

Agence du revenu du Canada

Avis 201

27 juin 2005

APPEL AUX COMMENTAIRES DU PUBLIC

ÉNONCÉ DE POLITIQUE SUR LA TPS/TVH - Ententes et novation

Le projet de l'énoncé de politique intitulé *Ententes et novation* est publié aux fins de révision publique.

Veillez envoyer tout commentaire au plus tard le 29 juillet 2005, à l'attention de la personne suivante:

Le directeur de la Division des opérations générales et questions frontalières
Direction de l'accise et des décisions de la TPS/TVH
Agence du revenu du Canada
16e étage, Place de Ville, Tour A
320, rue Queen
Ottawa (ON) K1A 0L5
Bélinographe : (613) 990-1233

PROTÉGÉ

**ÉNONCÉ DE POLITIQUE SUR LA TPS/TVH-
ENTENTES ET NOVATION**

Sujet

Novation

Renvoi(s) à la Loi

Partie IX de la *Loi sur la taxe d'accise* (la LTA) et ses règlements d'application

Date d'entrée en vigueur

Le 1^{er} janvier 1991 pour la TPS; le 1^{er} avril 1997 pour la TVH

Numéro(s) de dossier du Système de Codage National

11605-1, 11705-1

Question

Il s'agit de savoir comment déterminer si une entente a été modifiée ou si elle a été, par ailleurs, considérablement altérée dans la mesure où l'entente existante est résiliée, qu'une nouvelle entente est conclue et qu'en effet, une novation s'est produite.

La portée de la politique ne vise qu'à aborder les principes de la novation et non de déterminer si une fourniture est exclue en toute circonstance en vertu des règles transitoires.

La question de savoir si une entente existante a été résiliée et qu'une nouvelle entente a été conclue peut être pertinente lors de l'application de la partie IX de la LTA. Cependant, même si une novation ne se produit pas, les modifications à une entente peuvent quand même avoir des conséquences aux fins de la taxe sur les produits et services/taxe de vente harmonisée (TPS/TVH) lors de l'application de dispositions particulières de la LTA. De plus, il se peut qu'une nouvelle entente soit créée même si l'entente initiale existante n'a pas été résiliée.

La novation a pour effet de remplacer une entente existante par une nouvelle qui éteint une dette ou une obligation ou introduit une nouvelle partie à titre de débiteur ou de

créancier, le cas échéant. Par conséquent, une novation agit de façon à modifier considérablement une entente existante et à prévoir en général une nouvelle responsabilité à l'égard d'une dette ou l'exécution d'une obligation, ou les deux. Essentiellement, une novation crée de nouveaux droits, avantages et responsabilités.

Décision

La question de savoir si une novation existe est une question de fait. Cependant, l'Agence du revenu du Canada (ARC), en fonction de chaque cas et à la demande de toutes les parties, donnera son opinion sur la question de savoir si une novation s'est produite.

Discussion

Le texte suivant établit notre interprétation de l'application de la loi à la question de savoir si une novation s'est produite, compte tenu de la nature de la novation et les indicateurs de cette dernière. Il permettra également de préciser certaines situations où une novation ne peut s'être produite.

Dispositions réputées

Avant d'appliquer les principes juridiques reconnus de novation aux ententes, comme on le verra ci-dessous, il faut s'assurer que la novation n'est pas réputée, selon une loi fédérale ou provinciale, s'être produite ou ne pas s'être produite.

Nature de la novation

La novation est un processus par lequel :

- une obligation existante d'une partie à l'égard d'une autre partie est éteinte parce qu'une nouvelle obligation entre les mêmes parties a été créée et substituée pour la première;
- une obligation existante est transférée d'une partie à une autre personne qui s'engage à assumer la responsabilité de l'obligation. L'ancienne partie est libérée de la responsabilité; ou
- une partie transfère sa réclamation contre l'autre partie à une nouvelle personne. L'autre partie est alors libérée de sa responsabilité envers la première partie, toutefois, elle est maintenant responsable envers la nouvelle personne.

