

Québec, le 5 avril 2023

\*\*\*\*\*

**Objet : Interprétation relative à la TPS/TVH  
Interprétation relative à la TVQ  
Services de dépistage de la COVID-19  
N/Réf. : 22-058675-001**

---

\*\*\*\*\*  
,

Nous donnons suite à votre demande d'interprétation concernant l'application de la *Loi sur la taxe d'accise* (L.R.C. 1985, ch. E-15) [LTA] et de la *Loi sur la taxe de vente du Québec* (RLRQ, c. T-0.1) [LTVQ] à l'égard du sujet mentionné en objet.

### Exposé des faits

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

1. Société est une société par actions constituée en vertu de la *Loi canadienne sur les sociétés par actions* (L.R.C. (1985), ch. C-44).
2. Société est inscrite aux fichiers de la taxe sur les produits et services/taxe de vente harmonisée (TPS/TVH) et de la taxe de vente du Québec (TVQ).

### *Services de dépistage de la COVID-19*

3. Société offre des services de dépistage de la COVID-19 (Services) aux particuliers suivant les modes suivants :
  - Service au volant ou en clinique, avec ou sans rendez-vous;
  - Service à domicile;
  - Service en ligne.
4. Société fournit des tests PCR<sup>1</sup> ainsi que des tests antigéniques, aussi appelés « tests rapides ».

---

<sup>1</sup> *Polymerase Chain Reaction* ou réaction en chaîne par polymérase.

5. Les tests PCR requièrent des analyses en laboratoire alors que les tests rapides sont plutôt utilisés dans des situations de besoin spécifique où les services d'un laboratoire ne sont pas requis. N'étant pas aussi précis que les tests PCR, les tests rapides ne sont généralement pas offerts dans les hôpitaux ou autres établissements de soins de santé.
6. Le Service en ligne consiste à fournir, de façon virtuelle, des instructions au particulier pour effectuer un test antigénique et à lui transmettre par la suite une lettre confirmant le résultat. Généralement, ces instructions sont données au particulier par une infirmière<sup>2</sup>.
7. La clientèle de Société se compose uniquement de particuliers.
8. En raison du manque de personnel infirmier et des circonstances sanitaires exceptionnelles prévalant, Société a embauché du personnel ayant reçu la formation requise par le ministère de la Santé et des Services sociaux (Personnel formé) pour rendre les Services. À cet égard, vous précisez que cette formation est dispensée par des infirmières et que Société a suivi les lignes directrices énoncées dans l'arrêté ministériel 2020-087 du 4 novembre 2020<sup>3</sup>.
9. Lorsque les Services ne sont pas rendus par des infirmières ou des infirmières auxiliaires, le Personnel formé rend les Services sous la supervision étroite d'une infirmière.
10. Tous les Services sont validés par une infirmière et toute la documentation administrative relative à ces services est signée par l'infirmière.
11. Vous précisez également que :
  - Société fournit les locaux et l'équipement, prépare le patient, effectue le test, fait le suivi clinique, procède au traitement et à l'analyse du test, prépare la documentation, transmet le résultat et effectue toutes les tâches connexes sur place;
  - Les Services ne sont pas rendus sur l'ordre d'un médecin, d'une infirmière ou d'un pharmacien;
  - Société facture une somme forfaitaire pour chacun des Services rendus au particulier;
  - Certains particuliers acquièrent les Services aux fins de voyager.
12. Vous soutenez que l'intention de Société est d'offrir des Services aux particuliers dans le but d'améliorer la santé publique par la prévention des infections et des éclosions.
13. Vous êtes d'avis que la fourniture des Services effectuée par Société est une fourniture de services de santé exonérée.

---

<sup>2</sup> L'emploi du féminin est utilisé uniquement aux fins d'alléger le texte.

<sup>3</sup> Arrêté ministériel 2020-087 du ministre de la Santé et des Services sociaux en date du 4 novembre 2020 concernant l'ordonnance de mesures visant à protéger la santé de la population dans la situation de pandémie de la COVID-19, (2020) 152 G.O.Q. 2, n° 46A, p. 4735A. En ligne : [https://www.publicationsduquebec.gouv.qc.ca/fileadmin/gazette/pdf\\_encrypte/lois\\_reglements/2020F/73532.pdf](https://www.publicationsduquebec.gouv.qc.ca/fileadmin/gazette/pdf_encrypte/lois_reglements/2020F/73532.pdf) .

