquis par un résident du Canada à la suite de la mort ou en prévision de la mort d'une personne qui n'est pas un résident du Canada, à la condition que les marchandises lui aient appartenu, aient été en sa possession et lui aient servi à l'étranger; Tout ce qui précède s'il s'agit d'un legs à un résident du Canada.

[21] En l'espèce, c'est le second élément du numéro tarifaire susmentionné (la disposition qui se trouve après le premier point-virgule) qui est pertinent. Comme indiqué, la question en litige est de savoir si la preuve établit que les marchandises en cause ont appartenu à la défunte mère de M. Grunbaum, ont été en sa possession et lui ont servi en France, et qu'elles font partie de l'héritage de M. Grunbaum en tant qu'unique héritier de la succession de sa défunte mère.

POSITION DES PARTIES

[22] M. Grunbaum fait valoir que la seule question en litige dans le présent appel est de savoir s'il a hérité des marchandises en cause de sa défunte mère, ce qui permettrait à celles-ci d'être classées dans le numéro tarifaire 9806.00.00. Il soutient que la conclusion de l'ASFC selon laquelle les marchandises en cause ne lui ont pas été léguées par sa mère n'a aucun fondement juridique ou factuel.

[23] À cet égard, M. Grunbaum fait remarquer qu'il a fourni de la documentation à l'appui de son héritage démontrant qu'il est l'unique héritier de l'ensemble de la succession de sa défunte mère. Il

¹⁷ En effet, la note 1 du chapitre 98 prévoit également que les dispositions du chapitre en question ne sont pas régies par l'alinéa 3a) des Règles générales, qui, normalement, dicte la façon de déterminer le bon classement tarifaire lorsque des marchandises paraissent devoir être classées dans deux ou plusieurs positions de la nomenclature.

ajoute que les marchandises en cause ont été importées ensemble et qu'elles sont du même type et genre que les autres pièces, qui, selon l'ASFC, peuvent être classées dans le numéro tarifaire 9806.00.00. À son avis, l'ASFC a eu tort d'imposer une condition non précisée dans les dispositions législatives applicables, c'est-à-dire d'exiger qu'une documentation distincte soit fournie pour chaque effet personnel dont il a hérité.

[24] M. Grunbaum fait également valoir que les marchandises en cause avaient été conservées par Mme Scholem ailleurs que dans le coffret de sûreté de celle-ci dans une institution financière, notamment dans les effets personnels de cette dernière avant son décès, comme dans des boîtes, des pochettes et des bourses, et qu'il les a trouvées dans le cadre de son héritage au cours des années ayant suivi le décès de Mme Scholem¹⁸. Il affirme que, dans ces circonstances, la seule conclusion logique est que toutes les pièces de monnaie qu'il a transportées le 6 août 2020 avaient appartenu à sa mère, et que le bon sens veut que ces pièces proviennent de la même source, soit la succession de sa mère.

[25] L'ASFC fait valoir que les marchandises sont classées dans le numéro tarifaire 7118.90.00 et qu'elles ne sont pas admissibles aux avantages de la franchise de droits du numéro tarifaire 9806.00.00, car elles ne respectent pas les conditions pour être classées dans ce numéro tarifaire. L'ASFC soutient notamment que M. Grunbaum n'a pas démontré, selon la prépondérance des probabilités, qu'il a acquis les marchandises en cause dans le cadre d'un héritage de sa défunte mère et que les pièces de monnaie avaient appartenu à la défunte mère de M. Grunbaum, avaient été en sa possession et lui avaient servi à l'étranger.

[26] Selon l'ASFC, les allégations de M. Grunbaum à cet égard manquent de détails et ne sont pas fondées sur des éléments de preuve adéquats, comme un affidavit. Elle fait aussi valoir que l'on ne peut présumer que les marchandises en cause proviennent d'une source particulière étant donné que des marchandises semblables sont accessibles en ligne à des fins commerciales et que, de son propre aveu, M. Grunbaum est un collectionneur de pièces de monnaie.

