

## Impôts

**IMP. 232-2/R1** Aliénation par une société d'un bien culturel par donation — Déduction par une société du don d'un bien classé « bien culturel »

**Publication :** 30 juin 2010

**Renvoi(s) :** Loi sur les impôts (RLRQ, c. I-3), articles 1, 7.21, 7.22, 232, 255, 288, 422, 710, 710.1, 710.2, 710.4, 710.5, 711, 712, 712.0.0.1 et 712.0.1  
Règlement sur les impôts (RLRQ, c. I-3, r. 1), articles 712R1, 712R2, 712R4, 712R5 et 712.0.0.1R1

*Cette version du bulletin d'interprétation IMP. 232-2 annule et remplace celle du 29 mars 1996. Le bulletin a été révisé pour préciser les règles applicables dans le cas d'une donation avec réserve d'usufruit ou d'usage reconnue, dans la mesure où une telle donation est faite après le 11 juillet 2002, et pour tenir compte aussi de l'introduction, par suite de l'entrée en vigueur du chapitre 5 des lois de 2009, du nouveau chapitre I.1 du titre II du livre I de la partie I de la Loi sur les impôts qui prévoit de nouvelles règles en matière de dons. Des modifications de forme et de concordance ont par ailleurs été apportées afin d'assurer la précision technique.*

Ce bulletin présente l'interprétation du ministère du Revenu du Québec concernant l'aliénation d'un bien culturel par une société. Il traite également des conditions que doit remplir la société afin de pouvoir bénéficier de la déduction pour don de biens culturels dans le calcul de son revenu imposable.

### DÉFINITION

1. En vertu du troisième alinéa de l'article 232 de la Loi sur les impôts (LI), un bien culturel désigne un des biens suivants :

- a) un bien qui est conforme aux critères d'intérêt et d'importance énoncés au paragraphe 3 de l'article 29 de la Loi sur l'exportation et l'importation de biens culturels (L.R.C. (1985), c. C-51) selon la Commission canadienne d'examen des exportations de biens culturels (ci-après « bien culturel canadien »), et dont l'aliénation a lieu en faveur d'un établissement ou d'une administration publique au Canada qui est, au moment de l'aliénation, désigné en vertu du paragraphe 2 de l'article 32 de cette loi à des fins générales ou à une fin particulière reliée à ce bien;

- b) un bien qui est, au moment de l'aliénation, reconnu conformément à l'article 16 de la Loi sur les biens culturels (RLRQ, chapitre B-4) ou classé conformément aux articles 24 à 29 de cette loi (ci-après « bien culturel québécois ») et dont l'aliénation a lieu en faveur d'un établissement ou d'une administration publique visé au sous-paragraphe a) ci-dessus;
- c) un bien qui est visé par une attestation délivrée par la Commission des biens culturels du Québec certifiant qu'il a été acquis par un musée constitué en vertu de la Loi sur le Musée des beaux-arts de Montréal (RLRQ, chapitre M-42) ou de la Loi sur les musées nationaux (RLRQ, chapitre M-44), un centre d'archives agréé ou une institution muséale reconnue, conformément à sa politique d'acquisition et de conservation et aux directives du ministère de la Culture et des Communications<sup>1</sup> (ci-après « bien culturel reconnu »).

## **APPLICATION DE LA LOI**

### **GAIN OU PERTE À LA SUITE DE L'ALIÉNATION PAR DONATION D'UN BIEN CULTUREL**

2. Conformément à la règle générale prévue au paragraphe c de l'article 422 de la LI, l'aliénation d'un bien est réputée être faite à la juste valeur marchande de ce bien au moment de l'aliénation lorsque, notamment, le contribuable l'aliène en faveur d'une personne par donation entre vifs.

3. De plus, en vertu du deuxième alinéa de l'article 232 de la LI, l'aliénation d'un bien culturel visé au troisième alinéa de ce même article (dont la description est reprise au paragraphe 1 ci-dessus), comme celle de la nue-propriété d'un tel bien faite dans le cadre d'une donation avec réserve d'usufruit ou d'usage reconnue, ne peut donner lieu à un gain en capital.

