

Agence du revenu du Canada
Avis 181R
Février 2004

Document de travail

Application de la TPS/TVH aux fournitures d'évaluations médicales indépendantes et d'autres évaluations indépendantes

Le présent document a pour but de clarifier la position de l'Agence du revenu du Canada (ARC) en ce qui concerne l'application de la TPS/TVH aux évaluations médicales indépendantes et aux autres évaluations indépendantes. L'ARC la publie sous forme de version préliminaire afin d'obtenir des commentaires et des observations à son égard. Vous devez envoyer vos commentaires au plus tard **le 30 avril 2004** à l'attention de la personne suivante :

Le directeur
Division des organismes de services publics et des gouvernements
Direction de l'accise et des décisions de la TPS/TVH
Agence du revenu du Canada
320, rue Queen
Ottawa (ON) K1A 0L5
Téléphone : (613) 954-7656
Télécopieur : (613) 990-7584
Courriel : pierre.bertrand@ccra-adrc.gc.ca

Application de la TPS/TVH aux fournitures d'évaluations médicales indépendantes et d'autres évaluations indépendantes

Introduction

Au moment de rendre sa décision dans l'affaire *Riverfront Medical Evaluations Ltd. c. Canada* (« Riverfront »), la Cour canadienne de l'impôt a dû établir si les rapports d'évaluations médicales indépendantes (EMI) qu'une société fournit à des compagnies d'assurance et à des avocats consistent en la fourniture de « services de santé en établissement » effectuée par l'exploitant de l'établissement de santé à un patient de l'établissement. Essentiellement, la Cour a jugé qu'une EMI constitue la prestation de soins médicaux parce que le médecin procède à l'examen physique d'un particulier. De plus, la Cour a jugé que Riverfront était un « établissement de santé » pour l'application de la *Loi sur la taxe d'accise (LTA)* parce que les examens physiques y étaient effectués.

La Cour a conclu que les particuliers sont des « patients » de Riverfront parce qu'ils y sont allés pour se faire examiner par un médecin. Selon la Cour, étant donné que Riverfront a fourni les salles d'examen et l'équipement nécessaire à ces examens et qu'elle a versé des honoraires aux médecins pour avoir procédé à ces examens et pour avoir remis les rapports connexes, les EMI et les rapports connexes transmis par Riverfront constituent une fourniture exonérée en vertu de l'article 2 de la partie II de l'annexe V de la LTA. Cet article prévoit l'exonération de services de santé en établissement fournis par l'exploitant de l'établissement à un patient qui le fréquente. Par conséquent, pour que la fourniture d'une EMI soit exonérée, les activités comprises dans une EMI doivent figurer parmi les activités exonérées prévues dans la LTA.

Compte tenu des commentaires de la Cour relativement aux examens auxquels les médecins procèdent, nous avons reconsidéré notre position sur le statut fiscal des rapports d'EMI fournis directement par des médecins et sur les évaluations effectuées par d'autres professionnels de la santé. Notre position est exposée ci-dessous.

Article 2 de la partie II de l'annexe V de la LTA : « services de santé en établissement »

Comme il est susmentionné, l'exonération s'applique aux « services de santé en établissement » fournis par l'exploitant d'un établissement de santé à un patient de l'établissement. Lorsque l'exploitant d'un établissement de santé passe un marché avec un médecin en vue d'obtenir une EMI et un rapport connexe, deux conditions doivent être remplies pour que l'EMI soit réputée être un « service de santé en établissement » au sens de la LTA. Premièrement, les services fournis par le médecin doivent être rendus dans un établissement de santé et, deuxièmement, l'exploitant de l'établissement verse des honoraires au médecin qui fournit les services. Par conséquent, lorsqu'un médecin reçoit des honoraires de l'exploitant d'un établissement de santé pour les services qu'il a rendu dans l'établissement de santé, les services sont réputés être des « services de santé en établissement » pour l'application de la LTA.

La définition des expressions « établissement de santé » et « services de santé en établissement » est liée à l'article 2, qui prévoit l'exonération de la TPS/TVH des services de santé fournis en

VERSION PRÉLIMINAIRE
AUX FINS DE DISCUSSION SEULEMENT

établissement par l'exploitant de l'établissement à un patient de cet établissement de santé . Le libellé de la LTA relativement à cette exonération établit un lien entre le patient et l'établissement de santé de l'exploitant. Selon l'article en question, les services de santé en établissement rendus à un patient d'un établissement de santé de l'exploitant sont exonérés.

Articles 5 et 7 de la partie II de l'annexe V de la LTA

En vertu de l'article 5 de la partie II de l'annexe V de la LTA, les services d'examen et d'évaluation rendus par des médecins sont réputés être des fournitures de services de santé exonérées lorsqu'ils sont rendus à des particuliers.

De même, en vertu de l'article 7 de la partie II de l'annexe V de la LTA, les examens et les évaluations fournis par des praticiens des services suivants sont réputés être des fournitures exonérées si ces services sont fournis à des particuliers : l'optométrie, la chiropratique, la physiothérapie, la chiropodie, la podiatrie, l'ostéopathie, l'audiologie, l'orthophonie, l'ergothérapie, la psychologie ou la diététique.

