
ESTIMATION ET IMPOSITION DES SERVICES FONCIERS DE CONSERVATION AU CANADA

Publié en partenariat avec :



Environnement
Canada

Service canadien
de la faune

Environment
Canada

Canadian Wildlife
Service



Rapport n° 97-1
Conseil nord-américain de conservation des terres humides (Canada)

Imprimé en 1997
Ottawa (Ontario)

ISBN 0-662-25401-5
N° de cat. CW69-10/1-97-1F

Ce rapport a été préparé par M. Ian C. Attridge, avocat et procureur résidant à Toronto (Ontario). Les *Rapports du Conseil nord-américain de conservation des terres humides (Canada)* ont pour mission de publier de l'information portant sur la gestion, les politiques et les aspects scientifiques entourant la question des terres humides. L'objectif est de sensibiliser les gens, au Canada et ailleurs, à l'importance d'une utilisation prudente et à la conservation des écosystèmes des terres humides, de même qu'à leur valeur en tant que richesse naturelle.

Toute interprétation, erreur ou omission est la seule responsabilité de l'auteur. Le présent rapport est préparé seulement à titre de document de travail. Il ne vise pas à donner des conseils juridiques ou financiers. Aussi, il faut discuter de toute application particulière relative à l'imposition ou à l'évaluation des intérêts dans ces terres avec les conseillers juridiques ou financiers appropriés.

Les opinions exprimées dans ce rapport sont celles de l'auteur et ne représentent pas nécessairement les opinions ou les positions du Conseil nord-américain de conservation des terres humides (Canada) ou du gouvernement du Canada.

Ce document a été préparé grâce à la collaboration et au financement du :

- ▶ Conseil nord-américain de conservation des terres humides (Canada)
- ▶ Service canadien de la faune, Environnement Canada

On peut obtenir des copies de ce rapport auprès du :

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

ou

Direction de la conservation des habitats
Service canadien de la faune
Environnement Canada
Ottawa (Ontario)
Canada K1A 0H3



Over 50% recycled paper
including 10% post
consumer fibre

Plus de 50 p. 100 de
papier recyclé dont 10 p.
100 de fibres
post-consommation

• An official mark of Environment Canada
• Marque officielle d'Environnement Canada

Also available in English under the title: *Conservation Easement Valuation and Taxation in Canada.*

**ESTIMATION ET IMPOSITION DES
SERVICES FONCIERS DE
CONSERVATION AU CANADA**

Préparé par Ian C. Attridge

Rapport n° 97-1
Conseil nord-américain de conservation
des terres humides (Canada)

REMERCIEMENTS

L'auteur tient à remercier le Conseil nord-américain de conservation des terres humides (Canada), le Service canadien de la faune, Environnement Canada et les personnes et organismes suivants pour l'appui et l'aide qu'ils ont apportés dans le cadre du présent projet. Les remerciements vont à : James Catterton, Walden Associates Inc., Concord (Massachusetts); Cyndy Cleveland, Université du Michigan, Ann Arbor (Michigan); Jeremy Collins, Fondation du patrimoine ontarien, Toronto (Ontario); Ken Cox, Conseil nord-américain de conservation des terres humides (Canada), Ottawa (Ontario); Barry DeGrandis, Société immobilière de l'Ontario, Toronto (Ontario); James Duncan, Société canadienne pour la conservation de la nature, Toronto (Ontario); Alan Ernest, Conservation Support Services, Carlisle (Ontario); Gary Goodwin, Canards Illimités Canada, Stonewall (Manitoba); Benoît Longtin, Centre du Droit et de l'Environnement du Québec, Montréal (Québec); Barry Lonik, Potawatomi Land Trust, Ann Arbor (Michigan); Margaret Macdonald, procureur, ministère de la Justice de la Nouvelle-Écosse, Halifax (Nouvelle-Écosse); Clayton Rubec, Service canadien de la faune, Hull (Québec); Dean Thantrey, Revenu Canada, North York (Ontario); Bill Turner, Real Estate Consulting, Victoria (Colombie-Britannique); ainsi que le Vermont Land Trust, Montpelier (Vermont).

AVANT-PROPOS

Au Canada, le propriétaire foncier privé est l'un des partenaires les plus importants dans les efforts nationaux visant à préserver le patrimoine naturel canadien et un legs fondé sur l'utilisation et l'appréciation de nos ressources naturelles renouvelables. Le Conseil nord-américain de conservation des terres humides (CNACTH) (Canada) et ses partenaires tentent de susciter la collaboration des particuliers et des entreprises dans le but de préserver la biodiversité de ces terres de propriété privée dans l'ensemble du Canada. À cette fin, le Conseil publie le présent rapport, son troisième sur la législation et les politiques depuis 1992, pour l'utilisation de services fonciers, de clauses restrictives, de servitudes en matière de conservation et de dons de terres au Canada.

La présente publication, précédée de *Ce n'est pas un cadeau : les terres écosensibles et la fiscalité* par Denhez (1992) et de *Législation canadienne sur les clauses restrictives, services fonciers et servitudes en matière de conservation : la situation actuelle* par Silver et al. (1995) a permis d'élever le niveau de sensibilisation des Canadiens quant à la nécessité de modifier les politiques de législation et d'évaluation fiscale dans un but de conservation de la biodiversité au Canada. Le gouvernement fédéral a réagi aux nombreuses recommandations de ces rapports dans ses budgets de 1995, 1996 et 1997.

Dans le cadre de ces efforts, le CNACTH (Canada) a oeuvré avec des partenaires comme la Table ronde nationale sur l'environnement et l'économie, la Delta Waterfowl Foundation; le Groupe de travail canadien de conservation des terres humides; la Fondation James Ford Bell et le Service canadien de la faune d'Environnement Canada.

Au moment d'imprimer le présent rapport, le gouvernement fédéral préparait le budget de 1997. Bon nombre de personnes ont fait diverses représentations auprès du ministère des Finances relativement aux questions soulevées dans ce rapport.

Le 18 février 1997, le ministre des Finances a annoncé le nouveau budget fédéral. Ce budget comporte des propositions visant à améliorer les méthodes d'évaluation de dons écologiques et à encourager les dons de biens immobiliers à des oeuvres de charité. Le ministre a fait les annonces précises suivantes dans son *Plan budgétaire* :

« Afin de renforcer les mesures prises dans le budget de 1995 visant à encourager les dons de terres écosensibles, nous avons l'intention de proposer une mesure visant à modifier la méthode d'établissement de la valeur des dons de services fonciers, de clauses restrictives et de servitudes relativement à ces terres. Les services fonciers, clauses restrictives et servitudes protègent les terres écosensibles en interdisant le développement actuel ou futur. Normalement, la valeur du don est établie selon ce que paierait un acheteur pour ce terrain sur le marché libre. Puisqu'il n'y a pas de marché établi pour de telles restrictions, la juste valeur marchande établie selon cette méthode

est souvent minimale. Il est proposé que la valeur du don présumé la plus élevée de la juste valeur marchande de la restriction déterminée et la somme selon laquelle la juste valeur marchande de la terre à laquelle le don est lié sera réduite suite à ce don. Cela refléterait plus équitablement la valeur du don. Cette mesure sera en vigueur pour les dons effectués après le 27 février 1995.»

Le présent rapport fournira une aide précieuse pour assurer la mise en oeuvre de ces mesures.

Kenneth W. Cox
Secrétaire exécutif
Secrétariat
Conseil nord-américain de conservation des terres humides (Canada)

TABLE DES MATIÈRES

REMERCIEMENTS	iii
AVANT-PROPOS	v
SOMMAIRE	ix
I. INTRODUCTION	1
II. NATURE ET AVANTAGES DES SERVICES FONCIERS DE CONSERVATION	4
A. Description des services fonciers de conservation	4
B. Avantages et inconvénients des services fonciers de conservation	5
III. FONDEMENT JURIDIQUE DES SERVICES FONCIERS DE CONSERVATION	6
A. Services fonciers, clauses restrictives et servitudes du droit civil et de la <i>Common Law</i>	7
B. Clauses restrictives, services fonciers et servitudes statutaires	8
IV. MÉTHODES D'ÉVALUATION	11
A. Introduction à l'évaluation	11
B. Difficultés particulières de l'évaluation des services fonciers	14
C. Méthodes d'évaluation	16
D. Méthode avant-après et effets des mises en valeurs	22
V. IMPÔT FÉDÉRAL SUR LE REVENU	24
A. Biens-fonds et gains en capitaux des services fonciers	24
1. Calcul du coût d'origine d'un service foncier	27
2. Questions de juste valeur marchande	30
B. Dons de services fonciers de conservation	35
C. Corroboration de la valeur et pénalités	37
D. Lois et expérience aux États-Unis	39
VI. IMPÔTS FONCIERS PROVINCIAUX ET LOCAUX	43
A. Lois sur l'impôt foncier	44
B. Incidences des services fonciers sur l'assiette fiscale locale	52
C. Lois et expérience aux États-Unis	55
VII. CONCLUSIONS	58
BIBLIOGRAPHIE	63
ANNEXES	67

SOMMAIRE

Introduction

L'acquisition de terres dans le but de transformer la propriété privée en propriété de conservation est une pratique volontaire de gestion des terres de plus en plus répandue au Canada. Cela a traditionnellement supposé le simple don de la terre à un organisme de conservation ou l'achat de celle-ci par ce même organisme. Toutefois, jusqu'à très récemment, les partisans de la conservation ne disposaient pas de l'un des outils d'acquisition utilisé très avantageusement par leurs homologues des États-Unis et de Grande-Bretagne : le service foncier de conservation privé.

Les services fonciers de conservation représentent une technique d'aménagement des terres indispensable et relativement nouvelle dans l'ensemble des outils de conservation. Les services fonciers de conservation sont essentiellement des accords qui définissent les obligations de conservation d'un bien immobilier avant d'être inscrites au titre de propriété. En conséquence, les propriétaires fonciers acceptent d'être liés légalement par ces obligations de conservation qui peuvent alors être appliquées par les propriétaires actuels ou futurs (généralement un organisme de bienfaisance qui s'occupe de conservation ou un organisme gouvernemental). À titre d'exemple, un service foncier de conservation pourrait restreindre le lotissement d'un terrain ou la possibilité d'y construire, limiter la coupe d'arbres ou d'exiger l'entretien de clôtures pour empêcher les vaches d'atteindre un ruisseau. Dans le présent rapport, l'expression «service foncier de conservation» se réfère principalement à des accords juridiquement autorisés et conçus à cette fin précise, mais il peut aussi inclure d'autres ententes qui peuvent être enregistrées légalement, des services fonciers et des clauses restrictives en vertu du *Common Law* ou des servitudes en fonction du droit civil.

Aux États-Unis, les organismes publics et privés font un usage global et élargi de tels accords. À compter de 1994, environ 1 100 fiducies foncières détenaient environ 300 000 hectares (plus de 740 000 acres) en services fonciers de conservation et en clauses restrictives dans le pays, ce qui représente une hausse des deux-tiers par rapport à 1990 et dépasse maintenant la superficie détenue en fief simple par des fiducies foncières. L'intérêt marqué pour cette technique de conservation des terres au Canada a entraîné une série de réformes juridiques et la signature d'un nombre sans cesse croissant d'accords signés.

Depuis plusieurs années, les services fonciers de conservation ont été utilisés efficacement en Ontario et à l'Île-du-Prince-Édouard, et l'utilisation des services fonciers de conservation augmente rapidement en Colombie-Britannique et en Nouvelle-Écosse depuis l'adoption de nouvelles lois. Ailleurs, des réformes permettront à presque toutes les provinces d'emboîter bientôt le pas.

Le propriétaire peut bénéficier de divers avantages fiscaux s'il accepte de signer un service foncier de conservation et, ces avantages incitent souvent les propriétaires fonciers à se servir de ce nouvel outil. La base sur laquelle reposent ces avantages fiscaux est l'évaluation — essentiellement une évaluation équitable de la valeur. Les règles relatives aux revenus et aux impôts fonciers peuvent alors être appliquées selon la valeur de l'évaluation. On peut aussi faire une évaluation de

l'indemnité qui doit découler de l'expropriation de terres, justifier le prix que l'acheteur est prêt à payer ou utiliser cette valeur pour l'octroi de subventions, aux fins d'assurances, d'hypothèques, de privilèges qui grèvent un bien-fonds ou pour d'autres besoins de garanties financières. Dans ce contexte, la capacité d'évaluer adéquatement et d'établir les avantages fiscaux pertinents des services fonciers de conservation est essentielle pour saisir le maximum d'occasions d'assurer la protection des terres les plus importantes du Canada, grâce à cette technique.

Toutefois, au Canada, les évaluations ont rarement tenu compte de façon précise de ces objectifs particuliers, des intérêts juridiques ou des marchés limités des services fonciers de conservation. Les lois fiscales fédérales et provinciales ne tiennent généralement pas compte de ces intérêts. Les organismes de charité de conservation, les propriétaires fonciers et leurs conseillers professionnels, ainsi que le personnel des organismes ne sont en général pas très familiers avec les questions d'établissement de la valeur en relation avec les services fonciers de conservation. Le présent rapport examine donc les concepts et les applications d'établissement de la valeur en relation avec les services fonciers de conservation au Canada, principalement par le truchement de méthodes d'évaluations et d'application dans le cadre de régimes d'impôts sur le revenu et d'impôts fonciers.

Méthodes d'évaluation

Les terrains sont généralement évalués à leur juste valeur marchande et cette valeur est souvent la base qui permet de déterminer les revenus et les impôts fonciers. La juste valeur marchande n'est pas nécessairement limitée à l'utilisation actuelle du terrain, mais comporte aussi une considération de son «utilisation optimale» éventuelle, soit son utilisation physique et juridique la plus probable et la plus rentable.

Avec le temps, on a élaboré et uniformisé, dans une large mesure, une méthode d'évaluation applicable à l'évaluation de la valeur d'un service foncier de conservation, comme on le fait pour tout autre bien-fonds. Peu importe qui embauche et paie l'évaluateur, «les propriétaires fonciers doivent s'attendre, de la part de l'évaluateur, à une analyse, non pas à une défense, car celui-ci est tenu, sur les plans éthique et juridique, de leur donner une évaluation [complète], désintéressée, objective et justifiable de la valeur.» L'analyse accordera nécessairement une attention soignée à chacune des conditions du service foncier de conservation et à leurs effets réels sur la valeur.

Il reste difficile, pour diverses raisons, d'estimer la valeur d'un service foncier de conservation. Premièrement, les services fonciers de conservation sont un nouvel outil dans l'ensemble du Canada et il y a donc relativement peu d'exemples de services fonciers vendus ou donnés, ou de terres soumises à des services fonciers et avec lesquelles on pourrait comparer la valeur. Deuxièmement, les conditions du service foncier varieront considérablement selon les caractéristiques de la terre, les besoins des propriétaires et des détenteurs et seront donc difficiles à comparer. Troisièmement, il existe d'autres intérêts (telles les services fonciers, les clauses restrictives et les servitudes issues du *Common Law*, les ententes et les buts ou priorités des services publics), qui ont le plus souvent été utilisés à des fins et à des conditions différentes et avec des incidences différentes sur la valeur, limitant ainsi leur utilité pour établir des comparaisons de valeurs. Quatrièmement, et de façon plus importante, il existe rarement un «marché» conventionnel pour elles, mais elles sont le plus souvent

données aux gouvernements ou à des organismes de bienfaisance qui s'occupent de conservation. Enfin, une fois les services fonciers acquises, ils sont généralement destinés à être détenus à perpétuité et non transférés par la suite. À cause de ces problèmes, il faut adapter la méthode d'évaluation aux circonstances.

Bien que ces caractéristiques liées aux services fonciers de conservation puissent présenter des défis considérables, la méthode d'évaluation utilise divers moyens pour estimer la valeur d'un service foncier. Les évaluateurs, partout en Amérique du Nord, se servent régulièrement de trois méthodes traditionnelles pour déterminer la valeur marchande d'une propriété : les ventes comparatives, le coût et les techniques de revenus. Une quatrième méthode, incluant une combinaison des coûts traditionnels et des techniques de revenus, est la subdivision ou la méthode du lotissement. Chacune de ces méthodes a ses propres points forts ou faibles et ses applications particulières, bien que l'adaptation des méthodes de ventes comparatives soit la meilleure façon d'évaluer les services fonciers en espace ouvert.

Il n'existe généralement pas de marché bien développé des services fonciers pour permettre de comparer les ventes et la méthode indirecte de détermination de la valeur «avant et après» est donc la plus utilisée. La méthode avant et après consiste essentiellement à deux évaluations en une : elle permet de déterminer la valeur d'un bien-fonds avant la mise en place d'un service foncier de conservation, puis évalue la valeur du bien soumis au service foncier. On peut aussi utiliser diverses variantes de cette méthode.

Un évaluateur déterminera aussi l'utilisation optimale du bien-fonds, puis appliquera habituellement plus qu'une des méthodes traditionnelles pour un bien donné (pour la valeur avant et celle après), puis comparera, pondérera adéquatement et conciliera les valeurs qui en résultent pour obtenir une valeur estimée finale. Dans son évaluation d'un bien-fonds soumis à un service foncier, l'évaluateur doit aussi tenir compte de toute hausse ou diminution de la valeur du «plus grand lot,» soit ces parties d'un bien-fonds ou des biens-fonds connexes qui appartiennent au même propriétaire et qui sont destinées à la même utilisation.

Impôt fédéral sur le revenu

Un facteur important en fonction duquel un propriétaire décidera d'accorder un service foncier de conservation sera l'incidence de celle-ci sur l'impôt fédéral sur le revenu. Il y a aussi des répercussions pour l'organisme détenteur. Ainsi, un impôt sur les gains en capital sera perçu sur l'augmentation de la valeur d'un service foncier. En cas de don à un organisme gouvernemental ou à un organisme de charité reconnu, un reçu sera émis et pourra servir à réclamer des crédits d'impôts ou des déductions pour réduire l'impôt sur le revenu. Le calcul de la fraction non amortie du coût en capital, les autres aspects des impôts fonciers, ou le calcul du «contingent des versements» d'un organisme de charité peuvent aussi être touchés. Par conséquent, diverses répercussions fiscales sont tributaires d'une évaluation précise (c.-à-d. une évaluation) de la valeur du service foncier de conservation.

Malheureusement, il n'existe que quelques jalons imprécis dans le vaste champ de l'impôt fédéral sur le revenu et des politiques visant à aider les propriétaires fonciers et les organismes acheteurs à déterminer et à réclamer des valeurs de service fonciers de conservation. Par contre, les *Internal Revenue Code and Regulations* des États-Unis sont beaucoup plus précis.

Un service foncier de conservation est un droit exécutoire de poser, ou d'empêcher les autres de poser des gestes précis et, par conséquent, répond à la définition de «bien» contenue dans la *Loi de l'impôt sur le revenu* (LIR). Une lettre de Revenu Canada envoyée en 1990 au Island Nature Trust de l'Île-du-Prince-Édouard a officiellement confirmé ce fait.

Le calcul du prix de base rajusté («PBR» — en fait, le coût d'acquisition), est un facteur critique dans la détermination de l'envergure de toute augmentation imposable de la valeur du bien-fonds (c.-à-d. son gain en capital). Il est peut être possible d'évaluer un service foncier au moment où la terre est vendue, mais il est pratiquement impossible d'évaluer ce qu'elle aurait pu valoir comme élément distinct au moment où le bien a été acquis à l'origine. Quoiqu'il en soit, l'article 43 de la LIR définit le principe général selon lequel le PBR de la vente partielle est «la partie du prix de base rajusté versé par le contribuable au moment où l'ensemble du bien, qui peut être raisonnablement considéré comme imputable à cette partie, est vendu.» En ce qui concerne cet article, le Bulletin d'interprétation de Revenu Canada IT-264R ne donne que peu d'orientation sur la question, mais on y lit que la politique du ministère est telle qu'il n'y a pas de gain en capital, en ce qui concerne un service foncier qui ne couvre pas plus de 20 pour cent de la surface totale du bien-fonds et est évaluée au plus à 20 pour cent du PBR total du bien-fonds. Bien que l'établissement du PBR du service foncier soit remis en question, deux formules raisonnables ont été proposées : la juste valeur marchande au moment de l'acquisition et la juste valeur marchande relative au moment de la vente.

La *Loi de l'impôt sur le revenu* fédérale ne favorise pas les dons de terres écologiques, y compris les services fonciers, parce que, (à moins de faire des adaptations moins intéressantes) le propriétaire foncier devait payer un impôt sur le gain en capital de la terre, même si le propriétaire la donnait sans compensation financière. Suite à certaines pressions, les budgets fédéraux de 1995 et 1996 ont enlevé les principaux obstacles à la conservation privée, particulièrement en haussant de 20 à 100 pour cent la limite des crédits d'impôts (utilisables sur le revenu imposable) pour les dons aux municipalités ou aux organismes environnementaux de charité qualifiés de terres reconnues comme «terres écosensibles» par le gouvernement fédéral, ou de terres léguées au décès ou dont la valeur augmente. Les modifications de la LIR dans les budgets de 1995 et 1996 hausseront les avantages fiscaux des propriétaires fonciers; elles ont mis les dons de terres sur un pied d'égalité avec les dons aux gouvernements fédéral et provinciaux et ont encouragé les dons de services fonciers et de fonds de soutien à des organismes de conservation et aux municipalités.

Afin d'obtenir des déductions ou des crédits d'impôts en vertu de la LIR, il faut prouver qu'il s'agit d'un don en émettant un reçu qui contient les renseignements demandés. L'établissement de la juste valeur marchande peut être fait par toute personne «compétente et qualifiée pour évaluer le bien qui fait l'objet du transfert, » bien que l'avis d'une personne spécialisée et d'expérience aura plus de poids en cas de litige. Les diverses conséquences pour ce qui est de mal interpréter ou d'enfreindre les règles de l'impôt sur le revenu sont précisées dans la LIR.

Revenu Canada a dernièrement soulevé un problème fondamental dans l'établissement de la juste valeur marchande des dons de services fonciers de conservation. Dans une décision fiscale privée relative à un service foncier donné, Revenu Canada a statué que, selon lui, il n'y a pas de marché à l'heure actuelle pour les services fonciers et que, par conséquent, leur valeur est minimale.

L'interprétation de Revenu Canada pose divers problèmes. Bien que le marché ne soit pas propice en ce moment pour la majorité des services fonciers de conservation, on ne doit pas éliminer la possibilité qu'ils prendront de la valeur et seront reconnus à leur «juste valeur marchande» sur acceptation de leur «valeur conceptuelle.» Les résultats de l'interprétation sont aussi problématiques. Premièrement, cela aura pour effet d'enlever une incitation fiscale qui encouragerait à faire don de services fonciers de conservation. Ensuite, cette interprétation n'est pas conforme aux politiques, aux pratiques et à la correspondance antérieur du ministère, qui acceptaient la valeur estimée des services fonciers de conservation données. Les inégalités entre les contribuables et la capacité restreinte de Revenu Canada d'imposer les gains en capitaux provenant des biens-fonds soumis à un service foncier posent aussi un problème.

Il faut éclaircir cette situation et la résoudre promptement avant qu'il y ait un «gel» des dons. On espère que le ministre des Finances proposera des mesures législatives pour résoudre cette question dans le budget de 1997, par des modifications à la *Loi de l'impôt sur le revenu* ou par d'autres mesures administratives.

Les lois américaines de l'impôt sur le revenu relatives aux services fonciers de conservation ont été axées sur des clauses précises de l'*Internal Revenue Code* (IRC) et des pages pertinentes des *Treasury Regulations*, qui permettent des déductions fiscales pour les dons de services fonciers de conservation qualifiées. La valeur de la contribution est la juste valeur marchande de la restriction, établie grâce aux ventes comparables là où il existe «un dossier important de ventes [comparables]» ou, sinon, généralement par l'utilisation de la méthode avant-après. On prescrit aussi d'autres méthodes pour certaines circonstances.

Aux États-Unis, diverses tendances portant sur des évaluations de cas aux fins de l'impôt sur le revenu ont été établies. Citons entre autres l'acceptation de méthodes d'évaluation avant-après, l'établissement de l'utilisation optimale du bien-fonds comme aspect important de sa juste valeur marchande et la préférence des évaluateurs concernant les services fonciers locales, bien que les tribunaux soient prêts à y substituer leur propre avis, selon les preuves présentées. Les tribunaux américains ont aussi attribué des valeurs importantes aux services fonciers.

Impôts fonciers provinciaux et locaux

Les impôts fonciers relèvent principalement de la compétence des provinces et, par conséquent, varient beaucoup d'une province à l'autre. En général, les provinces imposent les terres en fonction de leur valeur marchande, ou d'un pourcentage de celle-ci, selon les méthodes traditionnelles d'évaluation définies auparavant. Cela vise à créer une norme uniforme et donc, l'égalité entre les contribuables, bien que cette coutume ne soit pas toujours suivie et que la majorité des lois accordent un traitement préférentiel dans certaines circonstances (p. ex., les terres agricoles, les forêts, les terres de conservation et celles des organismes de charité).

Bien que l'évaluation des services fonciers de conservation ait rarement fait l'objet de législation au Canada, il existe quelques clauses bien ciblées. L'Île-du-Prince-Édouard accorde une exemption d'impôts fonciers aux propriétaires qui font enregistrer une clause restrictive sur les zones naturelles désignées par la province. En Colombie-Britannique, on demande expressément aux évaluateurs des contributions de «tenir compte de toute condition contenue dans une clause restrictive [de conservation]» quand ils déterminent la «valeur réelle» de la terre. Cette province a aussi accordé une exemption de droits de cession immobilière à l'enregistrement des clauses restrictives de conservation en faveur des organismes de conservation de la province.

En plus de ces quelques exemples liés de façon précise aux services fonciers de conservation, quelques provinces ont intégré à leurs lois sur l'impôt foncier une directive à l'effet que la valeur estimée des terres sujettes à des services fonciers et à des clauses restrictives en général doit être réduite en fonction de l'incidence réelle des clauses du service foncier ou de la clause restrictive. Les termes employés dans ces directives ne portent généralement que sur les services fonciers et clauses restrictives en fonction du *Common Law* (c.-à-d. celles comportant des terres *dépendantes* (avoisnantes)). Par conséquent, il faut une interprétation compliquée de la réglementation, car la jurisprudence est rare et les résultats ne sont pas toujours clairs ou à l'appui d'une réduction d'évaluation quand un service foncier est mise sur un bien-fonds.

Si un propriétaire foncier ne paie pas ses taxes foncières, une municipalité peut généralement vendre le terrain pour récupérer ces taxes, suite à des procédures compliquées. La majorité des règlements relatifs aux taxes foncières prévoient que la vente de ces terres ne touche pas les services fonciers ou les clauses restrictives qui y sont attachées, bien que cela soit souvent formulé dans le langage des services fonciers et des clauses restrictives de *Common Law* et leurs exigences connexes d'avoir des terres dépendantes. Il pourrait y avoir des incertitudes quant à l'interprétation des services fonciers de conservation. Toutefois, en Saskatchewan, les services fonciers de conservation sont expressément protégés contre ce type d'extinction lors d'une vente pour le prix des taxes.

Il semblerait donc que la réglementation des impôts fonciers qui ne tient pas compte de façon explicite des services fonciers de conservation sur les terres brutes (sans terres avoisnantes) peut se traduire par des résultats incertains, non souhaités et comportant des disparités internes. La langue de rédaction peut varier, mais dans tous les cas elle indique la nécessité d'approcher de tels articles en étant pleinement conscient de la présence et de l'application (et, de préférence, des incitations) à des services fonciers de conservation dans les terres brutes.

Un service foncier de conservation limitera les types d'utilisation permis pour certaines propriétés et cela modifiera habituellement l'utilisation optimale légalement possible de la terre, ce qui se traduira souvent par une valeur moindre. En théorie, une chute de la juste valeur marchande devrait entraîner une diminution correspondante de son évaluation. Au Canada, on ne dispose pas de statistiques, mais aux États-Unis, des études ont fait état d'une vaste gamme de valeurs pour de qui est des services fonciers de conservation, mais des effets plus limités sur les impôts fonciers. Essentiellement, l'envergure de la baisse de valeur correspondait aux limites imposées à l'utilisation des terres, aux clauses du service foncier et aux caractéristiques particulières de chaque terrain.

Malgré une évaluation théoriquement moindre en vertu de certains services fonciers de conservation, diverses raisons font qu'il est peu probable que cela survienne à grande échelle. Premièrement, divers commentateurs et études ont révélé que des évaluations réduites de biens-fonds se produiront moins souvent à cause de l'incertitude due aux évaluateurs qu'à la façon de voir les services fonciers, que l'on obtient rarement une évaluation uniforme et que les propriétaires pourraient hésiter à tenter d'obtenir une réévaluation ou à en appeler de leurs impôts. En outre, dans les quelques rares cas disponibles, et en vertu d'exigences juridiques floues, les tribunaux canadiens et fiscaux semblent hésiter à accorder des réductions d'impôts pour les services fonciers.

Deuxièmement, si les services fonciers correspondent aux restrictions dues au zonage, ou s'il n'est pas possible d'entrevoir une demande de marché pour le développement de restrictions du service foncier, l'évaluation ne diminuera vraisemblablement pas beaucoup puisque l'utilisation optimale ne sera pas touchée. Troisièmement, diverses utilisations environnementales, esthétiques et récréatives servent régulièrement à vendre des biens-fonds et on sait bien qu'elles contribuent à élever les valeurs et les évaluations des terres. Un service foncier de conservation «élève presque toujours, dans une certaine mesure, la valeur des parcelles connexes» et, ainsi, peut, soit n'avoir aucune conséquence fiscale, soit, éventuellement, hausser l'évaluation globale des terres dans une municipalité par la conservation de ces actifs. Quatrièmement, les services fonciers de conservation peuvent aussi contribuer à réduire les coûts d'exploitation des municipalités en limitant, en orientant ou en évitant les pressions en faveur du développement, réduisant ainsi les tendances d'expansion tentaculaire des villes et les coûts d'infrastructure et de services qui y sont associés.

