

TABLE DES MATIÈRES

INTRODUCTION

PARTIE I

| | | |
|----|------------------------|---|
| 1. | FORMES JURIDIQUES..... | 1 |
|----|------------------------|---|

PARTIE II

| | | |
|-----|--|---|
| 1. | ÉLÉMENTS DE PLANIFICATION FISCALE DU TRANSFERT INTERGÉNÉRATIONS | 3 |
| 1.1 | VENTE DIRECTE..... | 3 |
| 1.2 | TRANSFERT D'UNE PARTIE DES ACTIONS D'UNE ENTREPRISE AGRICOLE INCORPORÉE OU DE PARTICIPATIONS D'UNE S.E.N.C..... | 3 |
| 1.3 | ROULEMENT D'ACTIFS OU D'UNE PARTIE DES ACTIFS À UNE S.E.N.C. OU UNE SOCIÉTÉ ET TRANSFERT DE PARTICIPATIONS OU D' ACTIONS À L'ENFANT..... | 4 |
| 1.4 | TRANSFERT EN UTILISANT UNE FIDUCIE | 4 |

PARTIE III

| | | |
|-----|--|----|
| 1. | PLANIFICATION FISCALE POUR L'AUTEUR..... | 6 |
| 1.1 | FRACTIONNEMENT DU REVENU | 6 |
| | 1.1.1 INTÉGRER LE OU LA CONJOINT(E)..... | 6 |
| | 1.1.2 RÈGLES D'ATTRIBUTION | 7 |
| 1.2 | EXONÉRATION DE GAINS EN CAPITAL..... | 8 |
| | 1.2.1 RÉSERVE SUR GAIN EN CAPITAL..... | 13 |
| | 1.2.2 IMPÔT MINIMUM DE REMPLACEMENT | 14 |
| | 1.2.3 PROGRAMMES SOCIAUX ET AUTRES CRÉDITS..... | 15 |
| 1.3 | ROULEMENT ENTRE VIFS DE BIENS AGRICOLES À UN ENFANT..... | 16 |
| | 1.3.1 DÉFINITION D'ENFANTS | 17 |
| | 1.3.2 DÉFINITION DE CONJOINT..... | 18 |
| | 1.3.3 CONDITIONS D'APPLICATION..... | 18 |
| 1.4 | ARTICLE 84.1 L.I.R. | 23 |
| 1.5 | MOMENT D'IMPOSITION LORS D'UN TRANSFERT D'ENTREPRISE | 23 |
| | 1.5.1 REVENU D'ENTREPRISE..... | 23 |
| | 1.5.2 PLANIFICATION | 25 |

PARTIE IV

| | |
|-----------------------------------|-----------|
| 1. DIVORCE D'AFFAIRES..... | 26 |
|-----------------------------------|-----------|

PARTIE V

| | |
|---|-----------|
| 1. AUTRES FACTEURS..... | 27 |
| 1.1 PRÊT DU QUOTA POUR LA RELÈVE | 27 |
| 1.2 AUTRES LOIS ET RÈGLEMENTS À CONSIDÉRER..... | 29 |
| 1.2.1 LOI SUR LA PROTECTION DU TERRITOIRE ET DES ACTIVITÉS AGRICOLES | 30 |
| 1.2.2 LOI SUR LA QUALITÉ DE L'ENVIRONNEMENT..... | 31 |
| CONCLUSION | 32 |
| BIBLIOGRAPHIE..... | 33 |

apfi

PLANIFICATION ET MODE DE TRANSFERT AGRICOLE

Ronald Beaulieu
CA, M. Fisc.
Fédération de l'UPA

INTRODUCTION

L'intégration d'un enfant dans l'entreprise agricole est une décision importante de la part des parents. Dans bien des cas, ils verront la fiscalité comme l'obstacle majeur, mais d'autres facteurs sont encore plus importants. Souvent, ils sont aussi devenus propriétaires d'une entreprise agricole suite à un transfert de leurs parents, alors ils voudront préserver la tradition. Même s'ils entendent souvent parler de transfert de ferme par d'autres producteurs agricoles, lorsqu'il s'agit de transférer sa propre ferme, les décisions qui seront prises demanderont une réflexion attentive de la part de toute la famille. Il n'existe pas deux transferts identiques, chaque cas est unique. Plusieurs facteurs doivent être considérés tels les aspects sociaux, familiaux, fiscaux, légaux ainsi que les programmes subventionnés offerts par les gouvernements et les réglementations agricoles.

Un des problèmes majeurs en agriculture est la rareté de la relève. En effet, puisque que premièrement les investissements nécessaires sont considérables, alors un jeune qui désire investir dans une entreprise agricole fait face à une difficulté d'ordre économique de grande envergure. Il faut noter que le prix des terres agricoles a augmenté avec l'arrivée d'immigrants et avec les normes environnementales.

Le producteur agricole possède plusieurs outils et incitatifs qui pourront le guider à planifier son transfert de l'entreprise agricole à une autre génération. Le but de cette présentation se limite à identifier les aspects fiscaux et les incitatifs à considérer lorsque nous sommes en présence d'un transfert de ferme de parents à un enfant.

PARTIE I

1. FORMES JURIDIQUES

L'étude des formes juridiques sera étudiée du point de vue pratique. Il est inutile d'approfondir ce sujet qui a déjà été traité dans un autre essai. Aussi, ce sujet est accessoire au sujet discuté.

Pour ce qui est des autres formes juridiques, telles les fiducies, il y en a très peu parce que les producteurs agricoles ont une mentalité plus conservatrice que la moyenne, mais aussi, parce qu'il y a des règles fiscales qui leur permettent d'atteindre un objectif sans qu'il soit nécessaire d'effectuer une structure juridique complexe. Prenons les paragraphes 73 (3) et 73 (4) L.I.R. qui rendent possible un transfert à un enfant sans impact fiscal dans le cas d'une donation.

En comparant des données récentes avec des données provenant d'années antérieures, il faut noter qu'il y a eu une croissance importante vers des sociétés de personnes et des sociétés incorporées. Plusieurs raisons justifient cette hausse, mais celle qui a grandement aidé est la possibilité, en fiscalité, pour des couples de fractionner le revenu imposable le plus possible, alors pour y arriver, un particulier doit modifier sa structure à propriétaire unique vers celle d'une société de personnes ou de société incorporée. En plus de fractionner le revenu, le couple se qualifie aux programmes sociaux des gouvernements tels le RRQ. Un salaire au conjoint permet aussi de fractionner le revenu, mais il est moins utilisé parce qu'il oblige le producteur à contribuer aux programmes sociaux tels l'assurance maladie, l'assurance emploi et il faut assurer le conjoint à la C.S.S.T.

Le gouvernement a offert, il y a quelques années, une subvention aux entreprises agricoles qui intégraient un conjoint dans l'entreprise agricole familiale.

Aussi, en agriculture il y a beaucoup de propriétaire unique ou de société de personnes par rapport aux autres industries autres qu'agricoles. La principale raison à cela est qu'en comptabilité de caisse, il est possible de prendre comme une dépense les achats d'inventaires. Cela permettra d'avoir une flexibilité au niveau du revenu imposable.

Le cheminement normal en agriculture est de s'imposer au minimum avec les achats d'inventaires et dès que le choix facultatif d'inventaire ne permet plus de réduire le revenu imposable, un producteur commencera à changer la structure juridique vers l'incorporation afin de minimiser la charge fiscale. La taxe sur le capital est très élevée en agriculture en raison des investissements importants qui sont nécessaires dans ce secteur, même si une déduction de 400 000 \$ est accordée sur le capital versé¹. Pour cette raison, il faut retarder le plus possible l'incorporation d'une entreprise agricole.

¹ L.I., art. 1138.

De plus, afin d'alléger la taxe sur le capital et de réduire l'impôt personnel au niveau le plus bas, plusieurs entreprises conserveront ces deux structures juridiques. Lorsqu'un transfert de l'entreprise agricole familiale à un enfant sera envisagé, l'intégration sera plus facile à effectuer si la structure juridique est déjà en société de personnes ou en société incorporée.

La crainte de transférer à un enfant est de voir, selon des parents, une diminution de leur contrôle pouvant entraîner la fin de la ferme au profit de leurs enfants. Il faudra prévoir lors du transfert des clauses telles qu'un droit de veto qui permettra des actions ultra votantes afin d'empêcher que des actifs majeurs soient vendus. Aussi, des clauses qui obligent le cessionnaire de conserver les participations ou les actions pendant un minimum de temps afin que lors d'une vente si cette clause n'est pas remplie, l'enfant devra remettre le produit de la vente au cédant. En pratique, la condition que l'enfant ne pourra pas vendre pendant 5 ans sinon il devra remettre le produit de la vente aux parents est très fréquente. Et, entre 6 et 15 ans, cette condition est réduite annuellement.

PARTIE II

1. ÉLÉMENTS DE PLANIFICATION FISCALE DU TRANSFERT INTERGÉNÉRATIONS

L'intégration d'un enfant dans l'entreprise agricole peut se faire sans impact fiscal à cause des roulements possibles prévus aux articles 85, 97 et 73 selon la *Loi de l'impôt sur le revenu* (ci-après L.I.R.).

Les articles 85 et 97 ne seront pas traités de façon approfondie puisqu'ils ont déjà fait l'objet de plusieurs analyses².

Aussi, il faut noter que le transfert à un enfant à un montant inférieur à la juste valeur marchande et l'exemption du gain en capital pouvant atteindre 500 000 \$ facilitent les transferts.

Les transferts les plus répandus sont : (1) la vente directe, (2) le transfert d'actions ou de participations à son enfant, (3) le roulement d'actifs à une autre entité créée par un parent propriétaire unique, suivi d'un transfert de participations ou d'actions à son enfant.

1.1 VENTE DIRECTE

La vente directe à l'enfant à un prix établi entre les deux parties est utilisée pour les biens qui se qualifient lorsque le prix établi est moindre que la juste valeur marchande (paragraphe 73(3) L.I.R.). Ce moyen a été le plus utilisé dans le passé à cause de sa simplicité. Par contre, il comporte plusieurs lacunes comme l'impossibilité de transférer l'inventaire à un prix autre que la juste valeur marchande à un enfant. Alors, dès qu'il y a un inventaire avec des coûts fiscaux minimes, cette méthode est moins avantageuse au niveau fiscal. De plus, si le parent de l'enfant désire demeurer dans l'entreprise agricole, il devra vendre qu'une partie de ses actifs, alors il envisagera la création d'une S.E.N.C. ou une Société incorporée.

1.2 TRANSFERT D'UNE PARTIE DES ACTIONS D'UNE ENTREPRISE AGRICOLE INCORPORÉE OU DE PARTICIPATIONS D'UNE S.E.N.C.

Lorsqu'une société de personnes (S.E.N.C.) ou une société incorporée est déjà existante, le transfert à un enfant devient facile à réaliser en vertu du paragraphe 73 (4) L.I.R. qui permet

² Jean-Marie FONTAINE, « *L'article 85 et le don* », Essai présenté au programme de maîtrise en fiscalité, 1975.
Mark D. BRENDER, « *Utilisation des articles 51, 85, 85.1 et 86 de la Loi de l'impôt sur le revenu* ». APFF, congrès 1999.
M. NAUD, « *Transfert de biens à une société – analyse du choix du paragraphe 85(1) L.I.R. et questions connexes.* » APFF 1996 vol. 18 no 3.
Stéphane MONGEAU, « *Transfert d'entreprises agricoles d'une société de personnes à une société: aspects fiscaux* », essai présenté au programme de maîtrise en fiscalité, juin 1999.

d'effectuer le transfert à un prix moindre que la juste valeur marchande. Ce sujet sera analysé à la partie 4.3 de cette étude.