Application de la TPS/TVH

Les situations ci-dessous exposent la façon dont la TPS/TVH est appliquée aux EMI selon le contexte dans lequel elles sont effectuées.

1. Toutes les activités liées à une EMI ont lieu dans un établissement de santé.

Dans cette situation, l'exploitant de l'établissement de santé acquiert les services d'un médecin pour fournir une EMI et un rapport connexe à un tiers. Les services rendus par le médecin sont fournis dans l'établissement de l'exploitant et ils consistent en l'examen d'un particulier et en la formulation d'un avis médical sur l'état de santé du particulier. L'exploitant communique avec le particulier pour prendre les dispositions nécessaires relatives à l'examen, et le particulier se rend à l'établissement de l'exploitant pour se faire examiner. Le médecin reçoit des honoraires de l'exploitant pour avoir effectué l'examen et formulé un avis médical.

- La fourniture effectuée par le médecin à l'exploitant de l'établissement de santé, qui consiste en l'examen du particulier et la formulation d'un avis médical sur l'état de santé du particulier, est considérée comme un service de santé rendu à un particulier. Cette fourniture est exonérée en vertu de l'article 5 de la partie II de l'annexe V de la LTA.
- Les services rendus par le médecin, pour lesquels celui-ci reçoit des honoraires de l'exploitant de l'établissement de santé, sont réputés être des « services de santé en établissement » parce qu'ils sont fournis dans l'établissement de l'exploitant. Dans cette situation, le particulier se rend à l'établissement de l'exploitant pour acquérir un service de santé en établissement (c.-à-d. un examen physique et un avis médical sur son état de santé). Compte tenu de ce qui précède, le particulier est considéré comme un patient de l'établissement et les services du médecin sont considérés comme ayant été rendus à ce patient. La fourniture faite par l'exploitant à un tiers (c.-à-d. les services d'un médecin) est donc un service de santé en établissement rendu à un patient d'un établissement, et cette fourniture est exonérée en vertu de l'article 2 de la partie II de l'annexe V de la LTA.

2. Les activités liées à l'EMI sont effectuées dans un établissement de santé et dans un autre établissement.

Situation A : Dans cette situation, l'exploitant de l'établissement de santé acquiert les services d'un médecin pour que ce dernier fournisse à un tiers une EMI et un rapport connexe. Le médecin fournit les services dans l'établissement de l'exploitant, qui consistent en l'examen d'un particulier et en la formulation d'un avis médical sur l'état de santé de ce particulier. L'exploitant communique avec le particulier pour prendre les dispositions nécessaires relatives à l'examen, et le particulier se rend à l'établissement de l'exploitant pour se faire examiner. Le médecin reçoit des honoraires de l'exploitant pour avoir procédé à l'examen et formulé un avis médical.

Au cours de l'examen, le médecin détermine que le particulier doit passer un test de diagnostic. L'exploitant envoie le particulier à un autre établissement (p. ex. une clinique de radiologie administrée par une autre personne) où on émettra le diagnostic demandé par le médecin. L'exploitant de la clinique de radiologie envoie les résultats du test de diagnostic à l'exploitant de l'établissement de santé qui, à son tour, communique les résultats au médecin. Le médecin examine les résultats et inclut ceux-ci dans le rapport médical. L'exploitant de l'établissement de santé paie l'exploitant de la clinique de radiologie pour les services de diagnostic.

- La fourniture effectuée par le médecin à l'exploitant de l'établissement de santé, qui comporte plusieurs éléments (c.-à-d. l'examen du particulier, la demande d'un test de diagnostic, l'examen des résultats du test et la formulation d'un avis médical sur l'état de santé du particulier), est considérée comme un service de santé rendu à un particulier. Cette fourniture est exonérée en vertu de l'article 5 de la partie II de l'annexe V de la LTA.
- Lorsque le médecin demande un test de diagnostic, la fourniture effectuée par la clinique de radiologie est exonérée en vertu de l'article 10 de la partie II de l'annexe V de la LTA.
- Les services rendus par le médecin, pour lesquels celui-ci reçoit des honoraires de l'exploitant de l'établissement de santé, sont considérés comme des « services de santé en établissement » parce qu'ils sont fournis dans l'établissement de l'exploitant. Dans cette situation, le particulier se rend à l'établissement de l'exploitant pour recevoir un service de santé en établissement (c.-à-d. un examen physique et un avis médical sur l'état de santé). Compte tenu de ce qui précède, le particulier est considéré comme un patient de l'établissement et les services du médecin sont considérés comme ayant été rendus à ce patient. La fourniture effectuée par l'exploitant à un tiers est un service de santé en établissement rendu à un patient de l'établissement et cette fourniture est exonérée en vertu de l'article 2 de la partie II de l'annexe V de la LTA.