Aux États-Unis, plus de la moitié des états qui ont adopté des lois sur les services fonciers de conservation ont prévu que ces restrictions influeraient sur l'évaluation foncière des terres concernées. Ces états ont demandé à leurs contrôleurs de tenir compte de l'effet des services fonciers de conservation sur la valeur, d'exempter totalement les services fonciers de l'évaluation ou de prévoir une réduction de l'évaluation selon l'utilisation présente (ou par pourcentages ou selon un système de points) quand un service foncier qualifié est placé sur la terre en cours d'évaluation. Les tribunaux sont, pour leur part, prêts à accepter des dévaluations substantielles des terres suite à des services fonciers de conservation et à infirmer les décisions des évaluateurs hésitants qui pourraient tenter de restreindre l'évaluation des services fonciers et leur incidence fiscale.

L'expérience américaine laisse entendre qu'il est survenu une intégration substantielle de lois qui autorisent les services fonciers de conservation et les avantages fiscaux qui en découlent. Une telle situation se produit si une stratégie cohérente et concertée de conservation des terres est en place et si elle tient compte de l'interrelation entre les terres et les moyens fiscaux de faire participer les propriétaires fonciers à la conservation. En effet, certains états qui disposent de programmes d'avantages fiscaux reliés aux services fonciers ont affiché une hausse marquée de l'utilisation des services fonciers.

Conclusions

Les services fonciers de conservation se sont avérés un mécanisme attrayant et efficace de conservation des terres dans de nombreux pays et connaissent un intérêt et un usage croissants au

Canada. Toutefois, la loi fédérale actuelle de l'impôt sur le revenu et les lois provinciales sur les impôts fonciers ne réussissent pas, en général, à envisager et à favoriser de tels services fonciers, bien que dans certains cas, il soit possible d'en tenir compte quelque peu. Il y a de nombreuses questions sur l'interprétation et les incertitudes ont été négligées sur le plan administratif, puisque seul un très petit nombre de services fonciers a été enregistré jusqu'à présent.

La situation change. Les lois habilitantes applicables aux services fonciers de conservation ont récemment été réformées dans la majorité des provinces et les organismes de conservation font la promotion et l'utilisation active de ces nouvelles autorisations. La majorité des contribuables tenteront d'obtenir des avantages fiscaux disponibles et, parfois, importants. Par conséquent, les incertitudes et les barrières juridiques, ainsi que les méthodes d'évaluation recevront une plus grande attention et seront examinées de près par toutes les parties intéressées.

Il faut éclaircir la question des services fonciers de conservation dans les lois fédérales. L'interprétation de Revenu Canada à l'effet que le manque de marchés pour les services fonciers se traduit par une juste valeur marchande faible est difficile à concevoir, nuit à la conservation et représente un écart par rapport aux pratiques antérieures et aux réformes fiscales récemment adoptées par le Parlement. Des interprétations administratives et, au besoin, législatives, de la *Loi de l'impôt sur le revenu* doivent régler bientôt ces inquiétudes. Les méthodes d'évaluation et de réclamation de la valeur des services fonciers de conservation ont été largement uniformisées aux États-Unis par le truchement des clauses de l'*Internal Revenue Code*. Le Canada pourrait tirer avantage d'orientations plus claires de ce type à l'échelle nationale.

Les lois sur les taxes foncières de nombreux états américains reconnaissent explicitement les effets des services fonciers de conservation sur la valeur des terres (particulièrement intéressantes pour les terres brutes, c.-à-d. sans terres voisines qui en tirent avantage) et certains accordent même des incitations directes aux propriétaires fonciers pour qu'ils concluent des accords de service foncier. Toutefois, les effets sur l'évaluation municipale globale semblent limités et compensés par d'autres avantages financiers.

Encore une fois, les lois canadiennes sont plus floues et, dans certains cas, les effets de la rédaction de directives d'évaluation en vue d'intérêts de *Common Law* peuvent exclure leur utilisation aux fins de services fonciers de conservation dans les terres brutes. Dans presque tous les cas, les lois sur les impôts fonciers ne prévoient pas d'incitation directe et positive à la conclusion de services fonciers. Il y a donc un besoin pressant d'examiner les clauses des lois sur les impôts fonciers pour ce qui est des services fonciers de conservation (particulièrement dans les terres brutes) afin d'éliminer les résultats nébuleux, non voulus et présentant des différences internes.

En plus du secteur juridique, d'autres activités pourraient hausser l'évaluation et la compréhension des mécanismes d'imposition aux fins des services fonciers de conservation. Citons entre autres : du matériel spécialisé, une formation et, peut-être des normes et une certification pour les évaluateurs; des échanges ou un examen par des évaluateurs locaux ou américains d'expérience; l'élaboration d'une liste commune de évaluateurs qui connaissent bien les services fonciers de

conservation; ainsi que la tenue d'un registre des biens-fonds, des conditions et des valeurs générales des services fonciers, comme le font certains administrateurs fonciers des États-Unis.

La capacité croissante de conclure des services fonciers de conservation au Canada a progressé beaucoup plus rapidement que la reconnaissance des services fonciers dans les lois canadiennes. Le pays connaît donc une période d'ambiguïté qui comporte beaucoup d'incertitudes procéduriales, mathématiques et juridiques. Quelques mesures commencent à apparaître au Canada, et les exemples et les expériences des États-Unis sont à notre portée.

Il incombe maintenant aux divers intervenants dans ce domaine – contribuables, organismes de conservation, évaluateurs, autres spécialistes en gestion des terres et gouvernements – d'aider à examiner, à revoir et à élaborer un cadre canadien plus clair et plus complet pour aider à évaluer la valeur des services fonciers. En réglant ces difficultés et ces incertitudes, l'utilisation des services fonciers de conservation sera plus facile et plus répandue, ce qui se traduira par une meilleure conservation du riche patrimoine naturel et culturel du Canada.

1. INTRODUCTION

La conservation du patrimoine naturel canadien est à un point tournant entre des voies où le guide principale est le gouvernement et d'autres, plus orientées vers le secteur privé. Par le passé, les gouvernements avaient plus d'employés et de fonds à offrir et étaient prêts à régulariser l'activité, contrôler l'utilisation des terres et élaborer des programmes de conservation. Il en est résulté l'établissement de parcs et d'autres secteurs protégés, qui demeurent un pourcentage important, quoique réduit, du paysage. Toutefois, ils n'offrent pas la «solution complète» à 100 pour cent qui suppose la conservation des terres environnantes, souvent privées. La conversion élargie de l'utilisation des terres, le nombre grandissant d'espèces menacées et la science de la biologie de la conservation laissent entendre qu'il faut en faire davantage.

Les circonstances changeantes et les besoins constants offrent des possibilités. Aujourd'hui, alors que notre population vieillit, le pays connaît le plus important transfert de terres et d'autres richesses de son histoire. Face à cette réalité, de nombreux organismes de conservation et propriétaires privés de tout le pays réagissent et orientent ces actifs vers la gestion d'un reste de boisé, d'une petite prairie ou d'une ferme familiale.

L'aménagement volontaire des terres par des propriétaires et des organismes privés au Canada est essentielle à la conservation et à l'utilisation durable de la terre et de la variété de vie («biodiversité») qu'elle soutient. Cela est particulièrement vrai dans la partie méridionale du pays, où une bonne partie de l'assise territoriale et une riche variété de plantes et

L'aménagement volontaire des terres par des propriétaires et des organismes privés au Canada est essentielle à la conservation et à l'utilisation durable de la terre et de la biodiversité.

d'animaux sont entre les mains de particuliers. La réglementation a été et continue d'être adéquatement utilisée pour faciliter les efforts de conservation, mais elle est souvent confrontée à une opposition et à des malentendus. Par contre, les méthodes volontaires permettent aux personnes de choisir les méthodes, la pertinence et les partenariats les mieux adaptés à leurs besoins et ainsi, d'ouvrir la discussion à des possibilités de conservation plus vastes et plus positives.

L'acquisition de terres visant à faire passer plus de propriétés privées vers une propriété de conservation est une pratique volontaire d'aménagement de plus en plus répandue au Canada. Cela a traditionnellement supposé le simple don d'une propriété par un organisme de conservation, ou l'achat de la propriété par cet organisme. Les ententes de gestion sur des baux à long terme peuvent être utilisées pour permettre la participation locale tout en conservant un titre au sein d'organismes et de gouvernements plus importants. Toutefois, jusqu'à récemment, les partisans de la conservation ne disposaient pas de l'un des principaux outils d'acquisition dont leurs homologues des États-Unis et de Grande-Bretagne se sont servis très avantageusement : le service foncier de conservation privé.

Les services fonciers, clauses restrictives, servitudes et autres intérêts en matière de conservation semblables qui accompagnent la terre (généralement appelés «services fonciers de conservation» ou «services fonciers» dans le présent rapport) sont une technique importante d'aménagement des terres, relativement nouvelle dans le

Les services fonciers, clauses restrictives, servitudes et autres intérêts de conservation semblables qui accompagnent la terre sont une technique importante d'aménagement des terres, relativement nouvelle dans le coffre à outils de conservation.

coffre à outils de conservation. Les services fonciers de conservation sont essentiellement des ententes qui définissent les obligations de conservation d'un bien-fonds et qui sont, par la suite, inscrites au titre de propriété du terrain. En conséquence, les propriétaires fonciers sont juridiquement tenus de respecter ces obligations de conservation qui peuvent alors être appliquées par le détenteur (habituellement un organisme de charité de conservation ou un organisme gouvernemental) contre le propriétaire actuel et ceux à venir. À titre d'exemple, un service foncier peut limiter la subdivision ou la construction sur le terrain, ou la coupe d'arbres ou exiger l'entretien des clôtures pour empêcher les vaches d'atteindre un ruisseau.

L'usage d'un tel accord est de plus en plus répandu et élargi, tant par les organismes publics que privés, aux États-Unis. En 1994, environ 1 100 fiducies foncières détenaient près de 300 000 hectares (plus de 740 000 acres) dans des services fonciers et des clauses restrictives liées à la conservation dans ce pays, ce qui représente une hausse des deux-tiers par rapport à 1990 et dépasse maintenant la superficie qui appartient en fief simple aux fiducies foncières.¹ L'intérêt à l'égard de cette technique de conservation croît aussi au Canada de façon importante et entraîne une série de réformes juridiques et la signature d'un nombre croissant d'ententes.

Depuis quelques années, les services fonciers de conservation ont été utilisés efficacement en Ontario et à l'Île-du-Prince-Édouard pour assurer la protection juridique de terrains privés écologiquement importants, tout en permettant à leurs propriétaires de le demeurer et d'utiliser leur terre. Maintenant, l'utilisation des services fonciers de conservation se répand rapidement en Colombie-Britannique et en Nouvelle-Écosse, suite à l'adoption de nouvelles lois et ailleurs, des réformes qui permettront aux autres provinces de bientôt emboîter le pas. Ces faits et d'autres encore sont traités dans le rapport du Conseil nord-américain de conservation des terres humides

¹ Land Trust Alliance, *1994 National Land Trust Survey — Summary* (Washington, D.C. : Land Trust Alliance, 1995b), p. 4 et 6. Ces chiffres n'incluent pas la superficie importante sous servitude détenue par des organismes des gouvernements fédéral et d'état, ou des organismes nationaux de conservation comme The Nature Conservancy, Trust for Public Lands ou American Farmland Trust.

(Canada) *Législation canadienne sur les clauses restrictives, services fonciers et servitudes en matière de conservation : la situation actuelle.*²

L'intérêt croissant du secteur privé à l'égard de la conservation et les réductions des dépenses gouvernementales créent des occasions et attirent l'attention dans tout le pays en ce qui concerne les services fonciers de conservation, plus particulièrement parce qu'ils assurent un moyen de conserver un partenariat entre un propriétaire et un organisme de conservation. Divers avantages fiscaux peuvent en découler pour le propriétaire s'il accepte de conclure un service foncier de conservation : ces avantages inciteront souvent les propriétaires à utiliser ce nouvel outil.

La fondation sur laquelle reposent ces avantages fiscaux est l'évaluation – essentiellement une évaluation justifiable de la valeur. Les règlements relatifs aux impôts sur le revenu et aux impôts fonciers peuvent être appliqués en fonction de la valeur estimée. Les évaluations peuvent aussi servir à estimer l'indemnisation qui devrait découler d'une expropriation de terre, appuyer le prix qu'un acheteur serait prêt à payer ou justifier la valeur de subventions, des assurances, de l'hypothèque, d'un privilège qui grève un bien-fonds ou toute autre forme de garantie financière.

La méthode d'évaluation a évolué, à partir de considérations de transferts ordinaires de propriété en «fief simple» complet et de l'évaluation occasionnelle d'un chemin de fer, de services publics ou de droits de passage ou de locations de bien-fonds. Toutefois, au Canada, cela a rarement été appliqué aux fins de services fonciers de conservation, et on n'a pas non plus tenu compte particulièrement des intérêts juridiques ou des marchés limités des services fonciers de conservation.

D'autres questions émergent à propos de l'évaluation des services fonciers de conservation. La législation de l'impôt fédérales et provinciales tiennent rarement compte de cet intérêt. Les organismes de bienfaisance qui s'occupent de conservation, les propriétaires fonciers, leurs experts-conseils et le personnel des organismes ne connaissent généralement pas les problèmes relatifs à l'évaluation des services fonciers de conservation. Enfin, les municipalités ont exprimé des inquiétudes, largement non fondées, tel qu'il est expliqué plus loin dans le présent rapport, à l'effet que toute utilisation répandue des services fonciers de conservation pourrait amener des réductions substantielles des recettes municipales.

² Thea M. Silver, Ian C. Attridge, Maria MacRae et Kenneth W. Cox, *Législation canadienne sur les clauses restrictives, services fonciers et servitudes en matière de conservation : la situation actuelle* (Ottawa, Conseil nord-américain de conservation des terres humides (Canada), 1995).

Dans ce contexte, la capacité d'évaluer adéquatement et de déterminer les avantages fiscaux pertinents associés aux services fonciers de conservation est essentielle pour saisir les occasions de plus en plus fréquentes de protéger, au moyen de cette technique, certaines des terres écologiques les plus importantes au Canada. Le présent rapport examinera donc les concepts et les

La capacité d'évaluer adéquatement et de déterminer les avantages fiscaux pertinents des ententes de conservation est essentielle pour saisir les occasions de plus en plus fréquentes de protéger certaines des terres écologiques les plus importantes.

applications de l'évaluation des services fonciers de conservation au Canada. Cette méthode explorera les évaluations faites principalement grâce à des méthodes d'évaluation et appliquées dans le cadre de régimes d'impôts sur le revenu et d'impôts fonciers. L'accent sera mis sur la situation particulière du Canada, mais devra nécessairement examiner la situation hors de nos frontières. Bien que les méthodes actuelles soient étayées par des documents, des méthodes différentes seront aussi considérées afin de favoriser davantage l'utilisation croissante des services fonciers de conservation à travers le Canada.

II. NATURE ET AVANTAGES DES SERVICES FONCIERS DE CONSERVATION

Les services fonciers de conservation sont relativement récents au Canada. Le présent rapport commence par une définition des services fonciers de conservation et des avantages et inconvénients qui y sont associés.

A. Description des services fonciers de conservation

Comme nous l'avons souligné précédemment, les services fonciers de conservation sont des ententes enregistrées au titre de propriété du terrain et qui visent à en restreindre l'utilisation, habituellement à long terme. Ce sont des accords entraînant des obligations juridiques qu'un propriétaire foncier conclut volontairement avec un organisme qualifié (le «détenteur») qui conserve la terre en imposant des conditions à son utilisation. Dans le présent rapport, le terme «service foncier de conservation» désigne une série de limites de conservation qui peuvent être enregistrées et qui suivent le titre de propriété du terrain. Elles incluent principalement les accords autorisés statutairement et conçus à cette fin précise, mais elles peuvent aussi comporter d'autres accords enregistrés légalement, des services fonciers et des clauses restrictives de *Common Law* et des servitudes de droit civil.

Une fois négociées, les services fonciers de conservation sont rédigés, puis enregistrés au titre de propriété du terrain, liant ainsi les propriétaires actuels et futurs aux conditions de l'accord. Un service foncier de conservation comporte habituellement deux parties principales : une clause

restrictive qui oblige le propriétaire foncier à faire ou à ne pas faire quelque chose, comme couper des arbres ou construire des maisons, et un service foncier qui permet au détenteur de pénétrer sur le terrain pour contrôler et faire appliquer les conditions de la clause restrictive.

Les services fonciers de conservation sont rédigés, puis enregistrés au titre de propriété du terrain, liant ainsi les propriétaires actuels et futurs aux conditions de l'accord.

Les détenteurs de services fonciers de conservation contrôlent ordinairement le bien-fonds au moins une fois l'an et les conditions du service foncier peuvent être rendues exécutoires par les tribunaux si les infractions ne sont pas résolues autrement. Sauf en ce qui concerne un accès récréatif dans certains cas, les services fonciers de conservation ne donnent généralement pas au détenteur de l'accord le droit d'occuper le terrain, mais seulement celui de le contrôler et de faire appliquer les conditions de l'accord.

B. Avantages et inconvénients des services fonciers de conservation

Un des principaux avantages des accords de conservation est que leurs conditions sont plutôt souples. Ainsi, les conditions peuvent être strictes ou permettre des utilisations variées, être à court terme ou perpétuelles, être négociables ou uniformisées sur divers terrains, être adaptées aux caractéristiques du terrain et à la volonté des parties, s'appliquer à une partie ou à toute la propriété et conserver tous les attributs culturels ou naturels du terrain ou une partie d'entre eux (p. ex., des terres agricoles, des zones naturelles ou des vallées, des panoramas, des édifices patrimoniaux, etc.). Cela laisse aux propriétaires fonciers et aux organismes une marge de manoeuvre suffisante pour négocier des conditions appropriées pour satisfaire leurs intérêts respectifs. De plus, c'est une façon volontaire plutôt qu'imposée de garantir la conservation. Par conséquent, elle est plus attrayante pour les propriétaires fonciers.

En ce qui concerne le public, le gouvernement et les organismes de conservation, le principal avantage des services fonciers de conservation est que les valeurs importantes des biens-fonds sont protégées, même si le titre de propriété change de mains dans l'avenir. En outre, en tant qu'intérêt dans le terrain, les accords

Le principal avantage des services fonciers de conservation est que les valeurs importantes des biens-fonds sont protégées, même si le titre de propriété change de main.

tendent à devenir permanents et à ce titre, peuvent être gérés séparément, tout en complétant d'autres mécanismes comme la planification de l'utilisation des terres, et ils peuvent faire passer la responsabilité de la conservation au secteur privé (souvent charitable et bénévole) à moindres frais pour le public. Sur ce dernier point, les activités des organismes privés bénévoles permettent de réduire les frais d'acquisition et d'entretien incombant aux gouvernements. Le terrain figurerait au rôle des taxes municipales, bien que les incidences fiscales ne soient pas absolument certaines.

Bien que la conservation doive être la motivation principale qui sous-tend l'utilisation des services fonciers de conservation, les services fonciers doivent aussi comporter des droits de limiter le développement à court et à moyen terme et, par conséquent, avoir une valeur inhérente de développement futur. Ils constituent donc un moyen pour les détenteurs de services fonciers, comme les municipalités ou les organismes gouvernementaux, de contrôler ces droits de développement (et éventuellement de les réaliser en libérant le service foncier), plutôt que d'estimer maintenant les valeurs éventuelles de développement par la détermination actuelle (et probablement plus basse) du prix de vente ferme du terrain. À titre d'exemple, disons qu'un organisme vend des terrains tout en conservant les services fonciers, ses besoins à venir en matière de programmes et les pressions en faveur du développement pourrait l'amener à libérer des services fonciers aux propriétaires fonciers, en échange de leur nouvelle valeur de développement, et l'organisme pourrait alors utiliser ces fonds pour d'autres objectifs de conservation plus efficaces.

Pour le propriétaire foncier, le principal avantage est la possibilité de continuer à utiliser son terrain, à y vivre, à y travailler et à assurer une bonne gestion de la terre. On peut obtenir des conditions créatives et souples par de tels accords, que ce soit globalement ou en les adaptant à des objectifs particuliers ou aux besoins du propriétaire et aux caractéristiques du terrain. Il peut en découler des avantages fiscaux, tant sur le plan de l'impôt sur le revenu que des taxes foncières, comme nous l'expliquerons plus loin.

Bien que les accords de conservation comportent les nombreux avantages indiqués plus haut, il importe de connaître certains de leurs inconvénients pour déterminer l'utilisation appropriée que l'on peut en faire. Parmi les inconvénients les plus pertinents, notons que beaucoup d'experts et de propriétaires fonciers ne connaissent pas les accords de conservation : qu'il est difficile de les rédiger de manière à inclure tous les imprévus à venir : que le contrôle et la mise en application comportent des coûts, bien que ceux-ci puissent être reportés : et aussi que la gestion et la mise en application seraient plus simples si la propriété était consolidée, particulièrement là où il y a un accès public et récréatif officiel aux terrains privés.

III. FONDEMENT JURIDIQUE DES SERVICES FONCIERS DE CONSERVATION

Comme l'usage répandu des services fonciers de conservation dépend en grande partie des réformes réglementaires visant à abolir les limites historiques légales, cette partie du rapport discute des lois provinciales et territoriales qui régissent leur utilisation. Elle définit le pouvoir juridique en vertu de la *Common Law* et des lois régissant les services fonciers de conservation, et ensuite, décrit d'autres règlements qu'il serait possible d'appliquer.

A. Services fonciers, clauses restrictives et servitudes du droit civil et de la *Common Law*

Les services fonciers et les clauses restrictives sont des concepts juridiques établis par les décisions des tribunaux (c.-à-d. la *Common Law*) prises au cours des derniers siècles, en commençant en Angleterre, alors que les servitudes, en vertu du droit civil au Québec, remontent au droit romain.

Un service foncier est le droit de quelqu'un, ou l'obligation pour un propriétaire foncier de permettre à une personne de pénétrer sur une terre donnée ou d'en faire une utilisation à une fin particulière. Une clause restrictive est l'obligation de faire («positive») ou de ne pas faire («négative» ou «restrictive») quelque chose sur votre propre terrain. Les servitudes combinent des notions de *Common Law* sur les services fonciers et les clauses restrictives. Les services fonciers, les servitudes et les clauses restrictives ont une qualité particulière qui les rend différentes des autres accords : contrairement aux accords ordinaires ou aux contrats qui ne lient juridiquement que les personnes qui les signent, quand des services fonciers et des clauses restrictives sont enregistrées au titre de propriété du terrain, ils lieront les propriétaires subséquents qui n'ont pas signé le document d'origine. C'est pourquoi on dit qu'ils «suivent la terre.»

Les services fonciers et les clauses restrictives de la *Common Law* sont utilisées aujourd'hui à des fins diverses, comme assurer un droit de passage ou la vue sur la propriété d'une autre personne, ou interdire une activité inappropriée chez le voisin. On en utilise souvent une forme élaborée dans les projets de bâtiment où un promoteur impose des restrictions et des accords d'accessibilité aux titres de propriétés de lots dans un lotissement, permettant ainsi aux voisins et aux autres parties d'appliquer les normes de propriété et de maintenir les services.

Toutefois, les services fonciers et les clauses restrictives de la *Common Law* sont soumises à diverses limites aux fins de conservation :

- ▶ il doit y avoir un terrain voisin (le «fonds dominant») qui tire avantage du service foncier ou de la clause restrictive sur un autre terrain (le «fonds servant») ;
- ▶ l'avantage doit être reconnu par les tribunaux (et il n'est pas établi que la conservation serait reconnue de la sorte) ;
- ▶ les clauses restrictives ne peuvent être que restrictives et non positives ;
- ▶ l'intérêt dans un service foncier ne peut pas être assigné ou transmis à quelqu'un d'autre.³

Au Québec, le *Code civil* dresse la liste complète des types d'intérêts fonciers. Parmi ces intérêts, soulignons les servitudes et, entre autres limites semblables à celles des intérêts de la *Common Law*,

³ Voir la discussion détaillée de ce point dans David Loukidelis, *Using Conservation Covenants to Preserve Private Land in British Columbia*, Vancouver, West Coast Environmental Law Research Foundation, 1992.

le *Code civil* exige qu'il y ait des terres dominantes qui tirent avantage de terres servantes, les deux lots devant appartenir à une personne différente, pour établir une servitude valide.⁴ Le Centre du droit de l'environnement du Québec, de concert avec des personnes oeuvrant dans les milieux juridiques et de la gestion des terres a produit une étude complète du droit des servitudes et une proposition de modifications statutaires.⁵

Ces limitations de la *Common Law* et du droit civil ne peuvent être restreintes que par l'adoption de modifications aux règlements. Parce que l'exigence de posséder les terrains avoisinants est rarement rencontrée ou nécessiterait des arrangements plus complexes, on préfère souvent des clauses restrictives et des services fonciers de conservation autorisées statutairement. Ces éléments constituent l'objectif du présent rapport.

B. Clauses restrictives, services fonciers et servitudes statutaires

La majorité des provinces et des territoires ont des lois de services fonciers historiques ou archéologiques, ou permettent l'enregistrement de divers accords au titre de propriété à ces fins. Bon nombre de ceux-ci sont aussi applicables à la conservation de paysages ouverts à des fins naturelles, agricoles ou de panoramas.

Néanmoins, la majorité des lois antérieures (et de certaines lois actuelles) ne donnent aux gouvernements qu'une autorité limitée pour détenir des services fonciers de conservation.

Les gouvernements ont des ressources et des priorités limitées et ils ne peuvent accomplir autant que les nombreux efforts bénévoles et locaux que les fiducies foncières peuvent

Les gouvernements ont des ressources et des priorités limitées et ils ne peuvent accomplir autant que les nombreux efforts bénévoles et locaux que les fiducies foncières peuvent soulever.

soulever. Certains gouvernements ont hésité à appliquer de façon créative, ou à permettre à d'autres d'utiliser cet instrument juridique souple. En outre, certaines autorités ne disposent pas de lois de services fonciers plus globales. Et, dans le cas de celles qui ont de telles lois, elles sont de portée limitée, comportent des procédures lourdes et certaines questions ne sont pas réglées de façon adéquate.

⁴ *Code civil du Québec*, S.Q. 1991, c. 64, article 1177 (voir aussi les articles 1178-1194 qui régissent les servitudes).

⁵ Benoît Longtin, en collaboration avec Michel Bélanger et Marie-Odile Trépanier, *Vers une nouvelle servitude de conservation et une réforme de la fiscalité des espaces naturels : outils de protection des caractéristiques patrimoniales du Québec*, Montréal. Centre du droit de l'environnement du Québec, 1995.

Cette situation s'est traduite par une utilisation à peu près nulle des services fonciers de conservation au Canada (sauf quelques-uns en Ontario et à l'Île-du-Prince-Édouard). Une réforme juridique est donc nécessaire. Aujourd'hui, bien que nous soyons quelque peu limités dans certaines juridictions, la majorité des provinces et des territoires ont adopté récemment, ou envisagent d'adopter des réformes qui autoriseront les services fonciers de conservation.⁶ Toutefois, malgré quelques propositions de réformes, le Nouveau-Brunswick, les Territoires du Nord-Ouest et le Québec n'ont pas encore adopté de lois sur les services fonciers de conservation qui surmontent les limites décrites plus haut. Ils doivent donc compter sur les services fonciers de *Common Law* ou les servitudes du code civil pour créer des accords de conservation à long terme.

Quand il y en a eu, les réformes ont été axées sur le fait d'adapter cet outil à un spectre plus vaste d'objectifs (dont la conservation) et sur des intervenants non gouvernementaux. Maintenant, en Colombie-Britannique, en Nouvelle-Écosse et à Terre-Neuve, des groupes privés peuvent détenir de tels services fonciers, mais seulement après avoir reçu une désignation gouvernementale du terrain ou de l'organisme. L'Ontario, le Yukon, l'Alberta, la Saskatchewan, le Manitoba et l'Île-du-Prince-Édouard ont adopté une méthode moins bureaucratique, autorisant tous les organismes privés qualifiés à détenir des intérêts sur les terres. Les trois dernières provinces permettent aussi aux particuliers de détenir ces mêmes intérêts.

Il existe d'autres types d'accords de conservation enregistrables en vertu des lois provinciales, bien qu'ils soient rarement utilisés.⁷ Souvent, la loi ne permet qu'aux organismes gouvernementaux de

⁶ Voir : *Environment Act*, S.Y., 1991, c. 5, art. 76-80 ; *Land Title Act*, B.C.R.S., 1979, c. 219, art. 215 ; *Environmental Protection and Enhancement Act*, S.A., 1992, c. E-13.3, art. 22-22.3 ; *The Conservation Easement Act*, S.S. 1996, c. C-27.01 ; *Loi sur les richesses du patrimoine*, S.R.M., c.H39.1, art. 21 ; *Loi sur les terres protégées*, S.R.O., 1990, c.C.28, art. 3 ; *Loi sur le patrimoine de l'Ontario*, S.R.O. 1990, c. O.18, art. 7, 10, 22 et 37 ; *Conservation Easements Act*, S.N.S., 1992, c.2 *Natural Areas Protection Act*, R.S.P.E.I., 1986, c.N-2, art. 5 et *Historic Resources Act*, S.R.T.-N., 1990, c.H-4, art. 30. Une discussion plus approfondie des lois sur les services fonciers de conservation et leur utilisation au Canada figure dans Silver *et al.*, voir note 2 supra.

⁷ Entre autres, voir les lois suivantes pour l'enregistrement des accords ayant des applications de conservation possibles : *Loi sur les terres domaniales*, C.C.S.M., c.C340, art.13.1 : *Loi sur l'Institut de recherche agricole de l'Ontario*, S.R.O., 1990, c.A.13, art. 3, 4, 4.1 et 9, tels que modifiés par S.O., 1994, c. 27, art. 5 et que la *Loi modifiant la Loi sur l'agriculture, l'alimentation et les affaires rurales*, 1996 (projet de loi 46), Annexe B, présenté en première lecture le 2 mai 1996, vise à rétablir : la *Loi sur les forêts*, S.R.O., 1990, c.F.26, art. 2-3 : *Loi sur la chasse et la pêche*, S.R.O., 1990, c.G.1, art.6 : *Loi sur le ministère des Services gouvernementaux*, S.R.O. 1990, c.M.25, art.10 : *Loi sur l'aménagement du territoire*, S.R.O., 1990, c.P.13, art. 41(10) et 51(26) : *Loi sur les terres publiques*, S.R.O., 1990, c. P.43, art. 46 : *Museum Act*, R.S.P.E.I., 1988, c.M-14, art. 11 *Fish and Game Protection Act*, R.S.P.E.I., 1988, c.F-12, art. 32.1 : *Heritage Places Protection Act*, R.S.P.E.I., 1992, c.31, art. 10 : et *Planning Act*, R.S.P.E.I., 1988, c.P-8 (voir *Land Identification*

conclure et d'enregistrer ce type d'accords et ne donne que très peu d'orientation procédurière. Chacune de ces lois peut donner l'autorité nécessaire à certains objectifs de conservation ou autres et elle peut compléter ou accroître l'autorité trouvée dans les principales lois de services fonciers de conservation notées plus haut.