14. \*\*\*\*.

### *État d'urgence sanitaire*

15. À la suite de la déclaration d'urgence sanitaire le 13 mars 2020<sup>4</sup>, les infirmières et infirmières auxiliaires ont été autorisées par arrêtés ministériels à effectuer les « tests de dépistage de la COVID-19 » sans ordonnance<sup>5</sup>.
16. L'arrêté 2022-029 du 31 mars 2022<sup>6</sup> consolide en un seul arrêté ministériel l'ensemble des mesures concernant le dépistage et la vaccination.
17. Bien que l'état d'urgence sanitaire ait pris fin le 1<sup>er</sup> juin 2022, les mesures touchant la vaccination et le dépistage prévues à l'arrêté n° 2022-029 du 31 mars 2022 précité sont demeurées en vigueur jusqu'au 31 décembre 2022<sup>7</sup>.

### **Interprétation demandée**

Vous désirez savoir si l'article 6 de la partie II de l'annexe V de la LTA s'applique à l'égard des Services décrits au paragraphe 3 de l'exposé des faits lorsqu'ils sont rendus à des particuliers par les personnes suivantes :

1. Une infirmière ou une infirmière auxiliaire (Situation 1);
2. Le Personnel formé sous la supervision d'une infirmière ou d'une infirmière auxiliaire (Situation 2);
3. Le Personnel formé sans la supervision directe d'une infirmière ou d'une infirmière auxiliaire (Situation 3).

---

<sup>4</sup> Décret 177-2020 du 13 mars 2020, concernant une déclaration d'urgence sanitaire conformément à l'article 118 de la *Loi sur la santé publique*, (2020) 152 G.O.Q. 2, n° 12A, p. 1101A. En ligne : [https://www.publicationsduquebec.gouv.qc.ca/fileadmin/gazette/pdf\\_encrypte/lois\\_reglements/2020F/72098.pdf](https://www.publicationsduquebec.gouv.qc.ca/fileadmin/gazette/pdf_encrypte/lois_reglements/2020F/72098.pdf).

<sup>5</sup> Arrêté numéro 2020-030 de la ministre de la Santé et des Services sociaux en date du 29 avril 2020 concernant l'ordonnance de mesures visant à protéger la santé de la population dans la situation de pandémie de la COVID-19, (2020) 152 G.O.Q. 2, n° 19A, p. 1897A. En ligne : [https://www.publicationsduquebec.gouv.qc.ca/fileadmin/gazette/pdf\\_encrypte/lois\\_reglements/2020F/72537.pdf](https://www.publicationsduquebec.gouv.qc.ca/fileadmin/gazette/pdf_encrypte/lois_reglements/2020F/72537.pdf); Arrêté numéro 2020-039 de la ministre de la Santé et des Services sociaux en date du 22 mai 2020 concernant l'ordonnance de mesures visant à protéger la santé de la population dans la situation de pandémie de la COVID-19, (2020) 152 G.O.Q. 2, n° 22A, p. 2473A. En ligne : [https://www.publicationsduquebec.gouv.qc.ca/fileadmin/gazette/pdf\\_encrypte/lois\\_reglements/2020F/72643.pdf](https://www.publicationsduquebec.gouv.qc.ca/fileadmin/gazette/pdf_encrypte/lois_reglements/2020F/72643.pdf).

<sup>6</sup> Arrêté numéro 2022-029 du ministre de la Santé et des Services sociaux en date du 31 mars 2022 concernant l'ordonnance de mesures visant à protéger la santé de la population dans la situation de pandémie de la COVID-19, (2022) 154 G.O.Q. 2, n° 14A, p. 1588A. En ligne : [https://www.publicationsduquebec.gouv.qc.ca/fileadmin/gazette/pdf\\_encrypte/lois\\_reglements/2022F/77083.pdf](https://www.publicationsduquebec.gouv.qc.ca/fileadmin/gazette/pdf_encrypte/lois_reglements/2022F/77083.pdf).

<sup>7</sup> *Loi visant à mettre fin à l'état d'urgence sanitaire tout en prévoyant le maintien de mesures transitoires nécessaires pour protéger la santé de la population*, sanctionnée le 1<sup>er</sup> juin 2022, L.Q. 2022, c. 15, art. 2.