ANALYSE

Fardeau de la preuve

[27] Dans les appels interjetés au titre de l'article 67 de la Loi, il incombe à l'appelant, par effet de la loi, de démontrer que l'intimé a incorrectement classé les marchandises¹⁹. Le fardeau de la preuve incombe donc à M. Grunbaum. Pour s'acquitter de ce fardeau, l'appelant doit produire des éléments

¹⁸ Pièce AP-2022-020-03.A au par. 11

¹⁹ À cet égard, le paragraphe 152(3) de la Loi prévoit ce qui suit : « [...] dans toute procédure engagée sous le régime de la présente loi, la charge de la preuve incombe, non à Sa Majesté, mais à l'autre partie à la procédure [...] pour toute question relative, pour ce qui est des marchandises [...] c) au paiement des droits afférents [...] ». Le présent appel est instruit par application du paragraphe 67(1), et, au sens du paragraphe 2(1), le terme « droits » s'entend des droits ou taxes imposés en vertu de toute loi fédérale, sur les marchandises importées, sous réserve de certaines exceptions qui ne sont pas pertinentes en l'espèce. De plus, étant donné que la responsabilité du paiement des droits afférents aux marchandises importées dépend de leur classement tarifaire, le classement est une question qui se rapporte au paiement des droits afférents aux marchandises, au sens de l'alinéa 152(3)c). Voir *Canada (Agence des services frontaliers) c. Miner*, 2012 CAF 81 (CanLii) aux par. 17, 21-22.

de preuve établissant les faits de base à l'appui du classement tarifaire qu'il défend, ce qui peut comprendre des pièces, des témoignages et des rapports d'expert²⁰.

[28] Pour s'acquitter du fardeau de preuve qui lui incombe, la partie visée doit démontrer à la cour ou au tribunal qu'il y a plus de chances que le résultat qu'elle souhaite soit juste que le contraire (prépondérance des probabilités), selon l'évaluation de l'ensemble de la preuve disponible²¹.

Critères relatifs au classement dans le numéro tarifaire 9806.00.00 et application aux faits du présent appel

[29] En se fondant sur le libellé de la disposition, l'ASFC fait valoir que, pour que les marchandises en cause puissent être classées dans le numéro tarifaire 9806.00.00, M. Grunbaum doit démontrer qu'elles remplissent les quatre conditions suivantes : les marchandises : 1) sont des effets personnels ou domestiques; 2) ont été acquises par un résident du Canada; 3) ont été acquises à la suite de la mort ou en prévision de la mort d'une personne qui n'est pas un résident du Canada; 4) ont appartenu à cette personne non résidente, ont été en sa possession et lui ont servi à l'étranger²². Le Tribunal est du même avis.

[30] Le Tribunal souligne que, selon les termes de ce numéro tarifaire, une cinquième condition peut s'appliquer, soit que les marchandises fassent l'objet d'un legs à un résident du Canada. Cette condition semble liée à la condition 3) ci-dessus, en ce sens qu'elle confirme que les effets personnels ou domestiques en question doivent avoir été acquis par un résident du Canada dans le cadre d'un héritage. Toutefois, l'utilisation du mot « legs » pourrait faire en sorte que les exigences du numéro tarifaire 9806.00.00 puissent *ne pas* être respectées dans un cas où le non-résident décède intestat, comme en l'espèce. Le verbe « léguer » signifie généralement donner un bien ou le transmettre par testament, et le nom « legs » s'entend du bien personnel qui est transmis par testament²³.

[31] Comme aucune partie ne fait mention de cette exigence supplémentaire, et compte tenu du fait que, dans sa révision, l'ASFC semble avoir implicitement admis la preuve de la succession ab intestat à titre de documentation à l'appui d'un legs²⁴, le Tribunal ne se prononcera pas sur cette question dans la présente affaire. Le Tribunal tranchera donc l'affaire en déterminant, en fonction des

²⁰ *KAO Brands Canada Inc c. Président de l'Agence des services frontaliers du Canada* (16 janvier 2014), AP-2013-018 (TCCE) aux par. 21-24.

²¹ *F.H. c. McDougall*, 2008 CSC 53, [2008] 3 RCS 41 aux par. 40-49; *Morrison c. La Reine*, 2018 CCI 220 aux par. 65-89. Voir également *Rona Inc. c. Président de l'Agence des services frontaliers du Canada* (24 juin 2020), AP-2018-010 (TCCE) au par. 109; *Costco Wholesale Canada Ltd. c. Canada (Président de l'Agence des services frontaliers)* (3 février 2021), AP-2019-044 (TCCE) au par. 147; *Osiris Inc. c. Président de l'Agence des services frontaliers du Canada* (26 février 2021), AP-2018-054 (TCCE) aux par. 128.