En plus des lois provinciales, de nombreuses lois fédérales permettent aux organismes fédéraux d'acquérir des terres ou des intérêts sur des terres pour diverses raisons. Ces attributions doivent alors être jumelées aux procédures définies dans la *Loi sur les immeubles fédéraux (Canada)*⁸ et, dans la pratique, avec les règles provinciales d'enregistrement de document sur titre. Les «immeubles fédéraux,» en vertu de la *Loi sur les immeubles fédéraux*, incluent «un bail, un service foncier, ou tout autre demaine, droit, titre ou intérêt la terre et inclut les droits du preneur à bail.» Ainsi, l'autorité qui permet aux organismes fédéraux de conclure des ententes de conservation ne dépend pas des lois provinciales, mais suit beaucoup les mêmes procédures.

Au fur et à mesure que change la loi qui permet de simplifier les procédures relatives aux services fonciers de conservation, l'intérêt à l'égard de l'utilisation appliquée de ce mécanisme à travers le pays s'est accru. Quelques accords privés de services fonciers de conservation ont maintenant été approuvés en Nouvelle-Écosse, une douzaine ou plus sont terminés et d'autres sont en cours de négociation à l'Île-du-Prince-Édouard et autant en Ontario. La Colombie-Britannique est très active et compte beaucoup de services fonciers enregistrés et d'autres en cours d'élaboration.

Avec la législation sur les services fonciers de conservation nouvelle ou mise à jour dans tout le pays, le secteur privé, au Canada, sera mieux équipé sur le plan juridique pour saisir les occasions de conservation. Pour les organismes de conservation canadiens, le défi consiste maintenant à utiliser ces mécanismes dans chaque juridiction, à promouvoir et à perfectionner leur mise en oeuvre à partir de l'expérience acquise ailleurs. Une compréhension claire des avantages fiscaux et de leur fondement, l'évaluation, peut contribuer à ce processus et, finalement, accroître l'utilisation de cette technique.

Regulations, P.E.I. EC710/77).

⁸ *Loi sur les immeubles fédéraux, S.C., 1991, c.50*

IV. MÉTHODES D'ÉVALUATION

A. Introduction à l'évaluation

L'évaluation de la valeur d'un terrain ou d'un élément comme un service foncier de conservation est un art pratiqué selon certaines méthodes d'évaluation. Certains évaluateurs peuvent en arriver à des conclusions différentes sur la valeur d'un bien-fonds, selon la méthode qu'ils adoptent.

La présente section décrit ces méthodes et souligne les procédures et les normes de

l'Institut canadien des évaluateurs et des *Uniform Standards of Professional Appraisal Practice* (USPAP).⁹ Une évaluation faite par un évaluateur qualifié qui suit de telles normes sera particulièrement importante pour appuyer des réclamations aux gouvernements relatives aux impôts sur le revenu et foncier.

Une évaluation faite par un évaluateur qualifié qui suit les normes d'USPAP sera particulièrement importante pour appuyer des réclamations aux gouvernements relatives aux impôts sur le revenu et foncier.

Les terrains sont généralement évalués à leur juste valeur marchande et cette valeur est souvent la base qui sert à définir les impôts sur le revenu et les impôts fonciers. Aux fins d'évaluation, la «valeur marchande» est définie comme suit :

«le prix le plus probable qu'un bien-fonds suscitera dans un marché concurrentiel et ouvert à toutes les conditions nécessaires à une vente équitable, l'acheteur et le vendeur étant tous deux prudents et avertis, et en présupposant que le prix n'est pas touché par une stimulation inappropriée.»¹⁰

Cette définition suppose certaines conditions : une vente dans laquelle l'acheteur et le vendeur sont motivés, les deux parties sont bien informées et bien avisées et agissent selon ce qu'elles considèrent leur meilleur intérêt, un délai raisonnable accordé pour une exposition dans un marché ouvert, le paiement versé en comptant, en dollars canadiens ou selon une entente financière comparable, et le prix représentant les considérations normales pour un terrain vendu sans être touché par un financement particulier ou selon une nouvelle formule ou par des concessions de vente accordées

⁹ The Appraisal Foundation, *Uniform Standards of Professional Appraisal Practice* («USPAP»), Washington (D.C.), The Appraisal Foundation, 1996, qui intègre le Supplément canadien de l'USPAP fourni par l'Institut canadien des évaluateurs.

¹⁰ Définitions des USPAP, «Market Value», p.10

par toute personne associée à la vente.¹¹ Comme expliqué ci-dessous, bon nombre de ces hypothèses ne valent pas pour la cession et l'acquisition de servitudes de conservation. Donc, l'établissement d'une valeur marchande pour ces intérêts est particulièrement difficile. La juste valeur marchande pourrait ne pas se limiter à l'utilisation présente du terrain, mais suppose que l'on tienne compte de son utilisation «optimale» éventuelle,¹² selon la notion qu'un acheteur est prêt à payer pour la valeur éventuelle du bien-fonds.

Dans l'élaboration d'une évaluation d'un bien-fonds, on demande aux évaluateurs de :

«tenir compte des services fonciers, sujétions, grèvements, baux, réserves, clauses restrictives, contrats, déclarations, taxes locales, règlements municipaux ou autres articles de nature semblable : [et] tenir compte du fait qu'une fraction d'intérêt estimée, une parcelle physique ou une retenue partielle contribuent proportionnellement à la valeur de l'ensemble.»¹³

L'évaluateur peut être embauché par le propriétaire foncier qui accorde le service foncier, ou par l'organisme qui l'acquiert. Dans le cas d'un don, il incombe au propriétaire de déclarer la valeur de son bien aux fins d'impôts et ainsi, cette personne pourrait souhaiter embaucher l'évaluateur. Le donateur voudra probablement savoir à l'avance quelles seront les conséquences fiscales. Toutefois, bien qu'un donateur puisse, en fait, défrayer l'évaluation, un organisme qui reçoit le don voudra s'assurer qu'il s'agit d'une bonne évaluation en y participant ou en la surveillant, et ce, pour diverses raisons. Il y a une responsabilité éthique de faire des transactions honnêtes. Les donateurs seront satisfaits s'ils bénéficient des avantages fiscaux attendus. La réputation et la bonne foi de l'organisme seront affirmées, les reçus pour fins d'impôts pourront être émis et les litiges et autres complications juridiques coûteuses pourront être évités.¹⁴ Par conséquent, un organisme acheteur

¹¹ Définitions des USPAP, «Market Value», p.10

¹² USPAP, Standards Rule 1-3. L'utilisation «optimale» est définie comme «l'utilisation probable et légale de terrains vacants ou améliorés qui est physiquement possible, adéquatement soutenue, financièrement faisable et qui se traduit par la valeur la plus élevée» ; voir Leland T. Bookhout, «Land Subdivision Analysis: Valuation Through Projected Land Development,» 7(4) *Exchange* (Land Trust Alliance, automne 1988).

¹³ USPAP, Standards Rule 1-2, (c) et (d).

¹⁴ Aux États-Unis, un donateur a cherché à obtenir la restitution d'un service foncier quand une déduction d'impôt lui fut en majeure partie refusée, ce qui a contraint le donataire à accepter de défrayer le témoin-expert du donateur et l'Internal Revenue Service a alors cherché (sans succès) à révoquer le statut charitable de l'organisme parce qu'il avait autorisé un profit privé dans la transaction (*McLennan v. United States*, 24 Cl. Ct. 102). Dans un autre cas, quand une déduction fut refusée, le contribuable a menacé de poursuivre le donataire pour fausses représentations. Voir

ou donataire peut souhaiter retenir les services (mais sans nécessairement les payer) de l'évaluateur : pour contrôler la qualité de l'évaluation et corriger les erreurs comme manière de régler le calendrier de l'évaluation (pour suivre l'enregistrement des intérêts parce que les propriétaires fonciers risquent d'annuler une entente s'ils n'aiment pas les chiffres de l'évaluation),¹⁵ et pour établir une relation permanente et contribuer à acquérir une compétence, particulièrement dans de nouvelles méthodes comme les services fonciers de conservation.¹⁶ Peu importe qui embauche et qui paie l'évaluateur, « le propriétaire foncier doit attendre une analyse, pas une plaidoirie, de la part de l'évaluateur, qui doit, de façon éthique et légale, présenter une évaluation [complète], désintéressée, objective et justifiable de la valeur.»¹⁷

Certains agents immobiliers évaluent la valeur des terrains, mais les évaluateurs les plus qualifiés qui sont tenus de respecter les normes professionnelles les plus élevées de l'USPAP sont ceux qui font partie de l'Accredited Appraisers of Canada Institute (AACI). Néanmoins, tous les évaluateurs ou membres de l'AACI ne connaissent pas bien la façon d'estimer les services fonciers sur le marché local et il faudrait donc peut-être recourir aux services d'un évaluateur d'expérience qualifié.

Faire participer un évaluateur dès le début du processus peut permettre d'éviter les surprises financières dans une transaction foncière. Bien renseigner l'évaluateur permet aussi d'économiser du temps et de l'argent dans l'évaluation.¹⁸ Un évaluateur examinera souvent l'ébauche d'un service foncier et donnera un premier avis, qu'il fera suivre d'un dernier avis final sur l'accord final. Dans

la discussion dans Goldman, aux p. 1-2 et dans Diehl et Barrett, à la p. 41.

¹⁵ Toutefois, les dons sont volontaires et les organismes donataires voudront satisfaire les donateurs. Une autre méthode pourrait consister à préciser, dans l'accord, la façon dont la valeur sera établie, comme partager une évaluation, en commander une deuxième et faire la moyenne des deux, s'il n'y a pas d'entente. Cela donne au donateur un recours s'il y a des difficultés ou en cas de désaccord avec l'estimation du donataire. James Catterton, Walden Associates Inc., communication personnelle, 25 octobre 1996 ; Alan Ernest, Conservation Support Services, communication personnelle, 12 novembre 1996.

¹⁶ James Duncan, coordonnateur des services fonciers de conservation, Société canadienne pour la conservation de la nature, communication personnelle, le 3 octobre 1996.

¹⁷ James L. Catterton, «Appraising Conservation Easement Gifts: A Primer for Landowners, » été 1990, *Exchange* 4-7, à la p. 4, reproduit dans James L. Catterton, «Advanced Appraisal Issues» (Topic 6J) *National Rally Workbook*, Washington (D.C.), Land Trust Alliance, 1996.

¹⁸ De tels renseignements peuvent comprendre les titres, les résultats d'arpentage, les rôles de taxes, le zonage actuel, les ventes comparables ou les détails des caractéristiques et possibilités du bien-fonds. James L. Catterton, note 17 supra, p. 6.

son évaluation, l'évaluateur donnera habituellement une introduction et un sommaire des faits et des conclusions importantes, une description du bien-fonds et de son voisinage,¹⁹ une analyse de l'utilisation optimale, les méthodes d'évaluation et la conciliation finale de la valeur.²⁰ L'analyse devra nécessairement accorder une attention particulière à chacune des conditions du service foncier de conservation et à leurs effets sur la valeur.

L'évaluateur doit aussi noter quels sont les droits retenus ou peut-être *autorisés* par le service foncier, puisque ceci brossera un portrait exact de la façon dont le bien-fonds sera commercialisé pour des acheteurs éventuels, pour que le vendeur ou le courtier puissent insister sur les points positifs.²¹ On trouve des exemples du type de renseignements inclus dans une évaluation de service foncier de conservation à l'Annexe B du présent rapport et l'Annexe C contient cinq exemples d'évaluation.

B. Difficultés particulières de l'évaluation des services fonciers

Avec le temps, les méthodes d'évaluation se sont perfectionnées et, dans une large mesure, uniformisées : elles s'appliquent à la valeur d'un service foncier de conservation autant qu'à tout autre bien immeuble. Toutefois, évaluer un service foncier de conservation reste difficile pour plusieurs raisons. La méthode d'évaluation doit donc être adaptée aux circonstances. La première raison est que les services fonciers de conservation sont un nouvel outil dans l'ensemble du Canada.

Il y a donc peu d'exemples de services fonciers donnés ou vendus avec lesquels on peut comparer des valeurs. Ensuite, même parmi les quelques-uns qui ont été signés, les conditions de service foncier varient grandement, selon les caractéristiques du terrain et les besoins du propriétaire et du détenteur. Il est donc difficile de les comparer. De plus, d'autres intérêts (comme des services fonciers de *Common Law*, des clauses restrictives et des locations ou des emprises de services publics) ont le plus souvent été utilisés à des fins différentes et à des conditions et des conséquences

¹⁹ Un évaluateur pourrait avoir besoin d'aide pour identifier l'existence, le type, l'emplacement, la superficie et l'importance des terres humides et d'autres caractéristiques naturelles ou culturelles qui influent sur la valeur, parce qu'il ne connaît pas nécessairement bien ces domaines, mais seulement la façon de leur attribuer une valeur une fois ces caractéristiques connues.

²⁰ National Trust for Historic Preservation and the Land Trust Alliance, *Appraising Easements: Guidelines for Valuation of Historic Preservation and Land Conservation Easements*, Second Edition, Washington (D.C.), 1990, p. 18 et voir USPAP, Standards Rule 2.

²¹ Patrick W. Hancock, «A Question of Value: Appraising for Farmland Preservation,» *Farmland Preservation Special Report* (Street, Maryland: Bowers Publishing, 1992), reproduit en annexe dans : Brighton et Cable, 1992.

différentes sur la valeur des terres dominantes et servantes qui en tirent avantage, ce qui en réduit l'efficacité pour donner des valeurs comparables.

Il y a une quatrième caractéristique très importante des services fonciers de conservation qui remet en question les techniques traditionnelles d'évaluation : il existe rarement un «marché» traditionnel pour celles-ci. Les services fonciers sont le plus souvent donnés, plutôt que vendus, aux gouvernements ou aux organismes de charité. Une mesure essentiellement unilatérale de ce type évite d'établir mutuellement une valeur par une entente habituelle sur le prix entre un acheteur et un vendeur. La valeur peut très bien être secondaire selon les principaux motifs d'un donateur d'assurer un entretien adéquat au bien-fonds et à ses caractéristiques par le truchement d'un service foncier de conservation.

Contrairement à la plupart des marchés, les organismes détenteurs de services fonciers de conservation ne se livrent généralement pas à une concurrence entre eux pour acquérir des services fonciers, mais ils ont plutôt tendance à collaborer pour trouver celle qui correspondra le mieux aux besoins du propriétaire foncier. Toute «concurrence» entre ces groupes pourra être déterminée en fonction des exigences les plus strictes des services fonciers, ou les antécédents et la compétence de gestion et de mise en application à long terme du service foncier, mais pas sous forme de profits financiers pour le propriétaire foncier. Ces profits revêtent généralement la forme d'avantages fiscaux élargis pour au moins une catégorie de services fonciers et de détenteurs et, par conséquent, ne dépendent pas d'un organisme détenteur en particulier. Toutefois, il y a une concurrence entre des organismes détenteurs éventuels et les pressions en faveur du développement pour acquérir un intérêt dans le terrain. Bien que la discussion qui précède suppose une pratique habituelle de services fonciers donnés plutôt qu'achetés, la capacité de verser un prix élevé pour un service foncier acheté créerait davantage de concurrence et une situation de marché plus traditionnelle.

D'autres particularités quant aux lois et aux pratiques régissant les services fonciers rendent encore plus complexe une analyse de marché des transactions. Une fois les services fonciers acquises, ils tendent habituellement à être détenus à perpétuité et non transférés par la suite. Même s'il y avait un transfert, cela serait souvent une cession de l'intérêt à un prix minime. La majeure partie des lois provinciales qui autorisent les services fonciers de conservation statutaires n'établissent qu'une catégorie limitée d'organismes gouvernementaux et de charité qui sont qualifiés pour conclure de telles ententes et les enregistrer au titre de propriété. Cette restriction limite le nombre de ceux qui peuvent participer à tout marché de services fonciers qui pourrait se créer. Bien que l'accès limité puisse créer une hausse de la valeur des services fonciers, en d'autres circonstances, le fait que le gouvernement et les organismes de charité aient un mandat légal (et des responsabilités publiques et morales) pour fonctionner à l'avantage du public interdit généralement la spéculation et le commerce en ce qui concerne les services fonciers. Toutefois, les services fonciers pourraient éventuellement être expropriés, libérés ou modifiés pour permettre le développement, la valeur résultante servant de base d'indemnisation aux organismes détenteurs qui l'utiliseront pour d'autres projets dans le cadre de leur mandat. Bien que cela ne se traduise pas nécessairement par un

service foncier qui demeure attaché au terrain après une vente, cela fournit néanmoins un marché et une valeur marchande possible, tant qu'il est en place.

Même si ces particularités relatives aux services fonciers de conservation présentent un défi considérable, les méthodes d'évaluation utilisent divers moyens pour évaluer un bien-fonds et, ce faisant, permettent d'évaluer un service foncier.

C. Méthodes d'évaluation

Dans toute l'Amérique du Nord, les évaluateurs utilisent généralement trois méthodes traditionnelles pour déterminer la valeur marchande d'un bien-fonds : les ventes comparables, le coût et les techniques du revenu.²² Chacune de ces méthodes comporte ses propres points forts et faibles et ses applications particulières, bien que la méthode des ventes comparables semble être la plus appropriée aux services fonciers en espace ouvert. Un évaluateur déterminera l'utilisation optimale du bien-fonds, appliquera (habituellement) ensuite plus d'une de ces méthodes à un bien donnée et conciliera, pondérera adéquatement et rapprochera les valeurs résultantes produites pour rapporter une valeur estimée finale.

La méthode des **ventes comparables** ou celle des **données du marché** étudie les ventes récentes de biens-fonds semblables dans le même marché, ou dans un qui soit comparable à celui du terrain en question, en fonction du concept que les acheteurs et les vendeurs compareront tous les deux les prix que l'on trouve dans les alentours et essayeront d'obtenir le meilleur prix possible. Ces données peuvent provenir de propriétaires fonciers du secteur, de courtiers en immeuble, d'établissements prêteurs, de déclarations de valeurs au bureau d'enregistrement, de rôles de taxes foncières et d'associations d'intérêts fonciers pertinentes (p. ex., associations de fermiers, de randonnées ou de propriétaires de lots boisés).

Pour comparer les biens-fonds, on peut faire des ajustements sur la valeur d'un paiement forfaitaire, par unité de surface ou sur une base de pourcentage pour tenir compte des variantes dans les caractéristiques de propriétés comparables. Ces variantes peuvent concerner : la taille, l'emplacement, l'état, l'accessibilité (voirie et services publics), l'utilisation optimale, la topographie, et d'autres caractéristiques physiques (p. ex., les réserves d'eau), la productivité, le panorama, les dates de ventes, les appréciations ou dépréciations récentes (particulièrement dans un secteur où la valeur des biens immobiliers fluctue rapidement), les relations entre l'acheteur et le vendeur et les motivations inhabituelles ou les conditions de financement qui sous-tendent la vente.²³ Par exemple,

²² Ces trois méthodes traditionnelles de la valeur se reflètent dans l'exigence de recueillir des données en vertu de USPAP, Standards Rule 1-4.

²³ The Trust for Public Land, *Doing Deals: A Guide to Buying Land for Conservation*, Washington (D.C.), Land Trust Alliance et The Trust for Public Land, 1995, p. 134 ; et Warren Illi, «Appraising Conservation Easements» dans Russell L. Brenneman et Sarah M. Bates (éditeurs),

une comparaison pourrait supposer trois propriétés comportant des caractéristiques semblables à celles en cours d'évaluation, une étant un peu plus petite, l'autre ayant été vendue il y a plusieurs années quand le marché était différent et la troisième comportant une topographie un peu plus tourmentée et plus de terres humides. Quand on fait des ajustements de ventes comparables, il importe que l'évaluation démontre que ces facteurs ont été analysés, qu'elle est axée sur les ventes réellement faites (plutôt que sur de simples contrats ou offres) et que les ventes comparables ne diffèrent pas trop du prix du bien-fonds étudié.

La méthode des ventes comparables est la méthode la plus fiable quand il y a des ventes fréquentes et un marché bien établi de terrains comparables, y compris ceux d'une qualité légèrement supérieure et inférieure.

«Bien que la méthode avant-après adopte le point de vue d'un promoteur, la méthode de la comparaison directe adopte celui d'un partisan de la conservation ... À des taux d'escompte [du marché] qui varient généralement entre 12 et 20 pour cent ... une prime est accordée pour les occasions à long terme et on donne un gros escompte sur les avantages à long terme.»²⁴

Par opposition aux investisseurs visant des profits, les partisans de la conservation ont des motifs différents et diverses échéances. Ils accordent plus de valeur à l'assurance d'une protection à long terme pour les générations futures. Cela pourrait créer un taux d'escompte presque nul. Quand il est appliqué à la valeur actuelle du développement prospectif, les partisans de la conservation paient un prix élevé. Les organismes gouvernementaux pourraient aussi avoir payé un prix élevé quand ils ont dû associer les prix à la valeur du marché ou acheter des ensembles de gros à des prix de détail bien que les organismes non gouvernementaux négocient de façon plus prudente.²⁵

Toutefois, à cause des facteurs notés précédemment, il existe rarement un marché direct de services fonciers de conservation et à cause du peu de terrains concernés jusqu'à présent, il n'existe peut-être pas assez de données pour déterminer la valeur du reste du bien-fonds grevé. Les comparaisons directes de services fonciers ou de biens sujets à des services fonciers de conservation pourraient

Land Saving Action, Covelo (Californie), Island Press, 1984, p. 206.

²⁴ Bret P. Vicary, «Trends in Appraising Conservation Easements,» 62 *The Appraisal Journal* 138 (1994), aux p. 141-142.

²⁵ Vicary, aux p. 141-142.

être inappropriées parce qu'elles ne reflètent pas nécessairement les dommages ou avantages précis imposés au reste du terrain.²⁶

Même s'il peut y avoir des limites dans les comparaisons directes de services fonciers, on peut en faire certaines pour déterminer les valeurs avant-après du terrain et ainsi, évaluer indirectement le service foncier. Les ventes comparables d'autres grèvements physiques ou juridiques peuvent servir à estimer les valeurs de terrains asservis ou grevés. Ces restrictions peuvent inclure, entre autres, des droits de passage, des lignes de transmission ou d'autres services fonciers de services publics; des terrains comportant des limites physiques dues à la topographie ; les réserves d'eau, l'enrochement ou les inondations;²⁷ le fait d'être enclavé ou d'avoir une mauvaise taille ou configuration ; le zonage, les restrictions dues au titre de propriété et d'autres contrôles juridiques qui présentent des contraintes semblables sur le développement, comme on en trouve dans les conditions liées au service foncier.

La deuxième méthode d'évaluation de la terre, la **méthode par le coût**, examine le coût de remplacement ou de reproduction des «mises en valeur» d'un site et leur ajoute la valeur commerciale du terrain. Ces mises en valeurs sont généralement des structures. Cette méthode n'est donc pas très utile pour des services fonciers sur des espaces ouverts. Cette technique tend à définir la limite supérieure de la valeur d'un bien-fonds, puisqu'un acheteur éventuel ne paiera probablement pas davantage pour le terrain amélioré que ce qu'il faudrait pour le reproduire. Les données sur la construction, les autres infrastructures, la main-d'oeuvre et les coûts d'amortissement peuvent être facilement colligées et calculées. Cette méthode est donc plus facile à préparer et donne une valeur plus justifiable, à l'intérieur de ses capacités, que les deux autres méthodes. Toutefois, une question est soulevée à savoir si le calcul le plus approprié est fondé sur le coût de la reproduction (une réplique exacte faite avec les mêmes matériaux) ou celui du remplacement (recréer la même fonctionnalité).²⁸ Cette question est particulièrement importante pour les édifices d'intérêt historique ou touristique. On peut tenter de remplacer ou de restaurer des fonctions écologiques sur un bien-fonds ou un site amélioré ou géré, mais on y parvient rarement.

²⁶ *Appraising Easements*, note 20 supra, p. 24.

²⁷ Bien qu'utiles aux fins de comparaison, de nombreuses contraintes physiques pourraient n'être pas permanentes et peuvent être surmontées par la technologie actuelle ou future, alors que les services fonciers de conservation visent habituellement à être détenus à perpétuité. Brighton et Cable, à la p. 6.

²⁸ Lonnie Goldman, «Conservation Easement Appraisal Methodologies and Their Acceptance By The Courts,» 6(1) *The Back Forty* 1 (1995), à la p. 5.

La méthode par le coût comporte diverses limitations pour évaluer les services fonciers de conservation.²⁹ En ce qui concerne les terrains comptant des espèces menacées, d'autres attributs écologiques particuliers ou des édifices d'importance historique, la méthode par le coût n'intègre pas une valeur ou une prime fondées sur la nature irremplaçable du bien-fonds. Il faut nécessairement déterminer celle-ci à l'aide des autres méthodes.³⁰ En outre, elle tend à évaluer le terrain comme s'il était vacant. Si l'utilisation optimale du terrain implique de démolir des édifices ou des mises en valeur existantes (p. ex., une plantation de pins, un étang ou des terres humides sur lesquelles on a construit), ces mises en valeur risquent de ne pas contribuer beaucoup à la valeur du bien-fonds et leur enlèvement pourrait, en fait, devenir un coût soustrait de la valeur du terrain. Évaluer les mises en valeur sans tenir compte du terrain comme tel néglige peut-être la valeur synergique du terrain et des mises en valeur, car elles s'améliorent mutuellement toutes les deux.³¹ Un service foncier de conservation qui empêche le développement et la démolition des mises en valeur qui en découlerait peut *hausser* leur valeur après l'évaluation d'une propriété (voir la section sur la méthode avant-après qui suit), puisqu'ils ont une utilisation rentable.³²

Troisièmement, la **méthode du revenu** comprend une évaluation du revenu net qui pourrait découler d'un bien-fonds et réduire cette somme à une valeur actuelle en utilisant un chiffre d'escompte. Cette méthode est mieux appliquée à des biens comme des fermes, des terres comportant des ressources ou qui sont à fins récréatives, des édifices de détail ou commerciaux, des habitations locatives ou des hôtels, où les déterminations de revenus sont essentielles et peuvent reposer sur des données de marché fiables (p. ex., taux et prix de production des biens, loyers, taux d'occupation, et frais d'exploitation).³³

On peut utiliser deux méthodes pour calculer le revenu net tangible ou le profit d'un terrain en vertu de cette méthode.³⁴ La *méthode du loyer en espèce* analyse les taux de loyer en espèce payés pour

²⁹ *Appraising Easements*, note 20 supra, p. 26-27.

³⁰ *Appraising Easements*, note 20 supra, p. 27.

³¹ *Appraising Easements*, note 20 supra, p. 27.

³² Hancock, p. 5..

³³ Goldman, à la p. 5. C'est la méthode utilisée pour estimer la valeur d'utilisation de terres agricoles ou forestières par le Vermont Current Use Advisory Board ; Brighton et Cable, à la p. 7.

³⁴ Serecon Valuation and Agricultural Consulting, Inc., Edmonton, *Appraising a Conservancy Easement and a Profit à Prendre*, Stonewall (Manitoba), Canards Illimités Canada 1995, à la p. 37. Voir aussi les p.14-20 où l'on examine les méthodes de détermination des coûts fixes et les taux de capitalisation.

des terrains avec des particularités physiques, un emplacement et une utilisation optimale semblables et, ces loyers reflètent un profit sur le terrain et un montant pour les taxes foncières et le taux de gestion. En incluant un échantillonnage de taille proportionnée, cette méthode peut être assez fiable pour déterminer la valeur productive d'un lot agricole. La *méthode de l'accroissement* examine les possibilités de revenu type possible (de la rotation des cultures, des récoltes et des coûts des biens), moins les frais variables et fixes et les coûts de gestion, pour déterminer le revenu net. Cette méthode requiert une connaissance approfondie de l'exploitation et de l'industrie concernées (p. ex., l'agriculture).

Un calcul précis et les projections des recettes nettes, ainsi que la détermination d'un taux de capitalisation approprié, sont deux tâches inhérentes mais stimulantes dans l'utilisation de cette méthode.³⁵ Les renseignements provenant des associations professionnelles, du propriétaire et des dossiers des terrains avoisinants, ainsi que les prix du marché des biens, peuvent servir au calcul des revenus, concurremment avec les évaluations des taux de vacance à venir, des tendances locales, des biens-fonds concurrentiels et des réserves prévues des concurrents.

Le taux de capitalisation est le coût d'option du capital sur le marché (c.-à-d. ce que vous pourriez gagner si vous mettiez votre argent ailleurs) et les conditions du marché, le risque à l'investissement et les liquidités, entre autres, influent sur lui. On peut déterminer ce taux de diverses façons, entre autres : une moyenne pondérée du gain pour le prêteur de l'hypothèque et l'avoir du propriétaire («placement gradué»); les comparaisons du marché des prix de ventes de biens-fonds semblables et des données de revenu net d'exploitation et les recettes d'autres investissements comportant un risque semblable. Dans les zones agricoles de l'Ouest canadien, ces taux seraient de trois à huit pour cent, alors que dans les zones rurales à utilisation optimale résidentielle et récréative plus élevée, un taux de capitalisation de 10 pour cent serait approprié.³⁶ Le revenu net d'exploitation peut alors être divisé par le taux de capitalisation («méthode de la capitalisation directe»), ou on peut appliquer un taux d'escompte dérivé du marché à des évaluations de revenu net d'exploitation pour chaque année de la période de détention pour obtenir une «valeur actualisée.»

