

DESTINATAIRES: *****

EXPÉDITEUR : *****
Direction de l'interprétation relative
à l'imposition des taxes

DATE : Le 25 septembre 2014

OBJET : **Interprétation relative à la TPS et à la TVQ**
Perception des frais d'amélioration aéroportuaires
N/Réf. : 14-021123-001

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 (RLRQ, c. T-0.1) [ci-après LTVQ] relativement à la perception des frais d'amélioration aéroportuaires (FAA) et à la réclamation des crédits de taxes sur les intrants (CTI) et des remboursements de taxes sur intrants (RTI) relatifs aux FAA.

Exposé des faits

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

1. Les aéroports (Aéroports) perçoivent auprès des passagers des FAA.
2. Les FAA constituent la contrepartie de la fourniture à un passager du droit d'accéder aux Aéroports. Ces frais sont exigés auprès des passagers qui embarquent à bord d'un avion.
3. Les Aéroports ont conclu une entente intitulée « Memorandum of Agreement » (MOA) avec l'Association des transporteurs aériens du Canada et les sociétés aériennes signataires (Transporteurs).
4. Cette entente concerne la gestion des investissements relative aux infrastructures des Aéroports et la perception des FAA.
5. Plus spécifiquement, l'entente vise à obtenir une assistance des Transporteurs dans la perception des FAA pour le compte des Aéroports.
6. Les Aéroports et les Transporteurs sont inscrits aux fichiers de la taxe sur les produits et services (TPS) et de la taxe de vente du Québec (TVQ).

7. Le MOA prévoit :

- a. La clause 1.1(b) stipule que les Transporteurs sont tenus de percevoir les FAA auprès des passagers pour le compte des Aéroports.
- b. La clause 8 stipule que les Transporteurs reçoivent une commission établie selon un pourcentage pour la perception des FAA auprès des passagers.
- c. Les clauses 9.2 et 9.2(a) prévoient que le Transporteur qui est responsable de la perception et du versement des FAA doit également remettre les taxes en fonction du nombre de passagers embarqués.

Le montant de remise des taxes perçues auprès des passagers est déterminé en fonction du montant qui doit être remis à l'Aéroport :

- Si le montant annuel brut de FAA est supérieur à ***** \$, le Transporteur doit verser à l'Aéroport à la fin du mois suivant l'embarquement des passagers un montant estimatif des FAA en fonction des données historiques plus les taxes. Un ajustement est réalisé au début du mois suivant pour tenir compte du nombre de passagers réellement embarqués.
 - Si le montant annuel brut de FAA est inférieur à ***** \$, le Transporteur doit verser à l'Aéroport à la fin du mois suivant l'embarquement du passager le montant de FAA plus les taxes.
- d. La clause 11.7 stipule que peu importe que Transporteur vend le billet d'avion au passager ou quel indicatif est sur le billet, c'est le Transporteur avec qui le passager voyage réellement qui est responsable de la perception et du versement à l'Aéroport des FAA.
 - e. La clause 20.1 indique que les Transporteurs sont les mandataires des Aéroports uniquement pour la perception des FAA auprès des passagers embarqués. Les Transporteurs doivent remettre les FAA perçus aux Aéroports.

8. En pratique, les Transporteurs facturent aux passagers les FAA et les taxes applicables lors de la vente du billet d'avion. Il est fréquent que plusieurs mois séparent la date de facturation, le paiement et la date d'embarquement du passager.

Situation 1

1. Certains Transporteurs incluent les montants de taxes perçues auprès des passagers dans le calcul de la taxe nette dans leur période de déclaration correspondant à la date de facturation au passager.
2. Les Aéroports remettent les taxes perçues par les Transporteurs en leur nom dans la période de déclaration suivant de deux mois l'embarquement.
3. Les Transporteurs réclament les CTI relatifs aux FAA lorsqu'ils ont produit leur rapport mensuel d'embarquement prévu au MOA.

