



Québec, le 13 mai 2015

Objet : Réserve naturelle
N/Réf. : 14-023315-001

*****,

La présente est pour faire suite à votre demande ***** dans laquelle vous demandez notre opinion concernant l'application de la Loi sur les impôts (RLRQ, chapitre I-3), ci-après désignée « LI », concernant la reconnaissance d'une terre boisée à titre de « réserve naturelle » en vertu de la Loi sur la conservation du patrimoine naturel (RLRQ, chapitre C-61.01).

FAITS

Vous nous exposez les faits suivants :

1. Un particulier soumet une demande pour la reconnaissance de sa propriété au titre de « réserve naturelle » en vertu de la Loi sur la conservation du patrimoine naturel, pour un terme de 99 ans.
2. Les milieux naturels présents sur sa propriété sont principalement forestiers.
3. Le particulier a été reconnu à titre de « producteur forestier » pendant plusieurs années¹.
4. Les activités exercées par le particulier durant cette période ont consisté à planter, soigner et récolter des arbres conformément à un plan d'aménagement forestier.

¹ En vertu de l'article 130 de la Loi sur l'aménagement durable du territoire forestier (RLRQ, chapitre A-18.1).

5. Une fois la terre boisée reconnue comme « réserve naturelle », les activités permises seront considérablement restreintes.

INTERPRÉTATION DEMANDÉE

Quelles sont les conséquences fiscales relatives à la reconnaissance de sa terre boisée en une « réserve naturelle »?

INTERPRÉTATION DONNÉE

L'article 54 de la Loi sur la conservation du patrimoine naturel prévoit que toute propriété privée dont les caractéristiques sur le plan biologique, écologique, faunique, floristique, géologique, géomorphologique ou paysager présentent un intérêt qui justifie leur conservation peut, sur demande faite par son propriétaire et suivant certaines conditions, être reconnue comme « réserve naturelle » par le ministre du Développement durable, de l'Environnement et des Parcs.

Préalablement à la reconnaissance de la propriété comme « réserve naturelle », le ministre conclut une entente avec le propriétaire, laquelle prévoit notamment les mesures de conservation ainsi que les activités permises et les activités prohibées².

Cette reconnaissance à titre de « réserve naturelle » entraîne pour le propriétaire des obligations de faire et de ne pas faire³.

Comme les activités permises sur une propriété reconnue comme « réserve naturelle » sont grandement limitées, il peut arriver que le bien ainsi reconnu d'un contribuable fasse l'objet d'un changement d'usage.

En effet, l'article 281 de la LI prévoit que lorsqu'un contribuable utilise un bien pour gagner un revenu et commence à l'utiliser à une fin autre ou vice versa, il est réputé aliéner ce bien au moment du changement d'usage pour une contrepartie correspondant à la juste valeur marchande (« JVM ») du bien à ce moment et l'avoir acquis de nouveau à ce moment à un coût correspondant à cette juste valeur marchande.

² Article 57 de la Loi sur la conservation du patrimoine naturel.

³ FRENETTE, François. *La loi sur la conservation du patrimoine naturel : un simple aperçu des mesures de protection édictées et de leur impact sur la pratique notariale*, (2005) 107 R. du N. 413, 436. Selon cet auteur, les droits et les obligations ainsi créés sont de nature personnelle, mais lient les acquéreurs subséquents de la propriété en raison de l'article 59 de la Loi sur le patrimoine naturel.

Afin de déterminer si une propriété fera l'objet d'un changement d'usage (un bien utilisé en vue de gagner un revenu qui est par la suite utilisé à une autre fin) au moment de sa reconnaissance à titre de « réserve naturelle », il faut préalablement déterminer son usage actuel.

Pour établir qu'un bien est utilisé pour gagner un revenu, il faut d'abord s'assurer que les activités dans le cadre desquelles il est utilisé donnent lieu à une source de revenu. L'existence d'une source de revenu, notamment un revenu d'entreprise, s'établit en fonction de la commercialité des opérations. Si les opérations ne comportent aucun élément personnel ou récréatif, la commercialité est concédée et la source de revenu établie. Si les opérations comportent un élément personnel ou récréatif, la prédominance de l'intention commerciale doit être établie pour reconnaître la commercialité et conclure qu'il s'agit d'une source de revenu, par exemple du revenu d'entreprise⁴.

Cette prédominance de l'intention commerciale est appréciée à l'aide des six critères suivants :

- a) l'état des profits et des pertes pour les années antérieures;
- b) la formation du contribuable;
- c) la voie sur laquelle il entend s'engager;
- d) la capacité de l'entreprise, en terme de capital, à réaliser un profit;
- e) le gain en capital anticipé par le contribuable (et non simplement le gain éventuel);
- f) l'expectative raisonnable de profit⁵.