²² Pièce AP-2022-020-11 au par. 22.

²³ *The Dictionary of Canadian Law*, 3^e édition, par Daphne A. Dukelow, Thomson Carswell, 2004, sous les mots anglais « bequeath » (léguer); « bequest » (legs).

²⁴ Pièce AP-2022-020-11 à la p. 38. Le Tribunal fait également remarquer que, selon le Mémoire D2-1-5, qui énonce la pratique et la politique administrative de l'ASFC en ce qui concerne l'application du numéro tarifaire 9806.00.00, les marchandises importées peuvent être admissibles en tant que legs même en l'absence de testament.

faits de l'espèce, si la preuve établit que les quatre conditions mentionnées précédemment sont remplies²⁵.

[32] Après avoir appliqué ces critères en l'espèce, le Tribunal est d'accord pour dire que les marchandises en cause sont des effets personnels ou domestiques. L'ASFC ne conteste pas l'affirmation de M. Grunbaum à cet égard. En outre, bien qu'il ne lie pas le Tribunal, le Mémoire D2-1-5 de l'ASFC indique que l'expression « effets personnels ou domestiques » comprend les collections personnelles de pièces de monnaie.

[33] Dans la décision contestée, l'ASFC reconnaît également que M. Grunbaum a respecté l'exigence de résidence canadienne pour l'année se terminant en décembre 2020. Cette conclusion est fondée sur un document de l'Agence du revenu du Canada, selon lequel M. Grunbaum était considéré comme un résident du Canada aux fins de l'impôt sur le revenu du 31 juillet 2015 jusqu'à l'année 2020²⁶. Pour ce motif, le Tribunal juge que M. Grunbaum a démontré qu'il était résident canadien durant la période pertinente et que, au moment de leur importation, les marchandises en cause avaient été acquises par un résident du Canada.

[34] Toutefois, à la lumière de son évaluation de l'ensemble de la preuve au dossier, le Tribunal conclut que M. Grunbaum ne s'est pas acquitté de son fardeau de démontrer que les marchandises en cause respectent les troisième et quatrième conditions de l'application du numéro tarifaire 9806.00.00. En lisant conjointement ces conditions, il appert que ces conditions exigent que les effets personnels ou domestiques à l'égard desquels les avantages du numéro tarifaire 9806.00.00 sont demandés : 1) fassent partie de la succession d'un non-résident du Canada à l'étranger; 2) soient acquises par un résident du Canada à la suite de la mort de ce non-résident du Canada²⁷. En d'autres termes, les effets personnels ou domestiques doivent être des marchandises ayant appartenu à une personne à l'étranger qui n'est pas un résident du Canada et qui ont été reçues en héritage par un résident canadien.

[35] Bien que M. Grunbaum ait démontré qu'il avait hérité de l'ensemble de la succession de sa mère, il n'y a simplement pas assez d'éléments de preuve crédibles et convaincants pour étayer son allégation selon laquelle les marchandises en cause avaient appartenu à Mme Scholem, avaient été en sa possession et lui avaient servi à l'étranger, c'est-à-dire qu'elles faisaient partie de sa succession. M. Grunbaum n'a donc pas réussi à démontrer qu'il avait acquis les marchandises en cause à la suite de la mort de sa mère.

[36] En fait, les observations de M. Grunbaum selon lesquelles les marchandises en cause avaient appartenu à sa mère et avaient été en sa possession pendant toute la période pertinente jusqu'au décès de celle-ci et avaient été conservées dans ses effets personnels tels que des boîtes, des pochettes et des bourses avant son décès sont assimilables à de simples affirmations²⁸. Dans son mémoire, M. Grunbaum ne renvoie à aucun élément de preuve à l'appui de son affirmation selon laquelle il a

²⁵ Évidemment, si l'une des quatre premières conditions n'est pas remplie, les marchandises en cause ne seront pas admissibles aux avantages du numéro tarifaire 9806.00.00 et l'appel devra être rejeté de toute façon, et il sera alors inutile de déterminer si les marchandises en cause ont été léguées à M. Grunbaum.

