



Québec, le 12 novembre 2020

**Objet : Interprétation relative à la TPS
Interprétation relative à la TVQ
Services intégrés de kinésiologie et de physiothérapie
N/Réf. : 19-046597-001**

,

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, notre compréhension des faits est la suivante :

1. ***** est une société par actions régie par la Loi sur les sociétés par actions (RLRQ, c. S-31.1) ***** (Entreprise).
2. L'Entreprise est inscrite aux fichiers de la taxe sur les produits et services (TPS) et de la taxe de vente du Québec (TVQ).
3. L'Entreprise offre à sa clientèle des services intégrés de réadaptation fonctionnelle (Services intégrés) qui comportent une combinaison de traitements de physiothérapie et de kinésiologie.
4. Les physiothérapeutes et kinésioles sont des salariés de l'Entreprise.
5. *****.

Consultation *****

6. Le service ***** (Consultation *****) consiste en une consultation conjointe ***** en kinésiologie et en physiothérapie *****.
7. *****.

8. Tel qu'il appert de la documentation soumise, l'Entreprise facture pour la Consultation *****, une somme de ***** \$ qui se détaille comme suit :

Consultation : ***** \$
TPS : ***** \$
TVQ : ***** \$

*Encadrement semi-privé ******

9. Le service ***** (Encadrement semi-privé) consiste en un encadrement en semi-privé ***** pour un maximum de ***** clients suivis en même temps.

10. Chaque séance est d'une durée ***** au cours de laquelle les deux consultants, kinésologue et physiothérapeute, interviennent en même temps et conjointement avec les ***** clients présents pendant la séance et se partagent la tâche pour soutenir ce nouveau type de service intégré de réadaptation par le mouvement.

11. Le principe fondamental de ce service repose sur l'intégration des services offerts par les deux professionnels en même temps. Selon l'état du client (ex. : son degré de douleur, l'évolution de son processus de réadaptation, sa force, son amplitude de mouvement, etc.), soit selon l'évolution de son plan de traitement, il est fort possible que le client reçoive plus ou moins de services de physiothérapie ou de services de kinésiologie pendant son ***** encadrement.

12. Tel qu'il appert de la documentation soumise, l'Entreprise facture pour ce service une somme de ***** \$ qui se détaille comme suit :

Consultation : ***** \$
TPS : ***** \$
TVQ : ***** \$

*Programme ******

13. Le ***** (Programme) est un programme spécifique pour des clients qui souffrent de douleurs chroniques et persistantes et qui sont à la recherche de solutions pour ne plus avoir mal et pour retrouver une qualité de vie.

14. Le Programme est d'une durée de ***** .

15. ***** .

16. Le Programme comprend :

- Une Consultation *****;
- Un abonnement *****;
- Des Encadrements semi-privés *****;
- Un plan d'intervention mensuel;
- Des indicateurs de suivi des capacités (graphiques reliés aux résultats de l'évolution de l'état d'entraînement, etc.);
- L'utilisation d'outils technologiques *****;
- L'éducation et l'enseignement de différentes méthodes de gestion de la douleur chronique et persistante.

17. Tel qu'il appert de la documentation soumise, l'Entreprise facture pour ce service une somme de ***** \$ qui se détaille comme suit :

Consultation : *****\$
TPS : *****\$
TVQ : *****\$

Interprétation demandée

Vous désirez connaître l'application de la TPS et de la TVQ à l'égard des Services intégrés décrits à l'exposé des faits et offerts par l'Entreprise à sa clientèle.

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.

Fourniture unique et fournitures multiples

Avant de déterminer si les Services intégrés sont des fournitures taxables ou exonérées, nous devons établir, à partir de leurs composantes, s'ils sont des fournitures uniques ou des fournitures multiples.

La position de l'Agence du revenu du Canada (ARC), aux fins de la TPS/TVH, est la suivante : pour établir si une opération composée de plusieurs éléments doit être considérée comme une fourniture unique ou des fournitures multiples, il faut d'abord faire appel à un processus de détermination des faits.

Pour établir si une opération composée de plusieurs éléments doit être considérée comme une fourniture unique ou des fournitures multiples, l'ARC se basera sur les principes suivants :

1. Chaque fourniture doit être considérée comme distincte et indépendante.
2. La fourniture qui est une fourniture unique du point de vue économique ne devrait pas être une fourniture fractionnée artificiellement.
3. Il y a fourniture unique lorsqu'un élément ou plus constituent la fourniture et que tout élément restant sert seulement à améliorer la fourniture.

Il appert des faits soumis que les Services intégrés se composent à la fois de services de physiothérapie et de kinésiologie. Dans la prestation des Services intégrés, les services de physiothérapie et de kinésiologie se confondent en ce qu'ils sont inextricablement liés les uns aux autres et qu'ils répondent aux besoins spécifiques de l'acquéreur qui se prévaut des Services intégrés.

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'ARC, nous sommes d'avis que les éléments qui composent les Services intégrés sont des composantes de fournitures uniques d'un service.

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 restauratrices¹;
- 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 santé².

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. »

« Fourniture admissible de soins de santé

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

- a) de maintenir la santé;
- b) de prévenir la maladie;
- c) de traiter ou de soulager une blessure, une maladie, un trouble ou une invalidité, ou d'y remédier;
- d) d'aider un particulier (autrement que financièrement) à composer avec une blessure, une maladie, un trouble ou une invalidité;
- e) 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 effectuée³.

