



Québec, le 15 octobre 2020

\*\*\*\*\*

**Objet : Interprétation relative à la TPS  
Interprétation relative à la TVQ  
Activités facturées par des pharmaciens  
N/Réf. : 16-034510-002**

---

\*\*\*\*\*,

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) relativement au sujet mentionné en objet.

### Exposé des faits

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

1. Une société par actions canadienne (Société) exploite l'officine d'une pharmacie située au Québec.
2. Société est inscrite aux fichiers de la TPS et de la TVQ.
3. Les clients de Société ont accès à des pharmaciens et à des infirmières qualifiés.
4. Société souhaite facturer à ses clients les montants suivants :

### *Services rendus par un pharmacien*

- a) Mise en seringue d'un médicament devant être pris oralement :
  - Ce service consiste à transférer un médicament (par exemple un sirop) dans une seringue.
  - Société facture trois éléments en lien avec ce service :
    - le médicament;
    - la seringue;
    - l'acte de mise en seringue.
  - Vous précisez que, puisque le médicament et la seringue sont remboursés selon les dispositions de la dernière entente intervenue entre l'Association québécoise des pharmaciens propriétaires (AQPP) et le ministère de la Santé et des Services sociaux (MSSS), c'est uniquement l'acte de mise en seringue qui est facturé par Société au client, dans la case « Honoraires » sur la facture remise à ce dernier.

- b) Mise en pilulier de médicaments :
- Un pilulier est un boîtier en plastique de forme rectangulaire comportant 21 ou 28 cases disposées en 7 colonnes de 3 ou 4 rangées chacune. Chaque colonne étant destinée à recevoir la médication régulière d'une journée, le boîtier est valable pour une semaine complète de traitement<sup>1</sup>.
  - Société facture des montants en lien avec le service de mise en pilulier :
    - des honoraires de \*\*\*\*\* \$ par médicament par semaine plus \*\*\*\*\* \$ par pilulier par semaine;
    - lorsque requis, des frais de \*\*\*\*\* \$ pour les photographies, apposées à même le pilulier, du client et des médicaments. Ces frais sont indiqués sur une facture distincte, ils sont présentés séparément de tous autres frais.
- c) Transmission du profil pharmacologique d'un client :
- Vous nous avez soumis deux exemples de scénarios dans lesquels le profil pharmacologique doit être fourni de manière urgente :
    - Le client est admis à l'hôpital et l'infirmière qui le reçoit contacte Société afin de connaître la liste des médicaments pris par le client.
    - Le client a un malaise lors d'une visite chez le dentiste et ce dernier contacte Société afin d'obtenir le profil pharmacologique du client.
  - Le montant facturé est de \*\*\*\*\* \$.
- d) Transmission d'une demande de renouvellement d'ordonnance de médicament :
- Vous avez précisé qu'il ne s'agit pas de l'envoi d'une opinion pharmaceutique au médecin. Le pharmacien imprime un formulaire de renouvellement des médicaments concernés et l'envoie par télécopieur au médecin. Ce dernier pourra y apposer ses initiales afin de renouveler les ordonnances.
  - Le montant facturé est de \*\*\*\*\* \$.
- e) Fiche-calendrier pour l'administration des médicaments (fiche d'administration des médicaments) :
- Il s'agit d'une fiche servant au personnel infirmier afin que celui-ci administre le bon médicament au client selon la bonne posologie.
  - L'acte d'imprimer la fiche de médicaments doit être réalisé par le pharmacien ou, du moins, cette fiche doit être validée par le pharmacien. Ce dernier engage sa responsabilité quant aux renseignements qui y figurent.
  - Le montant facturé est de \*\*\*\*\* \$.
- f) Test de glycémie, de cholestérol ou de coagulation sanguine :
- Il s'agit de tests effectués par un pharmacien selon l'ordonnance d'un médecin.
  - Selon les informations que vous nous avez soumises, il ne s'agit pas de tests effectués dans le cadre d'une prise en charge du client par le pharmacien découlant des nouvelles activités de la « Loi 41 »<sup>2</sup> puisque l'entente intervenue entre l'AQPP et le MSSS ne permettrait pas aux pharmaciens de facturer des honoraires pour de tels tests.