4. La donation avec réserve d'usufruit ou d'usage reconnue par une société relativement à un bien culturel désigne le don d'un bien culturel, autre qu'un bien immeuble, qui satisfait aux conditions suivantes prévues à l'article 1 de la LI :

- a) le don constitue une donation entre vifs aux termes de laquelle le contribuable aliène la nue-propriété du bien culturel mais en conserve l'usufruit ou le droit d'usage;
- b) dans le cas d'un bien culturel visé au troisième alinéa de l'article 232 de la LI, la donation est effectuée soit en faveur d'un établissement ou d'une administration publique au Canada qui est, au moment du don, désigné en vertu du paragraphe 2 de l'article 32 de la Loi sur l'exportation et l'importation de biens culturels à des fins générales ou à une fin particulière reliée à ce bien, soit en faveur d'un centre d'archives agréé ou d'une institution muséale reconnue;
- c) l'usufruit ou le droit d'usage n'est établi que pour le contribuable et n'est pas successif;
- d) l'usufruit ou le droit d'usage est établi pour un terme qui ne peut excéder 30 ans;
- e) le contribuable était l'unique propriétaire du bien culturel immédiatement avant le don;

---

<sup>1</sup> Le ministère de la Culture et des Communications est désormais désigné sous le nom de ministère de la Culture, des Communications et de la Condition féminine. Décret 306-2007 du 19 avril 2007, (2007) 139 G.O. 2, 1979.

- f) l'acte de donation prévoit, à la fois, que :
- i. le contribuable ne peut aliéner son usufruit ou son droit d'usage sans le consentement du nu-propiétaire;
  - ii. le contribuable doit garder le bien culturel dans un endroit désigné dans l'acte de donation et ne doit le déplacer qu'avec le consentement du nu-propiétaire et aux conditions et modalités que ce dernier détermine;
  - iii. le contribuable doit maintenir le bien culturel assuré contre les risques usuels pendant toute la durée de l'usufruit ou du droit d'usage et s'engager à informer le nu-propiétaire sans délai de la détérioration ou de la disparition du bien culturel;
  - iv. le nu-propiétaire peut, en cas de détérioration du bien culturel :
    - soit décider de le restaurer, auquel cas il désigne la personne à cette fin, laquelle sera rétribuée à même le produit de l'assurance visée au sous-paragraphe iii;
    - soit décider de ne pas le restaurer, auquel cas il peut réclamer du contribuable le produit de l'assurance visée au sous-paragraphe iii que ce dernier devra lui remettre dans les 10 jours de la réception de la confirmation écrite de cette décision;
  - v. l'usufruit ou le droit d'usage s'éteint en cas de disparition du bien culturel et que le contribuable peut réclamer le produit de l'assurance visée au sous-paragraphe iii.

5. Par ailleurs, la perte subie par une société en raison de l'aliénation d'un bien culturel dont elle est propriétaire peut constituer une perte en capital admissible, sous réserve des limites prévues par la LI. Ainsi, conformément à l'article 288 de la LI, si une telle perte est attribuable à l'aliénation d'un bien d'usage personnel, la perte est inadmissible à titre de perte en capital, sauf notamment s'il s'agit d'un bien précieux. Concernant les règles entourant l'aliénation de biens précieux, il y aurait lieu de consulter la version en vigueur du bulletin d'interprétation IMP. 265-1.

6. Toutefois, lorsqu'un bien culturel constitue un élément d'actif utilisé dans le cours normal des affaires d'une entreprise d'une société, tel un bien en inventaire, le gain ou la perte résultant de l'aliénation d'un tel bien doit être pris en considération dans le calcul du revenu de la société pour l'année.

## **FRAIS D'ÉVALUATION**

7. Les frais d'évaluation doivent recevoir le traitement fiscal suivant, selon qu'il s'agit d'un bien décrit dans un inventaire ou d'une immobilisation :

- a) s'il s'agit d'un bien décrit dans un inventaire, les frais d'évaluation associés au bien culturel seront déductibles dans le calcul du revenu d'une société dans les limites de la restriction générale concernant la déductibilité des dépenses imposée par l'article 420 de la LI;

- b) si un bien culturel constitue une immobilisation, les frais engagés pour son évaluation ne seront pas déductibles dans le calcul du revenu d'une société puisqu'ils ne sont pas encourus pour gagner un revenu d'entreprise ou de bien.

8. En vertu du paragraphe c.2 de l'article 255 de la LI, les frais d'évaluation engagés par une société avant l'aliénation d'un bien culturel qui est une immobilisation devront toutefois être ajoutés au coût du bien culturel aux fins d'en calculer le prix de base rajusté, dans la mesure où ces frais sont raisonnables, où ils ne se rapportent pas à un autre bien et où ils n'ont pas été déduits par ailleurs par la société dans le calcul de son revenu pour l'année d'imposition.