Par ailleurs, vous désirez savoir si l'article 10 de la partie II de l'annexe V de la LTA s'applique à l'égard des Services rendus aux particuliers dans les situations 2 et 3 précitées s'ils sont fournis sur l'ordre d'une infirmière à la suite d'une évaluation faite par cette dernière.

## **Interprétation donnée**

### Taxe sur les produits et services (TPS)/Taxe de vente harmonisée (TVH)

En général, la fourniture d'un bien ou d'un service effectuée au Canada est assujettie à la TPS au taux de 5 % ou à la TVH au taux applicable dans la province dans laquelle la fourniture est effectuée, à moins d'être spécifiquement exonérée ou détaxée en vertu d'une disposition de la LTA.

#### *Services de santé*

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 restauratrices<sup>8</sup>;
- 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 santé<sup>9</sup>.

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, le fournisseur doit, 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 effectuée.

---

<sup>8</sup> Art. 1.1 de la Partie II.

<sup>9</sup> Art. 1.2 de la Partie II.

En appliquant le critère du but énoncé à cette définition, il est important de distinguer entre le but ou l'intention derrière une fourniture et les avantages pouvant être tirés de la fourniture. Le fait qu'une personne puisse tirer des avantages en matière de soins de santé par suite d'une fourniture ne constitue pas forcément le but de la fourniture. L'existence d'un lien entre une fourniture et l'obtention d'avantages en matière de soins de santé ne signifie pas toujours qu'il s'agit là du but de la fourniture et, par conséquent, le véritable but de la fourniture pourrait ne pas être visé par la définition d'une fourniture admissible de soins de santé.

À titre d'illustration, la fourniture d'un service de soins de santé effectuée à un particulier afin de satisfaire à des exigences préalables à l'embarquement d'une compagnie aérienne ou à celles d'un pays pour entrer sur son territoire n'est pas une fourniture admissible de soins de santé. Bien que cette fourniture puisse avoir des avantages indirects pour le particulier quant à la prévention de maladies, le but principal de la fourniture est de respecter des exigences d'embarquement ou d'entrée sur un territoire.

L'Énoncé de politique sur la TPS/TVH P-256 *Les fournitures admissibles de soins de santé et l'application de la TPS/TVH aux fournitures d'examens, d'évaluations, de rapports et de certificats médicaux* explique la portée de l'expression « fourniture admissible de soins de santé » pour l'application de l'article 1.2 de la Partie II<sup>10</sup>.

En résumé, pour déterminer si un service de santé est exonéré, il convient d'abord d'examiner s'il satisfait aux conditions de l'une des dispositions d'exonération de la Partie II et, le cas échéant, si les exclusions prévues aux articles 1.1 et 1.2 de la Partie II sont applicables. Si l'une des exclusions à l'exonération est applicable, la fourniture sera en principe taxable.

#### *Services de soins rendus par une infirmière ou une infirmière auxiliaire*

L'article 6 de la Partie II prévoit qu'est exonérée :

La fourniture de services de soins rendus à un particulier par un infirmier ou une infirmière autorisé, un infirmier ou une infirmière auxiliaire autorisé, un infirmier ou une infirmière titulaire de permis ou autorisé exerçant à titre privé ou un infirmier ou une infirmière psychiatrique autorisé, si les services sont rendus dans le cadre de la relation infirmier-patient.

La qualification d'un service de soins infirmiers se fait au cas par cas et repose sur l'appréciation des faits, en tenant compte notamment de la législation provinciale applicable à l'exercice de la profession d'infirmière et à l'exercice de la profession d'infirmière-auxiliaire.

---

<sup>10</sup> Agence du revenu du Canada, Énoncé de politique sur la TPS/TVH P-256 *Les fournitures admissibles de soins de santé et l'application de la TPS/TVH aux fournitures d'examens, d'évaluations, de rapports et de certificats médicaux*, 12 mai 2022. En ligne : <https://www.canada.ca/fr/agence-revenu/services/formulaires-publications/publications/p-256.html>.