---

<sup>1</sup> [https://www.opq.org/doc/media/803\\_38\\_fr-ca\\_0\\_norme\\_90\\_03\\_utilisation\\_pilulier\\_hebdomadaire.pdf](https://www.opq.org/doc/media/803_38_fr-ca_0_norme_90_03_utilisation_pilulier_hebdomadaire.pdf).

<sup>2</sup> *Loi modifiant la Loi sur la pharmacie*, L.Q., 2011, c. 37.

- Les montants facturés varient entre \*\*\*\*\* \$ et \*\*\*\*\* \$, selon le test effectué.
- g) Service de livraison des médicaments d'un client :
- Des frais fixes de livraison de \*\*\*\*\* \$ ne sont facturés au client que s'il était absent lors de la première tentative de livraison.
  - Une facture distincte est préparée pour ces frais de livraison.

#### *Services rendus par une infirmière*

Une infirmière effectue les services décrits ci-dessous, lesquels sont facturés par Société à son client :

- Administration d'un vaccin : \*\*\*\*\* \$;
- Nettoyage des oreilles : \*\*\*\*\* \$;
- Changement de pansement : \*\*\*\*\* \$ plus le coût du matériel;
- Consultation avec une infirmière (en matière d'allaitement, de stomie, de santé-voyage ou de nutrition) : \*\*\*\*\* \$ pour \*\*\*\*\* minutes de consultation.

#### **Interprétation demandée**

Vous souhaitez obtenir une interprétation de notre part afin de connaître le traitement fiscal applicable aux fournitures décrites à l'exposé des faits, et ce, lorsque les montants facturés au client de Société ne sont pas remboursés par la Régie de l'assurance maladie du Québec.

De plus, vous souhaitez savoir si l'infirmière effectue une fourniture en faveur de Société lorsqu'elle rend les services décrits à l'exposé des faits en tant qu'employée de Société ou en tant que travailleur autonome, et le cas échéant, si cette fourniture est taxable ou exonérée.

#### **Interprétation donnée**

Pour les fins de cette interprétation, nous avons tenu pour acquis que les montants que Société envisage de facturer à ses clients sont conformes à la législation pertinente ainsi qu'aux ententes conclues entre l'AQPP et le MSSS.

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

##### *Rappel des règles applicables*

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.

##### *a) Fournitures détaxées*

De façon générale, la partie I de l'annexe VI de la LTA énumère les médicaments et les substances biologiques dont la fourniture est détaxée. Cette partie I comporte des dispositions de détaxation d'un vaste éventail de drogues et de substances qui sont réglementées par les lois fédérales.

Généralement, ce sont les pharmaciens qui délivrent des médicaments par vente au détail. Normalement, les pharmaciens facturent des frais pour la délivrance de médicaments sur ordonnance. Ces frais constituent la contrepartie d'une fourniture détaxée lorsque le service de délivrance est fourni conjointement avec la fourniture d'un médicament dont la fourniture est détaxée en vertu de la partie I de l'annexe VI de la LTA. En effet, selon l'article 4 de la partie I de l'annexe VI de la LTA, est détaxée la fourniture d'un service qui consiste à délivrer une drogue dont la fourniture figure à cette partie I.

*b) Fournitures de services de santé exonérées*

La partie II de l'annexe V de la LTA 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 de l'annexe V de la LTA, à savoir :

- Sauf pour l'application de l'article 9 de la partie II de l'annexe V de la LTA, les fournitures de services esthétiques et les fournitures afférentes qui ne sont pas effectuées à des fins médicales ou restauratrices<sup>3</sup>;
- Sauf pour l'application des articles 9 et 11 à 14 de la partie II de l'annexe V de la LTA, les fournitures qui ne sont pas des fournitures admissibles de soins de santé<sup>4</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 de l'annexe V de la LTA :

*« 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. »

Pour déterminer si la fourniture d'un service de santé est exonérée, il convient d'abord d'examiner s'il est visé par l'une des dispositions de la partie II de l'annexe V de la LTA. Dans l'affirmative, il convient par la suite de déterminer s'il satisfait aux conditions de la disposition d'exonération et si les restrictions précitées prévues aux articles 1.1 et 1.2 de la partie II de l'annexe V de la LTA sont applicables.

