

Université de Montréal

*S'opposer à l'incorporation des professionnels au Québec: une question
de justice sociale*

Par Guillaume Bélec

Département de Philosophie,
Faculté des Arts et des Sciences

Mémoire présenté en vue de l'obtention du grade de Maître ès arts (M. A.)
En philosophie, option enseignement au collégial

Avril 2017

© Guillaume Bélec, 2017

Résumé

Alors que de multiples compressions ont eu des effets négatifs sur le système public, illustrant la « rigueur budgétaire » des dernières années au Québec, nombreuses sont les pratiques permettant à plusieurs citoyens pourtant très bien nantis d'échapper légalement au fisc. Parmi celles-ci se trouve une stratégie fiscale relativement récente et de plus en plus utilisée: l'incorporation des professionnels. Ce mémoire, qui s'inscrit dans une perspective d'éthique sociale et économique, vise à remettre en question cette pratique fiscale d'un point de vue moral.

Pour ce faire, nous soulignons d'abord les inégalités fiscales évidentes découlant d'un traitement différencié accordé aux professionnels. Comprenons, pour le dire simplement, que les avantages fiscaux liés au statut légal de l'incorporation sont pratiquement inaccessibles à plusieurs entrepreneurs prenant un réel risque financier dont la rémunération est de loin inférieure à une majorité de professionnels pouvant s'incorporer. Or, de telles inégalités posent des problèmes d'équité substantiels, lesquels sont abordés en deuxième partie de ce mémoire. En effet, en permettant l'abaissement du taux effectif d'imposition chez des professionnels bien situés dans l'échelle socio-économique, l'incorporation contrevient notamment à des principes de capacité de payer et à son interprétation possible du sacrifice égal. Enfin, dans la troisième partie de notre projet axée sur une perspective de justice distributive plus largement construite, nous remettons en question la position gouvernementale s'appuyant sur le principe de différence rawlsien et son argument des incitatifs économiques. Nous soulignons, d'une part, qu'une justification de l'incorporation basée sur ces incitatifs laisse place à de larges inégalités et est révélatrice d'une société dans laquelle s'opère une brèche dans la condition élémentaire de communauté. D'autre part, nous soutenons qu'une telle position va à l'encontre d'un ethos égalitariste que devraient promouvoir les citoyens et le gouvernement en respect au principe de différence et que, selon ce point de vue, permettre l'incorporation revient à cautionner une forte injustice.

Mots-clés: justice sociale, justice fiscale, incorporation des professionnels, éthique sociale et économique, équité, fiscalité et impôts.

Abstract

While many budget cuts have dented public coffers, illustrating the "budgetary rigor" of recent years in Quebec, some fiscal practices allow very well-off citizens to legally reduce their tax burdens. Among them is a relatively recent and increasingly used tax strategy: the incorporation of professionals. This thesis aims to question this tax practice from a moral point of view.

First, we empirically highlight socio-economic inequalities resulting from differential treatment granted to professionals. We assume that the tax advantages associated with the legal status of incorporation are practically inaccessible to many entrepreneurs who take real financial risks and whose remuneration is far less than most professionals who can incorporate. Such inequalities carry substantial equity problems, which will be discussed in the second section of this thesis. Indeed, with the lower effective tax rate of professionals well situated on the socio-economic scale, incorporation contravenes the principle of capacity to pay and its possible interpretation of equal sacrifice. Finally, in the third part of our project focusing on a broader perspective of distributive justice, we question the government's position based on the Rawlsian difference principle and its argument of economic incentives. On one hand, we emphasize that justifying incorporation by appeal to economic incentives leaves place to large inequalities and reveal a society in breach of elementary community condition. On the other, we argue that this viewpoint infringes an egalitarian ethos that should be promoted by the citizens and the government in accordance with the principle of difference and that, according to this view, allowing incorporation amounts to endorse a strong injustice.

Keywords: social justice, fiscal justice, professional's incorporation, social and economic ethics, equity, fiscality and taxes.

Remerciements

La rédaction de ce mémoire fut un travail de longue haleine dont la réalisation n'aurait pu arriver à terme sans la contribution de plusieurs personnes.

Je tiens d'abord à remercier mon directeur de recherche, Peter Dietsch, pour les nombreux encouragements, conseils et commentaires critiques, de même que pour les réorientations qu'il a su proposer pour ce mémoire. Son respect, sa confiance, son humilité et sa générosité témoignent de sa grande qualité non seulement à titre de directeur de recherche, mais aussi en tant que personne que j'ai eu le plaisir de côtoyer.

Je remercie également le Centre de Recherche en Éthique pour le soutien financier octroyé pour la rédaction de ce mémoire. Je suis redevable à plusieurs de ses membres, parmi lesquels figurent particulièrement Clément Fontan et Danielle Zwarthoed pour leurs commentaires constructifs.

Je remercie également Thibault et Sophia pour leur amitié et les discussions philosophiques, leurs objections ayant certainement contribué à relever le niveau de réflexion derrière tout ce travail. Merci également à Gaston de m'avoir accordé son aide pour la révision du manuscrit.

Je dois évidemment beaucoup à mes parents, Micheline et André. Merci pour votre précieux soutien et pour cette éducation humaine ayant éveillé en moi un fort souci pour la justice.

Finalement, et non le moindre, je tiens à remercier du fond du cœur ma compagne de tous les jours, Laurence, pour ses multiples encouragements et pour son amour. Chaque combat pour la quête d'un monde meilleur m'est inspiré par sa bonté, sa générosité et son indéfectible détermination. Sans elle, rien de tout cela n'aurait été possible.

Table des matières

| | |
|--|------------------|
| <i>Résumé</i> | <i>i</i> |
| <i>Abstract</i> | <i>ii</i> |
| <i>Remerciements</i> | <i>iii</i> |
| <i>Table des matières</i> | <i>iv-v</i> |
| | |
| <i>1. Introduction</i> | <i>1</i> |
| <hr/> | |
| <i>1.1 Une courte description des différentes sections du mémoire</i> | <i>5</i> |
| | |
| <i>2. Le problème de l'incorporation</i> | <i>8</i> |
| <hr/> | |
| <i>2.1 Un bref historique</i> | <i>8</i> |
| <i>2.2 Incorporation et société par actions: une brève excursion en comptabilité et en fiscalité</i> | <i>11</i> |
| <i>2.3 La problématique actuelle et le cas particulier de l'incorporation médicale au Québec: deux premiers enjeux normatifs</i> | <i>15</i> |
| <i>2.3.1 Le déséquilibre fiscal lié au statut des médecins incorporés</i> | <i>17</i> |
| <i>2.3.2 Des avantages fiscaux réservés à une minorité bien nantie</i> | <i>21</i> |
| | |
| <i>3. Des critères d'équité dans l'imposition contre l'incorporation</i> | <i>25</i> |
| <hr/> | |
| <i>3.1 Introduction</i> | <i>25</i> |
| <i>3.2 Deux fonctions principales de l'impôt</i> | <i>26</i> |
| <i>3.3 L'équité horizontale</i> | <i>29</i> |
| <i>3.4 L'équité verticale</i> | <i>31</i> |
| <i>3.4.1 L'approche par bénéfices</i> | <i>32</i> |
| <i>3.4.2 Le principe de la capacité de payer et le sacrifice égal</i> | <i>36</i> |
| <i>3.4.2 a) Son application à l'incorporation</i> | <i>39</i> |
| <i>3.4.2 b) Quelques objections</i> | <i>40</i> |
| <i>3.5 Des critères pertinents, mais insuffisants</i> | <i>43</i> |

| | |
|--|-----------|
| 4. Justice sociale et incorporation | 45 |
| 4.1 Introduction | 45 |
| 4.2 La théorie de la justice comme équité... | 46 |
| 4.2.1 : ...et son principe de différence en appui à l'incorporation | 49 |
| 4.3 La critique de Cohen à l'argument rawlsien des incitatifs | 53 |
| 4.3.1 a) La critique externe: problème de kidnapping et de communauté de justification | 55 |
| 4.3.1 b) La critique en lien avec l'incorporation: un choix injustifiable des talentueux | 58 |
| 4.3.1 c) Une objection importante | 62 |
| 4.3.2 a) La critique interne: des incitatifs comme entorse au principe de différence | 65 |
| 4.3.2 b) L'objection de la structure de base et la contrainte de faisabilité | 68 |
| 4.3.3 L'argument des incitatifs: entre justice et « expediency » | 70 |
| 4.4 Un « devoir dynamique » d'opposition à l'incorporation | 72 |
| 5. Conclusion | 74 |
| | |
| Bibliographie | 76 |

1. Introduction

« *Le déséquilibre entre les pauvres et les riches est la plus ancienne et la plus fatale maladie des républiques* »

-Plutarque¹

Le contexte marquant actuellement les sociétés démocratiques et libérales est à la fois fort problématique et très préoccupant. Au tournant du 20^e siècle, principalement depuis la fin des années 70, une réelle croissance de la disparité des revenus et des richesses est observée dans la grande majorité des pays industrialisés du monde². À preuve, l'Organisation de Coopération et de Développement Économique (OCDE) publiait un rapport en 2015 dans lequel elle faisait un constat très clair: les inégalités de revenus, dans plusieurs de ses États membres, ont atteint un niveau critique et historique. Alors que leur coefficient de Gini³ se chiffrait en moyenne à 0.29 dans le milieu des années 80, il avait augmenté de 10% à 0.32, s'étant détérioré dans 17 de ces 22 pays en 2013⁴. Sur le plan des richesses au niveau mondial, c'est pire, les huit milliardaires les plus fortunés de la planète possédant dorénavant un patrimoine apparemment équivalent à celui détenu par la moitié de la population mondiale la plus pauvre⁵.

¹ La référence est tirée de l'ouvrage de ROBICHAUD, David et Patrick TURMEL. *Repenser les inégalités, la richesse et la fabrication des grille-pains*, Montréal: Atelier 10, 2012, p. 7.

² Plus particulièrement aux États-Unis et au Canada, les tendances égalitaires observées sur le plan des revenus à la sortie de la Seconde Guerre mondiale ont été renversées dès le début des années 80. Voir à ce sujet SAEZ, Emmanuel et Michael R. VEALL. « The Evolution of High Incomes in Northern America: Lessons from Canadian Evidence », *American Economic Review*, 2005/3, n° 95, p. 831-849.

³ Le coefficient de Gini est une unité de mesure témoignant du niveau d'inégalité des revenus au sein d'une nation. Variant entre 0 et 1, il prend la mesure entre une égalité parfaite et une stricte inégalité qui traduirait, pour pousser l'exemple à l'extrême, la situation d'une personne engrangeant à elle seule tous les revenus d'un pays donné.

⁴ OCDE. *Toujours concernés: Pourquoi moins d'inégalité profite à tous*, Paris: OCDE, 2015, p. 26.

⁵ HARDOON, Deborah. « Une économie au service des 99% », Oxford: Oxfam, 2017, [En ligne], https://www.oxfam.org/sites/www.oxfam.org/files/file_attachments/bp-economy-for-99-percent-160117-fr.pdf (Page consultée le 28 février 2017). L'étude réalisée par l'ONG a été vivement critiquée puisqu'inspirée des données du Crédit Suisse qui, dans sa méthode de comptabilisation, substitue la richesse au patrimoine et calcule les actifs d'une personne en lui soustrayant ses dettes. Avec cette méthode, un récent diplômé endetté d'Harvard comptera ainsi comme étant plus miséreux sur le plan des richesses, par exemple, qu'une personne défavorisée d'Afrique dont la dette serait nulle. Mais au-delà de cette considération, un tel portrait donne tout de même une perspective claire illustrant l'ampleur de la concentration de la richesse et des inégalités actuelles. Pour une référence académique incontournable

Parmi plusieurs facteurs témoignant de cette lourde tendance, l'engrangement toujours croissant de la grande partie des revenus par le centile le plus riche de la population a de quoi déconcerter les plus sceptiques. Aux États-Unis, par exemple, la part des revenus des ménages *après impôts* du centile supérieur a plus que doublé en presque 30 ans, passant de près de 8% en 1979 à 17% en 2007⁶, tandis qu'au Canada, celle-ci augmentait de 7,9 % en 1982 à 13,8 % en 2007⁷. Alors que les pays scandinaves, réputés pour leurs politiques égalitaristes, n'échappent pas à la tendance, on peut mieux comprendre la présence d'inégalités économiques au Québec. En fait, elles sont telles que le 1% y obtenait environ 10% des revenus de marché, le phénomène sévissant dans un degré moindre qu'ailleurs en Amérique du Nord⁸.

Si différents facteurs attribuables au marché peuvent expliquer la situation (pensons notamment à l'évolution technologique ayant fait augmenter la demande de travailleurs qualifiés engrangeant de hauts salaires ou encore à la forte concurrence exercée par les pays émergents incitant les entreprises à réduire leurs coûts de main-d'œuvre⁹), on ne saurait passer sous silence la modification graduelle des normes sociales, plus particulièrement en matière d'impôt, réalisée au cours des dernières décennies. En fait, dans la grande majorité des pays industrialisés, l'effet redistributif de la fiscalité s'est affaibli¹⁰. Alors que des baisses progressives et marquées des taux marginaux d'imposition sur les hauts revenus ont sévi un peu partout dans le monde, elles ont été corrélées à l'accroissement de l'écart entre le 1% et le reste de la population, notamment au Canada,

portant sur leur évolution sur une longue période, voir PIKETTY, Thomas. *Le capital au XXIe siècle*, Paris: Seuil, 2013.

⁶ OCDE. *Toujours plus d'inégalités*, Paris: OCDE, 2012, p. 18.

⁷ À noter qu'il s'agit, cette fois, de revenus individuels *avant* impôts et transferts. YALNIZYAN, Armine. *The Rise of Canada's Richest 1%*, Ottawa: Canadian Centre for Policy Alternatives, 2010, p. 12. En 2013, ce 1% récoltait précisément 13,62% des revenus de marché (incluant les gains en capital) au Canada. Voir FACUNDO, A., ATKINSON A. B., PIKETTY, T., SAEZ. E., et G. ZUCMAN. *The World Wealth and Income Database*, [En ligne], <http://www.wid.world/#Country:3> (Page consultée le 15 juin 2016).

⁸ LISÉE, Jean-François. *Comment mettre la droite K.- O. en 15 arguments*, Montréal: Stanké, 2012, p. 26. Pour une étude intéressante portant sur l'évolution des revenus du 1% au Québec, consulter ZORN, Nicolas. *Le modèle québécois à l'épreuve des excès? Évolution de la part des revenus captée par le 1 % le plus riche au Québec, 1973-2008*, Mémoire de maîtrise, Montréal: Université du Québec à Montréal, 2012.

⁹ VEALL, Michael R. « Top Income Shares in Canada: Recent Trends and Policy Implications », *Canadian Journal of Economics*, 2012/4, n° 45, p. 1254 -1255.

¹⁰ Parmi une multitude d'ouvrages sur le sujet, voir notamment ATKINSON, Anthony B. *Inequality: What can be done?*, Cambridge: Harvard University Press, 2015, Chap. 2: *Learning from History*.

contribuant probablement à la progression des inégalités socio-économiques¹¹. Ainsi a-t-on vu au Québec, par exemple, le taux marginal maximal combiné passer de 69,8 en 1981 à 49,975% en 2013¹² et le nombre de paliers d'imposition passer de 16 (en 1988) à seulement 4 durant la même période. Or, étant donné la croissance des inégalités, ceci est pour le moins surprenant.

Un tel paradoxe s'observe également sur la scène politique québécoise, alors qu'un contexte de « rigueur budgétaire » a sévi ces dernières années, au moment où de telles inégalités ont cours. Nombreuses en effet sont les compressions ayant eu des répercussions négatives directes sur le système public, que ce soit en éducation, en santé ou dans les services sociaux¹³. Nul n'ignore pourtant l'impact crucial de l'accès à des services éducatifs et à des soins de santé de qualité, entre autres services essentiels livrés par l'État, sur la promotion d'une égalité des chances permettant à chacun de réaliser son projet de vie. Mais au moment même où les revenus semblent limités, de l'aveu de ce gouvernement, et qu'une pression se fait sentir sur la classe moyenne par certaines hausses de tarifs, nombreuses sont, en surcroît aux baisses d'impôts déjà octroyées ces dernières décennies, les pratiques permettant à plusieurs citoyens pourtant très bien nantis d'échapper *légalement* au fisc. Parmi elles se trouve une stratégie relativement récente et de plus en plus utilisée à l'heure actuelle: l'incorporation¹⁴ des membres des ordres professionnels. Celle-ci réfère généralement à la création d'une société par actions, c'est-à-dire une entité juridique distincte sur le plan fiscal qui, en rendant possible l'utilisation de différentes tactiques dites « agressives » (impôt différé, fractionnement de revenu et déductions de

¹¹ VEALL, Michael R. *Op. Cit.*, p. 1259. Évidemment, corrélation n'égal pas causalité, bien que le lien semble fort ici.

¹² BOURQUE, Gilles L. « Inégalités et fiscalité: nous faisons fausse route », *Note d'intervention de l'Institut de recherche en économie contemporaine*, 2014, n° 36, p. 1. Notons que ce taux marginal maximal combiné a été augmenté à plus de 53% en 2016 avec le gouvernement Trudeau.

¹³ De telles compressions ont véritablement affecté les plus vulnérables de la société québécoise, tel que l'avait constaté l'ex-protectrice du citoyen du Québec, Raymonde Saint-Germain, dans son rapport annuel de 2015. Cela avait aussi été admis par le premier ministre lui-même, en écho à ce rapport. Voir CHOUINARD, Tommy. « Les compressions affectent les services à la population, reconnaît Couillard », *La Presse*, 2015, [En ligne], <http://www.lapresse.ca/actualites/politique/politique-quebecoise/201509/22/01-4902893-les-compressions-affectent-les-services-a-la-population-reconnait-couillard.php> (Page consultée le 22 août 2016).

¹⁴ Dans le jargon fiscal québécois, « s'incorporer » signifie constituer une société ou créer sa propre compagnie. Nous utiliserons régulièrement ce terme dans le cadre de ce mémoire.

gains en capital), permet à près de 25 000 professionnels québécois¹⁵ d'économiser des sommes considérables en impôt au moment même où sévit ce contexte de rigueur budgétaire. Du nombre, près de 10 000 médecins épargnent au moins 150 millions de dollars chaque année¹⁶.

Notre mémoire, qui s'inscrit dans une perspective d'éthique sociale et économique, aura pour objectif de remettre en question une telle pratique fiscale d'un point de vue *moral*. Pour ce faire, nous poserons la question suivante: est-il légitime que le gouvernement permette l'incorporation pour les membres des ordres professionnels, surtout dans le contexte actuel? Une telle interrogation avait déjà été soulevée sur la scène politique québécoise par Amir Khadir et Alexandre Cloutier, députés à l'Assemblée nationale. Ils ont été suivis en mars 2016 par le critique en matière de santé au sein de la Coalition Avenir Québec, François Paradis¹⁸. Ces derniers s'étaient alors prononcés contre une telle mesure fiscale, réclamant plus particulièrement l'abolition de l'incorporation des médecins. Sur un premier plan, nous l'espérons, notre contribution prolongera la réflexion amorcée par ces acteurs politiques en fournissant une argumentation plus soutenue et davantage documentée sur le sujet.

¹⁵ En incluant les médecins, on peut effectivement estimer à près de 25 000 le nombre de professionnels s'étant prévalus de la société par actions parmi les 35 000 incorporés au Québec. Voir l'OFFICE DES PROFESSIONS DU QUÉBEC. *Données sur le nombre de membres exerçant en société au sein de chacun des ordres professionnels concernés – portrait au 31 mars 2015*, Québec: Gouvernement du Québec, 2016.

