



Québec, le 16 juillet 2018

\*\*\*\*\*

**Objet : Interprétation relative à la TPS  
Interprétation relative à la TVQ  
Dentiste - Politique administrative  
N/Réf. : 18-041752-001**

---

\*\*\*\*\*  
,

Nous donnons suite à votre demande d'interprétation concernant le traitement de la fourniture d'appareils orthodontiques par un dentiste dans le régime de la taxe sur les produits et services (TPS) et celui de la taxe de vente du Québec (TVQ).

**Exposé des faits**

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

1. Vous représentez \*\*\*\*\*.
2. \*\*\*\*\*
3. Une politique administrative a été adoptée par l'Agence du revenu du Canada (ARC) depuis le début du régime de la TPS à l'égard de la fourniture par un dentiste d'appareils orthodontiques et de dents artificielles. Conformément à cette politique, lorsque les dentistes facturent leurs clients de la façon qu'elle précise, l'ARC accepte de considérer que le dentiste effectue des fournitures multiples, soit la fourniture exonérée d'un service de santé et la fourniture détaxée d'un appareil médical.
4. Dans le régime de la TVQ, les mêmes règles sont énoncées dans le bulletin d'interprétation TVQ. 176-4/R2 intitulé « Fourniture d'appareils orthodontiques, de dents artificielles et de services de santé » du 29 juin 2007. Ce bulletin a effet depuis le 1<sup>er</sup> juillet 1992.
5. Le 26 juillet 2017, la Cour canadienne de l'impôt a rendu la décision *D<sup>r</sup> Brian Hurd Dentistry Professional Corporation v. The Queen*, 2017 TCC 142 (CanLII) (Décision Hurd), concernant le statut fiscal de traitements orthodontiques fournis par un professionnel de la santé et le droit au crédit de taxe sur les intrants (CTI) de sa société de santé professionnelle.

## Interprétation demandée

Vous souhaitez connaître les conséquences de la Décision Hurd à l'égard de la TPS et de la TVQ \*\*\*\*\*. Plus précisément, vous aimeriez savoir si Revenu Québec entend appliquer les conclusions de la décision et, si c'est le cas, à compter de quelle date.

## Interprétation donnée

### Taxe sur les produits et services (TPS)

#### *Dispositions législatives*

Selon l'article 5 de la partie II de l'annexe V de la Loi sur la taxe d'accise (L.R.C. (1985), c. E-15) [ci-après LTA], est exonérée la fourniture de services de consultation, de diagnostic ou de traitement ou d'autres services de santé, rendus par un médecin<sup>1</sup> à un particulier.

En vertu de l'article 11.1 de la partie II de l'annexe VI de la LTA, la fourniture d'un appareil orthodontique est détaxée.

#### *Politique administrative de l'ARC*

Au regard du traitement fiscal de la fourniture effectuée par un dentiste à son patient d'un appareil orthodontique et des services qui y sont indissociables, la position de l'ARC est à l'effet que cette fourniture constitue la fourniture unique<sup>2</sup> d'un service, laquelle est exonérée en vertu de l'article 5 de la partie II de l'annexe V de la LTA à moins qu'elle ne soit rendue pour des fins esthétiques et non à des fins médicales ou restauratrices<sup>3</sup>. Ainsi, bien que l'appareil orthodontique représente dans ce contexte un élément important, il ne constitue qu'un intrant à la fourniture du service.

Cependant, une politique administrative a été adoptée par l'ARC depuis le début du régime de la TPS à l'égard de la fourniture par un dentiste d'appareils orthodontiques et de dents artificielles. Conformément à cette politique, l'ARC répute qu'il y a des fournitures multiples si, notamment, la facturation du dentiste à son patient indique séparément la valeur des frais relatifs au service dentaire et celle des frais relatifs à l'appareil orthodontique. Dans ce contexte, l'ARC considère que le dentiste effectue deux fournitures distinctes, soit la fourniture exonérée d'un service de santé et la fourniture détaxée d'un bien.

