



DESTINATAIRE : *****

EXPÉDITEUR : *****
DIRECTION DE L'INTERPRÉTATION RELATIVE AUX MANDATAIRES ET
AUX FIDUCIES

DATE : LE 19 OCTOBRE 2023

OBJET : **FRAIS MÉDICAUX – MATERNITÉ DE SUBSTITUTION ET AUTRES FRAIS**
N/RÉF. : 22-062522-001

La présente fait suite à votre demande ***** portant sur l'élargissement du crédit d'impôt pour frais médicaux concernant la maternité de substitution et autres frais.

Vous nous demandez si la dépense visée à l'un des articles 2 à 4 du Règlement sur le remboursement relatif à la procréation assistée¹, ci-après « RRPA », doit être incluse dans la liste des frais médicaux du paragraphe 118.2(2) de la Loi de l'impôt sur le revenu², ci-après « LIR », pour constituer une dépense admissible aux fins du crédit d'impôt pour frais médicaux. Plus précisément, votre question porte sur les dépenses suivantes :

- les frais de transport et les frais d'entreposage de spermatozoïdes et d'ovules;
- les frais de transport et les frais d'entreposage d'un embryon *in vitro*;
- les frais de déplacement supportés par un donneur pour le don d'ovules ou de spermatozoïdes;
- les frais de déplacement supportés par la mère porteuse pour agir à ce titre.

¹ DORS/2019-193.

² L.R.C. (1985), c. 1 (5^e suppl.).

RÉPONSE

Le ministère des Finances du Québec a annoncé, dans le bulletin d'information 2022-4 du 9 juin 2022³, que la législation et la réglementation fiscales québécoises seront modifiées pour y intégrer la mesure relative à l'élargissement du crédit d'impôt pour frais médicaux concernant la maternité de substitution et autres frais proposée dans le Discours sur le budget fédéral du 7 avril 2022, relativement aux frais engagés au cours des années d'imposition 2022 et suivantes.

La Loi d'exécution de l'énoncé économique de l'automne 2022⁴, portant notamment sur cet élargissement du crédit d'impôt pour frais médicaux⁵, a été sanctionnée le 15 décembre 2022. Concernant la législation québécoise, la Loi modifiant la Loi sur les impôts, la Loi sur la taxe de vente du Québec et d'autres dispositions⁶, ci-après « Loi 19 », a été sanctionnée le 26 septembre dernier.

Sommairement, l'élargissement du crédit d'impôt pour frais médicaux porte sur les frais médicaux liés à une mère porteuse ou à un donneur de sperme, d'ovules ou d'embryons, le remboursement des frais médicaux engagés par une mère porteuse ou un donneur de sperme, d'ovules ou d'embryons et les frais payés pour obtenir du sperme ou des ovules humains donnés. Par ailleurs, seuls les frais engagés au Canada sont admissibles.

Au Canada, la maternité de substitution et le don de gamètes et d'embryons sont réglementés en vertu de la Loi sur la procréation assistée⁷, ci-après « LPA », et les remboursements admissibles en vertu de cette loi sont indiqués dans le RRPA.

Frais pour obtenir des spermatozoïdes ou des ovules

Pour l'application de la Loi sur les impôts⁸, ci-après « LI », les frais médicaux admissibles aux fins du crédit d'impôt pour frais médicaux sont listés à l'article 752.0.11.1 de la LI.

³ Ministère des Finances du Québec, [Bulletin d'information 2022-4 « Harmonisation avec des modifications de nature fiscale annoncées par le gouvernement du Canada et ajustements à certaines mesures fiscales »](#), 9 juin 2022.

⁴ L.C. 2022, c. 19.

⁵ *Ibid.*, art. 18.

⁶ L.Q. 2023, c. 19.

⁷ L.C. 2004, c. 2.

⁸ RLRQ, c. I-3.

Le paragraphe *x* de l'article 752.0.11.1 de la LI⁹, édicté par l'article 55 de la Loi 19, prévoit que les frais médicaux d'un particulier sont les frais payés :

x) à une clinique de fertilité ou à une banque de donneurs, au Canada, à titre de frais ou d'autres montants à payer pour obtenir des spermatozoïdes ou des ovules afin de permettre la conception d'un enfant par le particulier visé à l'article 752.0.11, son conjoint ou une mère porteuse pour le compte du particulier.

L'article 752.0.12 de la LI a aussi été modifié par la Loi 19¹⁰ et se lit désormais comme suit :

752.0.12. Les frais visés au paragraphe *b* du deuxième alinéa de l'article 752.0.11, sauf lorsque ce paragraphe *b* fait référence aux frais décrits à l'un des paragraphes *o.6* et *x* de l'article 752.0.11.1, doivent avoir été payés au bénéfice du particulier, de son conjoint ou de toute personne qui, pendant l'année d'imposition au cours de laquelle les frais ont été engagés, est une personne à la charge du particulier.

Selon la LPA, un donneur ne peut pas être rémunéré, quelle que soit la manière, pour un don de spermatozoïdes ou d'ovules. Cependant, la LPA n'interdit pas d'acheter des spermatozoïdes ou des ovules provenant d'une autre personne que le donneur, à condition que cette personne n'agisse pas au nom du donneur, ni de vendre ou d'offrir de vendre des spermatozoïdes ou des ovules¹¹. La LPA permet ainsi aux cliniques de fertilité et aux banques de sperme d'imposer des frais pour leurs services, ce qui peut inclure l'entreposage, le transfert et l'utilisation des spermatozoïdes ou des ovules donnés.

