

Québec, le 4 décembre 2012

**Objet : Interprétation relative à la TPS
Interprétation relative à la TVQ
Fournitures effectuées par une agence de voyage
N/Réf. : 12-016047-001**

,

Nous donnons suite à votre demande d'interprétation concernant l'application de la Loi sur la taxe d'accise (L.R.C. 1985, c. E-15) [ci-après LTA] et de la Loi sur la taxe de vente du Québec (L.R.Q., c. T-0.1) [ci-après LTVQ] à l'égard des fournitures effectuées par une agence de voyage (ci-après « l'Agence de voyage »).

Exposé des faits

D'après le contenu de votre demande, notre compréhension des faits est la suivante :

1. L'Agence de voyage exerce ses activités au Québec et est inscrite aux fichiers de la taxe sur les produits et services (ci-après « TPS ») et de la taxe de vente du Québec (ci-après « TVQ »);
2. L'Agence de voyage peut agir à titre de mandataire au nom de plusieurs sociétés aériennes afin de vendre à une clientèle variée des billets d'avion;
3. Lorsque l'Agence de voyage agit ainsi à titre de mandataire d'une société aérienne, c'est la société aérienne qui effectue la fourniture du service de transport de passagers;
4. L'Agence de voyage, à titre de mandataire de la société aérienne, effectue alors la fourniture d'un service de mandataire visant à fournir le service de transport à un client et reçoit, en contrepartie de ce service, une commission versée conformément au *Billing Settlement Plan*;
5. Dans le cadre de ses activités, l'Agence de voyage achète également des billets d'avion à un tarif dit «tarif net» afin de les revendre au rabais aux consommateurs;

6. Ces billets d'avion sont achetés au tarif net par l'Agence de voyage auprès de sociétés aériennes ou d'autres fournisseurs, notamment des grossistes;
7. Lorsqu'elle revend un billet d'avion acheté au tarif net, l'Agence de voyage détermine elle-même le prix de vente qui sera payé par le consommateur;
8. Enfin, l'Agence de voyage, à titre de mandataire, effectue des services autres que des services de transport, notamment des services de réservation de billets relatifs à des vols d'avion dont le point d'origine et le point de destination se situent à l'extérieur du Canada.

Interprétation demandée

Vous désirez obtenir une interprétation de notre part à l'effet que la fourniture des billets d'avion au tarif net par l'Agence de voyage aux consommateurs constitue la fourniture d'un service de transport assujéti aux règles de détaxation prévues à la partie VII de l'annexe VI de la LTA et aux articles 193 et suivants de la LTVQ. En ce sens, vous désirez obtenir la confirmation que Revenu Québec applique les principes énoncés dans la décision *ITA Travel Agency Ltd. c. R.*¹

De plus, vous désirez obtenir une interprétation de notre part à l'effet que les services autres que des services de transport, qui sont fournis à titre de mandataire par l'Agence de voyage, constituent des services détaxés de la TPS/TVQ selon l'article 5 de la partie V de l'annexe VI de la LTA et l'article 183 de la LTVQ.

Interprétation donnée

Taxe sur les produits et services (TPS)

L'article 165 de la LTA prévoit que l'acquéreur d'une fourniture taxable effectuée au Canada est tenu de payer une taxe calculée au taux de 5 % sur la valeur de la contrepartie de la fourniture. Lorsqu'une fourniture figure à l'annexe VI de la LTA, elle est alors détaxée et son taux de taxe est nul.

Plus précisément, la partie VII de l'annexe VI contient les dispositions de détaxation relatives aux services de transport, alors que l'article 5 de la partie V de l'annexe VI prévoit une règle de détaxation spécifique à l'égard du service de mandataire fourni à une personne non résidente lorsque, notamment, le service se rapporte à une fourniture effectuée à l'étranger par la personne non résidente ou à son profit.

Services effectués par une agence de voyage à titre de mandataire

Une agence de voyage s'entend généralement d'une entreprise qui fournit des billets de transport, réserve des chambres et vend des voyages à prix forfaitaires.

¹ 2001 G.T.C 258.

Dans le cadre de ses activités, une agence de voyage peut agir à titre de mandataire d'une société aérienne afin d'effectuer un service de transport de passagers. L'agence de voyage effectue alors la fourniture d'un service de mandataire, et non la fourniture d'un service de transport de passagers. Bien que la partie VII de l'annexe VI de la LTA ne soit pas applicable aux services alors effectués par l'agence de voyage, d'autres règles de détaxation de services, notamment l'article 5 de la partie V de l'annexe VI de la LTA, sont susceptibles de s'appliquer.

La question de savoir si une agence de voyage agit à titre de mandataire d'une société aérienne plutôt que pour son propre compte aux fins de la TPS est fondée sur les faits propres à chaque situation ainsi que sur les principes généraux du droit. Concernant cette question, l'énoncé de politique *P-182R Du mandat*, publié par l'Agence du revenu du Canada (ci-après « ARC »), propose différents facteurs à être examinés pour déterminer si, aux fins de la LTA, une personne agit ou non à titre de mandataire.

En présence d'une relation mandant-mandataire, la société aérienne, en sa qualité de mandant, est tenue de percevoir et de déclarer la TPS sur la fourniture du service de transport de passagers, lequel peut être détaxé en vertu de la partie VII de l'annexe VI de la LTA. En contrepartie de ses services de mandataire, l'agence de voyage reçoit une commission calculée selon un certain pourcentage, ou selon une somme forfaitaire proportionnelle au travail qu'elle a accompli. Sous réserve de l'application d'une règle de détaxation, la commission est considérée versée en contrepartie d'une fourniture de services taxables et l'agence de voyage est tenue de rendre compte de toute TPS payable sur ses services.