Appliquer la méthode du revenu aux services fonciers de conservation suppose que le taux de capitalisation tient compte des bénéfices futurs moindres, voire incertains, de la valeur réduite de la réversion, de la souplesse amoindrie pour réagir aux changements économiques dus au service foncier et à la vie économique prolongée artificiellement du bien-fonds.³⁷ Il faut soigneusement

³⁵ Goldman, à la p. 5.

³⁶ Serecon, note 34 supra, p. 38. Voir aussi la discussion, aux p. 17-20, du coût d'option du capital, des liquidités ou des recettes en caisse et de l'estimation du terrain comme points du processus de capitalisation pour les propriétés agricoles.

³⁷ *Appraising Easements*, note 20 supra, p. 28.

noter et évaluer les conditions d'un service foncier qui pourraient influencer sur la capacité du bien-fonds de produire des revenus. Il faut aussi évaluer les coûts additionnels de l'entretien et de l'exploitation d'un bien qui résultent des conditions d'un service foncier, comme les coûts plus élevés de l'assurance, les honoraires de gestion ou les limites imposées aux méthodes de production (p. ex., l'interdiction d'utiliser des pesticides ou l'abattage sélectif).

Il faut donc appliquer la méthode du revenu avec précaution. Une évaluation selon la méthode du revenu est souvent inférieure à la valeur d'un bien-fonds soumis à un service foncier de conservation puisque la méthode ne tient pas compte des raisons du marché d'acheter et de détenir des biens comme l'eau, la chasse, les droits récréatifs et la fierté de les posséder.³⁸ Ce n'est pas une méthode utile pour les biens d'usage personnel (p. ex., résidences), quand on renonce aux revenus actuels dans l'espoir d'une valeur de revente accrue, mais cela peut être utile à des fins de loisirs personnels qui sont régulièrement loués à d'autres.³⁹ La méthode peut être aussi imprécise dans les cas où les revenus de ferme sont utilisés, mais n'ont que peu de rapport avec la valeur marchande dans un secteur où les pressions sont importantes par rapport au développement.⁴⁰ On a souvent démontré que le prix de vente des terrains sujets à des services fonciers dépasse les valeurs évaluées dans des endroits aux États-Unis, par exemple le New Jersey, Long Island, la vallée de l'Hudson et Lancaster (Pennsylvanie). Donc, il est recommandé d'utiliser au moins une autre méthode d'évaluation.⁴¹

Une autre combinaison des méthodes de coût et de revenus traditionnelles est la **méthode du lotissement ou des coûts de développement**. Ici, l'évaluateur estime les coûts directs et indirects et les profits de l'entrepreneur et les déduit des prix de vente bruts de lots prêts à développer. Les recettes nettes estimées des ventes sont alors escomptées à un taux dérivé de celui du marché pour la période de développement et de vente pour indiquer la valeur actuelle du terrain.⁴² Il est difficile d'estimer tous ces facteurs et il faut appuyer les chiffres par des ventes de terres «brutes» dans la mesure du possible.⁴³

³⁸ Brighton et Cable, p. 7.

³⁹ *Appraising Easements*, note 20 supra, p. 28.

⁴⁰ Hancock, p. 4.

⁴¹ Hancock, p. 5.

⁴² American Institute of Real Estate Appraisers, *Dictionary of Real Estate Appraisal* (Deuxième Édition), 1989.

⁴³ Hancock, p. 4.

D. Méthode avant-après et effets des mises en valeurs

Bien que des transactions nombreuses dans un marché bien développé permettent de comparer les ventes de résidences unifamiliales et de terrains non développés, comme nous l'avons noté ci-haut, de telles conditions ne se produisent généralement pas dans les services fonciers de conservation ou dans les lots asservis. Il faut donc adopter d'autre façon de les évaluer. Par conséquent, la méthode indirecte «avant-après» de détermination de la valeur est souvent utilisée. Elle découle d'une méthode d'évaluation des expropriations où il y a des biens-fonds uniques et aucune vente comparable.

La méthode avant-après est, essentiellement, deux évaluations en une : elle détermine la valeur du bien avant la mise en place d'un service foncier de conservation, puis évalue la valeur du bien asservi. La différence est alors présumée être la valeur du service foncier comme tel.

La méthode avant-après est, essentiellement, deux évaluation en une : elle détermine la valeur du bien avant la mise en place d' un service foncier de conservation, puis évalue la valeur du bien asservi.

Une variante de cette méthode consiste du service foncier à estimer la valeur postérieure en prenant la valeur antérieure et en lui déduisant la valeur déterminé selon d'autres méthodes (p. ex., par le prix d'achat). La méthode avant-après peut nécessiter tous les éléments traditionnels d'évaluation, soit les ventes comparables, le coût, les revenus ou les méthodes de lotissement pour déterminer les valeurs avant et après du bien-fonds.

Une autre variante de cette méthode favorisée par un auteur est celle de la *Valeur en place*, qui estime la valeur antérieure du terrain, puis analyse comment les restrictions influent sur «l'ensemble des droits» présumés du propriétaire sur son terrain.⁴⁴ La valeur du service foncier est la valeur des répercussions sur ces droits et on peut l'estimer selon la méthode du tableau synoptique des impacts (la méthode utilisée par Canards Illimités Canada, donnée en Annexe A). Ces incidences incluent celles qui touchent la portion tangible ou rentable du terrain et les effets plus intangibles sur les droits résiduels (comme ceux de propriété, de vendre le terrain ou d'en disposer, d'hypothéquer la valeur du terrain, d'avoir de l'intimité et de profiter de son terrain en général).⁴⁵

La méthode avant-après a été endossée par Revenu Canada, dans une lettre à l'Island Nature Trust de l'Île-du-Prince-Édouard :

⁴⁴ Serecon, note 34 supra, p. 36

⁴⁵ Serecon, note 34 supra, p. 39.

«Les restrictions sur un terrain en réduisent normalement la valeur. On doit donc attribuer à la clause restrictive une valeur égale à la différence entre la valeur du bien-fonds avant que la clause restrictive soit enregistrée sur le titre de propriété et la valeur du bien-fonds après l'enregistrement de la clause restrictive sur le terrain.»⁴⁶

Dans l'évaluation d'un bien-fonds asservi, un évaluateur doit tenir compte de toute augmentation ou diminution de la valeur qui peut se produire sur le «plus grand lot,»⁴⁷ soit la partie du ou des terrains qui est contiguë, appartient au même propriétaire et sert au même usage. Un service foncier sur une plus grande partie d'un terrain, ou voisine d'un terrain appartenant au même propriétaire ou à sa famille peut hausser la valeur de ce «plus grand lot» soit en conservant un espace ouvert, des panoramas, un accès récréatif, l'intimité et l'isolement ou en réduire la valeur en bloquant l'accès ou les services fonciers de services publics, créant une nuisance à l'accès public ou en limitant les utilisations futures possibles.⁴⁸ Il s'agit là d'un aspect particulièrement difficile et subjectif du service foncier à évaluer et une telle augmentation ou diminution ne peut pas être immédiatement absorbée par les autorités fiscales jusqu'à ce que le bien-fonds soit vendu avec une valeur modifiée et qu'un gain (ou une perte) de capital y soit associé.⁴⁹

«Une bonne évaluation contribuera à maintenir la confiance des propriétaires fonciers, répondra aux questions soulevées par le législateur, soutiendra l'examen rapproché des [autorités fiscales] dans le cas des programmes de fiducie des terres et préservera l'intégrité d'un [achat de droit de développement] ou d'autres programmes de conservation des terres. Pour être le plus efficace possible, le processus d'évaluation requiert des évaluateurs et des vérificateurs compétents et un usager informé de ces services.»⁵⁰

⁴⁶ Revenu Canada (Directeur, Division générale et des entreprises, Directeurat des décisions spécialisées). Lettre à Island Nature Trust de l'Île-du-Prince-Édouard, objet : les dons de clauses restrictives, le 13 juillet 1992, à la p 2.

⁴⁷ Voir USPAP, Standards Rule 1-2 (d), citées à la p. 12 du présent rapport.

⁴⁸ M. Eugene Hoffman, «Appraising Deductible Restrictions» dans, Russell L. Brenneman et Sarah M. Bates (éditeurs), *Land Saving Action*, Covelo (Californie), Island Press, 1984, p. 203; et Catterton, p. 6.

⁴⁹ Catterton, p. 6.

⁵⁰ Hancock, p. 8.

V. IMPÔT FÉDÉRAL SUR LE REVENU

Les conséquences de l'impôt fédéral sur le revenu sont souvent un facteur important de décision pour le propriétaire foncier d'accorder un service foncier de conservation, mais touchent aussi l'organisme détenteur. Ainsi, qu'un service foncier soit vendu ou donné, un

Les conséquences de l'impôt fédéral sur le revenu sont souvent un facteur important de décision pour le propriétaire foncier d'accorder un service foncier de conservation.

impôt sur les gains de capitaux sera perçu sur l'augmentation de la valeur, sous réserve des ajustements disponibles. Si l'intérêt est donné à un gouvernement ou à un organisme de charité reconnu, un reçu aux fins d'impôt pourra être émis et utilisé pour demander des crédits ou des déductions visant à réduire l'impôt sur le revenu. Le calcul de la fraction non amortie du coût en capital et les autres aspects relatifs aux impôts fonciers peuvent aussi être touchés. Une fois donnée à un organisme de charité, la valeur du terrain peut servir à calculer le «contingent des versements» de l'organisme de charité. Par conséquent, diverses incidences fiscales, particulièrement les gains en capitaux et des crédits liés aux dons ou aux déductions, dépendent d'une évaluation précise (c.-à-d. évaluation) de la valeur du service foncier de conservation.

Malheureusement, il n'y a que quelques repères généraux dans le vaste royaume de l'impôt fédéral sur le revenu et des politiques connexes pour aider les propriétaires fonciers et les organismes acheteurs à déterminer et à réclamer les valeurs de services fonciers de conservation. Cela fait contraste avec les orientations plus précises dans les *Internal Revenue Code Regulations* des États-Unis, comme nous l'expliquons dans une section subséquente sur l'expérience américaine.

A. Biens-fonds et gains en capitaux des services fonciers

Un service foncier de conservation est un droit exécutoire de faire et d'empêcher d'autres de faire des choses précises. Elle répond donc à la définition de «bien» au sens du paragraphe 248(1) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* (LIR).⁵¹

«*bien* signifie bien de tout type, immeuble, personnel, corporel ou incorporel et, sans limiter la généralité de ce qui précède, inclut (a) un droit de tout type, une part ou une action choisie, ... »

On tient pour acquis, depuis de nombreuses années, qu'un tel intérêt est considéré comme un bien et, sur don, considéré comme donnant droit à des avantages fiscaux.⁵² Une lettre de 1990 de

⁵¹ *Loi de l'impôt sur le revenu*, S.R.C., 1985, c. 1 (5e supp.).

⁵² Samuel Silverstone, «Open Space Preservation Through Conservation Easements», 12 *Osgoode Hall Law Journal* 105 (1974), aux p. 122-23 : Donna Tingley, F. Patrick Kirby et Raymond

Revenu Canada à l'Island Nature Trust de l'Île-du-Prince-Édouard a confirmé, en privé, cette situation :

«Puisqu'une clause restrictive enregistrée avec un terrain est un droit, elle est considérée comme un bien. Par conséquent, un don ou une clause restrictive enregistrée avec un terrain donné à Sa Majesté ou à un organisme de charité peut être considéré comme un cadeau aux fins des paragraphes 118.1 ou 110.1 de la *Loi de l'impôt sur le revenu*. L'Island Nature Trust de l'Île-du-Prince-Édouard (un organisme de charité reconnu) peut émettre des reçus pour des clauses restrictives données, à condition que le don soit qualifié comme cadeau.»⁵³

Néanmoins, il est intéressant de noter que Revenu Canada considère le coût de l'acquisition d'un service foncier comme une «dépense en immobilisation admissible» (et, par implication, comme *n'étant pas* un intérêt dans le terrain). Cette position est douteuse et n'est pas consistante avec le traitement accordé à l'accord de services fonciers.⁵⁴ Au Québec, la *Loi de l'impôt sur le revenu* présume qu'un intérêt est un bien soumis à une servitude et est rentable pour le propriétaire.⁵⁵ Bien que cela puisse laisser entendre qu'une servitude pourrait n'être pas considérée comme un intérêt dans un terrain aux fins de l'impôt fédéral sur le revenu, la politique administrative de Revenu

D. Hupfer, *Conservation Kit: A Legal Guide to Private Conservancy*, Edmonton, Environmental Law Centre, 1986, aux p. 49-50 ; Ron Reid, *Bringing Trust To Ontario: A Study on the Role of Nature Trusts, Phase 1*, Washago (Ontario), Bobolink Enterprises, 1988, p.121-124.

⁵³ Note 46 supra, p. 2. Une «clause restrictive» est le terme employé dans la *Natural Areas Protection Act* de l'Île-du-Prince-Édouard pour créer un service foncier de conservation réglementaire.

⁵⁴ Michael J. Atlas, *Taxation of Real Estate in Canada*, Scarborough (Ontario), remis à jour par Carswell, 1966, p. 2-18. Voir l'interprétation de «dépenses en immobilisations admissibles» comme déduction du revenu de société ou d'immobilisations dans le Bulletin d'interprétation IT-143R2, par. 29 et LIR, par. 14 (5) et alinéa 20 (1)(b) et le traitement des accords de service foncier dans le Bulletin d'interprétation IT - 264R, par 2. Atlas propose une méthode «de conception plus valide» de traitement du coût d'un service foncier, y compris une addition au coût du terrain qui tire avantage du service foncier si le but de l'acquisition est de hausser la valeur future du terrain. Toutefois, cela ne règle toujours pas le problème des services fonciers dans les terres brutes qui n'ont pas de fonds dominant.

⁵⁵ LIR, par. 248 (3).

Canada et de Revenu Québec considère une servitude comme étant une cession de terrain aux fins d'impôts.⁵⁶

Quand un bien est vendu, donné ou transféré de quelque façon que ce soit, la somme reçue est appelée le «produit de cession.» Même si un donateur ne reçoit pas d'argent dans la transaction, le don d'un bien du vivant de quelqu'un se traduira par une présomption que la personne a reçu un montant égal à la juste valeur marchande du bien.⁵⁷ Le lotissement de l'intérêt non divisé, comme un terrain de propriété conjointe loti pour créer un service foncier de conservation et le reste en propriété de fief simple comporte aussi des règles particulières qui présument des recettes du lotissement durant une telle opération.⁵⁸

L'excédent de toute recette de cession par rapport au «prix de base rajusté» (PBR — essentiellement le prix d'achat) et aux dépenses de cession représente le gain réalisé par le contribuable sur la cession du bien. Si les recettes de cession sont inférieures au PBR et aux dépenses, cela devient la perte du contribuable suite à la cession.⁵⁹ Les trois-quarts de ces gains ou pertes deviennent l'impôt sur gain de capital payable ou la perte en capital admissible pour l'année de cession,⁶⁰ incluant plusieurs exceptions,⁶¹ et figurent dans la déclaration de revenus du contribuable aux fins d'impôts. Le coût d'acquisition est aussi important pour calculer le coût en capital des biens dépréciés, que ce soit des clôtures ou des édifices soumis à un service foncier.

Il existe beaucoup de possibilités de planification fiscale pour les gains de capitaux, dont quelques-unes peuvent être mentionnées, car elles ont rapport aux servitudes de conservation. La première

⁵⁶ Voir la discussion dans Longtin, p. 139. Veuillez prendre note qu'en vertu du *Code civil* du Québec, articles 1177-94, une servitude peut être personnelle ou immobilière (c.-à-d. un intérêt dans la terre).

⁵⁷ LIR, art. 69 (1)(b).

⁵⁸ Voir LIR, paragraphes 248 (20) et (21) : décision du Trésor 13 : 1981 *Conference Report*, Toronto, Association canadienne d'études fiscales, 1982, réponse à la question 54 dans «Table ronde de Revenu Canada» et discuté dans Atlas, note 54 supra, aux p.5-40 à 5-42. Ce type de scénario serait très rare, particulièrement parce que dans la plupart des provinces, les particuliers et les sociétés à but lucratif n'ont pas le droit de détenir des services fonciers de conservation. Donc, on n'en parlera pas davantage dans le présent rapport.

⁵⁹ LIR, par. 40 (1).

⁶⁰ LIR, art. 38.

⁶¹ LIR, art. 39.

consiste en un certain nombre d'exemptions de valeur monétaire qui peuvent servir à compenser l'impôt à payer sur un gain de capital sur des ventes ou des dons de servitude. Il existe une exemption à vie de 500 000 dollars pour les terres agricoles qualifiées, comme les biens immobiliers utilisés par le contribuable ou sa famille dans les travaux d'exploitation de leur ferme et une servitude sur un tel bien pourrait être appliquée sur cette déduction.⁶² Le budget fédéral de 1994 a éliminé l'exemption personnelle à vie de 100 000 dollars sur les gains de capitaux. Une partie de cette exemption pourrait être encore disponible pour les contribuables qui ont déposé l'option appropriée.⁶³ La deuxième occasion, le transfert d'une «résidence principale» est aussi exemptée d'impôt sur le gain de capital, tant que la propriété est une unité de logement et que tout terrain immédiatement contigu contribue raisonnablement à l'utilisation et au plaisir d'habiter cette unité comme résidence (jusqu'à concurrence d'une superficie d'un demi-hectare).⁶⁴

Il y a quelques autres possibilités de planification fiscale. Pour le don d'un service foncier de conservation ou de tout autre terrain, la valeur demandée pour le don peut être choisie quelque part entre la juste valeur marchande et son PBR, ce qui réduit ainsi la portée du gain de capital (mais réduit aussi de façon correspondante la valeur du reçu de charité), peut-être même à zéro.⁶⁵ Échelonner dans le temps le don de divers services fonciers comprenant diverses restrictions ou s'appliquant à des parties du terrain pourrait servir à prolonger efficacement la possibilité de réclamer un reçu aux fins de charité par rapport aux revenus du donateur pendant plus que la période de report de cinq ans.⁶⁶ On traite d'autres avantages fiscaux relatifs aux dons à la section «Dons de services fonciers de conservation.»

1. Calcul du coût d'origine d'un service foncier

Évidemment, le calcul du coût d'origine (c.-à-d. prix de base rajusté) est un facteur critique pour déterminer l'envergure de tout gain de capital imposable. L'article 53 de la LIR décrit les types de coûts pour calculer le PBR, mais cela présume un coût d'origine connu au moment de l'acquisition. Le prix d'achat d'un bien est une indication claire de cette valeur totale, mais il n'existe pas pour l'élément distinct du bien qui ne comporte un service foncier de conservation que maintenant. Il

⁶² LIR, par. 110.6(2).

⁶³ LIR, par. 110.6(19) - (30) et *Règles concernant l'application de l'impôt sur le revenu, 1971*, S.C. 1970-71-72, c. 63. Tel que modifié, art. 26(29).

⁶⁴ LIR, art. 40 et alinéa 54(g).

⁶⁵ LIR, par. 110.1(3) et 118.1(6).

⁶⁶ Voir Silverstone, p.122-23. Veuillez noter que les coûts totaux d'estimation sous un tel régime deviennent importants.

peut être faisable d'évaluer un service foncier au moment de la cession, mais il est pratiquement impossible d'évaluer sa valeur éventuelle quand la propriété a été achetée pour la première fois.⁶⁷ Cela est particulièrement vrai s'il y a un délai prolongé entre l'acquisition du terrain et la cession d'un service foncier, puisqu'il pourrait bien y avoir des modifications importantes des mises en valeur, du marché, des pressions en faveur de développements, du zonage, des infrastructures municipales, etc.

Mais quelle que soit la difficulté, l'article 43 de la Loi définit les principes généraux de détermination du PBR d'une cession partielle :

« ... Aux fins de calcul du gain ou de la perte subie par un contribuable pour une année d'imposition provenant de la cession d'un bien, le prix de base rajusté pour le contribuable, immédiatement avant la cession de cette partie, une part du prix de base rajusté pour le contribuable au moment, sur l'ensemble de la propriété, qui peut *raisonnablement être considéré comme attribuable à cette partie* [mise en évidence ajoutée]... »

En parlant de cet article, le Bulletin d'interprétation IT-264R de Revenu Canada ne jette que peu de lumière sur la question. Toutefois, il déclare que c'est la politique du Ministère que le coût du service foncier peut égaler le produit de sa cession si : (a) la superficie de la portion du terrain qui a été exproprié ou pour lequel un service foncier ou une priorité a été accordée ne représente pas plus de 20 pour cent de la surface totale du bien : et (b) le produit de l'indemnité reçue ne représente pas plus de 20 pour cent du montant du prix de base rajusté de l'ensemble du terrain.⁶⁸

Pour éviter les gains de capitaux par l'utilisation de cette politique administrative, les propriétaires fonciers pourraient n'inscrire les services fonciers qui ne couvrent que 20 pour cent de leur terrain. Là où les services fonciers couvrent une superficie plus grande, Revenu Canada n'assure pas qu'il tiendra compte des gains de capitaux : les mécanismes de calcul précis du prix de base rajusté et les gains de capitaux qui en découlent pour les services fonciers sont probablement tout-à-fait impraticables.⁶⁹ Revenu Canada ne semble pas invoquer de gain de capital présumé pour le nombre

⁶⁷ Marc Denhez, *Ce n'est pas un cadeau : les terres écosensibles et la fiscalité*, Communication n° 1992-4, Ottawa, Conseil nord-américain de conservation des terres humides (Canada) 1992, p. 22.

⁶⁸ Bulletin d'interprétation IT-264R, par. 2.

⁶⁹ Denhez, note 67 supra, p. 20.

limité de services fonciers hâtifs au Canada,⁷⁰ bien qu'un contribuable ait plus récemment déclaré un gain de capital pour un service foncier.⁷¹

Quels que soient les défis d'évaluation et de calcul nécessaires pour déterminer le PBR du service foncier, deux formules raisonnables ont été proposées : la juste valeur marchande au moment de l'acquisition et la juste valeur marchande relative au moment de la cession.⁷² Dans la première et, en théorie c'est la méthode la plus valide, la valeur payée pour l'intérêt partiel pourrait être calculée en soustrayant la valeur du bien résiduel au moment de l'acquisition (c.-à-d. sans le service foncier), à partir du montant total payé pour le terrain d'origine au complet, à ce moment (c.-à-d. avec tous les droits, y compris le service foncier).

Grâce à la deuxième méthode, le prix de base rajusté ou le coût d'immobilisations est déterminé en multipliant la valeur du coût de l'ensemble du terrain par la fraction suivante : produit de la vente de la portion divisé par le produit de la vente de la portion plus la valeur de la portion retenue après une cession partielle. En d'autres termes,

$$\begin{array}{rcl} \text{Coût de base} & & \text{Produit de la vente de la portion} \\ \text{rajusté de} & \times & \hline \text{l'ensemble du terrain} & & \text{Produit de la vente de la portion} + \text{Valeur de la} \\ & & \text{portion retenue après la cession partielle} \end{array}$$

Bien que cette dernière méthode impose d'attribuer de façon appropriée le produit entre les éléments terrain ou édifices (ou les deux), c'est la méthode la plus communément utilisée et elle est normalement acceptée par Revenu Canada.⁷³ Cela est dû au fait que, comme mentionné, la valeur du service foncier au moment de l'acquisition pourrait être difficile à déterminer et la deuxième méthode se traduira souvent par une détermination de coût plus élevée (et un gain de capital immédiat plus bas) parce que les cessions partielles coïncident souvent avec l'apparition d'acheteurs ou de conditions particuliers qui créent une valeur proportionnellement plus élevée que par le passé pour cet intérêt.⁷⁴

⁷⁰ Denhez, note 67 supra, p. 23. Denhez s'est demandé si ce résultat découlait de la générosité du ministère, à une hésitation face aux difficultés de calcul, à une réticence à s'aventurer dans des domaines inexplorés ou à une simple négligence.

⁷¹ Alan Ernest, Conservation Support Services, communication personnelle, 9 octobre 1996.

⁷² Atlas, note 54 supra, p. 5-37 à 5-39.

⁷³ Atlas, note 54 supra et Bulletin d'interprétation IT-418, par. 5.

⁷⁴ Atlas, note 54 supra, p. 5-39.

Il n'y a pas d'article équivalent à l'article 43 de la LIR qui précise la façon de déterminer le coût en capital d'une cession partielle d'un bien amortissable (p. ex., un service foncier appliqué à un édifice), mais Revenu Canada et les contribuables ont généralement tenu pour acquis que les mêmes principes que ceux de l'article 43 s'appliquent.⁷⁵ Ce calcul est nécessaire pour permettre d'évaluer quel montant du produit de la cession d'un bien amortissable sera appliqué pour réduire la fraction non amortie du coût en capital de la catégorie de bien appropriée aux fins de déduction pour amortissement.

Une orientation semblable est donnée au paragraphe 46(2) pour déterminer le coût de base rajusté et le produit présumé de la cession totale ou partielle d'un bien à utilisation personnelle (p. ex., une résidence, une résidence secondaire, un livre ou un vélo). Ce paragraphe contribue à minimiser la tenue de dossiers du contribuable pour les petits articles, puisque quand le coût réel et le produit réel d'une cession sont inférieurs à mille dollars, la transaction ne donne pas lieu à des gains de capital.⁷⁶ Ces règles de cession partielle sont peu pertinentes pour les services fonciers de conservation, étant donné la nature et la valeur des biens concernés.

2. Questions de juste valeur marchande

En plus des difficultés de calcul, Revenu Canada a récemment soulevé un problème plus fondamental dans la détermination de la juste valeur marchande des dons de services fonciers de conservation. Dans une décision fiscale préalable privée relative à un service foncier donnée sur un ranch de l'Alberta, Revenu Canada a émis l'opinion qu'il n'existe pas de marché des services fonciers à l'heure actuelle, et que leur valeur est, par conséquent, minimale.⁷⁷ Cette interprétation

⁷⁵ Bulletin d'interprétation IT-418, par. 2. voir aussi Atlas, note 54 supra, p. 5-36 et 5-37. À la page 5-39, Atlas souligne que les mêmes principes vaudraient probablement aussi pour une cession partielle d'un inventaire immobilier.

⁷⁶ Dans cette situation, le PBR minimal est présumé être de 1 000 dollars. Il n'y a donc pas de gain supérieur à cette valeur. Pour empêcher de tirer injustement avantage de ce règlement à la cession d'une partie de bien, l'article accorde la somme de 1 000 dollars au PBR de toute partie d'un bien à usage personnel cédé en proportion de sa valeur relativement à l'ensemble du bien (p. ex., un ensemble de meubles). Le paragraphe 46(3) présume que l'ensemble est un bien unique qui a une juste valeur marchande supérieure à 1 000 dollars et serait ordinairement vendu ensemble. Vern Krishna, *The Fundamentals of Canadian Income Tax*, 4^e édition, Scarborough (Ontario), Carswell, 1993, p. 488-490.

⁷⁷ James Duncan, Société canadienne pour la conservation de la nature, communication personnelle, le 3 octobre 1996. D'autres hauts fonctionnaires de Revenu Canada ont émis l'opinion qu'il y a de la valeur dans les services fonciers de conservation et une valeur de service foncier a été acceptée à 60 pour cent de la valeur du bien en fief simple : Alan Ernest, Conservation Support Services, communication personnelle, 9 octobre 1996.

s'étendra à d'autres services fonciers et semble tourner autour des termes «sommes, chacune étant la juste valeur marchande d'un cadeau» dans les articles relatifs aux déductions d'entreprise et aux crédits personnels pour les dons de tout genre de cadeau.⁷⁸

«Juste valeur marchande» est une expression utilisée fréquemment dans la LIR, mais, à quelques exceptions près, elle n'est généralement pas définie dans la Loi.⁷⁹

L'expression est particulièrement pertinente ici pour déterminer la valeur d'un service

foncier donné, puisque le don de services fonciers de conservation a été la principale méthode d'acquisition jusqu'à présent, bien qu'elle soit liée au calcul d'autres valeurs (comme les contingents des versements de charité).⁸⁰

«Juste valeur marchande» est particulièrement pertinente pour déterminer la valeur d'un service foncier donné.

L'interprétation de Revenu Canada pose plusieurs difficultés. Elle laisse entendre que seuls les intérêts qui ont un marché *actuel, courant* peuvent avoir une «juste valeur marchande.» Même si l'on accepte cette méthode, il y a un marché courant, quoique limité, des services fonciers au Canada : certains ont été achetés de propriétaires fonciers,⁸¹ et quelques-uns ont été attribués. Ce marché d'acheteurs suppose une concurrence entre ceux qui pourraient souhaiter développer le terrain et ceux qui désirent le conserver. Les *Treasury Regulations* américaines reconnaissent qu'un tel marché de services fonciers peut exister et, de fait, existe dans ce pays, particulièrement dans les régions des états du Vermont, de New York, du New Jersey et de l'Utah, ou des programmes de «transferts de droits de développements» ou «d'achats de droits de développement» comparables sont

⁷⁸ LIR, art. 110.1 et 118.1.

⁷⁹ Ces exceptions sont reliées au : travail en cours ou biens en inventaire, produit des ressources cédées à l'État ou acquis de lui, parts d'un contribuable décédé ou biens hypothécaires détenus en fiducie à l'avantage du conjoint. Voir la LIR, art. 10(4), 69(8) et (9) et 70(5.3) et (8) (a) respectivement.

⁸⁰ Revenu Canada a plus de pouvoirs discrétionnaires pour déterminer la juste valeur marchande des contingents des versements de charité, car la LIR lui donne l'autorité à l'article 149.1(1.2)(b) «d'accepter toute méthode pour déterminer la juste valeur marchande d'un bien ou une partie de celui-ci qui pourrait être nécessaire pour déterminer la somme prescrite.»

