

CE N'EST PAS UN CADEAU

LES TERRES
ÉCOSENSIBLES ET
LA FISCALITÉ



terres
UMIABLES
humides

COMMUNICATION n° 1992 - 4

PUBLIÉ EN PARTENARIAT AVEC :



Groupe de travail canadien de conservation des terres humides



Table ronde nationale sur l'environnement et l'économie
National Round Table on the Environment and the Economy



Conseil nord-américain de conservation des terres humides (Canada)

Imprimé en 1992
Ottawa (Ontario)
ISBN 1-895643-17-1

M. Marc Denhez a rédigé ce document pour le compte du Groupe de travail canadien de conservation des terres humides. Avocat domicilié à Ottawa, il est membre des barreaux de l'Ontario, du Québec et des Territoires du Nord-Ouest.

La Série de communications sur les terres humides durables est publiée par le Secrétariat au Conseil nord-américain de conservation des terres humides (Canada). La série est consacrée à la publication de rapports portant sur la gestion, les politiques et les aspects scientifiques, relatifs aux terres humides, importants pour le Canada. L'objectif de la série est de rendre les Canadiens davantage conscients de l'importance d'une utilisation prudente et de la conservation des écosystèmes que représentent les terres humides, et de leur valeur en tant que ressource naturelle.

La réalisation de cette étude a été possible grâce à la collaboration et au financement des organismes suivants :

- Groupe de travail canadien de conservation des terres humides
- Table ronde nationale sur l'environnement et l'économie
- Conseil nord-américain de conservation des terres humides (Canada)

On peut obtenir le présent document en s'adressant au:

Secrétariat
Conseil nord-américain de conservation des terres humides (Canada)
Bureau 200, 1750, Courtwood Crescent
Ottawa (Ontario) K2C 2B5

Couverture : Une zone protégée dans le secteur privé au Manitoba. Photo : K. Cox

Also available in English under the title: *You Can't Give It Away: Tax Aspects of Ecologically Sensitive Lands.*



Couverture imprimée sur du papier recyclé (50 % de fibres recyclées, 10 % de déchets de consommation)

Pages intérieures imprimées sur du papier recyclé à 100 %



Plus de 50 p. 100
de papier recyclé y
compris 10 p. 100 de
fibres post-
consommation
M - Marque officielle
d'Environnement Canada



CE N'EST PAS UN CADEAU

LES TERRES
ÉCOSENSIBLES ET
LA FISCALITÉ

par

Marc Denhez

terres
UMIABLES
humides

Communication n° 1992-4



Conseil nord-américain de conservation des terres humides (Canada)

Remerciements.....	iv
Résumé.....	iv
Avant-propos.....	vi

Table des matières

Introduction.....	1
L'opinion générale.....	1
Les problèmes.....	1
La modification éventuelle de la fiscalité.....	3
La position des ONG.....	4
Les autres échelons d'imposition.....	6
La Loi de l'impôt sur le revenu et les terres écosensibles.....	6
Informations générales.....	6
Les donations de biens immobiliers.....	6
<i>Principes de base</i>	6
<i>Gains en capital sur les donations de biens</i>	7
<i>Reçus pour les donations</i>	8
<i>Cumul des effets</i>	9
<i>Autres donations</i>	10
<i>Possibilités à envisager</i>	15
<i>Recommandations</i>	17
Les clauses restrictives et les servitudes en vue de la conservation.....	17
<i>Principes de base</i>	17
<i>Reçus pour les concessions de clauses restrictives ou de servitudes</i>	19
<i>Gains en capital et clauses restrictives</i>	21
<i>Possibilités à envisager</i>	23
<i>Recommandations</i>	23
Les autres impôts fédéraux et provinciaux.....	24
La taxe sur les produits et services.....	24
Les impôts provinciaux ne portant pas sur les biens fonciers.....	24
Les impôts fonciers.....	25
Informations générales.....	25

Les évaluations foncières	27
<i>Principes habituels d'évaluation</i>	27
<i>Méthodes préférentielles d'évaluation</i>	27
<i>Calculs préférentiels de l'impôt à payer</i>	27
<i>Évaluation des aires de loisirs</i>	27
<i>Évaluation des terres agricoles</i>	28
<i>Terrains boisés et forêts</i>	28
<i>Évaluation des terres grevées d'une clause restrictive ou d'une servitude</i>	28
<i>Résultat : certains traitements privilégiés</i>	28
<i>Inquiétudes des trésoreries municipales</i>	28
Les mesures favorables particulières	29
<i>Méthodes d'évaluation distinctes</i>	29
<i>Exonérations</i>	30
<i>Taux distincts</i>	31
<i>Remboursements et subventions compensatoires</i>	32
<i>Gels</i>	33
<i>Pénalités relatives aux conversions</i>	33
<i>Pénalités sur les terres inexploitées</i>	34
L'imposition foncière dans les provinces et les territoires	34
<i>Colombie-Britannique</i>	34
<i>Alberta</i>	35
<i>Saskatchewan</i>	35
<i>Manitoba</i>	36
<i>Ontario</i>	36
<i>Québec</i>	37
<i>Nouveau-Brunswick</i>	38
<i>Nouvelle-Écosse</i>	39
<i>Île-du-Prince-Édouard</i>	39
<i>Terre-Neuve</i>	40
<i>Territoires du Nord-Ouest</i>	40
<i>Yukon</i>	41
Les nouvelles mesures envisagées	41
<i>Recommandations</i>	41
Récapitulation des recommandations	42
Références	43
Annexes	47
Annexe A :Le traitement fiscal des donations de biens culturels et de terres de patrimoine naturel	48
Annexe B :Quatre études fiscales de cas en Ontario	54

L'auteur tient à exprimer toute sa reconnaissance aux nombreuses personnes qui l'ont aidé à rédiger ce rapport. Il remercie tout particulièrement les membres du Groupe de travail canadien de conservation des terres humides ainsi que son président, Kenneth W. Cox, pour leur soutien à ce projet et aux idées qui y sont formulées. Ses remerciements vont également à April Ionson, Larry Simpson, D.C. Peckham, Jackie Waddell, Cathleen O'Grady, David Morrison, Pierre Valiquette, Jane Roots,

Miles Briggs, Steven Suchan, Larry Collins, Jennifer Whybrow et Stephen M. Van Dine.

L'aide reçue du Secrétariat au Conseil nord-américain de conservation des terres humides (Canada) et de la Table ronde nationale sur l'environnement et l'économie pour la rédaction et la publication de ce document a été grandement appréciée. Toute erreur ou omission relèverait néanmoins exclusivement de la responsabilité de l'auteur.

Remerciements

Ce document examine la *Loi de l'impôt sur le revenu* en vigueur au Canada et les régimes d'imposition foncière adoptés par les provinces et les territoires afin d'évaluer les effets de la fiscalité sur la mise en réserve des terres présentant un intérêt écologique particulier.

En ce qui concerne plus précisément les terres humides, tout doit être fait pour assurer la protection de cet habitat naturel principalement situé sur des terres privées et gravement menacé au Canada. L'impôt fédéral sur le revenu n'est malheureusement pas neutre en la matière, mais dissuasif: le don d'une terre présentant un intérêt écologique (à un organisme de charité ou à un gouvernement) est rarement accompagné d'un reçu fiscal admissible correspondant à la valeur du bien cédé. Il arrive même que les avantages liés à ce reçu officiel soient carrément annulés. Cela est dû au fait que la *Loi de l'impôt sur le revenu* introduit une fiction légale en supposant que le donateur a perçu un produit en échange du don - alors qu'il n'a rien reçu du tout. La *Loi* présume que des gains en capital ont été réalisés (avec imposition éventuelle de ces gains), ce qui réduit les

avantages fiscaux attachés au reçu; qui plus est, des plafonds arbitraires sont imposés sur la partie admissible du reçu. Étant donné ces fictions légales, la donation de biens faisant partie du patrimoine naturel canadien est beaucoup moins bien traitée que la cession à titre gratuit d'un élément du patrimoine culturel national; sur certains points importants, le régime fiscal des actes philanthropiques est plus dur que celui des opérations commerciales.

Cette façon de procéder ne saurait en aucun cas conduire au renforcement du «partenariat» entre les secteurs public et privé prôné dans le *Plan vert*. (Gouvernement du Canada, 1990a) En outre, comme les sommes budgétaires réservées à l'acquisition de terres sensibles sont réduites, l'encouragement des dons est avantageux à l'objectif du *Plan vert* relatif à la mise en réserve de 12 % de la superficie du Canada. Si ce but est sans doute louable, en ce qu'il assure la protection des terres publiques, la préservation de notre diversité biologique doit s'effectuer sur une échelle beaucoup plus vaste puisque la plupart des espaces menacés se trouvent sur des

Résumé

terres privées. Cela n'était pas encourager à réaliser avec le régime fiscal actuel. Il est recommandé de supprimer les fictions légales qui restreignent les avantages attachés aux reçus pour dons de biens appartenant au patrimoine naturel canadien de manière à établir un système comparable à celui mis en place pour les dons de biens relevant du patrimoine culturel canadien.

Le traitement fiscal des clauses restrictives et des servitudes de conservation pose également de nombreux problèmes. Même si Revenu Canada a finalement accepté que la concession d'une clause restrictive ou d'une servitude donne lieu à la délivrance d'un reçu, la possibilité d'imposer les gains en capital réputés n'a par ailleurs pas été abolie. Il est donc également recommandé d'éliminer la fiction légale constituée par les gains en capital réputés sur les donations ou sur la concession d'une clause restrictive ou d'une servitude de conservation.

En ce qui concerne les impôts fonciers, les gouvernements ont à leur disposition une grande diversité de mécanismes pour octroyer un statut très privilégié à certains biens (qu'ils appartiennent à des organismes de charité, des agriculteurs, des exploitants forestiers, etc.). Plusieurs provinces accordent des avantages particuliers aux terres protégées. Ailleurs, ces terres entrent généralement dans une catégorie de faible imposition en raison de certaines pratiques établies, notamment en considérant dans les évaluations foncières la capacité de produire des revenus (qui est réduite) et la valeur des terres agricoles et des terres humides (qui est elle aussi généralement basse). Outre quelques exceptions notables, la plupart des tels biens fonciers, dont les terres humides, sont actuellement assujettis à un taux d'imposition relativement faible; la suppression pure et simple de ce fardeau

fiscal n'aurait donc pas vraiment de répercussions sur la trésorerie des municipalités. En revanche, l'adoption de dispositions légales visant à accorder certains avantages aux terres protégées constituerait un geste d'une grande valeur symbolique.

Étant donné la multitude de pratiques suivies à l'heure actuelle (et de méthodes d'octroi d'un statut extrêmement privilégié), ce document ne recommande pas d'adopter une mesure fiscale unique mais plutôt d'inciter les gouvernements à considérer les terres protégées de la même manière que la catégorie de biens la plus favorisée sur le plan fiscal.

Huit recommandations précises sont énoncées à cet effet :

Recommandation n° 1 : La fiction légale qui présume des gains en capital (avec imposition éventuelle de ces gains) lors des donations de terres écosensibles devrait être abolie.

Recommandation n° 2 : Le plafond des dépenses déductibles au titre des dons de charité (20 % du revenu) devrait être relevé. Les dépenses d'entreprises ne sont pas limitées et rien dans la politique actuelle ne justifie un traitement moins avantageux des donations altruistes. Si le Gouvernement du Canada tient à maintenir un plafond, ce dernier devrait être équivalent à celui fixé pour les dons en faveur des gouvernements fédéral, provincial ou territorial (soit 100 % du revenu).

Recommandation n° 3 : Le traitement fiscal des donations de biens faisant partie du patrimoine naturel canadien ne devrait pas être moins avantageux que celui des donations de biens appartenant au patrimoine culturel canadien.

Recommandation n° 4 : La concession d'une clause restrictive ou d'une servitude visant à assurer la conservation des terres écosensibles ne devrait pas être assujettie à une présomption de gains en capital ou à un plafond de 20 % du revenu, non plus que les donations d'autres droits dans ce type d'espaces.

Recommandation n° 5 : L'acquisition par les organismes de charité de clauses restrictives ou de servitudes visant à protéger l'environnement pourrait continuer à être assujettie à la TPS mais ne devrait pas entraîner d'autres obligations fiscales comme celle des gains en capital réputés.

Recommandation n° 6 : Toutes les provinces et tous les territoires devraient être incités à modifier leur législation en matière d'évaluation et de recouvrement fiscal de manière à

faire explicitement référence à la conservation des terres écosensibles.

Recommandation n° 7 : Les diverses dispositions légales devraient assurer aux terres écosensibles un traitement équivalent à celui des autres biens fonciers, appartenant à des particuliers ou à des organismes de charité, qui bénéficient du statut le plus avantageux. Les mécanismes particuliers mis en oeuvre devraient correspondre aux pratiques adoptées par le gouvernement concerné en la matière.

Recommandation n° 8 : La législation devrait renfermer une disposition de récupération fiscale dans le cas d'un changement d'utilisation des biens fonciers.

Les écologistes devront lutter pied à pied pour sauvegarder les terres et eaux de notre pays actuellement protégées et pour conserver de nouvelles richesses qui préservent nos paysages naturels et la diversité biologique de la planète. Dans l'ensemble des mesures officiellement adoptées pour assurer la protection de notre patrimoine situé sur des terrains privés, ni la législation ni la réglementation fiscales n'ont été analysées ou utilisées comme elles auraient dû l'être. Les textes de loi sont souvent difficiles à comprendre et à interpréter, même pour un spécialiste du domaine. Ce document examine la *Loi de l'impôt sur le revenu* en vigueur au Canada et les régimes d'imposition foncière appliqués par les différentes provinces et les territoires afin d'évaluer les effets de la fiscalité sur la mise en réserve des terres présentant un intérêt écologique particulier.

Le Groupe de travail canadien de conservation des terres humides (GTCCTH) a été institué en 1991 suite aux recommandations présentées au ministre de l'Environnement après une conférence sur la politique nationale intitulée «Forum sur les terres humides durables». Cette conférence, tenue en avril 1990, avait pour but d'examiner les différentes possibilités en matière de protection des terres humides et de voir lesquelles présentaient le plus d'intérêt, tant du point de vue écologique qu'économique, pour le Canada. Il y fut surtout question de l'intégration des mesures de protection des sols, des eaux et des terres humides ainsi que des avantages que chaque secteur pourrait tirer d'une telle coordination des activités. On examina tout particulièrement la réaction du monde agricole, des municipalités, du secteur privé et des organismes de protection de l'environnement au Plan nord-américain

Avant-propos

de gestion de la sauvagine, les politiques de conservation des terres humides et la question de la protection des terres humides au Canada.

Diverses mesures et initiatives intersectorielles suscitées par le forum se poursuivent aujourd'hui, par l'entremise du GTCCTH, dans le but de protéger les terres humides. Le Groupe de travail a pour mandat d'évaluer et d'établir les différents moyens d'appliquer les 73 recommandations énoncées suite au Forum sur les terres humides durables. Un problème soulevé lors de la conférence concernait l'évaluation et la fiscalité des biens fonciers au Canada. Les données ci-après justifient l'intérêt que l'on doit porter à cette question.

La grande majorité de la population et des terres les plus productives du Canada se trouvent dans le sud. Quarante-vingt-dix pour cent des Canadiens habitent à moins de 250 km de la frontière américaine, la plupart sur des propriétés privées. Bien que 10,8 % seulement du territoire appartient à des particuliers, cela représente une superficie de plus de 920 000 km² sur laquelle est concentrée une très forte population.

Il est donc primordial d'aider les propriétaires qui désirent conserver la totalité ou une partie de leur terre afin de préserver la diversité biologique de ces régions. La fiscalité est l'un des mécanismes gouvernementaux qui permettrait de protéger et de mieux gérer les terres écosensibles.

Les questions qui touchent la fiscalité canadienne sont souvent mal comprises par les personnes qui oeuvrent pour la défense de la nature. Ce document vise précisément à extraire les points importants en la matière, à en analyser la teneur et à émettre des recommandations pour favoriser la préservation des précieuses ressources naturelles de notre pays. Nous espérons que les informations qui y sont présentées aideront le lecteur à mieux profiter des moyens dont il dispose légalement pour atteindre ses objectifs.

Kenneth W. Cox

Président

*Groupe de travail canadien de conservation
des terres humides*

L'opinion générale

On s'interroge depuis longtemps sur la meilleure façon d'accroître le nombre d'espaces verts protégés au Canada et sur le rôle légitime du secteur privé dans la protection des terres écosensibles pour les générations futures.

Les membres du gouvernement ont coutume de penser depuis un siècle que la propriété publique constitue le moyen le plus sûr de protéger les terres fragiles. Face à une question si importante, une solution pouvait être d'intégrer les terres en question au réseau de parcs fédéraux, provinciaux et municipaux. Avec le temps, d'autres mesures de réglementation ont été adoptées. On considérait tout naturellement que l'expansion de la superficie des terres protégées relevait du secteur public et devait donc se faire aux frais du contribuable : lorsque l'on estimait qu'une zone présentant un intérêt particulier était menacée, on supposait (tant dans le secteur public que dans le privé) que sa protection ne pouvait être assurée que par une action du gouvernement (achat ou expropriation). Une analyse plus poussée de ces tentatives est présentée par Cox (1989). Ces dernières années, les organismes publics ont tenté à diverses reprises d'imposer des contrôles environnementaux sans que soit automatiquement prévue une compensation des pertes dans le secteur privé; comme on pouvait s'y attendre, cela a souvent créé un climat d'hostilité. On n'a jamais vraiment tenté d'établir un réel partenariat (entre les secteurs public et privé, à tous les niveaux, jusqu'aux ministères chargés de la fiscalité) en ce qui concerne la mise en réserve des

espaces naturels pour les générations à venir.

Les problèmes

Des critiques de plus en plus fortes ont été portées ces dernières années contre l'ancienne façon d'envisager cette question. Selon Ron Reid, «Il est clair à présent que l'acquisition par le gouvernement d'un nombre relativement faible d'espaces d'intérêt national ne suffit plus.»¹ Par ailleurs, comme l'affirme l'Association canadienne des loisirs/parcs, «La protection des espaces verts ne relève pas exclusivement du gouvernement.»² Cette nouvelle conception du rôle du secteur public se répand au moment où les écologistes établissent

Introduction

«... le recours au secteur privé doit devenir pratique courante pour préserver et gérer les espaces et habitats naturels.»

(Cox 1989)

dans toute l'Amérique du Nord des sociétés de fiducie foncière et recourent à d'autres mécanismes pour que les organismes de charité préservent des terres fragiles et signent des clauses restrictives ou des servitudes de conservation pour celles-ci. Ron Reid a estimé que la contribution annuelle des organismes non gouvernementaux canadiens à la mise en réserve de terres écosensibles s'élevait à «(50 millions de dollars environ),

1

1. Reid (1988), p. 6.

2. *Politique nationale* de l'Association canadienne des loisirs/parcs, Ottawa (sans date), p. 1. Un nombre de plus en plus grand d'écologistes se demandent si la propriété publique constitue une véritable garantie de protection et si une administration par le secteur privé ne pourrait pas aussi bien servir l'intérêt national. Par exemple :

- Il a été établi en cour que rien dans la législation sur les parcs n'empêche pas le gouvernement de l'Ontario d'autoriser une cimenterie de creuser les dunes de sable du parc provincial Sandbanks.

- Le fait qu'à Ottawa des espaces verts aient été légués dans le but de constituer un «parc national» n'a pas retenu la Commission de la capitale nationale de tenter d'établir à cet endroit une ambassade américaine.

- Une magnifique propriété située à Elora Gorge, offerte pour le bien commun au secteur public, a servi (quelques années plus tard) à la construction de routes et de ponts.

- Lorsque les normes environnementales ont été enfreintes dans le parc provincial Inverhuron en raison d'émission d'hydrogène sulfuré par la centrale nucléaire de Bruce, le gouvernement a réagi non pas en interdisant cette pollution mais en mettant fin au camping dans le parc.

Si les Canadiens étaient convaincus de l'engagement total du secteur public dans la protection des terres qu'il contrôle, ils ne demanderaient pas avec une telle insistance l'adoption d'une législation en matière d'évaluation environnementale.

l'équivalent de celle effectuée par l'ensemble des organismes gouvernementaux.³ Pour certains, cette situation est inévitable : «Étant donné la géographie du Canada, le recours au secteur privé doit devenir pratique courante pour préserver et gérer les espaces et habitats naturels» (Cox 1989). En outre, les organismes de charité s'estiment au moins aussi compétents que le secteur public en matière d'administration foncière. Un nombre croissant de personnes croient que l'important pour la conservation n'est pas le fait que le titre de propriété appartienne au secteur public ou au secteur privé mais bien les normes d'administration que l'on établit pour le bien en question.

Les arguments avancés en faveur d'une plus grande participation du secteur privé à la mise en réserve des terres écosensibles se sont également appuyés sur un autre constat, soit le déficit actuel du Canada et les restrictions budgétaires pratiquées à tous les échelons gouvernementaux. «Les trésors publics réserveront moins de fonds à l'élargissement d'un tel réseau» (Cox 1989). Autrement dit, si le Canada veut étendre son réseau d'espaces verts publics, cela lui est impossible par manque d'argent.

Cela survient à un mauvais moment. *Le Plan vert du Canada* (Gouvernement du Canada 1990a)⁴ avait annoncé que l'objectif national était de mettre en réserve, dans des aires protégées, 12 % de l'ensemble du territoire (pour les parcs nationaux seuls, cela représentait le passage d'une superficie de 1,8 % à environ 3,1 % de tout le Canada). Néanmoins, avant même la publication du *Plan vert*, les organismes non gouvernementaux (ONG) avaient vu le problème : d'où proviendraient les sommes nécessaires pour acquérir ces terres et accroître les budgets? Par exemple, pour atteindre l'objectif fixé en Alberta seule-

ment, soit 12 % des 17 millions d'hectares (42 millions d'acres) de prairies et de parcs, il faudrait déboursier un milliard de dollars supplémentaires pour acquérir 1,8 million d'hectares (4,5 millions d'acres) à un prix moyen de 557 \$/l'hectare (225 \$/l'acre).

«... les reçus utilisables pour un don d'espace vert ne correspondent presque jamais à la valeur réelle du bien et sont même parfois totalement annulés.»

Les inquiétudes habituelles des ONG ont été résumées par John Morgan : «En période de restrictions financières, d'importantes coupures budgétaires sont pratiquées pour tous les organismes et il ne reste presque plus ou plus du tout d'argent pour les acquisitions. Deuxièmement, si l'achat d'une terre permet de s'en assurer la propriété, cela ne garantit en rien la préservation de l'habitat naturel. Les réductions imposées ont supprimé une bonne part des sommes nécessaires pour une saine gestion de ces zones. Il existe de nombreux exemples de terres de la Couronne ayant souffert de ces mesures dans une partie ou l'autre du Canada... Troisièmement, l'achat en grand nombre de terres pose des difficultés au niveau politique.»⁵

Les ONG ont immédiatement soumis ce problème au gouvernement fédéral. Beaucoup estiment que l'affectation des sommes versées par les contribuables à un vaste programme d'acquisition est impossible tant du point de vue politique que budgétaire et rendrait *le Plan vert* automatiquement caduc. Cela les a conduits à reposer une ancienne question : Ne serait-il pas possible d'atteindre des

3. Reid (1988), p. 6.

4. Voir p. 79 et 80.

5. Morgan (1987), p. 4.

résultats comparables à moindre coût, par l'entremise de la fiscalité?

La modification éventuelle de la fiscalité

Il n'y a aucun doute que les dépenses fiscales coûtent de l'argent. Si le traitement fiscal d'une opération donnée est «enrichi» au profit du contribuable, le trésor public collecte moins de fonds : il s'agit d'une «dépense publique» au même titre qu'un chèque émis par le gouvernement. Il existe cependant une différence, celle du montant. Lorsque le gouvernement fait l'acquisition d'une terre humide d'une valeur d'un million de dollars, que ce soit par achat ou expropriation, il doit déboursier l'intégralité de cette somme et assumer par la suite tous les frais liés à la gestion de ce bien. En revanche, si le même terrain ou un autre zone sensible fait l'objet d'une donation à un organisme de charité, le gouvernement peut tout autant réaliser les objectifs du *Plan vert* (en adoptant les mesures de contrôle voulues) à un coût pour le trésor public de quelque 40 % de ce chiffre... et sans encourir ultérieurement de frais de gestion. Les avantages et les inconvénients de cette solution seront examinés plus loin.