²⁶ Pièce AP-2022-020-11 à la p. 38; pièce AP-2022-020-03.B (protégée) à la p. 74.

²⁷ L'autre scénario possible, c'est-à-dire une situation où les marchandises importées ont été acquises en prévision de la mort de la personne qui n'est pas un résident du Canada, ne s'applique pas en l'espèce.

²⁸ Pièce AP-2022-020-03 aux par. 10-11.

trouvé les marchandises en cause dans le cadre de son héritage durant les années ayant suivi le décès de sa mère.

[37] Contrairement à ce qu'affirme M. Grunbaum dans ses observations, il aurait pu fournir de tels éléments de preuve. Par exemple, il aurait pu déposer une déclaration de témoin ou un affidavit décrivant comment il a trouvé ou a acquis les marchandises en cause²⁹. En tant que personne qui aurait découvert les marchandises dans les années ayant suivi le décès de sa mère, il devrait avoir une connaissance directe des circonstances de cette découverte et des faits précis qui permettraient de démontrer que les marchandises en cause ont effectivement été en la possession de sa mère ou qu'elles faisaient partie de ses effets personnels. Pourtant, M. Grunbaum n'a fourni aucun détail de base quant au moment approximatif et à l'endroit précis où il aurait découvert les marchandises en cause.

[38] Un examen des rapports confidentiels des agents de l'ASFC ayant saisi les pièces de monnaie importées et ayant interagi avec M. Grunbaum lors de son arrivée à l'aéroport international Pearson le 6 août 2020 révèle l'absence d'information précise quant à la façon dont M. Grunbaum a obtenu les marchandises en cause³⁰. Au contraire, ces rapports donnent à penser que M. Grunbaum était incapable de fournir des renseignements précis à cet égard ou était réticent à le faire.

[39] Le Tribunal est d'avis que l'absence totale de preuve de la part de M. Grunbaum quant aux circonstances dans lesquelles il aurait pris possession des marchandises en cause met sérieusement en doute la crédibilité des observations présentées par celui-ci en l'espèce. Le Tribunal fait également remarquer que, tant dans la décision faisant l'objet de l'appel que dans son mémoire, l'ASFC souligne, comme motif principal de sa décision, le manque d'information précise à l'appui de la position selon laquelle les marchandises en cause ont été en la possession de Mme Scholem (ailleurs que dans le coffre de sûreté de cette dernière). Dans le présent appel, le principal problème de la position de M. Grunbaum est qu'il n'a jamais traité directement de cette question factuelle³¹.

[40] Au lieu de fournir la preuve nécessaire permettant d'établir un solide fondement factuel pour étayer son affirmation selon laquelle il a hérité des marchandises en cause, M. Grunbaum demande au Tribunal de tirer une conclusion en sa faveur sur la base de certains faits connus. Plus précisément, il affirme que les faits indiquant que les marchandises en cause sont du même type et ont la même description que celles qui se trouvaient dans le coffre-fort et qui ont été importées en même temps sont suffisants pour que le Tribunal conclue que les marchandises en cause ont été acquises de sa défunte mère. Selon M. Grunbaum, ces faits indiquent nécessairement que les marchandises en cause ont été trouvées dans les biens personnels de sa mère. Il soutient même qu'il est absurde de la part de l'ASFC de laisser entendre qu'il aurait pu les obtenir d'autres sources dans les circonstances en question.

[41] Le Tribunal n'est pas de cet avis. Premièrement, M. Grunbaum a indiqué aux agents de l'ASFC, au moment de l'importation, qu'il était un collectionneur de pièces de monnaie³². Il n'y a aucune preuve établissant que sa collection est uniquement composée de pièces de monnaie dont il a

²⁹ De tels éléments de preuve auraient permis au Tribunal d'entendre directement les propos de M. Grunbaum concernant la façon, le moment et l'endroit où il a acquis les marchandises en cause.

³⁰ Pièce AP-2022-020-11.A (protégée) aux p. 21-28

³¹ L'ASFC fait remarquer à juste titre que les allégations formulées dans le mémoire de M. Grunbaum sont imprécises et qu'elles ne s'appuient pas comme il le faudrait sur un affidavit.