Services de physiothérapie

L'alinéa 7c) de la Partie II prévoit qu'est exonérée la fourniture d'un service de physiothérapie rendu à un particulier par un praticien du service, sous réserve des exclusions prévues aux articles 1.1 et 1.2 de la Partie II.

Est un « praticien » du service de physiothérapie au sens donné à cette expression à l'article 1 de la Partie II, la personne qui satisfait aux conditions suivantes :

¹ Art. 1.1 de la Partie II.

² Art. 1.2 de la Partie II.

³ ARC, 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.

- a) elle exerce la physiothérapie;
- b) 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;
- c) 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.

L'interprétation de ce que constitue un service de physiothérapie repose sur l'appréciation des faits, en tenant compte notamment de la législation provinciale applicable à l'exercice de la profession de physiothérapeute. Les activités professionnelles des physiothérapeutes peuvent servir à établir si un service peut être qualifié de service de physiothérapie dans un contexte donné.

Les physiothérapeutes, membres en règle de l'Ordre professionnel de la physiothérapie du Québec, se qualifient à titre de « praticien » du service de physiothérapie.

En résumé, si les conditions de l'alinéa 7c) de la Partie II sont remplies et que le service de physiothérapie n'est pas visé par l'une des exclusions prévues aux articles 1.1 et 1.2 de la Partie II, la fourniture du service sera exonérée. Dans les autres cas, la fourniture sera en principe taxable.

Services de soins de santé multidisciplinaires

L'article 7.4 de la Partie II prévoit qu'est exonérée :

« La fourniture d'un service s'il est raisonnable d'attribuer la totalité ou la presque totalité de la contrepartie de la fourniture à plusieurs services donnés, dont chacun remplit les conditions suivantes :

- a) le service donné est rendu dans le cadre de la fourniture;
- b) une fourniture du service donné serait une fourniture incluse à l'un des articles 5 à 7.3, si le service donné était fourni séparément. »
[Notre soulignement]

Cette disposition a pour effet d'exonérer la fourniture unique d'un service rendu par une équipe multidisciplinaire d'au moins deux professionnels de la santé, comme des médecins, des physiothérapeutes et des ergothérapeutes, qui travaillent ensemble ou pour l'atteinte d'un objectif commun et dont les services seraient exonérés en vertu d'un des articles 5 à 7.3 de la Partie II s'ils étaient fournis séparément. La fourniture d'un tel service est exonérée s'il est raisonnable d'attribuer la totalité ou la presque totalité (habituellement au moins 90 %) de la contrepartie de la fourniture aux services rendus par de tels professionnels de la santé qui agissent dans l'exercice de leur profession respective⁴.

Un exemple d'une fourniture d'un service multidisciplinaire qui pourrait être exonéré si elle remplit les conditions de l'article 7.4 de la Partie II est la fourniture d'une évaluation et d'un plan de réadaptation personnalisé pour une personne ayant

⁴ ARC, « Services de soins de santé multidisciplinaires », Nouvelles sur l'accise et la TPS/TVH, n° 106 Juin 2019, en ligne : <https://www.canada.ca/fr/agence-revenu/services/formulaires-publications/publications/news106/news106-nouvelles-accise-tps-tvh-no-106-mai-2019.html>.

subi un traumatisme cérébral, rendus par une équipe composée d'un ergothérapeute, d'un physiothérapeute et d'un psychologue⁵. L'ARC a également publié d'autres exemples concernant l'application de cette disposition⁶.

L'article 7.4 de la Partie II s'applique aux fournitures effectuées après le 19 mars 2019.

Ainsi, si les conditions de l'article 7.4 de la Partie II sont remplies et que les services ne sont pas visés par les exclusions prévues aux articles 1.1 et 1.2 de la Partie II, la fourniture sera exonérée. Dans les autres cas, la fourniture sera en principe taxable.

Services intégrés

Il convient de déterminer si les Services intégrés offerts par l'Entreprise sont des fournitures taxables ou exonérées.

Il appert que les Services intégrés décrits à l'exposé des faits et offerts par l'Entreprise constituent des fournitures uniques de services. Or, ces fournitures ne se qualifient pas de services de physiothérapie au sens de l'alinéa 7c) de la Partie II.

Par ailleurs, les Services intégrés ne se qualifient pas de services multidisciplinaires visés à l'article 7.4 de la Partie II puisqu'il s'agit de fournitures ne comportant pas au moins deux services visés par les dispositions d'exonération des articles 5 à 7.3 de la Partie II lorsqu'ils sont fournis séparément. En effet, dans le cadre de la prestation des Services intégrés, seuls les services de physiothérapie sont visés par une disposition d'exonération, à savoir l'alinéa 7c) de la Partie II.

Par conséquent, les Services intégrés décrits à l'exposé des faits et offerts par l'Entreprise à sa clientèle sont des fournitures taxables.

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.

⁵ MINISTÈRE DES FINANCES DU CANADA, « Notes explicatives concernant la Loi sur la taxe d'accise, la Loi de 2001 sur l'accise et un texte connexe » (Projet de loi C-97 sanctionné le 21 juin 2019 [L.C. 2019, ch.29], publiées le 4 avril 2019.

⁶ ARC, Avis sur la TPS/TVH, Avis N° 311, Mai 2019 « Exonération proposée pour les services de soins de santé multidisciplinaires », en ligne : <https://www.canada.ca/fr/agence-revenu/services/formulaires-publications/publications/notice311/exoneration-proposee-services-soins-sante-multidisciplinaires.html>.

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