



Québec, le 9 avril 2021

**Objet : Interprétation relative à la TPS
Interprétation relative à la TVQ
Services d'éducation spécialisée
N/Réf. : 18-041221-001**

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) à l'égard du sujet mentionné en objet.

Exposé des faits

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

1. ***** (Entreprise) est une entreprise constituée sous la Loi sur les sociétés par actions (RLRQ, c. S-31.1).
2. *****.
3. L'Entreprise offre ses services aux prestataires de services de garde subventionnés par le ministère de la Famille¹ (Ministère) qui sont admissibles à l'*Allocation pour l'intégration d'un enfant handicapé en service de garde* décrite aux paragraphes 23 et suivants (Allocation).
4. Les services offerts par l'Entreprise sont les suivants :
 - Services d'ergothérapie et d'orthophonie aux enfants d'âge préscolaire;
 - Services d'éducation spécialisée dispensés par des éducateurs spécialisés aux enfants d'âge préscolaire ayant des déficiences de la parole ou des problèmes de comportement, et ce, dans le cadre de la mise en œuvre d'un plan d'intégration établi par un ergothérapeute ou un orthophoniste.
5. Lorsqu'un prestataire de services de garde accepte les termes et conditions de l'Entreprise, un contrat est signé suivant le modèle de contrat que vous nous avez soumis (Contrat).

¹ QUÉBEC, ministère de la Famille, en ligne :
<https://www.mfa.gouv.qc.ca/fr/Pages/index.aspx>.

6. ****.
7. ****.
8. Les enfants sont évalués par des professionnels, membres de l'Ordre des orthophonistes et audiologistes du Québec ou de l'Ordre des ergothérapeutes du Québec, en fonction de leurs besoins respectifs.
9. À la suite de l'évaluation, le professionnel fournit un rapport attestant les incapacités de l'enfant et complète un plan d'intégration en expliquant en quoi consistent les difficultés de l'enfant et quels sont l'approche et les outils professionnels que l'éducateur spécialisé devra utiliser pour aider au développement de l'enfant².
10. ****.
11. Le Contrat prévoit que, pour chaque enfant, l'Entreprise doit fournir les services d'un éducateur spécialisé ****³.
12. Les éducateurs spécialisés ont l'expérience ou les diplômes nécessaires pour travailler avec les enfants ayant des besoins spéciaux.
13. La description des services que doit rendre l'éducateur spécialisé fait état notamment des suivants⁴ :
 - Communiquer avec l'enfant et les membres de l'équipe de travail;
 - Recueillir les informations sur le comportement de l'enfant;
 - Concevoir des activités de développement et des stratégies;
 - Observer les capacités de l'enfant dans son environnement pour lui fournir le soutien approprié;
 - Associer des approches, des objectifs et des techniques avec des problèmes d'adaptation spécifique;
 - Exercer des activités adaptées pour les jeunes en difficulté d'adaptation ou ayant des difficultés d'apprentissage;
 - Veiller à la sécurité et au bien-être de l'enfant;
 - Travailler avec l'enfant et son éducateur pour convenir des tactiques à utiliser pour aider l'enfant avec ses difficultés.
14. Le plan d'intégration de chaque enfant est revu une fois par année par le professionnel ayant fourni le rapport décrit au paragraphe 9 afin de déterminer si des changements doivent y être apportés en fonction du progrès et du développement de l'enfant.
15. Vous nous indiquez que le Ministère verse au prestataire de services de garde pour chaque enfant bénéficiant de l'Allocation un montant fixe de **** par jour pour un maximum de **** enfants par prestataire de services de garde.
16. En contrepartie des services reçus, le prestataire de services de garde s'engage à payer à l'Entreprise une somme de **** pour chaque enfant bénéficiant de l'Allocation. ****⁵.

² QUÉBEC, ministère de la Famille, en ligne : <https://www.mfa.gouv.qc.ca/fr/services-de-garde/cpe-garderies/enfants-besoins-particuliers/allocation-enfant-handicape/Pages/index.aspx>.