⁸¹ Alan Ernest, Conservation Support Services, communication personnelle, le 9 octobre 1996, relativement aux achats de services fonciers le long de la piste de Bruce, en Ontario, avec des fonds du Programme d'acquisition et d'aménagement de terres de l'escarpement du Niagara.

en place.⁸² Les tribunaux américains ont aussi maintenu des évaluations substantielles de services fonciers.⁸³ En outre, un organisme de charité ou de conservation qui détient un service foncier de conservation pourrait aussi avoir subi une expropriation, l'avoir libérée ou avoir reçu une ordonnance du tribunal à cet effet. L'intérêt pour un échange réel de valeur (p. ex., de l'argent ou des terres de conservation supplémentaires) et appliquer le produit ou les terres à des objectifs plus larges de conservation.

Toutefois, tout manque de marché actuel et réel pour la majorité des services fonciers de conservation ne doit pas éliminer leur pleine évaluation et la reconnaissance de leur «juste valeur marchande.» L'évaluation des terrains repose largement sur l'évaluation de l'utilisation «optimale» du terrain qui est, habituellement l'utilisation actuelle et réelle et peut dépendre de l'analyse des possibilités d'obtenir des modifications de zonage ou des autorisations gouvernementales à l'avenir. L'acceptation certainement régulière, par Revenu Canada, des évaluations fondées sur cette méthode normalisée pour indiquer la juste valeur marchande soutient l'argument que seule une valeur «conceptuelle» ou «équivalente» est nécessaire aux fins d'impôts. Dans d'autres secteurs d'entreprises, certains produits, inventions, actions ou autres «biens» n'ont pas d'application immédiate ou nécessitent des conditions ou approbations subséquentes pour survenir avant de se réaliser et d'être mises en marché. Toutefois, on peut déterminer qu'elles ont une valeur réelle ou éventuelle et en tenir compte dans le marché et donc, aux fins d'impôts. Les services fonciers de conservation doivent recevoir un traitement semblable et leur «valeur conceptuelle» doit être acceptée.

Les résultats de l'interprétation de Revenu Canada posent, eux aussi, un problème. Premièrement, ils auraient l'effet d'éliminer un abri fiscal qui incitait à faire don de services fonciers de conservation aux organismes et aux oeuvres de charité axés sur le public,

L'interprétation de Revenu Canada aurait l'effet d'éliminer un abri fiscal qui incitait à faire don de services fonciers de conservation à des organismes et des oeuvres de charité axés sur le public.

limitant ainsi de façon draconienne le nombre de cadeaux futurs de ces intérêts. Un tel résultat contrasterait beaucoup avec l'appui récent accordé par le Parlement au Projet de loi C-36 qui hausse les déductions d'impôts pour les dons de terres écosensibles, particulièrement celles qui

⁸² États-Unis *Treasury Regulations*, par. 1.170A-14(h)(3) : Vicary, note 24 supra : Brighton et Cable, p. 6 : et Judith S.H. Atherton, *An Assessment of Conservation Easements: One Method of Protecting Utah's Landscape*, 6 *J. Energy L. and Pol.* 5, p. 74-76, décrivant les programmes d'achat de l'État du Wisconsin, du U.S. Fish and Wildlife Bureau of Reclamation, entre autres organismes.

⁸³ Goldman, note 28 supra.

«comportent une servitude pour l'utilisation et à l'avantage d'une terre dominante, [et] une clause restrictive ou un service foncier.»⁸⁴

Deuxièmement, cette interprétation dévie des politiques et des pratiques antérieures du Ministère, qui étaient d'accepter les valeurs estimées des services fonciers de conservation donnés,⁸⁵ sa correspondance privée, mais bien connue avec l'Island Nature Trust de l'Île-du-Prince-Édouard reconnaît que les services fonciers sont des biens ayant une valeur, comme noté précédemment. Toutes les discussions entourant la mise en oeuvre du Projet de loi C-36 ont présumé que les

réclamation de perte de capital.⁸⁷ Le contribuable pourrait aussi être en mesure de reporter tout impôt sur les gains de capitaux jusqu'à la date de vente du bien, plutôt que d'en payer une partie au moment d'une cession antérieure du service foncier.

La situation doit être clarifiée et résolue rapidement avant qu'un «gel» des dons de services fonciers ne soit établi. Si l'on présume que Revenu Canada appuie l'utilisation des services fonciers et leur valeur parfois substantielle (et n'essaie pas de réduire les réclamations de charité), le Ministère peut résoudre cette question de diverses manières, sans modifier la Loi :

- ▶ abandonner son interprétation selon laquelle les dons de servitude n'ont pas de juste valeur marchande réelle ; ou
- ▶ adopter une politique administrative ou d'exécution qui reconnaît la valeur des services fonciers donnés, soit sur une base temporaire ou plus permanente (comme une décision du Trésor des États-Unis en 1964, déclenchée par l'élaboration d'une règle plus complète sur les services fonciers présente aujourd'hui dans l'*Internal Revenue Code and Regulations*).

On espère que le ministre des Finances proposera des modifications législatives ou d'autres mesures administratives pour résoudre cette question dans le budget fédéral de 1997.⁸⁸ La nature exacte de telles modifications à la *Loi de l'impôt sur le revenu*, et même si elles sont rétroactives pour

⁸⁷ À titre d'exemple hypothétique, une ferme est achetée en 1972 pour 50 000 \$ (son PBR). En 1995, un service foncier de limitation du développement a été donné et estimé à une valeur de 120 000 \$ et le reste de la ferme est bientôt vendu pour 30 000 \$. Suite à la déclaration du gain de capital du service foncier de 80 000 \$ [120 000 \$ (valeur estimée actualisée) - 40 000 \$ (soit 120 000 \$/120 000 \$ + 30 000 \$ + ou 80 pour cent du PBR)], Revenu Canada a vérifié la déclaration de revenus et déterminé que le service foncier avait une valeur minimale. Il n'y avait donc pas de gain de capital sur le service foncier et aucune valeur dans le reçu de charité.

Cela a alors entraîné une perte de capital de 20 000 \$ [30 000 \$ (prix actualisé de la ferme) - 50 000 \$ (PBR total, puisque rien n'est attribuable au service foncier)]. Le contribuable a utilisé cette perte de capital contre des gains de capitaux réalisés à la bourse et cela a encore réduit l'impôt sur le revenu qui était dû. Bien que le contribuable en ait bénéficié financièrement, à cause de la nature indirecte de l'avantage et parce que le service foncier n'était pas facilement reconnue comme valable, le don n'a pas été publicisé et le don d'autres services fonciers n'a pas été facilité. Revenu Canada n'a pas perçu d'impôts sur le gain en capital dans les valeurs estimées, particulièrement le gain de 20 000 \$ sur l'intérêt résiduel de la ferme (toujours imposable même si la valeur du service foncier a été choisie comme égale à son PBR). Il faut noter que tout impôt sur les gains de capitaux sur le service foncier aurait été partiellement compensé par les crédits de charité associés au don.

⁸⁸ James Duncan, Société canadienne pour la conservation de la nature, communication personnelle, le 19 décembre 1996.

s'appliquer à 1996, ou même aux dons liés à des services fonciers en vertu de la modification sur les «terres écosensibles» de 1995 (qui mentionne explicitement les services fonciers) reste à déterminer.

B. Dons de services fonciers de conservation

De nombreux organismes de conservation sont des organismes de charité enregistrés et, comme tels, ils sont exemptés de l'impôt sur le revenu fédéral.⁸⁹ Les organismes de charité ont, en outre, la possibilité d'émettre des reçus aux fins de charité aux donateurs. Comme souligné précédemment, c'est cette dernière possibilité qui a invité les dons de terre, y compris les services fonciers de conservation, à des organismes de charité.

Toutefois, la *Loi de l'impôt sur le revenu* fédérale n'a pas encouragé les dons de terres écologiques parce que le propriétaire foncier doit payer un impôt sur l'augmentation de la valeur du terrain (le gain de capital), même s'il a donné son terrain et n'a pas reçu d'argent en retour. Jusqu'à présent, les propriétaires fonciers recevaient un

Si l'on présume que Revenu Canada appuie l'utilisation des services fonciers et leur valeur parfois substantielle (et n'essaie pas de réduire les réclamations de charité), le ministère peut résoudre cette question de diverses manières, sans modifier la Loi.

crédit d'impôt utilisable pendant six ans, jusqu'à concurrence de 20 pour cent de leur revenu net, pour les dons de charité et les dons aux municipalités. Ils ont aussi eu la possibilité de choisir d'évaluer les dons entre le prix du marché et le PBR. Toutefois, avec un revenu modeste, tout crédit d'impôt n'apporterait qu'un dégrèvement fiscal partiel. Malheureusement, ce système fiscal a eu comme résultat de décourager beaucoup de propriétaires fonciers consentants dans tout le pays qui, pour des raisons fiscales, ne pouvaient se permettre de faire don de leurs terrains valables à des organismes de bienfaisance qui s'occupent de conservation.

Après beaucoup de pressions politiques, les budgets fédéraux de 1995 et 1996 ont éliminé les principaux obstacles à la conservation privée, particulièrement la limite de 20 pour cent sur les crédits d'impôts sur le revenu (utilisable sur le revenu imposable) pour les dons aux municipalités et aux organismes environnementaux qualifiés⁹⁰ de «terres écosensibles» reconnues par le fédéral.

⁸⁹ LIR, par.149(1)(f).

⁹⁰ LIR, art. 110.1 et 118.1. Les annonces du budget de 1995 ont été intégrées dans la *Loi modifiant le budget de l'impôt sur le revenu*, S.C. 1996, c. 21, art. 20, 23, 53 et 54. Les détails des clauses relatives aux «terres écosensibles» sont définies dans la publication du Service canadien de la faune : *Don de terres écosensibles au Canada : procédures de mises en oeuvre des nouvelles dispositions de la Loi de l'impôt sur le revenu du Canada*, Circulaire d'information n° 2, (3 janvier 1997).

Les contribuables qui font des cadeaux aux gouvernements fédéral et provinciaux ou à leurs organismes, conservent la possibilité de réclamer la valeur du cadeau contre 100 pour cent de leur revenu. Les organismes de charité désignés comme organismes d'État peuvent tirer avantage de cette limite de 100 pour cent pour les dons à l'État.

L'annonce du fédéral en 1995, suivant des mesures d'impôt sur le revenu semblables du Québec en 1994,⁹¹ élimine la limite de 20 pour cent pour l'utilisation de crédits pour cadeaux à des organismes de bienfaisance et à des

Les budgets fédéraux de 1995 et 1996 ont éliminé les principaux obstacles aux dons de «terres écosensibles» reconnues par le fédéral.

municipalités et autorise une limite de réclamation de 100 pour cent du revenu net pour les dons qualifiés (y compris les clauses restrictives, services fonciers et servitudes de conservation qualifiés). De concert avec les provinces, le ministre fédéral de l'Environnement a établi une procédure de certification de vastes catégories de «terres écosensibles» de désignation d'organismes de charité qualifiés qui ont un objectif de conservation, dans le but d'approuver des modifications post-dons dans l'utilisation et la propriété de terrains. La mise en oeuvre d'accords pour désigner des fonctionnaires provinciaux et, dans certains cas, des agents non gouvernementaux pour gérer ce processus sont en place, ou en cours de mise en place dans cinq provinces, alors que des fonctionnaires fédéraux gèrent présentement le processus dans d'autres juridictions.

Le budget de 1996 contenait d'autres annonces de mesures utiles pour les dons de conservation. On invitera davantage de dons d'argent ou d'autres cadeaux à des organismes de conservation sans but lucratif puisqu'ils sont maintenant admissibles à des crédits ou à des déductions jusqu'à concurrence de 50 pour cent du revenu du donateur, par rapport à 20 pour cent auparavant. Particulièrement important dans le cas des services fonciers de conservation, tous les dons à des organismes de bienfaisance de biens dont la valeur estimée croît avec les années, (p. ex., des terrains ou des actions), et tout cadeau donné durant l'année ou dans l'année précédant le décès, sera admissible à un crédit d'impôt ou à des déductions utilisables sur 100 pour cent du revenu du donateur. Pour de tels dons de biens à valeur accrue, tout impôt sur les valeurs souvent augmentées de manière importante (gain de capital) des terrains donnés sera compensé par des crédits d'impôts accrus ou des déductions utilisables à des limites plus élevées durant l'année où le don a été fait, une nouvelle possibilité par rapport à la répartition de l'utilisation de ces crédits d'impôt sur six ans.⁹²

⁹¹ Budget du Québec 1994, le 12 mai 1994.

⁹² La limite de réclamation à 100 pour cent s'applique à l'élément imposable du gain en capital sur immobilisations à valeur accrue. Elle résulte du nouveau plafond de 50 pour cent pour tout don à des oeuvres charitables ou à des municipalités, plus une «prime» de réclamation de 50 pour cent sur tous les gains en capital imposables découlant de dons d'immobilisations incluses dans le revenu

De nombreux propriétaires fonciers pensent maintenant à considérer la propriété future et le transfert éventuel de leurs biens. Les modifications apportées à la LIR par les budgets de 1995 et 1996 augmenteront les avantages fiscaux pour les propriétaires fonciers, mettront les dons de terrain sur un pied d'égalité avec ceux aux gouvernements fédéral et provinciaux et favoriseront les dons de terres écosensibles à des organismes de conservation et à des municipalités. Cela appuiera la gestion des terres au niveau local, où le travail de conservation le plus tangible est souvent fait au fur et à mesure que les citoyens proposent des initiatives créatrices et qu'ils participent davantage.

C. Corroboration de la valeur et pénalités

Qu'une propriété soit donnée, achetée ou vendue, il existe des règles générales pour corroborer sa valeur aux fins de l'impôt sur le revenu. Certaines pénalités ou autres conséquences devraient résulter dans les cas de demandes déraisonnables et les participants aux transactions relatives aux services fonciers de conservation doivent être au courant de telles conséquences.

Les valeurs déclarées et les calculs en matière de propriété peuvent être soumis à une vérification et à une nouvelle cotisation par Revenu Canada. Par conséquent, il est important d'établir une preuve suffisante de la valeur de la propriété et des calculs pertinents avant de remplir une déclaration de revenus. Un achat antérieur de propriété peut être documenté au moyen de conventions d'achat-vente ou de déclarations en vertu des droits de cession immobilière établies au moment de l'achat. Une telle valeur «avant» est assez simple à déterminer, mais le calcul de la valeur «après» pour un service foncier de conservation est beaucoup plus compliqué et exige, par le fait même, une documentation plus détaillée, normalement obtenue au moyen d'un rapport d'évaluation.

Il n'existe généralement aucune règle définissant qui peut évaluer une propriété. En autant que les données sont justifiables et que le montant est raisonnable, les gens peuvent effectuer une étude comparative des ventes et déterminer eux-mêmes la valeur.⁹³ Cependant, le fait de détenir une désignation professionnelle (comme pour un membre agréé de l'Institut canadien des évaluateurs, Accredited Appraisers of Canada Institute), désigné par «AACI») a plus de poids, même si elle ne constitue pas une preuve de compétence pour l'évaluation des services fonciers. En effet, dans les appels en matière fiscale, les tribunaux ont penché en faveur des évaluateurs experts dans les

imposable du donateur pour l'exercice en cours. *Avis de motion des voies et moyens visant à modifier la Loi de l'impôt sur le revenu*, 6 mars 1996 (v. Budget fédéral 1996), résolution 8 : Dons charitables. Voir Gordon Floyd, «1996 Federal Budget: Impact on Charitable Donations», *Issue Alert Memorandum*, 8 mars 1996 (Toronto, Centre canadien de philanthropie, 1996).

⁹³ Dean Thantrey, Service de la vérification (North York, Ontario), Revenu Canada, communication personnelle, 7 octobre 1996.

intérêts et le marché à l'étude.⁹⁴ Lors d'un appel d'impôt, le contribuable est chargé de prouver que l'évaluation du ministre du Revenu national est incorrecte et ne peut le faire en présentant une preuve par oui-dire.⁹⁵

Pour les évaluations de dons, le Bulletin d'interprétation IT-297R2 de Revenu Canada stipule que :

«La personne qui détermine la juste valeur marchande des biens immobiliers doit être compétente et qualifiée pour l'évaluation des biens cédés à titre de don.»⁹⁶

Pour obtenir des déductions ou des crédits d'impôt en vertu de la LIR, le don doit être prouvé par l'émission d'un reçu contenant l'information prescrite.⁹⁷ Cette information comprend, dans le cas de biens en nature, la date de réception du don, une brève description des biens et les «nom et adresse de l'évaluateur des biens, si une évaluation est effectuée.»⁹⁸

Diverses conséquences découlant de la mauvaise interprétation ou de la violation du règlement de l'impôt sur le revenu sont précisées dans la LIR et une étude exhaustive à ce sujet dépasse la portée du présent exposé. Néanmoins, quelques-unes méritent d'être soulignées. Les contribuables qui déterminent ou calculent incorrectement leur impôt peuvent être soumis à une nouvelle cotisation ou à une vérification,⁹⁹ ce qui entraîne un examen approfondi de leurs affaires. Bien que, en bout de ligne, la responsabilité incombe au contribuable, les organismes donataires sont prêts à aider les donateurs à présenter des valeurs et des déclarations acceptables de transactions relatives aux services fonciers de conservation, ce qui évite au contribuable les surprises d'impôts supplémentaires et le ressentiment qui les accompagne envers l'organisme donataire et le principe du service foncier de conservation.

⁹⁴ Par exemple : *Barker c. Ministre du Revenu national (MRN)* (1979), 79 D.T.C. 700 (CCI) – connaissance personnelle de l'évaluateur quant aux transactions dans la région au cours de la période correspondante et ignorance de l'évaluateur de l'autre partie quant à l'offre excédentaire de terres de lotissement : *Northern Garage and Holdings Ltd. c. MRN* (1982), 82 D.T.C. 1419 (CCI) – compétences de l'évaluateur et ses 34 ans d'expérience dans le marché local : *Goodwin Johnson (1960) Ltd. c. la Couronne* (1983), 83 D.T.C. 5417 (CFSPI) – témoignage convaincant de l'évaluateur et son expérience à titre de consultant compétent au sein de l'industrie.

⁹⁵ LIR, art. 152(8) : *Price c. MRN* (1978), 78 D.T.C. 1375 (CCI).

⁹⁶ Bulletin d'interprétation IT-297R2, par. 6.

⁹⁷ LIR, art. 110.1(2) et 118.1(2).

⁹⁸ Règlement de l'impôt sur le revenu, C.R.C. 1978, art. 945, al. 3501(1)(e.1).

⁹⁹ LIR, art. 152.

Dans les cas graves, la LIR prévoit certaines pénalités. Les déclarations fausses ou trompeuses dans un document, l'altération ou la falsification de dossiers, ainsi que le fait, ou la tentative, de se soustraire volontairement au paiement des impôts peuvent entraîner des amendes équivalant à 50 à 200 pour cent de l'impôt visé par la fraude, plus un emprisonnement de deux ans (et, suite à une mise en accusation, de cinq ans).¹⁰⁰ Dans les cas où la nature des transactions (comme l'inclusion d'évaluations exagérées des biens cédés) aurait dû alerter le contribuable, on peut y voir une preuve de négligence grave et d'un manque de bonne foi, ce qui mérite des sanctions sous forme d'impôt supplémentaire.¹⁰¹ Dans les cas exceptionnels de non-conformité à la Loi, des oeuvres de bienfaisance sont exposées au désenregistrement et, par conséquent, à la perte de leurs privilèges d'exemption d'impôt et d'émission de reçus.¹⁰²

D. Lois et expérience aux États-Unis

Les lois de l'impôt relatives aux services fonciers de conservation aux États-Unis ont été élaborées en fonction de certaines dispositions précises de l'*Internal Revenue Code* (IRC), qui permettent les déductions fiscales au titre de dons de services fonciers de conservation autorisés. La présente section du rapport ne peut étudier en profondeur cet aspect de la loi américaine, mais peut en résumer les dispositions fondamentales et la jurisprudence. Ainsi, le contraste avec la situation relativement confuse et peu orientée au Canada devient plus précis.

Après une période de décisions, les *United States Treasury Regulations* et des dispositions temporaires,¹⁰³ la loi de 1980 dite *Tax Treatment Extension Act* a codifié et autorisé en permanence les déductions pour dons de bienfaisance aux fins de l'impôt sur le revenu, les successions et les dons en matière de services fonciers de conservation.¹⁰⁴ Une «contribution de conservation

¹⁰⁰ LIR, par. 239(1) et (2).

¹⁰¹ *Arvisais c. MRN* (1992), 93 D.T.C. 506 (C.C.I.). Dans cette cause, M. Arvisais et sa famille avaient, à plusieurs reprises, acheté des oeuvres d'art pour 25 pour cent de leur valeur évaluée et déclarée, puis en avaient fait don à des musées d'art afin d'obtenir une déduction au titre du don aux oeuvres de bienfaisance. Le fait qu'il était gestionnaire de portefeuille bancaire et, par conséquent, qu'il connaissait bien les transactions, le fait qu'il n'avait cherché conseil qu'auprès de sa famille et le fait qu'il avait falsifié la date d'achat déclarée ont contribué à la conclusion du tribunal quant au manque de bonne foi et de crédibilité.

¹⁰² LIR, art. 149.1.

¹⁰³ Voir le résumé de Denhez, note 67 supra, p. 20, note 28.

¹⁰⁴ *Tax Treatment Extension Act*, P.L. 96-541, codifiant les dispositions dans l'*Internal Revenue Code*, art. 170(f)(3)(B)(iii), dont la «contribution de conservation autorisée» est définie à l'article 170(h).

autorisée» signifie la cession d'un droit de propriété de biens réels admissibles à un organisme autorisé exclusivement dans un but de conservation. Pour les besoins du présent rapport, la définition inclut les situations fréquentes de «restriction (accordée à perpétuité) sur l'utilisation possible des biens réels» cédés à une oeuvre de bienfaisance reconnue en vertu du sous-alinéa 501(c)(3) de l'IRC, «dans un but de conservation» signifiant, selon l'alinéa 170 (h)(4) :

- i) la préservation de terrains pour les loisirs de plein air et l'éducation du public,
- ii) la protection d'un habitat relativement naturel pour les poissons, la faune ou les plantes ou un écosystème de même nature,
- iii) la préservation d'un espace ouvert (y compris les terres agricoles et les terrains forestiers) où une telle préservation est :
 - (I) pour le plaisir visuel du public, ou
 - (II) en vertu d'une politique de conservation gouvernementale fédérale, d'État ou locale clairement délimitée et confèrera au public un avantage important, ou
- iv) la préservation d'un terrain important du point de vue historique ou d'une structure historique homologuée.

L'alinéa (5) stipule que «[une] contribution ne doit pas être traitée exclusivement en fonction de la conservation à moins que le but de conservation soit protégé à perpétuité.»

Ces dispositions de l'IRC sont étudiées passablement en détail dans plusieurs pages des *Treasury Regulations*.¹⁰⁵ Les alinéas du paragraphe (h)(3) concernant les «restrictions perpétuelles de conservation» sont particulièrement intéressants parce qu'ils établissent les règles de l'évaluation des services fonciers de conservation. La valeur d'une contribution est la juste valeur marchande de la restriction, déterminée selon des ventes comparables dans les cas où «il existe un dossier substantiel de ventes de services fonciers comparables au service foncier cédé (tels que les achats en vertu d'un programme gouvernemental)» ou, autrement, par l'application normale de la méthode avant-après.

D'autres méthodes d'évaluation sont prescrites en vertu de cet alinéa. Lorsqu'une restriction s'applique à une partie d'une propriété contiguë appartenant au donateur et à sa famille, la méthode avant-après doit être appliquée à la totalité du terrain contiguë (équivalant à la méthode d'expropriation consistant à examiner le «terrain principal» qui inclut les terres non assujetties du même propriétaire ; voir l'analyse de cette notion en page 22). Lorsqu'une restriction a pour effet d'augmenter la valeur d'une propriété, contiguë ou non, appartenant au donateur ou à une personne

¹⁰⁵ *Treas. Reg.*, art. 1.170A-14, «*Qualified Conservation Contribution*.» Pour une étude exhaustive de ces dispositions par leur auteur, voir Stephen J. Small, *The Federal Tax Law of Conservation Easements*, et *1995 Second Supplement*, Washington (D.C.), Land Trust Alliance, 1994 et 1995.

liée, la contribution se trouve réduite du montant équivalent. De même, si l'on s'attend raisonnablement à ce qu'une restriction crée des avantages financiers pour le donateur ou pour une personne liée, aucune déduction n'est permise (sauf dans la mesure où l'intérêt public peut excéder l'intérêt privé). De plus, aucune déduction n'est permise si une restriction de conservation n'a aucune influence substantielle ou augmente la valeur de la propriété.

Si la méthode d'évaluation avant-après est utilisée pour un service foncier de conservation, la juste valeur marchande de la propriété avant sa restriction doit tenir compte d'un certain nombre de facteurs faisant partie de la méthode habituelle d'évaluation ; usage courant : évaluation objective de l'éloignement et de la probabilité de développement de la propriété ; tout effet des lois et règlements de zonage, de conservation ou de protection des sites historiques restreignant déjà l'utilisation optimale de la propriété. Les effets de tout développement et le niveau d'accessibilité que peut permettre le service foncier doivent être considérés dans la détermination de la valeur consécutive. En plus de la réduction de l'utilisation optimale, toutes les utilisations permises entraînant une augmentation de la juste valeur marchande d'une propriété au-delà de son usage courant doivent être comptabilisées lors d'une évaluation. Enfin, la valeur du service foncier ne doit pas être réduite en raison de restrictions de transfert dont le but est de garantir que la restriction de conservation serve uniquement à la conservation.

Comme dans le système canadien d'impôt sur le revenu, en ce qui concerne le «prix de base rajusté», les règles pour l'établissement de la «base» d'un service foncier de conservation sont très générales. Le prix de base de la propriété réservée doit être rajusté de façon à supprimer «cette partie du prix de base total de la propriété qui est *attribuable à juste titre* au droit de propriété de biens réels accordé» [italique de l'auteur]. Ce montant attribuable à un service foncier ou à un autre droit doit être :

«proportionnel au prix de base total de la propriété, de la même façon que la juste valeur marchande du droit de propriété de biens réels par rapport à la juste valeur marchande de la propriété avant la concession du droit de propriété relative de biens réels.»¹⁰⁶

Dans le cas où un service foncier comporte une structure faisant l'objet de déductions pour dépréciation, la diminution du prix de base doit être répartie entre la structure et le terrain. Les *Treasury Regulations* donnent également 12 exemples de calcul des déductions en cause dans une contribution de conservation autorisée.

Aux États-Unis, la tenue de registre et la méthode d'évaluation aux fins de l'impôt sur le revenu (et sur les successions) sont prescrites dans ces *Treasury Regulations*. Pour se prévaloir d'une déduction, le contribuable doit conserver des dossiers par écrit relatant la juste valeur marchande des biens sous-jacents avant et après le don, ainsi que le but de conservation évoqué et il doit

¹⁰⁶ *Treas. Reg.*, disp. 1. 170A-14(h)(3)(iii).

mentionner les mêmes renseignements dans sa déclaration d'impôt sur le revenu s'ils sont demandés dans la formule. Un Rapport sommaire d'évaluation (Formule 8283) doit également être signé et daté par l'évaluateur du donataire. Le moment et le contenu d'une évaluation sont prescrits et les critères déterminant qui peuvent être un «évaluateur compétent » ont définis dans les règlements.¹⁰⁷ Les évaluateurs et les propriétaires fonciers sont passibles de sanctions sévères dans les cas de surévaluation d'une propriété.¹⁰⁸ Dans les cas où les conditions d'une transaction et d'un service foncier de conservation sont assez compliquées où lorsque le donateur n'a pas besoin d'une déduction pour don aux oeuvres de bienfaisance, un propriétaire peut choisir de ne pas demander une évaluation à cause des coûts inhérents à l'obtention d'une évaluation officielle conforme à ces exigences de corroboration.¹⁰⁹

Différentes tendances ont vu le jour aux États-Unis dans les causes de valeur fiscale au fin de l'import sur le revenu concernant les services fonciers de conservation.¹¹⁰ Comme il existe rarement un marché des services fonciers pour déterminer la juste valeur

Aux États-Unis dans les causes de valeur fiscale, le méthode avant-après sera acceptée. Le contribuable a la charge de prouver une valeur particulière.

marchande, la méthode avant-après est acceptée. La juste valeur marchande est déterminée en fonction de l'utilisation optimale pour laquelle une propriété est adaptable et nécessaire ou susceptible d'être nécessaire dans un avenir raisonnablement rapproché. La valeur d'une propriété est une question de fait et le contribuable a la charge de prouver une valeur particulière. À l'audition de témoignages d'experts, le tribunal n'a pas à choisir entre une valeur et une autre, mais peut tirer des conclusions pertinentes de tels témoignages d'experts et même procéder à sa propre analyse de la méthode d'évaluation et substituer son propre jugement, au besoin. Le témoignage

¹⁰⁷ Selon ces critères, une personne doit se dire évaluateur, être compétente pour le type de propriété en cause, ne pas être partie à la transaction et ne pas être partie à une entente avec le propriétaire visant à attribuer à la propriété une valeur supérieure à sa juste valeur marchande.

¹⁰⁸ IRC, par. 6071(d), concernant la complicité de déclaration frauduleuse d'impôt à payer. Apparemment, les évaluateurs du Vermont se sont montrés sceptiques quant à l'utilisation d'évaluations aux fins de l'impôt pour l'évaluation en matière d'impôt foncier, car ils craignent la surévaluation des services fonciers en matière fiscale, mais cette crainte ne tient pas compte du professionnalisme des évaluateurs et des pénalités dissuasives sévères en vertu de l'IRC : Brighton et Cable, p. 8-9.

¹⁰⁹ Ce fut le cas pour au moins un service foncier au Michigan : Barry Lonik, directeur exécutif, Potawatomi Land Trust, Ann Arbor, Michigan, communication personnelle, 30 septembre 1996.

¹¹⁰ Goldman, p. 6.

d'un évaluateur expert compétent, expérimenté et bien préparé a une influence importante dans les contestations d'évaluations. De plus, ces causes « reflètent la préférence juridique pour les grands échantillons de propriétés comparables par rapport aux petits échantillons, ainsi que la préférence accordée aux données objectives plutôt qu'aux suppositions subjectives. »¹¹¹ Enfin, les tribunaux américains sont prêts à maintenir des valeurs substantielles pour les services fonciers de conservation, allant parfois jusqu'à des millions de dollars.