Il est important que cette transaction soit effectuée devant un notaire, surtout s'il s'agit d'une donation, car en vertu du code civil³, cette donation peut devenir caduque, donc réputée ne jamais avoir eu lieu. De plus, ce genre de transaction est de nature majeure, alors il est sage de la faire valider devant son notaire. Aussi, les actionnaires ou les associés pourront au même moment mettre à jour la convention des actionnaires ou le contrat de société.

1.3 ROULEMENT D'ACTIFS OU D'UNE PARTIE DES ACTIFS À UNE S.E.N.C. OU UNE SOCIÉTÉ ET TRANSFERT DE PARTICIPATIONS OU D' ACTIONS À L'ENFANT

Les roulements d'actifs transférés à une entité dans laquelle l'auteur du transfert possède des intérêts dans cette entité, peuvent être effectués en utilisant un choix fiscal afin d'exécuter un transfert sans aucune conséquence fiscale selon les articles 85 et 97 L.I.R. Il est à noter que cette étape est technique et a fait l'objet de plusieurs études⁴, alors la présente étude l'abordera globalement. Ce sujet sera plutôt traité de façon à cibler les parties qui s'apparentent à une stratégie spécifique à l'agriculture.

Lorsque la nouvelle entité, soit une S.E.N.C. ou une société incorporée est créée, le transfert à l'enfant sera effectué selon la procédure de la partie 3.2. Ce qui est intéressant c'est de ne transférer qu'une partie des actifs dans la nouvelle entité, car il arrive fréquemment qu'un parent désire intégrer de façon progressive son enfant afin d'évaluer son niveau d'intéressement ou de laisser des actifs agricoles pour une éventuelle intégration d'un autre enfant. De plus, lorsque l'entité choisie est une société incorporée, le fait de ne pas transférer tous les actifs va diminuer la taxe sur le capital par rapport à un transfert total.

1.4 TRANSFERT EN UTILISANT UNE FIDUCIE

Depuis quelques années les fiducies sont de plus en plus populaires lors de planification fiscale. Mais, cette structure est peu populaire dans le domaine agricole, entre autre, parce que les transferts libres d'impôt aux enfants prévus aux paragraphes 73(3) et 73(4) L.I.R. ne sont pas permis à une fiducie au profit de l'enfant si ce dernier est majeur. Le transfert doit se faire à la juste valeur marchande, alors lorsque les parents désirent effectuer un don à un enfant, la fiducie ne sera pas le bon moyen pour exécuter le transfert.

Étant donné qu'il est plus simple de transférer des biens agricoles sans conséquences fiscales à un enfant et que des clauses pénales sont souvent prévues dans les actes de donations, le transfert direct à un enfant est plus facile à réaliser que la création d'une fiducie au profit de l'enfant.

³ C.c.Q., art. 1824.

⁴ *Supra*, note 29.

De plus le paragraphe 70(9.6) L.I.R. prévoit qu'en cas de décès d'un enfant ayant reçu un bien agricole par donation, une rétrocession sera effectuée aux parents libre d'impôt si le représentant légal en fait le choix.

Le transfert libre d'impôt peut se faire à une fiducie pour un enfant mineur⁵, mais le but n'est pas d'intégrer un enfant car il est trop jeune mais plutôt de sauver de l'impôt. Malheureusement, les parents qui ont de jeunes enfants et qui sont propriétaires de fermes, n'auront pas comme préoccupation de fractionner le revenu avec leurs enfants, mais plutôt de payer les dettes élevées qui sont causées par les investissements importants que nécessite une entreprise agricole.

De plus, si une fiducie en faveur d'un enfant est créée, les subventions de la Financière agricole du Québec ne seront pas permises, car une fiducie n'est pas considérée comme un exploitant agricole⁶

apfi

⁵ REVENU CANADA, *Bulletin d'interprétation*, IT-268R4, « Transfert entre vifs de biens agricoles en faveur d'un enfant », 15 avril 1996, paragraphe 13.

⁶ *Supra*, note 8.

PARTIE III

1. PLANIFICATION FISCALE POUR L'AUTEUR

Lorsque les parents intègrent un enfant en donnant une partie de leurs entreprises agricoles, tout peut se faire sans conséquence fiscale si les choix fiscaux sont bien planifiés. Les parents pourront, à ce moment, mettre à jour leurs fiscalités afin de répartir les charges fiscales dans le futur entre les membres de la famille. Il pourra être opportun de faire les choix afin de profiter immédiatement de l'exemption du gain en capital.

1.1 FRACTIONNEMENT DU REVENU

Le système d'impôt canadien est basé par individu, conformément à d'autres pays qui auront un taux d'impôt selon leur statut civil. Par exemple, en France, les paliers d'impôts seront multipliés si un couple est marié. Au Canada, dans le régime fédéral et dans celui de toutes les provinces, les paliers d'impôts sont toujours identiques pour tous les contribuables, donc une personne mariée et une personne célibataire utiliseront la même table d'impôt pour calculer leurs impôts.

Ce fait amène le conseiller fiscal à suggérer à un client, qui désire intégrer un enfant, de fractionner son revenu avec les membres de sa famille. Alors, dans les planifications fiscales, il faut ajouter cet élément afin d'économiser de l'impôt au niveau familial. À titre d'exemple, en 2003, un particulier qui a un revenu de 60 000 \$ et dont la conjointe n'a aucun revenu paiera environ 3 000 \$ de plus en impôt qu'un couple ayant, chacun, 30 000 \$ de revenu. De plus, le mari et la femme de ce dernier couple pourront contribuer à leur RÉER et au Régime des rentes du Québec, alors à leur retraite les revenus seront égaux, ce qui leur permettra de diminuer leurs charges fiscales.

1.1.1 INTÉGRER LE OU LA CONJOINT(E)

Dans plusieurs cas, lorsque le producteur agricole est un propriétaire unique, il s'agit d'un homme marié et sa conjointe travaille de façon régulière sur la ferme. Généralement tous les revenus sont souvent imposés dans la déclaration de monsieur et que sa conjointe n'a aucun revenu.

En plus d'avoir une charge fiscale plus élevée, les revenus de pension des Rentes du Québec sont reçus par le monsieur, ce qui produit encore une fois, une charge fiscale plus importante. Leurs fiscalités auraient dû être planifiées au préalable.

Il n'est jamais trop tard pour corriger cette situation, mais, dans bien des cas, cette correction ne sera effectuée que lorsqu'il y aura un enfant qui sera prêt à être intégré dans l'entreprise agricole. Lors de cette réorganisation de l'entreprise, il faudra aussi intégrer le conjoint. La principale raison qui peut expliquer qu'aucune réorganisation n'a été faite auparavant, est que

le contribuable perçoit souvent l'intégration de sa conjointe comme une structure d'entreprise qui lui occasionnera des frais professionnels importants.

1.1.2 RÈGLES D'ATTRIBUTION

Le fractionnement du revenu est un outil de planification primordial et ce dans toutes les entreprises même si ce n'est pas une entreprise agricole. Par contre, il faut accorder une attention particulière aux règles d'attribution prévues aux articles 74.1, 75.1 et au paragraphe 75(2) L.I.R. et 462, 463 et 467 L.I.

Les règles d'attribution prévoient que le revenu des biens transférés au conjoint ou à un enfant mineur selon l'article 74.2 L.I.R. sera attribué à l'auteur du transfert. Le revenu d'entreprise ou le revenu agricole n'est pas assujéti à ces dispositions parce qu'il ne s'agit pas de revenus de biens. Alors, les règles d'attribution pénalisent surtout lors du transfert effectué au conjoint, car, en pratique, il est rare qu'il y ait intégration d'un enfant d'âge mineur. De plus, lorsqu'il y a donation d'une partie de l'entreprise à un enfant, le but n'est pas de revendre les actifs à court terme. Aussi, l'article 75.1 L.I.R. autorise à faire un transfert à un enfant de 17 ans sans que les règles d'attribution s'appliquent si celui-ci atteint l'âge de 18 ans avant la fin d'année.

Étant donné que les règles d'attribution s'appliquent sur le revenu de biens générés par le bien transféré, les règles d'attribution ne s'appliquent que si le bien est disposé. Alors, le bien qui a été transféré et qui génère du revenu agricole ne sera pas attribué à l'auteur du transfert, et il sera imposé dans la déclaration d'impôt du bénéficiaire du transfert, ce qui permettra de fractionner le revenu entre les membres de la même famille.

Le revenu qui sera réalisé sur un bien agricole transféré, tel un fonds de terre, une participation dans une société de personnes et une action d'une société agricole, sera un gain en capital, alors les règles d'attribution ne seront applicables que lorsqu'il y aura disposition d'un bien agricole transféré selon le paragraphe 74.2(1) L.I.R.

En pratique, cette règle est applicable seulement lorsque le bien reçu de l'auteur sera disposé, et sera inclus dans la déclaration de l'auteur du transfert. Malheureusement, cela ne permettra pas à ce bénéficiaire de profiter, aussi, de son exemption du gain en capital pouvant atteindre 500 000 \$. Les règles d'attribution cessent de s'appliquer dans les cas de décès, de séparation et de divorce.

En ce qui concerne les biens agricoles qui génèrent du revenu d'entreprise tel que contingent de production, lors de leur disposition et qu'il provient d'un transfert du conjoint ou d'un parent, ce revenu réalisé par le bénéficiaire, qui n'est pas du revenu de biens, ne sera pas attribué à l'auteur du transfert car les dispositions du paragraphe 74.2(1) L.I.R. ne mentionnent pas le revenu d'entreprise et le bénéficiaire qui a un solde disponible de 500 000 \$ d'exemption du gain en capital, pourra le réclamer car même si le contingent de

production génère du revenu d'entreprise, elle permet à un particulier de réclamer cette exemption. Cet élément démontre, encore une fois, qu'il est préférable d'intégrer le conjoint.

Le transfert libre d'impôt à un conjoint selon le paragraphe 73(1) L.I.R. n'a prévu que des biens immeubles, mais n'a pas prévu les immobilisations admissibles comme le quota. Alors, il est impossible de transférer du quota libre d'impôt entre conjoints. Il faudra, pour contourner cet obstacle, transférer le quota à une société en nom collectif libre d'impôt selon le paragraphe 97(2) L.I.R. et transférer par donation des participations au conjoint selon le paragraphe 73(1) L.I.R., car ce bien est considéré comme un bien immeuble.

Afin de diminuer les impacts des règles d'attribution lorsqu'il y a intégration d'un enfant et le conjoint de l'enfant, étant donné que les règles d'attribution ne s'appliquent pas si l'enfant est majeur, il y a lieu d'étudier la possibilité d'effectuer le transfert des parents directement au conjoint de l'enfant afin qu'il n'y ait pas de règles d'attribution applicables entre un enfant et son conjoint dans le futur. Selon la L.I.R., le conjoint d'un enfant est un enfant. Les parents devront tenir compte que le bien transféré sera un bien propre du conjoint de l'enfant selon l'article 450 C.c.Q.