³ ****.

⁴ ****.

⁵ ****.

17. ****6.
18. Les services de l'Entreprise sont facturés au prestataire de services de garde qui les paye à même l'Allocation qui lui est versée par le Ministère. ****.
19. La durée du Contrat est d'une année. Il est renégocié **** avant la fin du Contrat et renouvelé, après accord des parties, pour une autre période d'un an⁷.
20. L'Entreprise travaille en collaboration avec **** (Clinique) qui lui fournit les services professionnels requis aux termes du Contrat (ex. : audiologistes, orthophonistes et ergothérapeutes).
21. La Clinique facture l'Entreprise pour les services rendus par les professionnels. ****.
22. ****.

Allocation pour l'intégration d'un enfant handicapé

23. L'Allocation est l'une des mesures de soutien prévues par le Ministère pour favoriser la participation sociale des enfants handicapés et pour inciter les prestataires de services de garde à les accueillir.
24. Le *Cadre de référence et marche à suivre* (Cadre) présente les balises nécessaires à la mise en œuvre et à la gestion de l'Allocation⁸.
25. Le Cadre décrit l'intégration d'un enfant handicapé en service de garde et les objectifs de la façon suivante :

« L'intégration est définie comme le processus qui consiste à fournir à l'enfant les moyens qui lui permettront de vivre des expériences sociales en vue d'acquérir l'autonomie en favorisant le respect, la dignité, l'exercice du choix ou toute autre expérience valorisée faisant partie de la qualité de vie d'une personne.

[...]

L'intégration d'un enfant handicapé chez un prestataire de services de garde lui fournit l'occasion d'explorer ses ressources personnelles et d'apprendre à fonctionner dans un nouveau milieu de vie avec des adultes et d'autres enfants. En plus de lui permettre de prendre sa place chez un prestataire de services de garde, l'intégration lui donnera la possibilité de se développer et d'acquérir la plus grande autonomie possible⁹. »

26. Pour être admissible à l'Allocation, le prestataire de services de garde qui accueille un enfant handicapé doit satisfaire aux conditions prévues dans les règles budgétaires, dans les règles d'occupation ainsi que dans la directive relative à l'Allocation¹⁰.

⁶ ****.

⁷ ****.

⁸ QUÉBEC, ministère de la Famille, *Intégration d'un enfant handicapé en service de garde - Cadre de référence et marche à suivre*, 2017 en ligne : https://cdn-contenu.quebec.ca/cdn-contenu/adm/min/education/publications-adm/PMS_handicap/SF_integration_enfant_handicape_info_generale.pdf?1606840106.

⁹ *Id.*, par.1.3.

¹⁰ *Id.*, par. 2.2.

27. La *Directive concernant l'allocation pour l'intégration d'un enfant handicapé* décrit les modalités de gestion et donne des précisions au regard des conditions d'admissibilité et des normes d'allocation¹¹.
28. Aux fins de l'octroi de l'Allocation, l'enfant handicapé est défini comme un enfant ayant une déficience entraînant une incapacité significative et persistante et qui est sujet à rencontrer des obstacles dans sa démarche d'intégration chez un prestataire de services de garde. Cette incapacité doit être attestée par un professionnel reconnu par le Ministère ou être reconnue par Retraite Québec¹².
29. Parmi les conditions à satisfaire, le prestataire de services de garde doit produire la documentation suivante¹³ :
- Une attestation de Retraite Québec¹⁴ ou un « rapport d'un professionnel » attestant l'incapacité de l'enfant;
 - Les recommandations d'au moins un professionnel relativement aux mesures particulières à appliquer, notamment en ce qui a trait aux ressources matérielles et humaines. Ces recommandations doivent être formulées par le professionnel qui a attesté l'incapacité de l'enfant ou par d'autres professionnels¹⁵;
 - Le plan d'intégration initial de l'enfant chez le prestataire de services de garde et ses mises à jour. Le plan d'intégration doit être révisé au moins une fois par année.
30. Pour que le prestataire de services de garde soit admissible à l'Allocation, le rapport du professionnel doit attester que la déficience de l'enfant évalué possède les trois caractéristiques suivantes¹⁶ :
- L'incapacité doit être significative¹⁷;
 - L'incapacité doit être persistante¹⁸;
 - L'incapacité doit constituer un obstacle à l'accomplissement des activités courantes de l'enfant dans sa démarche d'intégration chez un prestataire de services de garde.
31. Les obstacles dans l'accomplissement d'activités courantes sont définis comme suit :