4. Les Aéroports réclament les CTI sur la commission versée aux Transporteurs en lien avec les rapports d'embarquement.

Situation 2

1. Selon le MOA, les FAA sont applicables uniquement pour les passagers réellement embarqués à bord d'un avion.
2. Dans un cas où un passager n'embarque pas dans l'avion et ne se fait pas rembourser son billet, l'Aéroport ne demande aucun montant de FAA au Transporteur pour ce passager, et ce, même si un montant de FAA a été perçu lors de la vente du billet d'avion.
3. Dans ce cas, le Transporteur ne remet pas les FAA et les taxes perçues aux Aéroports ni aux autorités fiscales.
4. Dans les livres comptables, le Transporteur conserve un montant d'argent perçu à titre de FAA ainsi que les taxes applicables.

Situation 3

1. Certains Transporteurs demandent aux organisateurs de voyages (Grossistes) de facturer et percevoir les FAA aux passagers dans le cadre de leur fourniture de voyages organisés.
2. Certains Grossistes déclarent les taxes perçues à Revenu Québec et réclament les intrants sur les montants payés au Transporteur à titre de taxes sur les FAA.
3. Les Transporteurs déclarent les taxes perçues par les Grossistes sur les FAA à Revenu Québec et réclament les CTI à l'égard de la taxe payée sur les FAA conformément aux rapports d'embarquement.
4. Les taxes sont remises à Revenu Québec par les Aéroports au plus tard dans la période de déclaration suivant de deux mois l'embarquement des passagers.
5. Certains Grossistes vendent des « voyages organisés » selon le sens donné à cette expression au paragraphe 163(3) de la LTA.

Situation 4

1. Dans les cas où le Grossiste et le Transporteur sont des personnes étroitement liées, les Grossistes facturent et perçoivent des FAA et les taxes applicables aux passagers, mais ne remettent pas aux Transporteurs les FAA et les taxes perçues.
2. Les Transporteurs ne déclarent pas les taxes perçues par les Grossistes, mais réclament des CTI à l'égard des taxes payées sur les FAA conformément aux rapports d'embarquement.
3. Les Grossistes déclarent et remettent les taxes à Revenu Québec.

Interprétation demandée

Vous souhaitez savoir quelle est l'application de la loi dans chacune des situations décrites précédemment.

Interprétation donnée

Taxe sur les produits et services (TPS)

Situation 1

Relation juridique entre les Aéroports et les Transporteurs

La relation juridique relative à la perception des FAA entre les Transporteurs et les Aéroports est une relation de mandat, tel que stipulé au MOA.

Aux fins de l'application de la LTA, un mandataire est considéré être le prolongement du mandant, de sorte que les actions du mandataire sont celles du mandant. Lorsque le mandant rembourse le mandataire relativement à des fournitures acquises auprès d'un tiers par le mandataire pour le compte du mandant, ce remboursement ne constitue pas la contrepartie d'une fourniture et n'est pas assujéti aux taxes.

Les FAA sont la contrepartie d'une fourniture du droit d'accéder à un Aéroport effectuée par les Transporteurs pour le compte de cet Aéroport. Les fournisseurs de cette fourniture sont les Aéroports.

Remise des taxes perçues aux autorités fiscales

En règle générale, c'est le fournisseur qui doit percevoir et remettre la taxe sur une fourniture. Par ailleurs, dans une relation de mandat, il est possible qu'un choix soit effectué en vertu du paragraphe 177(1.1) de la LTA afin que le mandataire perçoive et remette la taxe aux autorités fiscales.

Le MOA prévoit aux clauses 9.2 et 9.2(a) que le Transporteur doit remettre les taxes perçues sur les FAA aux Aéroports.

Aucun document ne nous permet de constater une intention d'exercer le choix prévu à l'article 177(1.1) de la LTA ou une entente afin que ce soit le Transporteur qui remette les taxes perçues sur les FAA aux autorités fiscales pour le compte des Aéroports.

Puisqu'aucun choix ne semble avoir été exercé, ce sont les règles générales du droit civil régissant le mandat qui trouveront application. En vertu de ces règles, ce sont les Aéroports qui doivent remettre les taxes perçues sur les FAA par les Transporteurs aux autorités fiscales.