1.2 EXONÉRATION DE GAINS EN CAPITAL

L'étude de l'exonération de gains en capital ne vise pas à reprendre les modalités d'application du paragraphe 110.6 L.I.R., étant donné que ce sujet a fait l'objet de plusieurs études fiscales⁷. Ce sujet sera traité selon les particularités qui sont relatives spécifiquement à l'agriculture.

En pratique, lorsque nous sommes en présence d'un transfert d'exploitation agricole, l'exonération de gains en capital imposable est une question qui revient dans presque tous les cas. Alors cet aspect devra être intégré lorsque la structure de l'entreprise sera modifiée. De plus, lors d'une réorganisation d'une entreprise pour intégrer un enfant, il faut analyser si l'occasion de bénéficier de l'exemption du gain en capital est une bonne stratégie fiscale.

Les biens agricoles suivants se qualifient à l'exemption du gain en capital pouvant atteindre 500 000 \$ par personne selon l'article 110.6 L.I.R. : fonds de terre, bâtiment agricole, immobilisation admissible, actions du capital actions d'une société agricole familiale, participation dans une société de personnes agricole familiale.

Les conditions d'applications prévues à l'article 110.6 L.I.R. dépendent du type de bien qui est disposé. Pour les 3 types de biens suivants, les règles seront différentes : bien agricole admissible; actions dans une société agricole familiale; participation dans une société de

⁷ P. Mario CHARPENTIER, " « Exemption majorée de gains en capital relative aux actions admissibles », APFF, mars 1991.
Christian FILTEAU, « L'exonération en gains en capital pour les biens agricoles admissibles », essai présenté à l'Université de Sherbrooke, 1992.

personnes agricole familiale. Avant d'analyser les particularités de chacun de ces types de biens, examinons les règles générales applicables à tous ces types de biens. Premièrement, le particulier doit résider au Canada à un moment donné de l'année qu'il dispose du bien et réside soit tout au long de l'année d'imposition précédente ou soit tout au long de l'année d'imposition suivante selon le paragraphe 110.6(5) L.I.R.. Deuxièmement, le particulier ou une personne liée doit avoir utilisé le bien 24 mois précédant la disposition.

Les autres conditions sont différentes selon le type de bien qui est disposé.

Biens agricoles admissibles

En plus du particulier, le bien sera admissible s'il a été la propriété de son conjoint, de son enfant, de son père, de sa mère et d'une société de personnes agricole familiale du particulier ou de sa conjointe pendant une période de 24 mois précédant la disposition. Alors, un enfant qui reçoit par donation un bien agricole de ses parents, selon les dispositions du paragraphe 73(3) L.I.R., et le dispose par la suite, la détention de 24 mois ne sera pas respectée par cet enfant, mais le fait que ses parents aient été propriétaires de ce bien plus de 24 mois, ce bien se qualifiera pour l'exemption du gain en capital⁸.

Une autre condition courante est que le bien doit être utilisé dans le cadre de l'exploitation d'une entreprise agricole par le particulier, son conjoint, un enfant, son père, sa mère, une société agricole familiale ou une société de personnes agricole familiale. Afin de considérer le critère "d'utiliser dans le cadre de l'exploitation d'une entreprise agricole", il faut qu'une des personnes susmentionnées (sauf une société de personnes agricole familiale et une société familiale qui doit respecter cette définition de participation dans une société de personnes agricole familiale ou action dans une société agricole familiale) ait respecté le test de revenu qui demande que les recettes brutes d'au moins deux années civiles précédant la vente soient supérieures aux autres sources de revenu de cette personne. Le test de ce revenu n'exige pas que les années civiles se suivent, l'important est d'en avoir eu deux⁹.

Si un enfant loue une terre de son père et qu'il respecte ce test de revenu pendant au moins deux ans, alors son père se qualifiera à l'exemption du gain en capital lorsqu'il la disposera¹⁰. Si ce bien est exploité par une société agricole familiale ou une société de personnes agricole familiale, le bien se qualifiera si les critères pour une société agricole familiale ou une société de personnes agricole familiale sont respectés tout au long d'une période d'au moins 24 mois. Ces critères seront étudiés un peu plus loin. Cela veut dire qu'en pratique lorsqu'un individu loue une terre et que cette dernière est exploitée par une entité qui se définit comme une société ci-haut mentionnée pendant une période d'au moins 24 mois, alors ce bien sera un bien agricole admissible à l'exemption du gain en capital.

⁸ *Tax Window Files* dans *Canadian Tax Library* (service d'information fiscale électronique), Don Mills, Ont., CCH Canadian, Interprétation technique 9404575, 20 octobre 1994.

⁹ Par. 110.6 (1), *Bien agricole admissible*, al. a) L.I.R.

¹⁰ *Id.*

Advenant qu'un bien ne rencontre pas les conditions nécessaires afin de le qualifier à la définition de bien agricole admissible, il faudra considérer le moment où le particulier est devenu propriétaire du bien, car si la propriété du particulier est avant le 18 juin 1987 ou provient d'une autre personne si cette dernière est le père, la mère, l'enfant, le conjoint, société agricole familiale et une société de personnes agricole familiale, nous avons encore une chance de le qualifier comme "bien agricole admissible", car ce bien se qualifiera s'il est utilisé par les mêmes personnes susmentionnées principalement dans une entreprise agricole au cours de l'année où le particulier le dispose ou pendant au moins 5 années pendant lesquelles le bien a été la propriété de la personne et a été utilisé principalement dans une entreprise agricole par les mêmes personnes susmentionnées.

Il faut accorder une attention particulière aux biens agricoles acquis avant le 18 juin 1987 qui ont fait l'objet du choix concernant les biens appartenant à un contribuable le 22 février 1994 selon le paragraphe 110.6(19) L.I.R.. À ce moment, l'exemption du gain en capital sur les biens autres que les biens agricoles qui pouvait atteindre 100 000 \$ existait. Un particulier qui bénéficiait de ce choix rendait automatiquement son bien comme s'il avait été acquis le 22 février 1994. Alors, le bien doit rencontrer les nouvelles règles, soient celles d'après le 17 juin 1987, même si le bien rencontre les anciennes règles mais pas les nouvelles règles, alors un contribuable perdra automatiquement l'exemption sur les biens agricoles qui peut atteindre 500 000 \$. L'ARC a permis d'annuler ce choix avant 1998 selon le paragraphe 110.6(25) L.I.R., afin de qualifier ce bien selon les anciennes règles. Il est présentement impossible d'annuler ce choix même si un particulier s'adresse au dossier équité.

Un bien agricole, disposé par un particulier et dont la détention du bien est inférieure à 24 mois, ne se qualifie pas normalement à l'exemption du gain en capital. Par contre, le paragraphe 110.6 L.I.R. prévoit qu'un bien substitué à un autre bien agricole admissible pourra permettre à ce bien substitué de se qualifier à l'exemption du gain en capital même si la détention du bien substitué est inférieure à 24 mois. Le paragraphe 44(1) L.I.R. permet à un contribuable d'effectuer un choix afin de différer un gain en capital sur le nouveau bien acquis.

De plus, ce choix pourra être exercé par un contribuable qui dispose d'un bien agricole situé au Canada par un autre bien situé à l'extérieur du Canada.

Participation dans une société de personnes agricole familiale

Afin de qualifier une participation à l'exemption du gain en capital, il faut respecter deux critères : le critère de 50% et le critère du 90%. La règle de 50% est que tout au long de la période de 24 mois précédant la vente, plus de 50% de la juste valeur marchande des biens de la S.E.N.C. soit utilisé principalement dans le cadre de l'exploitation d'une entreprise agricole au Canada et que le particulier, sa conjointe, son père ou sa mère prenne une part active de façon régulière et continue.

Les biens de la société de personnes devront être utilisés par la société de personnes, le particulier ayant des participations, sa conjointe, son enfant, son père et sa mère, et une

société dont une action est une action d'une société agricole familiale du particulier ou à une personne liée à lui.

Pour ce critère, même si la société de personnes loue des biens, elle pourra se qualifier à l'exemption du gain en capital si la location est faite à une personne liée aux associés¹¹.

Il est essentiel de déterminer si une personne prend une part active de façon régulière et continue dans l'entreprise agricole. Un bulletin d'interprétation traite de ce sujet au IT-268R4 paragraphe 27¹². Deux conditions doivent être respectées, à savoir :

- prendre part à l'administration et aux activités quotidiennes de l'entreprise agricole
- consacrer suffisamment de temps et d'attention à l'entreprise

Si le seul revenu d'un particulier provient de la société de personnes, il n'y aura pas de problème afin de qualifier la participation à l'exemption du gain en capital. Par contre, lorsqu'une personne a des sources de revenu ne provenant pas de la S.E.N.C., alors une attention particulière devra être portée afin de s'assurer que ce critère soit respecté. Prenons l'exemple d'un particulier associé avec son frère dans une ferme laitière et ce dernier travaille pour un autre employeur, alors il n'y a pas de personne liée qui prenne une part active de façon régulière et continue dans la ferme, car son frère n'est pas considéré comme une personne selon la définition de bien agricole admissible du paragraphe 110.6 a) L.I.R. Donc, pour qualifier la participation, il faudra analyser si ce particulier prend une part active de façon régulière et continue dans la ferme laitière. Advenant que les deux frères se partagent les tâches, par exemple l'un des deux fait le train du matin et l'autre celui du soir, tous les chèques sont signés par les deux, alors la participation respecte le critère de prendre une part active de façon régulière et continue.

La règle du 90% est qu'au moment de la disposition, que plus de 90% de la juste valeur marchande des actifs de la société soit des biens qui aient été utilisés principalement dans le cadre de l'exploitation d'une entreprise agricole.

Pour ce critère, il faut faire attention pour ne pas accumuler des actifs autres que des biens agricoles comme par exemple un excédent d'encaisse, car cela pourrait disqualifier la participation à l'exemption du gain en capital s'il excède 10% de la juste valeur marchande de tous les actifs.

Avec les règlements que le Gouvernement du Québec a mis en application afin de protéger le territoire agricole, le producteur agricole a fréquemment une résidence dans une S.E.N.C. ou une compagnie et cette résidence est normalement considérée comme un bien non admissible.

¹¹ Par. 110.6(1), *Participation dans une société de personnes agricoles familiales*, al. b) L.I.R.

¹² *Supra*, note 4.

Par contre, selon un bulletin d'interprétation (IT-268R4)¹³, l'ARC considérera une résidence comme un bien utilisé principalement dans l'exploitation d'une entreprise agricole si elle sert à des personnes qui prennent une part active à l'exploitation de l'entreprise agricole, ou à leurs personnes à charge.

Un bien agricole vendu par une société de personnes agricole familiale sera imposé dans les déclarations d'impôts personnelles des associés, car une société de personnes n'a pas de déclaration d'impôts à produire. Le gain en capital imposable permettra à un associé de réclamer l'exemption du gain en capital si la participation se qualifie comme participation dans une société de personnes agricole familiale.