S'il est établi que le bien est utilisé pour gagner un revenu, le fait de le convertir en une « réserve naturelle » pourrait donner lieu à un changement d'usage en vertu de l'article 281 de la LI, et le particulier serait alors réputé aliéner son bien à la JVM et l'avoir acquis immédiatement après à un coût correspondant à cette JVM. Le particulier réaliserait un gain ou une perte en capital correspondant à la différence entre la JVM du bien au moment du changement d'usage et le prix de base rajusté de ce bien⁶.

⁴ Revenu Québec, Bulletin d'interprétation IMP. 81-2/R1, *Source de revenu* (31 juillet 2003), paragraphe 3.

⁵ *Id.*, paragraphe 11.

⁶ Article 234 de la LI.

Dans le cadre de la LI, la sylviculture est généralement considérée comme étant de l'agriculture. La sylviculture se définit comme étant l'exploitation rationnelle des arbres forestiers, l'entretien, la régénération, le reboisement des forêts⁷. Ainsi, dans la mesure où les activités exercées consistent à planter, soigner et récolter des arbres dans le cadre d'un plan de gestion forestière ou d'un autre plan semblable de gestion des ressources, et si l'on a apporté beaucoup de soins à la croissance, à la santé, à la qualité et à la composition des peuplements, nous serions portés à croire qu'il s'agit d'agriculture⁸.

Ceci étant, le fait que le boisé soit soumis à un plan d'aménagement, que le particulier ait le statut de producteur forestier au sens de la Loi sur l'aménagement durable du territoire forestier et que des travaux d'aménagement ont été réalisés conformément au plan d'aménagement sont des indices qui nous portent à croire que la terre boisée est exploitée dans le cadre d'une entreprise agricole⁹ par le particulier.

Au moment du changement d'usage, le particulier pourrait possiblement bénéficier de la déduction pour gain en capital relatif à un bien agricole admissible, prévue à l'article 726.7 de la LI, dans la mesure où il satisfait les conditions pour y avoir droit¹⁰.

Pour qu'un bien puisse se qualifier, à un moment quelconque, de « bien agricole admissible » au sens du sous-paragraphe i du paragraphe a de l'article 726.6 de la LI aux fins de la déduction pour gain en capital, il doit s'agir d'un immeuble appartenant notamment au particulier qui a été utilisé principalement dans le cadre d'une entreprise agricole exploitée au Canada notamment par ce particulier.

L'article 726.6.3 de la LI prévoit les conditions pour qu'un bien appartenant notamment à un particulier puisse, à un moment quelconque, être considéré comme ayant été utilisé dans l'exploitation d'une entreprise agricole.

En premier lieu, suivant le paragraphe a de l'article 726.6.3 de la LI, le bien doit, tout au long de la période d'au moins 24 mois précédant ce moment, avoir appartenu à une personne qui était notamment le particulier, son conjoint, son enfant, son père ou sa mère.

⁷ Revenu Québec, Bulletin d'interprétation IMP. 1-2\R1, « Agriculture » (28 février 1992), paragraphe 12.

⁸ ARC, Bulletin d'interprétation IT-373R2 « Boisés » (Consolidé) (21 février 2001), no 14.

⁹ Revenu Québec, Lettre d'interprétation 06-010291 « Bien agricole admissible » (20 décembre 2006).

¹⁰ ARC, Interprétations techniques FE91_150.150 « *Qualified Farm Property* », (15 février 1991) et 2002-0172975 « *Qualified Farm Property* », (18 décembre 2002).

En deuxième lieu, suivant le sous-paragraphe *i* du paragraphe *b* de l'article 726.6.3 de la LI, il faut que, pendant au moins deux années pendant lesquelles le bien a appartenu notamment au particulier, son conjoint, son enfant, son père ou sa mère, d'une part, le bien était utilisé principalement dans une entreprise agricole exploitée au Canada dans laquelle le particulier, son conjoint, son enfant, son père ou sa mère participait activement de façon régulière et continue et, d'autre part, le revenu brut du particulier, son conjoint, son enfant, son père ou sa mère, ci-après désigné « exploitant », provenant d'une telle entreprise pour la période pendant laquelle le bien appartenait à une des personnes mentionnées précédemment excédait le revenu de l'exploitant provenant de toute autre source pour cette période.

La question de savoir si un bien est utilisé principalement par un particulier dans l'exploitation d'une entreprise agricole demeure une question de fait qui doit être déterminée en fonction des circonstances propres à chaque situation.