³² Pièce AP-2022-020-11 au par. 6; pièce AP-2022-020-11.A (protégée) aux p. 21-22.

hérité de sa mère. La preuve indique plutôt que M. Grunbaum ne transportait pas toutes les pièces de monnaie qui se trouvaient dans le coffret de sûreté de sa mère lors de son arrivée à Toronto le 6 août 2020³³. À la lumière de ces faits, rien ne permet de supposer que M. Grunbaum a conservé la totalité des pièces de monnaie dont il a hérité de sa mère ou qu'il possède seulement celles qui faisaient partie de la succession de cette dernière. Au contraire, les faits donnent à penser que, en tant que collectionneur, il possède des pièces de monnaie provenant de diverses sources et qu'il a peut-être même pu remplacer certaines des pièces dont il a hérité par d'autres pièces. Quoi qu'il en soit, compte tenu du fait que M. Grunbaum n'a importé, le 6 août 2020, qu'un sous-ensemble des pièces de monnaie contenues dans le coffret de sûreté de sa mère, il est difficile pour le Tribunal de conclure que la collection de pièces de monnaie de M. Grunbaum se limite aux pièces ayant appartenu précédemment à Mme Scholem.

[42] Deuxièmement, près de six années se sont écoulées entre le décès de sa mère et l'importation des marchandises en cause. En tant que collectionneur, M. Grunbaum aurait certainement pu acquérir les marchandises en cause à l'étranger auprès d'une personne autre que sa mère, entre 2014 et 2020³⁴. Compte tenu de ces faits, il n'est pas illogique de supposer que M. Grunbaum aurait pu obtenir les marchandises en cause d'autres sources que la succession de sa défunte mère; c'est un scénario plausible. À la lumière de la preuve au dossier, le Tribunal conclut qu'il s'agit d'une conclusion logique tout aussi valable.

[43] Quoi qu'il en soit, bien que M. Grunbaum affirme que les observations de l'ASFC à cet égard sont assimilables à des insinuations non fondées, nulle part dans ses observations il ne nie expressément qu'il a obtenu, ou qu'il aurait pu obtenir, les marchandises en cause de sources autres que la succession de sa mère. Il aurait dû être simple d'affirmer solennellement dans une déclaration de témoin ou un affidavit que les marchandises en cause n'ont *pas* été obtenues d'une autre source et de décrire de quelle façon elles ont réellement été trouvées ou acquises, si elles faisaient partie de la succession de sa mère. Le fait que M. Grunbaum a choisi de ne pas le faire ou qu'il n'a pas été en mesure de fournir de tels détails et qu'il a plutôt demandé au Tribunal de tirer des conclusions est douteux. À tout le moins, cela donne à penser que M. Grunbaum n'est pas en mesure d'attester que les marchandises en cause ont appartenu à sa défunte mère, qu'elles ont été en la possession de celle-ci et qu'elles lui ont servi, et qu'elles ont été acquises à la suite du décès de cette dernière³⁵.

[44] M. Grunbaum fait également valoir que, dans ses observations, l'ASFC insinue à tort que tous les effets personnels ou domestiques de la défunte se seraient trouvés dans le coffret de sûreté de celle-ci. En outre, il soutient que l'ASFC cherche à imposer une exigence qui n'existe pas et qui serait impossible à respecter, soit que l'importateur fournisse de la documentation à l'égard de chacun des effets personnels dont il a hérité pour prouver qu'ils ont appartenu à une personne décédée non résidente du Canada. Le Tribunal n'interprète pas les observations de l'ASFC de la même manière.

³³ Le procès-verbal de description du notaire fait effectivement mention de deutsche marks et de pesos mexicains, qui ne faisaient pas partie des pièces de monnaie d'or que l'appelant a tenté d'importer. Voir la pièce AP-2022-020-03A à la p. 9; pièce AP-2022-020-11 à la p. 8; pièce AP-2022-020-11.A (protégée) à la p. 14.

³⁴ L'ASFC a fourni des éléments de preuve indiquant que des pièces de monnaie semblables aux marchandises en cause sont accessibles en ligne à des fins commerciales. Pièce AP-2022-020-11 aux p. 40-53 (onglet 6). Ces éléments de preuve confirment que les pièces de monnaie d'or de cette période sont des marchandises fongibles.