Lorsque qu'un gain en capital est réalisée, il pourrait y avoir de l'impôt minimum, une diminution de crédit d'impôts et une perte de programmes sociaux, alors il n'est pas nécessaire de cristalliser le gain en capital lorsqu'il y a formation de société de personnes étant donné que les dispositions ultérieures, qui seront réalisées par la société de personnes, donneront droit à l'exemption du gain en capital.

Action dans une société agricole familiale

Les règles qui qualifient une action dans une société agricole familiale sont semblables à celles d'une participation dans une société de personnes agricole familiale. Concernant la règle du 50%, il faut noter qu'il existe une différence au niveau de la détention de 24 mois des actifs, car pour l'action, la détention doit être d'une période de 24 mois avant la disposition ; et pour une participation, la détention doit être 24 mois avant la disposition. Pour une action, il s'agit d'avoir une période de 24 mois de détention de l'action avant la vente, mais pas nécessairement les 24 derniers mois.

La règle de 90% est identique à celle applicable aux participations.

Une disposition de biens agricoles ne permet pas à cette société par actions de réclamer l'exemption du gain en capital imposable, car cette exemption n'est permise qu'au particulier. Lors d'une réorganisation d'entreprise, il faudra, au moment du transfert de biens agricoles, réclamer au maximum l'exemption du gain en capital imposable. Même si les actions se qualifient à l'exemption du gain en capital, en pratique, il est difficile de vendre des actions, car l'acheteur doit acheter tous les actifs et dettes de la ferme et cela n'est pas évident parce que la capitalisation est plus importante que les autres entreprises, alors la taxe sur le capital¹⁴ coûte plus cher.

Lorsqu'une action ne se qualifie pas à la définition d'une action dans une société agricole familiale, il faut quand même qualifier l'action à l'exemption du gain en capital imposable si

¹³ *Id.*

¹⁴ Jean-Pierre MORIER, « *Mise à jour sur la taxe sur le capital* », APFF, 1994.

l'action respecte les conditions d'une action admissible de petite entreprise. Cela peut être le cas lorsqu'une entreprise agricole diversifie ses activités, c'est-à-dire lorsque ses activités ne sont plus seulement axées en agriculture.

Conclusion

Pour conclure sur l'exemption du gain en capital, il n'y a aucun problème pour le fiscaliste lorsqu'un citoyen canadien exploite à temps plein une entreprise agricole. Et, les recherches devront être plus approfondies lorsqu'une personne n'exploite pas à plein temps l'entreprise agricole.

1.2.1 RÉSERVE SUR GAIN EN CAPITAL

Lorsque la disposition d'un bien agricole est effectuée en faveur d'un enfant et que la contrepartie n'est pas exigible au moment du transfert, le producteur agricole pourra demander une réserve sur le gain en capital selon l'article 40 L.I.R. Si le bien est utilisé dans le cadre d'une entreprise agricole par le contribuable, son conjoint ou un de ses enfants, la réserve permise sera alors de 10 ans au lieu de 5 ans selon le paragraphe 40(1.1) L.I.R..

Cette réserve de 10 ans sera aussi permise sur la disposition d'actions d'une société agricole familiale et de participations dans une société de personnes agricole familiale.

Afin que la réserve de 10 ans soit permise, il faut s'assurer qu'au moment du transfert le bien répond à la condition d'être utilisé dans le cadre d'une entreprise agricole. Un bien qui se qualifie à l'exemption du gain en capital ne se qualifiera pas nécessairement à la réserve permise de 10 ans à cause des règles transitoires pour les biens acquis avant le 18 juin 1987. Il faut plutôt se référer aux conditions des paragraphes 73(3) et 73(4) L.I.R. afin de vérifier si la réserve de 10 ans sera acceptée par L'ARC.

Advenant que les dispositions du paragraphe 40(1.1) L.I.R. ne sont pas toutes remplies, la réserve permise sera de 5 ans au lieu de 10 ans. La réserve de 10 ans ne sera permise qu'à une disposition en faveur d'un enfant, alors s'il y a une intégration de conjoint dans le cadre d'un transfert de ferme, il faudra considérer une réserve maximale de 5 ans pour le transfert au conjoint et de 10 ans pour le transfert aux enfants.

De plus, une réserve de 5 ans sera permise si un particulier réalise un gain en capital lors d'un transfert à une société en nom collectif si un solde est dû par cette société pendant quelques années à l'auteur du transfert. Cette réserve ne sera pas admissible si le transfert est fait à une société par actions contrôlée par l'auteur ou une personne liée, selon une restriction prévue au paragraphe 40(2) L.I.R. et 235 L.I.

Advenant un décès, la réserve ne peut être déduite dans le calcul du revenu du contribuable pour l'année de son décès. Toutefois, lorsque le droit de recevoir le montant payable est transféré au conjoint, la réserve est permise. Ce choix est prévu au paragraphe 72(2) L.I.R. et

dans l'article 453 L.I.. Les formulaires T2069 et TP-453 devront être complétés. De plus, si le bien se qualifie à l'exemption du gain en capital, le conjoint aura droit, aussi, à cette exemption du gain en capital.

1.2.2 IMPÔT MINIMUM DE REMPLACEMENT

L'étude de l'impôt minimum de remplacement (ci-après appelé IMR) ne sera pas davantage approfondie dans cet ouvrage puisqu'il a déjà fait l'objet de plusieurs analyses¹⁵. Il est plutôt question de signaler que lorsqu'il y a réorganisation d'une entreprise agricole quand l'exemption du gain en capital est utilisé, il y a l'IMR dont le contribuable doit tenir compte, car il peut y être assujéti.

Le gain en capital réalisé sur un fonds de terre et un bâtiment agricole ajoute 30% (25% au provincial) du gain en capital au calcul pour IMR. Advenant que l'IMR calculé est plus élevé que l'impôt régulier, il y a un IMR qui peut être reporté pendant 7 ans, afin de réduire les impôts réguliers futurs selon l'article 120.2 L.I.R. Malheureusement, s'il survient un décès et qu'il reste un solde reporté d'impôt minimum après avoir produit la déclaration principale du défunt, ce solde n'est pas transférable à une déclaration distincte du défunt ou aux héritiers. Alors, si la santé du producteur agricole est fragile, il faudra considérer cette charge fiscale supplémentaire, car l'impôt minimum est perdu. Si le transfert survient dans la même année que le décès, l'impôt minimum n'est pas applicable à toutes les déclarations d'impôts produites pour une personne décédée selon l'article 127.55 L.I.R. et l'article 776.45 L.I.

Le calcul de IMR est au fédéral de 16% du revenu modifié pour IMR moins une exemption de base de 40 000 \$. Au Québec, depuis 2003 le taux est aussi de 16% moins une exemption de base de 40 000 \$. Cette exemption est annuelle, alors il peut être intéressant de structurer une réorganisation sur plus d'un an afin de diminuer cet IMR. Par contre, cette stratégie fiscale peut pénaliser pendant plus d'un an la perte des autres crédits, la diminution de programmes sociaux et la contribution supplémentaire de programmes sociaux. Ce sujet sera étudié au prochain chapitre.

Les immobilisations admissibles, telles un contingent de production et une liste de clients d'une entreprise agricole, permettent de bénéficier de l'exemption du gain en capital et ne sont pas assujétiées à IMR, car il s'agit d'un revenu d'entreprise donnant droit à l'exemption du gain en capital.

¹⁵ S. BACON, « *Planification fiscale pour les particuliers* », APFF, Congrès 1997 p. 50-13.
F BÉGIN, « *Impôt minimum de remplacement: les nouvelles règles du jeu au Québec* », APFF Congrès 1996 P 20:3.
Monique LEMIRE, « *Impôt minimum de remplacement* », essai présenté à la maîtrise de fiscalité, 1986.

1.2.3 PROGRAMMES SOCIAUX ET AUTRES CRÉDITS

Même si un gain en capital, effectué en agriculture, sur un bien agricole permet à un producteur agricole de réclamer l'exemption du gain en capital imposable dans le calcul de l'impôt sur le revenu, il faut prendre en considération les trois éléments suivants qui sont calculés sans tenir compte de l'exemption du gain en capital:

Contribution aux programmes sociaux

Plus un revenu est élevé, plus un contribuable devra contribuer aux programmes sociaux et un gain en capital réalisé sur un bien agricole vient augmenter le revenu du calcul des contributions, alors un contribuable devra déboursier davantage pour les programmes suivants :

- Fonds de services de santé jusqu'à un maximum de 1 000 \$ (Loi sur la Régie de l'assurance maladie du Québec L.R.Q., c. R-5 article 34.1.6)
- Assurance médicaments , si aucune privée, jusqu'à un maximum de 460 \$ (Loi sur la Régie de l'assurance maladie du Québec L.R.Q., c. R-5 article 37.6)

Perte de programmes sociaux

Étant donné que les programmes sociaux sont accordés en fonction du revenu, les programmes sociaux suivants seront affectés:

- Prestation fiscale pour enfants au fédéral (article 122.61 L.I.R.)
- Prestations familiales au Québec
- Revenu de pension du fédéral; soit une réduction de 15% de l'excédent de 59 790 \$ (paragraphe 180.2(2) L.I.R.)
- Prêt et bourse pour les enfants du parent qui réalise un gain en capital

Perte de crédits d'impôts

Les crédits d'impôts sont aussi accordés en fonction du revenu en tenant compte en capital, alors les crédits d'impôts suivants seront réduits:

Fédéral

- Crédit en raison d'âge de 3 912 \$, réduction de 15% du crédit de l'excédent de 29 124 \$ (paragraphe 118(2) L.I.R.)
- Crédit d'impôt pour la TPS (paragraphe 122.5(1) L.I.R.)
- Crédit pour frais médicaux non remboursable et remboursable (paragraphe 118.2(1) L.I.R.) et remboursable (paragraphe 122.51(1) L.I.R.)

Québec

- Crédit en raison d'âge de 2 200 \$, réduction de 15% de l'excédent de 27 635 \$ (articles 752.0.7.4 L.I.)
- Crédit pour personne vivant seule de 1 115 \$, réduction de 15% de l'excédent de 27 635 \$ (article 752.0.7.4 L.I.)
- Crédit pour revenu de retraite de 1 000 \$, réduction de 15% de l'excédent de 27 635 \$ (article 752.0.7.4 L.I.)
- Crédit pour frais médicaux non remboursable (article 752.0.11 L.I.) et remboursable (article 1029.8.118 L.I.)
- Crédit d'impôt pour la TVQ (article 1029.8.105 L.I.)
- Réduction d'impôt à l'égard de la famille (article 776.33 L.I.)
- Remboursement d'impôts fonciers (L.R.Q., c. R-20.1)

1.3 ROULEMENT ENTRE VIFS DE BIENS AGRICOLES À UN ENFANT

La règle générale selon le paragraphe 69(1) L.I.R. prévoit qu'un contribuable qui dispose d'un bien à une personne avec lequel il a un lien de dépendance, sera réputé avoir reçu une contrepartie égale à la juste valeur marchande de ce bien. Le contribuable qui a acquis un bien auprès d'une personne avec laquelle il a un lien de dépendance, sera réputé l'acquérir à cette même valeur de l'auteur du transfert.