¹¹ QUÉBEC, ministère de la Famille, *Directive concernant l'allocation pour l'intégration d'un enfant handicapé*, 10 août 2017, en ligne : https://cdn-contenu.quebec.ca/cdn-contenu/adm/min/education/publications-adm/PMS_handicap/Directive-AIEH.pdf?1603819657.

¹² *Id.*, par. 1.

¹³ *Id.*, sous-par. 2.1a).

¹⁴ Les parents qui bénéficient du supplément pour enfant handicapé peuvent fournir une preuve pour attester l'incapacité de l'enfant qu'ils auront obtenue de Retraite Québec.

¹⁵ *Directive concernant l'allocation pour l'intégration d'un enfant handicapé*, précitée, note 12, annexe : Médecins, ergothérapeutes, physiothérapeutes, optométristes, audiologistes, orthophonistes, psychologues ou psychoéducateurs.

¹⁶ *Intégration d'un enfant handicapé en service de garde - Cadre de référence et marche à suivre*, précitée, note 9, par. 2.4.2.

¹⁷ Une incapacité est significative lorsqu'elle présente un certain degré de sévérité ou de gravité.

¹⁸ Une incapacité est persistante lorsqu'on ne peut en prévoir la disparition.

« Les obstacles dans l'accomplissement d'activités courantes correspondent aux particularités physiques ou sociales du milieu dans lequel se trouve une personne (son environnement) lesquelles, lorsqu'elles sont associées aux incapacités, limitent ses activités.

[...] ¹⁹. »

32. Le plan d'intégration, signé par le prestataire de services de garde et les parents de l'enfant handicapé, sert de cadre et d'orientation pour la prise de décision et le choix des mesures à mettre en œuvre pour faciliter l'intégration de l'enfant handicapé chez le prestataire de services de garde.

Interprétation demandée

Vous désirez savoir si les services offerts par l'Entreprise aux prestataires de services de garde et décrits aux paragraphes 3 à 13 de l'exposé des faits sont des services exonérés.

Interprétation donnée

Taxe sur les produits et services (TPS)

En général, la fourniture d'un bien ou d'un service effectuée au Canada est taxable au taux de 5 % à moins d'être spécifiquement exonérée ou détaxée en vertu d'une disposition de la LTA.

Fournitures exonérées

La partie II de l'annexe V de la LTA (Partie II) prévoit les fournitures de services de santé qui sont exonérées aux fins de l'application de la LTA, à l'exclusion des fournitures suivantes qui sont réputées ne pas être incluses dans la Partie II, à savoir :

- Sauf pour l'application de l'article 9 de la Partie II, les fournitures de services esthétiques et les fournitures afférentes qui ne sont pas effectuées à des fins médicales ou restauratrices²⁰;
- Sauf pour l'application des articles 9 et 11 à 14 de la Partie II, les fournitures qui ne sont pas des fournitures admissibles de soins de santé²¹.

Les expressions *Fourniture de services esthétiques* et *Fourniture admissible de soins de santé* sont définies comme suit à l'article 1 de la Partie II :

« *Fourniture de services esthétiques*

Fourniture d'un bien ou d'un service qui est effectuée à des fins esthétiques et non à des fins médicales ou restauratrices. »

¹⁹ *Intégration d'un enfant handicapé en service de garde - Cadre de référence et marche à suivre*, précitée, note 9, par. 1.2.

²⁰ Article 1.1 de la Partie II.

²¹ Article 1.2 de la Partie II.