L'expression «dépense fiscale» n'est peut-être pas appropriée dans un tel cas. Les critiques formulées de manière tout à fait compréhensible par les ONG à l'encontre du régime fiscal seront analysées en détail dans ce document. Généralement, lorsqu'un donateur cède un bien, il obtient un reçu officiel d'un montant proportionnel à la valeur du

don; par contre, lorsqu'une personne donne un espace vert, la partie admissible du reçu est, d'une part, limitée, d'autre part réduite par la «présomption de gains en capital» («on suppose que le donateur a perçu un produit en échange du don alors qu'il n'a rien reçu du tout»). Étant donné ces deux artifices, les reçus utilisables pour un don d'espace vert ne correspondent presque jamais à la valeur

«... l'intérêt porté à la fiscalité n'est pas suscité par le souhait de voir introduite une nouvelle dépense fiscale mais par celui de faire supprimer les fictions désavantageuses qui touchent actuellement les dons de biens fonciers présentant un intérêt écologique.»

réelle du bien et sont même parfois totalement annulés. Les ONG portent par conséquent un intérêt particulier à la politique actuelle qui réduit artificiellement les avantages accordés par ces reçus. Ils ne sont pourtant pas en faveur d'une nouvelle «incitation fiscale» ou de tout autre artifice mais, au contraire, demandent que les donations bénéficient d'un traitement fiscal qui corresponde mieux à la réalité. En résumé, l'intérêt porté à la fiscalité n'est pas suscité par le souhait de voir introduite une nouvelle dépense fiscale mais par celui de faire supprimer les fictions désavantageuses qui touchent actuellement les dons de biens fonciers présentant un intérêt écologique.

La position des ONG

Il y a un peu plus d'une douzaine d'années, John Swaigen écrivait ceci dans l'ouvrage intitulé *Preserving Natural Areas* (La préservation des espaces naturels) : «Il faudrait offrir un allègement fiscal ou d'autres avantages financiers aux propriétaires terriens qui désirent préserver leur bien dans son état naturel mais risquent d'être obligés de le vendre à des promoteurs ou de le mettre en culture pour éviter les lourds impôts de la législation actuelle. Les gouvernements fédéral et ontarien octroient des allègements fiscaux, des subventions et d'autres incitations financières pour stimuler l'exploitation des ressources, aider les entreprises à diminuer la pollution et protéger les terres agricoles mais rien pour conserver les aires naturelles dans un but non économique» (Swaigen 1979).

En 1984, le grand fiscaliste Wolfe Goodman rédigeait un article dans le *Philanthropist*. Selon lui, la suppression légale des éléments dissuasifs dans la fiscalité des dons de biens fonciers devait «être effectuée en priorité» mais il précisait que cela n'avait pas encore été fait en raison de «fortes oppositions à cette proposition dans les échelons supérieurs du ministère fédéral des Finances.»

Cette mesure est devenue encore plus urgente après l'adoption du *Plan vert*. Si l'on ne trouvait pas un moyen plus économique de mettre en réserve les terres écosensibles (soit par le régime fiscal), les objectifs nationaux formulés dans ce document ne pourraient être atteints. Cet argument a été répété par les divers ONG au cours des consultations qui ont conduit à la publication du *Plan vert*. En août 1990, par exemple, lors de la séance de synthèse nationale des consultations sur le *Plan vert* à laquelle participaient des membres de l'industrie pétrolière, des secteurs for-

estier, minier et agricole, des groupes de protection de l'environnement et des associations professionnelles, on a demandé de «publier un livre vert sur les mécanismes économiques, dont les mesures fiscales.» Un autre groupe avait recommandé au cours de ces consultations l'adoption de «mesures fiscales favorisant une modification du comportement» (Gouvernement du Canada 1990b).

Ce ne furent pas les seuls points de vue exprimés par le monde des affaires. Dans un article paru dans *CA Magazine*, Crowe (1991) indique ce qui suit : «...les incitations en faveur de la protection de l'environnement n'ont pas suivi le mouvement de prise de conscience au sein du public.» Il poursuit : «Certains remettront en question la valeur même du principe... estimant que les impôts ne doivent pas servir à la politique sociale. Quoique je sois d'accord avec cette idée, il faut reconnaître que c'est sans doute une opinion très peu partagée. Une fois que le recours à la fiscalité aura été accepté, on fera forcément pression sur le gouvernement pour qu'il offre de nouveaux encouragements aux particuliers et entreprises afin d'accroître leur contribution à l'effort collectif nécessaire pour résoudre les problèmes environnementaux.»

Les responsables fédéraux des questions environnementales partageaient le même avis. Dans un rapport intitulé *A Protected Areas Vision for Canada* (Une vision des aires protégées au Canada), le Conseil consultatif canadien de l'environnement (CCCE) parlait de «partenariat» avec le secteur privé et de la nécessité de faire participer ce secteur à l'acquisition et à la protection des terres. Le CCCE recommandait aussi d'introduire de nouveaux crédits d'impôt pour les donations de terres. Dans le document *Federal Economic Instruments and Achievement of Environmental Objectives* (Les mécanismes

économiques du gouvernement fédéral et l'atteinte des objectifs environnementaux) (Environnement Canada 1989), le ministère en question énonçait lui-même le point de vue suivant : « Il est possible d'utiliser les mécanismes fiscaux de diverses façons pour influencer sur les décisions touchant l'environnement. Cela comprend... l'apport de modifications aux pratiques fiscales actuelles relativement aux conditions de la compte des profits et pertes dans le cas d'investissements qui favorisent la conservation... »

Le Forum sur les terres humides durables (1990) auquel ont participé beaucoup d'ONG importants oeuvrant dans le domaine de la protection de l'environnement a adopté la recommandation formelle suivante : « Le recours au régime fiscal pour compenser les mesures de conservation et de protection des terres humides devrait être envisagé. » Plus précisément : « Il faudrait mettre en place des incitations à la conservation des terres humides et supprimer les facteurs dissuasifs. » Le document d'information rédigé pour cette conférence était encore plus explicite : « Il convient d'envisager une modification du règlement fiscal fédéral afin qu'il incite davantage à la conservation. Il faut changer le règlement sur les gains en capital et le régime d'imposition sur le revenu pour les biens (espaces) naturels afin que ceux-ci bénéficient des mêmes avantages que les biens culturels au Canada » (Forum sur les terres humides durables 1990 - Notes explicatives).

Dans le rapport intitulé *Reflections on Sustainable Planning (Réflexions sur la planification durable)*, l'Institut canadien des urbanistes (1990) insistait sur le fait qu'« une planification durable nécessite au moins six types de mécanismes fiscaux. » En octobre 1990, lors d'une autre grande réunion d'ONG, il fut

demandé à plusieurs reprises de « réduire les inégalités, comme dans le cas du traitement fiscal des donations, et tout particulièrement les répercussions en matière de gains en capital. »⁶

En décembre 1991, la Commission royale sur l'avenir du secteur riverain de Toronto (la Commission Crombie) a émis cette importante recommandation : « Le gouvernement fédéral devrait modifier la législation de manière que les terres présentant un intérêt particulier, ou les droits sur de telles terres, puissent être donnés à certaines organisations sans entraîner l'évaluation des gains en capital et en accordant un crédit d'impôt pouvant correspondre à la valeur totale du don. »⁷

Le 2 décembre 1991, il a également été demandé à un comité permanent d'étudier le traitement fiscal des donations. Cet auteur a présenté un rapport au Comité permanent des communications et de la culture. On recommandait ce qui suit : « Que le régime fiscal soit rationalisé de façon à : (a) simplifier le traitement des donations de biens fonciers, (b) faire en sorte que les Canadiens ne soient pas pénalisés lors de telles donations et (c) créer un climat favorable aux actes philanthropiques. »

Cette idée est reprise dans la Recommandation n° 8 du présent document. Le Comité a demandé au ministère des Finances ses commentaires. Ce dernier a présenté son point de vue le 24 janvier 1992 sous la forme d'un document émanant de Finances Canada et devant porter la signature du ministre. Ce document présentait les problèmes qui devaient être résolus pour pouvoir modifier la fiscalité dans ce domaine. Ces différents points, ainsi que les arguments qu'on peut leur opposer, sont énoncés plus loin.

6. Environnement Canada et Communications Canada (1990), p. 54.

7. Approvisionnement et Services Canada (1992), Recommandation n° 48, p. 206.

Les autres échelons d'imposition

Les sommes en jeu relativement à la *Loi de l'impôt sur le revenu* sont considérables. Il n'en va pas de même des autres niveaux d'imposition. La valeur monétaire des encouragements fiscaux en matière d'espaces naturels est relativement faible. Néanmoins, la perception du régime fiscal est parfois aussi

importante que les sommes réelles en jeu pour le contribuable auquel on demande de participer à la protection des terres menacées. Même lorsque les encouragements fiscaux sont réduits, le simple fait qu'ils existent peut avoir une valeur symbolique et psychologique qui incite les propriétaires à agir dans le sens voulu.

Informations générales

La *Loi de l'impôt sur le revenu* touche chaque donation de terre à un gouvernement ou un organisme de charité. Elle s'applique également à beaucoup d'autres opérations liées à la mise en réserve des terres écosensibles pour les générations futures. Deux points sont particulièrement importants pour cette étude : le traitement fiscal des dons et le traitement fiscal des mesures de protection autres que les dons (notamment les clauses restrictives et servitudes en faveur de la préservation des terres).

Les donations de biens immobiliers

Principes de base

Un citoyen canadien qui désire assurer la protection de sa propriété foncière est bien entendu libre d'en faire don au gouvernement ou à un organisme de charité. Les donations tombent en général dans deux grandes catégories, selon que le bénéficiaire en est l'État (c'est-à-dire le gouvernement fédéral ou un gouvernement provincial) ou bien une municipalité ou un organisme de charité enregistré.⁸ Le Tableau 1 récapitule les différences entre ces deux catégories qui seront analysées plus loin.

De plus, la *Loi de l'impôt sur le revenu* établit une distinction entre les donations faites par un particulier et

celles provenant d'une société. Dans le premier cas, le don fait l'objet d'un crédit d'impôt, dans le second d'une déduction du revenu imposable. Les articles de la Loi qui définissent ces catégories et leur traitement fiscal sont les articles 110 et 118.1; on peut trouver une explication précise de ces textes dans plusieurs documents, notamment dans *Canadian Taxation of Charities and Donations*.⁹

Plusieurs études ont été menées sur le comportement philanthropique des Canadiens et, parfois, sur son absence. Bien qu'il ne soit pas question d'analyser ici ces tendances, on peut néanmoins observer que les dons de biens culturels (comme les objets d'art ou les documents d'archives) sont beaucoup plus fréquents que les dons de biens immobiliers. Cela s'explique en partie par le fait que, outre les distinctions mentionnées précédemment, la *Loi de l'impôt sur le revenu* accorde un traitement différent aux donations de « bien culturel certifié ». Nous verrons plus tard qu'il n'y a pas dans ce cas de gains en capital. Cette disposition peut être importante, surtout lors de la donation d'un bien de placement tel un terrain boisé, une terre agricole ou un bien immobilier conservé dans un but spéculatif.

La Loi de l'impôt sur le revenu et les terres écosensibles

8. Le terme « organisme de charité » ne comprend ici que les organismes de ce type officiellement enregistrés auprès de Revenu Canada.

9. Drache (1990), particulièrement le chapitre 12.

Gains en capital sur les donations de biens

La Loi de l'impôt sur le revenu établit une fiction légale en considérant toute donation comme une cession à une juste valeur marchande. Autrement dit, lorsqu'une personne donne une terre humide d'une valeur d'un million de dollars, on présume qu'elle a perçu des produits d'un montant équivalent (Drache 1990). Les conséquences de cette présomption peuvent être importantes. Le revenu réputé n'a aucune répercussion fiscale tant que la propriété donnée n'est pas un bien de placement. Ainsi, dans le cas d'un bien immobilier qui n'a pas pour but de produire des revenus (comme la totalité ou une partie de sa résidence personnelle), les produits fictifs de la donation n'entrent en principe pas dans le revenu imposable. Il en va autrement des biens en immobilisation, c'est-à-dire ceux qui servent ou pourraient servir à générer des revenus. C'est le cas des terres agricoles ou des biens immobiliers conservés dans un but spéculatif. Lorsqu'un tel bien de placement est cédé, le bénéfice de la disposition peut être considéré comme un gain en capital. Le montant de ce gain est déterminé par des calculs compliqués dans lesquels sont pris en considération les améliorations qui ont pu être ap-

portées au bien ainsi que d'autres facteurs.

Prenons par exemple le cas d'une terre boisée conservée dans un but spéculatif depuis 1971 (année d'entrée en vigueur de l'imposition des gains en capital). Supposons encore que cette terre avait été évaluée à l'époque à 100 000 \$ et qu'elle vaut aujourd'hui 1 000 000 \$. La donation de ce bien donnerait globalement lieu à la présomption d'un gain en capital de 900 000 \$. Comme 75 % des gains en capital sont assimilés à des revenus normalement imposables, les trois quarts de cette somme seraient imposés à ce titre.

Dans le meilleur des cas, les « gains en capital réputés » réduisent l'exonération normale des gains en capital d'un contribuable. Cette exonération s'élève pour un particulier à 100 000 \$, c'est-à-dire que les premiers 100 000 \$ de gain en capital qu'il réalise ne sont pas imposables. Si le don est un « bien agricole admissible », l'exemption est portée à 500 000 \$. Par conséquent, si une personne donne un bien en immobilisation à un organisme de charité, le gain en capital présumé n'est pas forcément imposé directement; en revanche, chaque dollar de gain en capital présumé en raison du don pourrait entraîner une augmentation des gains en capital

Bénéficiaire	Donation	Gains en capital réputés	Exonération des gains en capital		Partie admissible du reçu aux fins d'impôt	Probabilité que l'impôt sur les gains en capital élimine la valeur du reçu	Solution si l'impôt sur les gains en capital dépasse la valeur du reçu
			Particulier	Société			
Gouvernement fédéral/provincial	Totale	Possibles	100 000 \$ - 500 000 \$	0	100 %	Faible	Abaisser légalement la valeur de la donation pour optimiser la valeur du reçu, pour l'impôt sur les gains en capital
Municipalité	Totale	Possibles	100 000 \$ - 500 000 \$	0	20 %	Forte	Idem
Organisme de charité	En fiducie pour la Couronne	Possibles	100 000 \$ - 500 000 \$	0	100 %	Faible	Idem
	Autre donation	Possibles	100 000 \$ - 500 000 \$	0	20 %	Forte	Idem
	Bien culturel certifié	Aucun	Sans objet	Sans objet	100 %	Aucune	Sans objet

Tableau 1 : Dons de biens immobiliers

imposables sur une autre partie du patrimoine du donateur si l'actif de celui-ci est suffisamment important et comporte, outre des biens fonciers, un grand nombre d'actions et d'obligations.

La situation est encore pire pour les sociétés car elles ne bénéficient d'aucune exonération des gains en capital. Tout gain en capital réputé fait automatiquement l'objet d'une imposition.

Reçus pour les donations

Le donateur peut recevoir du bénéficiaire, en contrepartie d'une donation véritable à un gouvernement ou un organisme de charité, un reçu admissible susceptible de réduire son revenu imposable soit par un crédit d'impôt (pour les particuliers) soit par une déduction (pour les sociétés). Il existe néanmoins des plafonds sur le montant des reçus que l'on peut présenter. Dans le cas d'un don à la Couronne ou à une province, la partie admissible du reçu ne saurait excéder le revenu imposable du donateur pour l'année considérée; cela revient à dire que le donateur ne peut se placer en situation de perte. Toute partie non utilisée du reçu peut être reportée sur les cinq années suivantes; mais là encore, la partie admissible est limitée par le revenu imposable du contribuable pour l'année en question. On peut donc considérer qu'un don à la Couronne ou à une province peut annuler complètement les revenus imposables du donateur pendant au maximum six ans.

Il s'ensuit que si la valeur du don est supérieure aux revenus du donateur sur six ans, l'excédent est totalement perdu pour lui. Supposons par exemple qu'un agriculteur a des revenus de 50 000 \$ l'année de son départ à la retraite et pense percevoir 20 000 \$ les années suivantes. S'il souhaite faire don de son exploitation au ministère de l'Agriculture, quel serait le montant maximal du reçu qu'il pourrait présenter? Sans se préoccuper pour l'instant des gains en capital, il pourrait demander 50 000 \$ l'année de la donation et 20 000 \$ chacune des cinq années suivantes, soit en tout 110 000 \$. Si son exploitation valait plus que cette somme au moment de la donation, la différence ne pourrait être réclamée dans sa déclaration d'impôt.

Dans le cas de donations à des organismes de charité ou à des municipalités, les plafonds sont nettement plus bas. Le reçu présenté par le donateur ne peut s'élever à plus de 20 % de son revenu imposable l'année du don; la partie inutilisée peut être reportée pendant les cinq années suivantes, avec le même plafond. Si nous reprenons l'exemple de l'agriculteur qui gagne 50 000 \$ au moment de la donation et 20 000 \$ par la suite, il ne pourrait déduire de son revenu que 10 000 \$ la première année et 4 000 \$ chacune des cinq années suivantes. La déduction totale dont il pourrait bénéficier s'élèverait donc à 30 000 \$.

Cumul des effets

On voit, dans l'exemple décrit ci-dessus, que le don d'un bien en immobilisation peut donner lieu à une lourde imposition et qu'en raison des plafonds fixés les reçus fiscaux ne permettent pas toujours de réduire ces impôts supplémentaires.

Cela entraîne des situations étranges. Si le bien ne constitue pas un placement, le donateur peut présenter son reçu fiscal jusqu'à concurrence des plafonds établis. En revanche, dans le cas de biens de placement (ce qui comprend la plupart des biens immobiliers d'une certaine ampleur), le donateur risque d'avoir à payer des impôts (au titre des gains en capital) d'un montant supérieur à la valeur des reçus admissibles. Autrement dit, les gains en capital imposables à la suite des dons peuvent non seulement réduire la valeur des reçus mais encore dépasser celle-ci. La fiscalité pénalise donc le geste du donateur.

Une autre fiction légale a donc dû être introduite dans la *Loi de l'impôt sur le revenu* pour atténuer ces effets. Le donateur peut «choisir» d'abaisser la valeur du don de manière que les produits présumés de la cession ne donnent pas lieu à un gain en capital aussi élevé.¹⁰ Par conséquent, la *Loi* légalise une fausse déclaration, faite sciemment, concernant la valeur d'un don afin que le contribuable ne soit pas pénalisé lorsqu'il effectue une donation au gouvernement ou à un organisme de charité. Cela conduit à des calculs assez compliqués par lesquels les conseillers du donateur tentent d'établir le chiffre qui fournira le reçu admissible le plus élevé et entraînera le gain en capital le plus faible. Il faut aussi tenir compte dans ces calculs de la partie non utilisée des exonérations des gains en capital dont bénéficie le donateur, exonérations généralement fixées à 100 000 \$ pour les

particuliers et à 500 000 \$ pour les exploitations agricoles.

Toutefois, il est fréquent que les avantages fiscaux éventuels pour le

«... Héritage Canada et la Société canadienne pour la conservation de la nature... ont signé avec le Gouvernement du Canada une convention qui leur permet de recevoir des biens en fiducie pour la Couronne.»

donateur ne soient pas mathématiquement équivalents à la valeur de la donation. Cela a tout naturellement conduit à rechercher différents moyens de faire bénéficier les donateurs d'un traitement fiscal correspondant mieux à la valeur du bien cédé. Un autre mécanisme est utilisé par Héritage Canada et la Société canadienne pour la conservation de la nature. Ces deux organismes ont signé avec le Gouvernement du Canada une convention qui leur permet de recevoir des biens «en fiducie pour la Couronne». Lorsqu'un bien immobilier est ainsi donné à Héritage Canada, la donation procure les mêmes avantages fiscaux qu'un don direct à la Couronne (c'est-à-dire un plafond de déductibilité plus élevé) en dépit du fait que cette fondation est un organisme de charité enregistré non gouvernemental.¹¹ La Société canadienne pour la conservation de la nature a une entente comparable pour les dons de terrains attenants aux parcs nationaux. D'autres organismes ont tenté de procéder de la même manière; cependant, ce traitement fiscal n'est possible que s'ils peuvent produire un contrat spécifiant qu'ils peuvent recevoir des biens en fiducie pour la Couronne ou à titre d'agent de celle-ci. C'est ce dont s'est rendu compte une association qui pensait avoir reçu un bien à titre de man-

10. Art. 118.1(6) de la Loi.

11. Le *CCH Canadian Master Tax Guide 1991* stipule : «Il semblerait qu'un organisme de charité enregistré pourrait être spécialement habilité à recevoir des dons en fiducie pour Sa Majesté et que ces dons seraient exemptés du

plafond de 20 %. Il apparaît que tel est le cas pour Héritage Canada, organisme de charité enregistré. Voir *CCH Canadienne Limitée (1991)*, art. 9185, p. 449.

dataire de la Couronne; elle se vit ensuite refuser par les tribunaux (saisis par Revenu Canada) le traitement fiscal qu'elle escomptait faute de pouvoir produire les documents attestant ses relations avec la Couronne.¹²

Un autre mécanisme fiscal existe en vertu de la *Loi sur l'exportation et l'importation de biens culturels*. Cette loi fédérale stipule que certains avoirs sont des «biens culturels certifiés» par la Commission de l'exportation et de l'importation de biens culturels et que certains établissements canadiens (dont les organismes de charité) sont des «établissements culturels certifiés». Quelque 230 établissements de ce genre sont aujourd'hui reconnus au Canada. Lorsqu'un donateur cède un «bien culturel certifié» à un «établissement culturel certifié», la *Loi de l'impôt sur le revenu* non seulement accorde une déductibilité maximale de 100 % (au lieu des 20 % généralement concédés pour les dons aux oeuvres de bienfaisance) mais annule complètement la présomption de gain en capital.

Cela a bien entendu entraîné certaines conjectures sur la nature des biens pouvant bénéficier de ces dispositions. Au départ, la *Loi sur l'exportation et l'importation de biens culturels* ne devait concerner que les biens susceptibles d'être exportés. Lorsque la question fut soulevée par une proposition de don concernant un immeuble de Montréal, on avança que les bâtiments eux aussi peuvent être exportés, pierre par pierre (comme le London Bridge qui se trouve à Lake Havasu City), et qu'ils doivent par conséquent relever de cette loi. De fait, plusieurs édifices à valeur patrimoniale situés dans trois provinces ont été remis entre les mains d'établissements culturels certifiés et le traitement fiscal de ces donations a d'abord été accepté par

la Commission de l'exportation et de l'importation de biens culturels puis par Revenu Canada.

Dans les trois cas susmentionnés, Revenu Canada a également accepté que le terrain sur lequel s'élève les bâtiments bénéficie du même régime fiscal. La superficie admissible correspondait à l'espace nécessaire pour l'assise et l'usage des édifices en question. En revanche, lorsqu'on demanda au ministère si des espaces naturels pouvaient bénéficier des mêmes dispositions, la réponse fut négative.¹³ Revenu Canada reprit ses anciens arguments : si un édifice pouvait théoriquement être exporté et reconstruit à l'étranger, un espace ou un habitat naturel ne le pouvait pas (au moins *in specie*).

Autres donations

Le don de terres écosensibles, que ce soit à un gouvernement ou à un organisme de charité, n'est certes pas traité de la même manière que les dons de biens culturels en vertu de la *Loi sur l'exportation et l'importation de biens culturels*. La question est de savoir si cette distinction est justifiée.

Une lettre émanant de Finances Canada et signée par le ministre en 1992, précisait que le traitement fiscal des dons de biens culturels devrait en fait constituer le modèle à ne pas suivre. Ce document répondait à une demande d'explication du Comité permanent des communications et de la culture relativement à la justification des écarts entre les différents types de dons et les fictions qui y sont attachées.¹⁴ Six problèmes étaient soulignés dans la lettre, problèmes qui devraient être résolus avant que le ministère des Finances n'envisage de supprimer les dispositions désavantageuses

12. *Murdoch* contre *M.N.R.*, [1979] C.T.C. 2184, 79 D.T.C. 206.

13. C'est la Commission de l'exportation et de l'importation de biens culturels qui a posé la question au ministère relativement à une offre de don. Les détails de la demande présentée par la Commission n'ont pas été divulgués.

14. Voir les notes infrapaginales n^{os} 6 et 7.

qui frappent les donations de biens du patrimoine naturel canadien :

- (A) Il n'y a aucune raison pour que le gouvernement fasse des efforts particuliers pour des opérations décidées par le contribuable, de son plein gré. Le fait que le gouvernement accorde un traitement particulier aux dons de biens culturels est une aberration historique.
- (B) Les dons doivent de toute manière être maintenus dans des limites «raisonnables».
- (C) Si les donations de biens appartenant au patrimoine naturel bénéficiaient d'un traitement fiscal plus intéressant, les autres organismes de charité (comme ceux qui oeuvrent au bien-être social) réclameraient les mêmes avantages, ce que le gouvernement n'est pas prêt à accorder.
- (D) Une modification du régime actuel présenterait de trop grandes difficultés au point de vue administratif.
- (E) Les reçus fiscaux émis pour ce type de dons ne bénéficient qu'à un très petit nombre de Canadiens.
- (F) Rien ne prouve que le nombre de donations serait sensiblement augmenté par de telles mesures.

