

Sainte-Foy, le 4 août 2005

Objet : Dons de biens écologiques avec
réserve d'un droit de propriété
superficiaria ou réserve d'usufruit
N/Réf. : 05-010262

Nous donnons suite à votre demande d'interprétation datée du 12 mai dernier par laquelle vous nous demandez de vous indiquer, à partir de deux situations que vous nous avez soumises, si une personne peut bénéficier des déductions fiscales relatives aux dons de biens écologiques prévues par la *Loi sur les impôts* (L.R.Q., c. I-3), ci-après désignée « LI ».

Cas # 1

Interprétation demandée

Selon les éléments portés à notre attention, nous comprenons comme suit la question qui nous est soumise : Est-ce qu'une personne qui donne un terrain ayant une valeur écologique tout en conservant la propriété superficiaria d'un bâtiment situé sur ce terrain peut, à l'égard du terrain, bénéficier de la déduction ou du crédit d'impôt pour dons de biens écologiques prévu par la LI ?

Interprétation donnée

Selon l'article 1009 du *Code civil du Québec* (L.Q. 1991, c. 64), la propriété superficiaria compte parmi les modalités du droit de propriété.

L'article 1011 du *Code civil du Québec* la définit comme étant « celle des constructions, ouvrages ou plantations situés sur l'immeuble appartenant à une autre personne, le tréfoncier. ».

La propriété superficiaria implique donc deux propriétaires : le propriétaire superficiaria et le propriétaire tréfoncier. Chacun des deux propriétaires a, par rapport à son immeuble, la qualité pleine et entière de propriétaire.

Suivant l'article 1110 du *Code civil du Québec*, la propriété superficiaria « résulte de la division de l'objet du droit de propriété portant sur un immeuble, de la cession du droit d'accession ou de la renonciation au bénéfice de l'accession. ».

Dans le cas soumis, la propriété superficière a pour objet un immeuble corporel existant. Sa création résulte donc « de la division de l'objet du droit de propriété portant sur un immeuble ». Plus précisément, le propriétaire foncier cède, à titre gratuit, le terrain et conserve un bâtiment situé sur ce terrain.

Nous sommes d'avis que le don d'un terrain par une personne qui se réserve la propriété superficière d'une construction existante constitue, sur le plan fiscal, un don à l'égard duquel cette personne peut bénéficier de la déduction ou du crédit d'impôt pour dons de biens écologiques prévu par la LI, sous réserve évidemment du respect des autres conditions relatives à ce type de don¹.

Cas # 2

Interprétation demandée

Selon les éléments portés à notre attention, nous comprenons comme suit la question qui nous est soumise : Est-ce qu'une personne qui donne un terrain ayant une valeur écologique tout en se réservant l'usufruit ou l'usage pour une période déterminée ou jusqu'à son décès peut, à l'égard de l'intérêt faisant l'objet du don, à savoir la nue-propriété du bien, bénéficier de la déduction ou du crédit d'impôt pour dons de biens écologiques prévu par la LI ?

Interprétation donnée

En droit civil, lorsqu'une personne donne un terrain avec réserve d'usufruit ou d'usage, le donataire reçoit, au moment du don, un terrain grevé d'un usufruit ou d'un droit d'usage. En somme, le donataire se voit attribuer la nue-propriété du bien, faisant de lui le nu-propriétaire du bien, tandis que le donateur devient l'usufruitier ou l'usager du bien².

Sur le plan fiscal, les paragraphes *a* et *b* de l'article 7.9 de la LI prévoient qu'un usufruit ou un droit d'usage est réputé une fiducie et que le bien sur lequel porte l'usufruit ou le droit d'usage est réputé avoir été transféré à la fiducie et être détenu en fiducie et non autrement.

Ainsi, sous l'angle du droit fiscal, la donation d'un terrain avec réserve d'usufruit ou d'usage entraîne la création d'une fiducie réputée et le terrain, soit

¹ Voir 710(c) et 710.0.1 LI (déduction) et 752.0.10.1(1^oal.) « bien admissible » et « total des dons de biens admissibles » LI (crédit d'impôt).

² Article 1120 *Code civil du Québec*.

le bien sur lequel porte l'usufruit ou le droit d'usage, est réputé avoir été transféré à la fiducie et être détenu en fiducie et non autrement.

Dans un tel cas, l'auteur du don ainsi que le donataire sont réputés avoir un droit à titre bénéficiaire dans la fiducie. Cette présomption, prévue au paragraphe *a* de l'article 7.11 de la LI, fait donc en sorte que le donateur devient titulaire d'une participation au revenu de la fiducie et le donataire, d'une participation au capital.

En raison de ces présomptions, la donation d'un terrain avec réserve d'usufruit ou d'usage se trouve ignorée sur le plan fiscal. La fiducie présumée fait obstacle au transfert d'un bien en faveur du donataire. Par conséquent, le donateur ne peut, à l'égard de l'intérêt faisant l'objet du don, à savoir la nue-propriété du terrain, bénéficier de la déduction ou du crédit d'impôt pour dons de biens écologiques prévu par la LI.

Service de l'interprétation relative aux
mandataires et aux fiducies