Novation conditionnelle

Si l'entente constituant une novation dépend de la réalisation d'une condition, la novation ne prend effet que lorsque la condition est remplie. Jusqu'à ce moment, l'obligation existante demeure inchangée. Si la condition n'est jamais remplie, la novation ne se

produit jamais. De plus, si l'obligation est éteinte avant la réalisation de la condition, l'entente de novation n'a pas d'effet puisque la novation ne peut s'appliquer à une obligation déjà éteinte.

Un événement qui est certain de se produire n'est pas une condition. Par conséquent, par exemple, l'établissement d'une date de paiement à l'avenir n'est pas une condition rattachée à une responsabilité, cette dernière existe indépendamment de la date d'échéance du paiement.

Exigence relative au consentement

L'élément central de la novation est que, au minimum, il doit y avoir le consentement des parties qui ont des droits continus et obligations découlant de l'ancienne entente et qui demeurent en vigueur en vertu de la nouvelle entente. La novation peut également parfois nécessiter le consentement d'une partie dont le droit en vertu de l'entente initiale doit être abandonné. Ce consentement doit également être obtenu, même si les parties n'ont conclu une nouvelle entente que pour régler un différend.

En aucun cas une novation ne se produira, sauf si les parties qui ont des droits continus (créancier obligataire) et des obligations (débiteur obligataire) acceptent de remplacer une obligation existante ou, dans le cas de l'introduction d'une autre partie, la personne à qui une obligation est due (c.-à-d. le créancier obligataire) accepte la partie déléguée à la place de la partie initiale remplacée. Une entente de novation n'a pas à être par écrit (à moins que la loi obligeait l'entente initiale à être par écrit), elle peut découler des circonstances du cas ou de la conduite des parties en cause.

La novation peut être volontaire, au moyen d'un consensus ou d'un compromis. La novation peut également découler d'une poursuite ou du droit (c.-à-d. faillite, mise sous séquestre, etc.). En outre, pour ce qui est de la succession d'un débiteur décédé, sauf si un administrateur, un exécuteur testamentaire ou un représentant personnel nommé en vertu du testament de la personne décédée ou par la loi [p. ex. par des lettres d'administration octroyées par un tribunal si le défunt est décédé sans testament], accepte la succession du défunt, il n'y a pas de novation.

Indicateurs de la novation

Plusieurs indicateurs doivent être pris en considération au moment de la détermination de la question de savoir si une novation s'est produite. Les plus essentiels sont les suivants :

Obligation existante éteinte / Nouvelle obligation créée

- Il doit y avoir une obligation antérieure.

Une entente doit avoir existé au moins entre deux parties prévoyant la réalisation d'une obligation par au moins l'une des parties.

- Une nouvelle obligation doit être créée.

L'essence de la novation est qu'une nouvelle obligation en remplace une ancienne lorsque cette dernière est éteinte.

- Les obligations doivent être différentes les unes des autres.

Dans des circonstances où aucune nouvelle partie n'est introduite, l'obligation à être réalisée par l'une des parties au contrat de novation doit être considérablement différente pour nécessiter la modification de l'entente initiale. Par exemple, une modification apportée à la forme, aux termes de l'entente ou à ses conditions dans la mesure où un nouvel engagement est conclu et convenu entre les mêmes parties, entraînerait habituellement une novation.

- Les parties doivent avoir exprimé leur intention d'effectuer une novation (sauf lorsque la novation est involontaire, par exemple, lorsque la novation découle d'une poursuite judiciaire).

Une indication claire et sans équivoque des circonstances du cas et de la conduite des parties est nécessaire avant qu'on puisse considérer que la novation s'est produite.

L'indication doit clairement établir un nouveau contrat. Comme il est indiqué ci-dessus, l'intention des parties doit être officiellement exprimée ou déclarée, mais elle ne devrait pas être présumée trop facilement. En cas de doute, la nouvelle obligation n'éteindra pas l'ancienne.

Substitution d'une partie à un contrat

Les tribunaux ont établi le critère suivant en trois parties afin de déterminer si de par l'introduction d'une tierce partie à une entente une novation s'est produite :

1. La nouvelle partie doit assumer l'entière responsabilité.

À titre de partie à la nouvelle entente, la nouvelle partie doit accepter volontairement son obligation à l'égard de la partie constante et de la responsabilité et des conséquences en découlant. La nouvelle partie signant le contrat de novation ou la conduite de la nouvelle partie à l'égard de la partie constante peuvent le confirmer.