Examinons maintenant ces points un à un en y opposant des arguments logiques.

A. La justification d'un meilleur traitement fiscal

La première question de politique à examiner concerne les raisons pour lesquelles le régime fiscal devrait favoriser les actes philanthropiques. Toute proposition de modification par rapport à la situation actuelle doit d'abord considérer l'argument selon lequel la donation concerne uniquement le donateur : s'il veut le faire, tant mieux, mais il ne peut s'attendre à ce que Finances Canada ou Revenu Canada se sente en quoi que

ce soit obligé d'offrir en compensation un traitement fiscal de faveur. Le fait que ces opérations bénéficient actuellement (dans une certaine mesure) de dispositions intéressantes n'est pas un dû : il s'agit d'un «avantage fiscal» accordé à titre exceptionnel par le gouvernement. Ce dernier n'est donc en rien tenu d'uniformiser l'octroi de ces avantages : il peut parfaitement se priver d'une source po-

«Les gouvernements de par le monde (y compris le Gouvernement du Canada) ne «récompensent» pas les dons de charité par simple générosité : il y va aussi d'intérêts économiques.»

tentielle de revenus d'un côté sans pour autant s'en priver de l'autre. Selon Finances Canada, «la déduction fiscale ou le crédit d'impôt pour les dons de charité est inhabituel dans la mesure où cet avantage est accordé en vertu de dépenses effectuées par le contribuable de son plein gré. En principe, un crédit ou une déduction n'est accordé que pour les frais encourus pour percevoir des revenus.»¹⁵ Cette exception ne doit pas être prise à la légère car, comme le Ministère soulignait, «tous les avantages fiscaux entraînent une réduction des recettes du gouvernement qui doit être amortie par d'autres formes d'imposition ou par une réduction des dépenses.»

La réponse à cette question est très claire. Les gouvernements de par le monde (y compris le Gouvernement du Canada) ne «récompensent» pas les dons de charité par simple générosité : il y va aussi d'intérêts économiques. Diverses oeuvres de bienfaisance assument des fonctions qui incomberaient sans cela au secteur public; grâce aux dons qu'elles perçoivent (dont environ 40 % sont com-

15. Extrait de la lettre de Finances Canada en date du 24 janvier 1992 signée par l'hon. Don Mazankowski, membre du Comité permanent des communications et de la culture (Finances Canada 1992).

pensés par des épargnes fiscales), elles effectuent un travail qui serait autrement intégralement payé avec l'argent des contribuables. Les reçus d'impôt ne sont pas un «avantage» gratuit mais une contrepartie de biens et services réellement fournis dont nous profitons tous.

Le terme «avantage fiscal» a une connotation trompeuse - il rappelle les malencontreux encouragements fiscaux, comme les anciens Crédits d'impôt pour la recherche scientifique (CIRS), qui auraient incité les Canadiens à investir dans certains secteurs (prétendument) dans le seul but de profiter de ces avantages. Cet argument ne tient pas dans le cas des dons de charité portant sur des terres menacées. Rien en effet n'indique que les Canadiens attendent la première occasion pour céder leurs biens à titre gratuit ou que le gouvernement doive se prémunir contre les personnes qui voudraient se soustraire au prélèvement légitime des recettes fiscales par Revenu Canada en choisissant (dans un but malhonnête) de donner une trop grande partie de leurs biens.

Goodman (1984) avait déjà affirmé ce qui suit sur cette question : «Dans notre régime fiscal, effectuer une donation à une oeuvre de bienfaisance ne permet pas d'améliorer sa situation financière. En général, un particulier qui se trouve dans la tranche d'imposition de 50 % et fait un don de 1 000 \$ à un organisme de charité perd en fait 500 \$, tout comme s'il avait déboursé 1 000 \$ au titre de dépenses déductibles de son revenu. Qui soutiendrait qu'un contribuable est prêt à effectuer une telle dépense simplement parce qu'elle est déductible de ses impôts? Pourquoi dans ce cas supposer qu'un contribuable effectuerait une donation dans le seul but de profiter de cette déductibilité?»

D'autres personnes estiment que, de toute façon, les donations de biens culturels ne peuvent être prises comme

modèle car elles constituent une aberration historique. «Le régime instauré pour les dons de biens culturels meubles est le résultat d'un cas historique particulier, est lié à la nature mobile de ces biens et relève exclusivement du traitement fiscal prévu dans la *Loi sur l'exportation et l'importation de biens culturels*. Ce régime ne peut constituer un modèle pour les autres biens» (Finances Canada 1992).

Mais que peut-on tellement redire au traitement fiscal des donations en vertu de la *Loi sur l'exportation et l'importation de biens culturels*? Revenu Canada ne le trouve pas injuste pourtant.

Goodman (1984) apporte encore une fois quelques explications : «L'exception dont j'ai parlé émane de la *Loi sur l'exportation et l'importation de biens culturels*, elle énonce que la juste valeur marchande des dons de biens culturels admissibles à un établissement désigné est intégralement déductible du revenu aux fins du sous-alinéa 110(1)(b)(1) de

«Le plafond de 20 % fixé pour les reçus fiscaux remis lors de donations à des organismes de charité vise, selon Finances Canada, à garder les déductions réclamées à un niveau acceptable... »

la *Loi de l'impôt sur le revenu*. Dans le cas d'une donation de biens en immobilisation dont la juste valeur marchande excède le prix de base rajusté, l'écart n'est pas considéré comme un gain en capital au sens de l'alinéa 69(1)(b) en raison de l'exception prévue au sous-alinéa 39(1)(1.1). Par exemple, si un particulier imposé à 50 % achète en 1972 un tableau d'une valeur de 10 000 \$ et en fait don en 1984 à une galerie publique,

alors que son prix atteint 100 000 \$, il bénéficie d'une déduction fiscale de 50 000 \$, ce qui couvre les 10 000 \$ du prix d'achat et lui fait réaliser un bénéfice de 40 000 \$. C'est sans doute logique si l'on pense qu'il s'est défait d'un bien d'une valeur réelle de 100 000 \$. Il serait absurde de l'assujettir aux strictes dispositions de l'alinéa 69(1)(b) ce qui, au mieux, lui fournirait une déduction fiscale nette de seulement 2 500 \$ pour avoir donné à un organisme de charité un tableau d'une valeur de 100 000 \$.

B. Des limites raisonnables

Le plafond de 20 % fixé pour les reçus fiscaux remis lors de donations à des organismes de charité vise, selon Finances Canada, à garder les déductions réclamées à un niveau acceptable : «Le plafond de 20 % a pour but de maintenir dans des limites raisonnables le montant des avantages fiscaux accordés pour des dons de charité» (Finances Canada 1992). Cet argument témoigne d'une vision très particulière de la philanthropie. Finances Canada est apparemment la seule institution canadienne qui juge utile de freiner l'altruisme.

On peut remarquer, à ce propos, qu'il n'existe aucune restriction comparable pour les dépenses d'entreprise déductibles. Il ne semble pas aussi urgent de maintenir ces dépenses dans des «limites raisonnables». C'est sans doute en référence à cela que l'on a demandé, lors du Forum sur les terres humides durables (1990), que le traitement fiscal des donations soit sur «un pied d'égalité (dans le domaine de la fiscalité) avec celui maintenant accordé au secteur commercial.»¹⁶

C. Le favoritisme

Les donations au profit d'établissements culturels reçoivent déjà un traitement plus intéressant que, disons, les donations à Centraide. Par exemple, une personne qui envisagerait de donner un immeuble de bureaux à la Société canadienne du cancer ou une maison au YMCA serait dans une position moins avantageuse que le donateur d'un édifice historique au Musée des beaux-arts de Montréal. Cela a soulevé la question suivante : si l'on admettait plus de donations dans la catégorie «privilégiée», ne risquerait-on pas d'accroître le mécontentement éventuel des organismes de charité qui en seraient exclus? Il est difficile de justifier que la donation de certains biens en immobilisation à des organismes désignés mérite un traitement fiscal privilégié par rapport aux dons à d'autres organismes. Accorder un tel traitement aux biens à valeur patrimoniale plutôt, par exemple, qu'aux dons d'argent ou de terrains à des oeuvres de bienfaisance qui s'occupent de loger et de nourrir les plus démunis pourrait sembler inadmissible à nombre de Canadiens qui considéreraient que ces causes méritent tout autant d'être soutenues que les premières» (Finances Canada 1992).

Ce raisonnement part du principe que les autres organismes de charité resteront dans une position désavantageuse. La réplique est simple : s'il est injuste que les «gains en capital présumés» et d'autres mécanismes réduisent dans certains cas la valeur des reçus pour dons de charité, il faudrait que toutes les donations soient soumises à la même injustice. Il n'y a *a priori* aucune raison politique pour que les dons de nature environnementale continuent à subir un traitement fiscal défavorable et on ne peut le justifier par le simple fait que des donations aussi val-

16. Forum sur les terres humides durables (1990), p. 15.

ables subissent le même sort (la galère pour tous).

D. L'administration

Lorsque le gouvernement a mis en place les mécanismes nécessaires pour les donations de biens culturels en vertu de la *Loi sur l'exportation et l'importation de biens culturels*, il n'a pas fait les choses simplement. Par exemple, la donation elle-même doit être approuvée par la Commission de l'exportation et de l'importation de biens culturels, l'établissement donataire doit avoir reçu un «certificat» supplémentaire et l'évaluation du bien est effectuée selon des règles précises. Certains estiment donc que «ces propositions», soit l'établissement d'un régime fiscal comparable pour les terres écosensibles, «nécessiteraient la mise en place d'un régime juridique et administratif extrêmement lourd» (Finances Canada 1992).

Cette inquiétude n'est peut-être pas justifiée, et pour une bonne raison. Si l'on a établi des mécanismes complexes pour les biens culturels, c'est surtout en raison de la difficulté reconnue d'évaluer un grand nombre d'oeuvres d'art (les estimations des experts sur les tableaux des grands maîtres, par exemple, peuvent diverger de plusieurs millions de dollars). Il y avait donc certains risques d'abus. Comme de tels écarts ne sont pas fréquents dans l'évaluation des biens immobiliers, il ne serait pas nécessaire de prendre autant de précautions.

E. La non-progressivité

Un argument avancé depuis longtemps contre quelque modification que ce soit au traitement fiscal des donations est qu'une telle mesure ne ferait que remplir davantage les bourses (déjà bien garnies)

d'une minorité. «Ces changements ne bénéficieraient qu'à un petit nombre de contribuables et ne serviraient qu'à accroître un avantage fiscal déjà en place» (Finances Canada 1992).

C'est pourtant à la base de toute philanthropie : des dons importants ne peuvent provenir que de gens ayant les moyens de les céder gratuitement. C'est un truisme comme le fait d'affirmer que les dons d'un million de dollars sont toujours effectués par des millionnaires (puisque'il faut posséder des biens de cette valeur pour pouvoir les donner). En revanche, cela ne veut absolument pas dire que les Canadiens prêts à des gestes altruistes pour protéger l'environnement sont des ploutocrates. Qui plus est, ces personnes se dépouillent effectivement d'une partie de leur actif, et pour le bien public. Et elles n'en retirent pas un bénéfice «net» : même avec un traitement fiscal amélioré, elles sont moins riches après la donation qu'avant. Il est par conséquent faux de soutenir qu'un régime spécial ne «bénéficierait» qu'à une minorité déjà privilégiée. La question est plutôt de savoir si le gouvernement est prêt à favoriser ou non ces donations.

F. L'absence d'effets

Les agents de l'Impôt se demandent très souvent si une modification du régime fiscal entraînerait une baisse dramatique des fonds du trésor public sans avantages par ailleurs dans la société. Cette inquiétude a également été exprimée relativement aux dons de terres écosensibles. «Peu d'indices concrets donnent à penser que l'accroissement des avantages fiscaux accordés pour une catégorie particulière de dons de charité provoquerait, en soi, une augmentation

du nombre de dons de ce type» (Finances Canada 1992).

Il est vrai qu'aucun sondage Gallup n'a été effectué sur l'ampleur des biens que l'on pourrait «récupérer» en allégeant la fiscalité des donations de terres menacées. Personne, à la connaissance de l'auteur, n'a demandé que soit entrepris un tel sondage. Mais, de ce fait même, rien n'indique non plus que ce serait un échec.

Étant donné l'absence d'indices concrets d'un côté comme de l'autre, la question devrait être examinée en faisant appel au bon sens. À l'heure actuelle, tout donateur éventuel qui demande l'avis de son comptable est certainement informé des conséquences fiscales positives du don qu'il envisage de faire mais aussi des aspects négatifs... qui peuvent annuler complètement les premiers. Peut-on alléguer sérieusement que ces conseils n'ont jamais d'effets? Et même si cela ne concerne que quelques donations chaque année, n'est-ce pas encore trop?

Possibilités à envisager

Revenu Canada est le discret associé de chaque Canadien qui perçoit des revenus ou vend des marchandises. Le Ministère a un intérêt dans pratiquement toutes les opérations; il reçoit ses directives de Finances Canada. Il n'existe pas deux autres ministères qui interviennent autant dans la vie quotidienne des Canadiens. Leur rôle, dans la poursuite des objectifs nationaux, doit être considéré de ce point de vue là.

Le premier ministre exprimait publiquement l'opinion suivante en avril 1990 : «La remise en état de notre environnement doit être la priorité de

chacun et la préservation des terres humides est essentielle à cet égard... nous devons comprendre le prix exorbitant de la négligence. Tout le monde doit s'en soucier. Personne ne peut rester à l'écart cette fois-ci» (Forum sur les terres humides durables 1990).

Un projet auquel ne participeraient pas les deux institutions nationales les plus influentes ne serait pas un «projet national». En outre, le grand public a peu

«Il est par conséquent faux de soutenir qu'un régime spécial ne «bénéficierait» qu'à une minorité déjà privilégiée. La question est plutôt de savoir si le gouvernement est prêt à favoriser ou non ces donations.»

de chances d'accepter les arguments avancés au secteur privé si le gouvernement lui-même ne s'en préoccupe pas.

Comme le faisait remarquer le premier ministre : «Ne vous y trompez pas; nous demanderons aux Canadiens de faire des sacrifices. Le partenariat est la clé du succès dans ce domaine... De notre côté, nous nous engagerons à gérer les affaires gouvernementales de manière à faire du secteur public un citoyen modèle en matière de protection de l'environnement - et un exemple pour le secteur privé» (Forum sur les terres humides durables 1990).

Les agents de l'Impôt sont nécessairement englobés dans ce «citoyen modèle en matière de protection de l'environnement» qui est prêt à faire des sacrifices au nom du partenariat.

Les deux principaux points critiqués par les écologistes dans le régime actuel sont les suivants :

- Le fait qu'un Canadien qui désire faire don d'un bien dans l'intérêt national se voit imputé une fiction légale qui lui attribue des gains en capital présumés;
- L'idée que la valeur d'un tel don qui est déductible de l'impôt doit être maintenue dans des «limites raisonnables». Rien en matière de politique ne justifie le fait que les dépenses de charité soit traitées de manière moins avantageuse que les dépenses d'entreprises qui ne sont pas soumises à un tel plafond.

Ce sont des principes de base. Les écologistes répètent depuis plus de douze ans qu'un pays qui ne parvient pas à accepter ces deux notions fondamentales se dote d'un régime fiscal extrêmement déficient.

À l'opposé de ces énoncés de principe, plusieurs raisons ont été avancées pour maintenir le statu quo :

- le gouvernement n'a pas à récompenser des dépenses volontaires
- les dons doivent rester dans des «limites raisonnables»
- les organismes de charité qui s'occupent de la protection de l'environnement doivent être désavantagés au même titre que les autres
- il ne faut pas compliquer le régime actuel
- pas de cadeaux aux riches

- cela ne marchera pas.

Comme on l'a vu, tous ces arguments peuvent être contrés par la simple logique. En outre, un précédent a été créé avec les dons de biens culturels, pour lesquels sont respectés les deux objectifs énoncés plus haut :

- aucune présomption de gain en capital ne réduit la valeur du reçu
- le plafond fixé pour les déductions est plus raisonnable (100 % du revenu, au lieu de 20 %).

En dépit des objections présentées dans la lettre du ministère des Finances datée du 24 janvier 1992 (Finances Canada 1992), dans laquelle on était dit que le traitement fiscal des dons culturels constitue une aberration historique (un modèle à ne pas suivre), rien ne résiste à un examen logique de cette question.

On peut bien sûr envisager une mesure fiscale qui suive ces principes tout en étant formulée différemment de celle introduite pour les dons de biens culturels. Néanmoins, l'auteur ne voit pas l'utilité d'adopter une formule *sui generis* qui compliquerait encore davantage le régime fiscal. Il estime préférable d'établir une certaine uniformité et de considérer qu'un don est un don. C'est la raison pour laquelle il est recommandé dans ce document que les dons de biens du patrimoine naturel soient traités d'une manière identique aux dons de biens à valeur culturelle.

Recommandations

Pour les raisons présentées plus haut, les trois recommandations suivantes sont énoncées :

Recommandation n° 1 : La fiction légale qui présume des gains en capital (avec imposition éventuelle de ces gains) lors des donations de terres écosensibles devrait être abolie.

Recommandation n° 2 : Le plafond des dépenses déductibles au titre des dons de charité (20 % du revenu) devrait être relevé. Les dépenses d'entreprises ne sont pas limitées et rien dans la politique actuelle ne justifie un traitement moins avantageux des donations altruistes. Si le Gouvernement du Canada tient à maintenir un plafond, ce dernier devrait être équivalent à celui fixé pour les dons en faveur des gouvernements fédéral, provincial ou territorial (soit 100 % du revenu).

Recommandation n° 3 : Le traitement fiscal des donations de biens faisant partie du patrimoine naturel canadien ne devrait pas être moins avantageux que celui des donations de biens appartenant au patrimoine culturel canadien.

Les clauses restrictives et les servitudes en vue de la conservation

Principes de base

Certaines formes de contrat privé permettent d'établir des contrôles sur les terres présentant un intérêt particulier, sur les terres écosensibles du point de

vue écologique ou sur les biens à valeur patrimoniale. Si un propriétaire désire préserver son terrain en l'état, il lui est possible de signer une entente privée à cet effet. En vertu de ce contrat, cette personne s'engage (avec ses héritiers et ayants droit) à assurer la protection du bien sans perdre son droit de propriété. Habitat faunique Canada a publié une brochure qui explique admirablement ce mécanisme (Trombetti et Cox 1990).

La plupart des ententes de ce genre sont de simples contrats : ils lient les signataires seuls et personne d'autre.¹⁷ Il existe cependant une forme spéciale d'entente qui résout cette difficulté. Appelée « clause restrictive » ou « servitude », elle lie les futurs propriétaires au même titre que le signataire de l'entente. Ces contrats particuliers de la *Common Law* anglo-canadienne sont reconnus comme distincts des autres contrats depuis le Moyen Âge.¹⁸

Au Québec, le Code civil renferme un mécanisme semblable désigné lui aussi par le terme « servitude ». Le terrain qui fait l'objet de cette entente est appelé « fonds servant ». Une clause restrictive ou une servitude peut porter sur bien des points. L'exemple le plus courant est le droit de passage; dans ce cas, un propriétaire foncier convient de ne pas empêcher le passage d'une autre personne sur son terrain. De même, il peut s'engager à ne pas couper son bois, à ne pas remblayer, à ne pas polluer ses terres humides, etc. C'est ce genre de conventions qui intéressent les écologistes.

Comme on l'a vu, la plupart des ententes ne lient pas les futurs propriétaires. Par contre, les servitudes et les clauses restrictives présentent cette caractéristique unique d'engager aussi les

17. La règle de base, en *Common Law*, est que les contrats de nature privée n'engagent que leurs signataires. C'est le principe de « l'effet relatif des contrats ». Par conséquent, si un propriétaire décide de préserver sa propriété puis vend son bien, l'entente ne lie normalement pas l'acheteur qui pourrait faire ce qu'il entend avec ce terrain. Les écologistes jugent donc ce mode de protection insuffisant dans la plupart des cas.

18. Techniquement, une « servitude » est une disposition qui permet à une personne de faire quelque chose sur une terre qui ne lui appartient pas (par exemple en lui accordant un droit de passage). Une « clause restrictive », quant à elle, est une disposition qui limite les choses que le propriétaire peut faire sur sa propre terre (par exemple en s'engageant à ne pas remblayer son terrain). Les

défenseurs de l'environnement sont donc surtout favorables aux « clauses restrictives », au moins dans le sens du droit anglo-canadien. Ce terme est d'ailleurs préférable au terme « servitude » qui, pour certaines personnes, désigne simplement le droit de passage d'un étranger sur sa terre (comme dans le cas d'Ontario Hydro) même si cela n'agréé pas le propriétaire. Aux États-Unis toutefois, l'usage a réuni sous le terme « servitudes de conservation » toutes les ententes relatives à la protection de l'environnement; pour certaines raisons encore mal éclaircies, le gouvernement de l'Ontario en est venu lui aussi à désigner ces ententes par le terme de « servitudes ». Cet usage s'est également répandu dans la terminologie des écologistes canadiens.

futurs propriétaires. Elles sont considérées comme des «parts enregistrables», c'est-à-dire comme des contrats qui peuvent être enregistrés au bureau local du cadastre. Cela constitue un avis public par lequel sont liés les futurs propriétaires du bien. C'est cette caractéristique qui présente un intérêt particulier.

Chaque province assujettie à la *Common Law* a adopté des lois afin que les servitudes et les clauses restrictives soient enregistrables et lient les futurs propriétaires, dans le but de préserver certains biens du patrimoine naturel et culturel. Au Québec, les servitudes peuvent présenter les mêmes caractéristiques.¹⁹ Les textes publiés sur les «servitudes de conservation» examinent souvent leurs avantages par rapport aux autres conventions. Par exemple, Reid (1988) dresse la liste ci-après de ces avantages :

- (i) le prix initial d'acquisition (le cas échéant) peut être inférieur (que le maintien du fief simple)
- (ii) le propriétaire se charge de l'entretien du terrain
- (iii) le terrain reste sur le rôle d'imposition municipal

(iv) la terre continue à être exploitée ou utilisée

(v) les perturbations sociales sont réduites au minimum.²⁰

Le recours aux clauses restrictives et aux servitudes est plus ou moins courant dans les différentes parties du Canada.²¹ Aux États-Unis, cela fait déjà longtemps que les organismes gouvernementaux procèdent à l'achat de servitudes et de clauses restrictives auprès des propriétaires fonciers dans le but de préserver certains espaces naturels.²² Parmi les organismes non gouvernementaux, le National Trust de Grande-Bretagne est un de ceux qui détient la plus grande expérience dans ce domaine. En 1979, il avait déjà acquis des servitudes de protection sur 71 000 acres (287 300 ha) (Weeks 1979). Les dispositions qui permettent ces clauses restrictives et ces servitudes se trouvent dans diverses lois.²³ En Nouvelle-Zélande, la *Reserves Act* autorise également de telles ententes et Weeks (1979) précise que des conventions identiques existent en Suisse, en France, aux Pays-Bas et en Suède.

19. Voir Denhez (1978), pp. 605 et 670-674.

20. Reid (1988), pp. 4, 13-14, poursuit : «Les propriétaires qui concèdent une servitude de conservation partagent souvent certaines caractéristiques. Ils ont fréquemment plus de 50 ans, une certaine fortune et une source de revenu autre que la terre en question. "L'amour de la terre" est le principal motif invoqué - 67 % des répondants à l'enquête sur les servitudes ont indiqué qu'il s'agissait du principal facteur. Les donateurs peuvent également profiter des avantages fiscaux accordés, ce qui constitue le seul autre motif important de leur geste. Ils ne résident en général pas sur la terre grevée de la servitude; il est très rare qu'un propriétaire foncier qui tire un revenu de sa terre recoure à un tel mécanisme de protection.»

21. La Fondation du patrimoine ontarien a signé plus de 140 ententes de ce type en vertu de la *Loi sur le patrimoine* de l'Ontario. D'autres organismes qui ont pu contourner certains obstacles juridiques (en possédant des terrains avoisinants et en énonçant les obligations de manière négative) ont même utilisé les servitudes de la *Common Law* : ainsi, les offices de protection de la nature de Hamilton et Sauble ont acquis des servitudes de passage pour le sentier de Bruce; les offices des régions d'Essex et d'Otonabee ont établi des clauses relatives au niveau des eaux; et la *Bruce Trail Association* a acquis des terrains dans le but de les revendre avec des servitudes. Les ententes signées avec la Fondation du patrimoine ontarien comportent des dispositions, en vue de la protection, rédigées de manière assez vagues, dispositions en vertu desquelles la Fondation doit approuver un grand nombre d'activités, plutôt que de les interdire d'emblée. Les demandés d'autorisation sont assez fréquentes, en moyenne une ou deux par semaine (Reid 1988, p. 10).