### **DÉDUCTION DU DON D'UN BIEN CLASSÉ « BIEN CULTUREL »**

9. En vertu du paragraphe d de l'article 710 de la LI, une société peut déduire dans le calcul de son revenu imposable pour l'année d'imposition l'ensemble des montants dont chacun représente le montant admissible<sup>2</sup> d'un don qu'elle a fait au cours de l'année ou au cours soit de l'une des cinq années d'imposition précédentes (don fait au cours d'une année d'imposition terminée avant le 24 mars 2006), soit de l'une des 20 années d'imposition précédentes (don fait au cours d'une année d'imposition terminée après le 23 mars 2006), à l'une des entités suivantes et dans la mesure où ce montant n'a pas été déduit pour une année d'imposition antérieure :

- a) un établissement ou une administration publique visé au paragraphe a du troisième alinéa de l'article 232 de la LI (s.-par. 1a) du présent bulletin), si l'objet du don est un bien culturel visé à ce troisième alinéa – à savoir : soit un bien culturel canadien soit un bien culturel québécois –, et comprend un bien culturel reconnu qui est soit un bien culturel canadien soit un bien culturel québécois;
- b) un musée constitué en vertu de la Loi sur le Musée des beaux-arts de Montréal ou de la Loi sur les musées nationaux, un centre d'archives agréé ou une institution muséale reconnue, si l'objet du don est un bien culturel reconnu visé au paragraphe c du troisième alinéa de l'article 232 de la LI (s.-par. 1c) du présent bulletin), sauf s'il est également décrit au paragraphe a de ce troisième alinéa.

10. Pour la détermination du montant admissible du don visé par la déduction prévue au sous-paragraphe i du paragraphe d de l'article 710 de la LI, l'article 710.1 de la LI prévoit que la juste valeur marchande d'un bien culturel visé au paragraphe a du troisième alinéa de l'article 232 de la LI, en l'occurrence un bien culturel canadien, est réputée celle qui est fixée par la Commission canadienne d'examen des exportations de biens culturels ou celle que la Commission est réputée avoir fixée.

11. Pour déterminer le montant admissible du don visé par la déduction prévue au sous-paragraphe ii du paragraphe d de l'article 710 de la LI, l'article 710.2 de la LI prévoit que la juste valeur marchande d'un bien culturel y visé, en l'occurrence un bien culturel reconnu, est réputée celle qui est fixée par la Commission des biens culturels du Québec.

---

<sup>2</sup> Le montant admissible d'un don correspond au montant qui est égal à l'excédent de la juste valeur marchande du bien qui fait l'objet du don sur le montant de l'avantage, s'il y a lieu, relatif au don (art. 7.21 et 7.22 LI).

12. Quant au montant admissible du don d'un bien qui se qualifie de bien culturel en vertu du paragraphe *b* du troisième alinéa de l'article 232 de la LI, en l'occurrence un bien culturel québécois, la juste valeur marchande du bien est déterminée selon les règles normales d'évaluation. Toutefois, si le bien faisant l'objet du don visé par la déduction prévue au sous-paragraphe *i* du paragraphe *d* de l'article 710 de la LI a reçu à la fois la classification de bien culturel canadien et la classification de bien culturel québécois, la juste valeur marchande qui sera retenue par le Ministère sera celle déterminée par la Commission canadienne d'examen des exportations de biens culturels conformément à l'article 710.1 de la LI.

13. Le Ministère est d'avis que le don et l'aliénation d'un bien culturel pour l'application respectivement des articles 710 et 232 de la LI désignent le don et l'aliénation de l'ensemble des intérêts dans le bien y visé. Par conséquent, le don ou l'aliénation d'un intérêt ou d'une partie des intérêts (y compris un *residual interest*) dans un bien culturel n'est pas considéré comme un don ou une aliénation d'un bien culturel pour l'application de la LI.

14. Par ailleurs, l'article 710.4 de la LI prévoit que le don, par une société, de la nue-propriété d'un bien culturel fait dans le cadre d'une donation avec réserve d'usufruit ou d'usage reconnue décrite au paragraphe 4 du présent bulletin est réputé constituer le don d'un tel bien culturel.