VI. IMPÔTS FONCIERS PROVINCIAUX ET LOCAUX

Avec les dispositions fédérales en matière d'impôt sur le revenu, l'impôt foncier constitue l'un des plus importants processus d'évaluation des droits de propriété de biens fonciers, y compris les services fonciers de conservation.

Cependant, il existe une différence conceptuelle importante entre l'évaluation aux fins de l'impôt fédéral sur le revenu, qui cherche à déterminer la valeur du service foncier en soi lors d'une cession, et l'évaluation aux fins de l'impôt foncier, qui tente de mesurer la valeur du terrain désigné pour le service foncier.¹¹²

Comme les dispositions fédérales en matière d'impôt sur le revenu, l'impôt foncier constitue l'un des plus importants processus d'évaluation des droits de propriété de biens fonciers.

L'impôt foncier relève en grande partie de la compétence provinciale et, par conséquent, varie d'une province à l'autre. L'analyse qui suit est, forcément, un résumé du sujet. Comme pour l'impôt fédéral sur le revenu, seuls quelques principes directeurs très vagues s'appliquent à la valeur des services fonciers de conservation en vertu des lois et des politiques d'impôt foncier, dans les diverses compétences territoriales.

Au niveau provincial, les impôts fonciers peuvent influencer sur la capacité des propriétaires fonciers et des organismes de conservation à détenir des propriétés à des fins de conservation. Par exemple, il peut être nécessaire de mettre sur pied des activités productrices de recettes (p. ex., exploitation forestière ou développement immobilier) sur les terres pour acquitter des taxes foncières élevées, avec des répercussions éventuelles sur les valeurs protégées et sur les dispositions d'un service foncier de conservation. Si les taxes deviennent trop élevées et si la production de recettes est restreinte (par un service foncier, le zonage ou autrement), un propriétaire foncier peut être forcé de vendre la totalité ou une partie de la propriété, ce qui doit

¹¹¹ Goldman, p. 14.

¹¹² Daniel C. Stockford, «Property Tax Assessment of Conservation Easements,» 17 *B.C. Env'tl. Aff. L. Rev.* 823 (1990), p. 833.

créer de nouveaux rapports et des dispositions de transition pour assurer que les services fonciers existants sont compris et respectés.

A. Lois sur l'impôt foncier

En règle générale, les provinces imposent les biens fonciers en fonction de leur valeur marchande ou d'un pourcentage de cette valeur.¹¹³ Même si les termes utilisés dans la législation relative à l'impôt foncier varient entre des expressions comme «valeur marchande,» «valeur réelle,» «valeur réelle juste,» «juste valeur» et «à la valeur,»¹¹⁴ les concepts sont à peu près les mêmes et équivalent à la définition USPAP de «juste valeur marchande» donnée en page 11 du présent rapport.

Cette approche à l'évaluation d'un terrain lui accorde plus que sa valeur selon son usage courant, surtout dans une région en plein développement. La juste valeur marchande de cette propriété reflète son «utilisation optimale,» soit son utilisation légale la plus rentable et la plus probable, si l'on suppose qu'un acheteur éventuel est prêt à payer pour la valeur potentielle de la propriété. L'utilisation de ce critère pour la comparaison et l'évaluation de biens fonciers a l'avantage de créer une norme uniforme et, par le fait même, une plus grande équité pour les contribuables, bien que, en pratique, ce critère n'est pas toujours observé et la majeure partie de la législation prévoit un traitement préférentiel dans certains cas. La détermination de la juste valeur marchande suit les trois méthodes d'évaluation décrites précédemment, quoique la Cour suprême du Canada ait également avalisé la pratique courante en recevant une vente récente à prix indéterminé de la propriété ou des ventes récentes à prix indéterminés de propriétés identiques dans le même voisinage et sur le même marché.¹¹⁵

Un service foncier de conservation restreint les types d'utilisations admissibles pour une certaine propriété, ce qui change habituellement «l'utilisation optimale» légalement possible sur la propriété et entraîne souvent une diminution de sa valeur. En théorie, si la juste valeur marchande d'une propriété diminue, sa valeur imposable devrait être réduite dans la même proportion.

¹¹³ Stanley Makuch, *Canadian Municipal and Planning Law* (Toronto, Carswell, 1983), p. 88-89

¹¹⁴ Makuch, note 113 supra, et voir à titre d'exemples : *Loi sur l'Évaluation*, LRO 1990, c. A.31, par. 19(1) et *Assessment Act*, R.S.N.S. 1989, c. 23, par. 42(1) ; *Assessment Act*, R.S.B.C. 1979, c. 21, art. 26 ; *Municipal Taxation Act*, R.S.A. 1980, c. M-31, art. 9 et 10 ; *Urban Municipality Act*, R.S.S. 1978, c. U-10, art. 311 ; *Loi sur l'Évaluation municipale*, C.C.S.M., c. M226, par. 17(1).

¹¹⁵ *Sun Life du Canada, Compagnie d'Assurance-Vie c. Ville de Montréal* (1950), [1950] R.C.S. 220. Dans cette cause, la Cour a également considéré que l'évaluateur doit prendre en considération ce que le propriétaire actuel consentirait à payer pour la propriété si le propriétaire foncier était en train de s'implanter sur le marché.

Les statistiques pour le Canada ne sont pas disponibles,¹¹⁶ mais une étude menée au Massachusetts a démontré que les restrictions de conservation ont amené les évaluateurs à réduire les évaluations de 13 à 95 pour cent de la valeur de la propriété avant les restrictions, alors que dans le Maine, un examen des évaluations foncières fédérales a révélé des diminutions de la juste valeur marchande de cinq à 90 pour cent.¹¹⁷ L'ampleur de la réduction en valeur correspondait au degré de restriction des utilisations de la propriété, des conditions du service foncier et des caractéristiques particulières de la propriété. Dans une étude faite au Vermont, l'effet de la création d'un service foncier de conservation sur un terrain de 80 hectares (200 acres) a entraîné une augmentation de 0,04 \$ à 0,77 \$ des impôts fonciers pour une maison de valeur moyenne dans les villes étudiées.¹¹⁸ D'autres valeurs signalées varient de 13 pour cent (accès pour chasse, pêche, trappage et drainage), 50 pour cent (services fonciers paysagers), entre 30 et 60 pour cent (terres humides et étangs) à 80 ou même 90 pour cent (agriculture et conservation de la nature) de la valeur en fief simple.¹¹⁹

La section dont il était question ci-haut concernant la méthode d'évaluation a cerné certaines difficultés de l'utilisation d'approches traditionnelles à l'évaluation des services fonciers de conservation et, par conséquent, du bien-fonds sous-jacent imposable. Au-delà de ces défis, d'autres obstacles se présentent aux propriétaires fonciers qui cherchent à obtenir une réduction des évaluations foncières, et notamment :

- ▶ les évaluateurs peuvent se montrer réticents à reconnaître la pleine valeur des services fonciers à cause de préoccupations quant à la baisse de l'assiette fiscale ;
- ▶ les évaluateurs peuvent être confus quant à la nécessité ou à la façon de traiter les services fonciers et de déterminer leur valeur lors de la préparation des rôles d'imposition ;

¹¹⁶ Néanmoins, le nombre croissant de clauses restrictives liées à la conservation en Colombie-Britannique n'a eu aucun effet sensible sur l'évaluation des propriétés de particuliers, alors que plusieurs décisions anticipées en matière d'impôt ont déterminé qu'il ne devrait y avoir aucune réduction de la valeur. Bill Turner, consultant en immobilier, communication personnelle, 17 novembre 1996.

¹¹⁷ «Pursuing Open Space Preservation: The Massachusetts Conservation Restriction,» 4 *Envtl. Aff.* 481 (1975) et Maine Coast Heritage Trust, «Conservation Easements and Property Taxes,» in : *Technical Bulletin* N° 104, p. 3-4 (1989), tous deux cités dans Stockford, note 112 supra, p. 835-836.

¹¹⁸ Deb Brighton et Judy Cooper, *The Effect of Land Conservation on Property Tax Bills in Six Vermont Towns* (Montpelier, Vermont : Vermont Land Trust, 1994), p. 2.

¹¹⁹ Atherton, p. 74-76, faisant référence surtout aux programmes d'organismes gouvernementaux visant l'achat de services fonciers, qui peuvent faire augmenter la valeur des services fonciers dans une certaine mesure.

- ▶ en réalité, on obtient rarement une évaluation uniforme à cause des fluctuations de la valeur des propriétés dans le temps (et en l'absence de réévaluations fréquentes) et des sous-évaluations municipales, de peur que l'augmentation des évaluations ne produise un contrecoup de la part des contribuables ;
- ▶ les propriétaires fonciers peuvent se montrer réticents à demander une réévaluation à cause de la possibilité qu'une augmentation de la valeur globale de l'ensemble de la propriété soit disproportionnée par rapport aux terrains voisins qui n'ont pas été évalués récemment ;
- ▶ les appels de l'évaluation foncière peuvent être compliqués, coûteux et fastidieux et les propriétaires fonciers peuvent n'avoir ni la volonté, ni les moyens de porter de tels appels.¹²⁰

Même si l'évaluation de services fonciers de conservation en particulier a rarement été envisagée dans la législation canadienne, il existe tout de même quelques dispositions ciblées. L'Île-du-Prince-Édouard prévoit une exemption d'impôt foncier pour les propriétaires fonciers qui enregistrent une clause restrictive relative à des réserves naturelles désignées par la province.¹²¹ Les évaluateurs en Colombie-Britannique ont reçu des directives précises de «tenir compte de toutes les conditions incluses dans une clause restrictive [de conservation]» pour déterminer la «valeur réelle» de la propriété.¹²² Les services fonciers de conservation en Saskatchewan sont protégées spécifiquement contre l'extinction en cas de vente du terrain pour impôts non payés.¹²³ Dans le contexte différent mais apparenté de l'impôt sur les transferts de propriété, la Colombie-Britannique a également exempté de droits de cession immobilière l'enregistrement de clauses restrictives de conservation en faveur d'organismes de conservation ou la vente de terrains en vertu d'une clause restrictive en faveur de la province.¹²⁴ Fait intéressant, l'Alberta a prévu beaucoup de dispositions relatives à l'évaluation de «propriétés linéaires» (p. Ex., droits de passage et

¹²⁰ Stockford, p. 839-842 ; Brighton et Cooper, note 118 supra, p. 22-23.

¹²¹ *Real Property Tax Act*, R.S.P.E.I. 1988, c. R-5, par. 3(k), pour tous les biens immobiliers désignés comme réserves naturelles en vertu de la *Natural Areas Protection Act*, R.S.P.E.I. 1988, c. N-2.

¹²² *Assessment Act*, R.S.B.C. 1979, c. 21, par. 26(3.5), tel que modifié par le *Land Title Amendment Act 1994*, S.B.C. 1994, c. 44.

¹²³ *The Conservation Easements Act*, S.S. 1996, c. C-27.01, art. 15, qui ajoute la nouvelle disposition 27(a.1) au *Tax Enforcement Act*, R.S.S. 1978, c. T-2.

¹²⁴ *Property Transfer Tax Act*, R.S.B.C. 1979, c. 15, art. 5.2.

pipelines),¹²⁵ mais n'a pas inclus dans les refontes récentes les dispositions nécessaires pour permettre la mise sur pied de services fonciers de conservation pour les organismes privés.

Mis à part ces quelques exemples concernant spécifiquement les services fonciers de conservation, les statuts de quelques provinces sur l'impôt foncier comportent une directive selon laquelle la valeur estimée de terrains faisant l'objet de services fonciers et de clauses restrictives générales devrait être réduite en fonction de l'incidence réelle des conditions du service foncier ou de la clause restrictive. Les dispositions de telles directives ne concernent habituellement que les services fonciers et les clauses restrictives de *Common Law*, c.-à-d. celles qui nécessitent l'existence de terrains dépendants (voisins) (le «fonds dominant»). Par exemple, en Ontario :

«Dans les cas où un service foncier est dépendant d'un autre terrain, il doit être évalué conjointement et à titre de partie dudit terrain à la valeur accrue qu'elle confère au terrain, du fait de son état de fonds dépendant, et l'évaluation du terrain qui, du fait de son état de fonds servant, est soumis au service foncier doit être réduit proportionnellement.»¹²⁶

La législation habilitante pour les services fonciers de conservation en Ontario considère ces intérêts comme des clauses restrictives¹²⁷ et, par conséquent, une interprétation laborieuse de la loi pourrait considérer de tels services fonciers de conservation dans le cadre de cette clause d'évaluation, contrairement à la situation dans d'autres provinces. Même si elle peut favoriser l'utilisation des services fonciers et les propriétaires fonciers en général, cette disposition ne facilite pas la tâche des évaluateurs en ce qui concerne les modalités d'application, étant donné qu'il n'existe pas de bien-fonds auquel attribuer et estimer la valeur du service foncier.

Deux scénarios se présentent : soit réduire la valeur de la propriété à la mesure de la valeur du service foncier et n'évaluer que la propriété selon cette valeur réduite ; soit agir de même mais cotiser également le détenteur du service foncier à sa propre valeur (en supposant que le service foncier est admissible à titre de propriété imposable, ce qui n'est pas toujours le cas).

Il existe une troisième possibilité, soit évaluer l'augmentation de la valeur en comparaison avec les propriétés du voisinage, étant donné qu'elles sont susceptibles du profiter de la proximité de terres protégées par un service foncier. Même s'il peut s'agir d'un effet fortuit, le libellé des dispositions de la *Loi sur l'évaluation municipale* du Manitoba semble permettre cette troisième approche. Un

¹²⁵ *Municipal Government Act*, S.A. 1994, c. M-26.1.

¹²⁶ *Loi sur l'évaluation foncière*, LRO 1990, c. A.31, par. 9(1). Une clause restrictive concernant le terrain est aussi considérée comme un service foncier au sens de la présente section ; voir la sous-section 9(2).

¹²⁷ *Loi sur les terres protégées*, LRO 1990, c. C.28, par. 3(10).

terrain bénéficiant d'un service foncier ou d'un droit de passage se voit attribuer une valeur plus élevée¹²⁸ et les évaluateurs doivent :

«réduire la valeur estimée du terrain sur lequel se trouve le service foncier ou le droit de passage d'un montant qui représente la diminution de la valeur du terrain, le cas échéant, qui découle de la présence du service foncier ou du droit de passage.»¹²⁹

En Saskatchewan, les évaluateurs tiendront compte de «l'utilisation actuelle [du terrain] ... et de toute autre condition ou circonstance qui touche sa valeur.»¹³⁰ Dans l'*Assessment Act* de la Nouvelle-Écosse, toute réduction de la valeur pour tout grèvement sur un titre est interdite, sauf là où elle est expressément permise. Puisque la directive connexe visant à tenir compte des services fonciers et des droits de passage n'est exprimée que pour inclure les terrains comportant des dépendances, il est possible d'interpréter la combinaison de ces clauses de manière à empêcher l'évaluation préférentielle des services fonciers de conservation des terres brutes (c.-à-d.) la forme habituelle qui n'est pas attachée légalement aux terres avoisinantes).¹³¹

Il y a peu de jurisprudence sur l'interprétation de ces clauses ou de celles portant sur l'évaluation globale des services fonciers, et la majorité des cas ne tient pas directement compte des sujets de préoccupation.¹³² Bien que les causes soient limitées et, parfois, plutôt anciennes, un tel traitement par ces tribunaux prouve une hésitation à appliquer la loi de manière à réduire les évaluations des terrains soumis à un service foncier. Quelques de ces décisions sont évalués au-dessous.

Des ententes contractuelles privées qui incluent les services fonciers ont été conclus afin de ne pas réduire les évaluations dans certaines provinces. Une clause restrictive privée entre propriétaires fonciers a poussé l'*Assessment Appeal Board* de la Colombie-Britannique à préciser que «l'obligation de l'évaluateur est d'évaluer tous les intérêts dans le bien et il serait, par conséquent,

¹²⁸ Le libellé n'exige pas que le terrain bénéficiant d'un service foncier ou d'un droit de passage soit dépendant ni, par conséquent et implicitement, qu'il soit le fonds dominant. Donc, la disposition peut inclure et n'empêche pas un service foncier de conservation en brut.

¹²⁹ *Loi sur l'évaluation municipale*, CCSM, c.M226, par. 17(10).

¹³⁰ *Urban Municipality Act*, 1984, SS 1983-84, c. U-11, alinéa 238(4)(a) et *Rural Municipality Act*, 1989 - SS 1989, 1990, c. R-26.1, alinéa 283(4)(a).

¹³¹ *Assessment Act*, RSNS, 1989, c. 23, par. 44(1) et (2), cela, malgré la ratification récente de la loi habilitante *Conservation Easement Act*, SNS, 1992, c. 2.

¹³² Voir les cas décrits plus loin et aussi : *Reach Co. v. Gosland* (1919), 45 DLR 140 (Ont. S.C.); et *Re B.A. Oil Co.* (1964), 48 DLR (2d) 493 (Ont. H.C.).

inapproprié de sa part de tenir compte de l'influence négative de la clause restrictive.»¹³³ Toutefois, des modifications législatives plus récentes renverseraient cette décision et imposeraient de tenir compte des effets des «clauses restrictives» de conservation, bien qu'elle pourrait ne pas y avoir d'effets sur la valeur estimée réelle, selon les dispositions de la clause restrictive et le zonage actuel.¹³⁴

De même, si un contribuable a créé une restriction relative à des habitations à loyer modique sur son terrain, la municipalité n'est pas tenue de subventionner le bien-fonds de la même façon que d'autres terrains semblables, mais non limités.¹³⁵ Si un terrain est grevé par un bail, ce fait «ne touchera pas sa valeur aux fins de l'évaluation, bien que le prix de vente que doit donner le propriétaire de la réversion le soit, évidemment.»¹³⁶

Il n'y a pas de clause explicite qui concerne l'incidence des servitudes sur les impôts fonciers au Québec.¹³⁷ Toutefois, comme c'est le cas dans ce qui précède, la Cour d'appel du Québec a effectivement jugé qu'il ne faut tenir compte que des servitudes imposées par la loi et ne pas tenir compte de l'incidence des servitudes volontaires ou contractuelles pour déterminer la valeur du bien-fonds.¹³⁸ Dans un cas plus récent, selon ce principe, le Bureau de révision de l'évaluation foncière du Québec a soutenu qu'une servitude de service public doit être prise en compte pour évaluer le

¹³³ *Holler v. Assessor of Area 09:Vancouver* (1987), (BCAAB), cité dans *Lepage c. Boischatel (Municipalité) et MRC la Côte de Beaupré*.

¹³⁴ Voir note 121 supra ; Bill Turner, Real Estate Consulting, communication personnelle, 17 novembre 1996, faisant référence à des décisions fiscales privées et à une note de service d'une autorité évaluatrice de Colombie-Britannique.

¹³⁵ *Consolidated Shelter Corp. v. Fort Gary (Municipality)* (1965), 49 DLR (2d) 565 (Man. C.A.). Il s'agit d'une entente entre le Couronne et la société qui limitait l'utilisation du terrain et auquel la municipalité n'était pas partie, bien qu'elle ait eu l'autorité pour régler l'utilisation des terres.

¹³⁶ *Bennett v. Dartmouth (City)* (1965), 2 NSR 655 (NSSC. App. Div.). Néanmoins, contrairement aux services fonciers, un bail est un grèvement possessoire et il est, par conséquent, évalué en fonction du locataire qui a l'utilisation et l'avantage du terrain à ce moment.

¹³⁷ Longtin, p. 148, voir la *Loi sur la fiscalité municipale*, RSQ, c.F-2.1.

¹³⁸ *La Compagnie du marché central métropolitain Limitée c. Montréal (Ville)*, [1976] C.A. 59. Se fondant sur l'article 43 de la *Loi sur la fiscalité municipale*, Longtin, à la p. 149, conteste cette interprétation.

bien-fonds estimé.¹³⁹ De telles interprétations semblent rendre inutiles les distinctions et ne constituent pas une politique logique, particulièrement parce que la loi québécoise de l'impôt sur le revenu encourage les dons de terres écologiques, y compris les servitudes contractuelles.

Dans un cas, en Ontario, les services fonciers de droit de passage ne se sont pas traduits par une réduction de l'évaluation, car le tribunal a jugé qu'il n'y aurait aucune inégalité parmi les contribuables, étant donné que tous les biens-fonds comportant des services fonciers dans la région seraient évalués au même taux.¹⁴⁰ Dans une autre cause, une clause dans un titre qui accordait le libre accès aux rues et aux jardins aux acheteurs a été jugée comme ne constituant pas un service foncier de *Common Law* à cause de l'imprécision et du manque d'un fonds servant qui lui était soumis ; par conséquent, les clauses d'évaluation réduite ne s'appliquaient pas.¹⁴¹ Cette dernière analyse est justifiable pour les intérêts de *Common Law*, mais elle ne jette qu'un faible éclairage sur les services fonciers de conservation obligatoires qui sont juridiquement valides sans fonds dominant.

À défaut pour un propriétaire de payer les impôts fonciers, une municipalité vendra habituellement, suite à des procédures complexes, le terrain dans le but de recouvrer ces impôts. La majorité des lois relatives aux impôts fonciers prévoient que la vente d'un terrain pour arrérages d'impôts ne touche pas les services fonciers ou les clauses restrictives qui y sont attachées.¹⁴² Elles sont

¹³⁹ *Lepage c. Boischatel (Municipalité) et MRC la Côte de Beaupré* (19 mars 1993), B.R.E.F., n° de dossier Q-930253.

¹⁴⁰ *Magee v. Regional Assessment Commissioner, Region No. 27, and Windsor (City)* (1975), [1975], OMB Decisions # 5068 (OMB, dossier M.74184). Toutefois, bien que d'autres terrains aient été évalués de la même manière, et qu'ainsi une réclamation d'inégalité ait été injustifiée, le conseil a rejeté et n'a pas semblé appliquer la clause qui demandait une évaluation réduite des services fonciers.

¹⁴¹ *Lorne Park Estates Association v. Regional Assessment Commissioner, Region No. 15, and Mississauga (City)* (1979), 23 OR (2d) 628, 97 DLR (3d) 181 (H.C.J.). Cette cause soulève aussi une question de procédure. Le tribunal a jugé que le tribunal d'examen de l'évaluation foncière, la cour de comté, et la Commission des affaires municipales de l'Ontario avaient le pouvoir de déterminer si le service foncier existait, mais non pas celui de modifier l'évaluation. Faut-il alors qu'un service foncier soit prouvé au tribunal avant d'en appeler séparément d'une évaluation, ou seulement si l'autorité évaluatrice conteste la validité du service foncier dans ce type d'appels? Étant donnée la nature obligatoire de la majorité des services fonciers de conservation (et la longueur des registres de la cour), les contestations de validité devraient être rares et les appels d'évaluation devraient être jugés par le tribunal d'évaluation.

¹⁴² Par exemple, la *Loi sur les ventes pour impôts municipaux*, SRO 1990, c.M.60, par. 9(5) et l'*Assessment Act*, RSNS 1989, c. 23, par. 44(3).

semblables aux clauses relatives aux services fonciers de conservation de la Saskatchewan indiquées précédemment. Toutefois, dans d'autres provinces, cela est souvent exprimé dans le langage des services fonciers et des clauses restrictives de *Common Law* et leurs exigences connexes d'avoir des terres dépendantes (dans le voisinage).

Le système traditionnel d'impôts fonciers fondé sur la détermination de l'utilisation optimale établie par un évaluateur (c.-à-d. son utilisation éventuelle probable plutôt que son utilisation actuelle) crée la stimulation économique et parfois la nécessité de développer des terrains.¹⁴³ La valeur des terrains augmentera, particulièrement dans les régions près des villes qui commencent à se développer de plus en plus, au fur et à mesure que les évaluateurs reconnaîtront la possibilité de hausser les prix et la probabilité de changer le zonage pour tenir compte de ces utilisations. Les revenus personnels d'un évaluateur et les recettes des terrains pourraient ne pas avoir changé, mais des forces extrinsèques et des réévaluations de ces terrains aux nouvelles valeurs du marché imposeront des pressions d'ordre financier sur ces contribuables. Parce qu'elles sont conscientes des fardeaux que les systèmes d'évaluation peuvent imposer, particulièrement pour les propriétaires fonciers ruraux et les caractéristiques rurales qu'ils entretiennent, la majorité des provinces prévoient des exemptions, des réductions ou des remises d'impôts fonciers. Ces avantages peuvent être offerts à divers types de propriétaires fonciers (p. ex., les fermiers ou les organismes à but non lucratif) ou pour certains types de terrains (p. ex., les fermes, les forêts ou les terrains ayant une valeur de conservation). Ces programmes comprennent :

- ▶ l'évaluation de terrains en tant que ferme (c.-à-d. pas à un prix de développement), où les propriétaires fonciers satisfont à certains critères comme fermiers de bonne foi en Colombie-Britannique, au Manitoba, en Ontario, au Nouveau-Brunswick et à l'Île-du-Prince-Édouard ;
- ▶ les taux fixes de la Saskatchewan pour les terres agricoles et les taux agricoles fixes reliés à la productivité du sol, en Alberta ;
- ▶ les exemptions d'impôts pour les terres agricoles en Nouvelle-Écosse et à Terre-Neuve ;
- ▶ les exemptions d'impôts sur les terres forestières en Alberta, en Saskatchewan, au Manitoba et à l'Île-du-Prince-Édouard ;
- ▶ les remises d'impôts sur les terres agricoles, forestières et de conservation en Ontario ;
- ▶ le plafonnement des impôts agricoles, les remises de gestion des forêts et l'exemption des organismes à but non lucratif au Québec ;

¹⁴³ «The California Land Conservation Act of 1965 and the Fight to Save California's Prime Agricultural Lands,» 30 *Hastings Law Journal* 1859, (1979) p. 1864, cité dans Stockford, p. 842.

- ▶ une exemption ou une réduction d'évaluation pour les organismes sans but lucratif et des taux d'impôts prescrits pour les terres à bois au Nouveau Brunswick, en Nouvelle-Écosse et à Terre-Neuve.¹⁴⁴

Parmi ces programmes de préférences fiscales aux fins d'agriculture et de conservation, seul celui de l'Île-du-Prince-Édouard, qui accorde des exemptions pour des secteurs naturels désignés (soit en vertu d'une clause restrictive ou en fief simple) semble inclure des considérations du type des services fonciers de conservation.¹⁴⁵

Il semble donc que les statuts sur les impôts fonciers qui n'incluent pas, de façon précise, des services fonciers de conservation en brut, peuvent produire des résultats incertains, imprévus, voire corrompus, comme établir de manière imprécise si les services fonciers sont incluses dans les clauses ou, comme en Nouvelle-Écosse, si'ils empêcheront probablement les évaluations réduits. La langue de rédaction peut varier mais, dans tous les cas, elle souligne la nécessité d'approcher ces articles en étant pleinement conscients de la présence et de l'application (et préférablement des incitations) de services fonciers de conservation en brut.

B. Incidences des services fonciers sur l'assiette fiscale locale

Comme nous en avons discuté plus haut, dans les avantages des ententes de conservation, l'incidence des ententes de conservation sur l'impôt foncier est incertaine et dépend de divers facteurs. C'est évidemment une préoccupation pour les administrations municipales et les

L'incidence des ententes de conservation sur l'impôt foncier est incertaine et dépend de divers facteurs.

contribuables aux ressources de plus en plus limitées et ce, pour deux raisons : à court terme, la protection des terres peut se traduire par le retrait de la valeur des terrains du rôle d'imposition, les impôts étant alors transférés à d'autres contribuables et, à plus long terme, les terres protégées ne

¹⁴⁴ Un résumé de ces types de programmes d'impôts fonciers à travers le Canada se trouve dans Denhez, note 67 supra, p. 22-38 et Harry M. Kitchen, *Property Taxation in Canada*, Canadian Tax Paper No. 92. Toronto, Association canadienne d'études fiscales, 1992, p. 28-34. Un examen et une analyse plus détaillés se trouvent dans Julian Greenwood et Jennifer Whybrow, «Property Tax Treatment of Agriculture and Forest Land in Canada: Implications for Land Use Policy,» *Property Tax Journal* 159, juin 1992, et dans Monique Ross, *Forest Management in Canada*, Calgary, Institut canadien du droit des ressources, 1995.

¹⁴⁵ Voir note 121 supra.

peuvent pas être développées en quelque chose qui paierait plus d'impôts qu'un terrain vague, p. ex., une entreprise commerciale qui aiderait à réduire les impôts d'autres contribuables.¹⁴⁶

La valeur du terrain sera liée aux tendances des acheteurs, à la protection des aménagements existants et à la disponibilité d'aménagements semblables dans les alentours. La majorité des services fonciers abaisseront la valeur des terrains et, par voie de conséquence, l'évaluation sera plus basse. Ce n'est pas ce que l'on connaît au Canada jusqu'à présent.

Malgré une évaluation théoriquement plus basse, en vertu de certains services fonciers de conservation, plusieurs raisons font que cela ne se produira pas fréquemment. Premièrement, il dépend des évaluateurs de réagir aux effets du service foncier sur l'évaluation et d'y être obligés par la loi, et aussi des propriétaires fonciers qui feront appel. Le droit est très imprécis ou défavorable au Canada et les évaluateurs et propriétaires fonciers semblent hésitants à chercher à obtenir une évaluation réduite. Bien qu'ils y soient contraints au Vermont, la comptabilisation de l'incidence négative d'un service foncier s'est rarement produite et a, par conséquent, eu peu d'effets sur les rôles d'imposition là-bas.¹⁴⁷

Deuxièmement, si les conditions du service foncier correspondent aux restrictions de zonage, ou s'il n'y a aucune demande prévisible du marché pour un service foncier, la valeur de l'évaluation ne sera pas substantiellement réduite puisque l'utilisation optimale demeurerait inchangée. Des évaluations de valeur aussi basse ont été estimées dans certains États américains.¹⁴⁸ De nombreux services fonciers pourraient faciliter le développement, ou ne s'appliquer qu'à une partie d'un terrain, tout en permettant la construction sur d'autres parties. Ainsi, elle n'aura pratiquement pas d'incidence sur l'évaluation du terrain. En réalité, la protection de quelques parcelles de terrain tendra à réorienter le développement plutôt qu'à l'éliminer, influant de la sorte sur son modèle et sur son emplacement plutôt que sur sa quantité ou sur son type.¹⁴⁹

Troisièmement, divers avantages environnementaux, esthétiques et récréatifs servent régulièrement à commercialiser des terrains et sont bien connus pour hausser la valeur et les évaluations des biens-

¹⁴⁶ Brighton et Cooper, p. 1.

