

Québec, le 20 avril 2023

**Objet : Interprétation relative à la TPS/TVH
Interprétation relative à la TVQ
Services d'hygiénistes dentaires
N/Réf. : 22-059461-001**

Bonjour,

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) 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. *****.
2. *****.
3. *****.
4. ***** vous nous soumettez les situations suivantes :
 - a) Un hygiéniste dentaire¹ convient verbalement avec un dentiste ou une clinique dentaire que le taux horaire pour ses services est de *****. Il détermine lui-même son horaire de travail *****. Il utilise les installations et le matériel fournis par le dentiste ou la clinique dentaire pour effectuer ses services.

Vous indiquez qu'il est possible que le dentiste ou la clinique dentaire retienne un montant fixe ***** du total des honoraires payables à l'hygiéniste dentaire afin de tenir compte de l'utilisation des installations et du matériel fourni.
 - b) D'autres hygiénistes dentaires sont dans la même situation que celle décrite au point a), mais ils utilisent leur propre matériel.

¹ Le générique masculin est utilisé dans ce document, et ce, dans l'unique but d'alléger le texte.

- c) Un hygiéniste dentaire crée une société par actions pour rendre ses services et souhaite savoir s'il doit percevoir les taxes lorsqu'il dépasse un seuil de 30 000 \$ d'honoraires par année.
 - d) Des agences de placement de personnel peuvent recourir à des hygiénistes dentaires dans le cadre de remplacement de personnel dans les cliniques dentaires. Dans ce cas, l'hygiéniste dentaire conclut une entente (en son nom personnel ou au nom de son entreprise) avec l'agence de placement de personnel et non avec le dentiste ou la clinique dentaire.
5. Vous précisez que :
- Vous n'êtes pas en mesure de nous soumettre un exemple d'entente écrite intervenue entre un hygiéniste dentaire et un dentiste ou une clinique dentaire, car ces ententes sont habituellement verbales.
 - Les situations décrites au paragraphe 4 ne concernent pas les « hygiénistes dentaires indépendants », c'est-à-dire les hygiénistes dentaires qui facturent un tarif par service directement aux patients.
6. Selon le site Internet de l'Ordre des hygiénistes dentaires du Québec (OHDQ), à l'heure actuelle, un hygiéniste dentaire ne peut pas exercer sa profession par l'entremise d'une société par actions ou d'une société en nom collectif à responsabilité limitée².

Interprétation demandée

Vous souhaitez connaître l'application de la TPS/TVH et de la TVQ à l'égard des situations énoncées au paragraphe 4 de l'exposé des faits.

Interprétation donnée

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

En règle générale, suivant l'article 165 de la LTA, 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 en vigueur dans la province ou territoire où la fourniture est effectuée, à moins qu'il s'agisse d'une fourniture détaxée ou exonérée.

Salarié ou travailleur autonome

Le terme « fourniture » est défini au paragraphe 123(1) de la LTA comme comprenant, notamment, une prestation de services. Le terme « service », qui est aussi défini à ce paragraphe, exclut les services rendus par un salarié à son employeur relativement à son emploi.

² Ordre des hygiénistes dentaires du Québec. En ligne : <https://ohdq.com/hygienistes-dentaires/developpement-professionnel/modernisation/questions-sur-lautonomie-des-hygienistes-dentaires-et-modeles-daffaires/> (page consultée le 29 mars 2023).

Par conséquent, la rémunération reçue par un salarié dans le cadre de son emploi n'est pas une fourniture assujettie à la TPS/TVH et aucune taxe ne doit être perçue à l'égard de cette rémunération³.

Déterminer si une personne est un employé ou un travailleur autonome est une question de fait qui doit être examinée au cas par cas. Aux fins de notre interprétation, nous avons tenu pour avéré que les hygiénistes dentaires visés par la présente demande sont des travailleurs autonomes.

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 :

- Les fournitures de services esthétiques et les fournitures afférentes qui ne sont pas effectuées à des fins médicales ou restauratrices (article 1.1 de la Partie II)⁴;
- Les fournitures qui ne sont pas des fournitures admissibles de soins de santé (article 1.2 de la Partie II)⁵.

L'expression *Fourniture de services esthétiques* est définie comme suit à l'article 1 de la Partie II :

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

À ce sujet, les autorités fiscales sont d'avis que l'expression « fins médicales » désigne le maintien de l'état de santé, la prévention de maladies ainsi que le traitement et le soulagement de blessures, de maladies, de troubles ou d'incapacités. De même, l'expression « fins restauratrices » s'entend de toute intervention chirurgicale réalisée dans le but de corriger une anomalie résultant d'une malformation congénitale, d'un trouble de croissance, d'un traumatisme, d'une infection, d'une tumeur ou d'une maladie. La chirurgie restauratrice vise généralement à améliorer la capacité fonctionnelle, mais elle peut aussi avoir comme but de redonner au corps une apparence normale.