---

<sup>3</sup> Art. 1.1 de la partie II de l'annexe V de la LTA.

<sup>4</sup> Art. 1.2 de la partie II de l'annexe V de la LTA.

En l'espèce, les dispositions pertinentes de la partie II de l'annexe V de la LTA sont celles relatives aux services rendus par une infirmière ou par un pharmacien.

*i. Services rendus par une infirmière*

L'article 6 de la partie II de l'annexe V de la LTA 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. »

*ii. Services rendus par un pharmacien*

L'article 7.3 de la partie II de l'annexe V de la LTA prévoit qu'est exonérée :

« La fourniture d'un service, sauf celui visé à l'article 4 de la partie I de l'annexe VI, rendu dans le cadre de l'exercice de la profession de pharmacien par un particulier donné qui est autorisé par les lois d'une province à exercer cette profession, si le service est rendu dans le cadre de la relation pharmacien-patient entre le particulier donné et un autre particulier et a pour but la promotion de la santé de l'autre particulier ou la prévention ou le traitement d'une maladie, d'un trouble ou d'une dysfonction de celui-ci. »

Pour être visés par l'article 7.3 de la partie II de l'annexe V de la LTA, les services offerts par les pharmaciens dans le cadre d'une relation pharmacien-patient doivent avoir pour but de promouvoir la santé du patient ou d'assurer la prévention ou le traitement d'une maladie, d'un trouble ou d'une dysfonction. De façon générale, l'expression « dans le cadre d'une relation pharmacien-patient » s'entend d'une situation où le pharmacien est engagé dans une relation professionnelle thérapeutique avec le patient. C'est généralement le cas lorsque le particulier établit une relation contractuelle avec un pharmacien pour la prestation de soins relatifs à sa santé.

*c) Fourniture unique/fournitures multiples*

Lorsque plusieurs biens ou services sont fournis, la question de savoir s'il s'agit d'une fourniture unique ou de fournitures multiples en est une de fait. À ce sujet, l'Agence du revenu du Canada (ARC) a indiqué, dans l'Énoncé de politique sur la TPS/TVH P-077R2 *Fourniture unique et fournitures multiples*, émis le 26 avril 2004, des principes permettant d'établir si une opération composée de plusieurs éléments constitue une fourniture unique ou deux fournitures ou plus.

## *Traitement fiscal*

### *a) Services rendus par un pharmacien*

#### *i. Mise en seringue d'un médicament devant être pris oralement*

Lorsque la fourniture d'un médicament est détaxée selon la partie I de l'annexe VI de la LTA, nous sommes d'avis que la mise en seringue par un pharmacien de ce médicament devant être pris oralement est détaxée en application de l'article 4 de la partie I de l'annexe VI de la LTA, car la mise en seringue fait partie du service de délivrance prévu à cet article 4.

Par exemple, la mise en seringue d'un sirop dont la fourniture est détaxée en vertu de la partie I de l'annexe VI de la LTA est détaxée. Par contre, la mise en seringue d'un sirop dont la fourniture est taxable (autre que détaxée) est également taxable (autre que détaxée), et ce, en application de la règle générale<sup>5</sup>, puisqu'aucune disposition de l'annexe VI de la LTA ne permet de la détaxer et qu'aucune disposition de l'annexe V de la LTA ne permet de l'exonérer.