¹⁴⁷ Brighton et Cooper, p. 8. L'incidence éventuelle maximale, non encore réalisée, d'un service foncier de 80 hectares (200 acres) fut une augmentation de quatre à 77 cents des taxes sur une maison de valeur moyenne.

¹⁴⁸ Hancock, p. 5-6.

¹⁴⁹ Brighton et Cooper, p. 21.

fonds.¹⁵⁰ Un service foncier de conservation «élève presque toujours, jusqu'à un certain point, la valeur des lots voisins,»¹⁵¹ et ainsi pourrait, à tout le moins, avoir un effet neutre sur les impôts ou, éventuellement, hausser la valeur globale de l'évaluation des terrains dans la municipalité par la conservation de cet actif. L'intérêt d'ex-citadins à l'égard de certains secteurs les pousse à apprécier la sécurité à long terme des aménagements préservés, l'intimité, les panoramas, l'accès aux pistes et à la chasse, les possibilités réduites de développement et de troubles dans les alentours. Les fermiers doivent pouvoir continuer à cultiver et apprécieraient aussi qu'il n'y ait plus de lotissements, ce qui réduira le nombre de voisins ex-citadins qui pourraient se plaindre de certaines pratiques agricoles traditionnelles. On a connu une hausse de la valeur dans certaines localités des États-Unis, particulièrement là où se trouvaient certains avantages touristiques, récréatifs et relatifs au mode de vie conjugués à une pression considérable en faveur du développement et à la moindre disponibilité de terres rurales.

Quatrièmement, en plus de pouvoir contribuer à une hausse des évaluations et donc, des revenus des municipalités, les services fonciers de conservation peuvent aussi aider à réduire les coûts des municipalités. Les services fonciers peuvent limiter et éviter les demandes et les pressions en faveur du développement, ce qui réduira les tendances à l'expansion tentaculaire des villes et les coûts des services et des infrastructures qui y sont reliés :

«En général, les taxes sont plus élevées – pas plus basses – dans les villes plus peuplées et dans celles qui ont un développement commercial et industriel plus élevé. Il pourrait être tout aussi exact de considérer la conservation des terres comme une protection contre le développement de la ville, dont les services coûtent cher, que de favoriser le développement qui produira des recettes fiscales.»¹⁵²

Des règles claires et stables permettent de réduire les coûts additionnels des municipalités dus à l'administration et à l'évaluation fréquentes de la planification, plus particulièrement à la lumière d'un environnement de planification de plus en plus complexe et public et à une capacité réduite de prélever des frais de développement. Plusieurs études américaines et le *Rapport du Groupe de travail sur la Région du grand Toronto* de 1996 ont prouvé que contrôler les coûts du

¹⁵⁰ Par exemple, du United States Park Service, *Economic Impacts of Protecting Rivers, Trails, and Greenway Corridors: A Resource Book*, 4^e édition, Washington (D.C.), United States National Park Service, Rivers, Trails and Conservation Assistance, 1995 ; Land Trust Alliance, *Economic Benefits of Land Protection*, Washington (D.C.), Land Trust Alliance, 1994.

¹⁵¹ Catterton, p. 6.

¹⁵² Brighton et Cooper, p. 21.

développement diffus avec son infrastructure et ses services chers est, en fait, plus rentable, pour une municipalité et ses contribuables, que ne l'est le développement galopant.

Un programme de réduction des impôts fonciers pour les services fonciers peut comporter des mesures visant à en limiter les répercussions sur l'assiette fiscale de la municipalité. Entre autres mesures, mentionnons : des pénalités ou des baisses d'impôts s'il advenait qu'un service foncier soit enfreint ou que ses conditions arrivent à échéance, des critères de garantie que les services fonciers servent l'intérêt public pour mériter un traitement fiscal particulier (peut-être accompagnées d'autorisations gouvernementales, bien que cela nuise au processus) et, peut-être une méthode de reconnaissance de la valeur accrue des terrains entourant un lot soumis à un service foncier.¹⁵³

Les incidences des taxes foncières sur les finances municipales seront probablement minimes,¹⁵⁴ bien qu'elles soient quelque peu incertaines. Puisqu'un espace ouvert est souvent converti dans les zones périurbaines, la valeur des terres protégées par un service foncier augmentera, car elles restent ouvertes et ajoutent des aménagements et de la valeur aux terrains avoisinants. Les terres rurales dans une société de plus en plus urbaine auront probablement moins de valeur de développement. Par conséquent,

«protéger la terre au moyen de services fonciers de conservation se traduit par la moindre répercussion fiscale parmi tous les autres choix ... elle représente le choix le moins cher pour les contribuables fonciers de la ville ... la conclusion du rapport *n'est pas* que les villes doivent décourager la croissance et le développement. Plutôt, leurs résidents doivent fonder les décisions relatives aux endroits où le développement et la conservation doivent se dérouler sur leurs objectifs et leur vision de l'avenir de leurs collectivités – non pas sur leurs perceptions de l'incidence des impôts fonciers.»¹⁵⁵

C. Lois et expérience aux États-Unis

Plus de la moitié des États américains qui ont adopté des lois relatives aux services fonciers de conservation ont prévu que ces restrictions toucheraient l'évaluation d'impôts fonciers des terres avec des services fonciers.¹⁵⁶ Comme dans certaines lois canadiennes, mais plus précisément pour

¹⁵³ Stockford, p. 851-852.

¹⁵⁴ Denhez, note 67 supra, p. 37.

¹⁵⁵ Brighton et Cooper, p. 9 et 21 [accentué dans l'original]. Les options de conservation étaient : la propriété fédérale, la propriété de l'État, la propriété municipale, la propriété par un organisme de conservation et un service foncier de conservation.

¹⁵⁶ Stockford, p. 830.

les services fonciers, le Colorado, le Missouri, le Michigan et le Maine demandent aux évaluateurs de tenir compte des effets de la valeur sur les services fonciers de conservation et leur limitation des utilisations futures des terrains.¹⁵⁷ Une évaluation réduite est offerte aux services fonciers de conservation enregistrées du Minnesota si les terrains sont utilisés conformément aux fins de conservation du service foncier.¹⁵⁸

Au Vermont, les services fonciers appartenant à l'État, à la municipalité ou à un organisme de charité approuvé ne sont taxés «que sur la valeur des droits ou intérêts restants» qui demeurent après la conclusion d'un service foncier.¹⁵⁹ L'assemblée législative du Vermont a, de la sorte, exempté d'impôts fonciers des services fonciers de conservation qualifiés. Un tribunal a interprété ceci comme signifiant que le rôle de l'évaluateur («énumérateur») n'était pas de rechercher, reconnaître et taxer tous les détenteurs de divers intérêts et d'ajuster et assigner les valeurs d'évaluation.¹⁶⁰

Bien que ces orientations d'évaluation assurent un encouragement indirect à une évaluation décroissante de l'évaluation du marché du terrain, sujet à des services fonciers de conservation, certains états assurent des mesures d'appui plus direct.¹⁶¹ L'État de Washington permet aux comtés d'accorder des points en prime pour les ententes de conservation. Ces points peuvent servir à réduire les impôts de 20 à 90 pour cent de la valeur des terrains. Le Maine prévoit des réductions précises de l'évaluation des terrains où il y a des services fonciers inscrits au programme d'utilisation actuelle, soit des réductions de 20 pour cent pour les espaces ouverts en général, 30 pour cent de plus pour une protection permanente et 20 pour cent additionnels (soit un total de 70 pour cent) si le terrain doit rester «à l'état sauvage à perpétuité.»¹⁶² Les ententes de conservation permanente qui

¹⁵⁷ Stockford, p. 831 et Thomas Grier, «Conservation Easements: Michigan's Land Preservation Tools of the 1990s,» 68 *University of Detroit Law Review* 193 (1991), p. 207.

¹⁵⁸ Stockford, p. 831.

¹⁵⁹ 10 VSA, chapitre 155, art. 6306.

¹⁶⁰ Brighton et Cable, p. 3-4, *Lyndonville (Village) v. Burke (Town)*, 146 Vt. 435 (1985). Le Vermont dispose aussi d'un programme d'évaluation de l'utilisation actuelle dans le cadre duquel les propriétaires de terrains soumis à une entente de conservation peuvent s'inscrire et recevoir un remboursement fondé sur la différence entre la taxe sur la valeur d'utilisation et la taxe sur la juste valeur marchande.

¹⁶¹ Voir Calvin Sandborn, *Green Space and Growth: Conserving Natural Areas in B.C. Communities*, Victoria, Commission sur les ressources et l'environnement, 1996, p. 167.

¹⁶² Me.Rev.Stat. Ann. Titre 36, para. 1106-A, expliqué dans Janet E. Milne et Susan Hasson, *Environmental Taxes in New England: An Inventory of Environmental Tax and Fee Mechanisms Enacted by the New England States and New York*, South Royalton (Vermont), Vermont Law

limitent le développement au Maryland peuvent se traduire par un crédit d'impôts fonciers de 15 ans équivalent à l'évaluation totale de ces terrains. Le New Hampshire fixe les valeurs utilisées aux fins d'évaluation¹⁶³ de l'utilisation actuelle comme limite à la valeur des terrains ayant un service foncier permanent. La Californie et la Floride ont aussi des clauses fiscales différentielles applicables aux biens-fonds chargés de services fonciers de conservation, taxant ainsi les terrains sur leur utilisation actuelle plutôt que sur leur utilisation optimale.¹⁶⁴

Aux États-Unis, certaines causes appuient l'utilisation de services fonciers de conservation pour réduire l'évaluation des terrains chargés. Dans une cause, un service foncier de conservation a été reconnu comme la renonciation à certains «éléments de valeur» par un contribuable, en faveur du grand public. Le contribuable a donc eu droit à une exemption d'impôts fonciers.¹⁶⁵ Une décision de la

Aux États-Unis, les tribunaux sont prêts à accepter des dévaluations importantes des terrains, dues à des services fonciers de conservation et à renverser les décisions d'évaluateurs qui pourraient tenter de limiter les évaluations des services fonciers.

commission des impôts fonciers de l'État de la Caroline du Nord selon laquelle la valeur «véritable,» ou marchande d'un terrain à l'état naturel était réduite de 45 pour cent par le truchement d'un service foncier de conservation donné a été maintenu par une cour d'appel de l'État.¹⁶⁶ Même quand un terrain est soumis à une clause restrictive de *Common Law* et que le public n'y a pas accès, les évaluateurs locaux doivent tenir compte de l'effet dévaluateur de la clause restrictive.¹⁶⁷ Dans une cause au Michigan, où les évaluateurs ont refusé de tenir compte d'un tel effet dévaluateur, le tribunal a jugé qu'il y avait un tel effet sur les impôts à payer et a débouté les évaluateurs en leur ordonnant de payer les frais de l'action en justice.¹⁶⁸

School, 1996, p. 50.

¹⁶³ N. H. Rev. Stat. Ann. art. 79-B:3; Milne et Hasson, note supra 162, p. 51.

¹⁶⁴ Stockford, p. 845.

¹⁶⁵ *Village of Ridgemoor v. Bolger Foundation*, 104, N.J. 337, 517 A.2d 135 (1986).

¹⁶⁶ *Rainbow Springs Partnership v. County of Macon*, 79 N.C. App. 335, 339, S.E.2d 681 (1986).

¹⁶⁷ *Lochmoor Club v. Grosse Pointe Woods*, 10 Mich. App. 394, 159 N.W.2d 756 (1968). Voir aussi *Hayes v. Gibbs*, 110 Utah 54, 169 P.2d 781 (1946).

¹⁶⁸ Barry Lonik, directeur général, Potawatomi Land Trust, Ann Arbor (Michigan), communication personnelle, le 30 septembre 1996.

L'expérience américaine permet de conclure que l'intégration substantielle des lois permettant les services fonciers de conservation et des avantages fiscaux connexes est réalisée. Une telle situation survient quand il y a une stratégie cohérente et concertée de conservation des terrains et que les relations entre les biens-fonds et les moyens fiscaux de faire participer les propriétaires fonciers privés à la conservation ont été examinés à fond. En effet, certains États comptant des programmes d'avantages fiscaux reliés aux services fonciers ont connu une hausse importante de l'utilisation des services fonciers.¹⁶⁹ Les tribunaux sont prêts à accepter des dévaluations importantes des terrains, dues à des services fonciers de conservation et à renverser les décisions d'évaluateurs qui pourraient tenter de limiter les évaluations des services fonciers et leurs applications fiscales.

VII. CONCLUSIONS

Des aménagements spécifiques à l'immobilier et des incitations fiscales définissent le contexte qui entoure de nombreuses décisions de propriétaires fonciers privés et les activités des organismes de conservation de la terre. D'autres facteurs toucheront évidemment de telles mesures privées, comme les tendances philanthropiques, les plans de transfert des biens à des membres de la famille, les moyens financiers de conserver ou de développer le bien-fonds et la concurrence pour l'obtention de fonds dans les secteurs du bénévolat/organismes de charité. Les mécanismes juridiques et les décisions privées, ainsi que les partenariats qui les unissent devront coïncider plus souvent, afin d'en arriver à conserver les terrains privés dans le sud du Canada.

Les services fonciers de conservation se sont avérés un mécanisme intéressant et efficace de conservation des terres dans de nombreux pays et sont l'objet d'une utilisation et d'un intérêt croissants au Canada. Toutefois, les lois fédérales et provinciales actuelles sur les impôts sur le revenu et les impôts fonciers ne tiennent généralement pas compte de ces services fonciers et ne les facilitent pas, bien que dans certains cas, ils en tiennent compte plus ou moins. Les questions sur l'interprétation sont nombreuses et celles qui créaient des incertitudes ont été négligées, surtout dans l'administration, étant donné que seul un petit nombre de services fonciers ont été inscrits jusqu'à présent.

La situation change. Des lois habilitantes provinciales relatives aux services fonciers de conservation ont été réformées dans la majorité des cas et les organismes de conservation en font la promotion active et se servent activement de ces nouveaux pouvoirs. Un plus grand nombre de services fonciers durant une période de difficultés financières signifie qu'un plus grand nombre de contribuables tenteront d'obtenir des avantages fiscaux disponibles et, parfois, substantiels. Par conséquent, les incertitudes et les obstacles juridiques et les méthodes d'évaluation recevront une plus grande attention et seront examinées de près par toutes les parties concernées.

¹⁶⁹ Land Trust Alliance, note 1 supra.

Les méthodes d'évaluation et de réclamation de la valeur des services fonciers de conservation ont été largement uniformisées aux États-Unis, tant dans les clauses de l'*Internal Revenue Code* que dans leur interprétation par les tribunaux. Le Canada pourrait tirer avantage de telles orientations à l'échelle nationale et pourrait certainement s'inspirer du modèle des clauses américaines.

Il faut aussi apporter davantage d'éclaircissements sur les servitudes de conservation dans la législation fédérale de l'impôt sur le revenu. L'interprétation de Revenu Canada selon laquelle le manque de marché pour les services fonciers se traduit par une juste valeur marchande nulle est conceptuellement

D'avantage d'éclaircissements sur les services fonciers de conservation sont nécessaires dans la législation de l'impôt sur le revenu.

troublante, nuit à la conservation et représente un écart par rapport au passé et aux réformes fiscales récentes adoptées par le Parlement. Des interprétations administratives et, au besoin, législatives de la *Loi de l'impôt sur le revenu* doivent régler bientôt ces problèmes. Sur une note légèrement différente, les récentes réformes fiscales fédérales qui admettent les limites accrues des réclamations enchâssent les lois provinciales actuelles du Québec en imposant expressément aux servitudes de bénéficier aux des terres avoisinantes. Des propositions actives visant à modifier les lois provinciales pour permettre de considérer les servitudes (dans les terres brutes) comme des ententes de conservation feront, à leur mise en application, que l'on n'aura pas accès à des incitations semblables des lois fédérales jusqu'à ce que celles-ci soient, par la suite, modifiées. Cela ralentira l'utilisation de ce mécanisme au Québec et pourrait être évité simplement en mentionnant la notion de servitudes dans les lois, sans mention des terres avoisinantes. Il faut aussi tenir compte du traitement fiscal accordé aux services fonciers de conservation dans le contexte des questions plus vastes d'accroître les dons de terres transfrontalières et accorder les reconnaissances et incitations adéquates dans les lois intérieures du Canada et des États-Unis et dans la *Convention Canada-États-Unis en matière d'impôts*.

De nombreuses lois sur les taxes foncières dans les états américains reconnaissent explicitement les effets des services fonciers de conservation sur les valeurs des terrains (particulièrement comme intérêts dans les terres brutes, c'est-à-dire sans profiter aux terres avoisinantes), et certains accordent même des stimulations directes particulières dans le but d'inciter les propriétaires fonciers à conclure des ententes de service foncier. L'existence de ces incitations fiscales pourrait expliquer en partie l'utilisation accrue des services fonciers dans ces états ces dernières années.

Les lois canadiennes sont moins claires et, dans certains cas, la rédaction d'orientations pour l'évaluation des intérêts de *Common Law* a pour effet d'éliminer l'utilisation des services fonciers de conservation dans les terres brutes. Dans tous les cas, sauf quelques exceptions, les lois fiscales adéquates ne donnent pas d'incitation directe et positive pour inviter les propriétaires fonciers à conclure des ententes de services fonciers. Il est donc particulièrement nécessaire de revoir les clauses relatives aux impôts fonciers sur l'évaluation des servitudes (particulièrement dans les terres brutes) pour éliminer les résultats flous, non désirés et qui comportent des divergences internes importantes.

En plus du secteur juridique, il existe d'autres activités qui pourraient hausser l'évaluation et la compréhension des mécanismes fiscaux des services fonciers de conservation. Premièrement, une concentration du matériel, de la formation et, peut-être, des normes et une certification pour les évaluateurs peuvent accroître la qualité et la fiabilité et élargir l'expérience canadienne en matière d'évaluation des services fonciers de conservation. Deuxièmement, des échanges avec des évaluateurs américains d'expérience ou des examens effectués par eux peut contribuer à ajouter de l'expérience à ce qui est relativement nouveau au Canada. Troisièmement, parmi les organismes de conservation, l'élaboration d'une liste commune d'évaluateurs qui connaissent bien les ententes de conservation peut aider les propriétaires fonciers et le perfectionnement de pratiques d'évaluation.

Le Vermont Land Trust et l'American Farmland Trust tiennent des registres de leurs propriétés et d'autres sur lesquelles des services fonciers de conservation sont en vigueur et les utilisent pour contrôler l'incidence des services fonciers sur la valeur des propriétés. Cela est utile pour les données statistiques sur les facteurs qui influent sur la valeur et peut appuyer l'élaboration de formules d'évaluation des servitudes dans le cadre des programmes d'utilisation actuelle, de l'achat de droits de développement ou autres.¹⁷⁰ Ces renseignements sont utiles pour la fiducie foncière elle-même, mais garantissent aussi que les craintes des administrateurs municipaux relativement à l'assiette fiscale foncière puissent être évaluées et atténuées. Un registre peut aussi mettre en évidence les endroits où des services fonciers et des terrains chargés de services fonciers sont achetés, vendus ou autrement transférés et, ainsi, justifier une valeur de marché et des valeurs comparables pour ces intérêts.

La capacité croissante de conclure des ententes de services fonciers de conservation au Canada a progressé beaucoup plus rapidement que leur reconnaissance dans la législation fiscale canadienne. Le pays connaît ainsi une période d'attente qui comporte beaucoup d'incertitudes procéduriales, mathématiques et juridiques. Il y aura toujours des questions d'évaluation des services fonciers, puisque chaque bien-fonds, les clauses de chaque service foncier et la disponibilité des renseignements sont différents. Toutefois, ces questions nécessitent un cadre plus complet et clair à l'intérieur duquel on peut évaluer la valeur de ces intérêts, en particulier en ce qui concerne leur rôle précis dans les efforts de conservation des terres.

Quelques mesures commencent à apparaître au Canada et des exemples et de l'expérience sont disponibles aux États-Unis. Il incombe maintenant aux intervenants dans ce domaine -

¹⁷⁰ Hancock, p. 17. Les formules élaborées dans le cadre de ce type de programmes doivent être mises à jour régulièrement et reposent sur des analyses de marché précises, mais ont l'avantage d'être uniformes et de requérir moins de temps et de coûts d'évaluation. De tels programmes permettent souvent à un propriétaire foncier de choisir une évaluation complète, plutôt que de simplement utiliser la formule.

contribuables, organismes de conservation, professionnels de l'immobilier, évaluateurs et gouvernements – d'aider à examiner, à élaborer et à réviser ce cadre canadien. En conséquence, le présent rapport vise à apporter une contribution en vue de ce processus. En répondant aux difficultés et aux attentes, l'utilisation des services fonciers de conservation deviendra ainsi plus directe et plus commune, ce qui entraînera une meilleure conservation du riche patrimoine naturel et culturel du Canada.

BIBLIOGRAPHIE

- American Institute of Real Estate Appraisers. 1989. *Dictionary of Real Estate Appraisal*. [Washington (D.C.)]
- Anonyme. 1975. Pursuing Open Space Preservation: The Massachusetts Conservation Restriction. 4 *Environmental Affairs* 481.
- Anonyme. 1979. The California Land Conservation Act of 1965 and the Fight to Save California's Prime Agricultural Lands. 30 *Hastings Law Journal*. 1859.
- Atherton, J. S. 1985. An Assessment of Conservation Easements: One Method of Protecting Utah's Landscape. 6 *J. Energy L. and Pol.* 55.
- Atlas, M. J. 1996. *Taxation of Real Estate in Canada*. Carswell. Scarborough (Ontario).
- Bookhout, L. T. 1988. Land Subdivision Analysis: Valuation Through Protected Land Development. 7 (4) *Exchange*. (Land Trust Alliance). Automne 1988.
- Brenneman R. et S. Bates. 1984. *Land Saving Action*. Island Press. Covelo (Californie).
- Brighton, D. et D. J. Cable. 1992. «Taxation of Land Subject to Conservation Easements in Vermont: a Lister's Guide.» Rapport non publié préparé pour les «Taxing Conservation Workshops» disponible par l'entremise du Vermont Land Trust. Montpelier (Vermont).
- Brighton D. et J. Cooper. 1994. *The Effect of Land Conservation on Property Tax Bills in Six Vermont Towns*. Vermont Land Trust. Montpelier (Vermont).
- Catterton, J. L. 1990. Appraising Conservation Easement Gifts: A Primer for Landowners. Été 1990. *Exchange* 4. Repris dans Catterton, J. L. Advanced Appraisal Issues (Section 6J) dans *National Rally '96 Workbook*. Land Trust Alliance Washington (D.C.).
- Denhez, M. 1992. *Ce n'est pas un cadeau : les terres écosensibles et la fiscalité*. Communication n° 1992-4 de la Série de communications sur les terres humides durables. Conseil nord-américain de conservation des terres humides (Canada).
- Diehl, J. et T. S. Barrett. 1988. *The Conservation Easement Handbook: Managing Land Conservation and Historic Preservation Easement Programs*. Land Trust Alliance et Trust for Public Land. Washington (D.C.).
- Environnement Canada. 1995. *Don de terres écosensibles au Canada : Procédures de mise en oeuvre des nouvelles dispositions de la Loi de l'impôt sur le revenu du Canada*. Circulaire d'information n° 2. Service canadien de la faune. Ottawa (Ontario). Révisé en janvier 1996.

Floyd G. 1996. 1996 Federal Budget: Impact on Charitable Donations. *Issue Alert Memorandum*. 8 mars 1996. Centre canadien de philanthropie. Toronto (Ontario).

Goldman, L. 1995. Conservation Easement Appraisal Methodologies and Their Acceptance by the Courts. 6(1) *The Back Forty* 1.

Greenwood, J. et J. Whybrow. 1992. Property Tax Treatment of Agriculture and Forest Land in Canada: Implications for Land Use Policy. *Property Tax Journal* 159.

Grier, T. 1996. Conservation Easements: Michigan's Land Preservation Tool of the 1990s. 68. *University of Detroit Law Review* 193.

Hancock, P. W. 1992. A Question of Value: Appraising for Farmland Preservation. *Farmland Preservation Special Report*. Bowers Publishing. Street (Maryland). Repris en Annexe C dans Brighton, D. et D. J. Cable, «Taxation of Land Subject to Conservation Easements in Vermont: a Lister's Guide.» Rapport non publié préparé pour les «Taxing Conservation Workshops», en 1992 disponible par l'entremise du Vermont Land Trust, Montpelier (Vermont).

Hoffman, M. E. 1984. Appraising Deductible Restrictions. Dans Brenneman R. et S. Bates. (Éds.). *Land Saving Action*. Island Press. Covelo (Californie).

Illi, W. 1984. Appraising Conservation Easements. Dans Brenneman R. et S. Bates. (Éds.). *Land Saving Action*. Island Press. Covelo (Californie).

Kitchen, H. M. 1992. *Property Taxation in Canada*. Canadian Tax Paper No. 92. Association canadienne d'études fiscales. Toronto (Ontario).

Krishna, V. 1993. *The Fundamentals of Canadian Income Tax*. 4^e édition. Carswell. Scarborough (Ontario).

Land Trust Alliance. 1994. *Economic Benefits of Land Protection*. Washington (D.C.).

Land Trust Alliance. 1995a. *Economic Incentives for Land Conservation*. Washington (D.C.).

Land Trust Alliance. 1995b. *1994 National Land Trust Survey - Summary*. Washington (D.C.).

Longtin, B., M. Bélanger et M.-O. Trépanier. 1995. *Vers une nouvelle servitude de conservation et une réforme de la fiscalité des espaces naturels : outils de protection des caractéristiques patrimoniales du Québec*. Centre du droit de l'environnement du Québec. Montréal (Québec).

Loukidelis, D. 1992. *Using Conservation Covenants to Preserve Private Land in British Columbia*. West Coast Environmental Law Research Foundation. Vancouver (Colombie-Britannique).

Maine Coast Heritage Trust. 1989. Conservation Easements and Property Taxes. Dans *Technical Bulletin* No. 104:3-4.

Makuch, S. 1983. *Canadian Municipal and Planning Law*. Carswell. Toronto (Ontario).

Milne, J. et S. Hasson. 1996. *Environmental Taxes in New England: An Inventory of Environmental Tax and Fee Mechanisms Enacted by the New England States and New York*. Vermont Law School. South Royalton (Vermont).

National Trust for Historic Preservation and the Land Trust Alliance. 1990. *Appraising Easements: Guidelines for the Valuation of Historic Preservation and Land Conservation Easements*. 2^e édition. National Trust for Historic Preservation and the Land Trust Alliance. 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. 1978. *Capital Cost Allowance. Partial Disposition of Property*, Bulletin d'interprétation n° IT-418, Revenu Canada, Impôt, Ottawa (Ontario).

Revenu Canada. 1982. Table ronde du Revenu Canada. Dans *Rapport de la Conférence de 1981*. Canadian Tax Foundation. Toronto (Ontario).

Revenu Canada. 1984. *Dispositions partiales*. Bulletin d'interprétation, édition spéciale. Octobre 1984. Ottawa (Ontario).

Revenu Canada. 1990a. *Dons en nature à une oeuvre de charité et autre*. Bulletin d'interprétation n° IT-297R2. Ottawa (Ontario).

Revenu Canada. 1990b. Lettre au Island Nature Trust de l'Île-du-Prince-Édouard concernant les dons de clauses restrictives. Directeur, Division commerciale et générale, Directeurat des décisions particulières. 13 juillet 1990.

Ross, M. 1995. *Forest Management in Canada*. Institut canadien du droit des ressources. Calgary (Alberta).

Sandborn, C. 1996. *Green Space and Growth: Conserving Natural Areas in B.C. Communities*. Commission on Resources and Environment. Victoria (Colombie-Britannique).

Serecon Valuation and Agricultural Consulting Inc. 1995. (Edmonton). *Appraising a Conservancy Easement and a Profit à Prendre*. Canards Illimités Canada, Stonewall (Manitoba).

Silver, T. M., I. C. Attridge, M. MacRae et K. W. Cox. 1995. *Législation canadienne sur les clauses restrictives, services fonciers et servitudes en matière de conservation : la situation actuelle*.

Rapport n° 95-1. Conseil nord-américain de conservation des terres humides (Canada). Ottawa (Ontario).

Silverstone, S. 1974. Open Space Preservation Through Conservation Easements, 12 *Osgoode Hall Law Journal* 105, Toronto (Ontario).

Small, S. 1985. *The Federal Tax Law of Conservation Easements et 1995 Second Supplement*. Land Trust Alliance. Washington (D.C.).

Spata, M. C. 1992. Tax Ideas — Alternatives to the Deductibility of a Charitable Contribution for a Qualified Conservation Easement under Section 170(f)(3)(a). 21 *Real Estate Law Journal* 216.

Spata, M. C. 1993. A Practical Approach to the Deductibility of a Charitable Contribution for a Qualified Conservation Easement. 22 *Real Estate Law Journal* 132.

Stockford, D. 1990. Property Tax Assessment of Conservation Easements. 17 *B.C. Environmental Affairs Law Review* 823, p. 835-836.

Suminsby, R. E. 1984. Appraising Deductible Restrictions. Dans Brenneman R. et S. Bates. *Land Saving Action*. Island Press, Covelo (Californie).

The Appraisal Foundation. 1996. *Uniform Standards of Professional Appraisal Practice (USPAP)*. The Appraisal Foundation qui inclut le supplément canadien de 1996 fourni par l'Institut canadien des évaluateurs. Washington (D.C.).

The Trust for Public Land. 1995. *Doing Deals: A Guide to Buying Land for Conservation*. Land Trust Alliance and The Trust for Public Land. Washington (D.C.).

Tingley, D., F. P. Kirby et R. D. Hupfer. 1986. *Conservation Kit: A Legal Guide to Private Conservancy*. Environmental Law Centre. Edmonton (Alberta).