La « relation infirmier-patient » s'entend des services infirmiers qui impliquent l'interaction personnelle entre une infirmière ou une infirmière-auxiliaire et un particulier qui est un patient, c'est-à-dire l'existence d'une relation entre l'infirmière ou l'infirmière-auxiliaire et le particulier et la prestation directe de soins ou d'interventions par cette dernière-auprès du particulier.

Ainsi, le service rendu par une infirmière ou une infirmière-auxiliaire, même s'il s'agit d'une activité pouvant être exercée par cette personne dans le cadre de sa profession, ne sera pas systématiquement exonéré de l'application de la TPS si ce service n'implique pas la prestation de soins ou d'interventions par l'infirmière ou l'infirmière-auxiliaire auprès du particulier dans le cadre d'une relation infirmier-patient.

### *Services de diagnostic*

L'article 10 de la Partie II prévoit qu'est exonérée :

La fourniture d'un service de traitement ou de diagnostic ou d'un autre service de santé, visé par règlement, rendu à un particulier, si la fourniture est effectuée sur l'ordre :

- a) d'un médecin ou d'un praticien;
- b) d'un infirmier ou d'une infirmière autorisé qui est habilité par les lois d'une province à ordonner un tel service, à condition que l'ordre soit donné dans le cadre de la relation infirmier-patient;
- c) d'une personne qui est autorisée par les lois d'une province à exercer la profession de pharmacien et à ordonner un tel service, à condition que l'ordre soit donné dans le cadre de la relation pharmacien-patient.

L'article 2 du *Règlement sur les services de santé (TPS/TVH)*<sup>11</sup> [Règlement] énumère les services visés pour l'application de l'article 10 de la Partie II, à savoir :

- a) les services de laboratoire ou de radiologie ou les autres services de diagnostic généralement offerts dans un établissement de santé;
- b) l'administration de drogues, de substances biologiques ou de préparations connexes dans le cadre de la prestation des services visés à l'alinéa a).

La position de l'ARC quant aux services visés à l'article 2 du Règlement a été précisée de la façon suivante dans *Nouvelles sur l'accise et la TPS/TVH*, n° 87 (hiver 2013) :

L'énoncé « les services de laboratoire ou de radiologie ou les autres services de diagnostic généralement offerts dans un établissement de santé » du règlement signifie les tests, les examens ou toute procédure de recherche ou d'analyse, ainsi que l'interprétation des résultats et les rapports des constatations, qui sont en général des types de services offerts dans un établissement de santé tel qu'un hôpital public et qui servent à la détection et à la détermination de la cause d'une maladie.

[Notre soulignement]

---

<sup>11</sup> DORS/91-23.

La qualification d'un service aux fins de l'application de l'article 10 de la Partie II s'effectue au cas par cas. En général, la fourniture d'un Service sera exonérée par cette disposition si elle est effectuée sur l'ordre de l'une des personnes mentionnées à cette disposition et si elle est généralement offerte dans un établissement de santé.

À cet égard, tel que le précise l'alinéa b) de l'article 10 de la Partie II, la fourniture d'un service de diagnostic visé par règlement et rendu à un particulier sera exonérée si cette fourniture est effectuée sur l'ordre d'une infirmière autorisée qui est habilitée par les lois d'une province à ordonner un tel service, à condition que l'ordre soit donné dans le cadre de la relation infirmier-patient. Au Québec, seule l'infirmière praticienne spécialisée peut, selon les conditions et les modalités prévues par règlement, prescrire des examens diagnostiques<sup>12</sup>.

#### *Service au volant, à domicile ou en clinique*

Selon notre compréhension des faits soumis, la fourniture du Service au volant, à domicile ou en clinique comprend le prélèvement, la réalisation du test, l'analyse en laboratoire, s'il y a lieu, la lecture et la communication des résultats ainsi que la complétion des documents administratifs.

Sur la base des critères de l'Énoncé de politique sur la TPS/TVH P-077R2 *Fourniture unique et fournitures multiples* émis le 26 avril 2004 par l'Agence du revenu du Canada (Énoncé P-077R2), nous sommes d'avis que cette fourniture est la fourniture unique d'un service.

#### - Situation 1

En raison de l'état d'urgence sanitaire, les infirmières et les infirmières auxiliaires étaient autorisées à effectuer sans ordonnance les services de dépistage de la COVID-19 dans le cadre de l'exercice de leur profession respective.