¹⁶ Notons qu'il s'agit d'un montant conservateur et approximatif référant aux « pertes » encourues aux paliers provincial et fédéral, les gouvernements n'ayant aucune donnée comptabilisée à ce sujet actuellement. Consulter, entre autres médias, RENAUD, Carl. « Les médecins inc. privent le fisc de 150 millions », *Argent*, 2015, [En ligne], <http://argent.canoe.ca/nouvelles/les-medecins-inc-privent-le-fisc-de-150-millions-26022014> (Page consultée le 9 septembre 2015).

¹⁷ Comme la situation des nombreux ordres professionnels québécois et les conditions restreignant l'application de l'incorporation à leurs membres peuvent sensiblement différer (ce qui nous empêche ici d'en dresser un portrait généralisé), nous avons décidé d'accorder une attention particulière à l'incorporation des médecins dans le cadre de ce mémoire. Plusieurs considérations empiriques expliquent ce choix. Notons, pour l'instant, celles-ci: le corps médical québécois profite d'un contexte économique et professionnel particulier très favorable en comparaison aux autres ordres professionnels, il est aussi celui dont les membres bénéficient le plus de l'incorporation sur le plan financier, et il compte le plus grand nombre de membres incorporés parmi tous les ordres professionnels de la province, la plupart d'entre eux étant rémunérés via les fonds publics. Plusieurs nuances devront donc être considérées par rapport à la situation observée au sein des autres ordres professionnels, même si celles-ci ne sont pas toujours explicitement précisées dans ce mémoire.

¹⁸ LACOMBE, Pascale. « La CAQ réclame la fin de l'incorporation des médecins », *Radio-Canada*, 2016, [En ligne], <http://ici.radio-canada.ca/nouvelles/politique/2016/03/06/001-caq-incorporation-medecin-sante-soin-domicile-drainville-paradis.shtml> (Page consultée le 15 juin 2016).

Mais derrière une telle problématique à la fois d'actualité et appliquée se cache aussi toute une réflexion à approfondir quant à l'impôt ainsi qu'à son rôle au sein d'une société démocratique comme la nôtre. Il est frappant, à ce sujet, de constater que malgré son importance et sa nature moralement sujette à controverse – on n'a qu'à penser à un contexte électoral pour s'en convaincre – une telle institution n'ait fait l'objet que de peu de discussions en philosophie. Alors que de nombreux ouvrages traitent en ce sens de sujets hautement délicats d'un point de vue moral – pensons aux questions de liberté d'expression et de religion, aux débats sur l'aide médicale à mourir et au suicide assisté, notamment – le thème de la taxation, vu à l'aune de la justice, apparaît comme un champ très fragmenté sur lequel pratiquement aucune théorie générale n'a été formulée dans la littérature¹⁹. C'est donc aussi dans cet esprit que nous comptons, dans le cadre de ce mémoire, traiter plus généralement de la « politique fiscale [...] cet enfant négligé de la théorie éthique contemporaine²⁰ ».

1.1 Une courte description des différentes sections du mémoire

Pour répondre à la problématique posée, nous présenterons dans la première partie de ce mémoire un bref portrait de la situation empirique actuelle concernant l'incorporation au Québec²¹. Un portrait à partir duquel, après analyse, nous ferons ressortir les inégalités fiscales évidentes découlant d'un traitement différencié accordé aux professionnels. Comprenons, pour le dire simplement, que les avantages fiscaux liés au statut des professionnels incorporés s'avèrent pratiquement inaccessibles à plusieurs travailleurs prenant un réel risque financier dont la rémunération est de loin inférieure à une majorité de professionnels pouvant s'incorporer.

¹⁹ HALLIDAY, Daniel. « Justice and Taxation », *Philosophy Compass*, 2013/8, n° 12, p. 1111 et MURPHY, Liam et Thomas NAGEL. *The Myth of Ownership: Taxes and Justice*, New York: Oxford University Press, 2002, p. 4. On peut noter quelques exceptions ici, dont l'ouvrage précédemment cité et le livre de O'NEILL, Martin et Shepley ORR (ed). *Political Philosophy and Taxation*, Oxford: Oxford University Press [à paraître], entre autres.

²⁰ Traduit de GREEN, Ronald M. « Ethics and Taxation: A Theoretical Framework », *The Journal of Religious Ethics*, 1984/2, n° 12, p. 146.

²¹ Il s'agira d'un portrait assez limité, dans la mesure où non seulement peu de données référant à cette stratégie fiscale sont accessibles, mais là n'est pas l'objet principal d'un mémoire en philosophie.

Or, de telles inégalités posent évidemment des problèmes d'équité substantiels. Nous observerons dans la seconde partie qu'en permettant l'abaissement du taux effectif d'imposition chez des professionnels bien situés dans l'échelle socio-économique, l'incorporation contrevient notamment à un principe d'équité de base traditionnel dans l'imposition, soit celui d'équité verticale. Selon ce principe, il est approprié qu'une personne ayant un revenu élevé contribue plus au trésor public, étant donné sa plus grande capacité de payer²². Partant alors de l'interprétation valable du sacrifice égal²³ et du principe d'utilité marginale décroissante de l'argent (selon lequel l'argent additionnel détenu par une personne bien nantie a une valeur moindre, en termes réels d'utilité, que celui détenu par une autre moins favorisée²⁴), avec le cas précis de l'incorporation médicale, dans la mesure où une majeure partie des professionnels s'en tire beaucoup mieux financièrement que la moyenne de la population, on pourra alors raisonnablement s'attendre à ce que ces derniers paient une plus grande part d'impôt.

Mais si différents critères d'équité dans l'imposition sont pertinents pour dénoncer la situation actuelle, ceux-ci ne vont pas assez loin, l'incorporation faisant aussi intervenir des considérations de justice sociale. À ce sujet, uniquement celle des médecins prive l'État et ses contribuables québécois d'une somme considérable qui, à titre indicatif, représente presque le double des économies envisagées avec les coupes imposées à l'aide sociale dans le cadre de la loi 70 adoptée à l'automne 2016.

C'est avec de telles considérations que nous prolongerons la réflexion sur l'incorporation, dans la troisième partie, en lien avec la question de la justice distributive plus largement construite. Nous remettons en question la position gouvernementale qui semble s'inspirer du principe de différence rawlsien et de son argument des incitatifs économiques. Selon cet argument, l'incorporation des professionnels serait acceptable dans la mesure où les inégalités économiques résultant de sa pratique bénéficient aussi en retour aux gens les plus défavorisés de la société. Nous soutiendrons, d'une part, qu'une telle position laisse

²² OSBERG, Lars. « What's Fair? The Problem of Equity in Taxation », dans *Fairness in taxation: exploring the principles*, A. M. Maslove (ed.), Toronto: University of Toronto Press, 1993, p. 75.

²³ Selon ce principe, une taxe ou un impôt équitable saura en quelque sorte discriminer les contribuables de façon à prendre plus à ceux ayant des revenus plus élevés, assurant ainsi que chacun subisse sensiblement la même perte réelle de bien-être. Voir à ce sujet MILL, John Stuart. *Principles of Political Economy*, Londres: Longman, Green and Co., c1909, Livre 5, Chap. 2.

²⁴ MURPHY, Liam et Thomas NAGEL. *Op. Cit.*, p. 24.

place à de larges inégalités et est révélatrice d'une société dans laquelle s'opère une brèche dans la condition élémentaire de communauté. D'autre part, nous soulignerons qu'une justification de l'incorporation basée sur les incitatifs économiques va à l'encontre d'un éthos, d'une attitude égalitariste qui devrait animer les citoyens et le gouvernement en vertu de ce même principe de différence²⁵ et qu'ainsi, permettre l'incorporation revient à cautionner une forte injustice.

Mais avant d'en arriver à cet argumentaire, il conviendra d'abord de dresser un court historique de cette institution et de bien préciser sa constitution et son fonctionnement, dans le but de mieux cerner les arguments lancés en sa faveur et les potentielles injustices impliquées. Cela nous permettra, au final, de mieux être en mesure d'y répliquer.

²⁵ D'après la critique de COHEN, Gerald A. *Rescuing Justice and Equality*, Cambridge: Harvard University Press, 2008, Chapitre 1.

2. Le problème de l'incorporation

2.1 Un bref historique

Les discussions concernant la possibilité pour les professionnels québécois de constituer une société par actions²⁶ remontent à des décennies. Pas plus tard qu'en 1977, l'Office des professions du Québec, organisme chargé de veiller à l'encadrement des ordres professionnels de la province, avait déjà pour priorité d'établir la nature et les fondements des obstacles juridiques à l'exercice, pour les professionnels, en société à responsabilité limitée²⁷. Il faut dire qu'à l'époque, l'exercice d'une profession par l'entremise d'une société était permis dans une grande majorité d'États américains, de même qu'en Alberta²⁸.

On peut retracer une première intention ferme du gouvernement de procéder à des changements lors de l'allocution prononcée à l'hiver 1999 par la ministre de la Justice de l'époque, Linda Goupil. À l'occasion du 25e anniversaire de l'Office des professions, elle s'était prononcée pour présenter le plan d'action gouvernemental en matière d'encadrement des professions. Lors de cet entretien avec différents acteurs du monde professionnel, Mme Goupil annonçait entre autres qu'il fallait « concevoir des modes d'exercice en société qui permettront de lever les obstacles qui empêchent actuellement les membres des professions québécoises d'opter pour des formes *modernes* de regroupement²⁹ », puisque ces formes d'exercice « sont de plus en plus courantes chez nos partenaires à travers le monde ». La démarche menant à l'instauration de l'incorporation des professionnels au Québec s'inscrivait donc au départ dans un contexte de modernisation du système professionnel, dont les mouvements étaient déjà amorcés ailleurs dans le monde, de même que dans d'autres provinces canadiennes.

²⁶ Celle-ci sera définie dans la section 2.2.

²⁷ La société à responsabilité limitée constitue l'une des deux principales formes juridiques de société pouvant être sélectionnée par des professionnels désirant s'associer pour la création d'une entreprise. Celle-ci se caractérise, comme son nom l'indique, par la responsabilité limitée des associés. Nous y reviendrons plus tard dans ce chapitre.

²⁸ Ce paragraphe est inspiré de MÉNARD, Valéry. « L'exercice de la médecine en société par actions au Québec – Un tour d'horizon civil et fiscal », *Revue de planification fiscale et financière*, 2012/1, n° 32, p. 67.

²⁹ GOUPIL, Linda. *Notes pour une allocution de la ministre de la Justice et ministre responsable de l'application des lois professionnelles*, Montréal: Gouvernement du Québec, 1999, p. 5.

Ce sera un peu plus tard, avec l'adoption à l'Assemblée nationale du projet de loi 169 en juin 2001³⁰, que tout le processus sera officialisé. La loi venait modifier les conditions de base du Code des professions en permettant aux ordres professionnels de revoir leurs règlements afin d'autoriser leurs membres à exercer leur profession au sein d'une SENCRL³¹ ou d'une société par actions. Agissant à titre de loi-cadre, une telle mesure laissait en fait à chacun de ces ordres le soin d'encadrer la pratique en société de ses professionnels selon les dispositions, modalités et conditions voulues. À l'époque, on soutenait que son adoption « permet des formes d'exercice en société plus modernes, avantageuses au plan *concurrentiel* en comportant un meilleur partage des responsabilités ». Les premiers à s'en prévaloir seront les comptables agréés en 2003 et les avocats en 2004³². Les médecins, quant à eux, devront attendre à l'hiver 2007 pour que leur règlement entre en vigueur sous le règne de Philippe Couillard, jadis ministre de la Santé.

Mais quelle logique se cache vraiment derrière l'instauration de cette mesure? Deux arguments ressortent du lot à ce sujet. D'une part, par l'adoption de cette loi, « le législateur voulait mettre à la disposition des professionnels des outils leur permettant de pouvoir être *compétitifs* par rapport à leurs collègues de l'extérieur du Québec en bénéficiant des mêmes avantages, dans le contexte d'un marché de services plus *ouvert* sur le plan national et international³³ ». Ainsi, dans un contexte de mondialisation et d'ouverture des marchés, au sein duquel une concurrence à la fois nationale et internationale faisait rage entre différents professionnels, les travailleurs québécois désiraient avoir accès aux mêmes avantages que ceux alloués à leurs compétiteurs étrangers. C'était notamment le cas des avocats et des comptables qui, voyant leurs cabinets confrontés à la rude concurrence de firmes incorporées provenant de l'extérieur de la province, désiraient diminuer certaines

³⁰ Projet de Loi 169 - *Loi modifiant le Code des professions et d'autres dispositions législatives concernant l'exercice des activités professionnelles au sein d'une société*, Assemblée nationale, 2^e Session, 36^e Législature, Québec, 2001.

³¹ Il s'agit d'une société à nom collectif à responsabilité limitée, une variante de la société par actions plus simple dans son fonctionnement et moins coûteuse à la création, mais n'impliquant toutefois pas tous ses avantages fiscaux.

³² Fait à souligner, seuls les ingénieurs, les opticiens d'ordonnance, les comptables agréés et les comptables généraux licenciés, sous certaines circonstances, pouvaient exercer au sein d'une société par actions sans être encadrés de façon particulière avant l'adoption de cette loi. Voir à ce sujet l'avis de l'OFFICE DES PROFESSIONS DU QUÉBEC, *Avis de l'Office des professions du Québec sur la déontologie et l'exercice en société en regard des pratiques commerciales entre les médecins et les pharmaciens*, Québec: Gouvernement du Québec, 2005, p. 49.

³³ *Loc. Cit.* L'italique est nôtre.

contraintes juridiques ne s'appliquant pas ailleurs³⁴. D'autre part, toujours en lien avec une telle compétitivité, la possibilité d'exercer leur profession en société constituait « un mode d'organisation qui offre notamment plus de *souplesse* quant aux sources de financement et présente des *avantages fiscaux* appréciables³⁵ ». Dans ce cas, évidemment, l'intérêt pour ces derniers relevait surtout des économies substantielles pouvant être réalisées sur le plan fiscal par l'utilisation de stratégies rendues possibles avec l'adoption d'une nouvelle structure juridique encadrant l'exercice de leur profession³⁶. Un tel motif sera par ailleurs, plus tard, au cœur des revendications et des moyens de pression menés par les fédérations médicales auprès du Collège des médecins et du gouvernement en vue de l'obtention d'un règlement en faveur de l'incorporation en 2007, au moment même où se tenaient leurs négociations salariales³⁷.

Force est d'admettre qu'avec l'adoption de la loi en 2001, finalement, les motifs présentés auront clairement pesé dans la balance. Mais n'y a-t-il pas lieu d'afficher un certain scepticisme devant l'argumentaire soutenu par les partisans de l'incorporation des professionnels? Deux questions méritent à tout le moins d'être énoncées ici, la première référant au cas particulier des médecins. Dans le contexte actuel entourant la pratique de ces médecins au Québec, d'abord, est-ce d'abord vraiment légitime de parler de réelle compétitivité avec leurs collègues d'autres provinces? Ensuite, lorsqu'il est question d'« avantages fiscaux appréciables » alloués aux professionnels par l'entremise de l'incorporation, n'oublie-t-on pas, de l'autre côté de la médaille, de compter leurs coûts pour l'État et ses contribuables? Avant de répondre à ces interrogations, il importera d'emblée de préciser la nature ainsi que le fonctionnement de cette institution fiscale, dans

³⁴ On peut penser ici à la responsabilité conjointe et solidaire de tous les associés qui s'appliquait auparavant avec la société en nom collectif (SENC) lorsqu'il y avait faute professionnelle d'un associé. Voir Ménard, *Op. Cit.*, p. 76. Pour un historique plus approfondi à ce sujet, consulter VIGUIÉ-BILODEAU, Mélanie. *Les nouvelles formes juridiques d'entreprises offertes aux professionnels québécois: incidences de la responsabilité limitée et de la multidisciplinarité entre comptables agréés et avocats*, Mémoire présenté à la Faculté des études supérieures, Faculté de droit, Québec: Université Laval, 2006.

³⁵ OFFICE DES PROFESSIONS DU QUÉBEC. *Op. Cit.*, p. 49. L'italique est nôtre.

³⁶ Nous reviendrons plus précisément sur ces avantages fiscaux dans la section 2.2.

³⁷ Selon Amir Khadir, médecin spécialiste et député de Québec solidaire, il serait difficile de douter d'une telle affirmation puisqu'elle est corroborée par les propos tenus par le président du Collège des médecins lui-même, le Dr. Bernard, dans un reportage télévisé en 2012. Voir à ce sujet l'article de GAGNON, Marc-André. « L'incorporation des médecins: « un privilège inacceptable selon Khadir » », *Journal de Montréal*, 2016, [En ligne], <http://www.journaldequebec.com/2016/03/09/lincorporation-des-medecins--un-privilege-inacceptable-denonce-khadir> (Page consultée le 20 août 2016).

le but de mieux éclaircir les problèmes éthiques posés par son utilisation chez les professionnels.

2.2 Incorporation et société par actions: une brève excursion en comptabilité et en fiscalité

De manière générale, l'incorporation désigne le processus permettant à un individu de se « constituer en personne morale », c'est-à-dire de mettre sur pied une société par actions³⁸. Aussi désignée à titre de compagnie, celle-ci se veut une forme d'entreprise utilisée à des fins d'affaires. Son principal objectif est de réaliser des profits pouvant ensuite être réinvestis dans la société ou encore répartis entre son(ses) actionnaire(s) sous forme de dividendes. Différente des autres dans la mesure où elle constitue une « personne morale », c'est-à-dire une entité distincte sur le plan fiscal ayant sa propre existence ainsi que ses propres obligations et devoirs, la SPA établit une nette séparation entre celui qui la dirige (administrateur) et celui qui la possède (actionnaire). Son fonctionnement s'avérant plus ou moins complexe dépendamment de la nature de sa constitution (c'est-à-dire le nombre d'actionnaire(s), d'administrateur(s) et d'employé(s) impliqués), elle peut autant prendre la forme d'une grande multinationale qu'être opérée par l'entreprise d'une seule et même personne³⁹.

Qu'implique-t-elle pour le professionnel (dans le cas qui nous intéresse plus particulièrement ici, le médecin) dans l'exercice de sa profession? Concrètement, une fois le processus lancé, ce dernier prend la tête de sa propre entreprise médicale et, que celle-ci comporte un ou plusieurs membres, il(s) devien(nen)t actionnaire(s) et propriétaire(s) de la SPA. Ce faisant, rien quant à sa pratique, ses engagements envers ses patients, sa facturation, ni la provenance véritable de sa rémunération n'est vraiment modifié. Ce dernier passe simplement d'un statut d'employeur à propre salarié de son entreprise et uniquement l'entremise par laquelle il voit son salaire versé est appelée à changer: « à la différence du système de rémunération actuel, le médecin dont la pratique est incorporée

³⁸ Nous la désignerons désormais par l'acronyme « SPA ».

³⁹ Ce paragraphe est inspiré du texte du GOUVERNEMENT DU QUÉBEC. « La société par actions (compagnie) », *Éducaloi*, 2015 [En ligne], <https://www.educaoi.qc.ca/capsules/la-societe-par-actions-compagnie> (Page consultée le 9 septembre 2015).

n'est pas rémunéré directement par la Régie d'assurance maladie du Québec (RAMQ): c'est la SP[A] qui reçoit les honoraires professionnels qu'il a facturés. Le médecin devient un employé salarié de son entreprise⁴⁰ ».

Si une telle procédure implique un certain temps et différents coûts non négligeables aux yeux d'un citoyen ordinaire – pensons notamment aux frais juridiques et comptables de démarrage d'entreprise sur lesquels nous reviendrons plus tard – elle offre plusieurs « avantages » fiscaux considérables à ceux pouvant s'en prévaloir. Parmi ceux-ci, le report d'impôt et le fractionnement de revenu s'avèrent les outils tous désignés⁴¹.