United States National Park Service. 1995. *Economic Impacts of Protecting Rivers, Trails, and Greenway Corridors: A Resource Book*. Quatrième édition. Washington (D.C.).

United States National Park Service. 1995. *Rivers, Trails and Conservation Assistance*. Washington (D.C.).

Vicary, B.P. 1994. Trends in Appraising Conservation Easements. 62 *The Appraisal Journal* 138.

Wright, J. B. 1994. Tax Implications of Conservation Easements. Été 1994. *Real Estate Review* 75.

ANNEXE A

**Canards Illimités Canada
Tableau synoptique des impacts**

FACTEURS DU TABLEAU SYNOPTIQUE DES IMPACTS DE CANARDS ILLIMITÉS CANADA

(Voir le tableau 1 pour les détails des facteurs)

- 1 Permettre l'accès à Canards Illimités après un préavis de 24 heures : probablement pas un problème grave, bien que l'accès ne pourrait être possible qu'en traversant d'autres terrains et ces terrains pourraient être occupés par du bétail. Les périodes critiques seraient : le vîlage, le sevrage et la mise à la reproduction. Il y a aussi des périodes où il n'y aura pas de problème, comme par exemple : quand le bétail n'est pas sur le terrain.
2. *Permettre à Canards Illimités de contrôler le terrain et son utilisation* : Ce n'est probablement pas une situation sérieuse dans la majorité des cas – mais cela pourrait être un problème si le contrôle requiert des inspections visuelles fréquentes et l'accès à travers d'autres terrains ayant du bétail, etc.
3. *Le propriétaire foncier reçoit un montant forfaitaire — des considérations aux fins d'impôt sur le revenu* : Il y a un coût que le propriétaire foncier doit assumer pour défrayer les honoraires des comptables et des avocats, etc. Ces questions devront être réglées et pourraient, entre autres, compliquer la planification déjà en cours. L'aspect positif est que l'accord pourrait prévoir un mécanisme d'exécution de la planification successorale par divers moyens.
4. *La gestion des droits qui restent par le propriétaire foncier* : Le propriétaire foncier conserve «un reste de bien» et il faut gérer les droits qui restent, même si on n'en tire aucun revenu permanent. Très peu de travail sera requis, et les autres droits ne seront pas touchés, sauf en ce qui concerne des problèmes d'utilisation des terrains.
5. *Les terres humides ne sont pas améliorées* : Pour les fermiers, c'est négatif, car cela leur enlève leurs possibilités de drainage, de redressement des champs, etc. En outre, les fermiers n'aiment généralement pas avoir de mares à canards dans leurs champs, parce que les canards dévorent les récoltes, etc. Pour les propriétaires de superficie, le terrain peut être vu comme une zone tampon, un habitat faunique, etc.
6. *Le propriétaire foncier continue à payer les impôts fonciers et autres prélèvements* : L'évaluation du revenu exclut une clause de capitalisation des impôts fonciers. En effet, on ne sait pas ce que seront les impôts à venir et si les calculs actuels suffiront pour cinq à dix ans. Il n'y aurait que des cotes neutres (0) ou négatives pour ce facteur.
7. *Le propriétaire foncier ne pourra pas, sans l'autorisation de Canards Illimités* :
 - (a) *accorder un service foncier ou un droit de passage* : Canards Illimités, soit par un service foncier de conservation, soit par un profit à prendre, ne peut «empêcher» un service foncier ou un droit de passage pour un oléoduc, une ligne de transmission, un puits, etc., car ce serait illégal. Ce facteur est donc davantage relié au désir du propriétaire foncier de louer le terrain ou d'accorder un service foncier ou un droit de passage à un voisin, etc.

- (b) *découper ou lotir le bien-fonds* : Ce facteur ne semble que neutre (0) ou négatif, parce qu'il empiète sur les droits et libertés du propriétaire foncier. Il a moins de contrôle qu'auparavant sur son bien.

7(a) et 7(b) sont probablement neutres (0) ou négatifs. Il ne semble pas, du point de vue du propriétaire, qu'il pourrait s'agir de facteurs positifs, bien que les propriétaires de terrains voisins puissent les percevoir comme tels.

- (c) *construire ou démolir un édifice, des panneaux indicateurs, des clôtures ou d'autres structures* : Du point de vue du propriétaire foncier, cela ne peut être considéré que comme neutre (0) ou négatif. Les propriétaires voisins pourraient le percevoir comme positif.
- (d) *construire ou améliorer des chemins, des aires de stationnement, des quais, des pistes d'atterrissage, etc.* : Ce facteur sera le même qu'en (c) sauf pour le propriétaire foncier animé d'un désir sincère de voir le terrain rester «vierge,» mais dans ce cas, ces propriétaires n'ont pas besoin d'un contrat pour ce faire, ils le font de leur propre gré.
- (e) *permettre l'utilisation de motoneiges, de VTT, etc., sur le terrain* : Comme les autres clauses de la section 7, c'est un empiètement sur les droits du propriétaire qui ne peut être perçu que comme ayant une valeur neutre (0) (sans effet) ou négative sur la valeur du terrain.
- (f) *permettre le drainage des terres humides saisonnières ou permanentes* : Ce facteur pourrait toucher les terres adjacentes appartenant à la personne signataire de l'entente, tout autant que le terrain concerné. Il pourrait aussi toucher des propriétaires fonciers voisins. Ce facteur pourrait être une question importante pour la majorité des propriétaires fonciers, plus particulièrement les fermiers, qui pourraient le percevoir, au mieux comme neutre (0). D'autres types de propriétaires fonciers pourraient ne pas le voir de façon aussi négative que les fermiers.
- (g) *permettre des déversements de sol, d'ordures, de cendres, de rebuts, etc.* : Ce facteur, pour les propriétaires concernés, ne peut qu'être perçu comme neutre (0), sans effet, ou négatif, toujours parce qu'il s'agit d'un empiètement sur leurs droits naturels en tant que propriétaires. Souvent, les propriétaires déversent du sol pour combler les terres humides.
- (h) *permettre l'utilisation de pesticides, d'insecticides, de produits chimiques, etc.* : Les propriétaires fonciers aiment pouvoir utiliser les herbicides pour contrôler des mauvaises herbes, des pesticides et des insecticides pour contrôler les parasites et les insectes. Ceux qui ne veulent pas utiliser ces produits ne sont pas concernés par cette clause, donc, un impact neutre (0) ou négatif pour ceux qui veulent s'en servir.
- (i) *permettre tout changement d'aspect, de topographie, etc., y compris labourer, laisser paître du bétail, creuser des fossés, ériger des digues, etc.* : Une fois de plus, pour de nombreux fermiers qui cultivent cela sera, au mieux, neutre (0) ou négatif. Pour les propriétaires de

superficie ou d'autres qui désirent conserver le caractère original du terrain, ce sera probablement neutre (0).

- (j) *permettre ou causer des impacts négatifs sur la conservation de l'eau, l'érosion, la conservation des sols, la préservation des espèces animales et végétales indigènes* : Ce facteur consiste, en fait, à se contenter de protéger le concept de bonne administration et, pour la majorité des propriétaires fonciers, cela sera neutre (0), ou sans effet. Le seul impact pourrait être celui de la préservation des plantes indigènes. En d'autres termes, aucun défrichement ne serait possible, ce qui est alors un impact négatif.
 - (k) *permettre l'introduction de plantes ou d'animaux non indigènes* : Pour de nombreux propriétaires fonciers, cela ne pose aucun problème, mais pour les propriétaires de surface qui veulent utiliser toute leur superficie, le contrôle sur les plantes non indigènes pourrait être considéré plutôt comme négatif. Souvent, on peut ajouter de nouveaux arbres qui accroissent l'utilisation et l'agrément d'un terrain. Ce facteur pourrait empêcher cela de se produire. Par conséquent, il y aura probablement une incidence négative pour les propriétaires de surface et neutre (0) ou négatifs pour les fermiers.
 - (l) *causer un impact négatif sur les terres avoisinantes* : Une fois de plus, cela s'appelle simplement gestion des terres et ne devrait consister qu'en restrictions typiques que les propriétaires ont déjà mises en oeuvre.
 - (m) *permettre quoique ce soit qui puisse nuire aux caractéristiques esthétiques, touristiques et naturelles du terrain* : Cette définition pourrait être très vaste et beaucoup de propriétaires fonciers pourraient y réagir négativement car ils seraient limités en ce qui concerne l'enlèvement d'arbres ou le drainage des parties basses de leurs champs.
8. *Le propriétaire se réserve le droit d'utiliser le terrain à toute fin qui ne contrevient pas aux clauses du présent Accord* : Les propriétaires conservent certains droits inhérents au droit de propriété et ils ne peuvent utiliser/tirer avantage de ces droits résiduels que dans la mesure où ils n'empiètent pas sur l'accord. Cela pourrait être perçu comme neutre (0), sans effet, ou positif pour la majorité des propriétaires. Certains (très peu), pourraient considérer les droits résiduels comme un fardeau, donc, comme négatifs.
9. *Canards Illimités aura le droit d'ériger une plaque sur le terrain* : L'entente poursuit en disant «de bon goût et aux frais de Canards Illimités.» Certains propriétaires fonciers pourraient percevoir négativement un tel panneau à cause d'une réaction à Canards Illimités et aux oiseaux (sauvagine) par d'autres personnes des alentours. Pour la majorité, l'érection d'un panneau «de bon goût» et «gratuit» aura un impact neutre (0).
10. *Le propriétaire permet à Canards Illimités de publiciser l'existence de l'Accord* : Être fier de sa propriété est un facteur important pour le propriétaire de biens immeubles. À ce titre, le droit à la vie privée du propriétaire et son désir d'avoir le moins de restrictions possibles dans l'utilisation de son bien, pourraient le pousser à considérer la publicisation de l'existence de

l'accord comme négatif, neutre ou positif. Dans la majorité des cas, ce sera neutre (0) ou légèrement négatif.

11. *Il faut intégrer la restriction au titre de propriété, le bail ou tout autre instrument juridique :*
Là encore, les propriétaires souhaitent avoir aussi peu de restrictions que possible dans leurs titres. Chaque «charge au titre est perçue négativement par les acheteurs, car ils doivent bien en comprendre les conditions et les interpréter à la lumière de ce qu'ils veulent faire du terrain. Dans la plupart des cas, ce facteur est négatif, mais pas de manière importante.
12. *Le propriétaire prévient immédiatement Canards Illimités de tout changement de propriétaire :*
Cela constitue aussi un empiètement sur la protection de la vie privée du propriétaire et un empiètement sur les droits normaux. Il y a peu d'impact réel, mais quelques propriétaires fonciers pourraient le considérer comme un inconvénient et une nuisance, car des acheteurs éventuels pourraient diminuer la valeur de la propriété à cause de ce facteur.
13. *Les restrictions resteront liées au terrain et exécutoires pour les parties :* Cette restriction a, à toutes fins pratiques, été considérée sous d'autres facteurs, (c.-à-d., charge sur le titre, empiètement sur les droits, etc.). Ce facteur sera perçue par la majorité des propriétaires et des acheteurs éventuels comme ayant un effet négatif sur la valeur, car les restrictions ne peuvent pas être levées sans le consentement des deux parties. Cela ne diffère pas de la plupart des restrictions comme services fonciers, droits de passage, etc. Ce sera un facteur négatif ou neutre (0) mineur pour la majorité des propriétaires fonciers.

TABLEAU 1 : TABLEAU SYNOPTIQUE DES IMPACTS

Facteur	Cote									
	-4	-3	-2	-1	0	1	2	3	4	
1. Permettre l'accès au terrain at au-dessus du terrain aux employés, agents et autre personnel de Canards Illimités après un préavis de 24 heures au propriétaire.										
2. Permettre à Canards Illimités de contrôler le terrain et son utilisation.										
3. Le propriétaire doit tenir compte des incidences fiscales.										
4. La gestion des droits qui restent incombe au propriétaire foncier.										
5. Les terres humides restent à l'état naturel pour la faune.										
6. Le propriétaire foncier continue à verser les impôts et prélèvements fonciers.										
7. Le propriétaire ne peut pas, sans l'autorisation de Canards Illimités :										
a) accorder de bail, service foncier ou droit de passage;										
b) découper ou lotir le terrain;										
c) construire ou enlever, ou permettre la construction ou l'enlèvement d'un édifice, de panneaux indicateurs, de clôtures ou d'autres structures de tout genre;										
d) construire ou améliorer, ou permettre la construction ou l'aménagement de chemins, d'aires de stationnement, de quais, de pistes d'atterrissage, ou de toute autre installation du genre, sauf pour l'entretien de sentiers pédestres, de coupe-feux, etc. déjà en place;										
e) autoriser l'utilisation de tout type de véhicule motorisé sur le terrain;										
f) permettre le drainage des terres humides permanentes ou saisonnières;										
g) permettre le déversement de sol, d'ordures, de déchets ou de matières laides, dangereuses, non dégradables ou offensantes;										
h) permettre l'utilisation de pesticides, d'insecticides, de produits chimiques ou de tout autre produit toxique du genre;										
i) permettre tout changement d'aspect général, de topographie, etc., y compris labourer, laisser paître du bétail, creuser des fossés, ériger des murs de soutènement ou des digues.										

TABEAU 1 : TABLEAU SYNOPTIQUE DES IMPACTS (Cont)

Facteur	Cote								
	-4	-3	-2	-1	0	1	2	3	4
j) permettre toute activité, mesure ou utilisation nuisible à la conservation du sol ou à la préservation d'espèces de plantes ou d'animaux indigènes; k) permettre la plantation ou l'introduction d'espèces de plantes ou d'animaux non indigènes; l) permettre un impact nuisible sur les terres avoisinantes; m) permettre à quoi que ce soit de nuire au caractère esthétique, touristique ou naturel et à la condition du terrain. 8. Le propriétaire conserve le droit de continuer à utiliser le terrain à toute fin qui ne contrevient pas à la présente Entente. 9. Canards Illimités aura le droit, à ses frais, d'ériger une plaque de bon goût sur le terrain. 10. Le propriétaire autorisera Canards Illimités à publiciser l'existence de l'Entente. 11. Le propriétaire intégrera l'avis de restriction à tout titre, bail ou instrument juridique par lequel il transfère le fief simple ou un intérêt possessoire relatif au terrain. 12. Le propriétaire avisera immédiatement Canards Illimités de tout changement de propriétaire ou de ses intérêts possessoires. 13. Les restrictions définies dans la présente Entente seront liées au terrain et seront à l'avantage des parties et exécutoires pour elles (une opposition sur le titre).									

Source : Serecon Valuation and Agricultural Consulting Inc. (Edmonton). 1995. *Appraising a Conservancy Easement and a Profit à Prendre*. Canards Illimités Canada. Stonewall (Manitoba).

ANNEXE B

**Spécifications des rapports d'évaluation descriptive
d'évaluation des restrictions de conservation de la
Vermont Housing and Conservation Board**

SPÉCIFICATIONS DES RAPPORTS D'ÉVALUATION DESCRIPTIVE D'ÉVALUATION DES RESTRICTIONS DE CONSERVATION DE LA VERMONT HOUSING AND CONSERVATION BOARD

Le processus d'évaluation

Il faut utiliser des définitions uniformes pour décrire le processus d'évaluation. Les méthodes utilisées doivent être expliquées et il faut aussi inclure une explication de la raison pour laquelle on les emploie.

I. Analyse de la valeur antérieure

La méthode de la comparaison directe des ventes doit servir de méthode principale d'évaluation du terrain non grevé. La méthode des coûts de développement et celle des revenus ne seront utilisées que si elles sont applicables. Une discussion de la raison de leur utilisation doit être incluse. Si une méthode secondaire à une valeur est utilisée, les résultats doivent être comparés à la méthode des ventes comparatives. Si les valeurs sont éloignées, il faut bien expliquer la raison de l'écart.

Méthode de la comparaison directe des ventes

- a. Il faut résumer les ventes comparables (lots et surface), y compris des esquisses du périmètre (inclure un addenda).
- b. Il faut inclure une carte des ventes comparables.
- c. Les ventes doivent être présentées sous forme de tableau ou de grille, portant des ajustements en fonction des heures, des dimensions, de l'emplacement, de l'attraction, des sols, des mises en valeur (ferme et résidentielles) et des circonstances de la transaction qui peuvent influencer sur la valeur.
- d. Il faut expliquer chaque vente en détail dans la narration, y compris des facteurs comme les délais, l'emplacement (désirabilité, panorama, etc.), zonage, façade de terrain, topographie (y compris le type de sol, les terres humides et les périmètres d'inondation), les services publics, le financement, etc.
- e. Les ventes dans les villes voisines peuvent être utilisées si nécessaire, à condition de faire des réglages selon les caractéristiques du marché, etc.

II. Analyse de la valeur postérieure

Il faut soigneusement étudier l'utilisation optimale du terrain soumis aux restrictions proposées. Bien qu'une utilisation agricole puisse souvent être l'utilisation optimale du terrain grevé, il ne faut pas présumer que la valeur postérieure est synonyme de «valeur à la ferme.» Une discussion attentive des restrictions proposées doit figurer dans l'analyse de la valeur postérieure. Il faut faire en sorte de considérer soigneusement toutes les restrictions proposées, y compris les droits réservés de construction ou les services fonciers d'accessibilité, car ils peuvent influencer sur

l'utilisation optimale. Une fois de plus, l'approche des ventes directes comparables est considérée comme la meilleure indication de la valeur. Une méthode selon les revenus ne devrait servir que de méthode secondaire.

Tâches

- a. Description du terrain pour lequel on accordera des droits de développement et des restrictions de conservation.
 1. Il faut inclure une carte indiquant le terrain à grever et tous les terrains exclus de l'Accord de droits de développement et de restrictions de conservation. Il faut aussi indiquer tous les droits de constructions réservés autorisés en vertu de l'Accord de droits de développement et de restrictions de conservation proposé dans l'évaluation et les indiquer sur la carte du terrain grevé.
- b. Comparaison directe des ventes
 1. Les ventes doivent être légalement grevées par des services fonciers semblables ou ajustés pour mieux refléter le service foncier à imposer sur le terrain concerné.
 2. Les biens-fonds comportant des restrictions physiques, comme les plaines inondables doivent être ajustés pour tenir compte de la productivité des sols et de tout facteur lié au service foncier proposé du bien et qui influe sur sa valeur. Ainsi, il faut tenir compte de la diminution de la valeur du terrain imposée par le droit de préemption de 90 jours, l'examen et l'approbation des exigences du donataire, la perte de bois de coupe, des droits sur le sable et le gravier et les autres droits minéraux, etc. Notez aussi toute pratique précise de conservation qui pourrait figurer dans le service foncier et qui pourrait influencer sur la valeur.
 3. Il faudra tenir compte de la valeur accrue des aboutissants dont la propriété est liée et la valeur patrimoniale des terrains à grever. À cause du nombre limité de transactions du marché qui concerne les terrains asservis, il peut être nécessaire d'ajuster en fonction des délais et des emplacements.
 4. Inclure une explication des ventes comparables et souligner toute circonstance qui pourrait influencer sur la valeur. Il faut confirmer toutes les ventes comparables avec les parties concernées. Cela est particulièrement vrai des transactions qui comportent la vente de restrictions de conservation à la Commission ou à une personne qui présente une demande à la Commission.
 5. Il faut tenir compte des mises en valeur des lots réservés ou des terrains adjacents du même propriétaire.
 6. Il faut discuter de la valeur «patrimoniale» de la ferme dans un avenir rapproché.
- c. Certificat d'évaluation de la valeur antérieure et postérieure et la valeur résultante de la restriction de conservation.
- d. Programme
 - a. Cartes des ventes comparables

- b. Photos des terrains concernés et de ceux vendus à des conditions comparables
- c. Règlements de zonage
- d. Carte des terres humides ou de la plaine inondable
- e. Esquisse du site si la méthode de développement est utilisée
- f. Qualifications de l'évaluateur
- g. Conditions de limitation
- h. Copie du service foncier de conservation proposé (noter les droits de construction réservés).

Source : Brighton, D. et D. J. Cable. 1992. «Taxation of Land Subject to Conservation Easements in Vermont: a Lister's Guide.» Annexe B d'un rapport non publié disponible par l'entremise du Vermont Land Trust. Montpelier (Vermont).

ANNEXE C

Exemples d'évaluation

EXEMPLES D'ÉVALUATION

Ci-dessous se trouvent une série d'exemples tirés de la loi et de la documentation et qui démontrent certaines des méthodes d'évaluation des services fonciers de conservation.

Exemple n° 1 : Prix de base rajusté et mise en valeur

1. E est propriétaire de 10 lots d'une acre présentement occupés par des boisés et des parcs. La juste valeur marchande de chacun des lots de E est de 15 000 \$ et la base [équivalent au prix de base rajusté au Canada] de chaque lot est de 3 000 \$. E accorde au comté un service foncier perpétuel aux fins de conservation, qui permet l'utilisation et l'entretien de huit des lots comme parc et pour limiter tout développement à venir sur ces huit acres. Suite aux restrictions, la valeur des huit acres tombe à mille dollars l'acre. Toutefois, parce qu'il a réduit, à perpétuité, le développement de ce terrain, il a fait en sorte que les deux acres qui restent seront toujours entourés de parcs, ce qui hausse leur juste valeur marchande à 22 500 \$ chacune. Si les huit acres représentaient la totalité des terrains de E, la juste valeur marchande serait de 112 000 \$, soit une somme équivalant à la juste valeur marchande des terrains avant l'octroi du service foncier ($8 \times 15\ 000\ \$ = 120\ 000\ \$$) moins la juste valeur marchande des terrains grevés après l'octroi du service foncier ($8 \times 1\ 000\ \$ = 8\ 000\ \$$). Toutefois, parce que le service foncier ne couvraient qu'une partie des terrains contigus des contribuables, le montant de la déduction en vertu de l'article 170 [de l'*Internal Revenue Code* des États-Unis] est réduit à 97 000 \$ ($150\ 000\ \$$ moins $53\ 000\ \$$), soit la différence entre la juste valeur marchande antérieure de l'ensemble du terrain ($150\ 000\ \$$) et postérieure ($(8 \times 1\ 000\ \$) + (2 \times 22\ 500\ \$)$) à l'octroi du service foncier. Puisque le service foncier couvre une partie du terrain de E, seule la base de cette partie est ajustée. Par conséquent, le montant de base provenant du service foncier est de 22 400 \$ ($(8 \times 3\ 000\ \$) \times (112\ 000\ \$ / 120\ 000\ \$)$). Par conséquent, la base des huit acres grevées par le service foncier est réduite à 1 600 \$ ($24\ 000\ \$ - 22\ 400\ \$$), soit 200 \$ l'acre. La base des deux acres qui restent n'est pas touchée par le don.

Tiré de : *Treasury Regulation*, 26 CFR Ch.1, par.1.170A-14 (h)(4), exemples 10 et 11 (États-Unis, 1987).

Exemple n° 2 : Méthode avant-après

2. Une ferme laitière de 200 acres se trouve à huit milles du centre d'une ville en pleine expansion. La ville est facilement accessible par une autoroute qui longe la terre. L'utilisation la plus rentable (les évaluateurs la définiraient comme l'utilisation optimale) est de vendre à un promoteur pour lotissement en petits terrains résidentiels de banlieue. Des terrains comparables, sur des terres semblables ayant des possibilités de lotissement se vendent 4000 \$ l'acre. Donc, la valeur antérieure de la ferme est de 800 000 \$ ($200\ \text{acres} \times 4\ 000\ \$\ \text{l'acre}$). Le fermier, de concert avec une fiducie foncière locale, a accepté de transférer tous les droits de propriété relatifs au lotissement pour utilisation résidentielle, commerciale et industrielle à la fiducie. Après l'imposition d'un service foncier, le terrain ne pourra servir qu'à l'agriculture. L'évaluation du reste de la propriété (200 acres à utilisation limitée) est réalisée en comparaison

avec les ventes de fermes ayant une productivité agricole semblable, mais aucune, ou peu de potentiel de lotissement. L'évaluateur trouve des ventes de fermes comparables plus loin à environ 40 milles de la ville – trop loin pour une navette journalière. Ces terres se vendent 2 500 \$ l'acre. Donc, la valeur postérieure est de 500 000 \$ (200 acres X 2 500 \$ l'acre). La valeur du service foncier de conservation (principalement la valeur des droits de développement) est de 300 000 \$ (800 000 \$ – valeur antérieure, moins 500 000 \$ – valeur postérieure). La perte apparente de 300 000 \$ en juste valeur marchande reflète une modification de l'utilisation optimale de la terre de lotissement à une utilisation agricole.

Tiré de : Warren Illi, «Appraising Conservation Easements», dans Russell L. Brenneman et Sarah M. Bates, *Land Saving Action*, Covelo (Californie), Island Press, 1984, p. 206.

Exemples n° 3 et 4 : Méthode des ventes comparées

- Un ranch à bestiaux du Montana, d'une superficie de 10 000 acres, est traversé, sur six milles, par une rivière célèbre pour ses truites. Il y a une demande élevée de lots d'habitations récréatives pour profiter de la pêche, de la chasse et des ressources touristiques de la région. La valeur antérieure, étant donné le potentiel de lotissement du ranch, est de 500 \$ l'acre, soit 5 millions de dollars. Le service foncier de conservation proposé, qui s'appliquerait à l'ensemble des 10 000 acres du ranch, éliminerait tout lotissement et développement, sauf à des fins agricoles. Un ranch à bestiaux de 1 800 acres au Montana, dont un service foncier semblable grevait déjà le titre de propriété, a été vendu en 1977 pour 445 000 \$, soit 247 \$ l'acre. Pour diverses raisons qui n'importent pas dans la présente discussion, ce ranch, vendu en 1974 pour 525 000 \$, ne peut pas être comparé *directement* au sujet. Le service foncier de conservation restrictive lui a été imposée en 1975. Le marché indique que les ranches à bestiaux dans la région ont affiché une hausse de leur valeur de 15 pour cent par an entre 1974 et 1977. La vente comparable, grevée par un service foncier, aurait dû grimper jusqu'à environ 760 000 \$ (525 000 \$ X 45 %) en 1977. En outre, on ajouta des améliorations en capital de 40 000 \$ à la propriété en 1977. En tout, le ranch de 1800 acres aurait dû se vendre 800 000 \$ en 1977. Au lieu de cela, à cause du service foncier très restrictive qui le grève, il s'est vendu pour 445 000 \$. Cela indique une valeur postérieure de 56 pour cent (445 000 \$ – prix de vente réel ÷ 800 000 \$ – le prix de vente projeté sans service foncier). Cette indication de valeur postérieure est alors appliquée à la valeur antérieure du sujet :

Valeur antérieure	5 000 000 \$
Valeur postérieure (56 % X 5 000 000 \$)	<u>2 800 000 \$</u>
Valeur du service foncier (44 %)	2 200 000 \$

Si l'évaluateur croit qu'il y a des différences qui pourraient influencer sur la valeur entre les services fonciers du sujet et de la vente, les pourcentages peuvent être ajustés.

Tiré de : Warren Illi, «Appraising Conservation Easements», dans Russell L. Brenneman et Sarah M. Bates, *Land Saving Action*, Covelo (Californie), Island Press, 1984, p. 208.

4. À Stotler, les contribuables ont acheté une propriété de 1 584 acres dans Carmel Valley, en Californie, à un prix d'achat de 315 000 \$ et, moins de deux ans après, ont donné un service foncier de conservation sur la propriété. Le service foncier interdisait pratiquement tout développement commercial et résidentiel. ... [L'évaluateur et le témoin expert] ont établi que l'utilisation optimale de la propriété serait le lotissement et le développement pour résidences unifamiliales. Utilisant la méthode des ventes comparables, le témoin expert a comparé 22 propriétés à celle des contribuables, apportant des ajustements pour divers facteurs. Par exemple, une propriété comparable consistait en 289 acres qui se sont vendus pour 356 000 \$, soit un prix à l'acre de 1 232 \$. Le terrain a été loti en 23 emplacements d'une moyenne de 10 acres qui se sont vendus de 160 000 \$ à 197 500 \$ chacun. L'évaluateur a estimé le terrain à 25 pour cent supérieur à celui des contribuables, grâce à sa topographie et à 15 pour cent supérieur grâce à son accessibilité frontalière et à cinq pour cent supérieur étant donné la densité du développement. Ces comparaisons ont débouché sur une évaluation «antérieure» de 1 166 000 \$ et une évaluation «postérieure» de seulement 1 000 000 \$, soit une valeur du service foncier de 1 065 000 \$ – une chute de 91 pour cent de la valeur de la propriété. L'évaluateur a aussi utilisé la méthode du coût pour vérifier le chiffre «antérieur» en estimant l'effet de la mise en oeuvre du plan de développement.

Tiré de : Lonnie Goldman, *Conservation Easement Appraisal Methodologies and Their Acceptance by the Courts*, 6(1) *The Back Forty* 1, p. 8, référant à *Stotler v. Commissioner*, T.C. Memo 1987-275 (1987).

Exemple n° 5 : Méthode du coût du développement

5. Par exemple, prenons un terrain de 30 acres, dont l'utilisation optimale est le lotissement en six lots résidentiels de cinq acres, chacun pouvant peut-être être vendu au prix de 20 000 \$. Le prix de vente brut est de 120 000 \$. Si l'on présume des coûts de lotissement et de commercialisation de 20 000 \$, le revenu net est de 100 000 \$, soit 50 000 \$ par an si une période de commercialisation de deux ans est appropriée. La valeur actuelle de 50 000 \$ pour deux ans, escomptée à 20 pour cent pour tenir compte du profit de l'entrepreneur est de 76 400 \$. Si la restriction ne permettait que le lotissement de deux parcelles, on peut alors déterminer que les deux seraient vendues en un an à 35 000 \$ chacune et ne comporterait que des coûts de lotissement de 8 000 \$ chacune. La valeur actuelle de 62 000 \$, escomptée à 20 pour cent pour un an est de 52 700 \$. La valeur indiquée de la restriction serait la différence entre les valeurs antérieures et postérieures (76 400 \$ moins 52 700 \$), ou 24 700 \$.

Tiré de : Robert E. Suminsby, «Appraising Deductible Restrictions» dans Russell L. Brenneman et Sarah M. Bates, *Land Saving Action*, Covelo (Californie), Island Press, p. 199.