Services de transport de passagers effectués directement par une agence de voyage

Une agence de voyage peut également acheter un service de transport de passagers afin de le fournir de nouveau pour son propre compte. Il convient de préciser que l'achat des services de transport de passagers par l'agence de voyage s'effectue généralement auprès d'une société aérienne, mais peut également s'effectuer auprès d'un grossiste. Aux fins de la LTA, les règles de taxation et de détaxation sont similaires, que l'agence de voyage ait initialement acheté les services de transport auprès d'une société aérienne ou d'un grossiste.

Lorsqu'une agence de voyage achète à un tarif net des billets d'avion pour ensuite les revendre à des consommateurs, la fourniture effectuée par l'agence de voyage au consommateur est celle d'un service de transport de passagers. L'agence de voyage est tenue de percevoir et remettre la TPS sur le montant total facturé au consommateur pour ce service de transport, à moins qu'un article de détaxation prévu à la partie VII de l'annexe VI de la LTA soit applicable.

Dans cette situation, les services de transport de passagers font l'objet de deux fournitures distinctes : une première fourniture de la société aérienne à l'agence de voyage à un tarif net, et une seconde fourniture de l'agence de voyage au consommateur pour un prix correspondant au tarif net auquel s'ajoute une majoration. L'agence de voyage ne reçoit alors aucune commission puisqu'elle n'agit pas à titre de mandataire de la société aérienne.

Comme vous le soulignez, ces principes, confirmés par la Cour d'appel fédérale, ont été énoncés par la Cour canadienne de l'impôt dans l'affaire *ITA Travel Agency Ltd. c. R.*². Conformément à cette décision et à la position subséquente de l'ARC, lorsqu'une agence de voyage vend un billet d'avion initialement acheté au tarif net, elle effectue la fourniture d'un service de transport pouvant être détaxé selon la partie VII de l'annexe VI. La fourniture d'un tel service de transport de passagers est également visée par les règles relatives aux services de transport énoncées à la section 4 de la partie 1 du Règlement sur le nouveau régime de la taxe à valeur ajoutée harmonisée³.

Services autres que des services de transport de passagers effectués par une agence de voyage

Une agence de voyage qui effectue la fourniture d'un service autre qu'un service de transport de passagers n'effectue pas une fourniture visée par la partie VII de l'annexe VI de la LTA. Néanmoins, il est possible qu'un tel service puisse bénéficier de la mesure de détaxation prévue à l'article 5 de la partie V de l'annexe VI de la LTA, lorsque les conditions d'application de cet article sont respectées, c'est-à-dire :

- Une fourniture est effectuée au profit d'une personne non-résidente;
- Cette fourniture est celle d'un service de mandataire ou celle d'un service consistant à faire passer des commandes pour des fournitures à effectuer par la personne ou à son profit, à obtenir de telles commandes ou à faire des démarches pour en obtenir;
- Le service se rapporte soit à une fourniture effectuée au profit de la personne non-résidente incluse dans un autre article de la partie V de l'annexe VI, soit à une fourniture effectuée à l'étranger par la personne ou à son profit.

Il convient de préciser que le service effectué par une agence de voyage n'est pas admissible à la détaxation en vertu de cet article s'il est fourni à un résident ou si la fourniture effectuée à la personne non résidente est effectuée au Canada. Dans la mesure où les conditions prévues à l'article 5 de la partie V de l'annexe VI sont respectées, la fourniture effectuée à titre de mandataire d'une personne non résidente, d'un service de réservation de billet d'avion relatif à un service de transport de passagers effectué à l'étranger constitue un service détaxé selon l'article 5 de la partie V de l'annexe VI.

Les commentaires précédents constituent notre opinion générale sur le sujet de votre demande. Ces commentaires ne sont pas des décisions et, conformément aux lignes directrices énoncées dans le mémorandum sur la TPS/TVH *Service de décisions et d'interprétations en matière d'accise et de TPS/TVH (1.4)*, ils ne lient pas Revenu Québec en ce qui a trait à une situation en particulier. Les modifications proposées à la LTA, les règlements ou les énoncés

² *Supra* note 1.

³ DORS/2010-117.

interprétatifs peuvent avoir des répercussions sur l'interprétation donnée dans la présente.

Taxe de vente du Québec (TVQ)

Les régimes de la TVQ et de la TPS étant généralement harmonisés, notre interprétation relative à l'application de la TVQ à la situation ci-dessus décrite est au même effet que dans le régime de la TPS. Par conséquent, lorsque l'Agence de voyage fournit des billets d'avion au tarif net, elle effectue, aux fins de la LTVQ, la fourniture de services de transport de passagers visés par les règles de détaxation énoncées à l'article 194 de la LTVQ.

Cependant, puisque l'application de la TVQ est limitée au territoire québécois, précisons que l'article 194 de la LTVQ n'est pas harmonisé avec l'article 3 de la partie VII de l'annexe VI de la LTA et qu'un même service de transport de passagers peut être taxable aux fins de la TPS mais détaxé de la TVQ. Il pourrait s'agir, par exemple, de la fourniture d'un service de transport dont le point d'origine est situé à Montréal et la destination finale est située à New York. La fourniture de ce service de transport serait détaxée de la TVQ en vertu de l'alinéa a) du paragraphe (1) de l'article 194 mais serait taxable aux fins de la TPS, et ce, en raison du fait que la destination finale se situerait dans la zone de taxation au sens de l'alinéa 3 a) de la partie VII de l'annexe VI.

Pour tout renseignement complémentaire quant à la présente lettre, vous pouvez communiquer avec ***** au ***** ou, sans frais, au *****.

Veillez agréer, *****, l'expression de nos sentiments les meilleurs.

Direction de l'interprétation relative à
l'imposition des taxes