---

<sup>1</sup> L'article 1 de la partie II de l'annexe V de la LTA définit comme suit le terme « médecin » : « Personne autorisée par la législation provinciale à exercer la profession de médecin ou de dentiste. ».

<sup>2</sup> L'ARC a exposé quelques principes quant à la distinction entre une fourniture unique et des fournitures multiples dans l'Énoncé de politique sur la TPS/TVH P-077R2 intitulé « Fourniture unique et fournitures multiples » (P-077R2), du 26 avril 2004. C'est à la suite de l'analyse des principes dégagés dans cet énoncé que nous concluons qu'il s'agit d'une fourniture unique exonérée. Cette interprétation est d'ailleurs confirmée par la Décision Hurd.

<sup>3</sup> Fourniture unique taxable (autre que détaxée) d'un service (article 1.1 de la partie II de l'annexe V de la LTA).

Comme vous le mentionnez dans votre demande, cette politique administrative fait l'objet d'une réévaluation par l'ARC.

#### *Décision Hurd*

En bref, dans la Décision Hurd, madame la juge Diane Campbell a conclu que, pour constituer un traitement utile pour un patient, l'appareil et les services d'orthodontie doivent être combinés et fournis ensemble. La juge Campbell a en outre conclu qu'une telle combinaison était une fourniture unique exonérée d'un traitement orthodontique (c.-à-d. un service), plutôt qu'une fourniture détaxée d'un appareil orthodontique ou des fournitures multiples.

Puisqu'elle effectue des fournitures exonérées, il a été déterminé que la société de santé professionnelle du D<sup>r</sup> Hurd n'exerçait pas d'activité commerciale et n'avait pas le droit de demander des CTI pour les dépenses engagées pour effectuer ces fournitures.

La juge Campbell rejette la politique administrative de l'ARC. Elle affirme qu'elle est tout simplement erronée et qu'elle trompe les contribuables.

#### *Conséquences de la Décision Hurd*

L'ARC confirme que pour le moment, cette politique administrative continue de s'appliquer lorsqu'un dentiste ou une société observe les modalités précisées dans cette politique et qu'il satisfait aux autres exigences prévues à la LTA pour demander un CTI, et ce, malgré la Décision Hurd. Cependant, comme il a été mentionné précédemment, l'ARC réévalue actuellement cette politique. Dans l'éventualité où elle serait modifiée, elle ne le sera que de manière prospective.

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

#### Taxe de vente du Québec (TVQ)

##### *Bulletin d'interprétation de Revenu Québec*

Dans le régime de la TVQ<sup>4</sup>, le traitement fiscal de la fourniture effectuée par un dentiste à son patient d'un service de santé et d'un appareil orthodontique est le même que dans celui de la TPS. Ainsi, pour Revenu Québec comme pour l'ARC, il s'agit d'une fourniture unique exonérée d'un service de santé, dont l'appareil orthodontique est un intrant.

---

<sup>4</sup> Dans le régime de la TVQ, il s'agit de l'article 112 et du paragraphe 10.1<sup>o</sup> de l'article 176 de la Loi sur la taxe de vente du Québec (RLRQ, c. T-0.1).

Cela dit, malgré la Décision Hurd, Revenu Québec continue d'appliquer les principes énoncés dans le Bulletin d'interprétation TVQ. 176-4/R2 lorsqu'un dentiste ou une société observe les modalités précisées dans ce bulletin et qu'il satisfait aux autres exigences prévues à la LTVQ pour demander un remboursement de la taxe sur les intrants. Dans l'éventualité où ce bulletin serait modifié, il ne le sera que de manière prospective.

Pour tout renseignement complémentaire quant à cette lettre, vous pouvez communiquer avec \*\*\*\*\*.

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

\*\*\*\*\*

Direction de l'interprétation relative  
aux taxes spécifiques