A) Le report d'impôt

L'un des avantages particuliers de l'incorporation pour le professionnel, sur le plan fiscal, réside dans le report d'impôt potentiel. Cet avantage renvoie à l'accès au bas taux d'imposition des sociétés, de loin inférieur à celui s'appliquant aux particuliers (incluant les travailleurs autonomes tels que les médecins non incorporés) permis au professionnel une fois constituée la société par actions. La logique derrière cette pratique se veut relativement simple: à partir du moment où un professionnel obtient un excédent de revenus inutilisé pour ses dépenses personnelles, il peut tirer profit du plus bas taux d'imposition pour différer le moment où les sommes « gagnées par la société professionnelle » seront extraites de la structure sous forme de salaire ou de dividende, reportant ainsi le paiement de l'impôt des particuliers. Cette stratégie fiscale était d'autant plus profitable que les professionnels incorporés pouvaient se prévaloir, jusqu'au début 2017, de la déduction aux petites entreprises (DPE)⁴² leur permettant d'abaisser le taux d'impôt combiné (fédéral et provincial) à 19% au lieu de 26,9% sur le

⁴⁰ MARTEL, Julien. « L'incorporation des médecins: enfin, elle s'en vient », *Santé Inc.*, 2006/4, p. 37.

⁴¹ La présentation de ces deux stratégies fiscales sera principalement inspirée de MÉNARD, Valéry. *Op. Cit.*, p. 63-128 ainsi que de *Id.* « Budgets et incorporation: les récents budgets provincial et fédéral affecteront-ils l'incorporation médicale? », *Santé Inc.*, 2015/4, p. 22-25.

⁴² Comme l'indique son appellation, cette déduction vise, sous certaines conditions, à soutenir les petites entreprises par l'entremise d'une réduction du taux d'imposition à payer. Des changements ont été apportés à partir du 1^{er} janvier 2017, suite à l'analyse de la Commission d'examen sur la fiscalité québécoise. Celle-ci avait soulevé l'iniquité d'une telle déduction utilisée largement par des professionnels tels que les médecins pour réduire leur facture d'impôt. Nous y reviendrons dans la section 2.3.

revenu général des sociétés inadmissibles⁴³. Il s'agit d'une différence considérable par rapport au nouveau taux marginal maximal de 53,3% applicable pour les particuliers atteignant des revenus de 200 000\$ en 2016⁴⁴. À terme, un tel report permet l'accumulation de sommes importantes qui pourront être investies et servir à faire croître le capital détenu par le professionnel incorporé.

Évidemment, certains partisans du report d'impôt ne manqueront pas de noter que leurs contributions devront être payées plus tard pour ces montants retenus, une fois ceux-ci extraits de l'entreprise, selon un fonctionnement similaire aux REER actuels. D'un tel point de vue, le report d'impôt « [ne serait] pas une économie franche, quoi qu'en dise l'opinion populaire⁴⁵ ». Bien que cela soit vrai, en allouant initialement un délai considérable pour de tels paiements, une telle méthode rend possible la conservation de sommes élevées pouvant dégager de hauts rendements une fois investies⁴⁶. Elle constitue ainsi un « moyen de *déjouer*⁴⁷ le principe d'intégration » appliqué en fiscalité canadienne. Un tel principe stipule que, par souci d'équité fiscale, le fardeau fiscal supporté par un particulier devrait se comparer, sans égard à la source de son revenu et peu importe la structure utilisée, à celui supporté par une société versant un bénéfice à son actionnaire sous forme de dividendes imposables⁴⁸. Dans cette optique, en théorie, l'obtention d'un dividende par l'entremise d'une société ne devrait pas favoriser les professionnels une fois pris en compte les différents coûts associés à sa mise en place; pourtant, en pratique, l'avantage est bel et

⁴³ Les chiffres sont applicables pour l'année d'imposition 2015. Cette déduction est assujettie à une limite admissible de 500 000\$ dollars par année, sans compter les autres mesures appliquées au provincial à compter de janvier 2017.

⁴⁴ Un tel taux s'appliquait au Québec en 2016 à la suite des modifications apportées par le gouvernement libéral de Justin Trudeau. Voir LAFONTAINE, Pier-Luc. « Contester l'incorporation? L'incorporation: une décision fiscale qui sert bien le médecin », *Santé Inc.*, 2016/3, n° 13, p. 37.

⁴⁵ *Ibid.*, p. 36.

⁴⁶ Il s'agit évidemment d'un « avantage » fiscal pratiquement inaccessible pour de nombreux citoyens ordinaires, ces derniers ne détenant vraisemblablement pas les fonds nécessaires pour s'en prévaloir advenant le cas où un tel avantage leur soit formellement alloué. Nous reviendrons sur ces considérations dans la section 2.3.2.

⁴⁷ L'expression est citée textuellement d'un titre de section de l'article de MÉNARD, Valéry. « L'exercice de la médecine en société par actions au Québec – Un tour d'horizon civil et fiscal », *Revue de planification fiscale et financière*, 2012/1, n° 32, p. 90.

⁴⁸ Bien qu'il soit possible de remettre en question le critère d'intégration d'un point de vue normatif, nous n'irons pas dans cette voie ici. Il suffit de comprendre que dans son fonctionnement même, en tant que pratique fiscale telle qu'explicitée dans cette section, l'incorporation se moque d'un tel principe important à la fiscalité canadienne et, en ce sens, elle ne semble pas respecter l'esprit de la *Loi de l'impôt sur le revenu*. Or, dans ces termes, on peut la percevoir comme une forme de planification fiscale agressive ou abusive.

bien réel. Tel que l'avaient en ce sens écrit les membres de la Commission sur la fiscalité québécoise dans leur rapport final, « l'incorporation leur [les professionnels] donne accès à certaines possibilités de planifications fiscales permettant notamment le report d'imposition, ce qui constitue un avantage fiscal significatif ». Or, une telle manœuvre n'est pas sans poser de nombreux problèmes d'éthique fiscale sur lesquels nous allons revenir. Mais pour l'instant, rien n'est perdu pour les professionnels désirant abaisser leur charge fiscale puisqu'en complément au report d'impôt, le fractionnement du revenu, lui, permet de réelles économies directes⁴⁹.

B) Fractionnement de revenu

Cette procédure participe à une tout autre méthode en général, soit celle de la « défiscalisation⁵⁰ ». Celle-ci réfère entre autres à la possibilité pour un professionnel incorporé de contrôler le débit des revenus extraits de sa société. En utilisant alors différentes techniques abaissant la charge fiscale liée à l'imposition des particuliers, ce dernier peut se soustraire au paiement des taux d'imposition maximaux. Dans le cas précis du fractionnement de revenu, le fonctionnement est relativement simple: il suffit de partager le revenu imposable extrait de la structure corporative servant au coût de la vie familiale avec les membres de la famille (conjoint(e) et enfant(s) majeur(s)) qui deviennent actionnaires de la société professionnelle. Une telle manœuvre est notamment accessible pour les médecins dont les proches détiennent des actions leur donnant droit à des dividendes, ce qui s'effectue directement via des dividendes discrétionnaires ou par l'entremise d'une fiducie familiale établie au sein de la structure juridique⁵¹. En versant une partie de leur rémunération au conjoint(e) et à leur(s) enfant(s) dont les revenus sont peu élevés, voire nuls (et donc imposés à un taux inférieur), ces professionnels peuvent carrément profiter de la progressivité de l'imposition québécoise et canadienne pour

⁴⁹ *Id.* « Budgets et incorporation : les récents budgets provincial et fédéral affecteront-ils l'incorporation médicale? », *Santé Inc.*, 2015/4, p. 23.

⁵⁰ LAFONTAINE, Pier-Luc. *Op. Cit.*, p. 36.

⁵¹ Le Collège des médecins rend possible une telle stratégie fiscale en n'ayant pas limité à ses membres et aux autres professionnels de la santé la possibilité de détenir des actions sans droit de vote dans la société. Or, par exemple, une telle procédure est parallèlement proscrite par l'Ordre des pharmaciens, ce qui pourrait expliquer en partie, du moins, la plus faible popularité de l'incorporation auprès de ses membres. Voir à ce sujet WHITTOM, Éric. « L'exercice de la pharmacie en société, peu populaire auprès des pharmaciens propriétaires », *L'Actualité pharmaceutique*, 2010/8, n° 18, p. 33.

réduire le taux effectif payé par la famille. Ce faisant, de réelles économies d'impôt sont réalisées.

Si ces deux stratégies accessibles aux professionnels incorporés restent les plus efficaces, d'autres avantages ayant un impact fiscal moindre sont aussi connus. Parmi elles, la déduction pour gains en capital lors de la cessation des actions donne la possibilité à un professionnel de profiter d'une déduction allant jusqu'à plus de 800 000\$ lors de la vente de son entreprise (par exemple à la retraite). Mais une telle manœuvre demeure moins attrayante sur le plan fiscal étant donné la faible probabilité (surtout pour un médecin) d'y arriver dans les faits⁵². Enfin, avec l'introduction d'une fiducie familiale dans la structure de l'entreprise, il est aussi possible de réduire les impôts au moment de son décès, entre autres options permettant la multiplication de la déduction pour gains en capital et d'autres avantages plus généraux⁵³.

Comme nous avons pu l'observer, en somme, les avantages fiscaux réclamés par les professionnels au fil des ans sont multiples et bien réels. Or, l'ampleur de telles prérogatives ainsi que la popularité accrue de l'incorporation dans la dernière décennie, comme nous le verrons maintenant plus bas, ne seront pas sans poser de sérieux enjeux d'ordre normatif.

2.3 La problématique actuelle et le cas particulier de l'incorporation médicale au Québec: deux premiers enjeux normatifs

De plus en plus d'ordres professionnels ont fait adopter un règlement permettant à leurs membres d'exercer en société à la suite de la modification du Code des professions de 2001. Alors qu'uniquement les comptables agréés et les avocats y souscrivaient en 2004, 28 des 46 ordres professionnels existants détenaient un règlement en ce sens en date de 2016⁵⁴. Or, une telle situation laisse logiquement présager du fait que plus de membres

⁵² MÉNARD, Valéry. « L'exercice de la médecine en société par actions au Québec – Un tour d'horizon civil et fiscal », *Revue de planification fiscale et financière*, 2012/1, n° 32, p. 80.

⁵³ Pour plus de détails sur les autres avantages possibles, voir l'article cité dans la note précédente.

⁵⁴ Pour consulter la liste la plus récente de tous les ordres professionnels ayant obtenu un règlement, consulter l'OFFICE DES PROFESSIONS DU QUÉBEC. *Exercice de la profession en société (tableau)*, Québec: Gouvernement du Québec, 2016.

vont s'en prévaloir: de 19 694 en 2011⁵⁵, ils étaient effectivement passés à près de 35 000 professionnels incorporés en 2015⁵⁶.

Parmi ceux ayant été les plus nombreux à créer leur société figurent notamment les pharmaciens (21,8%), les avocats (28,8%), les notaires (32,7%), les architectes (32,9%), les dentistes (39,5%), les médecins vétérinaires (51%) et les optométristes (54,5%)⁵⁷. Du nombre, la part d'optométristes incorporés avait connu une évolution considérable, ces derniers voyant leur ratio de membres exerçant en société augmenter de 15 % en une seule année, soit entre 2014 et 2015. Il importe aussi ajouter à cette liste ceux ayant joint le plus massivement le mouvement, c'est-à-dire les médecins qui, à eux seuls, comptent pour près du tiers de tous les professionnels incorporés de la province. En effet, pas moins de 11 383⁵⁸ d'entre eux avaient créé leur entreprise depuis l'instauration du règlement en 2007, ce qui représentait 56% des médecins *actifs* au Québec en 2016⁵⁹.

Considérant les faits exposés plus tôt dans ce chapitre, une telle popularité croissante de l'incorporation, dont celle médicale en particulier, n'est pas sans poser de sérieux enjeux d'ordre normatif. Si certains jugent son application somme toute banale, puisqu' « il ne s'agit que de la mise sur pied d'une structure légale distincte du médecin, qui lui permet d'économiser de l'impôt⁶⁰ », ne peut-on pas aussi penser qu'elle ait de très larges répercussions négatives, notamment, sur le plan social? Et qu'avant même de considérer d'éventuels dommages collatéraux, une telle institution pose un problème d'éthique fiscale difficilement justifiable au regard de la situation de nombreux contribuables québécois? Avant d'approfondir différents critères d'équité qui inspireront bientôt notre critique de

⁵⁵ Selon DAOUST-BOISVERT, Amélie. « De médecins à médecins Inc.: Les professionnels sont nombreux à s'incorporer », *Le Devoir*, (Édition du 13 octobre 2011), p. A7.

⁵⁶ Le portrait le plus à jour établi par l'Office des professions du Québec compte exactement 34 510 professionnels incorporés. Du nombre, tel que mentionné en introduction, nous pouvons estimer à près de 25 000 personnes l'ayant fait par l'entremise d'une société par actions. Voir *Id.*, *Données sur le nombre de membres exerçant en société au sein de chacun des ordres professionnels concernés – portrait au 31 mars 2015*, Québec: Gouvernement du Québec, 2016.

⁵⁷ Tous ces ordres professionnels comptaient au moins 800 membres incorporés, alors qu'une très forte proportion d'entre eux l'avaient fait par l'entremise d'une société par actions. Pour consulter la liste des professionnels exerçant en société et les pourcentages en question, voir *Loc. Cit.*

⁵⁸ Parmi eux, plus de 10 000 médecins s'étaient dotés d'une société par actions pour l'exercice de leur profession.

⁵⁹ Ce chiffre est arrondi selon notre propre calcul et inspiré des données fournies dans le rapport annuel du Collège des médecins du Québec. Voir COLLÈGE DES MÉDECINS DU QUÉBEC. *Rapport annuel 2015-2016: une année de transition*, Montréal: Collège des médecins du Québec, 2016, p. 11 et 49.

⁶⁰ MARTEL, Julien. *Op. Cit.*, p. 37.

l'incorporation, il conviendra d'abord de présenter ici deux enjeux exprimant plus clairement le problème moral intuitif lié à pareille mesure. Un premier argument allant en ce sens renvoie au déséquilibre fiscal occasionné par le statut légal accordé aux médecins incorporés⁶¹.

2.3.1 Le déséquilibre fiscal lié au statut des médecins incorporés

Un déséquilibre réfère généralement à un manque de stabilité ou à une disposition dans laquelle certains éléments d'un tout ne sont pas de la même force et ne s'intègrent pas en harmonie les uns avec les autres. Appliqué au domaine fiscal, on peut l'illustrer par une situation dans laquelle un certain privilège a été octroyé indûment à une catégorie de citoyens au détriment d'une autre. Dans le cas présent, le problème tient au contexte économique particulier caractérisant la pratique professionnelle des médecins au Québec qui explique bien mal le statut légal dont ils profitent actuellement: en vertu du fait que « notre société traite généreusement les médecins et leur accorde un monopole⁶² », il s'avère injustifié que ces derniers se prévalent du même avantage accordé aux entrepreneurs prenant un réel risque d'affaires avec l'incorporation⁶³. (Il semble même dans les faits économiques que la situation de bon nombre de médecins œuvrant dans les établissements du secteur public se rapproche de celle de *salariés* avec lesquels ils travaillent; dans cette perspective, la possibilité d'incorporation, alors qu'ils profitent déjà

⁶¹ Cet argument est en partie inspiré d'un texte d'opinion de MCSWEEN, Pierre-Yves. « Statut des médecins: déséquilibre fiscal », *La Presse*, 2014, [En ligne], <http://www.lapresse.ca/debats/nos-collaborateurs/pierre-yves-mcsween/201403/20/01-4749810-statut-des-medecins-desequilibre-fiscal.php> (Page consultée le 10 octobre 2015).

⁶² CASTONGUAY, Claude. *Santé: l'heure des choix*, Montréal: Boréal, 2012, p. 125.

⁶³ Remarquez bien que cet argument ne remet pas ici en question l'idée de donner un avantage fiscal aux réels entrepreneurs ou encore la propriété de leurs profits d'un point de vue normatif, exercice qui a été réalisé dans un chapitre intéressant du livre de CHRISTMAN, John. *The Myth of Property: Toward an Egalitarian Theory of Ownership*, Oxford: Oxford University Press, 1994, Chap. 5.

du statut de travailleur autonome⁶⁴, paraît fortement exagérée: d'où l'idée d'un certain déséquilibre d'un point de vue fiscal⁶⁵).

La question que pose un tel argument, en vérité, est la suivante: le médecin québécois incarne-t-il vraiment le profil de l'entrepreneur typique? Évidemment, ici, la réponse dépendra de la définition donnée à un tel terme. Si en général on peut associer l'entrepreneur à un chef d'entreprise et à un créateur d'emplois qui, à la recherche d'investissements et de profits, doit certes *prendre des risques d'affaires* pour réaliser ses objectifs, force est d'admettre qu'insérer la plupart des médecins québécois dans le cadre d'une telle définition n'est pas une mince affaire.

D'entrée de jeu, à la différence d'un entrepreneur en général (hormis pour les quelques centaines qui exercent au privé), les médecins québécois ne fixent pas la tarification des services dispensés, leur rémunération étant plutôt établie en fonction d'une négociation avec le Ministère de la Santé et des Services sociaux. Le contexte économique dans lequel ils pratiquent se distingue ensuite dans la mesure où, en contrôlant le nombre de nouveaux médecins diplômés chaque année, le gouvernement assure *de facto* leur mainmise sur l'offre de travail. Ainsi, « être payé à l'acte, alors que la demande ne dépasse pas l'offre et qu'elle est contrôlée par l'employeur, signifie que l'on assure un chiffre d'affaires annuel important à *l'entrepreneur*⁶⁶ ». Un chiffre d'affaires aussi important se voyant pratiquement assuré (dans la mesure où, évidemment, un médecin travaille et effectue des actes médicaux), le risque financier lié à son exercice professionnel en prend conséquemment pour son rhume. Ajoutons à cela que même si les médecins soignent de nombreux patients chaque année, leur seul véritable client reste celui qu'ils facturent, soit la Régie de l'assurance maladie du Québec (exception faite, encore une fois, de ceux désengagés du

⁶⁴ À la différence d'un salarié, un travailleur autonome est réputé travailler à « son compte » ou pour sa propre entreprise. Sur le plan fiscal, un tel statut permet de bénéficier de plusieurs déductions d'impôt pour les particuliers et d'exemptions fiscales liées aux dépenses d'affaires (frais de loyer, achat d'équipements, frais de déplacement, etc.). En contrepartie, il s'accompagne du paiement de certaines cotisations sociales et de la perte d'avantages sociaux offerts à plusieurs salariés tels que diverses assurances, des vacances rémunérées ou une pension de retraite, entre autres.

⁶⁵ Nous n'insisterons toutefois pas sur cet autre argument ici, étant donné qu'il nous mènerait trop loin dans le domaine de la comptabilité et nous éloignerait alors de notre propos principal.

⁶⁶ MCSWEEN, Pierre-Yves. *Op. Cit.*

système public)⁶⁷. De ce point de vue, un contraste s'impose avec la situation d'entrepreneurs en général et d'autres professionnels tels que les comptables ou les avocats, entre autres. En effet, non seulement plusieurs d'entre eux pratiquent dans un contexte marqué par une forte concurrence et par l'incertitude d'obtenir une clientèle suffisante, ils doivent consacrer des efforts considérables à sa recherche, notamment au moyen de la publicité, et doivent aussi s'assurer de sa fidélité au-delà des nombreuses dépenses encourues telles que le loyer, certains équipements, les frais associés aux déplacements, etc. L'argument éclaire donc par sa simplicité; difficile d'observer une similitude, ici, avec la situation de la plupart des médecins québécois.