22. Aux États-Unis, par exemple, le *Fish and Wildlife Service* a acquis plus de 21 000 servitudes sur 1,2 million d'acres de terres humides dans les cuvettes des Prairies. On invoque généralement un coût nettement moindre que l'achat ou la conservation du fief simple. Cependant, dans les régions où l'aménagement se fait plus pressant, le gouvernement américain a été contraint de dépenser énormément d'argent pour acquérir des terres. Le *National Park Service*, par exemple, s'est aperçu que relativement peu de propriétaires de terres le long du sentier des Appalaches préfèrent les servitudes à une acquisition pure et simple et que les servitudes reviennent à 75 % du coût du fief (simple) (avec une marge de 25 à 29 %) (Reid 1988, p. 15). L'auteur affirme ensuite que les servitudes sur les terres humides de la région d'Otonabee coûtent 25 % des fiefs simples; pour les marais de Hillman Creek, dans l'Essex, elles reviennent à 90 % du prix des fiefs simples; enfin, les servitudes de passage le long du sentier de Bruce sont en général évaluées à 45 % du fief simple dans un secteur et à 15 à 25 % dans un autre. Reid ajoute : «Aux États-Unis, le coût des servitudes de conservation (de la nature) varie énormément mais des chiffres de 30 à 60 % sont courants quand l'accès du public n'est pas compris.» (Reid 1988, pp. 20-21).

23. Par exemple, *Ancient Monuments in Archaeological Areas Act*, Royaume-Uni (1979 ch. 46, art. 16).

Reçus pour les concessions de clauses restrictives ou de servitudes

En droit civil (comme au Québec), la propriété est considérée comme un tout²⁴ dont on ne peut retirer que certaines parties bien précises. Au contraire, la *Common Law*, ne fait presque jamais référence à la propriété en tant que «tout» dont on détache des parties mais plutôt en tant qu'ensemble vague (et imprécis) de droits très divers... ou, de manière plus critique, selon les termes d'Oliver Cromwell, «un fatras de tous les diables» (Megarry 1975). On pourrait dire que le droit civil voit la propriété comme une forêt, mais ne tient pas compte des arbres, tandis que la *Common Law* la voit comme un ensemble d'arbres, mais ne considère pas la forêt. Le fait de définir la propriété comme un «ensemble de droits» est important. Si une partie de ces droits est supprimée (par exemple en vertu d'une clause restrictive ou d'une servitude), on a (par définition) perdu une partie de son bien.

Il est possible d'évaluer financièrement cette perte. C'est même ce qui est fait chaque jour dans tout le Canada lors des évaluations foncières. Les servitudes et clauses restrictives enregistrées interviennent dans toute évaluation provinciale ou territoriale : les évaluateurs ont pour consigne d'en tenir compte dans l'établissement de l'assiette d'imposition municipale.²⁵

Cela soulève la question suivante : si la cession d'une partie de ses droits de propriété a une valeur admissible et légalement reconnue dans certains cas, pourquoi le même traitement n'est-il pas

prévu dans la *Loi de l'impôt sur le revenu*. Autrement dit, si une personne accepte de signer une clause restrictive ou une servitude enregistrée avec un gouverne-

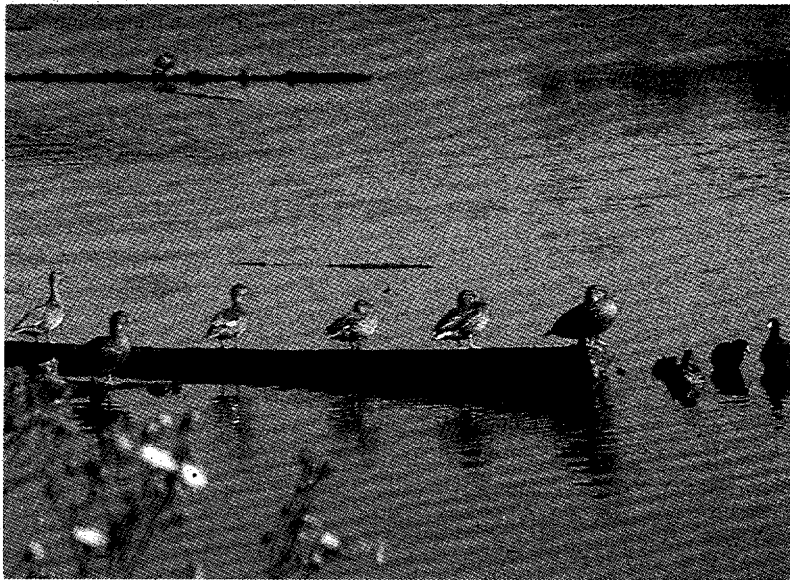


Photo : K. Cox

Partout au Canada, les terres humides sont des zones écosensibles pour la sauvagine migratrice.

ment ou un organisme de charité, pourquoi la valeur de cette opération n'est-elle pas évaluée professionnellement et ne donne-t-elle pas lieu à un reçu fiscal correspondant?

Presque tous les auteurs ayant abordé cette question au Canada ont estimé que ce devrait être le cas. Cette opinion concorde avec les décisions prises par d'autres tribunaux, comme on le verra plus loin. Dès 1974, Silverstone²⁶ postulait, en toute confiance, ce qui suit : «un propriétaire peut signer une servitude de conservation...avec soit une association de protection de l'environnement ayant le statut d'organisme de charité défini par la Loi, soit la municipalité sur laquelle se trouve la propriété... Dans l'un ou l'autre cas, le

19

24. «La propriété est le droit de jouir et de disposer de choses de la manière la plus totale...» (art. 406 du *Code civil* du Québec). Les éléments prédéterminés que l'on peut extraire du principe fondamental de la «propriété» sont définis dans le tome deux du *Code civil* du Québec. Bien que des attaques aient été portées contre la rigidité de ce système juridique, comme dans la délicate affaire de *Matamajaw Salmon Club* contre *Duchaine* [1921] 2 A.C. 426, elles n'ont en général pas porté leurs fruits car elles mettraient en péril la logique du régime.

25. Par exemple, la *Loi sur l'évaluation foncière de l'Ontario*, stipule ce qui suit : «Lorsqu'une servitude est attachée à une terre quelle qu'elle soit, sa valeur est déterminée par rapport à cette terre et en tant que partie de celle-ci, selon

la valeur supplémentaire qu'elle donne au bien qui constitue le fonds dominant, et l'évaluation de la terre qui, en tant que fonds servant, est grevée de la servitude est réduite en conséquence (Art. 8(1)). De plus, «une clause restrictive affectant une terre est considérée comme une servitude au sens défini dans le présent article» (Art. 8(3)). La *Loi sur les municipalités* art. 612(2) produit les mêmes effets. Le problème de cette formulation est, bien sûr, que l'on suppose l'existence d'un fonds dominant dont la valeur s'accroît du fait de l'entente, ce qui compense la dévalorisation du fonds servant.

26. Reid (1988), pp. 121-124.

donateur (du fonds servant) a le droit de déduire la valeur du don de ses impôts sur le revenu... la donation peut également être faite au profit de la Couronne, avec des déductions encore plus intéressantes pour le donateur» (Reid 1988). Pour sa part, Reid faisait remarquer que dans le cas de donations de biens, «la pratique courante à la Fondation (du patrimoine ontarien)... est de demander une évaluation indépendante (dont le coût peut être partagé, selon les circonstances) et d'émettre un reçu fiscal correspondant à cette évaluation.» Il ajoutait que «les démarches seraient identiques pour les servitudes consenties.»

L'*Environmental Law Centre* de l'Alberta a publié son propre résumé de la situation (Tingley *et al.* 1986) : «Lorsqu'il accepte une servitude, le contribuable remet à un organisme de charité ou à la Couronne une part de son bien tout en conservant le titre légal de propriété et le droit d'utiliser son terrain sous réserve des dispositions de l'entente. Dans de tels dons, la question principale est celle de l'estimation de la part du bien cédée par le contribuable. Alors qu'un don ne portant pas sur la totalité du fief simple aurait une certaine valeur, celle-ci ne serait pas égale à la juste valeur marchande de la part totale que détient le contribuable dans le bien. Dans ce cas, la première difficulté pour le contribuable serait d'estimer la valeur du don et donc le montant de la donation et le produit de la cession.

«Il semble que le montant de la donation serait la différence entre la juste valeur marchande du terrain libre de toute servitude et sa valeur grevée d'une servitude. Les évaluations foncières seraient primordiales pour établir ces montants. Certaines difficultés pourraient être rencontrées avec le ministère du Revenu national (Impôt) concernant l'évaluation d'une donation foncière ne portant pas sur tout le fief simple.»²⁷

Aux États-Unis, l'*Internal Revenue Service (IRS)* a tout d'abord statué sur la déductibilité des servitudes grevant un espace non bâti par la décision anticipée 64-205 (1964-2 C.B. 62). Ce point de droit a été enchâssé (avec quelques modifications) dans la législation adoptée ultérieurement.²⁸ Cette longue liste d'actes législatifs ne relevait pas d'une «volonté politique» : il s'agissait simplement de confirmer et d'interpréter les dispositions de la *Common Law* (telle qu'elle est perçue aux États-Unis) : «Un droit de propriété d'une certaine valeur ayant été transmis aux États-Unis, il fut décidé que le contribuable avait droit à une déduction... La décision anticipée prise à cet égard fut centrée... sur la question de savoir si un droit de propriété d'une valeur quantifiable avait été donné. Étant donné que, selon la législation locale, les droits transférés constituent «quelque chose» d'évaluable, la décision anticipée était fondée sur des bases connues. Dans le cas d'un acte philanthropique, les questions à poser par rapport aux principes généraux

27. Le texte de Tingley *et al.* (1986), p. 50, se poursuit : «Supposons, par exemple, que la part totale d'un contribuable dans un bien foncier a une juste valeur marchande actuelle de 500 000 \$ et que la valeur du bien grevée de la servitude s'élève à 200 000 \$. En ayant attaché cette servitude à son bien, le contribuable a donc effectué un don d'une valeur de 300 000 \$. La déductibilité d'un tel don de l'impôt sur le revenu, que le bénéficiaire en soit un organisme de charité ou la Couronne, est la même que (pour les donations de terres).»

28. Cela a été suivi en 1972 par la *Treas. Reg. 1.170A-7 (b)(ii)* qui reformulait et interprétait simplement le rapport du comité accompagnant la *Tax Reform Act* de 1969 en déclarant que l'intention du Congrès n'était pas de faire, en sorte que les restrictions portant sur les dons de parties de biens, incluses dans I.R.C. 170 (f), s'appliquent aux dons de servitudes grevant des terres non bâties en général. On devait considérer qu'il s'agit de dons d'une partie indivise de la totalité des parts du contribuable dans le bien» admis en vertu de I.R.C. 170 (f)(3)(B)(iii). L'article 2124(c) de la *Tax Reform Act* de 1976 autorisait une déduction au titre d'acte philanthropique pour une donation sous la forme d'une «location à bail, option d'achat ou servitude sur un bien immeuble d'une durée d'au moins 30 ans accordée à un organisme décrit dans le

paragraphe (b)(1)(A) et ce uniquement dans un but de conservation.» L'expression «conservation» devait inclure «la préservation de terres ou de constructions présentant un important intérêt historique.»

En raison d'une erreur de rédaction, l'autorisation accordée en 1976 de signer des servitudes dans un but de conservation renfermait une date d'expiration, soit 1977. Dans l'article 309 de la *Tax Reduction and Simplification Act* de 1977, le Congrès abrogea le droit d'effectuer des dons déductibles d'impôt portant sur des servitudes d'une durée non perpétuelle et fixé au 14 juin 1981 la date limite pour les dons de servitudes dans un but de conservation. L'article 6 de la *Tax Treatment Extension Act* de 1980 (P.L. 96-541) révisait, codifiait et rendait permanente l'autorisation de déduire, au titre d'acte philanthropique, de l'impôt sur le revenu fédéral, sur les biens transmis par décès et sur les dons les donations de servitudes de préservation en tant que «contribution reconnue à la conservation» au sens de I.R.C. 170 (f)(3)(B)(iii). À compter du 17 décembre 1980, seuls les dons répondant aux exigences énoncées dans le Code 170 (f)(3)(B)(iii) et (h) étaient admis comme actes philanthropiques. Les règlements associés à la loi ont été promulgués en 1986 dans la *Treas. Reg. 1.170A-14*.

sont : (1) Une chose de valeur a-t-elle été transmise? (2) Le transfert constitue-t-il un don, avec l'intention altruiste exigée? (3) La concession d'un droit au profit d'un organisme de charité est-elle un acte pouvant donner lieu à une déduction?²⁹

Si la réponse à ces trois questions est affirmative, la déductibilité fiscale est légalement inévitable selon l'IRS.

Pour sa part, Revenu Canada (1990) a maintenu sa position en affirmant, dans une lettre datée du 13 juillet 1990 adressée à la société de fiducie Island Nature Trust de l'Île-du-Prince-Édouard : «Une clause restrictive... est un mécanisme qui vise à assurer à long terme ou à perpétuité la protection légale... de sites. Un particulier peut faire enregistrer une clause restrictive pour la terre dont il est propriétaire... Les droits abandonnés peuvent être celui de diviser le bien ou de l'aménager dans un but commercial... La restriction de la jouissance de la terre dévalue généralement la propriété. La clause restrictive pourrait par conséquent être estimée à la différence entre la valeur du bien avant et après l'enregistrement de la convention. Nos observations relativement à vos questions sont les suivantes : le paragraphe 248(1) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* définit un bien comme un droit de quelque nature que ce soit. Étant donné qu'une clause restrictive enregistrée pour une terre est un droit, on peut estimer qu'il s'agit d'un bien. En conséquence, le don d'une clause restrictive enregistrée sur une terre au profit de Sa Majesté ou d'un organisme de charité enregistré pourrait être considéré comme un don au sens du paragraphe 118.1 ou 110.1 de la *Loi de l'impôt sur le revenu*... Un organisme de charité enregistré peut délivrer des reçus pour les clauses restrictives consenties sous réserve que la donation soit admissible en tant que don. Si, par exemple, le donateur percevait des services ou

quelque compensation évaluable en contrepartie de la clause restrictive, il ne s'agirait pas d'un don au sens de la *Loi de l'impôt sur le revenu*. La concession effectuée par la personne serait égale à la valeur du don. Celle-ci doit être déterminée par une personne compétente et qualifiée dans l'évaluation des clauses restrictives.»

Gains en capital et clauses restrictives

Le dernier point à examiner est l'effet des «gains en capital présumés» lors du «don» d'une clause restrictive ou d'une servitude. Si la législation fiscale reconnaît qu'une partie des droits de propriété a été cédée (en autorisant la délivrance de reçus), des gains en capital ne pourraient-ils pas être appliqués sur cette partie du bien?

En théorie, le consentement d'une clause restrictive ou d'une servitude donnerait lieu à une présomption de gains en capital imposables. Le problème survient en pratique quand on veut calculer la plus-value réalisée par la concession de la servitude. Théoriquement, on procède comme suit :

**(produit présumé de disposition)
moins (prix de base) = gain en capital**

Lorsqu'il donne une «part de son bien» (en acceptant une servitude), le propriétaire peut calculer son «produit de disposition» présumé (soit la juste valeur marchande de la servitude, attestée par le reçu) mais comment peut-il quantifier le «prix de base» pour obtenir la «plus-value»?

La *Loi de l'impôt sur le revenu* stipule que le contribuable doit déclarer un gain en capital... mais ne dit pas comment. Dans *Canadian Taxation of Real Estate* (Atlas 1989), Michael Atlas parle de «l'octroi de servitudes et d'autres concessions partielles» comme d'une «cession d'une partie du bien d'un contribuable (qui exige la détermination du... coût en capi-

tal correspondant à la partie cédée par le propriétaire... dans le but de déterminer le gain ou la perte en capital produit par le don. À cet égard, l'article 43 fait directement référence à l'évaluation en question. On y lit qu'elle doit correspondre à «la partie... de l'ensemble du bien qui peut raisonnablement être considérée comme rattachable à cet élément», sans plus d'explications. Même le Bulletin d'interprétation publié par Revenu Canada sur le sujet (IT-264R) ne donne pas d'autres détails.³⁰

Atlas (1989) conclut qu'«à l'exception des situations relativement rares où des éléments de coût sont rattachés à la partie cédée, il faudra procéder à une affectation plus ou moins arbitraire mais raisonnable.»

Si un évaluateur qualifié déterminait, dans le cadre de ses fonctions, qu'une clause restrictive ou une servitude a une valeur donnée aux fins d'un reçu et si Revenu Canada acceptait ce chiffre, ce dernier devrait prendre le même chiffre comme «produit de disposition». Toutefois, le gain en capital présumé n'est pas égal au «produit de disposition» mais à celui-ci moins la valeur attachée à la partie de l'«ensemble des droits» initiaux, avant la plus-value. Le problème pratique est le suivant : il est impossible d'établir la plus-value réalisée sur la «concession» d'une clause restrictive ou d'une servitude pour la simple raison qu'il n'y a pas de «prix d'acquisition» de cette convention et que le contribuable ne peut donc calculer son «bénéfice». S'il est possible d'évaluer une clause restrictive ou une servitude au moment où elle est consentie, il est impossible de déterminer ce qu'elle aurait pu valoir au moment de l'acquisition du bien (c'est-à-dire avant le «gain en capital»).

Cela n'a cependant pas arrêté Revenu Canada. «Dans le cas de sommes perçues par les contribuables en contrepartie... de la concession d'une servitude, Revenu Canada a adopté une règle

administrative visant à résoudre la difficulté que pose la détermination du prix (initial)» (Atlas 1989). Le Ministère accepte en principe que le «prix» de la servitude soit identique à son «produit»

«... même sans tenir compte des aspects de politique relatifs à la présomption de gains en capital sur les servitudes et les clauses restrictives, que le système ne peut fonctionner. Le trop grand nombre de fictions légales détruit l'objectivité mathématique de la méthode.»

(ce qui donne une plus-value nulle), sous réserve que :

- (a) la partie du bien... touchée par la concession d'une servitude ou d'un droit de passage ne représente pas plus de 20 % de la superficie de l'ensemble du bien, et
- (b) le (produit de la concession d'une servitude) n'excède pas 20 % du montant du (prix) de l'ensemble du bien.³¹

Cela crée une situation pour le moins étrange. D'une part, le propriétaire peut choisir de signer une clause restrictive ou une servitude sur son bien mais en limitant chaque fois sa portée à 20 % de la superficie du terrain. Dans ce cas, il bénéficie de la décision prise par Revenu Canada de ne pas imputer de gain en capital présumé à la clause ou à la servitude en question. Par contre, si la convention porte sur plus de 20 % de la superficie du bien, le contribuable n'a aucune assurance du même ordre. En vertu de l'article 43 de la Loi, les gains en capital (et l'imposition de ces gains) sont censés s'appliquer, même s'il n'y a en réalité pratiquement aucun moyen de les calculer. Cela pourrait quand même, en théorie, entraîner de mauvaises surprises.

30. Atlas (1989), pp. 5-33.

31. Revenu Canada (1984), paragraphe 2.

Cette éventualité reste théorique : à notre connaissance, Revenu Canada n'a jamais invoqué de gain en capital présumé sur les quelques clauses restrictives et servitudes consenties jusqu'à ce jour au Canada (moins d'une dizaine sont connues). On ne sait pas du tout si on doit l'attribuer à (a) une générosité du ministère, (b) une hésitation face aux difficultés de calcul, (c) une réticence à s'aventurer dans des domaines explorés, ou (d) une négligence pure et simple.

Possibilités à envisager

On peut dire, même sans tenir compte des aspects de politique relatifs à la présomption de gains en capital sur les servitudes et les clauses restrictives, que le système ne peut fonctionner. Le trop grand nombre de fictions légales détruit l'objectivité mathématique de la méthode.

Toutes les difficultés liées aux servitudes et aux clauses restrictives consenties seraient réglées si le Gouvernement du Canada acceptait les recommandations du présent rapport concernant les dons en général (voir les Recommandations n^{os} 1, 2 et 3). En bref, le calcul des gains en capital réputés deviendrait sans objet.

Il resterait la question des « achats » de servitudes et de clauses restrictives. Par exemple, si une société de fiducie oeuvrant en écologie désire « acheter » une clause restrictive à un agriculteur, en signant avec lui une entente enregistrée pour la protection des terres humides présentes sur son terrain, Revenu Canada doit-il se lancer dans le pénible exercice associé à la fiction légale de présomption de gains en capital?

Un tel exercice comporterait plus d'inconvénients que d'avantages pour le

trésor public. De toute façon, dans la plupart des cas, les pratiques ministérielles actuelles aboutissent à un gain en capital nul. Revenu Canada perçoit la TPS de 7 % sur l'autre partie de l'opération, c'est-à-dire sur le prix d'achat (voir plus loin dans ce rapport). Est-il absolument nécessaire d'en prélever davantage? Ne serait-il pas plus simple pour Revenu Canada de se contenter de sa part de 7 % et de laisser tomber l'autre aspect de la question (qui pourrait, de toute manière, engendrer davantage de frais comptables que de recettes)?

L'auteur estime que toute tentative d'attribution, par Revenu Canada, de gains en capital présumés à des achats de servitudes et de clauses restrictives se heurterait à la loi des rendements décroissants; les inconvénients de cette fiction légale seraient simplement supérieurs à ses avantages financiers.

Recommandations

Voici les recommandations en rapport avec ce qui vient d'être souligné :

Recommandation n^o 4 : La concession d'une clause restrictive ou d'une servitude visant à assurer la conservation des terres écosensibles ne devrait pas être assujettie à une présomption de gains en capital ou à un plafond de 20 % du revenu, non plus que la donation d'autres droits dans ce type d'espaces.

Recommandation n^o 5 : L'acquisition par les organismes de charité de clauses restrictives ou de servitudes visant à protéger l'environnement pourrait continuer à être assujettie à la TPS mais ne devrait pas entraîner d'autres obligations fiscales comme celle des gains en capital réputés.

La taxe sur les produits et services

Les autres formes d'imposition, comme la taxe sur les produits et services (TPS), ont un effet indirect sur différentes activités philanthropiques. Par exemple, les municipalités, les organismes de charité et certains organismes sans but lucratif peuvent obtenir le remboursement de la TPS qu'ils ont dû payer dans le cadre de leurs opérations.

Supposons, par exemple, qu'une municipalité ou un organisme de charité veuille acheter un terrain forestier. L'opération ne sera pas touchée par la TPS si le bien était réservé à un usage personnel. Selon le *Guide relatif à la taxe sur les produits et services*, ce terrain est «un bien immeuble (détenu) par des particuliers ou des sociétés de fiducie (dont tous les bénéficiaires sont des particuliers), à l'exception d'un bien en immobilisation qui aurait été principalement utilisé par le vendeur dans le cadre d'une activité commerciale imposable ou d'un bien immeuble vendu dans le cadre d'une opération commerciale.»³² Cette exemption s'étend aux «propriétés de campagne, fermes d'agrément et autres terres non commerciales.»

Les autres types d'achats, comme ceux effectués auprès d'un spéculateur professionnel ou d'une entreprise de bois, sont assujettis à la TPS. «Lorsqu'un particulier cède un bien qui était utilisé dans le cadre de l'activité commerciale du vendeur ou le cède lors d'une opération commerciale, la taxe s'applique.»³³ La municipalité ou l'organisme de charité doit alors payer la TPS tout en étant susceptible de recevoir un remboursement par Revenu Canada de 50 % de la valeur de la TPS payée. Les organisations

sans but lucratif qui ne sont pas des organismes de charité enregistrés peuvent également avoir droit à un remboursement de 50 %, à condition qu'elles soient financées à 40 % par le gouvernement. La situation est différente pour les «offices de protection de la nature» (qui relèvent de la *Loi sur les offices de protection de la nature* de l'Ontario). Afin de bénéficier du remboursement des taxes municipales du même type, ils doivent obtenir du gouvernement fédéral une attestation selon laquelle «ils fournissent des services à l'échelle municipale, mènent des activités pour le bien public, sont financés en partie par des subventions ou taxes gouvernementales, ont été reconnus par le gouvernement provincial comme l'office compétent sur le plan local et sont dirigés par des représentants élus ou des agents nommés par le gouvernement.»³⁴ Les gouvernements provinciaux étant constitutionnellement exonérés de la TPS, ils n'ont pas à payer cette taxe sur l'achat de ce type de biens.

Les autres impôts fédéraux et provinciaux

Les impôts provinciaux ne portant pas sur les biens fonciers

Les provinces possèdent d'autres sources de recettes fiscales que les impôts fonciers. Dans presque toutes les provinces et tous les territoires, la législation accorde certains avantages pour la taxe sur l'essence payée par les agriculteurs et les exploitants forestiers. Ce type de traitement peut être étendu aux organismes qui assurent la gestion des terres écosensibles, même si cela leur rapporterait peu sur le plan financier.