« *Fourniture admissible de soins de santé*

Fourniture d'un bien ou d'un service qui est effectuée dans le but :

- de maintenir la santé;
- de prévenir la maladie;
- de traiter ou de soulager une blessure, une maladie, un trouble ou une invalidité, ou d'y remédier;
- d'aider un particulier (autrement que financièrement) à composer avec une blessure, une maladie, un trouble ou une invalidité;
- d'offrir des soins palliatifs. »

Aux fins de la qualification d'une fourniture admissible de soins de santé, il faut, pour chaque situation donnée, déterminer au regard du contexte factuel prévalant quelle est la fourniture de services qui est effectuée et dans quels buts elle est effectuée²².

Services d'orthophonie et d'ergothérapie

L'alinéa 7h) et l'alinéa 7i) de la Partie II prévoient respectivement que sont exonérées la fourniture d'un service d'orthophonie et la fourniture d'un service d'ergothérapie rendus à un particulier par un praticien du service selon le sens donné à ce terme à l'article 1 de la Partie II.

L'interprétation de ce que constitue un service d'orthophonie ou d'ergothérapie repose sur l'appréciation des faits, en tenant compte notamment de la législation provinciale applicable à l'exercice de la profession d'orthophoniste ou d'ergothérapeute. Les activités professionnelles de l'orthophoniste et de l'ergothérapeute peuvent servir à établir si un service peut être qualifié de service d'orthophonie ou de service d'ergothérapie dans un contexte donné²³.

Praticien du service

Est un praticien du service d'orthophonie ou du service d'ergothérapie au sens de l'article 1 de la Partie II la personne qui satisfait aux conditions suivantes :

- Elle exerce l'orthophonie ou l'ergothérapie;
- Si elle est tenue d'être titulaire d'un permis ou d'être autrement autorisée à exercer sa profession dans la province où elle fournit ses services, elle est ainsi titulaire ou autorisée;
- Sinon, elle a les qualités équivalentes à celles requises pour obtenir un permis ou être autrement autorisée à exercer sa profession dans une autre province.

²² AGENCE DU REVENU DU CANADA, Avis sur la TPS/TVH - Avis n° 286, « Version préliminaire de l'énoncé de politique sur la TPS/TVH - Les fournitures admissibles de soins de santé et l'application de l'article 1.2 de la partie II de l'annexe V de la Loi sur la taxe d'accise aux fournitures d'évaluations, de rapports et de certificats médicaux », 31 octobre 2014, p. 3.

²³ Paragraphes *m* et *o* de l'article 37 et paragraphes 2° et 4° de l'article 37.1 du Code des professions (RLRQ, c. C-26).

Les orthophonistes, membres en règle de l'Ordre des orthophonistes et audiologistes du Québec, et les ergothérapeutes, membres en règle de l'Ordre des ergothérapeutes du Québec, se qualifient respectivement à titre de « praticien du service d'orthophonie » et de « praticien du service d'ergothérapie ».

En résumé, si les conditions de l'alinéa 7h) ou de l'alinéa 7i) de la Partie II sont remplies et que le service d'orthophonie ou le service d'ergothérapie n'est pas visé par l'une des exclusions précitées, la fourniture de service sera exonérée. Dans les autres cas, la fourniture sera en principe taxable.

Service de formation

L'article 14 de la Partie II prévoit qu'est exonérée :

« La fourniture, sauf la fourniture détaxée ou visée par règlement, d'un service de formation ou d'un service de conception d'un plan de formation si, à la fois :