Évidemment, un tel argument ne cherche pas à nier les diverses charges encourues dans le cadre de la fonction médicale, alors que pas moins de 5217 médecins québécois payaient un loyer pour l'exercice de leur profession pour l'année 2015-2016, sans compter les dépenses liées à l'achat de matériel, à l'assurance responsabilité (à laquelle tous doivent souscrire), à la formation continue et autres⁶⁸. Mais d'un autre côté, considérant que près de 7000 médecins spécialistes pratiquent *uniquement* en milieu hospitalier à l'heure actuelle et contractent bien moins de dépenses dans le cadre de leur travail (alors qu'ils peuvent néanmoins profiter de l'incorporation)⁶⁹, on ne peut nier la réalité économique distincte de ces derniers en regard de celle de bon nombre d'entrepreneurs et d'autres professionnels. Pareille évidence prend en fait un poids significatif lorsque soumise à la réalité du marché économique contemporain et à sa façon, plutôt violente, de « pénaliser » les « échecs » entrepreneuriaux: chaque année au Canada, près de 25% des petites entreprises paient les frais des risques d'affaires et font faillite dans leur première année d'exploitation, alors que 80% d'entre elles doivent s'y résigner dans les 10 ans suivant leur

⁶⁷ Cela signifie que presque tous les médecins sont payés à même les fonds publics par l'intermédiaire de la Régie de l'Assurance Maladie (RAMQ); il s'agit d'une distinction importante à faire avec plusieurs membres d'autres ordres professionnels dont leurs membres œuvrent dans une plus grande proportion au privé. Pensons aux nombreux comptables, architectes, notaires, dentistes, médecins vétérinaires et optométristes, entre autres professionnels.

⁶⁸ COLLÈGE DES MÉDECINS DU QUÉBEC. *Op. Cit.*, p. 17. À noter qu'il s'agit du nombre de médecins ayant affirmé être *locataires* lors de l'année 2015-2016, et non du nombre total de médecins exerçant en cabinet.

⁶⁹ FÉDÉRATION DES MÉDECINS SPÉCIALISTES. « Effectifs médicaux : type de pratiques », [En ligne], <https://www.fmsq.org/fr/profession/repartition-des-effectifs-medicaux;jsessionid=1ECEE8DAE26CCFD0D98E189B96B07D3> (Page consultée le 8 mars 2017).

création⁷⁰. Comment, dans un tel contexte, le gouvernement peut-il justifier d'accorder un tel privilège à des professionnels ne s'exposant pratiquement pas à ces risques en bénéficiant d'un contexte économique particulier (et qui de surcroît, comme nous le verrons plus loin pour les médecins, voient leur rémunération moyenne être de loin supérieure à celle de presque toute la population)? De telles considérations étaient probablement venues à l'esprit des experts de la Commission sur la fiscalité québécoise lorsqu'ils statuèrent qu'en limitant l'accès de la DPE aux sociétés ayant au moins cinq employés, « on corrigerait également en partie l'iniquité observée [du] nombre significatif de travailleurs autonomes ou de professionnels [qui] s'incorporent afin de bénéficier des avantages fiscaux d'exercer ses activités au moyen d'une société⁷¹ ».

Advenant donc le cas où cet argument soit jugé acceptable et que sa prémisse concernant le contexte économique particulier lié à l'exercice de la médecine au Québec tienne la route, il comprend néanmoins une faiblesse majeure, soit celle de référer à une situation ponctuelle, très actuelle. En ce sens, qu'advierait-il si la situation était modifiée dans la prochaine décennie? Et si les docteurs devenaient de vrais entrepreneurs prenant de réels risques d'affaires? Est-ce à dire que l'incorporation, dans ce contexte, serait alors acceptable?

Si nous ne croyons pas que cette objection doive modifier notre position, elle a le mérite d'éclairer le débat et de nous orienter vers un argument plus puissant s'appliquant à une plus large part des professionnels incorporés: l'incorporation et ses avantages fiscaux, en ne s'avérant accessibles dans les faits qu'à une minorité d'individus bien nantis, contribuent par le fait même à une forme de discrimination opérée à l'encontre d'une majorité de contribuables québécois.

⁷⁰ HEATH, Joseph. *La société efficiente: Pourquoi fait-il si bon vivre au Canada?* (traduction de Jean C. Gagnon), Montréal: Presses de l'Université de Montréal, 2002, p. 12-13.

⁷¹ COMMISSION D'EXAMEN SUR LA FISCALITÉ QUÉBÉCOISE. *Se tourner vers l'avenir du Québec. Rapport final, volume 1: Une réforme de la fiscalité québécoise*, Québec: Commission d'examen sur la fiscalité, 2015, p. 75.

2.3.2 Des avantages fiscaux réservés à une minorité bien nantie

Si en théorie, l'incorporation est permise à quiconque désire fonder une entreprise, son application échappe aux salariés et ses avantages fiscaux, eux, ne servent en pratique qu'à une minorité de professionnels bien nantis. Ce n'est d'ailleurs pas un hasard, entre autres explications possibles, si la proportion de membres incorporés varie considérablement en fonction des différents ordres professionnels; les revenus de leurs membres différant sensiblement de part et d'autre, tous n'ont pas le même intérêt à utiliser les stratégies fiscales liées à la mise sur pied d'une SPA. Comment expliquer une telle situation?

Dans un premier temps, certaines conditions financières particulières doivent être remplies pour profiter de l'avantage fiscal du report d'impôt. Les revenus engrangés par un professionnel doivent être suffisamment élevés et les dépenses familiales courantes en même temps relativement raisonnables au prorata de tels revenus pour que soit dispensée la possibilité de laisser mûrir des sommes inutilisées dans la structure corporative et ainsi permettre à terme leur croissance à l'abri de l'impôt des particuliers⁷². Ainsi, une personne dont le revenu total se situerait tout près de la moyenne québécoise à près de 39 000\$ par année⁷³, par exemple, verra beaucoup moins d'avantages dans cette stratégie. En ce sens, non seulement elle sera susceptible d'utiliser la quasi-totalité de ses revenus pour ses dépenses personnelles (ce qui est encore plus valable dans le cas d'une famille⁷⁴), mais la différence entre les taux d'imposition des sociétés et des particuliers pour ce niveau salarial s'avèrera mince au point où le jeu n'en vaudra pas la chandelle. À ce titre, la seule perspective de voir des planificateurs financiers mettre en garde les médecins eux-mêmes devant le fait qu'un tel avantage ne soit pas automatique pour tous les candidats illustre

⁷² MÉNARD, Valéry. *Op. Cit.*, p. 128.

⁷³ Cette donnée, applicable pour l'année 2014, provient du document de l'INSTITUT DE LA STATISTIQUE DU QUÉBEC. *Le Québec chiffres en main*, Québec: Gouvernement du Québec, 2017, p. 31.

⁷⁴ On pourrait ici rétorquer qu'un entrepreneur, par exemple, pourrait ne pas dépenser tout son revenu en vivant selon un rythme de vie adapté en fonction de ses revenus et ainsi rendre abordable le report d'impôt. Bien que l'objection soit intéressante, elle semble oublier un fait important: l'avantage de cette stratégie réside précisément dans la progressivité de régime fiscal et, par conséquent, dans la différence entre les différents taux d'imposition de la société et du particulier. Or, une telle différence s'accroît en fonction du niveau de revenu. C'est sans compter, par ailleurs, les frais importants inhérents au processus d'incorporation qui, dès le départ, le rendent déjà moins susceptible d'être utilisé par le Québécois moyen. Nous préciserons brièvement ces coûts à la page 23.

bien à quel point son accès peut s'avérer difficile pour le commun des mortels: « ce qui peut annuler les avantages de l'incorporation, voire la rendre destructrice de richesse [pour les médecins], c'est d'en faire un mauvais usage⁷⁵ ». Cela ne revient évidemment pas à nier les grands avantages potentiels accessibles à plusieurs d'entre eux. Le magazine spécialisé *Santé Inc.* publié par l'Association Médicale Canadienne donnait déjà à cet effet, en 2006, quelques chiffres plutôt réalistes (pour cette période) illustrant l'ampleur du traitement de faveur accordé à ces professionnels en vertu du seul report d'imposition. On y précisait qu'un médecin gagnant 250 000\$ pouvait espérer réduire sa facture fiscale de 20 000\$; dans le cas d'un collègue dont le salaire avoisinait cette fois les 350 000\$, la réduction s'élevait à près de 33 000\$⁷⁶. Or, si de tels chiffres ne s'apparentent pas vraiment à ceux attendus chez d'autres professionnels pouvant s'incorporer, ils témoignent bien de l'inégalité de traitement perpétrée en faveur d'un groupe privilégié représentant, nous le rappelons, près du tiers de tous les professionnels incorporés à l'heure actuelle.

Dans un deuxième temps, les limites aux avantages fiscaux de l'incorporation s'illustrent encore mieux dans les rendements restreints du fractionnement de revenu, cette seconde technique à la source d'économies d'impôt directes pour les professionnels. Dans une étude publiée en 2011, l'Institut C.D. Howe, une institution pourtant réputée pour ses positions orientées « à droite » du spectre politique, soulevait le caractère profondément inégalitaire de la technique fiscale avantageant surtout les familles à revenu unique les plus riches du pays. Les auteurs y avaient en effet spécifié que non seulement plus de 40% des gains totaux attribuables à ce fractionnement iraient directement à des familles ayant des revenus de plus de 125 000\$, mais plus de 85% des ménages, incluant ceux monoparentaux, ne profiteraient pas du tout de pareille mesure⁷⁷.

⁷⁵ LAFONTAINE, Pier-Luc. *Op. Cit.*, p. 38.

⁷⁶ MARTEL, Julien. *Op. Cit.*, p. 37. Soulignons que les montants proposés relèvent d'estimations réalistes, mais variables selon les dépenses familiales du médecin concerné. De plus, ils représentent des réductions temporaires (en tant que reports d'impôt) et non des économies directes, étant donné que des paiements seront requis plus tard lors de l'extraction des revenus de la structure corporative. *Cela étant dit, ils n'incluent pas les différentes possibilités de fractionnement du revenu qui pourront faire considérablement augmenter les sommes présentées* (sans compter la différence entre les taux d'imposition des sociétés et des particuliers qui s'est sensiblement accrue depuis 2006 et a donc bonifié l'avantage associé au report d'impôt).

⁷⁷ KESSELMAN, Jonathan Rhys et Alexandre LAURIN. *Income Splitting for Two-Parent Families: Who Gains, Who Doesn't, and at What Cost?* Commentary 335, Toronto: C.D. Howe Institute, 2011, p. 8. Notons que l'étude portait précisément sur le fractionnement de revenu pour les couples proposé par le

Ajoutons, de manière plus générale, la nécessité, lors du processus d'incorporation, de recourir à une expertise fiscale dont les coûts sont plutôt onéreux. Pour prendre le cas de l'incorporation médicale, par exemple, les services requis d'un avocat, d'un comptable et d'un planificateur financier peuvent exiger des frais initiaux de mise sur pied variant entre 4000 et 6000\$, en plus des frais récurrents annuels de 2000\$ attribuables à la mise à jour des relevés et des états financiers de la société⁷⁸. C'est sans compter ici le temps nécessaire à la rédaction et au suivi de différents documents comptables et financiers relativement complexes. Or, gageons qu'un tel accès n'a rien d'aisé pour le citoyen ordinaire québécois et rend encore plus troublant un fait pourtant simple: se constituer en société n'est évidemment pas à la portée, ni à l'avantage de tous.

En somme, à la fois l'accès à l'incorporation est réservé à certains professionnels et non aux salariés, et à la fois les avantages fiscaux en découlant semblent ne profiter qu'à une majorité déjà bien nantie. En cela, pareille institution fiscale profère une forme de discrimination à l'endroit de nombreux contribuables qui ne manque pas d'ironie. En effet, alors qu'au moment même où de nombreux médecins peuvent réduire leur facture d'impôt d'un montant *moyen* allant jusqu'à 20 000\$⁷⁹, soit l'équivalent du revenu que près de 36% des contribuables québécois n'étaient même pas en mesure d'obtenir en 2013⁸⁰, pourquoi permettre un tel rabais fiscal à des professionnels se situant dans le 1% des citoyens les plus riches au Québec⁸¹? Il ne faut pas oublier que ce privilège fiscal est également consenti à des milliers d'autres professionnels (incluant différents optométristes, médecins

parti conservateur à l'époque, soit une version quelque peu différente de celle utilisée actuellement par les professionnels par l'entremise d'une fiducie allouant le versement de dividendes aux enfants majeurs. On pourrait donc nuancer quelque peu la portée des résultats de cette étude ici, bien qu'elle laisse à notre avis présager de l'ampleur des inégalités consenties avec l'utilisation du fractionnement à l'heure actuelle.

⁷⁸ MARTEL, Julien. *Op. Cit.*, p. 40.

⁷⁹ Ce chiffre provient d'estimations réalisées par deux firmes de gestion en placement pour la chaîne télévisuelle de Radio-Canada. Voir CHABOT, Denis-Martin. « L'incorporation fait économiser des impôts aux médecins », *Radio-Canada*, 2015, [En ligne], <http://ici.radio-canada.ca/nouvelle/708625/medecins-incorporation-societe-economie-impots> (Page consultée le 16 novembre 2016).

⁸⁰ Précisons qu'il s'agit de revenus totaux, avant impôt et transferts. Voir MINISTÈRE DES FINANCES DU QUÉBEC, *Statistiques fiscales des particuliers – année d'imposition 2013*, Québec: Gouvernement du Québec, 2016, p. 8.

⁸¹ À ce sujet, il est intéressant de noter qu'à partir du moment même où les médecins québécois ont pu commencer à épargner de considérables sommes d'impôts avec l'incorporation en 2007, ces derniers ont vu leur rémunération moyenne brute augmenter de façon considérable. Celle-ci s'élevait à 244 674\$ pour les omnipraticiens contre 409 096\$ pour leurs collègues spécialistes en 2015. Voir RAMQ. ORIS, *Tableau SM. 25*, 2017.

dentistes, avocats, pharmaciens et autres) dont la situation économique reste relativement aisée par rapport à l'ensemble de la population. Une telle situation pose évidemment un problème intuitif fondamental plus complexe qu'il n'y paraît initialement. C'est la raison pour laquelle, afin de bien cerner les problèmes d'équité mis en cause ici, il faudra d'abord et avant tout être en mesure de clarifier le rôle de la fiscalité (et de l'impôt) au sein d'une société comme la nôtre d'un point de vue normatif et de justifier des considérations de justice entrant en jeu, notamment, avec un impôt progressif.

3. Des critères d'équité dans l'imposition contre l'incorporation

3.1 Introduction

La fiscalité, et plus particulièrement l'imposition, soulèvent d'ordinaire les passions et revêtent depuis longtemps une image négative. Considéré par plusieurs contribuables comme une forme de contrainte exercée sous l'autorité d'un État spoliateur extrayant des sommes considérables de leurs poches en usant de techniques plutôt spéciales, l'impôt priverait ces derniers de rémunérations méritées, gagnées à la sueur de leur front, dont l'entière propriété leur semble tout à fait légitime⁸². Il est alors aux contribuables d'une société ce que l'officiel peut être aux joueurs d'une équipe de hockey; c'est-à-dire une forme d'institution (toutes proportions gardées, évidemment) contre laquelle on aime bien s'insurger, même lorsqu'elle ne s'avère pas foncièrement injuste dans son application. Pourtant, en ayant des fonctions aspirant au bon déroulement de la vie collective, la taxation⁸³ occupe un rôle sociétal névralgique. C'est d'ailleurs une raison pour laquelle elle a longtemps été reconnue par les politologues comme une des plus importantes institutions politiques et économiques des démocraties libérales⁸⁴. Nous entreprendrons cette section avec une présentation de deux principales fonctions lui étant généralement attribuées. Celle-ci permettra d'approfondir son rôle redistributif et les différents principes d'équité à sa source, posant alors les premiers jalons de la remise en question de l'incorporation des professionnels d'un point de vue normatif.

⁸² DURET, Nicu. « La politique fiscale et la fiscalité », *Acta Universitatis Danubius. Juridica*, 2007/1, p. 58.

⁸³ Nous utiliserons ce terme à titre de synonyme de l'impôt dans le cadre de ce mémoire, bien qu'il puisse ordinairement avoir une signification quelque peu différente.

⁸⁴ HEAD, John G. « Tax Fairness Principles: A Conceptual, Historical et Practical Review », dans *Fairness in Taxation: Exploring the Principle*, A. M. Maslove (ed.), Toronto: University of Toronto Press, 1993, p. 3.

3.2 Deux fonctions principales de l'impôt⁸⁵

Il est généralement reconnu, d'entrée de jeu, que l'impôt permet de lever les ressources nécessaires au financement des politiques publiques. Celles-ci jouent un rôle « *allocatif* » par lequel l'État prend le relais pour pallier l'action inefficace du marché économique dans des domaines tels que la provision de biens publics, la correction d'externalités négatives et l'encouragement de divers comportements économiques, entre autres⁸⁶. En ayant en fait un certain pouvoir de contrainte qui, par l'entremise de l'impôt, rend obligatoire le paiement de certains services par tous les membres d'un territoire donné (ce qui le distingue en fait des sociétés privées), l'État élimine les incitations à l'opportunisme et permet d'éviter de nombreux problèmes d'action collective⁸⁷. Cela se réalise surtout, d'une part, par la fourniture de *biens* publics. Au sens strict du terme, ceux-ci consistent en des produits ou des services ayant l'avantage d'être non exclusifs et non rivaux, c'est-à-dire qu'aucun citoyen ne peut être exclu de leur utilisation (peu importe les raisons) et que leur consommation individuelle ne réduit en rien celle d'autrui, comme dans le cas classique de la défense nationale⁸⁸. Une telle allocation de biens publics reste évidemment capitale dans la mesure où elle pose les conditions minimales nécessaires à l'avancement général de toute civilisation; pensons à la paix sociale et à la sécurité, à l'instauration du système légal et à la protection contre d'éventuelles invasions étrangères, entre autres nombreux exemples⁸⁹.

⁸⁵ Une troisième fonction est généralement considérée par les fiscalistes dans la littérature, soit son impact sur la réduction de la volatilité des cycles conjoncturels (ce qui réfère, en des termes plus courants, à la stabilisation de l'économie). Cette fonction strictement économique cadrant moins avec la problématique en jeu, elle ne sera pas abordée ici. Cela étant dit, il ne faudrait pas interpréter ce choix comme traduisant la futilité d'une telle fonction, bien au contraire. Voir à ce sujet MUSGRAVE, Richard A. et Peggy B. MUSGRAVE. *Public finance in theory and practice (5th Edition)*, New-York: McGraw-Hill Book Co., c1989.

⁸⁶ DIETSCH, Peter. *Catching capital: The Ethics of Tax Competition*, Oxford: Oxford University Press, 2015, p. 12-13.

⁸⁷ Sur les problèmes d'action collective et pour des exemples probants de la façon avec laquelle l'État en vient à les occulter, voir notamment HEATH, Joseph. *Op. Cit.*, Chap. 8: *Big Brother*.

⁸⁸ HALLIDAY, Daniel. *Op. Cit.*, p. 1112. Dans les faits, une telle définition ne s'applique véritablement qu'à peu de biens, d'où la distinction apportée dans la littérature entre biens publics *purs* et *impurs* ou *quasi publics* comme les services d'éducation ou le transport en commun, entre autres exemples.

⁸⁹ MURPHY, Liam et Thomas NAGEL. *Op. Cit.*, p. 46. Pour plus de détails concernant les bienfaits de la provision des biens publics, voir entre autres MURPHY, Liam et Thomas NAGEL. « Taxes, Redistribution, and Public provision », *Philosophy and Public Affairs*, 2001/1, n° 30, p. 53-71.

Étroitement associée à cette provision et toujours dans le cadre de sa fonction allocative, d'autre part, la taxation oriente les comportements individuels, que ceux-ci soient de nature économique, sociale ou environnementale⁹⁰. Le gain réside ici dans sa prévention des comportements nuisibles tels que ceux engendrant des externalités négatives⁹¹. Pensons ici, par exemple, à l'application d'une taxe environnementale ayant pour effet de modifier à la baisse les émissions polluantes d'une industrie. S'il apparaîtrait au final que la portée des interventions d'un gouvernement dans ce contexte et la distribution des charges fiscales y étant associées portent à controverse, la nature même du mandat allocatif de l'impôt, particulièrement en ce qui a trait à la provision de biens publics, demeure peu contestée. Or, cela contraste fortement avec sa fonction *redistributive*.