32. *A Guide to the Goods and Services Tax*, par Dancy, Resendes, Kesler et Puthon. CCH Canadian Ltd., Don Mills (Ontario) (1991), p. 45.

33. Finances Canada (1989), p. 112.

34. Deloitte et Touche (1990), p. 106.

Informations générales

Au Canada, le régime d'imposition foncière fonctionne en deux temps : (1) évaluation du bien foncier et (2) levée de l'impôt sur une partie déterminée du bien («le taux exprimé en millième»).

Dans certaines provinces, on évalue l'immeuble avant d'appliquer le taux en millième; la somme ainsi perçue ne correspond donc pas nécessairement aux besoins budgétaires courants de la municipalité ou de la commission scolaire. Ailleurs, les municipalités procèdent de la manière inverse, c'est-à-dire qu'elles établissent leur budget avant de fixer le taux qui (une fois appliqué au bien évalué) générera précisément les recettes voulues (budgétisées).

On s'efforce presque partout de respecter le principe selon lequel les évaluations doivent correspondre le plus possible à la valeur marchande du bien (ou à un pourcentage fixe de cette valeur). Il est toutefois difficile de suivre telle quelle cette méthode dans le cas des espaces écosensibles. Le problème vient surtout du fait que la valeur des «terres inexploitées», classe à laquelle appartiennent les terres humides, est généralement très basse; elle peut néanmoins être plus élevée lorsque les évaluateurs considèrent ces espaces comme des «aires de loisirs».

Par ailleurs, le système d'évaluation de la valeur marchande a comporté diverses exemptions. Les lois provinciales pouvaient accorder :

- une exonération complète d'impôts fonciers aux organismes de charité
- une exonération d'impôt ou une réduction importante de la cotisation pour les terres agricoles
- une exonération d'impôt ou une réduction importante de la cotisation pour les terrains boisés.

Dans certains cas, les lois provinciales prévoient l'imputation d'une pénalité aux propriétaires qui transforment leur terre après avoir bénéficié d'un traitement fiscal préférentiel pendant plusieurs années. Autrement dit, si un propriétaire qui payait moins d'impôts fonciers en raison de l'usage spécial de son terrain met fin à cette activité, le taux d'imposition est rajusté rétroactivement. Ce mécanisme est parfois appelé «disposition de récupération». En Ontario, par exemple, la valeur fiscale d'un terrain de golf peut être gelée pendant des années, voire des décennies, mais si l'usage de ce terrain est modifié, le propriétaire peut avoir à payer les impôts évités pendant les dix années précédentes.

En outre, il existe des formules standard pour les clauses restrictives et les servitudes, lesquelles seront décrites plus loin. Le Tableau 2 présente les principales caractéristiques des différents régimes d'imposition foncière en vigueur au Canada.

Les impôts fonciers

Gouvernement	Terres agricoles	Terrains boisés	Terrains de golf	Organismes de charité	Terres protégées
Colombie-Britannique :					
Municipalités	1a, 2	1b, 2	4, 7b	3d	3c
Hors municipalités	1a, 2	1b, 2	4, 7b	3a	3a
Alberta	1a, 1b	3c	—	3c	—
Saskatchewan	1a, 2	—	—	3c	—
Manitoba	1a, 1c, 2, 7b	1a	—	3b	1b
Ontario	1a, 1c, 6, 7b	3c, 6, 7b	4, 7b	3b	6, 7b
Québec	2, 6	2, 6, 7b	7b	3a	—
Nouveau-Brunswick :					
Provinciaux	1c, 2, 3a, 7b,	5	1c, 7b	6	—
Municipaux	1c	—	—	3a	—
Nouvelle-Écosse	3a, 7a	2	7a	3c	—
Île-du-Prince-Édouard	1a, 2	2	—	3b	—
Terre-Neuve	3a	5	—	3d*	—
Territoires-du-Nord-Ouest	—	—	—	3c	—
Yukon	—	—	—	3b	—

* St. John's - 3c

Tableau 2 : Aperçu des régimes d'imposition foncière au Canada

Légende

1. Méthode d'évaluation exceptionnelle
 - a. Évaluation fondée uniquement sur la productivité du sol
 - b. Évaluation fondée uniquement sur le revenu potentiel des terres agricoles et boisées.
 - c. Évaluation fondée uniquement sur le prix de vente probable à d'autres agriculteurs.
2. Évaluation sur la valeur d'usage (c.-à-d. taux exprimé en millième calculé selon un pourcentage plus bas de la valeur imposable)
3. Exonération
 - a. Complète (c.-à-d. exonération légale absolue) pour tous les organismes de charité)
 - b. Complète, mais pour certains organismes de charité uniquement
 - c. Possible pour tous les organismes de charité, sur décision du conseil municipal
 - d. Possible pour certains organismes de charité, sur approbation du conseil municipal
4. Gel de l'évaluation
5. Imposition fondée sur une autre valeur que l'évaluation (par ex. taux uniforme)
6. Remboursements et dispositions semblables
7. Récupération lors de conversions
 - a. Montant fixe des pénalités
 - b. Paiement rétroactif des impôts

Les évaluations foncières

Principes habituels d'évaluation

Pour les évaluations, la définition généralement acceptée de la «juste valeur marchande» est le prix qui serait accepté par un acheteur et un vendeur sérieux dans un marché où la concurrence s'exerce librement. C'est la valeur de référence de tout le régime.

Dans la pratique, un évaluateur fixe la valeur marchande prévue d'un bien en combinant trois ensembles de chiffres.³⁵ Ces «trois mécanismes qui permettent d'évaluer les biens fonciers»³⁶ sont les suivants :

- «la méthode du prix de vente» (à quel prix des propriétés semblables se vendent-elles?)
- «la méthode du prix d'achat» (quel était le prix d'achat du bien, ajusté pour tenir compte de l'inflation et de la dépréciation?)
- «la méthode du revenu» (quelle est la valeur capitalisée correspondant à la capacité de production de revenu du bien?)

La technique du prix de vente consiste à établir des comparaisons avec d'autres cessions de propriété, y compris celles amenant un changement d'usage; le chiffre ainsi obtenu est de loin la donnée qui a le plus de poids dans l'évaluation des espaces naturels. En revanche, les chiffres déduits du prix d'achat ou de l'actualisation du revenu net entrent peu dans l'évaluation de ce type de terres.

Méthodes préférentielles d'évaluation

L'évaluation conjugue normalement ces trois méthodes et il est tout à fait inhabituel d'estimer un bien foncier exclusivement à partir d'une donnée, par exemple le revenu. Cette façon de procéder a cependant été autorisée par quelques lois sur l'évaluation pendant des décen-

nies, dans le but avoué d'accorder certains avantages à des biens ayant un prix de vente élevé mais des revenus faibles (par exemple les terres agricoles dans certaines provinces).

D'autres provinces ont modifié la méthode du prix de vente dans la mesure où l'on tient compte des ventes comparables mais non des transferts de propriété associés à des conversions. Il s'agit encore d'une préférence, qui touche parfois les terres agricoles : on calcule la valeur à partir des ventes effectuées entre agriculteurs et non pas à partir des contrats signés entre un agriculteur et un promoteur.

Calculs préférentiels de l'impôt à payer

On a coutume, après l'évaluation de la propriété, d'appliquer le taux exprimé en millième à un certain pourcentage de la valeur obtenue. Ce pourcentage varie toutefois dans la plupart des régions canadiennes selon les catégories de biens. Par exemple, on peut distinguer les propriétés résidentielles des propriétés commerciales, les terres agricoles des terres non agricoles, etc. Ce mécanisme est parfois appelé «imposition sur la valeur d'usage».

Évaluation des aires de loisirs

Au Canada, le traitement fiscal de ce type de terrain varie beaucoup. Dans certains cas, on accorde des avantages marqués au niveau des évaluations ou on prévoit des exonérations d'impôts fonciers. Par exemple, «le Nouveau-Brunswick, le Québec, l'Ontario et la Colombie-Britannique ont choisi de privilégier les terrains de golf.»³⁷ Par ailleurs, «les terres municipales aménagées par des associations de loisirs... peuvent bénéficier de réductions fiscales spéciales, sur décision du conseil, en Nouvelle-Écosse, en Ontario, en Alberta et en Colombie-Britannique» (Finnis 1979). Au contraire, de nom-

35. On se sert parfois d'une quatrième donnée qui tient compte de la capacité de payer du locataire (comme dans le cas de certains centres commerciaux). Cette méthode n'est pas toujours adaptée aux conditions prévalant au

Canada, en particulier quand il s'agit de terres présentant un intérêt écologique.

36. Hoagland (1955), p. 245.

37. Finnis (1979), p. 10.

breux évaluateurs gouvernementaux considèrent qu'un terrain utilisé pour les loisirs a davantage de valeur qu'une terre à bois de chauffage. Jonson (1988) a donné de nombreux exemples d'aires de loisirs ontariennes jugées équivalentes à des résidences, avec une hausse correspondante de l'évaluation.

Évaluation des terres agricoles

Chaque province canadienne accorde un traitement spécial à ses terres agricoles. Il existe diverses méthodes et différents mécanismes qui seront décrits plus loin dans le rapport.

Finnis (1979) fait le point sur la question : «Quatre provinces, l'Île-du-Prince-Édouard, le Nouveau-Brunswick, l'Ontario et la Colombie-Britannique, exigent que les propriétaires satisfassent certains critères qui attestent qu'ils sont de véritables agriculteurs pour que leurs terres soient évaluées comme des propriétés agricoles. Dans ce cas, l'évaluation ne tient pas compte des propriétés environnantes dont la valeur peut augmenter en raison de certains développements...»

La Nouvelle-Écosse donne aux propriétaires l'équivalent d'une exonération pour terres agricoles; la province paie les impôts municipaux à leur place.

Les provinces n'ont pas eu recours à une méthode identique; elles ont au contraire utilisé des techniques très variées pour accorder certains avantages aux terres agricoles.

Terrains boisés et forêts

Comme les biens agricoles, les terrains boisés bénéficient d'un traitement préférentiel dans la plupart des régions. Ce traitement est parfois assimilé aux exploitations agricoles, parfois distinct. Certaines provinces ont défini plusieurs catégories de terrains boisés, par exemple les terrains boisés de ferme (jusqu'à une certaine superficie), les forêts

aménagées et les terrains forestiers non aménagés. Ainsi, «les forêts authentiques et aménagées sont exonérées de l'imposition foncière à l'Île-du-Prince-Édouard et en Nouvelle-Écosse, alors que dans les Prairies toutes les forêts jouissent de cet avantage» (Finnis 1979).

Évaluation des terres grevées d'une clause restrictive ou d'une servitude

Les différentes lois renferment généralement des consignes strictes afin que les évaluateurs réduisent la valeur des terres faisant l'objet d'une servitude ou d'une clause restrictive. Par exemple, la *Loi sur l'évaluation foncière* de l'Ontario comprend des dispositions distinctes en ce sens.

Résultat : certains traitements privilégiés

L'aperçu qui vient d'être donné des régimes fiscaux montre que, dans chaque juridiction canadienne, certains biens jouissent d'un traitement de faveur sur le plan des impôts fonciers.

Inquiétudes des trésoreries municipales

On a parfois envisagé d'accorder un statut privilégié aux terres présentant un équilibre écologique fragile, y compris les terres humides et d'autres espaces naturels. Conscients du fait que cette nouvelle politique abaisserait les niveaux de cotisation actuels, les défenseurs de cette idée craignent l'opposition des trésoriers municipaux. C'est ce qui explique la recommandation suivante du Forum sur les terres humides durables (1990) : «Les provinces et les municipalités devraient revoir et, si nécessaire, modifier leurs régimes d'imposition et d'évaluation foncières de façon à ne pas nuire à la conservation des terres humides. Par exemple, la cotisation fiscale devrait considérer l'utilisation actuelle et

non l'usage potentiel.» Par ailleurs, «les provinces et les organisations du secteur privé devraient compenser auprès des municipalités la réduction de l'assiette fiscale que produirait la modification du processus d'évaluation relativement à la préservation des terres humides.»

Les mesures favorables particulières

Méthodes d'évaluation distinctes

Certains gouvernements ont une législation distincte pour les évaluations foncières. Le Tableau 3 présente la base d'évaluation adoptée dans chaque province ou territoire. Par exemple, aux fins de l'impôt foncier, la valeur des biens peut être fixée à un niveau inférieur à la juste valeur marchande si la loi en vigueur stipule que l'évaluation doit être faite en considérant (a) le type de sol ou sa productivité, (b) le revenu ou (c) les ventes comparables signées entre agriculteurs.

Gouvernement	Terres agricoles	Terrains boisés de ferme	Autres terrains boisés	Espaces naturels
Colombie-Britannique	Productivité du sol	Revenu capitalisé	Productivité du bois	—
Alberta	Productivité du sol et Revenu	—	—	—
Saskatchewan	Productivité du sol	—	—	—
Manitoba	Revenu	Productivité du sol	—	Séparée (nominale)
Ontario	Valeur pour les agriculteurs, sol	Exonération 20 acres (8 ha)	—	—
Québec	—	—	—	—
Nouveau-Brunswick	Impôt provincial reporté, impôt municipal sur la valeur pour les autres agriculteurs	Taxe \$0.80/ha	Taux uniforme	—
Nouvelle-Écosse	Exonération	Exonération	Imposition à deux niveaux	—
Île-du-Prince-Édouard	Productivité du sol	—	—	—
Terre-Neuve	Exonération	Exonération	Formule spéciale	—
Territoires-du-Nord-Ouest	—	—	—	—
Yukon	—	—	—	—

Tableau 3 : Base d'évaluation

Exonérations

Plusieurs provinces accordent des exonérations d'impôt foncier à différentes catégories de propriétaires, outre ceux associés aux secteurs agricole et forestier. Le Tableau 4 donne un aperçu de ces exemptions dans chaque province et territoire. Les églises bénéficiaient d'une telle exonération. Avec le temps, d'autres types d'organismes de charité ont pu en bénéficier, mais les législations comportent des lacunes. En Ontario, par exemple, la *Loi sur l'évaluation foncière* renferme des dispositions pour les camps de scouts et de guides mais ne traite pas du tout des autres espaces protégés.



Photo : K. Cox

Le Habitat Retention Program est un exemple de gérance de l'environnement par un propriétaire foncier en Alberta.

Gouvernement	Tous les organismes de charité	Certains organismes de charité seulement
Colombie-Britannique	Hors des limites de la municipalité	Dans les limites de la municipalité : parcs, aires de loisirs, sur décision du conseil municipal
Alberta	Sur décision du conseil municipal	—
Saskatchewan	Sur décision du conseil municipal	—
Manitoba	Néant	YMCA, etc. pas d'organismes écologiques
Ontario	Néant	YMCA, scouts, etc. pas d'organismes écologiques
Québec	Pas automatique	<ul style="list-style-type: none"> • Organismes sans but lucrative approuvés par la Commission municipale de Québec • Travaux pour la protection de la faune et forêts • Organismes sans but lucrative avec un accordé avec la Couronne
Nouveau-Brunswick	Échelle dégressive de l'imposition	—
Nouvelle-Écosse	Sur décision du conseil municipal	—
Île-du-Prince-Édouard	Néant	Organisations religieuses, éducatives mais pas d'organismes écologiques
Terre-Neuve	Sur décision du conseil municipal	—
Territoires-du-Nord-Ouest	Groupes définis dans la <i>Societies Act</i> , sur décision du conseil municipal	—
Yukon	Néant	Activités religieuses seulement

Tableau 4 : Exonération d'impôt foncier

Taux distincts

Comme nous l'avons mentionné précédemment, certaines provinces utilisent des taux d'imposition (pourcentage de la juste valeur marchande) différents selon les classes de biens. On peut voir au Tableau 5 la façon dont est appliquée dans les différentes parties du Canada l'imposition sur la valeur d'usage pour les terres agricoles et les terrains forestiers.

Gouvernement	Terres agricoles	Terrains boisés aménagés	Terrains boisés non aménagés
Colombie-Britannique	Taux inférieur à celui des propriétés non agricoles	Taux inférieur à celui des terrains boisés non aménagés	Taux inférieur à celui des biens commerciaux, résidentiels, etc.
Alberta	Taux inférieur à celui des propriétés non agricoles	—	—
Saskatchewan	Taux différents	—	—
Manitoba	Taux inférieur à celui des biens résidentiels/ commerciaux	—	—
Ontario	—	—	—
Québec	—	—	—
Nouveau-Brunswick	Taux inférieur à celui des biens commerciaux	Taux uniforme	Taux uniforme
Nouvelle-Écosse	Néant (exonération)	Selon la superficie	Selon la superficie
Île-du-Prince-Édouard	Taux inférieur à celui des biens commerciaux	Taux inférieur à celui des biens commerciaux	Taux inférieur à celui des biens commerciaux
Terre-Neuve	Néant	Taux inférieur à celui des autres terrains boisés	—
Territoires-du-Nord-Ouest	—	—	—
Yukon	—	—	—

Tableau 5 : Taux d'imposition sur la valeur d'usage

Remboursements et subventions compensatoires

Dans certaines provinces, les avantages fiscaux prennent la forme de remboursements aux propriétaires. Cette technique est fréquente en Ontario avec le Programme de remise fiscale aux exploitations agricoles, le Programme de réduction fiscale sur les forêts aménagées et le Programme de remise fiscale sur les terres protégées. Par exemple, la *Révision de la politique du patrimoine ontarien*, qui concerne à la fois le patrimoine naturel et culturel de la prov-

ince, renferme une recommandation selon laquelle la «législation devrait permettre aux municipalités d'offrir des remboursements d'impôts fonciers aux propriétaires de certains biens»,³⁸ c'est-à-dire des biens présentant un intérêt écologique, architectural ou historique en vertu du nouveau projet de *Loi sur le patrimoine ontarien*. Le Tableau 6 récapitule les mécanismes de remboursement fiscal dans les provinces et territoires.

Gouvernement	Terres agricoles	Terrains boisés aménagés	Terrains boisés non aménagés
Colombie-Britannique	—	—	—
Alberta	—	—	—
Saskatchewan	—	—	—
Manitoba	—	—	—
Ontario	75 %	50 %	75 %*
Québec	70 %+	85 %**	—
Nouveau-Brunswick	Remboursement	—	—
Nouvelle-Écosse	100 %***	—	—
Île-du-Prince-Édouard	—	—	—
Terre-Neuve	—	—	—
Territoires-du-Nord-Ouest	—	—	—
Yukon	—	—	—

Tableau 6 : Mécanismes de remboursement d'impôt foncier

*Proposition.

**Un remboursement pour les forêts aménagées seulement.

***Il ne s'agit pas vraiment d'un remboursement; c'est la province qui paie les impôts à la place du propriétaire.

38. Ministère de la Culture et des Communications de l'Ontario (1990), recommandation 21.2.

Gels

Dans certaines provinces, les impôts fonciers ou les évaluations sont gelés; en période de hausse de la valeur des biens fonciers, cela peut constituer un avantage appréciable pour les propriétaires. En Ontario, Québec et en Colombie-Britannique, les terrains de golf bénéficient d'un tel gel; à Terre-Neuve, cette mesure est négociable.

Pénalités relatives aux conversions

Plusieurs provinces imputent des pénalités lorsqu'une utilisation privilégiée (agriculture, terrain de golf, etc.) est remplacée par un usage plus intensif comme l'exploitation commerciale. Des impôts peuvent alors être dûs rétroactivement. Le Tableau 7 présente les pénalités fiscales prévues dans ce cas par chaque gouvernement canadien.

Gouvernement	Terres agricoles	Forêts aménagées	Terrains de golf	Terres protégées
Colombie-Britannique	—	—	Récupération	—
Alberta	—	—	—	—
Saskatchewan	—	—	—	—
Manitoba	Récupération	—	—	—
Ontario	Récupération	Récupération	Récupération	Récupération
Québec	—	Récupération	Récupération	—
Nouveau-Brunswick	Récupération	—	Récupération	—
Nouvelle-Écosse	Impôt 20 %	—	Impôt 20 %	—
Île-du-Prince-Édouard	—	—	—	—
Terre-Neuve	—	—	—	—
Territoires-du-Nord-Ouest	—	—	—	—
Yukon	—	—	—	—

Tableau 7 : Pénalités fiscales relatives aux conversions

Pénalités sur les terres inexploitées

Pendant de nombreuses années, les gouvernements étaient tellement favorables au développement qu'ils imposaient des pénalités fiscales aux propriétaires qui laissaient leurs terrains à l'état naturel. Ces pénalités se sont dans certains cas transformées en simples surtaxes imputées sur les terrains vagues en zone urbaine conservés dans un but spéculatif, mesure jugée moins nocive du point de vue de la protection de l'environnement; mais appliquées aux véritables espaces naturels, ces pénalités seraient considérées de nos jours comme très négatives par les groupes écologiques. Ces taxes comprenaient des surtaxes sur les «terres inexploitées»; parfois, des incitations financières étaient prévues pour la destruction d'espaces naturels, notamment en Ontario où le gouvernement provincial accordait des fonds pour l'assèchement des terres humides en vertu de la *Loi sur le drainage au moyen de tuyaux* ou de la *Loi sur le drainage*.

À l'heure actuelle, les dernières dispositions restrictives dans ce domaine sont les suivantes :

Québec : les terres inexploitées sur lesquelles ne sont pas menées d'activités agricoles ou forestières peuvent faire l'objet d'une surtaxe sur décision du conseil municipal. Normalement, c'est réservé pour les terres avec services.

Nouvelle-Écosse : les espaces de loisirs détenus par des organismes de charité oeuvrant à la protection de l'environnement sont soumis à des taux d'imposition fixes par acre plutôt qu'à des taux établis à partir d'une évaluation foncière. Ce taux est généralement inférieur à celui des terrains commerciaux mais supérieur à celui des terrains boisés.

L'imposition foncière dans les provinces et les territoires

Colombie-Britannique

Les lois concernées sont l'*Assessment Act* (évaluations foncières), la *Municipal Act* (municipalités), la *Taxation (Rural Area) Act* (impôt en milieu rural) et la *School Act* (écoles). Elles renferment les dispositions suivantes :

- **Terres détenues par les organismes de charité :** les parcs et les espaces de loisirs se trouvant à l'intérieur des limites d'une municipalité peuvent être exonérés d'impôt par décision du conseil municipal en vertu de la *Municipal Act*, de même que les propriétés appartenant à une association et utilisées principalement comme parcs ou aires de loisirs ouverts au public ainsi que les autres biens détenus par des organismes sans but lucratif ou des oeuvres de bienfaisance. À l'extérieur des municipalités, la *Taxation Act* prévoit une exonération totale pour les organismes de charité sans but lucratif.
- **Terres agricoles :** l'évaluation foncière des exploitations agricoles se fait à partir de «tables de valeur par acre fondées sur la capacité de rendement de la terre» (Greenwood et Whybrow 1991). Il existe également un système d'imposition sur la valeur d'usage.³⁹
- **Terrains boisés :** En Colombie-Britannique, les terrains boisés appartiennent soit à la classe des forêts non aménagées, soit à celle des forêts aménagées, chacune faisant l'objet d'une imposition sur la valeur d'usage. Cependant, ces terres sont exclues de ces deux catégories si le «meilleur usage» n'est pas le «reboisement et la coupe du bois». Les évaluations se fondent sur l'utilisation forestière.

39. «Toutes les propriétés sont actuellement classées selon neuf catégories, selon le type d'usage; dans chaque catégorie, les municipalités et (en milieu rural) la province peuvent imposer des taux différents.» Greenwood et Whybrow (1991), p. 15.

- **Clauses restrictives/servitudes :** la valeur imposable est réduite selon les effets réels.

La valeur des terrains de golf peut être gelée. Les propriétaires sont pénalisés s'ils vendent leur terrain quand le gel est en vigueur.

Alberta

En Alberta, la principale loi concernée est la *Municipal Taxation Act* (taxes municipales). D'autres lois, la *School Act* (écoles), la *Municipalities Assessment and Equalization Act* (péréquation et évaluations municipales), la *Municipal and Provincial Properties Valuation Act* (évaluations foncières municipales et provinciales), la *Municipal Tax Exemption Act* (exonérations de taxes municipales) et la *Alberta Property Tax Reduction Act* (réduction des impôts fonciers en Alberta), renferment aussi des dispositions particulières.

- **Terres détenues par les organismes de charité :** les organismes sans but lucratif peuvent généralement demander une exonération au conseil municipal. Un refus peut faire l'objet d'un appel auprès de la Commission locale compétente. La loi stipule que les municipalités peuvent renoncer à percevoir des impôts sur les terres de la Couronne occupées par Canards Illimités Canada.
- **Terres agricoles :** les évaluations foncières sont établies à partir d'un système complexe d'estimation du rendement agricole. Ce calcul permet d'obtenir la «juste valeur réelle des terres». Il existe par ailleurs un système d'imposition sur la valeur d'usage. Le pourcentage déréglé s'élève à 65 % de la «juste valeur réelle».
- **Terrains boisés :** il existe si peu de forêts privées en Alberta (par rapport aux forêts de la Couronne) que

la législation ne traite pas de cette question, sauf dans le cas des terres détenues en vertu d'un contrat ou d'un bail de gestion forestière, qui sont exonérées d'impôts.