#### *ii. Mise en pilulier de médicaments*

Nous sommes d'avis que la mise en pilulier par un pharmacien<sup>6</sup> de médicaments dont la fourniture est détaxée en vertu de la partie I de l'annexe VI de la LTA est détaxée selon l'article 4 de cette partie I. Par contre, la mise en pilulier de médicaments dont la fourniture est taxable (autre que détaxée) est taxable (autre que détaxée), et ce, en application de la règle générale<sup>7</sup>, puisqu'aucune disposition de l'annexe VI de la LTA ne permet de la détaxer et qu'aucune disposition de l'annexe V de la LTA ne permet de l'exonérer.

Dans l'éventualité où le pilulier contiendrait une combinaison de médicaments dont la fourniture de certains est détaxée et celle d'autres est taxable (autre que détaxée), il est considéré que des fournitures multiples<sup>8</sup> sont effectuées. Il y aurait lieu de faire une répartition entre les frais pour la mise en pilulier des médicaments dont la fourniture est taxable (autre que détaxée) et de ceux dont la fourniture est détaxée. La TPS au taux de 5 % s'appliquerait seulement au montant attribué aux médicaments dont la fourniture est taxable (autre que détaxée).

Quant aux frais pour les photographies du client et des médicaments, il s'agit de la contrepartie d'une fourniture taxable (autre que détaxée), et ce, en application de la règle générale<sup>9</sup>, puisqu'aucune disposition de l'annexe VI de la LTA ne permet de la détaxer et qu'aucune disposition de l'annexe V de la LTA ne permet de l'exonérer.

---

<sup>5</sup> Art. 165 de la LTA.

<sup>6</sup> Il s'agit d'une situation où le pharmacien rend le service de mise en pilulier directement au client.

<sup>7</sup> Art. 165 de la LTA.

<sup>8</sup> ARC, Énoncé de politique sur la TPS/TVH P-077R2 : *Fourniture unique et fournitures multiples*, 26 avril 2004.

<sup>9</sup> Art. 165 de la LTA.

iii. Transmission du profil pharmacologique d'un client

Nous sommes d'avis que le montant facturé au client pour la transmission (impression et envoi) d'un profil pharmacologique constitue la contrepartie d'une fourniture visée par l'article 7.3 de la partie II de l'annexe V de la LTA.

De plus, nous sommes d'avis que cette fourniture ne constitue pas une fourniture de services esthétiques et qu'elle se qualifie en tant que fourniture admissible de soins de santé, au sens des définitions prévues à l'article 1 de la partie II de l'annexe V de la LTA. Par conséquent, il s'agit d'une fourniture de service exonérée.

iv. Transmission d'une demande de renouvellement d'ordonnance

Nous sommes d'avis que le montant facturé par Société au client pour la transmission (impression et envoi) d'une demande au médecin visant à obtenir de sa part un renouvellement d'ordonnance constitue la contrepartie d'une fourniture taxable (autre que détaxée).

v. Fiche d'administration des médicaments

Nous sommes d'avis que le montant facturé par Société au client pour fournir une fiche d'administration des médicaments préparée par le pharmacien constitue la contrepartie d'une fourniture visée par l'article 7.3 de la partie II de l'annexe V de la LTA.

De plus, nous sommes d'avis que cette fourniture ne constitue pas une fourniture de services esthétiques et qu'elle se qualifie en tant que fourniture admissible de soins de santé, au sens des définitions prévues à l'article 1 de la partie II de l'annexe V de la LTA. Par conséquent, il s'agit d'une fourniture de service exonérée.

vi. Test de glycémie, de cholestérol ou de coagulation sanguine

Nous sommes d'avis que les montants facturés par Société au client pour un test de glycémie, de cholestérol ou de coagulation sanguine effectué par le pharmacien constituent des contreparties de fournitures visées par l'article 7.3 de la partie II de l'annexe V de la LTA.