Sont des exemples de services esthétiques, les interventions chirurgicales et non chirurgicales visant généralement à améliorer l'apparence, comme la liposuction, les greffes des cheveux, les injections de toxine botulique et le blanchiment des dents, qui ne sont pas effectués dans le but de traiter un état pathologique ou à des fins restauratrices.

³ Pour plus d'information sur les distinctions entre un travailleur autonome et un salarié, nous vous invitons à consulter la publication IN-301 *Travailleur autonome ou salarié?* disponible sur le site Internet de Revenu Québec, en ligne : <https://www.revenuquebec.ca/documents/fr/publications/in/in-301%282017-10%29.pdf> (page consultée le 12 décembre 2022).

⁴ Sauf pour l'application de l'article 9 de la Partie II.

⁵ Sauf pour l'application de l'article 9 et 11 à 14 de la Partie II.

Quant à l'expression *Fourniture admissible de soins de santé*, elle est définie comme suit à l'article 1 de la Partie II :

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 quel but elle est effectuée.

Pour plus d'information sur l'expression « fourniture admissible de soins de santé », nous vous invitons à consulter 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'examen, d'évaluations, de rapports et de certificats médicaux* publié le 12 mai 2022 par l'Agence du revenu du Canada⁶.

En résumé, pour déterminer si un service de santé est exonéré, il convient d'abord d'examiner s'il est visé par l'une des dispositions de la Partie II. Dans l'affirmative, il convient par la suite de déterminer s'il remplit les conditions de la disposition d'exonération et si les exclusions précitées prévues aux articles 1.1 et 1.2 de la Partie II sont applicables.

Service d'hygiéniste dentaire

L'article 8 de la Partie II prévoit qu'est exonérée « [l]a fourniture d'un service d'hygiéniste dentaire ».

L'interprétation de ce que constitue un service visé par cette disposition repose sur l'appréciation des faits en tenant compte notamment de la législation provinciale applicable à l'exercice de la profession d'hygiéniste dentaire.

À cet égard, le paragraphe *k*) du premier alinéa de l'article 36 du *Code des professions* (RLRQ, c. C-26) prévoit que nul ne peut utiliser le titre d'« hygiéniste dentaire » s'il n'est titulaire d'un permis valide à cette fin et s'il n'est inscrit au tableau de l'Ordre professionnel des hygiénistes dentaires du Québec.

De plus, le paragraphe *k*) de l'article 37 et le paragraphe 1.4° de l'article 37.1 du *Code des professions* prévoient les activités pouvant être exercées par les hygiénistes dentaires.

⁶ 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'examen, 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> (page consultée le 12 décembre 2022).

Dans la mesure où le service rendu par un hygiéniste dentaire satisfait aux exigences de l'article 8 de la Partie II et qu'il n'est pas visé par les exclusions prévues aux articles 1.1 et 1.2 de la Partie II, la fourniture du service d'hygiéniste dentaire sera exonérée. Dans les autres cas, la fourniture sera en principe taxable.

À titre d'exemple, lorsqu'un hygiéniste dentaire effectue un service d'hygiéniste dentaire à des fins esthétiques et non à des fins médicales ou restauratrices, cette fourniture de service est taxable, car elle est exclue de l'exonération en raison de l'application de l'article 1.1 de la Partie II.

Il est important cependant de comprendre que chaque situation doit être évaluée au cas par cas et que l'application de dispositions législatives peut varier selon les circonstances.

Les éléments suivants sont notamment pris en considération dans la détermination du statut fiscal de la fourniture : l'entente entre les parties, la transaction qui a réellement lieu entre elles, le détail de la facturation, la responsabilité des parties à l'égard des services rendus aux patients ainsi que la direction et le contrôle du personnel en milieu de travail.

Dans cette perspective, vous trouverez nos commentaires généraux quant aux situations énoncées au paragraphe 4 de l'exposé des faits.

Remplacement dans une clinique dentaire

Dans les situations où un hygiéniste dentaire convient directement avec un dentiste ou une clinique dentaire d'effectuer des services d'hygiène dentaire à un tarif horaire afin de combler des besoins de personnel, il convient d'examiner l'entente conclue entre les parties afin de déterminer la nature de la fourniture.

De manière générale, dans la mesure où l'hygiéniste dentaire demeure responsable de la prestation de ses services et qu'il n'est pas assujéti à la direction ou au contrôle du dentiste ou de la clinique dentaire, il effectue la fourniture d'un service d'hygiéniste dentaire visé par l'article 8 de la Partie II.

Toutefois, il faudra ensuite déterminer si les services d'hygiéniste dentaire sont visés par les exclusions prévues aux articles 1.1 et 1.2 de la Partie II. Les services d'hygiéniste dentaire qui ne font pas l'objet de ces exclusions constituent des fournitures exonérées.

À l'inverse, par exemple, les services d'hygiéniste dentaire liés à un traitement de blanchiment de dents et exclus par l'article 1.1 de la Partie II constitueraient des services taxables.