L'impôt sur le revenu prévoit aux paragraphes 73(3) et 73(4) L.I.R., un roulement fiscal à un enfant si l'actif transféré est un bien agricole. Le produit de disposition pourra être un montant se trouvant entre la juste valeur marchande et le coût fiscal du bien transféré. L'auteur d'un transfert pourrait disposer à un montant supérieur du coût fiscal afin de réclamer l'exemption du gain en capital imposable, mais si la contrepartie payable par l'enfant est inférieure au coût fiscal, le produit de disposition correspondra à la limite inférieure, c'est-à-dire le coût fiscal du bien agricole transféré¹⁶. Afin de contourner cette règle, lorsqu'il y a un produit de disposition comportant un billet sans intérêt, le parent ajoutera à son testament que ce billet sera légué à cet enfant, afin d'éviter que les règles de règlement de dettes deviennent applicables selon l'article 80 L.I.R., car elles ne sont pas applicables au décès selon le paragraphe 80(2) L.I.R.

Depuis le 21 décembre 2002, une nouvelle disposition du paragraphe 69(11) L.I.R. a été rajoutée. Cette nouvelle disposition prévoit que les roulements selon les articles 73(3) et 73(4) L.I.R. seront refusés et corrigés à la valeur marchande si l'enfant ne conserve pas l'actif pour une période d'au moins 3 ans. Aussi, le coût ne sera pas ajusté pour l'enfant, donc lors de la vente, le gain sera calculé selon le transfert initial donc il y aura double imposition.

¹⁶ *Supra*, note 4, paragraphe 5.

1.3.1 DÉFINITION D'ENFANTS

Les définitions pour les dispositions de l'article 73 L.I.R. sont prévues au paragraphe 73(6) L.I.R. et elles se réfèrent au paragraphe 70(10) L.I.R. De plus, il faut tenir compte de la définition de l'article 252 L.I.R., "extension du sens d'enfants" afin de bien définir le mot enfant. En combinant toutes ces définitions, enfant d'un contribuable signifie :

- Une personne née du mariage ou hors du mariage dont le contribuable est le père ou la mère naturelle
- Une personne entièrement à la charge du contribuable et dont celui-ci a la garde et la surveillance en droit ou en fait ou les a immédiatement avant que cette personne ait atteint l'âge de 19 ans
- Un enfant du conjoint du contribuable
- Un enfant adopté par le contribuable
- Le conjoint d'un enfant du contribuable
- Petit et arrière-petit-enfant¹⁷

Il y a dans cette définition, un critère très intéressant qui permet de considérer le conjoint d'un enfant comme un enfant pour le roulement de biens agricoles. Ce critère permet de contourner les règles d'attribution prévues pour le revenu de biens lorsqu'un transfert provient d'un conjoint. Alors, lors de planification fiscale dont le but est de permettre au conjoint d'un enfant d'obtenir des intérêts dans l'entreprise agricole, le transfert peut se faire des parents au conjoint de l'enfant au lieu de se faire entre l'enfant et le conjoint de l'enfant, car les règles d'attribution sont inapplicables lorsque le transfert provient des parents aux enfants qui ont 18 ans et plus.

Aussi, un contribuable peut transférer en franchise d'impôt à une fiducie au profit d'un enfant mineur selon une tolérance administrative d'ARC si les conditions suivantes sont respectées¹⁸:

- La fiducie doit être irrévocable
- Le contrat de fiducie doit stipuler que le bien sera détenu en fiducie au profit exclusif de l'enfant et ne doit contenir aucune disposition visant à priver l'enfant de ses droits de propriétaire réel du bien
- Le contrat de fiducie doit prévoir l'attribution absolue du bien à l'enfant lorsque celui-ci aura atteint un certain âge, ou l'attribution du bien à la succession de l'enfant si celui-ci meurt avant d'avoir atteint l'âge en question.

Les transferts sont aussi permis pour les enfants de l'enfant, car la définition d'enfants élargie considère comme "enfant" un petit enfant et un arrière petit enfant. Il arrive fréquemment

¹⁷. Paragraphe 252, 70(10) L.I.R

¹⁸ *Supra*, note 4, paragraphe 13.

qu'il n'y ait pas de relève parmi les enfants d'un producteur agricole, mais qu'il y en ait parmi les enfants de ses enfants. Alors pour effectuer un transfert il n'est pas nécessaire qu'un particulier transfère un bien agricole à son enfant et que son enfant le retransmette immédiatement à son tour à son petit-enfant. Le transfert peut se faire directement des grands-parents au petit-enfant.

1.3.2 DÉFINITION DE CONJOINT

Le transfert de biens agricoles peut aussi être fait en franchise d'impôt à son conjoint selon le paragraphe 73(1) L.I.R.. De plus, le paragraphe 252(4) L.I.R. considère le conjoint de fait admissible à ce roulement prévu au paragraphe 73(1) L.I.R.

1.3.3 CONDITIONS D'APPLICATION

Les conditions d'applications sont prévues au paragraphe 73(3) L.I.R. pour les biens agricoles et au paragraphe 73(4) L.I.R. pour les actions et participations pour les sociétés et les sociétés de personnes agricoles familiales. Les conditions pour ces deux paragraphes se ressemblent, mais afin de rendre les explications plus compréhensibles, elles seront traitées séparément.

Paragraphe 73(3) L.I.R.

1. Le bien doit être un fonds de terre, bien amortissable d'une catégorie prescrite tel les bâtiments agricoles, la machinerie et le matériel roulant, et une immobilisation admissible relative à une entreprise agricole telle contingent de production (quota) et achalandagé qu'on retrouve surtout dans les pépinières.
2. L'enfant doit être résident du Canada avant transfert.
3. Le bien transféré est situé au Canada ou exploité au Canada pour les immobilisations admissibles et doit être utilisé au Canada principalement dans le cadre d'une entreprise agricole.
4. Le contribuable, son conjoint ou l'un de ses enfants prend une part active de façon régulière et continue.

Ce paragraphe peut être utilisé partiellement, c'est-à-dire que le que prix peut être fixé entre le coût et la juste valeur du bien, cela permettra à l'auteur de bénéficier de l'exemption du gain en capital qui peut atteindre 500 000 \$ si le bien est un bien admissible comme un fonds de terre.

En pratique, un producteur agricole utilise cet article intégralement pour les biens qui ne se qualifient pas à l'exemption du gain en capital, tels la machinerie et le matériel roulant, et les actifs qui se qualifient à l'exemption du gain en capital feront l'objet d'une planification afin que le producteur agricole puisse en disposer pour obtenir un montant dû par l'enfant, et, cela permettra à l'auteur de profiter de cette exemption.

La première condition du paragraphe 73(3) L.I.R. ne mentionne pas l'inventaire ou les stocks, alors l'inventaire des récoltes, les animaux commerciaux et reproducteurs, le troupeau et autres inventaires ne se qualifient pas dans ce paragraphe. L'auteur du transfert doit effectuer ce transfert à la valeur marchande, ce qui entraîne un impact fiscal si les coûts fiscaux sont inférieurs à la valeur marchande. Étant donné que presque tous les producteurs agricoles utilisent la comptabilité de caisse, les coûts fiscaux de l'inventaire sont très bas. Afin d'éviter cet impact fiscal, il faudrait envisager le transfert de l'entreprise vers une autre entité.

La deuxième condition précise que l'enfant doit être résident du Canada. Cette condition est claire et ne cause aucun problème lors d'un transfert à un enfant.

La troisième condition mentionne que l'actif doit être exploité principalement dans le cadre d'une entreprise agricole. Cette condition va occasionner deux problèmes soit premièrement, pour ceux qui sont propriétaires de terres louées; deuxièmement, pour les producteurs agricoles à temps partiel.

En ce qui concerne les propriétaires de terres louées, l'actif transféré ne se qualifie pas au transfert libre d'impôt, sauf si cette terre a été exploitée dans le cadre d'une entreprise agricole dans le passé. Selon le bulletin IT-268R4¹⁹, au paragraphe 24 : "Il n'est pas nécessaire que le bien soit utilisé immédiatement avant le transfert dans le cadre d'une entreprise agricole. Par contre, si le bien est utilisé à une autre fin pendant une certaine période, il faut alors déterminer si le bien était utilisé principalement à cette fin plutôt que dans le cadre d'une entreprise agricole." Lorsqu'un producteur agricole est semi retraité et qu'il loue une terre, il faut donc que le bien ait été utilisé principalement dans une entreprise agricole avant le transfert, alors si le transfert est effectué plusieurs années après que la terre ne soit plus exploitée dans le cadre d'une entreprise agricole, mais que ce même bien a été utilisé plus longtemps dans le cadre d'une entreprise agricole, ce transfert selon le paragraphe 73(3) L.I.R. est accepté par l'ARC, car le bien est considéré comme ayant été utilisé principalement dans le cadre d'une entreprise agricole.

Un contribuable pourrait être tenté de rendre une terre louée depuis quelques années en une terre exploitée dans le cadre d'une entreprise agricole afin de la rendre admissible au paragraphe 73(3) L.I.R. L'ARC peut refuser ce transfert libre d'impôt s'il juge que le but du transfert a été d'éviter l'impôt selon le paragraphe 245(2) L.I.R. Cela pourrait être le cas si un enfant qui reçoit la terre recommençait à la louer.

Advenant que le bien est loué par un contribuable à son conjoint ou à un enfant et que cet actif est utilisé principalement dans le cadre d'une entreprise agricole, alors ce bien loué est réputé être un bien utilisé par le contribuable dans une entreprise agricole, donc il est admissible au transfert libre d'impôt selon le paragraphe 73(3) L.I.R. Aussi, selon paragraphe 70(9.8) L.I.R., les dispositions du paragraphe 73(3) L.I.R pourront être utilisées

¹⁹ *Id.*

même si le bien est loué à une société agricole familiale ou une société de personnes agricole familiale dont le contribuable, son conjoint ou l'un de ses enfants prend une part active de façon régulière et continue.

Selon le bulletin (IT-268R4²⁰ par. 11 et 12), le contribuable peut transférer, libre d'impôt, un bien agricole à une société de personnes dont tous les associés sont ses enfants. Par contre, ce transfert n'est pas applicable s'il s'agit d'une société même si tous les actionnaires sont ses enfants.

En ce qui concerne les producteurs agricoles à temps partiel, la troisième condition cause un problème, car il faut utiliser le bien dans le cadre d'une entreprise agricole et y prendre part de façon régulière et continue. L'ARC a établi des critères dans le bulletin d'interprétation IT-322R²¹ afin de préciser la notion d'entreprise agricole. Les critères suivants sont identifiés afin de qualifier la troisième condition de la notion d'entreprise agricole :

- L'ampleur de l'activité par rapport à celle des entreprises de nature et d'envergure semblables dans la même localité. Si la propriété est beaucoup trop petite pour qu'on puisse espérer raisonnablement en tirer un profit, on peut présumer qu'elle sert à l'usage ou à l'agrément personnel du contribuable
- Le temps consacré à l'agriculture par rapport au temps consacré à un emploi ou à un autre moyen de gagner un revenu
- L'expérience dans l'agriculture
- L'exploitation de l'opération agricole et les engagements financiers en vue d'une expansion future, compte tenu des ressources dont dispose le contribuable
- Le droit du contribuable à une forme quelconque d'aide agricole provinciale
- Le fait qu'une exploitation agricole ne déclare pas ou déclare un très petit montant de revenu brut pendant plusieurs années est l'indication la plus ordinaire qu'une opération agricole ne constitue pas une entreprise dans l'espoir raisonnable d'en tirer un profit.