De plus, Revenu Québec considère généralement qu'un bien est utilisé principalement dans l'exploitation d'une entreprise agricole s'il sert plus de la moitié du temps à cette fin¹¹.

Par ailleurs, Revenu Québec considère qu'une personne participe à l'entreprise d'une manière régulière et continue si elle prend « une part active » à l'administration ou aux activités quotidiennes de l'entreprise agricole. En temps normal, la personne doit consacrer assez de temps et d'attention à l'entreprise pour que l'on puisse estimer qu'elle a ainsi contribué de façon tangible à la bonne marche de l'entreprise agricole. Toute activité strictement occasionnelle ou menée fréquemment, mais à des intervalles irréguliers, ne saurait satisfaire à cette exigence¹².

Ceci étant, le boisée pourrait possiblement être considéré comme étant un « bien agricole admissible » au sens du paragraphe *a* de l'article 726.6 de la LI aux fins de la déduction pour gain en capital prévue à l'article 726.7 de la LI, dans la mesure où le particulier pourrait démontrer, d'une part, que pendant au moins deux ans pendant lesquels le boisé lui appartenait, il l'utilisait principalement dans le cadre d'une entreprise agricole dans laquelle il prenait une part active et continue et, d'autre part, que durant cette période son revenu brut provenant de cette entreprise excédait son revenu provenant de toute autre source¹³.

¹¹ Revenu Québec, Lettre d'interprétation 08-005960-001 « Terre boisée » (10 juin 2009).

¹² ARC, Bulletin d'interprétation IT-268R4 « Transfert entre vifs de biens agricoles en faveur d'un enfant » (15 avril 1996), no. 27 (Revenu Québec partage l'opinion véhiculée dans ce bulletin d'interprétation) et Revenu Québec, Lettre d'interprétation 08-005960-001, supra note 11.

¹³ Lettre d'interprétation 06-010291, supra note 9.

Par ailleurs, l'aliénation réputée de la terre boisée pourrait également donner lieu à un impôt sur les opérations forestières. En effet, le paragraphe *c* de l'article 1177 de la LI prévoit que la vente¹⁴ d'une terre boisée, c'est-à-dire une terre dont l'étendue et la densité de sa matière ligneuse sont susceptibles de permettre l'exploitation forestière, représente une « opération forestière ». Conformément au paragraphe iii.1 de l'article 1178 de la LI, le montant du gain en capital réalisé à la suite de l'aliénation réelle ou réputée d'une terre boisée qui doit être inclus dans le calcul du revenu provenant d'opérations forestières correspond à la partie du gain en capital attribuable au bois sur pied déterminé selon les méthodes d'évaluation reconnues qui sont propres à l'industrie visée. Le montant du gain en capital ainsi déterminé ne peut toutefois dépasser le montant du gain en capital provenant de l'aliénation de la terre boisée établie selon la partie I de la LI¹⁵.

Il est à noter que le contribuable assujetti aux impôts sur les opérations forestières n'assume en fait aucune augmentation de sa charge fiscale. En effet, la Loi de l'impôt sur le revenu¹⁶ et la LI¹⁷ prévoient chacune un mécanisme permettant au contribuable d'obtenir un crédit d'impôt au niveau de l'impôt de la Partie I dans les deux juridictions, de façon telle que la totalité du crédit est généralement équivalente à l'impôt sur les opérations forestières que le contribuable doit assumer. En d'autres termes, le régime de l'impôt sur les opérations forestières constitue en quelque sorte un mécanisme permettant de transférer des sommes du gouvernement fédéral au gouvernement québécois pour compenser l'utilisation des ressources forestières du territoire québécois.

Veillez agréer, *****, l'expression de nos sentiments les meilleurs.

Direction de l'interprétation relative aux entreprises

¹⁴ Le deuxième alinéa de l'article 1177 de la LI prévoit que lorsqu'un contribuable est réputé, en vertu d'une disposition de la partie I, avoir aliéné un bien mentionné au paragraphe *c* du premier alinéa, il est réputé, pour l'application de ce paragraphe *c* et de l'article 1178, en avoir fait la vente.

¹⁵ Lettre d'interprétation 08-005960-001, supra note 11 et bulletin d'interprétation IMP. 1177-2 « Opérations forestières : aliénation d'une terre boisée et d'une concession forestière » (28 novembre 2003), par. 4.

¹⁶ Paragraphe 127(1) de la Loi de l'impôt sur le revenu (L.R.C. (1985), c. 1, (5^e suppl.)).

¹⁷ Article 1183 de la LI.