- a) la formation est conçue spécialement pour aider les particuliers ayant un trouble ou une déficience à composer avec ses effets, à les atténuer ou à les éliminer et est donnée ou, dans le cas d'un service de conception d'un plan de formation, sera donnée à un particulier donné ayant un trouble ou une déficience ou à un autre particulier qui prend soin ou assure la surveillance du particulier donné autrement qu'à titre professionnel;
- b) l'un des faits ci-après s'avère :
 - (i) une personne agissant en qualité de praticien, de médecin, de travailleur social ou d'infirmier ou d'infirmière autorisé et dans le cadre d'une relation professionnel-client entre la personne et le particulier donné a attesté par écrit que la formation est ou, dans le cas d'un service de conception d'un plan de formation, sera un moyen approprié d'aider le particulier donné à composer avec les effets du trouble ou de la déficience, à les atténuer ou à les éliminer,
 - (ii) une personne visée par règlement ou un membre d'une catégorie de personnes visée par règlement a attesté par écrit, compte tenu de circonstances ou conditions visées par règlement, que la formation est ou, dans le cas d'un service de conception d'un plan de formation, sera un moyen approprié d'aider le particulier donné à composer avec les effets du trouble ou de la déficience, à les atténuer ou à les éliminer,
 - (iii) le fournisseur, selon le cas :
 - (A) est un gouvernement,
 - (B) reçoit une somme pour effectuer la fourniture de la part d'un gouvernement ou d'un organisme qui administre un programme gouvernemental ayant pour objet d'aider les particuliers ayant un trouble ou une déficience,

- (C) reçoit des preuves, que le ministre estime acceptables, qu'un montant pour l'acquisition du service a été payé ou est payable à une personne par un gouvernement ou un organisme qui administre un programme gouvernemental ayant pour objet d'aider les particuliers ayant un trouble ou une déficience. »

Toutefois, l'article 15 de la Partie II prévoit qu'un service de formation ou un service de conception d'un plan de formation ne sera pas visé par l'article 14 de la Partie II si la formation est semblable à celle habituellement donnée à des particuliers qui, à la fois, n'ont pas de trouble ou de déficience et qui ne prennent pas soin et n'assurent pas la surveillance d'un particulier ayant un trouble ou une déficience.

Il importe également de préciser que l'exonération ne s'applique pas à la formation donnée aux personnes qui prennent soin ou qui assurent la surveillance, à titre professionnel, du particulier ayant un trouble ou une déficience telles que les enseignants, les préposés aux bénéficiaires ou les responsables en service de garde.

Ainsi, si les conditions de l'article 14 de la Partie II sont remplies et que les services ne sont pas visés par les exclusions prévues aux articles 1.1 et 15 de la Partie II, la fourniture sera exonérée. Dans les autres cas, la fourniture sera en principe taxable.

Il convient de déterminer si les services de l'Entreprise sont des fournitures taxables ou exonérées. La détermination du statut fiscal des services rendus par l'Entreprise aux prestataires de services de garde se fait au cas par cas et s'appuie sur une appréciation des faits propres à chaque situation.

– Services rendus par un orthophoniste ou un ergothérapeute

Conformément au Contrat, l'Entreprise fait procéder à l'évaluation des enfants handicapés par des orthophonistes ou des ergothérapeutes, membres de leur ordre professionnel respectif. Ces derniers fournissent un rapport qui atteste l'incapacité de l'enfant handicapé et qui recommande les mesures particulières à appliquer pour celui-ci. Ils complètent également le plan d'intégration de l'enfant handicapé.

Sur la base des critères de l'Énoncé de politique sur la TPS/TVH P-077R2 *Fourniture unique ou fournitures multiples* émis le 26 avril 2004 par l'Agence du revenu du Canada, nous sommes d'avis que, dans la situation soumise, l'évaluation, le rapport et la complétion du plan d'intégration par un orthophoniste ou un ergothérapeute sont des composantes d'une fourniture unique d'un service d'évaluation (service d'évaluation).

Le service d'évaluation rendu à un enfant handicapé par un orthophoniste ou un ergothérapeute qui se qualifie de praticien du service au sens donné à ce terme à l'article 1 de la Partie II est une fourniture exonérée visée, selon le cas, à l'alinéa 7h) ou à l'alinéa 7i) de la Partie II.

Nous devons par la suite déterminer si le service d'évaluation est exclu de l'exonération précitée par l'application des articles 1.1 et 1.2 de la Partie II.