De plus, d'autres critères sont développés par Revenu Québec²² afin d'établir la notion d'entreprise agricole tels :

- Profits et pertes du contribuable provenant de la même activité pour les années antérieures et subséquentes
- Croissance du revenu brut
- Fluctuation des revenus pour rapport aux dépenses
- Consommation personnelle à la ferme
- Nature des activités : écurie est souvent contestée

²⁰ *Id.*

²¹ REVENU CANADA *Bulletin d'interprétation* IT-322R « Pertes agricoles », 25 octobre 1978.

²² REVENU QUÉBEC *Bulletin d'interprétation* Imp. 205-1 « Pertes agricoles », 28 février 1986.

- Existence d'un plan d'affaires
- Formation et expérience du contribuable
- Comparaison des activités par rapport à l'industrie
- Superficie de l'entreprise : s'il y a peu de terre, le Ministère ne la considère pas comme entreprise agricole
- Marché peu important
- Équipement non assuré

Pour qualifier la quatrième condition, il faut démontrer que le contribuable, son conjoint ou l'un de ses enfants prend une part de façon régulière et continue dans l'entreprise agricole. Les critères du bulletin d'interprétation de l'ARC (IT-268R4²³ paragraphe 27) sont :

- Prendre part à l'administration et aux activités quotidiennes de l'entreprise agricole
- Consacrer suffisamment de temps et d'attention à l'entreprise.

Si l'une de ces conditions n'est pas respectée, alors le transfert libre d'impôt ne sera pas permis.

Afin de bien établir que le paragraphe 73(3) L.I.R. sera permis, il y a lieu de vérifier l'article 31 L.I.R. qui établit les règles lorsqu'il y a des pertes provenant d'une activité agricole si les dispositions de cet article sont assujetties à un contribuable, alors il est difficile d'établir qu'il y a une personne qui prend une part active de façon régulière et continue dans l'entreprise agricole.

Paragraphe 73(4) L.I.R.

Le roulement fiscal, à un enfant, d'actions et des participations pour les sociétés et les sociétés de personnes agricoles familiales est possible selon les dispositions du paragraphe 73(4) L.I.R. Les conditions sont les suivantes :

1. Le bien doit être une action du capital-actions d'une société agricole familiale ou une participation dans une société de personnes agricoles familiales
2. L'enfant doit être résident du Canada avant le transfert
3. La totalité ou presque de la juste valeur marchande des biens de la société ou de la société de personnes doit être utilisée principalement dans le cadre de l'exploitation d'une entreprise agricole du Canada
4. Le contribuable, son conjoint, un enfant, son père et sa mère prennent une part active de façon régulière et continue.

Les deux premières conditions ne posent pas de problèmes d'interprétation, par contre les deux suivantes doivent être analysées attentivement. L'ARC a déjà signifié que la "totalité

²³ *Supra*, note 4.

ou presque" représente 90%²⁴ et plus, et "principalement" représente 50% et plus. Alors la troisième condition indique qu'il faut 90% de la juste valeur marchande de tous les biens de la société ou société de personnes qui doivent être utilisés dans une entreprise agricole et, par la suite, chaque bien doit principalement servir dans le cadre d'une exploitation d'une entreprise agricole. Alors, si tous les biens d'une entreprise servent à 60 % à des fins agricoles, la condition est respectée, car chaque bien est utilisé à plus de 50 % dans une entreprise agricole.

Lorsqu'un bien d'une Société incorporée ou d'une S.E.N.C. est loué à une société agricole familiale liée à la personne qui désire effectuer ce transfert, à son enfant, à son conjoint, à son père ou à sa mère et à une société de personnes qui est une société de personnes agricole familiale dont la personne, son conjoint, ses parents ou ses enfants prennent une part active de façon régulière et continue, le transfert des participations ou des actions de cette S.E.N.C. ou Société incorporée selon le paragraphe 73(4) L.I.R. est permis.

Par contre, si le bien d'une Société incorporée ou d'une S.E.N.C. est loué à un tiers ou à une société qui n'est pas considérée comme une société agricole familiale et que la valeur marchande de ce bien est supérieure à 10% de tous les actifs de la société ou la société de personnes, alors le transfert libre d'impôt du paragraphe 73(4) L.I.R. n'est pas permis sauf si ce bien a été principalement exploité par l'entreprise.

Afin de pouvoir qualifier le transfert d'actions ou de participations libre d'impôt, un particulier peut exploiter le bien loué dans le cadre de l'exploitation agricole au moment du transfert mais il doit s'assurer que ce bien soit pour les années subséquentes exploité dans le cadre de l'exploitation agricole, sinon L'ARC peut prétendre que le but de rendre le bien loué en bien agricole n'a été que pour le rendre éligible au transfert au paragraphe 73(4) L.I.R., alors l'A.D.R.C. refuse ce transfert libre d'impôt. S'il est impossible d'exploiter ce bien loué, il est préférable de le sortir de l'entreprise afin d'éviter que ce bien loué vienne empêcher le transfert libre d'impôt de participations ou d'actions à un enfant. De plus, les participations ou les actions de cette entité se qualifient à l'exemption du gain en capital imposable.

En ce qui concerne la quatrième condition, soit prendre une part active de façon régulière et continue, il faut se référer au paragraphe 73(3) L.I.R. dans lequel il s'agit du même critère et, aussi, ce point a été traité lors de l'analyse de ce paragraphe.

Une résidence détenue dans une S.E.N.C. ou une compagnie n'empêche pas le transfert libre d'impôt de participations ou d'actions à un enfant si la résidence sert à des personnes qui prennent une part active à l'exploitation de l'entreprise agricole.

²⁴ *Id.*, paragraphe 19.

1.4 ARTICLE 84.1 L.I.R.

Les parents qui sont propriétaires d'actions d'une société agricole familiale et qui désirent transférer à un enfant un montant qui leur permettra de réclamer l'exemption du gain en capital. L'enfant devra financer cette acquisition personnellement, alors il se retrouvera avec une dette importante qui devra être financée par des revenus provenant de la société incorporée sous forme de dividendes ou de salaires qui sont tous les deux imposables.

Il ne sera pas possible pour l'enfant de créer une société incorporée pour procéder à l'acquisition des actions des parents à cause des dispositions de l'article 84.1 L.I.R. qui modifiera le gain en capital par un dividende réputé.

Afin de minimiser cette règle, la charge fiscale peut être partagée entre les parents et l'enfant. Une vente à l'enfant qui sera un gain en capital et un rachat d'actions qui sera un dividende réputé pour les parents. De plus, le rachat d'actions étalés sur plus d'un an diminuera la charge fiscale.

1.5 MOMENT D'IMPOSITION LORS D'UN TRANSFERT D'ENTREPRISE

Le moment d'imposition, lors d'un transfert, est basé sur la stratégie fiscale choisie par un contribuable. Si le choix de profiter immédiatement de l'exemption du gain en capital est effectué, il y a des conséquences telles la perte de programmes sociaux, la récupération sur l'amortissement fiscal déjà réclamé et l'impôt minimum. Afin de minimiser les impacts fiscaux, le contribuable fait des choix fiscaux pour optimiser les économies d'impôts lors d'un transfert. Par exemple, il peut prendre une réserve sur gain en capital afin de réduire l'impôt minimum.

Les conséquences fiscales dépendent aussi des biens transférés. Certains actifs sont imposés comme revenu d'entreprise et d'autres sont traités comme du gain en capital. De plus, certains actifs ont peu de flexibilité au niveau de choix fiscal par rapport à d'autres. Par exemple un fonds de terre peut être transféré libre d'impôt à un enfant et à un conjoint, mais dans le cas d'un compte à recevoir, il n'y a aucun choix possible.

1.5.1 REVENU D'ENTREPRISE

Les entreprises agricoles utilisent surtout la comptabilité de caisse qui est plus avantageuse que la comptabilité d'exercice. Par contre, lorsqu'un transfert de ferme est envisagé, certains actifs ont des valeurs élevées, mais avec des coûts fiscaux bas. Par exemple, les comptes à recevoir sont imposables lorsqu'ils sont perçus, donc pour l'auteur d'un transfert cet actif devient un revenu d'entreprise lors de l'encaissement qui survient après le transfert. Les comptes à payer qui ne sont déductibles qu'au moment du paiement, ont l'effet contraire, c'est-à-dire qu'ils ne sont déductibles qu'après le transfert. Cela vient réduire l'impact fiscal provoqué par les comptes à recevoir. Pour les actifs agricoles, tels l'inventaire de récolte et le troupeau d'animaux, le transfert peut être effectué libre d'impôt en sélectionnant un choix convenable selon les dispositions des paragraphes 85(1), 85(2) et 97(2) L.I.R. .

Les autres actifs agricoles sont imposés comme revenu agricole ou comme un gain en capital. Les actifs amortissables comme l'équipement, le matériel roulant, le quota et les bâtiments ont deux traitements différents, soit comme gain en capital pour la partie du prix de disposition qui excède le coût de l'immobilisation, et, comme récupération d'amortissement si le produit de disposition excède la fraction non amortie cumulatif en capital d'un bien sans excéder le coût. Cela est traité comme revenu d'entreprise. Pour les actifs qui ne donnent pas droit à l'exemption du gain en capital tels l'équipement et le matériel roulant, l'auteur peut les transférer libre d'impôt, selon le paragraphe 73(3) L.I.R., à un enfant ou utiliser les articles de roulement prévus aux articles 85 et 97 L.I.R. Les impacts fiscaux sont reportés à la nouvelle entité lorsqu'elle disposera de ce bien. Le traitement fiscal est le même pour le transfert des bâtiments agricoles et du quota, mais lorsque l'auteur désire profiter de l'exonération du gain en capital, il ne peut pas transférer ces actifs libre d'impôt à une nouvelle entité, cela entraîne un impact fiscal qui provient de la récupération d'amortissement de ces deux actifs selon les paragraphes 13(1) et 14(1) L.I.R.. En pratique, la plus value sur les bâtiments de ferme est inexistante, alors il n'y aura qu'une conséquence fiscale, soit le transfert du quota qui est souvent élevé. La récupération d'amortissement devient imposable dans la déclaration d'impôt de l'auteur pendant l'année civile dans laquelle l'exercice financier à pris fin. S'il y a cessation de l'entreprise, les choix prévus aux paragraphes 25 et 99(2) L.I.R. permettent de présumer qu'il n'y a pas eu de cessation ne sont plus permis depuis 1995, pour les entreprises non incorporées qui n'ont pas l'année civile comme fin d'exercice financier. Par contre, l'auteur n'a pas à estimer un revenu supplémentaire.