Le prélèvement obligatoire sur le revenu joue effectivement un rôle essentiel dans la correction des inégalités socio-économiques et la redistribution des revenus et des richesses, que ce soit par la fourniture de services publics ou les transferts directs. Il représente dans cette optique, aux yeux de plusieurs, une correction aux injustices attribuables à une distribution arbitraire des revenus de marché⁹². Or, s'il est vrai qu'une telle fonction soulève les passions, cela s'explique par son appel à des principes de moralité politique susceptibles de polariser et de diviser l'opinion publique sur des thèmes aussi centraux que la propriété et la liberté. Il faut savoir qu'historiquement, la théorie économique, avec la notion d'efficacité⁹³, a apporté des informations cruciales dans le domaine fiscal, notamment au regard des effets plus ou moins désirables de plusieurs

⁹⁰ Nous avons arbitrairement regroupé ces deux fonctions sous le rôle primaire *allocatif* de l'impôt, à la différence de la taxonomie utilisée, notamment, par HALLIDAY, Daniel. *Op. Cit.*, p. 1118-1119.

⁹¹ Une externalité négative réfère à l'utilisation d'un bien ou à un comportement individuel quelconque qui, en profitant à son auteur en question, engendre des torts *non compensés* aux autres membres de la société.

⁹² Plusieurs arguments peuvent efficacement soutenir pareille affirmation. Pour un aperçu de quelques-uns d'entre eux, voir la note 141 à la fin de ce chapitre.

⁹³ En général, une chose est efficace lorsqu'elle parvient bien ou efficacement aux buts qui lui sont fixés. Dans le monde économique, différentes définitions de l'efficacité ont été proposées, dont l'une fait référence aux préférences individuelles d'après le critère de Pareto. Selon ce critère, une société se veut plus efficace lorsqu'elle améliore la situation d'au moins une personne sans nuire à celle d'une autre. Poussee au maximum, l'efficacité ou la Pareto-optimalité réfèrera à une distribution des ressources au sein de laquelle il est impossible d'opérer un quelconque changement sans nuire à la situation d'un individu particulier. Voir notamment à ce sujet HEATH, Joseph. *Op Cit.*, p. 47-50.

Par ailleurs, certains économistes conçoivent aussi l'efficacité en termes de croissance économique. Sur le plan fiscal, celle-ci s'incarnera cette fois dans des politiques évitant les distorsions comportementales des agents économiques nuisant à la productivité, par exemple. Pour plus de détails sur cette définition (et les autres définitions associées à cette notion), voir notamment LE GRAND, Julian. « Equity Versus Efficiency: The Elusive Trade-Off », *Ethics*, 1990/3, n° 100, p. 561-562.

schèmes de taxation⁹⁴. Mais aussi utile soit-elle, cette notion reste insuffisante pour dicter un choix éclairé entre les différentes avenues possibles: « important as is a knowledge of economic laws and forces in questions of taxation, this knowledge will not of itself determine the true principles on which taxes should be based. From such knowledge we may learn the economic results of kinds and systems of taxes, but nothing at all of principles, that is, of ethical principles⁹⁵ ». En ce sens, pour appuyer une politique fiscale qui soit avantageuse en regard de la croissance économique ou encore efficiente (après avoir démontré qu'elle puisse vraiment être associée à ces vertus économiques dans les faits), encore faut-il justifier, d'un point de vue normatif, les raisons qui sous-tendent leur priorisation au détriment d'autres valeurs sociales névralgiques⁹⁶. C'est ici qu'entre en jeu la composante fondamentale de l'éthique dans l'imposition, une composante qui, au-delà de notre question de départ quant à la justification d'une telle institution, soulève une interrogation tout aussi substantielle: comment taxer les citoyens? Quel(s) principe(s) justifie(nt) un impôt moralement acceptable? Conjointement à la notion d'efficience, l'équité (« *fairness* ») s'est avérée la valeur la plus traditionnellement appréciée pour guider l'élaboration des politiques fiscales⁹⁷. Selon ce point de vue, un bon impôt devrait être à la fois efficient et équitable. Or, si tous s'entendent pour affirmer que chacun devrait être traité équitablement par le fisc, la question suivante se pose: *quelle signification donner à ce terme ?*

Dans sa conception traditionnelle, il est perçu comme un standard de prédilection permettant d'évaluer les différences pertinentes dans le traitement fiscal des contribuables. Selon ce principe, aux personnes de situation économique semblable devrait être décernée une charge fiscale égale et aux personnes inégalement situées, des charges inégales⁹⁸. Si une telle expression paraît pour l'instant relativement vague, elle correspond respectivement à deux versions distinctes de l'équité ayant été présentées dans la littérature en finances publiques, soit l'équité horizontale et verticale. Il sera pertinent de les aborder plus amplement ici dans la mesure où, en fournissant la justification d'une répartition

⁹⁴ MURPHY, Liam et Thomas NAGEL. *The Myth of Ownership: Taxes and Justice.*, p. 12.

⁹⁵ WESTON, Stephen Francis. *Principles of Justice in Taxation*, New-York: Columbia University, 1903, p. 68.

⁹⁶ MURPHY, Liam et Thomas NAGEL. *Op. Cit.*, p. 12.

⁹⁷ *Ibid.*, p. 13.

⁹⁸ *Loc. Cit.*

équitable des « fardeaux » fiscaux à travers l'imposition, ils nous permettront d'exprimer plus clairement, sur un premier plan, le problème intuitif lié au traitement imparti avec l'incorporation des professionnels.

3.3 L'équité horizontale

Concept à l'origine adapté par l'éminent théoricien en finances publiques Richard Musgrave, l'équité horizontale réfère au traitement fiscal réservé à des gens issus du même groupe socioéconomique. Apparemment peu controversé d'après son auteur lui-même, un tel concept est inspiré du principe d'égalité devant la loi inscrit dans la Constitution américaine et trouvant son fondement dans l'égalité valeur des êtres humains⁹⁹. Pareille égalité tire son origine du simple fait que parce que l'être humain, par sa naissance, appartient à l'espèce humaine, on lui doit quelque chose au départ. Et ce quelque chose, c'est la dignité; celle-ci justifie que chacun puisse jouir du respect et de privilèges équivalents et ne soit pas l'objet de toute forme de discrimination arbitraire. Sur le plan fiscal, pour Musgrave, une telle égalité s'est traduite par la règle selon laquelle des contribuables situés dans le même groupe de revenus (ou selon toute autre mesure économique pertinente) devraient absorber une charge similaire et donc payer sensiblement la même part en impôt¹⁰⁰.

Au regard de la problématique qui nous préoccupe, soit l'incorporation des professionnels au Québec, on peut d'ores et déjà percevoir comment les différents avantages fiscaux accordés à ces derniers s'inscrivent en faux avec ce critère d'équité horizontale. Suivant ce principe, un impôt équitable attribue des charges fiscales égales à des personnes ayant des revenus semblables. Or, au moment où plus de 10 000 médecins québécois bénéficient de la possibilité du report d'impôt et du fractionnement de revenu sur le plan fiscal¹⁰¹, plusieurs contribuables situés dans une situation économique analogue se voient refuser pareilles prérogatives. C'est le cas, notamment, de hauts gestionnaires de

⁹⁹ MUSGRAVE, Richard. « Horizontal equity, once more », *National Tax Journal*, 1990/2, n° 43, p. 113-122.

¹⁰⁰ MUSGRAVE, Richard A. et Peggy B. MUSGRAVE. *Op. Cit.*, p. 223.

¹⁰¹ À ce sujet, nous renvoyons le(la) lecteur(trice) à la section 2.2.

la fonction publique¹⁰² qui se trouvent à absorber une plus grande charge fiscale, à salaires relativement semblables, que ces professionnels profitant d'un taux d'imposition effectif sensiblement diminué. Se pose alors un problème majeur: à travers pareil traitement fiscal est proférée une discrimination arbitraire, phénomène contre lequel le critère d'équité horizontale devait justement assurer une certaine protection. Et à ce titre, la prétendue égalité devant la loi censée être incarnée par l'impôt ne semble pas respectée. Cela justifie alors la suppression des « avantages » liés à l'incorporation ou, à tout le moins, la normalisation de la situation entre ces deux groupes de contribuables.

L'argument pourra ici être nuancé dans la mesure où même si une telle « iniquité horizontale » semble être proférée, elle ne concerne que des individus très favorablement situés dans l'échelle socio-économique (rappelons que presque tous les médecins québécois figurent dans le 1% des gens les plus riches de la population; ainsi le sont donc les contribuables obtenant des revenus relativement similaires). Par conséquent, celle-ci paraîtra moins préoccupante que si elle s'appliquait à des citoyens issus de milieux plus défavorisés. Ajoutons à cela que l'argument référant manifestement à un nombre marginal de cas, sa portée s'en trouve limitée. Si de telles considérations sont vraies, nous ne croyons toutefois pas que sa pertinence en soit réduite, car nonobstant la gravité et le nombre de personnes concernées, cette iniquité demeure une forme d'injustice qui mérite d'être réprimée.

Mais pour accepter le présent argument s'appuyant sur l'équité horizontale, une précision factuelle s'impose. On pourrait souligner ici que considérant le statut d'entrepreneurs actuellement accordé aux médecins québécois, leur situation diffère des autres contribuables aux revenus similaires; un tel traitement de faveur paraîtrait donc justifié au regard du critère d'équité horizontale. Nous avons toutefois déjà souligné non seulement le rapprochement de la situation économique d'une très grande majorité de médecins avec celle de salariés, mais aussi le risque financier pratiquement nul associé à l'exercice de leur profession à l'heure actuelle; en niant alors l'attribution à leur endroit de

¹⁰² Certains d'entre eux reçoivent effectivement une rémunération allant au-delà de 300 000\$, ce qui se compare de près (une fois considérés les avantages sociaux) au salaire moyen des médecins québécois. Voir à ce sujet SALVET, Jean-Marc. « Gros plan sur les salaires des hauts dirigeants de l'État », *Le Soleil*, 2016, [En ligne], <http://www.lapresse.ca/le-soleil/actualites/politique/201605/15/01-4981972-gros-plan-sur-les-salaires-des-hauts-dirigeants-de-letat.php> (Page consultée le 28 octobre 2016).

ce statut d'entrepreneur (tel que nous l'avons préalablement défini), nous croyons donc avoir répondu à l'objection de manière satisfaisante¹⁰³.

Si l'argument tient la route, au final, nous tenons donc une première considération normative remettant en question l'incorporation des professionnels. Cependant, au-delà de ce problème d'équité horizontale se dessine une lacune plus profonde subsistant dans l'éventualité même où il y aurait rectification de la situation. Celle-ci tient à ce qu'au moment précis où plusieurs professionnels très bien nantis se prévalent de l'option de s'incorporer, une tout autre classe de nombreux citoyens apparemment moins favorisés par la vie se retrouve délaissée sur le plan fiscal. Ne serait-on pourtant pas logiquement en droit de s'attendre à ce que ce type d'exemption leur soit prioritairement accessible ou, à tout le moins, à ce qu'il leur soit également accordé? Une telle considération en appelle directement au concept d'équité verticale, soit une notion qui, comme nous le verrons, se trouvera à la base d'une plus poignante critique adressée à l'incorporation des professionnels.

3.4 L'équité verticale

Concept formellement théorisé encore une fois par Musgrave, l'équité verticale fait référence aux traitements réservés aux différents niveaux de revenus ou de richesses; selon ce principe, des situations dissemblables requièrent des traitements tout aussi singuliers sur le plan de la fiscalité¹⁰⁴. Illustrons l'idée avec le cas extrême d'un impôt soutirant la même somme à tous les citoyens d'un pays, peu importe leur revenu: il s'agit de la « head tax » qu'a tenté d'instaurer Margaret Thatcher, en Angleterre, dans les années 90¹⁰⁵. On pourrait invoquer de façon superficielle l'équité d'un tel impôt, dans la mesure où dans ce cas précis, tous les contribuables sont *littéralement* traités de la même manière. Or, pratiquement tous les auteurs s'étant penchés sur le sujet la taxation, y compris ceux

¹⁰³ Revoir à ce sujet la section 2.3.1. On pourrait aussi souligner, en complémentarité avec cette objection, l'absence (ou la quasi-absence) pour les hauts fonctionnaires de plusieurs frais inhérents à la profession médicale, ce qui distinguerait alors leur situation économique de celle des médecins québécois à l'heure actuelle. Mais ce serait passer sous silence ici le statut de travailleur autonome dont ils profitent actuellement et qui leur permet la déduction de tels frais (et voire même plus), ce qui constitue par ailleurs un privilège inaccessible à de nombreux autres professionnels de la santé.

¹⁰⁴ HALLIDAY, Daniel. *Op. Cit.*, p. 1114.

¹⁰⁵ Le présent paragraphe est fortement inspiré de MURPHY, Liam et Thomas NAGEL. *Op. Cit.*, p. 13-14.

farouchement opposés à la redistribution, ont rejeté pareille proposition¹⁰⁶; ce n'est d'ailleurs pas un hasard si la tentative a soulevé l'ire de la population anglaise à l'époque. Derrière le rejet presque universel de la taxe fixe se trouvait, en vérité, une intuition fondamentale: des disparités importantes entre les contribuables rendent injuste le traitement strictement égal de chacun et *justifient* par conséquent une adaptation dans l'attribution des charges fiscales. En cela réside l'idée essentielle de l'équité verticale.

Nous utiliserons bientôt cette notion pour dénoncer le traitement fiscal opéré avec l'incorporation des professionnels. Mais avant, rendu à ce stade de la présentation, il convient d'abord de clarifier la nature de ces différences révélatrices et de justifier concrètement leurs répercussions dans l'application de l'impôt. À ces questions ayant inspiré les premières réflexions sur la justice fiscale, une première réponse pertinente se trouve historiquement dans la théorie des bénéfices.

3.4.1 *L'approche par bénéfices*

En partie née des conditions politiques et sociales des régimes féodaux, l'approche par bénéfices prend appui sur la conception d'un État protecteur de la vie humaine conférant de multiples avantages à ses membres, au sein duquel l'impôt représente le paiement réalisé en contrepartie de ses services. Considérant le fait que les citoyens en retirent de multiples bénéfices, il paraît alors raisonnable et équitable, suivant cette approche, que ces derniers contribuent au prorata des bienfaits ainsi obtenus¹⁰⁷.

On trouve chez Thomas Hobbes et sa théorie du contrat social une des premières inspirations claires de cette position¹⁰⁸. Tout découle pour lui du fait que les hommes, pris à l'origine dans un état de nature caractérisé par la guerre perpétuelle dans lequel « la vie humaine est solitaire, misérable, dangereuse, animale et brève¹⁰⁹ », aspirent à retrouver la

¹⁰⁶ À l'exception, en particulier, de SCHOENBLUM, Jeffrey A. « Tax Fairness or Unfairness? A Consideration of the Philosophical Bases for Unequal Taxation of Individuals », *The American Journal of Tax Policy*, 1995/2, n° 12, p. 221-271.

¹⁰⁷ WESTON, Stephen Francis. *Op. Cit.*, p. 160-161.

¹⁰⁸ Notons que Grotius avait apparemment déjà exprimé brièvement l'idée, en précisant que « des charges fiscales doivent être proportionnelles aux bénéfices reçus via la fonction de protection incarnée par l'État ». La citation est tirée de SELIGMAN, Edwin R. A. « Progressive Taxation in Theory and Practice », *American Economic Association*, 1894/1-2, n° 9, p. 88-89.

¹⁰⁹ HOBBS, Thomas. *Léviathan* (traduction de Gérard Mairet), Paris: Gallimard, c2000, p. 225.

paix sociale. Pareille situation les pousse à s'accorder sur la mission première du souverain (en l'occurrence ici, l'État) d'établir les lois et d'assurer les sanctions garantissant le respect des règles du vivre ensemble incarné par la société civile. Dans ce contexte, les impôts représentent les coûts associés à cette fonction, un peu à la manière de paiements contractés en échange d'une sorte d'assurance collective garantissant la jouissance des possessions individuelles dans la quiétude et la sécurité.

Partant d'une conception semblable, comment justifier alors une répartition des coûts qui soit équitable? Si les avantages obtenus sous la protection étatique sont corrélés à la jouissance d'un climat de vie sain et paisible, une telle satisfaction pourra raisonnablement sembler aussi chère pour une personne ayant peu de moyens que pour celle mieux nantie, laissant présager de leur égale dette vis-à-vis l'État. Mais une telle égalité ne saurait être interprétée de manière stricte ou absolue pour Hobbes, puisque de tels avantages individuels se traduisent dans les inégalités de consommation matérielle dont chacun profite sous cette protection. Dans cette optique, imposer les citoyens de façon équitable reviendra à les taxer en *proportion* d'une telle consommation (donc, en définitive, des bénéfices reçus), ce qui pave alors la voie à un impôt proportionnel¹¹⁰.

Bien entendu, nous pourrions remettre en question la stricte équivalence entre bénéfices et consommation matérielle conclue par le philosophe anglais, de même que son insistance à traiter de ces bienfaits uniquement en termes de protection civile, considérant le rôle de l'État dans l'établissement et la régulation du marché économique de nos jours, de même que dans la création de la richesse en général¹¹¹. Nous n'approfondirons toutefois pas sur le sujet ici, puisque cela nous éloignerait de notre propos principal. Évidemment, le philosophe anglais n'a pas été le seul auteur à appuyer l'approche par bénéfices, plusieurs autres versions ayant été formulées à sa suite¹¹². De même, le choix entre un impôt

¹¹⁰ WESTON, Stephen Francis. *Op. Cit.*, p. 80-81. À titre indicatif, un impôt est proportionnel lorsque ses taux marginaux sont stables indépendamment du niveau de revenu. Advenant le cas où une exemption de base y est assortie, il pourra être considéré comme étant progressif, mais dans un degré moindre qu'un véritable impôt progressif dont les taux s'élèvent conjointement à l'accroissement des revenus.

¹¹¹ Pour une lecture introductive au rôle de l'État dans la régulation du marché économique et la création collective de la richesse, voir notamment ROBICHAUD, David et Patrick TURMEL. *Op. Cit.* Pour une courte synthèse de leur ouvrage, voir *Idem*. « Précis de la juste part », *Philosophiques*, 2014/1, n° 41, p. 157-160.

¹¹² Pour une revue des premières versions de la théorie, voir SELIGMAN, Edwin R. A. *Op. Cit.* Pour une défense contemporaine, voir HAYEK, F. A. *The Constitution of Liberty*, Chicago: University of Chicago

proportionnel et progressif n'a jamais fait l'unanimité parmi ses nombreux partisans¹¹³. Mais au-delà de telles considérations, il nous faut surtout retenir ici l'essentiel de la théorie selon laquelle, en matière d'équité fiscale et suivant une logique bénéficiaire-payeur en général, les citoyens devraient payer des impôts en proportion des gains retirés de l'action gouvernementale.

Si une telle position revêt un intérêt certain, elle présente à notre avis deux principales lacunes qui nous empêchent de nous en inspirer pour la justification d'un impôt équitable à la base de notre critique de l'incorporation des professionnels¹¹⁴. En premier lieu, il s'avère concrètement très laborieux d'évaluer l'ampleur des bénéfices tirés par les citoyens de l'action gouvernementale, considérant l'impondérabilité des données impliquées¹¹⁵. En ce sens, à quel point chacun profite-t-il actuellement non seulement de la défense nationale, mais aussi des services publics d'éducation, de garderies, d'infrastructures, de culture et autres? La question, infiniment complexe, rend compte de la difficulté d'appliquer cette logique dans la distribution des charges fiscales¹¹⁶.