³⁵ La déclaration faite de vive voix par M. Grunbaum aux agents de l'ASFC à son arrivée au Canada selon laquelle toutes les pièces de monnaie dans ses bagages avaient été héritées de sa mère n'est pas le meilleur élément de preuve qu'il aurait pu fournir et, de toute façon, ne suffit pas à convaincre le Tribunal que c'est bel et bien le cas.

[45] Essentiellement, l'ASFC a jugé que les marchandises en cause ne pouvaient être classées dans le numéro tarifaire 9806.00.00 parce qu'elle ne trouvait aucune information à l'appui de l'affirmation selon laquelle celles-ci avaient été en la possession de Mme Scholem avant son décès. Dans la décision faisant l'objet du présent appel, l'ASFC a indiqué que les pièces de monnaie en question auraient pu se trouver ailleurs que dans le coffret de sûreté de Mme Scholem et donc faire partie du legs. Toutefois, la justification sous-tendant sa décision est que M. Grunbaum n'a pas fourni d'éléments de preuve suffisants pour établir que les marchandises en cause avaient été conservées à un autre endroit (par exemple, au domicile de Mme Scholem). Compte tenu de cette situation, elle a déclaré, à juste titre, qu'il était difficile de savoir où les marchandises en cause avaient été acquises et que, par conséquent, elle ne pouvait conclure que ces dernières faisaient partie d'un legs.

[46] Il est donc incorrect d'affirmer, comme le fait M. Grunbaum, que l'ASFC a rejeté d'emblée la possibilité que les marchandises en cause aient été conservées au domicile de Mme Scholem et non dans un coffret de sûreté et qu'elle exigeait à tort de M. Grunbaum qu'il fournisse une preuve parfaite ou des éléments de preuve qui lui auraient été impossibles de déposer auprès du Tribunal afin d'étayer ses allégations. L'ASFC cherchait simplement à obtenir certains éléments de preuve indiquant de quelle façon et à quel endroit M. Grunbaum avait acquis les marchandises en cause, ce qu'il a omis de faire, comme mentionné précédemment. Tout bien considéré, le Tribunal souscrit aux observations de l'ASFC selon lesquelles M. Grunbaum n'a fourni aucun fondement factuel fiable à l'appui de sa position et n'a pas présenté sa cause sous son meilleur jour, ayant omis de fournir une preuve convaincante qui démontre que les marchandises en cause avaient appartenu à Mme Scholem, avaient été en sa possession et lui avaient servi à son domicile ou ailleurs à l'étranger. Encore une fois, une déclaration de témoin ou un affidavit de la part de M. Grunbaum expliquant comment il a acquis les marchandises en cause n'aurait pas été du oui-dire et aurait pu constituer une preuve convaincante en l'espèce pour combler les lacunes relevées par l'ASFC.

[47] Pour les motifs qui précèdent, le Tribunal n'est pas en mesure de conclure, selon la prépondérance des probabilités, que M. Grunbaum a hérité des marchandises en cause de sa mère. Le Tribunal est d'avis qu'il n'y a pas suffisamment d'éléments de preuve pour conclure qu'il est plus probable que le contraire que les marchandises en cause aient appartenu à la mère de M. Grunbaum, aient été en sa possession et aient servi à l'étranger, et qu'elles aient été acquises à la suite de son décès.

[48] Enfin, le Tribunal souligne que les parties ne s'entendent pas sur la question de savoir si M. Grunbaum a respecté les exigences du *Règlement sur la déclaration en détail des marchandises importées et le paiement des droits* (le Règlement)³⁶. Selon le Règlement, les importateurs sont tenus de fournir de la documentation ou d'autres éléments de preuve pour permettre aux agents de l'ASFC de déterminer le bon classement tarifaire des marchandises importées³⁷, sauf lorsqu'ils sont autorisés à déclarer des marchandises occasionnelles oralement aux termes de l'alinéa 3(1)b) du Règlement³⁸.

³⁶ DORS/86-1062.

³⁷ Voir l'article 5 du Règlement.