Le Service rendu à un particulier durant cette période par une infirmière ou une infirmière-auxiliaire, membre en règle de son ordre professionnel, est un service rendu dans le cadre d'une relation infirmier-patient qui est visé par l'exonération de l'article 6 de la Partie II.

Le Service n'étant pas de nature esthétique, l'exclusion prévue à l'article 1.1 de la Partie II ne s'applique pas.

Il conviendra par la suite à Société de déterminer, pour chaque situation donnée, si la fourniture du Service se qualifie de fourniture admissible de soins de santé au sens de la définition donnée à cette expression à l'article 1 de la Partie II.

#### - Situation 2

Dans cette situation, un Service est rendu au particulier par du Personnel formé sous la supervision d'une infirmière ou d'une infirmière auxiliaire qui s'assure que la procédure est conforme aux directives de la Santé publique. L'infirmière ou l'infirmière auxiliaire signe par la suite toute la documentation relative au Service.

---

<sup>12</sup> *Loi sur les infirmières et les infirmiers*, RLRQ, c. I-8, paragr. 36.1(2°).

Nous sommes d'avis qu'en l'absence d'une prestation de soins infirmiers rendue à un particulier par une infirmière ou une infirmière auxiliaire, membre en règle de son ordre professionnel, dans le cadre d'une relation infirmier-patient, la fourniture du Service rendu un particulier par du Personnel formé n'est pas une fourniture visée à l'article 6 de la Partie II.

Par ailleurs, nous devons déterminer si le Service se qualifie de service de diagnostic visé à l'article 10 de la Partie II.

La qualification d'un service aux fins de l'application de l'article 10 de la Partie II doit être faite au cas par cas et demeure une question de fait.

À cet égard, précisons que les Services rendus à la demande d'un particulier, d'un employeur ou dans le cadre des mesures d'urgence prises par le ministre de la Santé et des Services sociaux en application de l'article 123 de la *Loi sur la santé publique* (RLRQ, c. S-2.2) ne sont pas des services diagnostics visés à l'article 10 de la Partie II puisqu'ils ne sont pas rendus sur l'ordre de l'une des personnes mentionnées à cette disposition.

Dans le contexte soumis, le Service rendu à un particulier par du Personnel formé ne se qualifie pas de service diagnostic aux fins de l'application de l'article 10 de la Partie II.

Par conséquent, en l'absence d'une disposition d'exonération, la fourniture d'un Service rendu à un particulier par du Personnel formé sous la supervision d'une infirmière ou d'une infirmière auxiliaire est une fourniture taxable.

- Situation 3

Dans la Situation 3, le Service est rendu au particulier par du Personnel formé sans la supervision d'une infirmière ou d'une infirmière auxiliaire durant le processus.

Les conclusions présentées à la situation 2 précitée s'appliquent à cette situation. Par conséquent, il s'agit d'une fourniture taxable.

*Service en ligne*

Sur la base des critères de l'Énoncé P-077R2, nous sommes d'avis que, dans le contexte soumis, la fourniture du Service en ligne qui comprend les instructions données au particulier par une infirmière pour effectuer un test antigénique et l'envoi d'une lettre attestant le résultat est également la fourniture unique d'un service.

Le Service en ligne rendu à un particulier par une infirmière est un service qui fait partie de l'exercice de la profession d'infirmière<sup>13</sup>. Par conséquent, le Service en ligne qui est rendu à un particulier par une infirmière, membre en règle de son ordre professionnel, dans le cadre d'une relation infirmier-patient est visé par l'exonération de l'article 6 de la Partie II.

---

<sup>13</sup> *Code des professions*, RLRQ, c. C-26, art. 39.4.



Le Service en ligne n'étant pas de nature esthétique, l'exclusion prévue à l'article 1.1 de la Partie II ne s'applique pas.

Il conviendra par la suite à Société de déterminer, pour chaque situation donnée, si la fourniture se qualifie de fourniture admissible de soins de santé au sens de la définition donnée à cette expression à l'article 1 de la Partie II.

Les conclusions présentées aux situations 2 et 3 précitées quant aux Services rendus aux particuliers par du Personnel formé s'appliquent à cette situation.

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 1-4 *Service de décisions et d'interprétations en matière d'accise et de TPS/TVH*, 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/TVH 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/TVH.

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