Dans bien des cas, lors d'un transfert de ferme, l'imposition est importante. L'amortissement fiscal alloué sur les immobilisations doit être considéré. Si le transfert est effectué le lendemain de la fin de l'exercice financier, l'amortissement est utilisé au maximum, par contre si le transfert survient pendant un exercice financier, l'auteur ne peut pas prendre de l'amortissement. .

Il est possible de contourner cela en demandant à l'ARC et à Revenu Québec de changer l'exercice financier. La modification peut être acceptée si le producteur agricole spécifie que le but est de prendre une déduction pour amortissement suite à un transfert d'actif conformément aux articles 85 ou 97 L.I.R.²⁵

Les immobilisations admissibles, utilisées dans une entreprise agricole, telles le quota, permettent plusieurs choix fiscaux. Il est possible de les transférer libre d'impôt à un enfant selon le paragraphe 73(3) L.I.R., et de demander l'exemption du gain en capital selon l'article 110.6 L.I.R. lors d'un transfert à une société selon paragraphe 97(2) L.I.R. ou à une compagnie selon paragraphe 85(1) L.I.R. De plus, le gain est traité comme revenu d'entreprise et l'inclusion dans le calcul du revenu imposable est de 50 % comme celle du gain en capital et ce revenu d'entreprise n'est pas assujéti à l'impôt minimum.

²⁵ REVENU CANADA *Bulletin d'interprétation* IT-179R « Changement exercice financier », 28 mai 1993.

Lors de transfert de quota, l'auteur d'un transfert envisage la possibilité de bénéficier de l'exemption du gain en capital. Il faut encore considérer l'impact fiscal de la récupération d'amortissement et ne pas dépasser le solde inutilisé de l'exemption de 500 000 \$, car la plus value est très importante sur cet actif

1.5.2 PLANIFICATION

Dans bien des cas, le solde du 500 000 \$ d'exemption du gain en capital est insuffisant pour cristalliser à la valeur marchande le quota et le fonds de terre. Une planification fiscale peut être faite afin de multiplier l'exemption du gain en capital avec les membres d'une même famille. Selon l'étude faite à la partie 2.1.2 de cette présentation, les règles d'attribution sont inapplicables pour les biens qui sont vendus par le bénéficiaire et qui proviennent de transfert aux enfants majeurs et le revenu d'entreprise qui est généré par un bien lorsqu'il provient d'un transfert entre conjoints n'est pas attribué. Pour un propriétaire unique, un transfert en deux étapes est souhaitable, c'est-à-dire un roulement complet selon les dispositions de roulement prévu à l'article 97 L.I.R. à une société en nom collectif et après un délai d'au moins 2 ans, un autre transfert à une compagnie qui permet de cristalliser le gain en capital. Cette planification donne la possibilité de profiter de l'exemption du gain en capital à toute la famille.

PARTIE IV

1. DIVORCE D'AFFAIRES

En agriculture, avec les valeurs marchandes que nous connaissons, les transferts se font principalement des parents aux enfants. Si nous retrouvons dans une même famille plus qu'une relève, alors les parents vont essayer de transférer leur ferme à plus d'un enfant. Il n'est pas toujours possible, lorsque nous sommes en situation de transfert, de structurer la ferme en plusieurs entités afin que chaque enfant soit propriétaire de sa propre ferme. Le zonage agricole nous oblige souvent à effectuer le transfert en une seule entité que des frères et sœurs exploiteront ensemble.

Malheureusement, lorsque nous sommes à la deuxième génération, il est plus fréquent que 2 frères ou sœurs ne partagent pas les mêmes orientations pour l'exploitation de la ferme familiale. Ce problème n'est pas nécessairement agricole, nous retrouvons ce même phénomène dans d'autres entreprises commerciales.

Le choix d'une structure juridique pour bien planifier un divorce d'affaires n'est pas envisageable, car il est rare que le choix de la structure juridique soit effectué dans le but de bien séparer les actifs lorsque des individus ne pourront plus s'entendre. Lorsque nous sommes devant une telle situation, il faut se débrouiller avec la situation actuelle de notre client.

Les roulements fiscaux selon les articles 73(3) et 73(4) L.I.R., que j'ai traité dans ce texte, ne sont pas permis entre sœur et frère. Il existe d'autres roulements fiscaux pour séparer une ferme entre 2 personnes selon la structure juridique que la ferme possède.

Le but de cette présentation n'est pas d'élaborer sur toutes les techniques afin de bien séparer une ferme pour moins payer d'impôt, car il s'agit d'un sujet qui demande plus de temps et que plusieurs conférenciers l'ont déjà abordé. Donc, je vais énumérer les techniques de façon générale.

Lorsque nous sommes en présence d'une société en nom collectif (Senc) il est possible qu'un associé vende sa participation à l'autre associé ou que sa participation se fasse racheter par la Senc. Si la Senc respecte la définition de participation dans une société de personnes agricole familiale selon l'art. 110,6 L.I.R., alors l'associé pourra bénéficier de l'exemption du gain en capital.

Par contre, si les 2 associés désirent continuer à exploiter la ferme, alors il faudra analyser le divorce d'affaires selon plusieurs scénarios afin de choisir celui qui aura le moins de conséquence fiscale possible. Il faudra étudier la dissolution de la Senc selon le paragraphe 98(3) L.I.R. et l'échange de biens selon l'article 44 L.I.R.

Pour une compagnie, il est aussi possible pour un actionnaire de disposer de ses actions à l'autre actionnaire et de bénéficier de l'exemption du gain en capital si la définition selon l'article 110.6 L.I.R. des actions dans une société agricole familiale est respectée. Si la vente est effectuée à la compagnie, cela sera traité comme un rachat d'actions, donc si le montant reçu excède le capital versé, il y aura un dividende imposable pour celui qui dispose de ses actions.

L'article 84.1 L.I.R. sera aussi applicable si les actionnaires sont frères et ou sœurs, alors la création d'une société de gestion afin de bénéficier de l'exemption du gain en capital sera impossible.

Si les actionnaires désirent poursuivre la ferme et qu'ils sont en accord pour subdiviser la ferme afin que chacun puisse obtenir leur propre ferme, alors il faudra procéder à une transaction papillon, et faire attention au paragraphe 55(2) L.I.R. En plus de la complexité de cet article, il faudra travailler avec les règlements du zonage agricole qui peuvent nous empêcher de séparer des terres.

PARTIE V

1. AUTRES FACTEURS

Plusieurs facteurs doivent être considérés tels les aspects sociaux, familiaux, fiscaux, légaux ainsi que les programmes subventionnés offerts par les gouvernements et les réglementations agricoles. Je vais vous présenter celle qui sont reliés aux fédérations agricoles.

1.1 PRÊT DU QUOTA POUR LA RELEVÉ

Le contingent de production ou le quota représente un droit de produire et le prix à payer pour en obtenir est très onéreux; alors des programmes d'aide à la relève existent depuis plusieurs années. Celui de la Fédération des producteurs de lait du Québec a vu le jour en 1987 et celui de la Fédération des producteurs de volailles du Québec a été créé en 1989. Alors, lorsqu'un producteur de lait ou de volailles a l'intention d'intégrer un enfant, il faudra tenir compte des conditions établies par les fédérations afin de bénéficier de ces aides.

Quota de lait

Afin qu'un producteur puisse satisfaire les conditions pour bénéficier de quota de production, l'enfant qu'on désire intégrer devra respecter les critères suivants²⁶ :

- *est âgé entre 18 et 35 ans ;*
- *possède au moins deux ans d'expérience pratique en production laitière ;*

²⁶ Loi sur la mise en marché des produits agricoles. L.R.Q., c.M-35.1., Règlement sur les quotas des producteurs de lait, R.R.Q., c.M-35.1 r.2.1.1.02, art. 51.3.

- *a pour principale occupation la production laitière*
- *possède au moins 21% de la valeur totale de l'unité de production pour l'obtention de 1 kg*
- *possède au moins 50% de la valeur totale de l'unité de production pour l'obtention de 5 kg*
- *doit posséder le pourcentage de toute les catégories d'actions ou de participations*

Le prêt de quota sera attribué à l'entreprise laitière²⁷ et non à l'enfant et la demande se fait une fois par année. Cette demande est faite par le producteur qui qualifie son enfant. S'il y a plus d'un enfant qui répondent aux conditions, le producteur n'aura droit qu'à une seule demande²⁸. Il ne pourra pas refaire une autre demande pour une autre année même s'il qualifie un autre enfant, si cette entreprise possède toujours du quota pour la relève.

Des nouvelles mesures ont été adoptées pour le quota du lait pour la relève. Elles sont en vigueur depuis le 1^{er} août 2002.

Le producteur qui bénéficie des quotas les conserve pendant 10 ans si il est en production.

Quota de poulet

Le programme provenant de la Fédération des producteurs de volailles du Québec vise le même objectif que celui de la Fédération du lait, soit de stimuler la relève de l'agriculture.

Les conditions qu'un producteur doit satisfaire afin d'obtenir un prêt de quota de poulet pour la relève sont²⁹:

- *l'enfant doit être âgé entre 18 ans et 40 ans ;*
- *l'enfant est titulaire d'un quota d'au moins 150 m² ou 300 m² ou propriétaire d'au moins 20% des actifs d'une entreprise avicole, titulaire d'un quota à condition, dans ce cas, que son pourcentage de participation multiplié par le quota de cette entreprise soit égal à au moins 150 m² ou 300 m² ;*
- *l'enfant n'a jamais été titulaire d'un quota de plus de 150 m² ou 300 m² depuis plus de 5 ans.*
- *Un titulaire de 150 m² aura droit à 50 m² et un titulaire de 300 m² aura droit à 300 m².*

La demande doit être faite avant le 31 décembre³⁰ et la Fédération attribuera les quotas en parts égales à chaque requérant sans excéder 100 m² avant le 1^{er} mars et prendront effet la période suivant l'attribution.

²⁷ *Id.*, art. 51.

²⁸ *Id.*, art. 53.

²⁹ *Loi sur la mise en marché des produits agricoles, L.R.Q., c.M-35.1, Règlement sur la production et la mise en marché du poulet, R.R.Q., c.M-35.1 r 13.2, art. 19.*

La demande est faite par une personne qui fait partie de la relève avicole pour une même entreprise. Une seule demande est acceptée pour un numéro de quota. Si le maximum de 100 m² n'est pas atteint, la demande pourra être répétée l'année suivante³¹.

La réserve de quotas destinée à la relève est constituée de retenue de 5% de l'augmentation moyenne des allocations attribuées au Québec par l'Office canadien de commercialisation des poulets au cours des cinq ans précédents³².

Le quota obtenu ne pourra pas être loué ni cédé pendant 10 ans³³. Après 10 ans, le producteur devient propriétaire de ce quota et il peut en disposer. Cela est une différence par rapport au prêt de quota de lait qui ne devient jamais la propriété du producteur.

Aussi, la Fédération permet à un producteur de louer son quota de poulet pour un maximum de 25% du total de son quota³⁴. Un producteur qui fait partie de la relève avicole pourra louer du quota afin qu'il atteigne 1 800 m² sans tenir compte du maximum de 25%³⁵. De plus, un producteur peut acheter 1 800 m² de quota sans tenir compte de la limite annuelle maximale de 600 m² de quota. Par contre, il ne pourra pas en acquérir d'autres pour les 3 prochaines années.