- **Clauses restrictives/servitudes:** la valeur imposable est réduite selon les effets réels.

En pratique, l'Alberta a tendance à évaluer les terres protégées en fonction des revenus générés, comme dans le cas des taux appliqués aux terres agricoles. Les revenus étant pratiquement nuls, les valeurs déterminées le sont aussi.

Saskatchewan

Les dispositions se trouvent dans les lois suivantes : la *Saskatchewan Assessment Management Agency Act* (organisme de gestion des évaluations en Saskatchewan), l'*Education Act* (éducation), la *Urban Municipality Act* (municipalités urbaines), la *Rural Municipality Act* (municipalités rurales) et la *Northern Act* (Nord). Elles renferment les dispositions suivantes:

- **Terres détenues par les organismes de charité :** tous les biens sont évalués; des exonérations d'impôt sont prévues pour certains organismes comme le YMCA et le YWCA mais d'autres groupes (notamment les associations de protection de l'environnement) sont absents des lois. Toutefois, les conseils municipaux peuvent accorder (année après année) des exemptions pour tous les types de terres.⁴⁰
- **Terres agricoles :** les terres sont évaluées selon l'«utilisation actuelle» qui, pour le moment, est rapportée à la productivité (ajustée en fonction de la production et de la valeur des terres agricoles semblables).
- **Terrains boisés :** ils sont généralement assimilés aux terres agricoles. Aucune disposition ne traite précisément de cette catégorie.

40. En vertu, par exemple, de la *Rural Municipality Act*, par. 331(3).

- **Clauses restrictives/servitudes :** la valeur imposable est réduite selon les effets réels.

Manitoba

Les dispositions essentielles se trouvent dans la *Loi sur les évaluations municipales*, complétée par la *Loi sur les écoles publiques*.

- **Terres détenues par les organismes de charité :** quelques oeuvres de charité sont exonérées de certains impôts mais les groupes d'écologistes n'entrent pas dans cette catégorie.
- **Terres agricoles :** l'évaluation doit se faire selon la «valeur» (marchande) mais si un agriculteur veut opter pour le régime spécial appelé «Valeur imposable des biens agricoles», sa propriété est évaluée en fonction de sa valeur agricole, c'est-à-dire en fonction du prix de vente à d'autres agriculteurs et de la capacité de rendement du sol. De plus, il existe un système d'imposition sur la valeur d'usage (appelé «évaluation fractionnée») en vertu duquel le montant à payer est déterminé en appliquant un pourcentage inférieur à celui utilisé pour les biens résidentiels et commerciaux.
- **Terrains boisés :** en vertu de la *Loi sur l'évaluation municipale*, la valeur d'un bien est établie en considérant la qualité du sol et la valeur du peuplement forestier sur pied. Aucune autre incitation n'est prévue.
- **Clauses restrictives/servitudes :** la valeur imposable est réduite selon les effets réels.

Dans le cas des terres agricoles, les parcelles dont l'équilibre écologique est fragile peuvent être classées «zones de conservation» et être évaluées très bas. La conversion d'une terre agricole peut entraîner une récupération d'impôts sur une période de cinq ans. Les terrains de

golf possèdent le plus faible taux d'imposition de toutes les classes de terres, en vertu du système d'évaluation fractionnée.

Ontario

Les dispositions essentielles se trouvent dans la *Loi sur l'évaluation foncière*, la *Loi sur l'imposition foncière provinciale*, la *Loi sur les forêts* et la *Loi sur la protection des terres*. Elles renferment les dispositions suivantes:

- **Terres détenues par les organismes de charité :** les terres appartenant à certaines oeuvres de bienfaisance sont exonérées d'impôt en vertu de la *Loi sur l'évaluation foncière* mais cette exemption ne semble accordée qu'à des biens utilisés pour la pratique religieuse, les soins hospitaliers, l'enseignement universitaire et d'autres usages assimilés. Les champs de bataille semblent également entrer dans cette catégorie. Les biens détenus par des sociétés de fiducie foncière à des fins écologiques ne sont pas directement visés par l'exonération.
- **Terres agricoles :** le gouvernement provincial accorde un remboursement de 75 % sur les taxes municipales et scolaires. Les terres agricoles sont évaluées exclusivement en fonction de leur potentiel agricole (sans qu'il ne soit tenu compte de leur valeur marchande pour d'autres usages).
- **Terrains boisés :** les terrains boisés dont la superficie est égale ou inférieure à 8 ha (20 acres) sont exonérés d'impôt lorsqu'ils sont associés à une ferme. L'exemption est limitée à «un acre de forêt pour dix acres de terre agricole».⁴¹ On envisage actuellement d'offrir une remise de taxe municipale pouvant aller jusqu'à 50 % pour les forêts

41. *Loi sur l'évaluation foncière*, par. 19(3).

aménagées. Les critères définissant ces forêts sont très précisément définis.

- **Clauses restrictives/servitudes:** la valeur imposable est réduite selon les effets réels.

Conformément au projet de «défiscalisation de la nature», l'Ontario a voté la *Loi sur la protection des terres*.⁴² Cette loi définit divers types de terres écosensibles, y compris les terres humides, ainsi que d'autres biens; par ailleurs, un décret a précisé les catégories de biens fonciers pouvant être classés «zones protégées». Environ 372 000 hectares de terres situées principalement dans le sud de l'Ontario ont été jugées admissibles au remboursement d'impôt. Elles comprennent des terres humides (de classes 1, 2 et 3) jugées importantes pour la province, des zones présentant un intérêt sur le plan écologique et scientifique (ANSI), des zones naturelles situées dans la région de l'escarpement du Niagara, non générateurs de revenus relevant des offices de protection de la nature, et d'autres terres appartenant à des organismes sans but lucratif et qui contribuent à atteindre les objectifs de la province en matière de protection des terres et du patrimoine naturel.⁴³

Les gels de valeur imposable sont limités aux terrains de golf, avec disposition de récupération. Celle-ci s'applique également aux conversions de terres agricoles, de terrains boisés, et de terres protégées.

Québec

Les principaux textes à considérer sont la *Loi sur l'évaluation foncière*, la *Loi sur l'instruction publique*, la *Loi sur les forêts* et la *Loi sur les taxes municipales*. D'autres lois concernées sont la *Municipal Commission Act*, la *Schools Act*, l'*Agriculture Lands Protection Act*, et la *Department of Agriculture Act*. Elles renferment les dispositions suivantes :

- **Terres détenues par les organismes de charité:** les organismes de charité sans but lucratif ne sont pas assujettis aux impôts fonciers par la Commission municipale. Les municipalités peuvent toutefois percevoir un certain montant, plafonné, en rémunération des services réellement fournis (par exemple les services publics).
- **Terres agricoles:** les agriculteurs sont admissibles à un remboursement de 70 % ou plus sur les taxes municipales et scolaires. Les remboursements sont calculés sur une échelle mobile selon que la terre se situe ou non dans une zone agricole. Les fermes et les terrains boisés ne sont pas assujettis aux surtaxes sur les «terrains non bâtis viabilisés» prévues par la *Loi sur les cités et villes*. Ils sont aussi exonérés des droits de cession immobilière.
- **Terrains boisés:** les agriculteurs qui font la coupe du bois bénéficient des mêmes incitations fiscales que les autres agriculteurs. La *Loi sur les forêts* prévoit le remboursement de 85 % des taxes municipales et scolaires quand les travaux sont complétés pour l'aménagement forestière. Les forêts publiques et les forêts expérimentales sont exemptées.
- **Servitudes:** (la contre-partie de la *Loi civil* aux clauses restrictives): la valeur imposable est réduite selon les effets réels.

Il y a exonération s'il s'agit de protection d'espèces sauvages ou de forêts qui appartiennent à des organismes publics ou sont exploités par eux. Cette exonération peut s'étendre aux organismes sans but lucratif qui ont signé des ententes avec la Couronne, par ex. : la Fondation de la faune du Québec.

42. 1988, S.O. c. 41, Une. Act to Promote the Conservation of Certain Land.

43. Federation of Ontario Naturalists (1988), p. 10.

Les municipalités peuvent (à leur discrétion) imposer une surtaxe sur les terrains non bâtis mais celle-ci ne s'applique ni aux terres agricoles ni aux terrains boisés. Ces deux types de biens sont également exonérés des droits de cession immobilière. Certaines dispositions touchent spécialement les terrains de golf : leur valeur (au-delà d'un plafond peu élevé) n'est pas touchée par les impôts; mais comme en Ontario, des taxes supplémentaires sont imposées rétroactivement dans le cas d'une conversion. Il existe également une disposition de récupération (lors d'une conversion) des remboursements accordés pour les terrains forestiers.

L'examen actuel dirigé par le ministre des Affaires municipales, aussi appelé Commission Ryan, devrait entraîner des révisions profondes. Le rapport à son sujet est prévu pour l'automne de 1993.

Nouveau-Brunswick

Au Nouveau-Brunswick, les principaux textes sont la *Loi sur l'évaluation foncière*, la *Loi sur l'imposition des biens immobiliers* et la *Loi sur l'allègement des impôts sur les biens résidentiels*. En raison du cumul de ces lois, le taux d'imposition des biens commerciaux est presque deux fois plus élevé que celui des biens résidentiels.⁴⁴

Il est par conséquent très important de déterminer si une propriété donnée appartient à la classe des biens commerciaux ou à celle des biens résidentiels. Les impôts sont levés par la province et, souvent, par les municipalités. Lorsqu'une municipalité perçoit une taxe sur une résidence principale située à l'intérieur de celle-ci, la totalité des impôts provinciaux est remboursée. Si la résidence principale se trouve à l'extérieur des limites de la municipalité (c'est-à-dire dans les districts de services locaux), une partie seulement des impôts provinciaux est remise au propriétaire.

La législation renferme les dispositions suivantes :

- **Terres détenues par les organismes de charité** : sur demande présentée au gouvernement provincial, les biens fonciers des œuvres de bienfaisance peuvent bénéficier d'une réduction de la valeur imposable de l'ordre de 10 à 75 % par la *Value in Land Use Program*.
- **Terres agricoles** : les impôts fonciers normalement perçus par la province sont de 1,50 \$ par tranche de 100 \$ d'évaluation, mais le Programme d'identification des terres agricoles (*Farm Land Identification Program - FLIP*) permet le report de la totalité des impôts provinciaux. Les conversions d'usage entraînent la levée rétroactive d'impôts qui auraient dû être payés au cours des dix dernières années. La valeur imposable des terres agricoles correspond à leur estimation dans le monde agricole et non sur les autres marchés.
- **Terrains boisés** : la valeur des terrains forestiers de pleine propriété est estimée à 80 \$/ l'hectare. Les terrains boisés de ferme peuvent donner lieu à une taxe totale de 80 cents l'hectare par année. Comme les biens résidentiels, ces terrains sont imposés à un taux inférieur à celui appliqué aux autres propriétés non résidentielles.
- **Clauses restrictives/servitudes** : la valeur imposable est réduite selon les effets réels.

Les terrains de golf sont traités de la même manière que les terres agricoles; leur valeur imposable est déterminée en considérant la valeur des autres terrains de golf et non en fonction de la valeur qu'ils auraient s'ils étaient destinés à un autre usage. Il existe une disposition de récupération pour la conversion des terres agricoles.

Nouvelle-Écosse

Les principales dispositions se trouvent dans l'*Assessment Act* (évaluation). La législation de la Nouvelle-Écosse comprend les dispositions spécifiques suivantes:

- **Terres détenues par les organismes de charité** : les organismes et les établissements de bienfaisance ne paient pas de taxe professionnelle mais sont normalement assujettis aux impôts fonciers. Les biens des scouts et des guides sont automatiquement exonérés d'impôts fonciers alors que les autres associations ne sont exemptées que sur décision du conseil municipal.
- **Terres agricoles** : chaque année, la province verse un certain montant de l'acre à la municipalité dans laquelle se trouve la terre agricole. Le propriétaire ne paie pas d'impôt foncier. Un changement d'usage peut entraîner le prélèvement d'une taxe correspondant à 20 % de la valeur du bien.
- **Terrains boisés** : les terrains forestiers sont totalement exonérés d'impôts fonciers en vertu de l'article 47 de l'*Assessment Act*. Les propriétaires paient plutôt un certain montant l'acre au titre d'un «avoir exploitable» (lorsque la superficie détenue est inférieure à 20 235 hectares - 50 000 acres), montant plus élevé lorsque la superficie dépasse cette limite et que la propriété est considérée comme un bien commercial. Il peut y avoir une imputation supplémentaire allant jusqu'à un cent l'acre si une taxe de protection incendie est prélevé. Un changement d'utilisation peut entraîner encore une fois la levée d'un impôt correspondant à 20 % de la valeur foncière (sauf s'il s'agit d'une conversion en terre agricole).

- **Clauses restrictives/servitudes** : la valeur imposable est réduite selon les effets réels.
- **Terres de loisirs** : «les terrains de plus de trois acres appartenant à un organisme de bienfaisance... ne portant aucun bâtiment et utilisés exclusivement à des fins philanthropiques sont assujettis à une taxe loisirs de 5 \$/l'acre» (Finnis 1979). Ce chiffre a été rajusté par la suite mais le taux demeure vingt fois supérieur à celui des terrains forestiers considérés comme des avoirs exploitables (dont la superficie est inférieure à 20 235 hectares - 50 000 acres).

Île-du-Prince-Édouard

À l'Île-du-Prince-Édouard, les deux lois les plus importantes dans ce domaine sont la *Real Property Assessment Act* (évaluation des biens immeubles) et la *Real Property Tax Act* (imposition des biens immeubles). Il existe, dans cette province, une distinction fondamentale entre les biens commerciaux et non commerciaux; le taux d'imposition des premiers correspond à deux fois celui des deuxièmes. Voici les dispositions spécifiques :

- **Terres détenues par les organismes de charité** : les organismes exonérés d'impôt sont surtout des établissements religieux et éducatifs. Les sociétés de fiducie ne figurent pas dans les énumérations que renferment les textes.
- **Terres agricoles** : ces terres sont évaluées en fonction de leur rendement agricole et pas selon leur valeur marchande. Le taux d'imposition des terres agricoles et boisées correspond à la moitié de celui des biens commerciaux. Les terres agricoles étant définies comme des terres arables, certains espaces naturels comme les terres humides seraient exclus.

- **Terrains boisés** : les mêmes taux réduits (que pour les terres agricoles) s'appliquent même si l'évaluation peut se faire en considérant la valeur marchande plutôt que la productivité du sol.
- **Clauses restrictives/servitudes** : la valeur imposable est réduite selon les effets réels.

En pratique, il semble que le ministère des Finances de la province n'a pas fait payer d'impôts aux organismes de bienfaisance qui possèdent des terres protégées.

Terre-Neuve

À Terre-Neuve, aucune évaluation foncière n'est effectuée (donc aucun impôt foncier n'est perçu) pour les terres situées à l'extérieur des limites des municipalités. Même pour les propriétés situées à l'intérieur de celles-ci, environ 25 % des localités ne procèdent à aucune évaluation et ne prélèvent aucune taxe.

Les principales dispositions se trouvent dans les lois suivantes : *Assessment Act* (évaluation foncière), *Municipality Act* (municipalités), et la *St. John's Assessment Act*. D'autres conseils municipaux peuvent exonérer certains biens fonciers. La législation terre-neuvienne comporte les dispositions suivantes :

- **Terres détenues par les organismes de charité** : la ville de St. John's peut exonérer les biens immobiliers que détiennent ou occupent des organismes de charité enregistrés en vertu de la *Loi de l'impôt sur le revenu*. Dans d'autres municipalités, les organismes peuvent demander une exonération,

mais cela ne semble pas s'appliquer aux groupes écologiques.

- **Terres agricoles** : ces terres ne sont pas assujetties aux impôts fonciers (mais des taxes professionnelles peuvent être prélevées).
- **Terrains boisés** : en vertu de la *Forest Land (Management and Taxation) Act* [terrains forestiers (exploitation et imposition)], deux taxes sont prélevées : (1) une certaine somme par hectare pour la protection incendie et (2) un pourcentage du taux de cordage multiplié par la redevance d'exploitation par volume. Les «terres aménagées» bénéficient d'une réduction substantielle.
- **Clauses restrictives/servitudes** : la valeur imposable est réduite selon les effets réels.

Territoires du Nord-Ouest

Dans les Territoires du Nord-Ouest, la principale loi est la *Property Assessment Taxation Act* (évaluation et imposition foncière), laquelle renferme les dispositions suivantes :

- **Terres détenues par les organismes de charité** : le conseil peut, à son gré, exonérer d'impôt les terres appartenant à une société en vertu de la *Societies Act* (sociétés).
- **Terres agricoles** : aucune disposition particulière n'a été adoptée.
- **Terrains boisés** : aucune disposition particulière n'a été adoptée.
- **Clauses restrictives/servitudes** : la valeur imposable est réduite selon les effets réels.

Yukon

Au Yukon, on doit se référer surtout à l'*Assessment and Taxation Act* (évaluation et imposition foncière), qui renferme les dispositions suivantes :

- **Terres détenues par les organismes de charité** : les biens fonciers utilisés à des fins religieuses sont entièrement exonérés,⁴⁵ mais rien n'est prévu pour les autres oeuvres de bienfaisance. Le Cabinet peut toutefois exempter, par règlement, d'autres terres.
- **Terres agricoles** : aucune disposition particulière n'a été adoptée.
- **Terrains boisés** : aucune disposition particulière n'a été adoptée.
- **Clauses restrictives/servitudes** : la valeur imposable est réduite selon les effets réels.

Les nouvelles mesures envisagées

Étant donné la diversité des méthodes adoptées pour octroyer des avantages fiscaux, les meilleurs mécanismes mis en place dans une province ou un territoire sont difficilement transposables sans modification dans une autre partie du Canada. On peut toutefois formuler quelques conclusions globales.

Recommandations

L'examen effectué a permis de faire certaines constatations valables dans tous les cas :

- (a) Les sommes en jeu sont généralement peu importantes.
- (b) Cela est dû au fait que les terres que nous voulons protéger (terres écosensibles) appartiennent souvent déjà à une classe de faible imposition pour d'autres raisons.
- (c) Il demeure toutefois souhaitable, par principe, de prévoir un traitement fiscal spécifique pour les zones

protégées; ce type de mesure peut avoir un effet psychologique bénéfique sur les propriétaires en les incitant à prendre des dispositions en faveur de la conservation des terres fragiles.

- (d) Étant donné que les sommes en jeu sont relativement faibles, un tel projet ne devrait pas soulever une vive opposition dans les milieux gouvernementaux. En fait, plusieurs gouvernements ont déjà pris des mesures dans ce sens de manière informelle, tandis que d'autres ont également agi sur le plan législatif.
- (e) Dans le cas des mesures informelles déjà en place, les gouvernements agissent sans appui législatif, ce qui n'est pas une situation facile pour les fonctionnaires. Par ailleurs, ces dispositions peuvent être abandonnées suite à un changement de politique.

Vu le grand nombre de méthodes employées dans les différentes parties du Canada, il n'est pas souhaitable de recommander une formule unique pour le traitement fiscal des terres écosensibles. Il est préférable de suggérer aux provinces et territoires de considérer les terres protégées de la même manière que la catégorie de biens la plus favorisée sur le plan fiscal dans leur juridiction. Cela permettrait à chaque gouvernement d'utiliser des mécanismes auxquels il est habitué et de rencontrer ainsi le moins de résistance possible.

Parmi les différents modèles possibles, l'idée d'un remboursement provincial est séduisante car elle élimine toute «pénalisation» des municipalités possédant une grande superficie de terres humides, lesquelles pourraient se plaindre d'être davantage touchées que les autres municipalités par le nouveau régime fiscal. De toute manière, cette objection n'est pas valable puisque ces municipalités perçoivent généralement des taxes peu élevées sur les terres humides. Par conséquent, les désavantages

provoqués par le projet seraient extrêmement limités; mais en politique, «perception et réalité sont synonymes». Une possibilité intéressante consisterait à étendre le programme de remboursement en s'inspirant du modèle ontarien de défiscalisation de la nature, dans le cas des gouvernements qui possèdent déjà ce type de programme (ou qui songent à en adopter un). En revanche, si un ensemble d'incitations existe déjà pour d'autres catégories de biens fonciers, il serait sans doute préférable d'établir le système à partir de ces incitations.

Un élément qui semble particulièrement intéressant est la disposition de récupération d'avantages fiscaux en cas de changement d'utilisation, comme pour les terrains de golf en Ontario. Ces hausses d'impôts rétroactives peuvent freiner la destruction éventuelle des terres écosensibles après que celles-ci aient bénéficié d'une forme de traitement fiscal avantageux. De plus, cette disposition semble plus acceptable du point de vue de la justice fiscale: un propriétaire ne devrait pas bénéficier d'un avantage

s'il a l'intention de détruire ce pour quoi l'avantage lui a été accordé.

Voici les recommandations proposées sur cette question :

Recommandation n° 6: Toutes les provinces et tous les territoires devraient être incités à modifier leur législation en matière d'évaluation et de recouvrement fiscal de manière à faire explicitement référence à la conservation des terres écosensibles.

Recommandation n° 7: Les diverses dispositions légales devraient assurer aux terres écosensibles un traitement équivalent à celui des autres biens fonciers, appartenant à des particuliers ou à des organismes de charité, qui bénéficient du statut le plus avantageux. Les mécanismes particuliers mis en oeuvre devraient correspondre aux pratiques adoptées par le gouvernement concerné en la matière.

Recommandation n° 8: La législation devrait renfermer une disposition de récupération fiscale dans le cas d'un changement d'utilisation des biens fonciers.

Recommandation n° 1: La fiction légale qui présume des gains en capital (avec imposition éventuelle de ces gains) lors des donations de terres écosensibles devrait être abolie.

Recommandation n° 2: Le plafond des dépenses déductibles au titre des dons de charité (20 % du revenu) devrait être relevé. Les dépenses d'entreprises ne sont pas limitées et rien dans la politique actuelle ne justifie un traitement moins avantageux des donations altruistes. Si le Gouvernement du Canada tient à maintenir un plafond, ce dernier devrait être équivalent à celui fixé pour les dons en faveur des gouvernements fédéral, provin-

cial ou territorial (soit 100 % du revenu).

Recommandation n° 3: Le traitement fiscal des donations de biens faisant partie du patrimoine naturel canadien ne devrait pas être moins avantageux que celui des donations de biens appartenant au patrimoine culturel canadien.

Recommandation n° 4: La concession d'une clause restrictive ou d'une servitude visant à assurer la conservation des terres écosensibles ne devrait pas être assujettie à une présomption de gains en capital ou à un plafond de 20 % du revenu, non plus que les donations d'autres droits dans ce type d'espaces.

Récapitulation des recommandations

Recommandation n° 5: L'acquisition par les organismes de charité de clauses restrictives ou de servitudes visant à protéger l'environnement pourrait continuer à être assujettie à la TPS mais ne devrait pas entraîner d'autres obligations fiscales comme celle des gains en capital réputés.

Recommandation n° 6: Toutes les provinces et tous les territoires devraient être incités à modifier leur législation en matière d'évaluation et de recouvrement fiscal de manière à faire explicitement référence à la conservation des terres écosensibles.

Recommandation n° 7: Les diverses dispositions légales devraient assurer aux terres écosensibles un traitement équivalent à celui des autres biens fonciers, appartenant à des particuliers ou des organismes de charité, qui bénéficient du statut le plus avantageux. Les mécanismes particuliers mis en oeuvre devraient correspondre aux pratiques adoptées par le gouvernement concerné en la matière.

Recommandation n° 8: La législation devrait renfermer une disposition de récupération fiscale dans le cas d'un changement d'utilisation des biens fonciers.

Approvisionnement et Services Canada. 1992. *Regeneration: Toronto's Waterfront and the Sustainable City*. Rapport de la Commission royale sur l'avenir du secteur riverain de Toronto. Ottawa (Ontario).

Association canadienne des loisirs/parcs. (sans date). *CPRA National Policy*. Ottawa (Ontario).

Association forestière canadienne. 1983. *Taxation and Private Lands' Forests and Woodlots in Canada*. Ottawa (Ontario).

Atlas, M. I. 1989. *Canadian Taxation of Real Estate*. CCH Canadian Ltd. Don Mills (Ontario).

Baker, B. D. 1990. *Taxation in the Forestry Sector in Canada*. Economics Studies Program Working Papers 1988/89/90. Forêts Canada. Ottawa (Ontario).

Brenneman, R. L. et S. M. Bates (éditeurs). 1984. *Land Saving Action*. Island Press. Covelo (Californie).

Brown, J. R. 1984. Sales and Property Tax Exemptions for Charities. *The Philanthropist* 4 (3): 34-44.