Moment auquel les taxes doivent être remises aux autorités fiscales

Tel qu'indiqué dans la lettre ***** de Revenu Québec et confirmé par la lettre de Agence du revenu du Canada (ARC)¹ :

« Selon l'Entente MOA, la TPS et la TVQ ont été facturées et/ou perçues au moment où la société aérienne a vendu le billet d'avion. Selon le paragraphe 225(1) de la LTA (428 de la LTVQ), la TPS et la TVQ doivent être versées dans la période de déclaration au cours de laquelle les taxes ont été perçues ou étaient devenues percevables par le fournisseur (ou agent du fournisseur). ».

Depuis 2009, aucune modification législative n'a été effectuée relativement à ces articles. Il y a donc lieu d'appliquer l'interprétation rendue dans un dossier similaire où le MOA régit les relations entre les parties.

Ainsi, les Aéroports doivent remettre les taxes perçues par les Transporteurs dans la période de déclaration au cours de laquelle les taxes sont perçues ou étaient devenues percevables auprès des passagers, soit lors de la vente de billet d'avion, puisque les FAA sont facturés ou perçus auprès des passagers à ce moment.

CTI relatifs aux FAA

Selon le paragraphe 169(1) et sous réserve des autres dispositions de la LTA, une personne inscrite peut demander un CTI quant à la taxe payable pour un bien ou un service qu'elle acquiert, et ce, en proportion de la consommation, utilisation ou fourniture dans le cadre des activités commerciales.

La personne qui peut réclamer un CTI relatif à la fourniture du droit d'accéder à un Aéroport est le véritable acquéreur des biens et des services. Lorsqu'un mandataire acquiert des biens et services dans l'exécution de son mandat, il acquiert ces biens et services pour le compte du mandant. La LTA ne permet pas à un mandataire de réclamer les CTI pour le compte du mandant.

Dans le cas présent, les fournisseurs des FAA sont les Aéroports et les CTI relatifs aux biens et services acquis pour effectuer cette fourniture devront être réclamés par les Aéroports.

En ce qui concerne les Transporteurs qui ont remis les taxes et qui ont réclamé les CTI relatifs à la perception des FAA, Revenu Québec devra cotiser les CTI réclamés sur les FAA. Par ailleurs, lors de l'établissement des cotisations, les autorités fiscales devront, en vertu du paragraphe 296(2.1) de la LTA, établir et octroyer le remboursement de taxe payée par erreur par les Transporteurs.

En effet, les Transporteurs ont inclus dans le calcul de leur taxe nette les taxes perçues sur les FAA, ils ont donc droit d'obtenir un remboursement d'un montant de taxe payée par erreur en vertu du paragraphe 261(1) de la LTA.

¹ Voir Interprétation 105680 datée du 12 février 2009 émise en Ontario et dont le contenu est approuvé par le Direction de l'accise et des décisions de TPS/TVH.

Il est à préciser que ce remboursement sera appliqué contre la taxe nette d'une période de déclaration qui fait l'objet de la cotisation. Ainsi, le remboursement de taxe payée par erreur ne pourra excéder les CTI cotisés.

Situation 2

Le fournisseur agit à titre de mandataire de l'État. Selon le paragraphe 222(1) de la LTA, la personne qui perçoit un montant au titre de la taxe est réputée le détenir en fiducie pour Sa Majesté du chef du Canada jusqu'à ce qu'il soit versé au receveur général ou retiré en application du paragraphe 222(2) de la LTA. Ainsi, dans le cas où la taxe sur les FAA est perçue auprès d'un passager qui n'embarque pas, ce montant non remboursé au passager doit être remis aux autorités fiscales.

Dans le cas présent, les Aéroports agissent comme mandataires de l'État et sont tenus de remettre tout montant perçu au titre de la taxe. Les Transporteurs agissant à titre de mandataires des Aéroports pour la perception des FAA devraient remettre la taxe perçue pour le compte des Aéroports afin que ces derniers remettent ces montants aux autorités fiscales.