Mais on pourrait soutenir qu'un tel accroc pratique n'est pas en soi une raison suffisante pour la rejeter; voilà pourquoi il importe de considérer, dans un deuxième temps, une faille plus fondamentale dans la théorie des bénéfices. Celle-ci réside précisément dans son insensibilité aux enjeux de redistribution. En effet, lorsqu'il est question d'une distribution équitable des charges fiscales, une telle théorie soutient les paiements en fonction de l'assistance publique reçue par chacun. Or, dans ce contexte, difficile de ne pas cerner un grand paradoxe jadis soulevé par le philosophe anglais John Stuart Mill considérant la

Press, 1960, p. 315-316. Pour une revue de différentes défenses de la théorie dans une perspective critique, consulter notamment FRIED, Barbara H. « The Puzzling Case for Proportionate Taxation », *Chapman Law Review*, 1999, n° 2, p. 157-195.

¹¹³ Par exemple, bien que Montesquieu soulignait que « (l)es revenus de l'État sont une portion que chaque citoyen donne de son bien pour avoir la sûreté de l'autre, ou pour en jouir agréablement », il n'en tirait pas pour autant la conclusion d'un impôt proportionnel, lui qui favorisait des taux progressifs (MONTESQUIEU, Charles de S. *De l'Esprit des Lois*, Genève: Barrillot & Fils, 1748, Livre 13, Chap. 1). Voir encore une fois à ce sujet SELIGMAN, Edwin R. A. *Op. Cit.*, p. 92.

¹¹⁴ Notons que pour la pertinence de notre propos, il n'est pas nécessaire d'aborder ici toutes les failles possiblement soulevées par l'approche. Pour plus de détails sur le sujet, voir entre autres MURPHY, Liam et Thomas NAGEL. *Op. Cit.* p. 16-19 et BLUM, Walter J. & Harry KALVEN, Jr. « The Uneasy Case for Progressive Taxation », *University of Chicago Law Review*, 1952/3, n° 19, p. 454-455.

¹¹⁵ MONNIER, Jean-Marie. « La justice fiscale entre tensions et débats », *Pouvoirs locaux*, La Documentation française, 2012, p. 55-56 et WESTON, Stephen Francis. *Op. Cit.*, p. 81-82.

¹¹⁶ *Ibid.*, p. 82.

vulnérabilité des gens les plus démunis de la société (manifestement les plus dépendants de cet appui):

If we wanted to estimate the degree of benefits which different persons derive from the protection of government, we should have to consider who would suffer the most if that protection was withdrawn: to which question, if any answer could be made, it must be, that those would suffer most who were weakest in mind or body, either by nature or position [...] If there were any justice, therefore, in the theory of justice under consideration, those who are least capable of helping or defending themselves, being those to whom the protection of government is the most indispensable, ought to pay the greatest share of its price: the reverse of the true idea of distributive justice, which consist *not in imitating but in redressing the inequalities and wrongs of nature*¹¹⁷.

Ici, le paradoxe s'inscrit dans ce fait simple: l'approche par bénéfices requiert des personnes les moins bien favorisées par le sort de la nature une contribution substantielle aux deniers publics. Ce faisant, elle reste insensible aux enjeux de redistribution et s'avère aussi incompatible avec les théories de la justice sociale qui justifient le moindrement toute activité gouvernementale supportant les plus faibles de la société ou promouvant l'augmentation du bien-être général de la population¹¹⁸. Une telle aporie explique par conséquent notre rejet de cette théorie en tant que défense d'une juste distribution des charges fiscales.

On pourrait même aller un peu plus loin (et empiéter sur le contenu de notre dernier chapitre) en spécifiant un élément essentiel laissé en marge dans ce qu'elle véhicule: « the fact that it is wholly out of harmony with the social relations that a tax involves¹¹⁹ ». C'est qu'à l'instar de l'incorporation des professionnels qui, comme nous le verrons plus tard,

¹¹⁷ MILL, John Stuart. *Op. Cit.*, p. 485 (l'italique est nôtre). À l'encontre de Mill, on pourrait raisonnablement soutenir que, pour diverses raisons, ce sont plutôt les personnes les mieux nanties d'une société qui profitent le plus de la protection étatique. Une telle considération n'implique toutefois pas une remise en question de la conclusion présentée, puisqu'en comparaison à la situation d'un monde sans gouvernement qui, de façon crédible, ressemblerait à l'état de nature hobbesien, l'immense apport gouvernemental net pour tous apparaît d'emblée. Que serait en effet la vie actuelle sans emplois, sans institutions financières, sans technologies (ou autres biens matériels considérés encore plus nécessaires à la vie), sans système légal et pénal et sans services sociaux essentiels fournis par l'État ? S'il s'avère difficile d'établir l'utilité marginale individuelle dérivée des actions gouvernementales, il est clair que chacun en bénéficie amplement et, par conséquent, l'approche par bénéfice (en requérant alors que les plus démunis contribuent *fortement* aux deniers publics) a tout de même des implications paradoxales au regard du rôle redistributif de l'impôt. (Ce raisonnement est notamment inspiré de MURPHY, Liam et Thomas NAGEL. *Op. Cit.* p. 16-17).

¹¹⁸ MURPHY, Liam et Thomas NAGEL. *Op. Cit.* p. 18-19. À noter que pour Nagel et Murphy, en fait, une telle approche ne s'arrime à *aucune* théorie *significative* de la justice contemporaine.

¹¹⁹ WESTON, Stephen Francis. *O. Cit.*, p. 128.

occasionne un bris fort et intuitif avec l'utilisation de différentes tactiques fiscales toutes aussi nocives l'une que l'autre, la théorie des bénéfices, si elle n'en marque pas la rupture, fait fi de toute forme de solidarité humaine. Heureusement, cette vertu saura être incarnée dans le principe alternatif de la capacité de payer.

3.4.2 *Le principe de la capacité de payer*

On trouve probablement chez les Grecs, déjà au temps de Solon, les premières traces de cette conception avec son appui à un impôt assujetti à la fortune des citoyens. Ce faisant, le législateur posait les bases du principe d'imposition qui sera affirmé des siècles plus tard par Jean-Jacques Rousseau et formellement inscrit par la suite dans la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen issue de la Révolution française de 1789, selon lequel les contribuables devraient contribuer aux dépenses publiques en fonction de leur capacité de payer (« ability to pay »)¹²⁰.

D'abord historiquement associée à la fortune¹²¹, puis à la propriété, pour ensuite être liée au revenu, cette capacité désigne l'habileté pécuniaire de chaque individu de contribuer aux services publics. Tel que l'écrivait le célèbre économiste Adam Smith, « [t]he subjects of every state ought to contribute towards the support of the government, as nearly as possible in proportion to their respective abilities, that is in proportion to the revenue which they respectively enjoy under the protection of the state¹²² ». En affirmant ainsi que chacun devrait contribuer en proportion de cette habileté, Smith suggérait sa corrélation avec le revenu personnel et énonçait la pertinence de considérer sa variation interindividuelle en tant que critère de base d'un impôt équitable. Bien des auteurs y ont alors vu, à la différence de son précurseur lui-même, un fondement de l'impôt progressif¹²³. Or, si une telle

¹²⁰ BOUVIER, Michel. « Justice fiscale, légitimité de l'impôt et société postmoderne », *Revue de planification fiscale et financière*, 2013/2, n° 33, p. 215.

¹²¹ Dans ce contexte, on avait d'abord désigné cette habileté plus générale liée à la fortune individuelle par la « faculté » de payer. Voir SCHOENBLUM, Jeffrey A. *Op. Cit.*, p. 235.

¹²² SMITH, Adam. *Wealth of Nations*, Oxford: Clarendon Press, c1880, Livre 5, Chapitre 2. Notons que certains auteurs ont dénoté une ambiguïté à savoir laquelle des deux théories Smith a favorisée à travers cette référence, cela les amenant à penser qu'il représentait du coup, parmi d'autres économistes classiques, un précurseur de l'approche par bénéfices. Voir sur ce point SELIGMAN, Edwin R. A. *Op. Cit.*, p. 93-94.

¹²³ En fait, Smith préconisait un impôt proportionnel, alors qu'il voyait dans l'État une institution qui ne devait pas altérer la position économique de chacun avec l'impôt.

institution semble intuitivement fort plausible, comment peut-on la justifier rationnellement? Et que signifie, concrètement, cette fameuse capacité de payer?

Parmi plusieurs explications possibles, celle fournie par John Stuart Mill reste l'une des plus défendables au regard de la problématique centrale de ce mémoire. Pour lui, l'équité dans la taxation se fonde sur une idée à la fois simple et évocatrice: celle d'égalité. Partant en effet d'une théorie de la justice qui fonde le rôle du gouvernement dans la correction des inégalités de nature et dans la promotion d'une égale liberté dans la satisfaction de plaisirs et l'évitement des douleurs, le philosophe souligne qu'autant cette valeur doit régir toutes les affaires du gouvernement, autant elle doit s'appliquer à l'impôt. Dans cette logique, il importe alors d'éviter les distinctions arbitraires dans le traitement fiscal des citoyens, ce que Mill traduit par l'imposition de charges semblables pour tous, selon le principe du sacrifice égal: « (a)s a government ought to make no distinction between of person or classes in the strength of their claims on it, whatever sacrifices it requires from them should be made to bear as nearly as possible with the same pressure upon all (...) Equality of taxation, therefore, as a maxim of politics, mean *equality of sacrifice*¹²⁴ ». Mais est-ce à dire qu'un tel critère tend vraiment vers un impôt progressif? Ou ne suggère-t-il pas fondamentalement la proportionnalité dans le régime d'imposition?

Avec Mill, le concept de capacité de payer formulé initialement par Smith est précisé par une considération importante: un revenu désigne avant tout une capacité d'assouvir des besoins, indépendamment de leur nécessité (et c'est d'ailleurs précisément en ce que l'impôt restreint l'accès au revenu et impose une limite à leur satisfaction qu'il prend ici la signification d'un sacrifice). Or, selon ce qui précède, il faut viser l'égalité d'un tel sacrifice; ainsi, une taxe ou un impôt juste saura en quelque sorte discriminer entre les contribuables de façon à soutirer plus à ceux ayant des revenus plus élevés, assurant que chacun subisse sensiblement la même perte de bien-être. Suivant cette logique, l'impôt n'implique pas une contribution strictement égale, chacun devant plutôt sacrifier une part égale selon ses moyens pécuniaires particuliers, ou en d'autres termes, relativement à sa

¹²⁴ MILL, John Stuart. *Op. Cit.*, p. 484.

situation économique, as « *proportional sacrifice of enjoyments* »¹²⁵. Nul ne saurait ainsi faire l'objet d'une plus grande contribution relative et ne devrait donc ressentir plus fortement qu'un autre citoyen « l'extraction » occasionnée par son prélèvement.

Si la réponse se précise et qu'un tel principe semble séduisant à première vue, quelle logique se cache alors derrière son application? Quelle raison légitime une plus forte imposition des personnes mieux nanties en vertu d'un tel principe? L'explication principale ici se trouve dans *l'utilité marginale décroissante de l'argent*¹²⁶. Il s'agit du principe selon lequel à mesure que les revenus d'une personne augmentent, l'utilité dérivée du dernier dollar dépensé tend à diminuer, un individu plus riche pouvant payer une plus grande part d'impôt sans subir une plus grande perte de bien-être¹²⁷. Pour l'illustrer, imaginons l'exemple de deux femmes obtenant respectivement une rémunération de 20 000 et de 100 000 \$¹²⁸. Dans ce contexte, on peut aisément concevoir en quoi un sacrifice très inégal résulterait de l'imposition de ces deux personnes à un même taux – disons de 15%. Dans le premier cas, la dame se verrait privée d'un montant essentiel à la provision des plus simples nécessités de la vie (cette dernière se retrouvant avec un salaire de 17 000\$); alors que dans le second, la femme perdrait une somme susceptible de satisfaire des besoins certainement moins pressants à la base (considérant les 85 000\$ lui étant toujours impartis), celle-ci recevant toujours un revenu avec lequel elle pourra vivre tout à fait aisément. Ici, l'imposition strictement proportionnelle ne saurait représenter un sacrifice égal, la première femme devant se résigner à subir un plus lourd sacrifice considérant sa situation économique. D'où la logique d'imposer à un degré plus élevé un contribuable mieux nanti

¹²⁵ WESTON, J. *Op. Cit.*, p. 187 (citant un rapport de Mill sur la « tax commission » de 1852). On pourrait ainsi parler ici en termes de *sacrifice proportionnel*, ce qui signifie sensiblement la même chose une fois cette distinction faite.

¹²⁶ Notons que nous prenons ici nos distances avec la pensée de Mill. En ce sens, pour traduire fidèlement celle-ci (ou à tout le moins celle exprimée dans son ouvrage *Principles of Political Economy*), mentionnons qu'il semblait hésitant à utiliser un tel principe pour justifier la progressivité de l'impôt *sur le revenu*, s'appuyant plutôt *sur une exemption de base* pour les besoins essentiels à la vie pour le légitimer : « [m]any persons maintain the negative, saying that a tenth part taken from a small income is heavier burthen than the same fraction deducted from one much larger [...] it appears to me that the portion of truth which the doctrine contains, arises principally from the difference between a tax which can be saved on luxuries, and one which trenches, in ever so small a degree, upon the necessaries of life » (MILL, John Stuart. *Op. Cit.*, p. 485-486).

¹²⁷ YOUNG, H. Peyton. « Progressive Taxation and Equal Sacrifice », *The American Economic Review*, 1990/1, n° 80, p. 253.

¹²⁸ L'exemple et le raisonnement suivants ont été inspirés et adaptés de SELIGMAN, Edwin R. A. *Op. Cit.*, p. 132.

dans l'optique d'un impôt progressif: comme au final l'argent additionnel détenu par ce dernier vaut moins en termes réels que ce qu'il représente pour une personne plus défavorisée, il apparaît justifié et équitable que le premier contribue plus au trésor public en vertu de sa plus grande capacité à payer, interprétée ici en termes de sacrifice¹²⁹.

3.4.2 a) Son application à l'incorporation

La prise en compte d'un tel critère (et de l'équité verticale ainsi conçue) aura d'importantes répercussions au regard de l'incorporation des professionnels. Revenons pour l'illustrer à l'exemple des médecins québécois exposé dans la section 2 de ce mémoire. Nous avons particulièrement mis en évidence la situation particulière de ces professionnels se voyant octroyer une rémunération moyenne très élevée (à hauteur de 244 674\$ pour les omnipraticiens et de 409 096\$ pour les médecins spécialistes en date de 2015)¹³⁰. À ce moment, nous avons souligné l'incohérence et le problème intuitif crucial posé par leur accès à des avantages fiscaux considérables impartis avec l'incorporation. Un tel propos prend maintenant ici tout son sens, sur un premier plan, à travers le principe d'égal sacrifice. En effet, alors qu'on serait en effet en droit de s'attendre à ce que des professionnels s'en tirant beaucoup mieux financièrement que la moyenne de la population paient une part conséquente en impôt en vertu de ce principe, ce n'est pas le cas actuellement. En réalité, le report d'impôt et le fractionnement de revenu permettent à ces travailleurs de contourner l'application du plus haut taux marginal d'imposition (leur étant pourtant destiné), abaissant ainsi sensiblement leur charge fiscale nette de 20 000\$ en moyenne¹³¹ – une somme qui, rappelons-le, équivaut au revenu brut non atteint par près de 37% de la population québécoise. Si bien que de tels médecins voient leur « sacrifice » fiscal considérablement diminuer, au point où il n'atteint plus la hauteur attendue au départ

¹²⁹ Mais pour établir cette relation entre le principe d'égal sacrifice et l'impôt progressif, ne faudrait-il pas être en mesure de préciser la tangente prise par la courbe d'utilité marginale décroissante de l'argent? Bien que cet élément n'ait pas été précisé jusqu'à maintenant dans la littérature, nous croyons malgré tout pouvoir raisonnablement affirmer qu'une telle utilité *diminue* avec l'augmentation le revenu. Et en la matière, comme l'affirmait bien l'économiste Amartya Sen, il est de loin préférable d'avoir approximativement raison que d'être précisément dans l'erreur (en niant cette affirmation).

¹³⁰ Notons que ces montants seront sensiblement supérieurs pour l'année 2017, ces professionnels s'étant vus allouer une hausse significative de leur rémunération par le gouvernement Charest en 2007 encore applicable à l'heure actuelle.

¹³¹ Revoir à ce sujet la note de bas de page 79.

pour des gens issus du 1%, conformément à un schéma d'imposition progressif découlant de décisions démocratiques. Par le fait même, le processus d'incorporation ouvre une brèche dans l'application d'un traitement fiscal droit et équitable qu'il devient évident de colmater.

Si un tel argument semble à notre avis tout à fait plausible et crédible, il se prête à deux principales objections. Nous commencerons ici par celle plus théorique s'adressant à l'utilité marginale décroissante (et par conséquent à la prémisse du sacrifice égal qu'elle justifie), pour ensuite considérer une réplique plus générale concernant la conclusion de l'argument présenté.

3.4.2 b) Quelques objections

On pourrait en premier lieu contester le critère d'égal sacrifice, en prétextant l'incommensurabilité des préférences résidant au cœur de la notion d'utilité marginale décroissante de l'argent¹³². De telles préférences s'avérant essentiellement subjectives, il serait en ce sens difficile d'établir une sorte de hiérarchie entre elles qui soit valable. Cela s'explique notamment par l'habitude presque naturelle des gens au niveau de consommation standard de leur groupe de référence; ainsi, alors qu'un sacrifice imposé à une personne bien nantie pourra sembler dérisoire de l'avis de différents observateurs, par exemple, il pèsera clairement plus aux yeux de son auteur (et encore plus, même, une fois considérée une telle accoutumance). De ce point de vue, la notion d'utilité marginale décroissante reposerait sur une aporie minant le principe d'égal sacrifice utilisé ici pour justifier en dernier ordre un impôt progressif à la base de la critique de l'incorporation des professionnels¹³³.

¹³² L'objection suivante est inspirée de BYRNE, Donna M. « Progressive Taxation Revisited », *Arizona Law Review*, 1995, n° 37, p. 767-768. Pour sa version plus détaillée, voir BLUM, Walter J. & Harry KALVEN, Jr. *Op. Cit.*, p. 475-476.