2. La partie constante doit accepter la nouvelle partie en remplacement de la partie initiale.

La partie initiale sera libérée, et la novation ne se produira que si la nouvelle partie assume l'obligation de la partie initiale et que la partie constante l'accepte en remplacement de la partie initiale.

En général, une partie à une entente ne peut se dessaisir de ses obligations sans le consentement de la partie constante.

3. La partie constante doit accepter le nouveau contrat en pleine satisfaction et substitution de l'ancien contrat.

Lorsque la partie constante accepte le nouveau contrat en pleine satisfaction de l'ancien, ce dernier est éteint, ainsi que toute obligation compris dans l'ancien contrat. Sans la réalisation de cet événement, une novation ne peut se produire.

Effets de la novation

Comme on l'a mentionné, l'effet de la novation est d'éteindre une dette ou une obligation et d'en créer une nouvelle. Par conséquent, si l'une des nombreuses parties qui a une obligation en vertu d'une entente, obtient, solidairement, par contrat une novation, les autres parties qui avaient une obligation sont également libérées de l'ancienne obligation. De même, si l'une des nombreuses parties qui possède des droits (obligataire) en vertu d'une entente obtient par contrat une novation, la partie qui a une obligation est libérée de la responsabilité découlant de l'entente initiale vis-à-vis les autres obligataires.

Modèle de novation

Aucune forme ni formalité particulière n'est nécessaire pour créer une novation, à moins qu'une loi ou un texte législatif particulier exige une forme ou formalité particulière pour rendre la novation effective. Ainsi, même si le contrat initial était par écrit et qu'un nouveau contrat verbal a été conclu en remplacement, rien n'empêche la novation par l'entremise du nouveau contrat verbal, à moins que le contrat initial devait être fait par écrit.

Situations où la novation ne pourrait pas se produire

- prolongation du délai de paiement d'une dette existante;
- changement du lieu de paiement;
- acceptation d'une autre chose que l'argent en lieu de la somme due;
- paiement d'une somme inférieure ou supérieure à celle due;
- paiement d'un taux d'intérêt supérieur ou inférieur.

Opérations parfois confondues avec la novation

1. L'*abandon* signifie l'intention ou l'acte de céder un bien ou des droits, d'y renoncer ou de s'en dessaisir. Cela comprend la renonciation volontaire à tous les droits, titres, demandes et possessions, avec l'intention de ne pas les réclamer.

Habituellement, l'abandon survient lorsqu'un créancier obligataire renonce à ses droits en faveur d'un débiteur obligataire particulier en raison des difficultés financières éprouvées par ce dernier ou de toute autre considération de ce genre. Pour déterminer si une personne a abandonné un bien ou des droits, son intention constitue le facteur déterminant.

2. La *cession* est le transfert des droits d'un créancier obligataire à l'égard d'un débiteur obligataire à une autre personne. Par exemple, examinons le cas où un transfert est effectué sans la participation du débiteur obligataire. L'obligation de ce dernier demeure la même. Le débiteur obligataire demeure également responsable à l'égard du créancier obligataire et il n'a pas d'obligation directe à l'égard de l'autre personne à qui le créancier obligataire a transféré ses droits. L'autre personne pourrait être le créancier obligataire du créancier obligataire initial, de sorte que ce dernier n'est pas libéré de sa responsabilité à l'égard de l'autre personne par la cession. Même si le créancier obligataire initial peut avoir été libéré de son obligation à l'égard de l'autre personne, le débiteur obligataire demeure responsable de son obligation initiale, peu importe si les paiements doivent maintenant être payés à l'autre personne.

Les cessions peuvent également survenir entre un débiteur obligataire et une autre personne qui, en vertu de l'instrument créant la cession, assume les droits et obligations du débiteur obligataire à l'égard du créancier obligataire. Dans de telles situations, la novation peut s'être produite si le créancier obligataire libère le débiteur obligataire initial de son obligation et accepte l'autre personne (c.-à-d. le cessionnaire) en remplacement de ce dernier. Par exemple, une société d'exploration minérale, A, qui est financée par C, cède ses droits d'exploration minérale à un conglomérat minier, B. Dans la mesure où C consent à la cession, libère la société A de son obligation et accepte en remplacement le conglomérat B à titre de débiteur obligataire, la novation s'est produite.