Situation B : Dans cette situation, l'exploitant de l'établissement de santé acquiert les services du médecin X pour fournir à un tiers une EMI et un rapport connexe. Les services du médecin X sont fournis dans le bureau du médecin et ils consistent en l'examen d'un particulier, en l'examen des résultats des tests de diagnostic antérieurs et en la formulation d'un avis médical sur l'état de santé du particulier. L'exploitant communique avec le particulier pour prendre les dispositions nécessaires relatives à l'examen, et le particulier se rend au bureau du médecin X

VERSION PRÉLIMINAIRE
AUX FINS DE DISCUSSION SEULEMENT

pour se faire examiner. L'exploitant verse une contrepartie au médecin X pour la fourniture de l'examen du particulier et de l'avis médical.

L'exploitant de l'établissement de santé acquiert ensuite les services du médecin Z afin de fournir à un tiers une EMI et un rapport connexe. Les services rendus par le médecin Z sont fournis dans l'établissement de l'exploitant et ils consistent en l'examen de l'avis médical du médecin X au sujet du particulier, en l'examen des résultats des tests de diagnostic antérieurs, en la formulation d'un avis médical sur l'état de santé du particulier et en la production d'un rapport final, que l'exploitant fournit à un tiers. L'exploitant verse des honoraires au médecin Z pour les services fournis.

- La fourniture effectuée par le médecin X à l'exploitant de l'établissement de santé, qui consiste en l'examen d'un particulier, en l'examen des résultats du test de diagnostic et en la formulation d'un avis médical sur l'état de santé du particulier, est considérée comme la fourniture d'un service de santé rendu à un particulier. Cette fourniture est exonérée en vertu de l'article 5 de la partie II de l'annexe V de la LTA.
- La fourniture effectuée par le médecin Z à l'exploitant de l'établissement de santé, qui consiste en l'examen de l'avis médical du médecin X, en l'examen des résultats des tests de diagnostic antérieurs, en la formulation d'un avis médical sur l'état de santé du particulier et en la production d'un rapport final relatif à cet état de santé, est réputée être la fourniture d'un service de santé rendu à un particulier. Cette fourniture est exonérée en vertu de l'article 5 de la partie II de l'annexe V de la LTA.
- Dans cette situation, l'exploitant a communiqué avec le particulier pour prendre les dispositions nécessaires pour que celui-ci subisse un examen physique effectué par le médecin X. À l'établissement de l'exploitant, le médecin Z examine les résultats de l'examen et les résultats des tests de diagnostic antérieurs pour formuler un avis médical sur l'état de santé du particulier et pour produire un rapport final. Compte tenu de ce qui précède, le particulier est considéré comme un patient d'un établissement, et les services du médecin Z sont considérés comme des services de santé en établissement rendus à ce patient. La fourniture effectuée par l'exploitant au tiers est un service de santé en établissement rendu au patient de l'établissement, et la fourniture est exonérée en vertu de l'article 2 de la partie II de l'annexe V de la LTA.

3. Aucun examen n'est effectué dans l'établissement de santé et aucun avis médical lié à l'EMI n'y est formulé.

Dans cette situation, l'exploitant de l'établissement de santé acquiert les services d'un médecin afin de fournir à un tiers une EMI et un rapport connexe. Les services fournis par le médecin sont rendus dans le bureau du médecin et ils consistent en l'examen d'un particulier et en la formulation d'un avis médical sur l'état de santé du particulier. L'exploitant communique avec le particulier pour prendre les dispositions nécessaires relatives à l'examen, et le particulier se rend au bureau du médecin pour subir l'examen. Le médecin reçoit de l'exploitant une contrepartie pour l'examen du particulier et pour l'avis médical. L'exploitant peut demander au médecin de communiquer l'avis médical directement au tiers. Si le médecin communique l'avis médical à l'exploitant, ce dernier transmettra l'avis au tiers.

VERSION PRÉLIMINAIRE
AUX FINS DE DISCUSSION SEULEMENT

- La fourniture effectuée par le médecin à l'exploitant de l'établissement de santé, qui consiste en l'examen d'un particulier et la formulation d'un avis médical sur l'état de santé du particulier, est considérée comme un service de santé rendu à un particulier. Cette fourniture est exonérée en vertu de l'article 5 de la partie II de l'annexe V de la LTA.
- Les services rendus par le médecin, pour lesquels celui-ci reçoit une contrepartie de l'exploitant de l'établissement de santé, ne sont pas réputés être des « services en établissement de santé ». Par conséquent, la fourniture du rapport médical faite par l'exploitant de l'établissement de santé au tiers n'est pas exonérée en vertu de l'article 2 de la partie II de l'annexe V de la LTA. La TPS/TVH est facturée au taux de 7 % ou de 15 % sur la contrepartie demandée par l'exploitant de l'établissement de santé pour cette fourniture. Dans cette situation, les services du médecin ne répondent pas au critère des « services en établissement de santé » rendus dans l'établissement de l'exploitant. Par conséquent, la fourniture effectuée par l'exploitant ne constitue pas un service de santé en établissement.