¹³³ Plus fondamentalement, l'incommensurabilité de la comparaison interpersonnelle d'utilité avait déjà été défendue, notamment, par l'économiste Lionel Robbins dans les années 30. Ce dernier soutenait alors que ce genre d'exercice ne pouvait être scientifique, puisqu'ultimement basé sur une évaluation plutôt improbable de différents états mentaux humains sur lesquels on ne saurait mettre de dénominateur commun (voir à ce sujet ROBBINS, Lionel. « Interpersonal Comparisons of Utility: A Comment », *Economic Journal*, 1938/192, n° 48, p. 637 (citant l'économiste et logicien britannique William Stanley Jevons)). Mais l'évidente difficulté d'une comparaison complète des états mentaux traduisant des gains ou des pertes d'utilité ne laisse-t-elle pas place à la réalisation de certaines comparaisons au regard des expériences ou

Force est de constater, toutefois, dans les forts relents relativistes qu'elle comporte, le danger d'une telle contre-objection. En ce sens, en quoi l'adaptation ou l'habitation des individus à certains besoins caractérisés par leur situation socio-économique devrait-elle être un obstacle à leur jugement *objectif* et au sacrifice associé? Cette question soulève la question de la comparaison de préférences qui ne se valent pas, toutes choses étant considérées¹³⁴. Ainsi, quand bien même un individu dont l'impôt le priverait de l'achat d'un véhicule de luxe lui ferait imposer à ses yeux un plus lourd sacrifice que celui imposé à une personne se résignant à louer un logement insalubre, par exemple, il ne s'ensuit pas qu'un tel sacrifice doit véritablement être jugé plus écrasant, dans la mesure où sa préférence sous-jacente s'avère douteuse d'un point de vue normatif¹³⁵. Le philosophe Jean Baptiste Say écrivait justement à propos de la notion de sacrifice et de l'impôt progressif, qu' « il y a dans les revenus une progression imperceptible, et telle qu'à chaque degré, une famille peut se procurer une satisfaction toujours un peu moins nécessaire, jusqu'aux plus futiles qu'on puisse imaginer¹³⁶ ». Il y a en effet de ces choses nécessaires à la vie, des besoins élémentaires dont la prévalence ne peut faire l'objet de compromis, si on s'accorde véritablement à la dignité des personnes humaines; et la considération de l'habitation particulière des êtres humains à leur niveau de consommation (comme l'illustre l'exemple

des cultures communes partagées dans le cadre de vies proprement humaines? Tel que l'avait brillamment soulevé le lauréat du prix Nobel d'économie, Amartya Sen, on pourra raisonnablement s'entendre sur un calcul utilitariste concevant la somme totale d'utilité dérivée du simple plaisir de Néron de brûler Rome durant l'Antiquité, par exemple, comme ne rivalisant en aucun point avec celle obtenue (perdue, en réalité) par les Romains ayant subi ce triste sort (SEN, Amartya. « Interpersonal Aggregation and Partial Comparability », *The American Economic Review*, 1970/3, n° 38, p. 395). Or, établir ce genre de constat implique de reconnaître la *possibilité* d'une certaine forme de comparaison interpersonnelle d'utilité. Comme l'écrivait Sen, « [w]e may be able to make interpersonal comparisons to some extent, but not in every comparison, nor of every type, nor with tremendous exactness » (*Idem*. « The Possibility of Social Choice », *The American Economic Review*, 1999/3, n° 89, p. 356).

¹³⁴ Au sein de la théorie utilitariste dans la littérature en justice distributive, une telle préoccupation a mené au concept des *préférences informées*, soit des préférences jugées rationnelles à l'aune de certains critères tout à fait objectifs.

¹³⁵ On pourrait ajouter ici que même si la perte du véhicule de luxe occasionnait *objectivement* un très lourd sacrifice pour ce contribuable aisé, cela ne signifie pas pour autant que ce dernier ne soit pas affecté par une courbe d'utilité marginale décroissante. Ce point est soulevé par BYRNE, Donna M. *Op. Cit.*, p. 768. Par ailleurs, l'exemple ci-haut soulève un point cardinal encore une fois soulevé par Sen: l'utilité peut être une donnée malléable en réponse à une certaine forme de privation. Mais ce n'est évidemment pas parce que certains demeurent plus réalistes face à leur situation et qu'ils réussissent mieux à s'y ajuster (en revoyant notamment leurs besoins à la baisse, comme dans le cas présent de la personne se contentant d'un logement insalubre) que leur privation en est moins réelle. Voir sur ce point SEN, Amartya. « The Possibility of Social Choice », *The American Economic Review*, 1999/3, n° 89, p. 358.

¹³⁶ SAY, Jean-Baptiste. *Traité d'Économie Politique (8e édition)*, Paris: Guillaumin, 1876, p. 548.

ci-haut) ne constitue pas un obstacle véritable à cette réalité. C'est aussi en ce sens qu'Amartya Sen évoquait l'importance de tenir compte des avantages individuels et d'informations relatives aux inégalités de bien-être, de libertés et d'opportunités, plutôt que celles dérivées des états mentaux humains, pour effectuer des comparaisons interpersonnelles d'utilité¹³⁷. Des critères tels que la pauvreté ou l'inégalité: voilà le gage d'éléments certes plus objectifs à l'aune desquels, sans arriver peut-être à un résultat tout à fait précis, l'exercice de comparaison prend toute sa signification, tout comme pour rendre compte d'une utilité marginale de l'argent qui soit réellement décroissante.

Ces précisions apportées, on pourrait cette fois se tourner vers à la conclusion générale de notre argument contre l'incorporation. On pourrait en ce sens observer que bien que la constitution en société ait réellement pour effet de réduire le taux effectif d'imposition payé par les professionnels québécois concernés, de tels paiements s'inscrivent toujours, néanmoins, dans le cadre d'un impôt progressif. Pourquoi faudrait-il alors s'inquiéter?

Une réponse claire réside encore une fois, ici, dans le critère d'égal sacrifice. Bien qu'on puisse concéder le point soulevé ci-haut, il ne fait nul doute que l'effort demandé, une fois les stratégies fiscales appliquées, s'avère inférieur à ce qu'il *devrait être*. En vérité, un tel sacrifice devrait à tout le moins se rapprocher des charges fiscales inscrites dans la table d'imposition québécoise, bien que celle-ci soit nettement insatisfaisante à notre avis à l'heure actuelle. À ce sujet, il s'avère trompeur de présenter des taux d'imposition suggérant une plus forte progressivité que celle atteinte dans les faits avec les taux effectifs, considérant notamment les multiples exemptions fiscales allouées particulièrement aux contribuables les mieux nantis¹³⁸. Or, l'incorporation, avec les « rabais » qu'elle permet d'appliquer aux professionnels dans ce contexte, ne fait qu'envenimer la situation actuelle.

¹³⁷ SEN, A. *Op Cit.*, p. 356.

¹³⁸ L'Institut de recherche et d'informations socio-économiques (IRIS) publiait en ce sens un rapport en 2014 dans lequel il concluait notamment que la multiplication des moyens de diminuer l'impôt à payer favorisait principalement les contribuables aux revenus supérieurs à 70 000 \$, et plus particulièrement ceux ayant la possibilité d'obtenir des revenus autres que ceux d'emploi (ce qui caractérise spécialement la situation économique des plus nantis de la société québécoise). Consulter à ce sujet FORTIER, François et Bernard SCHEPPER. *Le système fiscal québécois désavantage la classe salariée – Rapport de recherche*, Montréal: Institut de recherche et d'informations socio-économiques, 2014. (Il importe ici toutefois d'avoir en tête les prémisses de cette organisation ayant certes un impact sur les travaux publiés).

3.5 Des critères pertinents...mais insuffisants

Au final, le critère d'égal sacrifice, en tant qu'interprétation du critère d'équité verticale comme base argumentaire contre l'incorporation des professionnels, se veut à la fois pertinent et plausible. Mais il n'est évidemment pas parfait. D'abord, parce qu'en véhiculant une conception sacrificielle de la capacité de payer, il met l'accent sur une conception péjorative du prélèvement obligatoire plutôt que de le voir comme un effort actif et positif par lequel le citoyen, en contribuant aux dépenses publiques par le plein exercice de sa faculté, se rapprocherait véritablement d'une certaine liberté plutôt que l'inverse¹³⁹. Ce point soulève ensuite la particularité d'un concept qui, en recherchant justement l'égalisation des sacrifices, semble implicitement assumer l'entière propriété des revenus obtenus par les citoyens. Une telle considération met en exergue le principal défaut des concepts d'équité horizontale et verticale qui, aussi plausibles soient-ils, par leur accent exclusif mis sur la distribution équitable des charges fiscales, tendent à prendre la distribution des revenus de marché comme s'il s'agissait de quelque chose de bien fondé ou de juste alors que ce n'est évidemment pas le cas¹⁴⁰.

De telles faiblesses rendent compte d'un fait simple, mais primordial pour la suite des choses: ultimement, évoquer des critères d'équité dans l'imposition s'avère pertinent, mais insuffisant pour pleinement justifier la profonde problématique liée à l'incorporation des professionnels. Car de la même façon faut-il tenir compte des dépenses gouvernementales lorsqu'il est question d'équité dans la taxation, pour ne pas observer qu'un seul côté de la médaille, il importe de considérer que derrière la question de l'attribution de justes charges fiscales réside, en vérité, l'écueil de la juste distribution des revenus. Et qu'au-delà des motifs foncièrement utilitaristes d'égal sacrifice et d'utilité marginale décroissante de

¹³⁹ Weston, *Op. Cit.*, p. 207-208. Pour remédier à ce problème, on pourrait simplement penser à rebaptiser ce critère sous le nom, par exemple, de « principe de contribution égale » (laquelle est mesurée en termes d'impact sur le bien-être du contribuable). À notre avis, toutefois, un tel nom impliquerait toujours *dans sa définition* une certaine vision péjorative de l'impôt, au sens où pareille contribution resterait foncièrement négative sur le plan personnel (puisque effectuée dans le sens d'un moindre mal ou en des termes de perte de bien-être sur le plan individuel opérée à la faveur d'un bien-être collectif amélioré; or, on pourrait argumenter que, dans les faits, l'un ne va pas sans l'autre). Mais nous n'insisterons pas sur ce point mineur ici.

¹⁴⁰ MURPHY, Liam et Thomas NAGEL. *Op. Cit.*, p. 25-30. Nous reviendrons incessamment sur cette affirmation dans la note de bas de page suivante.

l'argent, l'incorporation marque l'ouverture d'une brèche béante dans un impôt progressif chargé de pallier les injustices dans la distribution des revenus de marché¹⁴¹.

¹⁴¹ Différents arguments forts éloquentes (autres que celui de John Rawls qui sera présenté dans le prochain chapitre) soutiennent l'injustice des revenus de marché, mais ils ne pourront malheureusement pas être approfondis dans le cadre de ce mémoire. Notons brièvement, parmi ceux-ci, deux arguments se basant sur un critère de mérite individuel: l'argument marxiste classique de l'exploitation et celui de la contribution des acteurs au marché économique. Le premier renvoie à l'extorsion ou au vol par le capitaliste de la « plus-value » générée par le travail de l'employé au sein du régime capitaliste. Pour une introduction (et une discussion) de l'argument de l'exploitation, voir KYMLICKA, Will. *Les théories de la justice : une introduction*, Paris, La Découverte, c2003, p. 190-202. Pour une version actualisée de l'argument référant à l'injustice résultant de relations de travail inégalitaires (basées elles-mêmes sur l'obligation matérielle de travailler) consulter VANDAMME, Pierre-Étienne. « Exploitation et obligation de travailler », *Les ateliers de l'éthique*, 2014/2, n° 9, p. 29-49. Quant au second argument, il se base sur la nécessité morale de faire rapprocher les revenus de marché à la contribution réelle des agents dans le marché économique. Une façon intéressante de faire valoir ce point consiste à appuyer une distribution relativement égalitaire du surplus coopératif en vertu de l'interdépendance des acteurs dans le processus économique issue de la division du travail dans les sociétés contemporaines. Voir à ce sujet DIETSCH, Peter. « Distributive Lessons from Division of Labour », *Journal of Moral Philosophy*, 2008/1, n° 5, p. 96-117.

4. Justice sociale et incorporation

4.1 Introduction

Au-delà de l'application de critères d'équité, l'imposition reste en définitive le moyen privilégié pour implémenter une théorie de la justice distributive dans le monde économique¹⁴². C'est d'ailleurs la raison pour laquelle elle ravive d'aussi fortes passions qui s'alimentent autant des conflits d'intérêts économiques individuels que des conceptions concurrentes de la justice ou de l'équité¹⁴³. Tel que le soulignait le célèbre philosophe John Rawls, autant une société libérale, en tant que structure de coopération initiée en vue de l'avantage mutuel de ses membres, se caractérise par une *identité* d'intérêts à travers laquelle chacun peut trouver un niveau de satisfaction individuel auquel il n'aurait pu parvenir sans l'aide des autres, autant s'y inscrivent des *conflits* découlant du souci évident des êtres humains pour la façon dont sont distribués les fruits de leur collaboration, chacun tendant naturellement, de manière générale, à en vouloir plus que les autres. C'est dans ce contexte qu'il convient de faire appel à un modèle de « répartition adéquate des bénéfices et des charges de la coopération sociale¹⁴⁴ » et de « conclure un accord sur une distribution correcte des parts¹⁴⁵ » au sein duquel la taxation est utilisée pour en accomplir ses plus valeureux desseins.

Suivant cette logique, quelle théorie fait du sens? Nous avons déjà brièvement évoqué (sans les défendre) à la toute fin du dernier chapitre deux arguments de justice distributive appuyant notre critique de l'incorporation, en soulignant la brèche béante marquée par cette institution dans un impôt progressif chargé de pallier les injustices dans la distribution des revenus de marché. Or, si un tel argument peut sembler tout à fait plausible, certains pourraient néanmoins y voir une justification excessive, appelant à une modification jugée trop radicale dans la distribution des revenus. Notre intention n'étant pas de militer en faveur d'une théorie particulière de la justice dans le cadre de ce mémoire, une autre possibilité se présente: s'appuyer sur une théorie nous situant entre les défenseurs du marché et ceux voulant lui apporter un correctif considérable. Il s'agit de la position de

¹⁴² MURPHY, Liam et Thomas NAGEL. *Op. Cit.*, p. 3 et WESTON, Stephen F. *Op. Cit.*, 1903, p. 19.

¹⁴³ MURPHY, Liam et Thomas NAGEL. *Op. Cit.*, p. 3.

¹⁴⁴ RAWLS, John. *Théorie de la justice* (traduction de Catherine Audard), Paris: Points, c2009, p. 30.

¹⁴⁵ *Loc. Cit.*

Rawls et de son principe de différence. Comme nous le verrons bientôt, en étant formulée en termes d'incitatifs plutôt que conformément à un critère de mérite individuel, celui-ci se trouvera justement à la base de la justification gouvernementale en faveur de l'instauration de l'incorporation des professionnels.

À la suite des critères d'équité dans l'imposition qui remettaient en question cette institution dans le dernier chapitre, il est donc maintenant temps d'observer si, plus fondamentalement, celle-ci passe le test plus large de la justice distributive. Dans ce but, il sera d'emblée pertinent d'examiner quelque peu la *théorie de la justice comme équité* et son principe de différence ayant vraisemblablement inspiré la position en sa faveur. Suivant la critique élaborée par G. A. Cohen, au final, nous soutiendrons que sa charpente argumentative s'écroule dans les méandres de l'injustice.

4.2 La théorie de la justice comme équité...

L'approche tire son origine des observations et des démarches réalisées par le philosophe américain. Influencé notamment, à l'époque, par la guerre du Vietnam et par la lutte pour les droits civiques dans son pays natal, ce dernier constatait de manière intuitive une importante diversité des circonstances dans le monde, tant naturelles que sociales, qui marquent l'existence des individus. Que ce soit des différences attribuables aux talents innés tels que l'intelligence ou aux autres attributs physiques, d'une part, ou des particularités tenant à l'environnement social comme l'éducation familiale ou la condition socio-économique, d'autre part, de telles circonstances ont à ses yeux un impact très inégalitaire quant aux possibilités pour chacun de mener à bien son propre projet de vie. Or, cela s'avère injuste puisqu'il s'agit de circonstances arbitraires, non méritées d'un point de vue moral¹⁴⁶. C'est dans un tel contexte que, par une méthode constructiviste¹⁴⁷, Rawls

¹⁴⁶ En ce sens, nul n'est responsable des contingences qui conditionnent *en partie* sa vie et aucune raison morale ne justifie donc une telle importance de leurs impacts sur l'existence. À noter ici que pour Rawls, les inégalités naturelles ne sont pas *intrinsèquement* injustes, puisque résultant d'un phénomène naturel hors du contrôle humain. Toutefois, et là se trouve la nuance, la façon dont les institutions *traitent* ces inégalités relève de la justice, comme nous le verrons à la fin de cette partie. Voir à ce sujet RAWLS, John. *Op. Cit.*, p. 132-133.

¹⁴⁷ Par *constructivisme*, on entend ici la façon de composer la justice par des règles qui seraient adoptées dans une situation particulière à la lumière, notamment, de faits (supposés donnés) sur la nature humaine. Cette définition est tirée du livre de COHEN, Gerald Allan. *Si tu es pour l'égalité, pourquoi es-tu si riche?* (traduction de Fabien Tarrit), Paris: Hermann, c2010, p. 248.

a voulu créer un modèle idéalisé permettant de clarifier la notion de justice et d'établir des principes chargés de guider les institutions politiques.

S'inspirant de l'idée abstraite et actualisée du contrat social formulée originalement par des auteurs tels que John Locke, Emmanuel Kant et Jean-Jacques Rousseau, Rawls formule à la base de sa théorie de la justice un argument hypothétique, soit celui de la « *position originelle* »¹⁴⁸. Ce dernier va comme suit. Imaginons qu'au départ, nous dirait-il, des personnes soient conviées à s'entendre pour former et dicter les principes d'une société juste et viable. De tels contractants sont soumis à un « *voile d'ignorance* », au sens où ils demeurent ignorants de leur situation potentielle dans cette société¹⁴⁹. Ils ne peuvent ainsi identifier à quel point leur sort pourrait être influencé par la nature, que ce soit par la possession d'un talent hors du commun ou plutôt par la contrainte liée à un quelconque handicap, ni être amélioré par les aléas des circonstances comme l'accès à un milieu familial stimulant ou encore à une position ou à un statut social enviable dans cette société, entre autres éléments essentiels¹⁵⁰. Prétendons ensuite, nous dirait Rawls, que ces individus soient à la fois libres, égaux et rationnels, au sens où ils raisonnent de façon mutuellement désintéressée et adopteraient des règles en fonction de leurs préférences individuelles avec les moyens les plus efficaces mis à leur disposition. Étant donné que ces contractants sont mis devant une incertitude flagrante et à la fois inquiétante quant à leur situation future (jumelée à un contexte présumé de rareté relative des ressources agissant à titre de circonstance de la justice), ils auront toutes les chances d'éprouver une forte aversion pour le risque et de s'entendre alors pour une distribution assurantielle, de type « *maximin* ». Il s'agit d'un critère de choix assurant que le sort des moins bien lotis puisse être maximisé, en évaluant « parmi un ensemble de solutions possibles celle dont l'issue la plus défavorable est supérieure à l'ensemble des issues les plus défavorables de toutes les solutions alternatives »¹⁵¹.

¹⁴⁸ Ce paragraphe et le suivant sont notamment inspirés de l'article de MARÉCHAL, Jean-Paul. « L'éthique économique de John Rawls », *l'Économie politique*, 2003/1, n° 17, p. 94-112.

¹⁴⁹ Cela permet, d'après Rawls, d'éviter l'impact des traits moralement arbitraires dans la formulation d'un tel accord.

¹⁵⁰ Pour plus de détails quant aux éléments dont les contractants sont ignorants dans la position originelle, voir notamment RAWLS, John. *Op. Cit.*, p. 168-169.

¹⁵¹ MARÉCHAL, Jean-Paul. *Op. Cit.*, p. 103.

Selon le philosophe américain, une telle justification mènera à une entente concernant une structure de base¹⁵² chargée d'assurer une répartition d'un certain contenu (un *distribuendum*) en fonction des principes de justice précis. Celui-ci consiste en un panier de ressources « que tout homme rationnel est supposé désirer¹⁵³ » lui permettant d'élaborer son projet de vie. Désignées à titre de *biens premiers* sociaux, ces ressources réfèrent notamment aux droits et libertés de base, aux différents pouvoirs et prérogatives dans la société, aux revenus et à la richesse en général ainsi qu'aux bases du respect de soi-même¹⁵⁴. Partant de l'argumentation rawlsienne se fondant sur la position originelle et le voile d'ignorance, sommairement, le but sera alors de rendre accessible un tel panier de ressources à tous en fonction des principes de justice suivants:

1) Principe d'égalité liberté :

« Chaque personne doit avoir un droit égal au système total le plus étendu de libertés de base égales pour tous, compatible avec un même système pour tous »;

2) Principe de juste égalité des chances (A) + Principe de différence (B) :

« Les inégalités économiques et sociales doivent être telles qu'elles soient :
(A) attachées à des fonctions et à des positions ouvertes à tous, conformément au principe de la juste (« *fair* ») égalité des chances [à talents donnés];
(B) au plus grand bénéfice des plus désavantagés de la société¹⁵⁵ ».