Cardinal, J. G. 1976-1978. Dons de charité. *Revue du Notariat*. 490-492.

Cassils, A. J. 1990. Structuring the tax system for sustainable development. *Sustainable Development* (1990): 141-154.

CCH Canadian Ltd. 1991. *CCH Canadian Master Tax Guide*. Toronto (Ontario).

Centre canadien pour la philanthropie. 1990. *Law, Tax and Charities*. Toronto (Ontario).

Conseil canadien des ministres des ressources et de l'environnement. 1979. *Forestry Imperatives for Canada*. Présenté lors de la réunion annuelle. Kelowna (Colombie-Britannique).

Références

- Conseil consultatif canadien de l'environnement. 1991. *A Protected Areas Vision for Canada*. Ottawa (Ontario). 88 p.
- Cox, K. 1987. *Wildlife Conservation on Private Lands*. Habitat faunique Canada. Ottawa (Ontario).
- Cox, K. 1989. *Heritage Conservation and Sustainable Development*. J. G. Nelson et S. Woodley (éditeurs). Université de Waterloo. Waterloo (Ontario).
- Crowe, I. 1991. Uncertain incentives: tax-wise, there's precious little to encourage environmental protection. *CA Magazine* 124 (3): 51-52.
- Dancey, Resendes, Kesler, et Puthon. 1991. *A Guide to the Goods and Services Tax*. CCH Canadian Ltd. Don Mills (Ontario).
- Deloitte et Touche. 1990. *GST Impact: The Final Countdown*. De Boo. Don Mills (Ontario).
- Denhez, M. 1978. La protection de l'environnement bâti. *La Revue du Barreau* 1978: 605, 670-674.
- Denhez, M. 1990. *Révision de la politique du patrimoine ontarien*. Ministère de la Culture et des Communications de l'Ontario. Technical Paper No. 2. Toronto (Ontario).
- Denhez, M. 1991. *Protected areas/sites and tourism*. Allocution à la conférence TTRA sur le tourisme, l'environnement et le développement durable. Université Brock. St. Catharines (Ontario).
- Denhez, M. 1992. Conservation Covenants, Easements and Gifts, chapitre devant être intégré. *Dans Environment on Trial*. 2^e édition. Institut canadien du droit et de la politique de l'environnement. Toronto (Ontario).
- Drache, A. 1985. *Subsidized Property Taxes, etc.* Opinion non publiée exprimée devant Habitat faunique Canada, 22 février 1985. Ottawa (Ontario).
- Drache, A. 1987. *Wildlife Check-off Proposal*. Opinion non publiée exprimée devant le Service canadien de la faune, Environnement Canada, 20 mars 1987. Hull (Québec).
- Drache, A. (éditeur) 1990. *Canadian Taxation of Charities and Donations*. De Boo. Toronto (Ontario).
- Ecology Action Centre. 1988. *Sustaining Earth: A Bibliography*. Ecology Action Resource Centre, Dalhousie University School of Library and Information Studies. Halifax (Nouvelle-Écosse).
- Environnement Canada. 1980. *Assessment Procedures in Canada and Their Use in Agricultural Land Preservation*. Document de travail n^o 7. Direction générale des terres. Hull (Québec).
- Environnement Canada. 1989. *Federal Economic Instruments and Achievement of Environmental Objectives*. Direction du développement durable. Hull (Québec).
- Environnement Canada et Communications Canada. 1990. *Heritage in the 1990s - Towards a Government of Canada Strategy*. Actes de conférence à Edmonton, octobre 1990. Ottawa (Ontario).
- Federation of Ontario Naturalists. 1988. *Dans Seasons*: hiver 1988.
- Finances Canada. 1989. *Goods and Services Tax Technical Paper*. Ottawa (Ontario).
- Finances Canada. 1992. Opinion exprimée par le Ministre, D. Mazankowski, devant le Comité permanent des communications et de la culture, 24 janvier 1992. Ottawa (Ontario).
- Finnis, F. H. 1979. *Property Assessment in Canada*, 3^e édition. Association canadienne d'études fiscales. Toronto (Ontario).

- Fondation du patrimoine ontarien. 1990. *The Ontario Heritage Foundation's Natural Heritage Conservation Easements*. Toronto (Ontario).
- Forum sur les terres humides durables. 1990. *Terres humides durables: un défi international des années 1990*. Secrétariat du Conseil nord-américain de conservation des terres humides (Canada). Ottawa (Ontario). (Voir aussi les *Notes explicatives des recommandations du Forum* - non publié.)
- Goodman, W. D. 1984. The impact on charitable giving. *The Philanthropist* 4: (5).
- Goodman, W. D. 1986. Charitable gifts of appreciated capital property. *Estates Quarterly* 8: 189-192.
- Gouvernement du Canada. 1990a. *Le Plan vert du Canada pour un environnement sain*. Ottawa (Ontario).
- Gouvernement du Canada. 1990b. *Green Plan Consultation National Wrap-Up Session Workshop Reports*. Ottawa (Ontario).
- Greenwood, J. K. et J. A. Whybrow. 1991. *Evaluating Preferential Tax Treatment for Agriculture and Rural Revitalization*. Dans Actes, International Conference on Property Taxation. Lincoln Institute of Land Policy, Cambridge (Massachusetts).
- Hilts, S. et T. C. Moull. 1984. *Landowner Contact Pilot Project: 1984*. Université de Guelph. Guelph (Ontario).
- Hilts, S. et T. C. Moull. 1985. *Natural Heritage Stewardship Program, 1985*. Université de Guelph. Guelph (Ontario).
- Hilts, S. et T. C. Moull. 1988. *Protecting Ontario's Natural Heritage Through Private Stewardship*. Université de Guelph. Guelph (Ontario).
- Hoagland, H. E. 1955. *Real Estate Principles*. McGraw-Hill. New York (New York).
- Institut canadien des urbanistes. 1990. *Reflections on Sustainable Planning*. Ottawa (Ontario).
- Ionson, A. 1988. *Property Taxation and Natural Area Protection in Ontario*. Thèse de maîtrise, Université de Waterloo. Waterloo (Ontario).
- Island Nature Trust. 1989. *Private Stewardship - The Landowner's Options: A Guide to Voluntary Land Protection*. Charlottetown (Île-du-Prince-Édouard).
- Lord, G. et al. 1978. *Protection des boisés et des espaces naturels en milieu urbain*. Centre de recherche en droit public, Université de Montréal. Montréal (Québec).
- McGuckin, C. 1988. Ontario to notify those eligible for land-tax rebate. *Seasons hiver 1988*: 10. Federation of Ontario Naturalists. Don Mills (Ontario).
- McKie, A. B. 1988. Properly Taxing Property. *Canadian Current Tax* 2: c91-c95.
- Megarry. 1975. *Megarry's Manual of the Law of Real Property*, 5^e édition. Londres (Royaume-Uni).
- Ministère de la Culture et des Communications de l'Ontario. 1990. *Révision de la politique du patrimoine ontarien*. Propositions pour législation. Toronto (Ontario).
- Morgan, J. 1987. *Private Stewardship/Landowner Contact*. Habitat faunique Canada. Ottawa (Ontario).
- Natural Areas Journal. 1984. Édition spécial, juillet 1984.
- Pearson, M. 1990. *Taxation and Environmental Policy: Some Initial Evidence*. Institute for Fiscal Studies. Londres (Royaume-Uni).

- Recreation, Parks and Wildlife Foundation. 1989. *Our Legacy*. Park Venture Fund Winter Issue (1989). Washington (D.C.).
- Reid, R. 1988. *Bringing Trust to Ontario: A Study on the Role of Nature Trusts: Phase 1*. Bobolink Enterprises. Washago (Ontario).
- Revenu Canada. 1984. *Dispositions partiales*. Bulletin d'interprétation, édition spéciale IT-264R. octobre 1984. Ottawa (Ontario).
- Revenu Canada. 1986. *Loi de l'impôt sur le revenu : Dons déductibles et reçus officiels de dons*. Bulletin d'interprétation IT-110R2; mai 1986. Ottawa (Ontario).
- Revenu Canada. 1988. *Dons de biens en immobilisation, à des oeuvres de charité et à d'autres organismes*. Bulletin d'interprétation IT-288R. mai 1988. Ottawa (Ontario).
- Revenu Canada. 1989. *Dons déductibles et reçus officiels de dons : Communiqué spécial*. Bulletin d'interprétation IT-110R2. janvier 1989. Ottawa (Ontario).
- Revenu Canada. 1990a. *Dons en nature à une oeuvre de charité et autre*. Bulletin d'interprétation IT-297R2, mars 1990. Ottawa (Ontario).
- Revenu Canada. 1990b. *Opinion to Island Nature Trust of P.E.I. on Tax Treatment of Covenants/Easements*, 13 juillet 1990. Ottawa (Ontario).
- Ryder, J. P. et D. A. Boag. 1981. A Canadian paradox – private land, public wildlife: can it be resolved? *Canadian Field Naturalist* 95 (1): 35.
- Silverstone, S. 1974. Open space preservation through conservation easements. *Osgoode Hall Journal* 12: (1).
- Swaigen, J. 1979. *Preserving Natural Areas in Ontario*. Fondation canadienne de recherche du droit de l'environnement. Toronto (Ontario).
- Tingley, D., F. P. Kirby, et R. D. Hupfer. 1986. *Conservation Kit: A Legal Guide to Private Conservancy*. Environmental Law Centre. Edmonton (Alberta): (Mise à jour en 1988.)
- Trombetti, O. et K. W. Cox. 1990. *Land, Law and Wildlife Conservation*. Document de référence n° 3, Habitat faunique Canada. Ottawa (Ontario).
- Waddell, J. 1990. *Final Report: Island Nature Trust Landowner Contact Program, Project 3.5*. Island Nature Trust. Charlottetown (Île-du-Prince-Édouard).
- Weeks, N. 1979. *Conservation Easements and the Niagara Escarpment*. Sierra Club of Ontario Foundation. Toronto (Ontario).

Annexes

- A. Le traitement fiscal des donations de biens culturels et de terres de patrimoine naturel**
- B. Quatre études fiscales de cas en Ontario**

Le traitement fiscal des donations de biens culturels et de terres de patrimoine naturel⁴⁶

On trouvera ci-dessous une série de calculs détaillés illustrant le traitement fiscal des donations de terres écosensibles, en comparaison avec les donations de biens culturels.

Le calcul n° 1 explique les répercussions fiscales de la donation unique d'une terre du patrimoine naturel par un particulier à un organisme de charité enregistré. Cette personne dispose d'un revenu imposable d'environ 50 000 \$ par an et possède un terrain qui sera soumis à l'impôt sur les gains en capital si elle en fait don. Dans cet exemple, le bien foncier vaut actuellement 600 000 \$ environ, ce qui produira un gain en capital de quelque 500 000 \$. L'impôt total que devra verser le propriétaire, qui gagne 50 000 \$ par an, est de 144 449 \$. On voit donc qu'un particulier riche en terres mais pauvre en liquidités peut être «gratifié» d'un avis de cotisation de 144 449 \$ pour avoir voulu faire une généreuse contribution à la cause de la protection de la nature; cela peut difficilement inciter les propriétaires à défendre l'incalculable patrimoine naturel du Canada en concédant une servitude foncière ou en faisant don d'un droit de propriété à un organisme de charité enregistré.

Le calcul n° 2 porté sur la donation au gouvernement d'un bien du patrimoine naturel par un particulier. Dans cet exemple, le propriétaire a également un revenu imposable de 50 000 \$, et nous prendrons, pour faciliter la comparaison, un gain en capital et une donation de même valeur que dans l'exemple précédent. Précisons toutefois que lorsqu'un don est fait au gouvernement, le propriétaire ne paie pas d'impôts pendant les trois premières années et ne verse qu'une somme minime la quatrième année. Un propriétaire foncier

comprendra donc, en calculant la dette fiscale qu'entraîne la donation d'un espace naturel à un organisme de charité enregistré par rapport à une donation au gouvernement, que cette dernière solution est nettement plus avantageuse.

Malgré l'existence de nombreuses mesures gouvernementales positives visant à protéger le patrimoine naturel canadien, la vitesse à laquelle les terres menacées continuent à être transformées fait songer à une citation provenant du Conseil du Président sur la qualité de l'environnement, publiée dans le *Stanford Environmental Law Journal* : «Il n'est ni possible ni souhaitable que le gouvernement possède la totalité des terres ou qu'il protège l'ensemble du patrimoine naturel et écologique du pays. Étant donné l'évolution des priorités économiques, le déficit de l'État et l'intensification des pressions en vue d'un allègement du fardeau fiscal du secteur privé, il ne faut plus autant compter sur le secteur public pour protéger et sauvegarder les richesses naturelles du pays. Nous devons résolument nous tourner vers les propriétaires fonciers et les organismes privés qui devront jouer un rôle de plus en plus important dans la protection de ces ressources.»

Le calcul n° 3 montre l'imputation du produit de disposition en cas de donation d'un bien à valeur patrimoniale à un organisme de charité enregistré. Dans cet exemple, la valeur de la donation est réduite artificiellement, sans qu'il soit tenu compte du prix courant de la propriété, afin de réduire au minimum les répercussions fiscales d'une telle donation. Comme l'indique le point six ci-dessous, le montant du don est dans ce cas évalué à 100 000 \$, ce qui correspond en fait au prix de base rajusté. Cette solution permet à un organisme de charité enregistré de réduire la charge fiscale d'un propriétaire foncier qui souhaite faire don d'un important bien

Annexe A

46. Les études de cas présentées dans l'Annexe A ont été effectuées pour le compte d'un client par des juristes experts en fiscalité rattachés à un important cabinet d'avocats de l'Ouest du Canada. Avec l'accord du client en

question, l'auteur a été autorisé par écrit à reproduire ces études dans le présent texte. Cependant, le cabinet d'avocats n'a obtenu la permission de divulguer que les renseignements présentés ici.

du patrimoine naturel. Il reste cependant beaucoup plus avantageux, sur le plan fiscal, de céder un terrain ou une oeuvre d'art directement à la Couronne.

Le calcul n° 4 porte sur la donation à un établissement désigné d'un bien meuble culturel, c'est-à-dire d'une oeuvre d'art, d'une valeur équivalente par un particulier. En étudiant cet exemple, on constate que la protection des oeuvres d'art semble nettement plus prioritaire que la sauvegarde du patrimoine naturel, bien qu'un grand nombre de nos chefs-d'oeuvre soient inspirés de ce patrimoine. Prenons, à titre d'illustration, l'exemple du propriétaire d'un tableau représentant une espèce menacée qui fait don de cette oeuvre à un établissement désigné. Cette donation, qui n'est pas soumise à l'impôt sur les gains en capital, n'entraîne le paiement d'aucun impôt sur le revenu pendant un minimum de cinq ans. Si, par contre, cette personne était propriétaire du dernier kilomètre carré abritant cette espèce menacée au Canada et qu'elle souhaitât en faire don à un organisme de charité enregistré, cet organisme pourrait la ruiner, dans le cas du calcul n° 1, en acceptant la donation, ou, dans le cas du calcul n° 3, réduire au minimum l'impôt qu'elle aurait à payer, auquel cas le bénéfice de l'opération serait marginal.

Conséquences des donations de biens à valeur patrimoniale sur l'impôt sur le revenu

Introduction

Les quatre calculs présentés ci-dessous illustrent les répercussions fiscales générales d'une donation de terrain par un particulier. Dans chacun des exemples, on s'est appuyé sur les hypothèses suivantes :

1. Le terrain, actuellement, a une juste valeur marchande de 600 000 \$ et un prix de base rajusté (coût aux fins de l'impôt) de 100 000 \$.
2. L'année de la cession, le donateur a perçu par ailleurs des revenus de 50 000 \$, chiffre qui augmentera de 5 000 \$ par an après la donation.
3. L'année de la donation et les années suivantes, le donateur ne fera pas d'autres gains en capital et n'aura pas d'autres déductions ou crédits d'impôt au titre de dons de charité.
4. Le donateur a épuisé son exonération cumulative des gains en capital.
5. Le donateur est imposable au taux fédéral maximal de 29 % par an et continuera d'être imposé à ce taux pendant la période de report de la donation. L'impôt provincial a été calculé au taux de 46,5 % de l'impôt fédéral.
6. La surtaxe n'a pas été comptée.

Les formules suivantes s'appliquent à chacun des exemples :

Revenu imposable total =
gain en capital imposable +
autres revenus imposables

Gain en capital =
juste valeur marchande du bien
cédé - prix de base rajusté du
bien

Gain en capital imposable =
75 % du gain en capital

Crédit d'impôt fédéral pour dons =
29 % du plus faible des montants
suivants : (i) le montant
du don (ii) 20 % des revenus
gagnés au cours d'une année
quelconque

Impôt fédéral net =
impôt fédéral - crédit d'impôt
fédéral pour dons

Impôt total =
impôt fédéral net + impôt
provincial

Calcul n° 1 : Donation unique d'un bien du patrimoine naturel par un particulier à un organisme de charité enregistré

Ce calcul indique les répercussions fiscales d'une donation unique de terrain par un particulier. Une telle donation entraîne une forte augmentation du revenu et de l'obligation contributive qu'elle suppose, nettement supérieure aux déductions au titre de la donation

(en raison de la limitation à 20 % du revenu; voir 7(ii) ci-dessous). Dans ces circonstances, 43 500 \$ seulement sur les 600 000 \$ de la donation sont déductibles. On notera cependant que si, au cours des années suivant la donation, le revenu est supérieur à ce qui a été prévu, une plus grande partie de la valeur du don pourra être demandée comme déduction.

	Année de la donation		Période de report			
	1990	1991	1992	1993	1994	1995
1. Gain en capital	500 000 \$	Néant \$	Néant \$	Néant \$	Néant \$	Néant \$
2. Gain en capital imposable	375 000	Néant	Néant	Néant	Néant	Néant
3. Autres revenus imposables	50 000	55 000	60 000	65 000	70 000	75 000
4. Revenu imposable total	425 000	55 000	60 000	65 000	70 000	75 000
5. Impôt fédéral (29 %)	123 250	15 950	17 400	18 850	20 300	21 750
6. Montant de la donation	600 000	Néant	Néant	Néant	Néant	Néant
7. Crédit d'impôt fédéral pour dons : 29 % du plus faible des montants suivants : (i) le montant du don (600 000 \$) (ii) 20 % des revenus annuels	(24 650)	(3 190)	(3 480)	(3 770)	(4 060)	(4 350)
8. Impôt fédéral net	98 600	12 760	13 920	15 080	16 240	17 400
9. Impôt provincial	45 849	5 933	6 473	7 012	7 552	8 091
10. Impôt total	144 449	18 693	20 393	22 092	23 792	25 491

Tableau A-1 : Calculs pour une donation unique de terrain à un organisme de charité

Calcul n° 2 : Donation d'un bien du patrimoine naturel par un particulier au gouvernement

Une deuxième possibilité consiste à faire don du bien à la Couronne, ce qui aura les mêmes conséquences générales que celles décrites pour le calcul n° 1. Cependant, contrairement à ce qui est le cas pour une donation à un organisme de charité, le montant du crédit qui peut être imputé pour une année donnée n'est pas

plafonné à 20 % du revenu. La donation peut ainsi passer entièrement en déduction si le revenu est suffisant. S'il s'agit du don d'un bien admissible (comme une terre, qui est un bien en immobilisation), le donateur peut choisir le montant du produit de disposition (dans certaines limites) qui constituera le montant de la donation (voir le calcul n° 3).

	Année de la donation		Période de report			
	1990	1991	1992	1993	1994	1995
1. Gain en capital	500 000 \$	Néant \$	Néant \$	Néant \$	Néant \$	Néant \$
2. Gain en capital imposable	375 000	Néant	Néant	Néant	Néant	Néant
3. Autres revenus imposables	50 000	55 000	60 000	65 000	70 000	75 000
4. Revenu imposable total	425 000	55 000	60 000	65 000	70 000	75 000
5. Impôt fédéral (29 %)	123 250	15 950	17 400	18 850	20 300	21 750
6. Montant de la donation	600 000	Néant	Néant	Néant	Néant	Néant
7. Crédit d'impôt fédéral pour dons : 29 % de la donation jusqu'à concurrence du revenu total jusqu'à ce que la totalité de la donation soit utilisée	(123 250)	(15 950)	(17 400)	(17 400)	Néant	Néant
8. Impôt fédéral net	Néant	Néant	Néant	1 450	20 300	21 750
9. Impôt provincial	Néant	Néant	Néant	674	9 440	10 114
10. Impôt total	Néant	Néant	Néant	2 124	29 740	31 864

Tableau A-2 : Calculs pour une donation au gouvernement

Calcul n° 3 : Imputation du produit de disposition en cas de donation d'un bien du patrimoine naturel à un organisme de charité enregistré

En vertu de l'article 118.1 de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, un donateur particulier peut, dans certaines limites, convenir avec un organisme de charité enregistré du produit de disposition en cas de donation d'un bien en immobilisation. S'il est décidé que le produit de disposition sera égal au prix de base rajusté du bien, la cession n'entraînera aucun gain en capital. Le montant choisi comme produit constituera également le montant de la donation.

Dans l'exemple suivant, nous supposons que le propriétaire fait une donation à un organisme de charité enregistré, les parties ayant décidé que le produit de disposition sera égal à 100 000 \$, soit le prix de base rajusté (coût aux fins de l'impôt) du bien. Nous obtenons ici, par rapport aux calculs précédents, une réduction importante de l'impôt payé l'année de la donation, ainsi qu'une baisse du montant de la déduction imputable pour compenser le revenu. Une fois de plus, dans cet exemple, une très faible partie de la donation sert de crédit, en raison du plafond fixé à 20 % du revenu.

	Année de la donation		Période de report			
	1990	1991	1992	1993	1994	1995
1. Gain en capital	Néant \$	Néant \$	Néant \$	Néant \$	Néant \$	Néant \$
2. Gain en capital imposable	Néant	Néant	Néant	Néant	Néant	Néant
3. Autres revenus imposables	50 000	55 000	60 000	65 000	70 000	75 000
4. Revenu imposable total	50 000	55 000	60 000	65 000	70 000	75 000
5. Impôt fédéral	14 500	15 950	17 400	18 850	20 300	21 750
6. Montant de la donation	100 000	Néant	Néant	Néant	Néant	Néant
7. Crédit d'impôt fédéral pour dons : 29 % du plus faible des montants suivants : (i) le montant du don (100 000 \$) (ii) 20 % des revenus annuels	(2 900)	(3 190)	(3 480)	(3 770)	(4 050)	(4 350)
8. Impôt fédéral net	11 600	12 760	13 920	15 080	16 240	17 400
9. Impôt provincial	5 394	5 933	6 473	7 012	7 552	8 091
10. Impôt total	16 994	18 693	20 393	22 092	23 792	25 491

Tableau A-3 : Calculs pour une donation à un organisme de charité avec l'imputation du produit de disposition

**Calcul n° 4 : Donatton d'un bien
meuble culturel d'une valeur
équivalente par un particulier à un
établissement désigné**

En vertu des paragraphes 118.1(1) et (3) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, la donation d'un bien culturel tel qu'une oeuvre d'art à un établissement désigné ne donne lieu à aucun gain en capital imposable. Il n'y a pas non plus de restriction quant au montant du don utilisable comme crédit. Ainsi, bien que le montant de la donation reste inchangé, ni le revenu ni l'impôt à verser au titre de la disposition n'augmentent. Le donateur fait donc d'importantes économies d'impôt pendant l'intégralité de la période de cinq ans de la donation.

	Année de la donation		Période de report			
	1990	1991	1992	1993	1994	1995
1. Gain en capital	Néant \$	Néant \$	Néant \$	Néant \$	Néant \$	Néant \$
2. Gain en capital imposable	Néant	Néant	Néant	Néant	Néant	Néant
3. Autres revenus imposables	50 000	55 000	60 000	65 000	70 000	75 000
4. Revenu imposable total	50 000	55 000	60 000	65 000	70 000	75 000
5. Montant de la donation	600 000	Néant	Néant	Néant	Néant	Néant
6. Impôt fédéral (29 %)	14 500	15 950	17 400	18 850	20 300	21 750
7. Crédit d'impôt fédéral pour dons	(14 500)	(15 950)	(17 400)	(18 850)	(20 300)	(21 750)
8. Impôt fédéral net	Néant	Néant	Néant	Néant	Néant	Néant
9. Impôt provincial	Néant	Néant	Néant	Néant	Néant	Néant
10. Impôt total	Néant	Néant	Néant	Néant	Néant	Néant

Tableau A-4 : Calculs pour une donation à un établissement désigné

Quatre études fiscales de cas en Ontario

Les quatre études fiscales de cas suivantes sont reproduites, avec la permission de l'auteur, à partir du document fort réaliste rédigé par M^{me} Ionson (1988). Loin d'être caractéristiques, les quatre cas choisis par M^{me} Ionson illustrent à son avis des situations extrêmes. Ils soulignent la nécessité d'un programme du type «défiscalisation de la nature». Aujourd'hui, c'est possible que cette programme serait traité en un autre manière sous la *Conservation Land Tax Reduction Program*.