De plus, nous sommes d'avis que ces services ne constituent pas des fournitures de services esthétiques et qu'ils se qualifient en tant que fournitures admissibles de soins de santé, au sens des définitions prévues à l'article 1 de la partie II de l'annexe V de la LTA. Par conséquent, il s'agit de fournitures de services exonérées.

vii. Service de livraison de médicaments à un client

Nous sommes d'avis que les frais de livraison facturés par Société au client, sur une facture distincte constituent la contrepartie d'une fourniture d'un service taxable (autre que détaxée), et ce, en application de la règle générale<sup>10</sup>, puisqu'aucune disposition de l'annexe VI de la LTA ne permet de la détaxer et qu'aucune disposition de l'annexe V de la LTA ne permet de l'exonérer.

---

<sup>10</sup> Art. 165 de la LTA.

*b) Services rendus par une infirmière*

i. Administration d'un vaccin

Nous sommes d'avis que l'administration d'un vaccin effectuée par une infirmière constitue une fourniture visée par l'article 6 de la partie II de l'annexe V de la LTA.

De plus, nous sommes d'avis que cette fourniture ne constitue pas une fourniture de services esthétiques et qu'elle se qualifie en tant que fourniture admissible de soins de santé, au sens des définitions prévues à l'article 1 de la partie II de l'annexe V de la LTA. Par conséquent, il s'agit d'une fourniture de service exonérée.

ii. Nettoyage des oreilles

Nous sommes d'avis que le nettoyage d'oreilles effectué par une infirmière constitue une fourniture visée par l'article 6 de la partie II de l'annexe V de la LTA.

De plus, nous sommes d'avis que cette fourniture ne constitue pas une fourniture de services esthétiques et qu'elle se qualifie en tant que fourniture admissible de soins de santé, au sens des définitions prévues à l'article 1 de la partie II de l'annexe V de la LTA. Par conséquent, il s'agit d'une fourniture de service exonérée.

iii. Changement de pansement

Nous sommes d'avis que le changement d'un pansement par une infirmière, incluant le matériel (ex. : pansement, bandage), constitue une fourniture unique visée par l'article 6 de la partie II de l'annexe V de la LTA.

De plus, nous sommes d'avis que cette fourniture ne constitue pas une fourniture de services esthétiques et qu'elle se qualifie en tant que fourniture admissible de soins de santé, au sens des définitions prévues à l'article 1 de la partie II de l'annexe V de la LTA. Par conséquent, il s'agit d'une fourniture de service exonérée.

iv. Consultation avec une infirmière

En ce qui concerne le service de consultation avec une infirmière, nous sommes d'avis qu'il s'agit d'un service de soins exonéré rendu à un particulier par un infirmier visé par l'exonération de l'article 6 de la partie II de l'annexe V de la LTA.

Toutefois, chaque situation devra être examinée au cas par cas afin de déterminer si l'une des exclusions à l'exonération prévues aux articles 1.1 et 1.2 de la partie II de l'annexe V de la LTA mentionnées précédemment s'applique au service de consultation.

Puisqu'une infirmière a généralement l'obligation de constituer et de tenir un dossier pour chacun des clients de Société qui la consultent, les notes de ses interventions pourront contribuer à établir la nature du service rendu et, par conséquent, à déterminer s'il est visé par l'une des exclusions prévues aux articles 1.1 et 1.2 de la partie II de l'annexe V de la LTA.

Quant à savoir si l'infirmière effectue une fourniture en faveur de Société lorsqu'elle rend les services décrits à l'exposé des faits, nous sommes d'avis que lorsqu'elle rend ces services en tant qu'employée de Société, elle n'effectue aucune fourniture en faveur de cette dernière.

Dans le cas où elle rend ces services en tant que travailleur autonome, nous sommes d'avis que l'entente de services conclue entre l'infirmière et Société doit être examinée afin de déterminer si les services rendus par l'infirmière sont visés par l'exonération de l'article 6 de la partie II de l'annexe V de la LTA.

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 \*\*\*\*\*, vous pouvez communiquer avec \*\*\*\*\*.

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

\*\*\*\*\*

Direction de l'interprétation relative  
aux taxes spécifiques

\*\*\*\*\*

Direction de l'interprétation relative  
au secteur public