3. Un *engagement* est un ordre par un débiteur obligataire en faveur du créancier obligataire fait à un tiers de payer la dette du débiteur obligataire à son créancier obligataire. Il s'agit simplement d'un mandat donné au tiers d'effectuer un paiement et non de promettre le paiement. Il n'y a pas de transfert de l'obligation du débiteur obligataire au tiers, ni de transfert de toute obligation du tiers au créancier obligataire, même si le tiers a une obligation envers le débiteur obligataire.

4. Un *prête-nom* est une personne nommée pour agir pour le compte d'une autre personne comme son représentant dans un sens assez limité. Un prête-nom peut agir pour un créancier obligataire ou un débiteur obligataire. Le terme est souvent utilisé pour désigner un mandataire ou un syndic.

Cela n'a pas d'effet sur l'obligation du débiteur obligataire à l'égard du créancier obligataire. Par exemple, l'indication par un créancier obligataire que le débiteur obligataire peut effectuer le paiement d'une dette à une personne ne constitue que l'ajout d'une personne à qui le paiement peut être effectué.

5. Le *paiement par un tiers* à la place de la partie qui a une obligation (débiteur obligataire) est une opération qui libère le débiteur obligataire. Cela est accompli indépendamment du débiteur obligataire existant, et non selon ses instructions ou directives, et vraisemblablement sans la connaissance de ce dernier. Même si l'obligation demeure, il n'y a pas de novation. Un exemple serait lorsqu'un tiers donne à la banque un billet à ordre pour le paiement de la dette du débiteur obligataire, que la banque, en sa qualité de créancier obligataire, accepte.
6. La *rescision (anéantissement rétroactif)* équivaut à défaire un contrat depuis le début. Une rescision peut être exécutée par accord mutuel des parties ou par l'une des parties qui prononce l'annulation du contrat sans le consentement de l'autre si des motifs juridiques suffisants existent. Cela fait en sorte que le contrat n'a jamais existé, et chacune des parties est, dans ce cas, tenue de restituer à l'autre les prestations qu'elle a reçues.
7. Le *cautionnement* introduit une nouvelle partie en plus du débiteur obligataire existant. Deux obligations existent alors, celle du débiteur obligataire principal et celle de la caution. La caution convient que le débiteur obligataire principal exécutera l'obligation existante, à défaut de quoi, il exécutera l'obligation ou indemniserà le créancier obligataire.

Exemples

Exemple A

Faits

- 1- Une société a émis un billet à ordre à BankCo, à l'égard d'un prêt déjà existant de 100 millions de dollars.
- 2- Le billet à ordre a retardé la date d'expiration du prêt d'un an et a ajouté une autre partie à titre de garant du billet à ordre.

- 3- BankCo a accepté le billet à ordre et a convenu de modifier les conditions du prêt, mais à un taux d'intérêt plus élevé.
- 4- Le nouveau document a été signé par toutes les parties et a été endossé par le garant.

Décision

La novation ne s'est pas produite.

Motifs

Selon les faits, l'obligation et les parties demeurent les mêmes. La prolongation du prêt n'a pas d'effet sur l'obligation principale de payer le prêt de 100 millions de dollars. De plus, la prolongation du délai et l'augmentation du taux d'intérêt ne modifie pas l'obligation. Le garant qui a été ajouté au billet n'est par un débiteur obligataire substitut, au sens de la novation, puisqu'il ne fournit qu'une garantie supplémentaire à l'égard du prêt initial.

Exemple B

Faits

- 1- BankCo a accordé une hypothèque de 10 millions de dollars à RealCo afin d'acquérir un édifice commercial.
- 2- RealCo, en raison de difficultés financières, a fait défaut de réaliser son obligation envers BankCo.
- 3- En règlement des arriérés de l'hypothèque, RealCo a offert de donner à BankCo une parcelle de fonds, ce que BankCo a accepté, à la condition que RealCo paie les arriérés des intérêts hypothécaires de 7 000 \$.
- 4- BankCo a enregistré l'opération immobilière à l'égard de la parcelle de fonds.
- 5- BankCo a vendu le fonds et a appliqué une partie du produit de la vente aux arriérés hypothécaires.