Étude de cas n° 1

Cette étude porte sur une zone boisée à proximité de Toronto, près de la route 404 et de l'avenue Woodbine.

Le propriétaire tient à préserver le statut d'espace naturel de ce terrain jusqu'à sa mort, mais l'augmentation des impôts fonciers et sa faible retraite lui donnent du souci. Il a fait appel de l'évaluation foncière et écrit à diverses instances gouvernementales, dont le premier ministre de l'Ontario, mais sans résultat. Il affirme ne pas avoir les moyens de payer des impôts de plus en plus lourds, ce qui l'obligera sans doute à vendre bientôt son terrain. Celui-ci sera probablement livré aux promoteurs, comme beaucoup de propriétés des alentours. La valeur du terrain est établie actuellement à 36 895 \$. Classé terrain résidentiel aux fins de l'évaluation, il est soumis à la taxe de ramassage des ordures. Le Tableau B-1 indique l'augmentation des impôts au cours des années.

Le propriétaire estime que le régime fiscal le pénalise du fait qu'il possède un terrain inexploité et improductif, bien qu'il constitue un magnifique territoire naturel abritant de nombreuses espèces de plantes et d'animaux. Il est douteux que même la *Federation of Ontario*

Naturalists (FON) en accepte la donation, puisque l'impôt annuel sur ce terrain représenterait 38 % des impôts qu'elle paie pour les 13 réserves naturelles qu'elle possède actuellement. Le propriétaire a droit à une réduction fiscale pour forêt aménagée sur la partie boisée de son terrain, mais il doit le déclarer comme revenu sur son formulaire d'impôt, ce qui ne constitue pas une incitation économique suffisante. Selon lui, indépendamment du remboursement, les impôts perçus sur son terrain sont trop lourds pour qu'il puisse le laisser en l'état. Ainsi, le programme récemment annoncé de réduction fiscale pour les terres protégées n'encouragerait pas ce propriétaire à conserver son bien foncier à l'état naturel.

Annexe B

Année	Impôts (\$)*
1962	60
1976	175 Réévaluation de la valeur marchande
1978	1 040
1979	1 106
1980	1 186
1981	1 838
1982	2 037 Baisse due à la réduction du taux exprimé en millième
1983	1 964
1984	2 102
1985	2 296
1986	2 432

* Informations fournies par le propriétaire.

Tableau B-1 : Impôts fonciers versés au cours des ans dans l'étude de cas n° 1

Il apparaît, dans ce cas, que le problème vient de la classe d'évaluation dans laquelle se trouve le terrain. Il est certain que celui-ci vaut plus de 36 000 \$ comme propriété résidentielle, étant donné son emplacement privilégié, sa superficie et la valeur apparente des terrains constructibles de la région. Cependant, il n'est pas encore classé comme tel et ne le sera jamais si le propriétaire a son mot à dire. S'il existait une catégorie d'évaluation pour les espaces naturels importants, le propriétaire ne serait sans doute pas obligé de vendre. Si ce terrain pouvait être évalué selon sa «valeur d'utilisation comme espace naturel», la FON aurait probablement les moyens de l'ajouter à la liste de ses réserves et d'en faire profiter les habitants de Toronto qui souhaitent visiter un site écologique à proximité de leur ville. En Ontario, les terres agricoles sont évaluées selon leur «valeur d'usage agricole» pour permettre aux agriculteurs de poursuivre leurs activités indépendamment du prix des terres et de l'augmentation des impôts fonciers aux alentours. On a proposé que les propriétaires d'espaces naturels bénéficient du même avantage.

Étude de cas n° 2

Cette étude porte sur une parcelle de 20 ha (50 acres) dans le comté de Kent, canton de Dover, en Ontario. Ce terrain, qui se trouve à l'est du lac Sainte-Claire, fait partie de la formation marécageuse du lac Sainte-Claire (qui est l'un des 36 sites caroliniens du Canada). Il se situe à 20 km environ au sud-ouest de Chatham. Ce terrain marécageux privé est entouré de cultures commerciales, caractéristiques du comté de Kent.

Le marais de 17 ha (43 acres) (à l'exclusion des digues) a été créé en 1984 avec l'aide de Canards Illimités Canada. Auparavant, le terrain servait à des cultures commerciales, en général du maïs.

Après zonage, la propriété est restée agricole, mais sa classe, aux fins de l'évaluation, est passée d'agricole à résidentielle lors de la création du marais. En même temps, en 1984, on mettait en oeuvre une évaluation selon la valeur marchande dans le canton. D'autres marécages qui existaient dans la région depuis 35 ans sous l'appellation de terres humides ont aussi vu leur classe d'évaluation passer d'agricole à résidentielle, les terrains marécageux étant considérés comme des terrains de loisirs, compris dans la classe d'évaluation résidentielle. La valeur imposable du marécage de 43 acres est passée de 945 \$ à 2 520 \$, soit une augmentation de 267 %. Une partie de cette hausse est due au fait que le facteur de la classe résidentielle est de 4,5 %, contre 2,1 % pour la classe agricole (ce facteur étant multiplié par la valeur marchande pour obtenir la valeur qui sert de base au calcul de l'impôt foncier). Le passage de la classe agricole à la classe résidentielle aurait à lui seul entraîné une augmentation de 214 % de la valeur fiscale. Le propriétaire a fait appel de son évaluation en juin 1985, mais on lui a rétorqué que le marais étant artificiel et contrôlé, il devait payer l'impôt selon l'évaluation. D'après lui, le gouvernement provincial considère son marécage comme un bien privé de luxe, pour lequel il doit s'attendre à payer davantage d'impôts. L'augmentation de l'impôt sur les 43 acres à la suite de la réévaluation de 1984 a été de 436,30 \$ (soit une augmentation de 80 %).

On ne saurait trop souligner l'importance écologique des marais du lac Sainte-Claire. On estime que dans le canton de Dover, il ne reste plus que 10 % environ des terres humides d'origine. Dans le sud de l'Ontario, les marais du lac Sainte-Claire arrivent au deuxième rang après les marais de Long Point du lac Érié dans l'ordre d'importance des aires de regroupement d'oiseaux aquatiques en vue des migrations. Les terrains

Étude de cas n° 3

marécageux proprement dits, type particulier de terres humides, sont généralement rares dans la province. Le fait que cette région soit désignée comme site carolinien du Canada en indique l'importance à l'échelon national.

Le propriétaire de la parcelle estime que le revenu de cette terre est à peu près le même, qu'elle soit exploitée comme marais ou comme terre agricole (175 à 200 \$ l'acre). Le revenu du marécage provient de la cotisation demandée aux chasseurs au cours de la saison de chasse au gibier d'eau et au rat musqué. Annuellement, le total de ces cotisations va de 7 525 à 8 600 \$ (sur les 43 acres de marais). Le coût d'entretien se situe entre 6 000 et 7 000 \$ par an, ce qui laisse au propriétaire un bénéfice net d'environ 1 500 \$. Déduction faite de l'impôt foncier, il lui reste environ 500 \$. Le propriétaire affirme que s'il ne tenait pas autant à préserver le gibier d'eau, il serait logique qu'il revienne à la production agricole. En deux ans, il pourrait obtenir une bonne récolte, payer beaucoup moins d'impôts et avoir peut-être droit à un remboursement fiscal de 60 %. C'est uniquement parce qu'il s'occupe d'un grand nombre des marais de la région (il s'y emploie à plein temps) qu'il veut bien conserver son marécage. Le classement des marais dans la catégorie agricole du point de vue du zonage, sans être constructibles, mais dans la catégorie résidentielle aux fins de l'évaluation, est parfaitement illogique. Ce cas démontre clairement la nécessité d'une autre classe d'évaluation pour les espaces naturels.

Cette étude de cas illustre la situation révélée par l'enquête, où un propriétaire se déclare en désaccord avec la classe d'évaluation résidentielle de son terrain en raison des contraintes matérielles qui limitent son développement résidentiel. Dans ce cas, la classe d'évaluation est encore plus inadéquate en raison d'un zonage restrictif.

Le Toronto *Field Naturalists' Club* est propriétaire d'une parcelle de terre humide boisée de 35 ha (87 acres) dans le canton d'Uxbridge, région de Durham, en Ontario. Il l'a achetée au cours de la période 1970 à 1973 et l'a transformée en réserve naturelle. Cette parcelle sert de refuge pour la faune et de corridor pour les espèces migrantes. Elle contribue aussi à protéger la qualité de l'eau et le débit du ruisseau d'Uxbridge.

En Ontario, du point de vue fiscal, la situation des clubs de naturalistes est la même que celle des particuliers. Dans le cas étudié, cette plaine d'inondation est classée résidentielle aux fins de l'évaluation, et sa valeur marchande est évaluée à 73 000 \$. En 1985, l'impôt levé sur la réserve naturelle a été de 1 181,60 \$. Le club a protesté contre le classement du terrain aux fins de l'évaluation, qui ne tient pas compte de l'utilisation écologique de celui-ci. Il affirme également que «... la fiscalité actuelle est l'une des principales causes de la détérioration environnementale que nous constatons chaque jour. Les propriétaires fonciers peuvent se trouver dans l'obligation de dégrader le milieu naturel pour payer leurs impôts (en remblayant les marais pour y créer une zone constructible ou même un champ).»

Le Toronto *Field Naturalists' Club*, qui a droit à la réduction fiscale pour forêts aménagées (659,05 \$ pour les 82 acres), n'en proteste pas moins contre le classement de sa réserve naturelle aux fins de l'évaluation. Voilà sans doute un autre cas où la réduction fiscale pour terres protégées, si elle s'applique bien à ce terrain, risque de ne pas mettre fin à l'iniquité qui, selon les propriétaires d'espaces naturels, existe dans le système d'évaluation. Il semble «injuste» que des organisations comme les scouts, les guides et la Croix rouge soient exemptées de l'impôt foncier alors que les

clubs de naturalistes ne le sont pas. On peut dire qu'en entretenant des réserves naturelles, ces groupes agissent dans l'intérêt du public à long terme, mais le régime fiscal n'en tient aucun compte. La possession de terrains inexploités, quelle qu'en soit l'utilisation ou l'importance écologique, est pénalisée par leur classement en zones résidentielles aux fins de l'évaluation.

Étude de cas n° 4

Ce cas, qui porte sur un terrain de la rive nord-est du lac Érié, en Ontario, est sans doute le plus extrême de ceux présentés ici. Le terrain se compose de huit parcelles distinctes s'étendant au total sur plus de 90 ha (223 acres). Le propriétaire est un chirurgien orthopédiste à la retraite qui habite Buffalo, dans l'État de New York, mais qui passe l'été dans sa propriété de Point Abino, en Ontario. Point Abino se trouve dans la région de Niagara, et la propriété se situe à l'intérieur des limites de la ville de Fort Érié, dans le canton de Bertie. La région se développe grâce aux maisons d'été, dont bon nombre appartiennent à des Américains.

Le terrain est situé sur un site carolinien du Canada, soit la forêt sablonneuse de Point Abino désignée par le ministère ontarien des Richesses naturelles comme une aire présentant un intérêt écologique (*Area of Natural Significance - ANSI*). Depuis vingt ans, ce terrain fait l'objet d'études poussées dans le cadre des ANSI. En 1969, Shan Walshe, de l'Université de Toronto, a réalisé pour l'UNESCO une fiche de renseignements au titre du Programme biologique international. En 1970, Gus Yaki, des Toronto *Field Naturalists*, y a fait une étude de la flore locale. Dans les années soixante-dix, Craig Campbell, de l'Université de Waterloo, invité par le propriétaire, a vécu dans une cabane où il a étudié le serpent à groin et le crapaud de Fowler.

Ian MacDonald a réalisé en 1976, pour le ministère ontarien des Richesses naturelles, une étude de la végétation dans le cadre du programme ANSI.

La moitié nord du terrain se compose d'un pâturage humide et de terres inexploitées dont la couche végétale a été enlevée par le propriétaire précédent, laissant la roche à nu. La partie sud se compose d'un ensemble étonnamment divers de peuplements végétaux. Le premier groupement, situé sur le versant abrupt de la dune, côté lac, se compose de cyprès faux-thuya, de genévriers rouges, de genévriers communs, de ptéléas trifoliés et de chênes rouges. Il est soumis à de fortes contraintes en raison de l'érosion qui sévit dans la région. Au sommet de la dune, on trouve un groupe de chênes rouges, d'érables à sucre et de pruches. Le troisième peuplement, situé sur la zone plane et humide s'étendant au nord de la dune, se compose de bouleaux jaunes et d'érables argentés. La lisière nord des bois, au sud du pâturage, est très humide, et la végétation y est dominée par les érables argentés et par les frênes noirs. Dans les dépressions profondes de la dune, on trouve des chênes rouges, des érables argentés, des tulipiers d'Amérique et des baguenaudiers. Dans l'étude qu'il a réalisée en 1969 au titre du Programme biologique international, Walshe déclarait, à propos de ce terrain : «... [il] offre une grande diversité de peuplements végétaux sur une aire relativement réduite... [il] contient également un excellent exemple de forêt de bouleaux jaunes (on n'a rien trouvé de mieux pendant tout un été de recherches dans le parc Algonquin)».

En 1970, le ministère ontarien des Terres et Forêts (devenu depuis le ministère des Richesses naturelles) envisageait d'exproprier le terrain pour en faire une plage publique et un camping. Le propriétaire et de nombreux écologistes motivés se sont opposés à l'expro-

priation, affirmant qu'une utilisation publique des dunes et de la plage entraînerait une érosion et que le sable serait emporté. Le projet a été suspendu et, aujourd'hui, M. Tom Beechey, un gestionnaire de la Direction des parcs du ministère ontarien des Richesses naturelles clament qu'il s'agit d'... un exemple classique de gestion privée.

La propriété comprend huit parcelles, dont trois sont classées en zone exposée et cinq en zone rurale (voir le Tableau B-2). Selon les règlements de zonage municipaux, une zone exposée peut être aménagée en terre agricole, renfermer des parcs, des aires de jeu, des courts de tennis, des terrains de boules, des aires de pique-nique et des rampes pour les embarcations. Il est interdit de construire de nouvelles habitations. Une zone rurale peut servir à tous les usages agricoles, comprendre une maison unifamiliale par lot et quelques habitations diverses.

L'une des parcelles est classée zone agricole aux fins de l'évaluation, et les sept autres sont classées aires de loisirs ou de développement rural, sous-classes de la classe d'évaluation résidentielle. Les impôts, pour ces parcelles, ont augmenté de 111 %, donc plus que doublé, de 1979 à 1986, l'impôt total, en 1986, se chiffant à 12 592,04 \$. L'évaluation de ces parcelles n'a pas changé au cours de cette période.

En 1979, le propriétaire a fait appel de toutes les évaluations, sauf de celle de la parcelle agricole, devant la Cour de révision de l'évaluation foncière. Le motif d'appel, pour les parcelles 1, 2, 4 et 5, était «un usage limité dû à des restrictions». Les parcelles 1, 2 et 4 sont classées en zone exposée et la parcelle 5 est une petite langue de terrain triangulaire. Des renseignements sur l'évaluation étaient nécessaires pour la parcelle 6, et le motif d'appel, pour les parcelles 7 et 9, était une évaluation trop élevée. Le pro-

priétaire a perdu tous les appels et l'évaluation est restée la même.

C'est pour les parcelles 2 et 4 que l'impôt à l'acre est le plus élevé (il est également élevé pour la parcelle 1, mais on n'a pu déterminer précisément sa valeur). La municipalité a classé les parcelles 2 et 4 en zone exposée, ce qui en limite fortement le développement. Le propriétaire se rend compte que les dunes de sable et le rivage de ces parcelles sont extrêmement sensibles aux perturbations; il veut simplement laisser cette aire dans l'état naturel où elle se trouve actuellement. Il s'oppose non pas au classement en zone exposée du terrain, mais à l'évaluation et à la forte imposition dont il fait l'objet, qui ne tiennent compte ni des restrictions imposées à son aménagement, ni de son importance écologique. Bien que les lots de la parcelle 1 aient une profondeur atteignant à peine 9 m (30 pieds), à cause de l'érosion et du niveau élevé des eaux, leur évaluation et l'impôt auquel ils sont assujettis sont de plus de deux fois supérieurs à ceux des 40 ha (98 acres) de terre agricole.

Il est évident qu'on attribue aux parcelles 1, 2 et 4, situées à proximité de l'eau, une valeur plus élevée qu'à celles qui en sont plus éloignées (comme la parcelle 7). Le Manuel de directives relatives au programme d'évaluation donne des indications aux évaluateurs quant à l'augmentation de valeur d'un terrain à mesure qu'il se rapproche d'un plan d'eau. Comme le territoire situé plus à l'est, le long de Point Abino, est un lotissement de maisons d'été de haute valeur, la valeur marchande des parcelles situées au bord de l'eau est d'autant plus élevée. Selon le propriétaire, cependant, on ne tient pas compte du fait que le zonage actuel de ces parcelles en interdit l'aménagement. Il estime qu'en échange de la protection d'une partie du patrimoine naturel de l'Ontario, qu'il est disposé à partager avec d'autres,

il est pénalisé par le régime fiscal qui ne considère aucunement cet aspect.

Ce cas illustre la situation qui s'est produite lors de l'enquête, où, bien que l'usage résidentiel d'une propriété soit matériellement limité, celle-ci est classée comme résidentielle aux fins de l'évaluation. Il montre aussi la contradiction entre le classement de terres en zone agricole par le système d'évaluation et le classement de terres inexploitées en zone résidentielle. Il s'agit d'un parfait exemple où le zonage d'un terrain est censé correspondre à son «meilleur usage» (état naturel), mais où le système d'évaluation est incapable de rendre compte de cette situation.

Discussion

Dans les quatre études de cas réalisées en Ontario, des terrains situés dans des milieux naturels sont classés comme résidentiels aux fins de l'évaluation, sans qu'il y ait de bâtiments sur ceux-ci. (L'étude de cas n° 1 concerne une terre boisée non exploitée, l'étude de cas n° 2, un marais, l'étude de cas n° 3, une plaine d'inondation, et l'étude de cas n° 4, une forêt sablonneuse.) Dans l'étude de cas n° 2, le propriétaire du marais perçoit une autre injustice : il n'existe aucun moyen matériel de bâtir une maison sur ce terrain tant qu'il s'agit d'un marécage, et de plus, son classement en zone agricole en interdit l'aménagement résidentiel. Dans l'étude de cas n° 4, le

Parcelle	Description	Zonage	Classe d'évaluation	Superficie (acres)	1976 Évaluation (\$)	1979 Impôts (\$)	1986 Impôts (\$)	1986 Impôt/acre (\$)
1	7 petits terrains riverains	11 (exposée)	Loisirs	0	15 700,00	1 643,49	3 469,86	s/o
2	Cabane de rondins	11	Dév. rural	6,09	3 425,00	358,52	756,96	124,30
3	Ferme/habitation	A1 (rurale)	Ferme	97,95	7 300,00	764,17	1 613,37	16,47
4	Bord de l'eau	11	Loisirs	6,62	22 650,00	2 371,00	5 005,88	756,18
5	Petite langue	A1	Loisirs	2,90	300,00	31,40	66,30	22,86
6	Couche végétale enlevée	A1	Loisirs	38,06	1 900,00	198,90	419,92	11,03
7	Éloignée du rivage	A1	Loisirs	63,88	5 300,00	544,81	1 171,35	18,34
8	Couche végétale enlevée	A1	Loisirs	8,25	400,00	41,87	88,40	10,72
Total				223,75		5 954,16	12 592,04	

Tableau B-2 : Évaluation et imposition du terrain de l'étude de cas n° 2

propriétaire fait face à une situation semblable : une grande partie de son terrain, considérée comme résidentielle aux fins de l'évaluation, est néanmoins classée en zone exposée, sans possibilité d'aménagement résidentiel. Ces études de cas indiquent dans quelle mesure les techniques d'évaluation encouragent le développement de terrains inexploités, même si les dispositions relatives à l'aménagement du territoire incitent à minimiser l'exploitation.

La proportion d'espaces naturels classés comme résidentiels (50 % environ dans l'étude) est étonnante. Tous les sites naturels étudiés se trouvent à proximité de villes ou en zone rurale. On aurait donc pu s'attendre à ce qu'un plus grand nombre d'entre eux soient classés comme terres agricoles ou comme propriétés rurales, mais au contraire, une grande proportion de sites (20 %) sont inexploités et réservés aux loisirs. Toute évolution du régime fiscal visant à promouvoir la protection des espaces naturels devrait faire la distinction entre les deux types de territoires naturels classés comme résidentiels aux fins de l'évaluation, car s'il est juste de classer comme résidentielles les zones naturelles qui ont effectivement un usage résidentiel, il n'est pas normal, par contre, de classer ainsi les espaces naturels qui n'ont pas cet usage et qui ne pourront jamais l'avoir.

Il est intéressant de noter la forte proportion de propriétaires de terrains classés comme agricoles aux fins de l'évaluation qui sont en désaccord avec ce classement (24 %). On pourrait penser qu'en raison du faible taux d'imposition des terres agricoles, leurs propriétaires seraient satisfaits de leur classement. On remarquera que le principal motif de désaccord avec le classement des terrains aux fins de l'évaluation est le même pour les terres agricoles que pour les terrains résidentiels. Le motif le plus souvent avancé est que le terrain

n'est pas adapté à sa classe ou qu'il existe des restrictions d'utilisation par rapport à cette catégorie. Les contribuables ne semblent pas satisfaits de la façon dont cette situation est considérée lors de l'évaluation de la valeur marchande des terrains. Il semble que les évaluateurs ne tiennent pas compte de la difficulté, du coût ou même de l'impossibilité d'aménager ces terrains en fonction de l'usage que leur attribue leur classe aux fins de l'évaluation.

Encore une fois, cette situation est tout à fait celle des études de cas n^{os} 2 et 4. Non seulement l'aménagement résidentiel de ces terrains est-il limité sur le plan matériel, mais la zone à laquelle ils appartiennent interdit cet aménagement. On pourra peut-être alléguer qu'il existe une possibilité de rezonage qui permettra un usage résidentiel à l'avenir. Et si tel n'est pas le cas? Que pourront faire les propriétaires pour récupérer les impôts déjà versés?

L'étude de l'évaluation des propriétés rurales permet aussi de constater que peu de gens connaissent la possibilité d'exonérer les activités forestières de l'évaluation des propriétés agricoles. Personne ne s'attend à ce que les propriétaires de terrains de classe résidentielle aient connaissance de cette exonération, mais même les propriétaires de terres agricoles semblent l'ignorer, alors qu'ils peuvent en bénéficier. Seuls 38,5 % des propriétaires de terrains classés comme agricoles aux fins de l'évaluation sont au courant de cet avantage fiscal. Comme ils possèdent tous une partie d'une zone naturelle, la plupart d'entre eux bénéficient sans doute de l'exonération. Ce résultat n'est peut-être pas si étonnant, étant donné que cette exemption n'apparaît pas sur les feuilles d'impôt. Il semble illogique d'accorder une exonération pour inciter les propriétaires de terres agricoles à garder boisé 10 % de leur terrain sans les en informer. Si l'on considère que seuls

38,5 % des propriétaires de terrains classés comme agricoles aux fins de l'évaluation ont connaissance de l'exemption, il est tout à fait remarquable que 31,5 % des propriétaires de terrains classés comme résidentiels sachent qu'elle existe. C'est sans doute que les propriétaires de terrains résidentiels connaissent tous les avantages accordés aux biens agricoles (évaluation de la valeur d'usage, remboursement de 60 % de l'impôt et exonération pour sylviculture). Il semble que le but de cette exonération, qui est d'inciter les propriétaires agricoles à conserver une certaine superficie boisée, n'est pas atteint, faute d'information.



Photo : K. Cox

La conservation de l'habitat est devenue une priorité nationale pour tous les Canadiens.

Série de communications sur les terres humides durables

Communication n° 1992-1. *Guide d'évaluation des terres humides. Rapport final du projet Les terres humides ne sont pas des terres de désolation.* Par W.K. Bond, K.W. Cox, T. Heberlein, E.W. Manning, D.R. Witty, et D.A. Young. Publié en partenariat avec Habitat faunique Canada et le Service canadien de la faune, Environnement Canada. 139 p.

Communication n° 1992-2. *Aucune perte nette: mise en oeuvre d'objectifs "aucune perte nette" pour la conservation des terres humides au Canada.* Par P. Lynch-Stewart. Publié en partenariat avec le Service canadien de la faune, Environnement Canada. 44 p.

Communication n° 1992-3. *L'extraction de la tourbe et l'environnement au Canada.* Par D. Keys. En préparation en partenariat avec le ministère de l'Énergie et des Ressources du Québec et l'Association de la tourbe de sphaigne du Québec.