Fédérations

Les fédérations qui ont des productions contingentes ont des règlements sur le quota. Le transfert du quota aux enfants a été prévu, mais lorsqu'il y a présence de transferts à un enfant où le quota n'est pas transféré en entier, les fédérations n'ont pas tout prévu et il faut demander une autorisation afin d'effectuer un tel transfert. Par exemple, les transferts par l'entremise d'une société par actions détenue par les parents à une autre société par actions détenue par un enfant ne sont pas prévus dans les règlements des fédérations. Ces transferts seront acceptés si le producteur démontre que le but du transfert est d'intégrer un enfant.

1.2 AUTRES LOIS ET RÈGLEMENTS À CONSIDÉRER

Dans toutes les réorganisations d'entreprises dans le secteur agricole, il faut considérer les exigences prévues dans d'autres lois et règlements, tels que l'environnement, la protection du territoire agricole et les exigences des fédérations. La présente étude portera sur celles qui nous posent le plus de problèmes lorsqu'on effectue une réorganisation afin d'intégrer un enfant dans l'entreprise agricole.

(... suite)

³⁰ *Id.*, art. 21.

³¹ *Id.*, art. 23.

³² *Id.*, art. 20.

³³ *Id.*, art. 24.

³⁴ *Id.*, art. 37.

³⁵ *Id.*, art. 40.

1.2.1 LOI SUR LA PROTECTION DU TERRITOIRE ET DES ACTIVITÉS AGRICOLES³⁶

Le but de cette loi est de protéger les meilleures terres agricoles au Québec. Avant que cette loi soit en vigueur, le nombre d'hectares de classes 1 à 3 a diminué au Québec. Étant donné que l'agriculture est une industrie primordiale pour l'économie québécoise, cette loi a été créée afin de freiner la diminution de bonnes terres agricoles. Lorsqu'on compare les qualités des terres agricoles avec l'Ontario et l'Alberta, le Québec a beaucoup moins de terres classes 1 à 3.

Cette loi est très utile pour les agriculteurs, car elle protège les zones rurales, par contre elle cause des problèmes lorsqu'on a l'intention d'effectuer des réorganisations d'entreprises. Cette loi n'a pas prévu des transferts avec des personnes liées.

Les problèmes surviennent lorsqu'une personne possède tous les actifs agricoles personnellement et qu'elle a l'intention de transférer une partie de ces actifs dans une société en nom collectif (S.E.N.C.) ou une compagnie (Société incorporée).

S'il y a des terres qui sont contiguës, elles ne peuvent être disposées séparément même si transférées à une entité contrôlée par le cédant sauf dans un cas de décès si le défunt a prévu par testament que des terres seront léguées à des personnes différentes selon l'article 1 LPTAA.

De plus, lorsqu'il y a une résidence sur un fonds de terre, il sera désavantageux de la transférer à une S.E.N.C. ou à une Société incorporée, car pour une Société incorporée s'il y a des rénovations majeures à la résidence, elle n'aura pas droit au remboursement de 36% de la TPS et TVQ³⁷ et elle devra inclure un avantage imposable aux actionnaires qui habitent cette résidence et le gain en capital sera imposable lorsque la résidence sera disposée. Aussi, cela peut provoquer des conflits entre les associés ou les actionnaires s'il y en a un qui ne réside pas dans la résidence. Avant de procéder à un transfert, il est primordial de vérifier s'il y a un droit acquis prévu à l'article 101 LPTAA qui nous permettra de lotir ½ hectare pour la résidence. Cela permettra de conserver la résidence au niveau des individus et de ne transférer que les actifs agricoles à une entité. Le droit acquis sera permis pour les propriétaires du fonds de terre avant le 20 juin 1985. Ce droit est rattaché au fonds de terre, alors il est transférable à un nouvel acquéreur s'il n'a jamais été utilisé. De plus, la Commission de protection du territoire agricole du Québec (CPTAQ) exige de déclarer toutes les transactions sur le droit acquis. Le fait de ne pas pouvoir transférer séparément des fonds de terre qui sont contigus empêchera un agriculteur qui possède plus d'une activité agricole sur des terrains contigus de structurer ses activités sur plus d'une entité. Par exemple, un agriculteur qui possède une ferme laitière et des champs de maïs se verra dans l'obligation de tout transférer à la nouvelle entité ou de les conserver et de les louer à cette entité. Souvent,

³⁶ LPTAA, L.R.Q., 1999, c. P-41.1

³⁷ L.T.A., art 254(2).

lorsqu'il y a plus d'un enfant, un agriculteur désirera structurer son entreprise afin qu'il soit le plus divisible possible pour que les enfants puissent avoir chacun leur entreprise dans le futur. De plus, lorsqu'un transfert est envisagé, les parents désireront conserver une partie des terres afin de ne pas se retrouver sans revenu et sans aucune occupation.

Lorsque nous sommes en présence de ces problèmes vis à vis cette loi, la Commission permet à un producteur agricole d'effectuer une demande d'autorisation, qui peut prendre entre 9 et 12 semaines pour être traitée, et si cette Commission juge que les terres agricoles ne seront pas menacées, il sera possible d'effectuer un transfert sans être pénalisé au niveau fiscal et au niveau personnel du cédant.

Il faudra éviter, lorsqu'un producteur fait des transferts, de rendre des terres contiguës. Par exemple, une terre est la propriété d'un particulier et une autre terre qui est contiguë à cette dernière appartient à sa conjointe. S'il y a transfert de ces fonds de terres à une nouvelle entité, toutes ces terres deviendront contiguës. Il sera impossible, par la suite, de les diviser sans obtenir la permission de la Commission.

1.2.2 LOI SUR LA QUALITÉ DE L'ENVIRONNEMENT

La *Loi sur la qualité de l'environnement*³⁸ (L.Q.E) est un autre obstacle pour les transferts de ferme, car elle existe afin de préserver les cours d'eau et de maintenir la qualité du sol. Au début, les industries ont été les premières à se conformer aux règlements de cette loi. À l'heure actuelle, la Loi s'attaque à l'agriculture qui est aussi un facteur de pollution.

Une entreprise agricole devra se conformer d'ici l'année 2003 et cela dépend de l'endroit et de la grosseur de la ferme. Pour les transferts de fermes, il faut faire attention à deux événements. Premièrement, toute modification de la structure d'entreprise, sauf le transfert d'actions, exigera un certificat d'autorisation selon l'article 24 L.Q.E. La conséquence pourra être qu'une entreprise qui aurait pu attendre en 2003 pour se conformer à l'environnement devra le faire immédiatement. Deuxièmement, le Québec est subdivisé en trois types de qualités de sols soient : en équilibre, en déséquilibre et fortement en déséquilibre qu'on appelle aussi en surplus. Les entreprises agricoles situées dans une zone en surplus ne peuvent avoir d'entente d'épandage de fumier, elles doivent l'étendre sur leurs terres. Lorsque nous sommes en présence de deux structures juridiques distinctes détenues par les mêmes propriétaires, il sera impossible que ces deux entités puissent avoir une entente d'épandage. Depuis quelques années, on retrouve fréquemment deux structures juridiques telles une société en nom collectif qui détient les fonds de terres et bâtiments agricoles, et une société par actions qui détient les animaux et le quota. Alors, si un transfert est envisagé, un transfert de ferme ne pourra se faire avec deux entités.

Le certificat d'autorisation ne sera pas accordé avant une transaction mais plutôt par inspection à un moment ultérieur. Alors, un transfert de ferme pourra être complété et notarié

³⁸ L.R.Q., 1999 c.Q-2.

pour ensuite se faire interdire d'exploiter l'entreprise agricole parce que la loi ne sera pas respectée. Les intervenants dans les transferts de ferme devront être prudents afin d'éviter les conséquences de cette loi.

CONCLUSION

Au terme de cet ouvrage, il est possible d'établir que la fiscalité d'un transfert d'une entreprise agricole à un enfant est d'une extrême complexité pour un producteur agricole ainsi que pour les intervenants dans ce domaine. Même si la fiscalité est fort complexe, il est réalisable de découvrir des issues pour la reporter et pour la diminuer. Il est évident qu'il existe d'autres facteurs importants qui peuvent entraver la réalisation d'un transfert d'entreprise agricole tels l'aspect social et les règlements dans le domaine agricole et ces facteurs peuvent même devenir un obstacle plus important que la fiscalité.

Malgré toutes les difficultés qu'un producteur doit affronter, le transfert de ferme est rarement impossible à réaliser lorsque les intentions de toute la famille sont sérieuses. Avec un dialogue et un travail d'équipe de la part de tous les intervenants, un enfant peut avoir la possibilité d'être intégré dans l'entreprise agricole familiale.

BIBLIOGRAPHIE

TABLE DE LA LÉGISLATION

Textes provinciaux

- Loi sur la mise en marché des produits agricoles*, L.R.Q., 1999, c. M-35.1.
Règlement sur les quotas des producteurs de lait, R.R.Q., c.M-35.1 r.2.1:1.02.
Règlement sur la production et la mise en marché du poulet, R.R.Q., c.M-35.1 r 13.2
Loi sur la Protection du Territoire et des activités agricoles, L.R.Q., 1999, c. P-41.1.
Loi sur la qualité de l'environnement, L.R.Q., 1999 c.Q.-2.
- Code civil du Québec*, L.Q. 1991, c.64. (ci-après 'C.c.Q.').
Loi sur le remboursement d'impôts fonciers, L.R.Q., c. R-20.1.
Loi sur la Régie de l'assurance maladie du Québec, L.R.Q., c. R-5.

PUBLICATIONS

- DIQUINZIO Daniel, « *L'incorporation d'une entreprise agricole.* » Essai présenté au programme de maîtrise en fiscalité, avril 1996.

DOCUMENTATION GOUVERNEMENTALE

Interprétations techniques

Tax Window Files dans *Canadian Tax Library* (service d'information fiscale électronique), Don Mills, Ont., CCH Canadian.

Interprétation technique, « *Farm and capital gains* », 9404575, 20 octobre 1994.

Interprétation technique, « *Fiducie aspect divers* », 9820065, 3 août 1999.

Interprétation technique, « *Revenu d'entreprise à la disposition d'un quota* », 9507625, 27 juin 1995.

Interprétation technique, « *Quotas de lait détenus depuis moins de 2 ans* », 2000-0028665, 28 juin 2000

Interprétation technique, « *Qualified farm property-milk quota* », 9406715, 22 juillet 1994

Interprétation technique, « *Milk quota* », 9419855, 24 avril 1995

Interprétation technique, « *Transfert indirect* », 9412765, 25 août 1994

ARTICLES DE REVUES

LÉVESQUE D, « *L'impôt n'est plus un frein au transfert des entreprises agricoles* », Affaires agricoles, février 1993.

LACHAPELLE J.P, « *Les 12 clefs du succès d'un transfert de ferme réussi* », Les affaires agricoles, janvier 1990.

LACHAPELLE J.P, « *Pour se retirer en beauté* » Le bulletin des agriculteurs, mai 1991.

DEMERS J, « *Des changements majeurs aux conditions d'établissement* », TCN, juin 1995.

ST-PIERRE M, « *La ferme évolutive: une solution au problème de transfert* », Agri-Vision, décembre 1997.

apfi