Par ailleurs, dans le MOA, les clauses 9.2 et 9.2(a) indiquent que les Transporteurs sont tenus de remettre le montant de FAA imposé par les Aéroports pour les passagers embarqués plus les taxes applicables. Les montants perçus par les Transporteurs relatifs aux FAA pour les passagers qui n'embarquent pas n'ont pas à être remis aux Aéroports selon le MOA.

Malgré cette clause, nous sommes d'avis que les Transporteurs ont perçu ces montants à titre de mandataires des Aéroports et non pour leur compte. Ainsi, bien que rien dans le MOA n'exige que ces montants soient remis aux Aéroports, ces derniers sont tenus de remettre la taxe perçue par les Transporteurs auprès des passagers non embarqués.

Situation 3

En ce qui concerne les Grossistes, aucun document ne nous a été fourni pour examiner la relation juridique existant entre ces derniers, les Transporteurs et les Aéroports. Nous ne pouvons donc pas nous prononcer sur l'application des taxes dans ces situations.

Par ailleurs, nous sommes d'avis qu'il est possible qu'une relation de mandat soit présente entre les Transporteurs et les Grossistes, sans qu'il n'y ait de document écrit.

Si des éléments nous démontrent que les Grossistes agissent comme mandataires des Transporteurs afin de percevoir les FAA et les taxes applicables auprès des passagers, les taxes sur les FAA devront être remises aux Transporteurs qui devront les remettre aux Aéroports selon le MOA et seuls les Aéroports pourront réclamer des CTI relatifs aux FAA puisque tous biens et services acquis pour effectuer la fourniture le sont pour le compte des Aéroports.

Dans le cas contraire, où les Grossistes auraient acquis les FAA par le biais des Transporteurs, agissant comme mandataire des Aéroports, pour les fournir aux passagers par la suite, les Transporteurs percevraient les FAA auprès des Grossistes pour le compte des Aéroports. Les Grossistes auraient donc acquis les FAA pour les fournir dans le cadre de leurs activités commerciales. Ainsi, en vertu du paragraphe 169(1) de la LTA, les Grossistes pourraient réclamer les taxes payées aux Transporteurs pour le compte des Aéroports sur les FAA.

Voyages organisés

Il est possible que les grossistes vendent des voyages organisés à des consommateurs. Nous devons alors déterminer si les FAA sont une *partie taxable* tel que défini dans la Série des mémorandums sur la TPS/TVH *Calcul de la TPS/TVH sur les voyages organisés*². Une lettre de l'ARC³ indique :

« AIF is a fee paid for the right to use airport facility and not a fee for a passenger transportation service. Therefore, the AIF is a separate supply and is subject to GST/HST. [...] Therefore, where a tour operator is simply passing the AIF charged to travelers, no additional tax should be charged by the tour operator to travelers since the tour operator is generally considered an agent of either the air carrier or the airport authority. ».

Ainsi, les FAA sont des fournitures distinctes du voyage organisé et les règles spécifiques prévues à l'article 163 de la LTA ne sont pas applicables aux FAA.

Situation 4

En ce qui concerne la situation où les Grossistes et les Transporteurs sont des membres déterminés selon la définition prévue à la définition de « membre déterminé » prévue au paragraphe 156(1) de la LTA, le choix visant les fournitures sans contrepartie du paragraphe 156(2) de la LTA ne pourra s'appliquer puisque ce sont les Aéroports qui effectuent la fourniture de FAA auprès des Grossistes et non les Transporteurs. La fourniture de FAA est effectuée entre les Aéroports et les Grossistes et les Aéroports ne semblent pas être des membres déterminés.

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.

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

² ARC, Série des mémorandums sur la TPS/TVH 27.1, « Calcul de la TPS/TVH sur les voyages organisés » (juin 2009).

³ Voir Interprétation 47006 intitulée *Tour packages* émise à Vancouver et dont le contenu est approuvé par la Direction de l'accise et des décisions de TPS/TVH.