Il est établi que le service d'évaluation n'est pas un service esthétique au sens donné à cette définition à l'article 1 de la Partie II et que, par conséquent, il n'est pas visé par l'exception prévue à l'article 1.1 de la Partie II.

Par ailleurs, dans la situation soumise, les faits démontrent que la fourniture du service d'évaluation est effectuée par l'Entreprise au prestataire de services de garde dans le but que les enfants handicapés qu'il accueille puissent recevoir, à même l'Allocation versée par le Ministère, des services d'éducation spécialisée en vue de les aider à composer avec les effets de leur trouble ou de leur déficience, et ce, dans une démarche d'intégration²⁴. De ce fait, le service d'évaluation se qualifie de fourniture admissible de soins de santé au sens donné à cette expression à l'article 1 de la Partie II.

Par conséquent, nous sommes d'avis que la fourniture effectuée par l'Entreprise au prestataire de services de garde d'un service d'évaluation rendu à un enfant handicapé par un orthophoniste ou un ergothérapeute est une fourniture exonérée visée, selon le cas, à l'alinéa 7h) ou à l'alinéa 7i) de la Partie II.

– Services d'éducation spécialisée

Conformément aux termes du Contrat, l'Entreprise s'engage à fournir au prestataire de services de garde des services d'éducation spécialisée ***** pour chaque enfant handicapé bénéficiant d'une Allocation.

Nous devons déterminer si la fourniture de ces services satisfait aux conditions de l'article 14 de la Partie II.

a) Alinéa 14a) de la Partie II

L'alinéa 14a) de la Partie II exige que la formation soit conçue spécialement pour aider les particuliers ayant un trouble ou une déficience à composer avec ses effets, à les atténuer ou à les éliminer et qu'elle soit donnée à un particulier donné qui a un trouble ou une déficience.

Dans le contexte soumis, les services d'éducation spécialisée donnés à un enfant handicapé remplissent les exigences de l'alinéa 14a) précité puisqu'ils sont adaptés spécialement à ses besoins pour l'aider à composer avec les effets de son trouble ou de sa déficience dans sa démarche d'intégration en service de garde.

b) Alinéa 14b) de la Partie II

Par ailleurs, pour être exonérée, la fourniture de services d'éducation spécialisée doit également satisfaire à l'une ou l'autre des exigences prévues à l'alinéa 14b) de la Partie II.

La fourniture de services d'éducation spécialisée remplira les exigences du sous-alinéa 14b) j) de la Partie II si, en l'occurrence, elle est recommandée par un orthophoniste ou un ergothérapeute comme étant une mesure appropriée pour

²⁴ *****.

aider l'enfant handicapé à composer avec les effets de son trouble ou de sa déficience dans sa démarche d'intégration en service de garde.

Par ailleurs, la condition prévue à la division 14b)(iii)(C) de la Partie II est satisfaite puisque les sommes payées à l'Entreprise par le prestataire de services de garde en contrepartie des services d'éducation spécialisée proviennent de l'Allocation qui lui est versée par le Ministère dans le cadre d'un programme gouvernemental dont l'un des objets est d'aider les enfants handicapés dans leur démarche d'intégration en milieu de garde.

Dans ce dernier cas, l'Entreprise devra toutefois, en tant que fournisseur des services d'éducation spécialisée, être en mesure de démontrer qu'elle a reçu des preuves, que le ministre du Revenu estime acceptables, qu'un montant pour l'acquisition des services a été payé ou est payable à une personne par un gouvernement ou un organisme qui administre un programme gouvernemental ayant pour objet d'aider les particuliers ayant un trouble ou une déficience.

Enfin, il appert des faits soumis que les services d'éducation spécialisée ne sont pas visés par les exclusions prévues aux articles 1.1 et 15 de la Partie II.

Par conséquent, nous sommes d'avis que la fourniture de services d'éducation spécialisée effectuée par l'Entreprise conformément aux termes du Contrat conclu avec un prestataire de services de garde est une fourniture exonérée visée à l'article 14 de la Partie II.

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 memorandum 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 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.

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

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

Direction de l'interprétation relative
au secteur public