Agence de placement

Nous sommes d'avis que la fourniture de personnel qualifié d'hygiénistes dentaires par une agence de placement de personnel à un dentiste ou à une clinique dentaire pour faire du remplacement ou pour combler des besoins de personnel ne constitue pas une fourniture visée par l'article 8 de la Partie II. En effet, bien qu'une telle fourniture s'appuie sur les compétences professionnelles d'un hygiéniste dentaire, il ne s'agit pas de la fourniture d'un « service d'hygiéniste dentaire ».

Par ailleurs, nous sommes d'avis que lorsque l'hygiéniste dentaire facture à une agence de placement de personnel des heures de disponibilité pour faire du remplacement ou d'un droit de faire appel à ses services, il effectue la fourniture taxable d'un bien meuble incorporel. Par conséquent, il ne s'agit pas d'une fourniture visée à l'article 8 de la Partie II.

Toutefois, lorsque l'hygiéniste dentaire facture à une agence de placement de personnel des heures réellement travaillées, il effectue la fourniture de services visés à l'article 8 de la Partie II. Comme mentionné précédemment, il faudra ensuite déterminer si les services d'hygiéniste dentaire sont visés par les exclusions prévues aux articles 1.1 et 1.2 de la Partie II afin de pouvoir conclure s'il s'agit ou non de fournitures exonérées.

Fourniture par une société par actions

Considérant que selon l'OHDQ les hygiénistes dentaires ne peuvent actuellement pas exercer leur profession par l'entremise d'une société par actions, les faits soumis ne nous permettent pas de déterminer l'application des taxes relativement à la fourniture effectuée par une société par actions auprès d'un dentiste ou d'une clinique dentaire aux fins de remplacement de personnel.

Les ententes conclues entre l'hygiéniste dentaire et la société par actions, ainsi qu'entre la société par actions et le dentiste ou la clinique dentaire, devront être examinées afin de déterminer la nature de la fourniture effectuée par la société par actions.

Montant retenu pour l'utilisation du matériel et des installations d'une clinique dentaire

Généralement, lorsqu'un dentiste ou une clinique dentaire retient un montant des honoraires payables à un hygiéniste dentaire pour l'utilisation des installations et du matériel fourni, ce montant constitue la contrepartie d'une fourniture taxable de services administratifs effectuée par le dentiste ou par la clinique dentaire à l'hygiéniste dentaire.

Seuil du petit fournisseur

Une personne qui effectue une fourniture taxable dans le cadre d'une activité commerciale doit généralement s'inscrire à moins de se qualifier à titre de petit fournisseur.

Dans la mesure où une personne n'est pas un petit fournisseur, c'est-à-dire, que le total de ses fournitures taxables et des fournitures taxables de ses associés⁷ est supérieur à 30 000 \$ pour le trimestre en cours ou pour les quatre trimestres civils qui le précèdent, la personne doit s'inscrire au fichier de la TPS/TVH si elle n'est pas déjà inscrite.

⁷ De manière générale, une personne est « associée » à une autre lorsque l'une contrôle l'autre. Par exemple, les personnes suivantes peuvent être considérées comme étant associées : un particulier et une société, deux sociétés, une personne et une société de personnes ou une fiducie.

Sur ce dernier point, il y a lieu de préciser que la personne qui est un petit fournisseur ne peut plus être considérée à ce titre immédiatement après la fin du mois civil qui suit les quatre trimestres civils dans lesquels elle a dépassé le montant limite de 30 000 \$. Lorsque le total de ses fournitures taxables excède 30 000 \$ durant le trimestre civil en cours, elle est tenue de s'inscrire dès le jour où il résulte d'une fourniture donnée un dépassement de ce montant au cours de ce trimestre.

Nous tenons à vous rappeler qu'à moins d'un choix exercé à cet effet, tout nouvel inscrit au fichier de la TPS/TVH dont les fournitures taxables, y compris celles de ses associés, totalisent 1,5 million de dollars ou moins se verra attribuer une fréquence de déclaration annuelle. Généralement, une déclaration annuelle doit être produite trois mois après le dernier jour de sa période de déclaration. De plus, à partir de la deuxième année, des acomptes provisionnels devront être versés si le montant net de la TPS/TVH à payer par l'inscrit pour l'année courante ou l'année antérieure à celle-ci est supérieur à 3 000 \$.

Pour plus d'information à ce sujet, nous vous invitons à consulter la publication IN-203 *Renseignements généraux sur la TVQ et la TPS/TVH* disponible sur le site Internet de Revenu Québec⁸.

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 cette lettre, vous pouvez communiquer avec *****.

Veillez agréer l'expression de nos sentiments les meilleurs.

Direction de l'interprétation relative
au secteur public

⁸ Revenu Québec, IN-203 « Renseignements généraux sur la TVQ et la TPS/TVH ». En ligne : <https://www.revenuquebec.ca/fr/services-en-ligne/formulaires-et-publications/details-courant/in-203/> (page consultée le 12 décembre 2022).