15. Quant à la juste valeur marchande d'une telle donation avec réserve d'usufruit ou d'usage reconnue, elle est réputée égale au produit obtenu en multipliant le montant de la juste valeur marchande du bien culturel, déterminée en tenant compte des règles mentionnées précédemment, par l'un des pourcentages suivants prévus à l'article 710.5 de la LI :

- a) 87 % lorsque la durée de l'usufruit ou du droit d'usage prévue dans l'acte de donation qui l'accorde est de 10 ans ou moins;
- b) 74 % lorsque la durée de l'usufruit ou du droit d'usage prévue dans l'acte de donation qui l'accorde est de plus de 10 ans et de 20 ans ou moins;
- c) 61 % dans les autres cas.

16. Enfin, le montant admissible d'un don visé aux paragraphes 10 à 15 doit être majoré du quart de ce montant lorsque la société fait le don d'une œuvre d'art qui se qualifie également de bien culturel pour l'application du paragraphe *d* de l'article 710 de la LI à une institution muséale québécoise, lorsque cette dernière est une institution muséale reconnue.

## **ÉMISSIONS DES REÇUS ET ATTESTATIONS REQUISES**

17. En vertu du paragraphe *a* de l'article 712 de la LI, une déduction n'est accordée que si la preuve du don est faite par un reçu soumis au ministre, respectant l'exigence prescrite en vertu de l'article 712R4 du Règlement sur les impôts (RI), à savoir qu'il doit être signé par un particulier autorisé par le donataire à accuser réception des dons. Toutefois, un reçu peut porter un fac-similé d'une telle signature lorsque, notamment, toutes les formules de reçu du donataire contiennent, en imprimé, le numéro de série du reçu ainsi que les nom et adresse du donataire et sont conservées dans un endroit que le ministre peut désigner.

**18.** De plus, le paragraphe *a* de l'article 712 de la LI prévoit que le reçu y visé doit contenir, d'une part, la mention prescrite et, d'autre part, les renseignements prescrits de façon claire et inaltérable. Cette mention et ces renseignements sont prescrits par l'article 712R2 du RI. Ainsi le reçu doit contenir, d'une part, la mention à l'effet qu'il est un reçu à l'égard de l'impôt sur le revenu et, d'autre part, les renseignements suivants :

- le nom et l'adresse du donataire;
- son numéro de série;
- l'endroit où il a été délivré;
- lorsqu'il s'agit d'un don autre qu'en argent, le jour où le don a été reçu, une brève description des biens et, le cas échéant, le nom et l'adresse de l'évaluateur du bien;
- la date où il est délivré;
- les nom et adresse du donateur;
- la juste valeur marchande du bien au moment du don.

**19.** Comme le prévoit l'article 712R5 du RI, pour l'application de l'article 712 de la LI, un reçu délivré en remplacement d'un reçu délivré antérieurement doit contenir, en plus des renseignements visés à l'article 712R2 du RI, une indication claire à cet effet ainsi que le numéro de série du reçu remplacé.

**20.** Enfin, conformément à l'article 712.0.1 de la LI, en plus de l'obligation de produire le reçu visé par l'article 712 de la LI, lorsque le bien faisant l'objet du don est un bien culturel visé au sous-paragraphe ii du paragraphe *d* de l'article 710 de la LI, une société ne peut déduire un montant en vertu de ce sous-paragraphe que si elle produit au ministre, avec la déclaration fiscale visée à l'article 1000 de la LI qu'elle doit produire pour l'année, une attestation délivrée par la Commission des biens culturels du Québec (formulaire TPF-712.0.1) certifiant que ce bien a été acquis par un musée constitué en vertu de la Loi sur le Musée des beaux-arts de Montréal ou de la Loi sur les musées nationaux, un centre d'archives agréé ou une institution muséale reconnue, conformément à sa politique d'acquisition et de conservation et aux directives du ministère de la Culture et des Communications, et indiquant la juste valeur marchande du bien déterminée conformément à l'article 710.2 et, le cas échéant, à l'article 710.4 de la LI.

## **FORMULAIRE DE REÇU ENDOMMAGÉ**

**21.** L'article 712.0.0.1 de la LI prévoit qu'un donataire doit observer les exigences prescrites à l'égard d'une formule de reçu endommagée.

**22.** Ces exigences, prévues à l'article 712.0.0.1R1 du RI, sont les suivantes :

- a) la formule de reçu endommagée doit être conservée dans les registres du donataire avec le duplicata de la formule de reçu;
- b) le donataire doit inscrire le mot « annulée » sur la formule de reçu endommagée.

**23.** Une formule de reçu sur laquelle le montant du don ou la date à laquelle il a été reçu est écrit illisiblement, incorrectement ou de façon à prêter à confusion est réputée endommagée.