³⁸ L'alinéa 3(1)b) du Règlement prévoit que « [s]auf disposition contraire de la Loi ou du présent règlement, la personne tenue, aux termes des paragraphes 32(1), (3) ou (5) de la Loi, de faire une déclaration en détail de marchandises ou, aux termes de l'alinéa 32(2)a) de la Loi, de faire une déclaration provisoire de marchandises doit le faire [...] b) soit oralement, par téléphone ou par tout autre moyen de télécommunication à un bureau de douane établi par le ministre à cette fin en vertu de l'article 5 de la Loi, dans le cas d'une personne qui est titulaire d'une autorisation de se présenter selon l'un des modes substitutifs prévus aux alinéas 11b), c) ou e) du *Règlement de 2003 sur l'obligation de se présenter à un bureau de douane* [...] ».

Même si cette question est théorique, rien n'indique dans le dossier que M. Grunbaum soit une personne autorisée à déclarer oralement des marchandises³⁹.

[49] De plus, il convient de mentionner que les procédures de dédouanement rendues publiques qui sont applicables aux effets personnels tels que les articles légués qu'énonce le Mémoire D2-1-5 indiquent clairement que, avant que les marchandises n'arrivent au Canada, l'importateur doit dresser une liste de toutes les marchandises qui seront importées, en donnant la description et la valeur approximative de chaque article. Afin de faciliter le processus de dédouanement, les importateurs peuvent aussi remplir les formulaires pertinents à l'avance pour décrire les marchandises et s'identifier à titre de bénéficiaires de la succession d'un défunt qui n'est pas un résident du Canada. M. Grunbaum n'a certainement pas aidé sa cause en omettant de déclarer les marchandises en cause à son arrivée à Toronto le 6 août 2020. Il aurait été prudent de sa part de se renseigner sur les exigences juridiques et administratives applicables avant son arrivée et de déclarer volontairement aux agents de l'ASFC lors de son arrivée au Canada les marchandises en cause comme faisant partie d'un héritage. Cette façon de faire aurait rehaussé la crédibilité des affirmations qu'il a formulées en l'espèce.

Classement dans le numéro tarifaire 7118.90.00

[50] Ayant déterminé que M. Grunbaum n'a pas démontré, selon la prépondérance des probabilités, que les marchandises en cause respectent les conditions du numéro tarifaire 9806.00.00, compte tenu de sa conclusion antérieure selon laquelle le numéro tarifaire 7118.90.00 est le seul autre numéro tarifaire qui décrit les marchandises en cause, le Tribunal conclut que, conformément aux articles 1 et 6 des Règles générales et de l'article 1 des *Règles canadiennes*, les marchandises en cause sont correctement classées dans le numéro tarifaire 7118.90.00, comme l'a établi l'ASFC.

DÉCISION

[51] L'appel est rejeté. Les marchandises en cause ne sont pas admissibles aux avantages du numéro tarifaire 9806.00.00 et sont correctement classées dans le numéro tarifaire 7118.90.00 de l'annexe du *Tarif des douanes*.

Georges Bujold

Georges Bujold
Membre président

³⁹ Même s'il n'est pas nécessaire de statuer sur cette question pour trancher l'appel, le Tribunal juge utile de souligner que l'arrivée au Canada de M. Grunbaum à bord d'un aéronef commercial (voir la pièce AP-2022-020-11.A [protégée] à la p. 20.) ne semble pas respecter les conditions des alinéas 11b), c) et e), qui s'appliquent respectivement aux arrivées au Canada à bord d'un aéronef privé, d'un aéronef d'affaires et d'une embarcation de plaisance. En outre, l'article 12 prévoit que toute personne autorisée, autre qu'une personne dont l'autorisation a été délivrée en vertu de l'article 8 (personnes responsables d'un aéronef d'entreprise), doit porter son autorisation sur elle lorsqu'elle se présente d'une autre manière, et doit la présenter à un agent si celui-ci le lui demande. Rien n'indique que M. Grunbaum était porteur d'une telle autorisation à son arrivée au Canada.

ANNEXE : CADRE LÉGISLATIF

La nomenclature tarifaire est énoncée en détail dans l'annexe du *Tarif des douanes*, qui est conforme au Système harmonisé de désignation et de codification des marchandises (le Système harmonisé) élaboré par l'Organisation mondiale des douanes (OMD)⁴⁰. L'annexe est divisée en sections et en chapitres et chaque chapitre de l'annexe contient une liste de marchandises classées dans des positions, des sous-positions et des numéros tarifaires.