En conséquence, les frais de transport et les frais d'entreposage de spermatozoïdes et d'ovules peuvent constituer des frais médicaux admissibles au titre du crédit d'impôt pour frais médicaux dans la mesure où les conditions prévues au paragraphe *x* de l'article 752.0.11.1 de la LI sont remplies.

⁹ Disposition équivalente à l'alinéa 118.2(2)*v*) de la LIR.

¹⁰ Art. 57.

¹¹ [Interdictions liées à l'achat de matériel reproductif et à l'achat ou à la vente d'embryons in vitro - Canada.ca](http://Canada.ca).

Remboursements relatifs à la procréation assistée

L'article 752.0.11.1.5 de la LI¹², édicté par la Loi 19, prévoit ce qui suit :

752.0.11.1.5. Pour l'application du paragraphe *b* du deuxième alinéa de l'article 752.0.11, sont réputés, sous réserve de l'article 752.0.11.1.3, des frais médicaux visés à l'article 752.0.11.1 les montants qui, à la fois :

- a) sont payés par le particulier ou son conjoint;
- b) répondent à l'une des exigences suivantes :
 - i. ils constituent des dépenses visées à l'un des articles 2 à 4 du Règlement sur le remboursement relatif à la procréation assistée édicté en vertu de la Loi sur la procréation assistée (Lois du Canada, 2004, chapitre 2);
 - ii. ils sont payés à l'égard d'une mère porteuse ou d'un donneur et constitueraient des dépenses visées au sous-paragraphe *i* s'ils avaient été payés à la mère porteuse ou au donneur;
- c) seraient des frais médicaux visés à l'article 752.0.11.1 s'ils avaient été payés à l'égard d'un bien ou d'un service fourni au particulier ou à son conjoint;
- d) sont des dépenses engagées au Canada;
- e) sont payés afin que le particulier devienne père ou mère.

Ainsi, les dépenses visées à l'un des articles 2 à 4 du RRPA doivent être incluses dans la liste des frais médicaux de l'article 752.0.11.1 de la LI pour constituer des frais médicaux admissibles au titre du crédit d'impôt pour frais médicaux, et ce, conformément au paragraphe *c* de l'article 752.0.11.1.5 de la LI.

¹² Disposition équivalente au paragraphe 118.2(2.21) de la LIR.

Les articles 2 à 4 du RRPA prévoient, entre autres, les dépenses suivantes :

- les frais ci-après, supportés par un donneur pour le don d’ovules ou de spermatozoïdes :
 - a) les frais de déplacement, notamment les frais de transport, de stationnement, de repas et d’hébergement;
 - b) les frais pour la prestation de soins aux personnes à charge ou aux animaux de compagnie;
 - c) les frais de services de consultation;
- les frais ci-après, supportés par quiconque :
 - a) les frais d’entretien d’un embryon *in vitro*, y compris les frais d’entreposage;
 - b) les frais de transport d’un embryon *in vitro*, y compris les frais de sa préparation en vue du transport, ainsi que le coût du contenant d’expédition et les frais de sa préparation en vue du transport;
- les frais ci-après, supportés par la mère porteuse pour agir à ce titre :
 - a) les frais de déplacement, notamment les frais de transport, de stationnement, de repas et d’hébergement;
 - b) les frais pour la prestation de soins aux personnes à charge ou aux animaux de compagnie;
 - c) les frais de services de consultation.

En conséquence, les montants payés pour les frais de transport et les frais d’entreposage d’un embryon *in vitro* doivent satisfaire aux conditions du paragraphe *a* de l’article 752.0.11.1 de la LI¹³. Si tel est le cas, pour l’application du paragraphe *b* du deuxième alinéa de l’article 752.0.11 de la LI, ces frais seront réputés constituer des frais médicaux admissibles d’un particulier dans la mesure où les autres conditions prévues à l’article 752.0.11.1.5 de la LI sont remplies¹⁴.

¹³ Agence du revenu du Canada, Interprétation technique 2020-0842461E5 « *Egg freezing and storage* », 10 juillet 2020.

¹⁴ Ces frais ne sont pas visés au paragraphe *x* de l’article 752.0.11.1 de la LI.

Finally, les frais de déplacement supportés par un donneur pour le don d'ovules ou de spermatozoïdes et les frais de déplacement supportés par la mère porteuse pour agir à ce titre doivent satisfaire aux conditions du paragraphe *h* ou *i* de l'article 752.0.11.1 de la LI¹⁵. Si tel est le cas, pour l'application du paragraphe *b* du deuxième alinéa de l'article 752.0.11 de la LI, ces frais de déplacement seront réputés constituer des frais médicaux d'un particulier dans la mesure où les autres conditions prévues à l'article 752.0.11.1.5 de la LI sont remplies.

Notez que les frais médicaux visés à l'article 752.0.11.1 de la LI ne comprennent pas les frais visés au paragraphe *a* du premier alinéa de l'article 752.0.11.1.3 de la LI notamment.

¹⁵ Ces frais ne sont pas visés au paragraphe *x* de l'article 752.0.11.1 de la LI.