Décision

La novation ne s'est pas produite.

Motifs

Une entente concernant l'acceptation d'une autre chose que l'argent pour la somme due ne constitue pas en soi une novation. L'essence de l'opération consistant à accepter une

autre forme de contrepartie n'a pas d'effet sur l'obligation initiale entre BankCo et RealCo. Il s'agit simplement d'un règlement partiel de l'obligation initiale.

Exemple C

Faits

- 1- LeaseCo a conclu une entente de location de dix ans avec CanCo, à l'égard d'une pièce de machinerie lourde.
- 2- LeaseCo cède la location à FinanceCo à compter du 1^{er} janvier de l'année suivante.
- 3- FinanceCo a ensuite informé CanCo que, à compter du 1^{er} janvier, les paiements de location doivent être envoyés à FinanceCo.
- 4- CanCo, avec l'approbation de LeaseCo, sous-loue l'équipement à MineCo. Une clause de l'entente de location prévoit que CanCo peut conclure une entente de sous-location avec un tiers dans la mesure où CanCo reçoit l'autorisation préalable de LeaseCo.
- 5- La sous-location commence le 1^{er} janvier et vise la période résiduelle de la location.

Décision

La novation ne s'est pas produite.

Motifs

Pour qu'une novation se produise, MineCo aurait dû être le débiteur obligataire substitut de CanCo. Dans ce cas, MineCo est simplement devenue un codébiteur obligataire avec CanCo. En outre, la cession du bail par LeaseCo à FinanceCo n'entraîne pas une novation. FinanceCo n'assume aucune des responsabilités que LeaseCo avait en vertu des conditions du bail, et les obligations contractuelles de LeaseCo ne se sont pas éteintes.

Exemple D

Faits

- 1- Une municipalité conclut un contrat avec un artiste pour que ce dernier produise une statue du fondateur de la ville.
- 2- Avant de terminer le travail, l'artiste meurt.
- 3- La municipalité tient la succession de l'artiste responsable du travail à effectuer.
- 4- La fille de l'artiste administre la succession de ce dernier. Son frère, un artiste talentueux, accepte d'achever le travail de son père.

5- La municipalité conclut un contrat avec le fils.

Décision

Une novation s'est produite.

Motifs

Dans ce cas, par entente mutuelle entre les parties, le fils a été substitué à son père décédé. Par conséquent, un nouveau contrat a été créé, et l'ancien est éteint.

Exemple E

- 1- La société A a un contrat de nettoyage de 10 000 \$ avec un détaillant, la société B.
- 2- La société A ne peut remplir son obligation à l'égard de la société B.
- 3- La société C, également un entrepreneur en nettoyage, doit à la société A 15 000 \$ pour des travaux effectués antérieurement par la société A au nom de la société C.
- 4- La société B a accepté de rencontrer la société A et la société C afin de régler les difficultés contractuelles qu'elle a avec la société A.
- 5- À la réunion, les parties acceptent verbalement que la société C exécutera l'obligation de la société A.

Décision

La novation s'est produite.

Motifs

La société A a délégué la société C pour la remplacer dans l'exécution du contrat. Comme la société B a verbalement accepté que la société C reprendra le contrat de nettoyage, la société B a, en fait, éteint l'obligation de la société A, étant l'obligation découlant de l'entente initiale. Ainsi, dans ce cas, les actions des parties indiquent clairement qu'une novation s'est produite.

Exemple F

- 1- Un locateur a un bail de cinq ans avec un locataire qui occupe un édifice commercial.
- 2- À la fin de la deuxième année, le locataire souhaite louer un espace dans un autre immeuble commercial et céder son droit de tenure actuel à un tiers.

- 3- Une entente de cession est conclue entre le locataire et le tiers, avec l'approbation du locateur.
- 4- Selon les conditions de l'entente de cession, le consentement du locateur à la cession du droit de tenure ne libère par le locataire de ses obligations découlant du bail dans l'éventualité d'une inexécution par le cessionnaire.

Décision

La novation ne s'est pas produite.

Motifs

Même si une cession du droit de tenure a été convenue par toutes les parties, le locataire, selon les conditions de l'entente de location initiale, n'est pas libéré, ce qui est une condition nécessaire pour qu'une novation se produise.