Le paragraphe 10(1) du *Tarif des douanes* prévoit que, sous réserve du paragraphe 10(2), le classement des marchandises importées est effectué, sauf indication contraire, en conformité avec les *Règles générales pour l'interprétation du Système harmonisé*⁴¹ (Règles générales) et les *Règles canadiennes*⁴² énoncées à l'annexe.

Les Règles générales sont composées de six règles. Le classement commence par la règle 1, qui prévoit que le classement doit être déterminé d'après les termes des positions et des notes de section ou de chapitre et, lorsqu'elles ne sont pas contraires aux termes desdites positions et notes, d'après les autres règles.

L'article 11 du Tarif des douanes prévoit que, pour l'interprétation des positions et des sous-positions, le Tribunal doit tenir compte du *Recueil des Avis de classement du Système harmonisé de désignation et de codification des marchandises*⁴³ (avis de classement) et des *Notes explicatives du Système harmonisé de désignation et de codification des marchandises*⁴⁴ (notes explicatives), publiés par l'OMD. Bien que les Avis de classement et les Notes explicatives n'aient pas force exécutoire, le Tribunal les applique à moins qu'il n'existe un motif valable de ne pas le faire⁴⁵.

Par conséquent, le Tribunal doit d'abord déterminer si les marchandises en cause peuvent être classées conformément à la règle 1 des Règles générales, selon les termes de la position et les notes de section ou de chapitre pertinentes du *Tarif des douanes*, compte tenu des notes explicatives et des avis de classement pertinents. C'est seulement lorsque la Règle 1 ne permet pas d'arrêter de manière concluante le classement d'une marchandise qu'il faudra recourir aux autres règles générales⁴⁶. Après que le Tribunal a utilisé cette méthode pour déterminer la position dans laquelle les marchandises en cause doivent être classées, l'étape suivante consiste à utiliser une méthode similaire pour déterminer la sous-position appropriée⁴⁷. La dernière étape consiste à déterminer le numéro tarifaire approprié.⁴⁸

40. Le Canada est signataire de la Convention internationale sur le Système harmonisé de désignation et de codification des marchandises, qui régit le Système harmonisé.

41. L.C. 1997, ch. 36, annexe.

42. *Ibid.*

43. OMD, 4e éd., Bruxelles, 2017.

44. *Ibid.*, 6e éd., Bruxelles, 2017.

45. Voir *Canada (Procureur général) c. Best Buy Canada Inc.*, 2019 CAF 20 (CanLII) au par. 4; *Canada (Procureur général) c. Suzuki Canada Inc.*, 2004 CAF 131 (CanLII) aux par. 13, 17, dans laquelle la Cour d'appel fédérale a interprété l'article 11 du *Tarif des douanes* de manière à exiger que les notes explicatives soient respectées, à moins qu'il n'y ait un motif valable de faire autrement. Le Tribunal est d'avis que cette interprétation s'applique également aux avis de classement confirmés dans l'affaire *Best Buy*.

46. *Canada (Procureur général) c. Igloo Vikski Inc.*, 2016 CSC 38 (CanLII) au par. 21.

47. Les règles 1 à 5 des Règles générales s'appliquent au classement au niveau de la position. La règle 6 des Règles générales prévoit que « [l]e classement des marchandises dans les sous-positions d'une même position est déterminé légalement d'après les termes de ces sous-positions et des Notes de sous-positions ainsi que, *mutatis mutandis*, d'après les Règles ci-dessus [c'est-à-dire les règles 1 à 5] [...] » et que « [...] les Notes de Sections et de Chapitres sont également applicables sauf dispositions contraires ».

48. La règle 1 des *Règles canadiennes* prévoit que « [l]e classement des marchandises dans les numéros tarifaires d'une sous-position ou d'une position est déterminé légalement d'après les termes de ces numéros tarifaires et des Notes supplémentaires ainsi que, *mutatis mutandis*, d'après les [Règles générales] [...] » et que « les Notes de Sections, de Chapitres et de sous-positions sont également applicables sauf dispositions contraires ». Les avis de classement et les notes explicatives ne sont pas applicables au classement au niveau du numéro tarifaire.