Il n'est pas requis ici de s'attarder trop longuement sur l'ensemble de ces principes, dans la mesure où c'est surtout le principe de différence qui, en inspirant la position gouvernementale en faveur de l'incorporation¹⁵⁶, sera l'élément crucial à étudier au regard de la problématique centrale de ce mémoire. Cela étant dit, notons toutefois que Rawls précise la préséance de la règle d'égalité liberté chargée de protéger les libertés civiles et politiques des citoyens, conférant du même coup le paradigme du *libéralisme* à sa théorie. Un tel principe est suivi par celui d'égalité équitable des chances qui somme la structure

¹⁵² Celle-ci fait référence aux « institutions les plus importantes [qui] répartissent les droits et les devoirs fondamentaux et déterminent la répartition des avantages tirés de la coopération sociale », ce qui inclut la constitution politique et « les principales structures socio-économiques ». Voir RAWLS, J. *Op. Cit.*, p. 33.

¹⁵³ *Ibid.*, p. 93.

¹⁵⁴ MARECHAL, Jean-Paul. *Op. Cit.*, p. 97.

¹⁵⁵ RAWLS, J. *Op. Cit.*, p. 341.

¹⁵⁶ Cette argumentation sera exposée dans la section 4.2.1.

de base de corriger les inégalités sociales arbitraires mentionnées précédemment, en laissant aux individus à *talents égaux* un *accès ouvert aux fonctions sociales* et, en dernier ordre, une chance égale d'élaborer leur projet de vie. Ce dernier a priorité sur le principe de différence qui, en tant que dernier critère agissant sur la structure de base de la société, requiert la mitigation des inégalités naturelles non méritées. En ce sens, tel que l'écrivait Rawls,

« [l]e principe de différence représente, en réalité, un accord pour considérer la répartition des talents naturels comme un atout pour toute la collectivité, dans une certaine mesure, et pour partager l'accroissement des avantages socio-économiques que cette répartition permet [...] Personne ne mérite ses capacités naturelles supérieures ni un point de départ plus favorable dans la société. [...] Au lieu de cela, on peut organiser la structure de base de la société de façon à ce que les contingences travaillent au bien des plus désavantagés¹⁵⁷ ».

Alors que les sociétés aristocratiques du Moyen-Âge faisaient des contingences une répartition immuable entre les hommes et les différents groupes sociaux, rien n'oblige vraiment les êtres humains à se résigner à telle fatalité. Une société juste ne saurait ainsi faire sienne l'arbitraire se trouvant aussi dans la nature. En cela, le principe de différence exprime une idée de réciprocité et vise aussi l'avantage mutuel des membres d'une société donnée¹⁵⁸. Or, un tel principe de l'avantage mutuel ayant possiblement inspiré la justification en faveur de l'incorporation des professionnels du point de vue gouvernemental, il fera donc précisément l'objet de l'analyse s'échelonnant tout au long de ce chapitre.

4.2.1 : ...et son principe de différence en appui à l'incorporation

Tel qu'effectivement déclaré à l'Assemblée nationale lors de la présentation du projet de loi à l'origine, avec l'incorporation, « le législateur voulait mettre à la disposition des professionnels des outils leur permettant de pouvoir être *compétitifs* par rapport à leurs collègues de l'extérieur du Québec en bénéficiant des mêmes avantages, dans le contexte d'un marché de services plus *ouvert* sur le plan national et international dans le domaine

¹⁵⁷ *Ibid.*, p. 132.

¹⁵⁸ *Ibid.*, p. 133.

des services¹⁵⁹». Une forte **concurrence** sévissait à l'époque entre différents professionnels provenant d'autres provinces du Canada, voire de pays étrangers : d'où l'intérêt d'obtenir des économies substantielles pouvant être réalisées sur le plan fiscal par l'utilisation de stratégies rendues possibles par l'adoption d'une nouvelle structure juridique encadrant l'exercice de leur profession¹⁶⁰. Dans ce contexte, quel rôle vient alors jouer le principe de différence?

Ce dernier entre ici en compte pour *légitimer, d'un point de vue normatif*, des inégalités économiques considérables – ces économies substantielles d'impôt consenties aux professionnels en réponse à cette concurrence – précisément pour des raisons d'incitatifs financiers. Selon un argument classique de la théorie rawlsienne, les personnes talentueuses – c'est-à-dire celles ayant la capacité de percevoir de hauts gains sur le marché en vertu de leur génétique particulière, de certains talents naturels ou d'autres facteurs principalement hors de leur contrôle – vont vraisemblablement améliorer leur niveau de production *seulement si* leur rémunération est plus élevée qu'à l'ordinaire, permettant ainsi de dégager un surplus de production qui pourra être mis au service des plus défavorisés de la société¹⁶¹. Partant de là, d'après ce principe de différence, l'inégalité résultant de l'ajout d'un incitatif matériel se trouve *justifiée* par le bénéfice qu'elle permet d'octroyer conséquemment aux plus pauvres; elle est requise considérant ce facteur psychologique humain agissant à titre de motivation pour qu'au final ces derniers puissent se retrouver dans une meilleure situation, aussi misérable soit-elle dans l'absolu¹⁶².

Appliquée à la problématique de l'incorporation, une telle argumentation a un impact considérable. Pour prendre le relais de la position gouvernementale, on pourrait en effet penser que de *permettre d'abaisser le taux effectif d'imposition payé par les professionnels québécois qui l'utilisent se veut un incitatif à la production de services en accord avec la justice*, dans la mesure où cet incitatif (ou cette inégalité) va aussi à l'avantage des plus défavorisés de la société¹⁶³. Pour mieux illustrer l'argument, voyons la forme qu'il pourrait

¹⁵⁹ Revoir la note de bas de page # 33.

¹⁶⁰ Nous vous référons à la section 2.1 et aux sources correspondantes pour plus de détails sur le sujet.

¹⁶¹ COHEN, G. A. *Op. Cit.*, p. 254.

¹⁶² Il importe de clarifier ici: aussi misérable puisse être une telle situation *une fois préalablement appliqués les principes d'égalité de liberté et de juste égalité des chances*, si l'on suit bien la théorie rawlsienne.

¹⁶³ Il faut mentionner qu'en toute connaissance de cause, un tel *argument de justice* n'a jamais été *explicitement soulevé* par les membres du gouvernement en tant que justification à l'incorporation des

revêtir une fois appliqué au cas patent au cœur de ce mémoire, soit celui des médecins au Québec :

Argument des incitatifs (incorporation)

Prémisse 1 (majeure, normative): les inégalités économiques sont moralement justifiées dans la mesure où elles vont à l'avantage des plus défavorisés;

Prémisse 2 (mineure, factuelle): l'abaissement du taux effectif d'imposition réalisé avec l'incorporation est une inégalité économique qui (a) incite les riches talentueux (ici, les médecins) à fournir plus de services que s'ils n'avaient pas cet incitatif OU encore à rester pratiquer au Québec, et (b) les plus défavorisés, en termes de résultats (l'accès aux soins, par exemple), en sont avantagés;

Conclusion: l'incorporation est moralement justifiée (et ne devrait donc pas être abolie)¹⁶⁴.

Cet argument souligne donc que malgré les inégalités économiques induites par son utilisation, l'incorporation des professionnels serait acceptable sur le plan de la justice, et ce, précisément en vertu du principe de différence rawlsien. Mais cette justification est-elle vraiment satisfaisante? Avant d'approfondir la question, il convient d'apporter trois nuances importantes à la prémisse factuelle qui posent problème dans le cas de l'incorporation médicale. D'entrée de jeu, on pourrait facilement faire valoir que si en 2007 la rémunération moyenne des médecins québécois était plus basse que la moyenne canadienne et qu'en ce sens, l'incorporation avait pu être un incitatif important à considérer à ce moment, la situation actuelle, presque dix années plus tard, a beaucoup changé. Les salaires ayant considérablement augmenté depuis¹⁶⁵, un tel argument n'a plus autant de

professionnels. Nous pouvons néanmoins présumer du fait qu'advenant qu'un argument de justice distributive doive être donné en sa faveur, celui-ci serait possiblement le plus puissant pouvant être soulevé. Et par le fait même, nous nous trouvons à prendre au sérieux la position en s'assurant de s'attaquer à ses meilleurs arguments potentiels.

¹⁶⁴ Notons que la précaution mentionnée dans la note de bas de page précédente s'applique également à cet argument particulier appuyant l'incorporation médicale.

¹⁶⁵ L'enveloppe salariale assignée aux médecins par la RAMQ, par exemple, a pratiquement doublé en près de 10 ans, et les salaires dépasseraient maintenant ceux de l'Ontario, selon un rapport publié par l'Institut Canadien d'Information sur la Santé (ICIS). Voir à titre informel VAILLES, Francis. « Les médecins mieux payés au Québec qu'en Ontario », *La Presse*, 2016, [En ligne], <http://affaires.lapresse.ca/opinions/chroniques/francis-vailles/201601/19/01-4941306-les-medecins-mieux-payes-au-quebec-que-ontario.php> (Page consultée de 10 février 2016).

force présentement¹⁶⁶. Ensuite, on pourrait aussi penser que l'argument des incitatifs dans le contexte actuel est faible, car les rémunérations s'avèrent déjà très élevées. Ainsi, l'argent épargné grâce à l'incorporation médicale pourrait être un incitatif pour les médecins à travailler moins et à prioriser une meilleure qualité de vie, par exemple, plutôt que de les enjoindre à effectuer un plus grand nombre d'actes médicaux ou à fournir de meilleurs services en général à la population, ce qui irait alors en contradiction avec le principe recherché au départ, soit d'accorder des inégalités à l'avantage des plus défavorisés de la société¹⁶⁷. Enfin, il faut savoir que la thèse (ou plutôt la menace) de l'exil des médecins québécois n'est pas un phénomène corroboré pour l'instant dans les faits, ce qui pourrait enlever un peu de mordant à la prémisse factuelle de l'argument¹⁶⁸.

Mais nonobstant ces faits difficiles à évaluer ici et qui, de toute façon, ne font pas l'objet de ce mémoire, nous voudrions plutôt souligner de façon plus substantielle la faiblesse de l'application de sa prémisse majeure normative. Plus précisément, les inégalités

¹⁶⁶ On pourrait en contrepartie soutenir qu'entre temps, un « *endowment effect* » a fait en sorte que les médecins se sont progressivement habitués à la pratique fiscale de l'incorporation; ils trouveraient donc sa suppression particulièrement douloureuse sur le plan fiscal, ce qui témoignerait alors de la force d'une telle prémisse factuelle. Bien que cette considération puisse avoir un impact dans les faits, elle n'explique rien qui soit valable à nos yeux sur le plan *normatif*, mais nous laisserons toutefois ce débat en suspens ici. Pour une introduction à la littérature relative à l'aversion à la dépossession, voir notamment TVERSKY, Amos et Daniel KAHNEMAN. « Loss Aversion in Riskless Choice: A Reference Dependent Model », *Quarterly Journal of Economics*, 1991/4, n° 106, p. 1039-1061.

¹⁶⁷ D'après une étude parue en 2013, le nombre moyen d'actes médicaux posés par les médecins québécois a diminué ou tout au plus stagné au Québec entre 2007 et 2011, au moment même où de fortes hausses de rémunérations ont parallèlement été consenties. On pourrait vraisemblablement croire qu'une telle situation souligne la théorie économique (non confirmée) de la recherche d'un revenu cible. Celle-ci postule que « les gens cherchent généralement à atteindre un niveau donné de revenu et qu'ils adaptent leur pratique professionnelle pour y parvenir. Cela implique que, dans certaines circonstances, lorsqu'une personne obtient une hausse de sa rémunération, elle peut décider d'améliorer sa qualité de vie (en travaillant moins) au lieu de travailler davantage pour gagner plus d'argent ». Voir à ce sujet CONTANDRIOPOULOS, Damien et Mélanie PERROUX. « Fee Increases and Target Income Hypothesis: Data from Quebec on Physician's Compensation and Service Volumes », *Health Policy*, 2013/2, n° 9, p. 30-35. Évidemment, de nombreux facteurs entrent en ligne de compte lorsqu'il est question d'accès aux soins, et la prudence est de mise avant de conclure de la sorte (en extrapolant d'une corrélation à une relation de cause à effet). Contandriopoulos a d'ailleurs été vivement critiqué par les fédérations médicales et le ministre Barrette pour la position prise dans son étude. Il s'agit toutefois d'une hypothèse fort intéressante qui a du sens et qui mériterait d'être approfondie, à notre humble avis.

¹⁶⁸ Entre 2010 et 2014, notamment, les médecins qui sont venus installer leur pratique au Québec ont été plus nombreux que ceux ayant émigré vers les autres provinces canadiennes. Voir à ce sujet les tableaux de l'INSTITUT CANADIEN D'INFORMATION SUR LA SANTÉ. *Nombre, répartition et migration des médecins canadiens*, 2017, [En ligne], <https://secure.cihi.ca/estore/productSeries.htm?locale=fr&pc=PCC34> (Page consultée le 18 avril 2017). Cela étant dit, il est difficile de prévoir le portrait qu'une telle migration aurait eu advenant le cas où l'incorporation n'aurait jamais été autorisée (sans compter des facteurs externes à la rémunération pouvant évidemment entrer en ligne de compte).

économiques réclamées par les partisans de l'incorporation sont-elles à ce point nécessaires au bénéfice des plus défavorisés que ce que ses prétendants veulent bien nous le laisser croire? En vérité, dans une société où les institutions et ses citoyens sont sincèrement inspirés par des principes de justice, comme nous le verrons avec la position du philosophe Gerald A. Cohen, on ne saurait accepter les inégalités telles que celles observées à l'heure actuelle, tout comme on ne saurait accepter celles induites par l'incorporation des professionnels.

4.3 La critique de Cohen à l'argument rawlsien des incitatifs

Well-Off: "Look here, fellow citizen, I'll work hard and make both you and me better off, provided I get a bigger share than you."

Worse-Off: "Well, that's rather good; but I thought you were agreeing that justice require equality?"

Well-Off: "Yes, but that's only a benchmark, you see. To do still better, both of us, you understand, may require differential incentive payments to people like me."

Worse-Off: "Oh. Well, what makes them necessary?"

Well-Off: "What makes them necessary is that I won't work as hard if I don't get more than you."

Worse-Off: "Well, why not?"

Well-Off: "I dunno... I guess that's just the way I'm built."

Worse-Off: "Meaning, you don't really care all that much about justice, eh?"

Well-Off: "Er, no, I guess not."

Jan Narveson, "Rawls on Equal Distribution of Wealth"¹⁶⁹

Cette brillante citation titrée du philosophe canadien Jan Narveson illustre bien le malaise que peut susciter l'argument des incitatifs dans le cadre d'une conversation quotidienne entre une personne bien nantie et une autre plus défavorisée. Celle-ci renvoie, plus fondamentalement, à la critique inspirée de Gerald Cohen à l'encontre de l'application du principe de différence rawlsien¹⁷⁰ dans sa défense en tant qu'incitatif spécial en argent pour les gens talentueux, une défense qui lui semblait avoir de plus graves implications que ce qu'en pensait Rawls lui-même. D'une part, isolé de la question des droits

¹⁶⁹ NARVESSON, Jan. « Rawls on Equal Distribution of Wealth », *Philosophia*, 1978/2, n° 7, p. 287-288.

¹⁷⁰ Notons que nous ne remettons pas en question le principe de différence dans le cadre de ce mémoire, bien que ce dernier ait suscité de nombreux questionnements, notamment, parmi les philosophes d'obédience libérale égalitaire. Du groupe, Ronald Dworkin avait souligné, dans une critique intéressante, le trop peu d'importance qu'il accordait à un facteur important: l'ambition. Voir à ce sujet DWORKIN, Ronald. « Equality of Resources », *Philosophy and Public Affairs*, 1981/4, n° 10, p. 283-345.

(« *entitlements* ») ou du mérite personnel, l'argument des incitatifs laisse place à de très grandes inégalités et est révélateur d'une société dans laquelle s'opère une brèche dans la *condition élémentaire de communauté de justification*¹⁷¹. En ce sens, comme l'illustre l'exemple précédent, comment des gens talentueux avides de paiements incitatifs extraordinaires pourraient-ils vraiment en arriver à justifier leur position à l'égard des personnes plus défavorisées de la société? Cette critique externe¹⁷² à la théorie rawlsienne soulève, d'autre part, un problème fondamental avec l'argument des incitatifs: ce dernier correspond à une application déformée du principe de différence, au sens où il légitime des inégalités *seulement quand les attitudes des personnes talentueuses échouent à respecter l'esprit du principe lui-même; ces derniers n'auraient pourtant pas besoin de tels incitatifs s'ils en étaient vraiment empreints ou s'ils y étaient vraiment engagés dans leur vie courante*¹⁷³.

Pour le philosophe, en réalité, les inégalités acceptées plus fondamentalement par le principe de différence profitent aux plus défavorisés seulement en vertu de certaines contraintes fixées par l'*attitude inégalitaire* et le comportement conséquent de ces gens les plus favorisés; or, comme nous le verrons, il s'agit de contraintes *contingentes*. En fait, la préexistence d'une structure inégalitaire rend possible au départ la justification de ces inégalités allant prétendument à leur avantage¹⁷⁴; ainsi, c'est uniquement dans le cadre d'une société inégalitaire au sein de laquelle plusieurs injustices fusent déjà qu'il semblera raisonnable d'accorder de nouvelles inégalités au profit d'une amélioration, aussi minime soit-elle, du sort des plus défavorisés de la société.

¹⁷¹ La traduction de ce concept de Cohen vient de ARNSPERGER, Christian. « John Rawls et l'engagement moral », *Revue de Métaphysique et de Morale*, 1998/2, p. 237-257. Nous en fournirons une définition dans la section 4.3.1 a).

¹⁷² Pour des fins de clarification, nous soutiendrons que cette critique est *externe* au sens où elle donne un argument plus général contre l'argument des incitatifs plutôt que de soutenir sa faillibilité *selon les propres termes rawlsiens*, ce qui sera l'objet de la critique interne présentée en 4.3.3. Cette distinction est tirée de TITELBAUM, Michael G. « What Would a Rawlsian Ethos of Justice Look Like? », *Philosophy and Public Affairs*, 2008/3, n° 36, p. 320-321.

¹⁷³ COHEN, Gerald A. *Rescuing Justice and Equality*, Cambridge: Harvard University Press, 2008, p. 32. À noter que pour les prochaines notes de bas de page citant Cohen, lorsqu'applicable, nous utiliserons respectivement les abréviations RJE et IYE pour référer à ses ouvrages *Rescuing Justice and Equality* et *If You're an Egalitarian, How Come You're So Rich?*

¹⁷⁴ *Ibid.*, p. 33.

La présente partie de ce chapitre sera destinée à la présentation de la position de Cohen qui, si elle peut marquer les esprits par sa clarté et surtout sa grande portée normative, ne saurait accepter l'application du principe de différence rawlsien inspirant la position gouvernementale en faveur de l'incorporation. Nous verrons, d'une part, qu'en s'alimentant de revendications présumées de personnes talentueuses injustifiables aux yeux d'autrui dans un cadre dialogique, celle-ci est révélatrice d'une société dans laquelle s'opère une brèche dans la condition élémentaire de communauté. D'autre part, nous soutiendrons que cette position gouvernementale va à l'encontre des dispositions solidaires suscitées par une application cohérente du principe de différence rawlsien.

4.3.1 a) La critique externe: problème de kidnapping et de communauté de justification

Un argument normatif va souvent revêtir une forme particulière attribuable à la personne qui l'énonce, de même que celle à laquelle il s'adresse¹⁷⁵. D'abord énoncé dans une forme impersonnelle, par exemple, il pourra prendre une signification très différente une fois formulé dans des termes interpersonnels. C'est justement ce que nous entendions dans l'extrait de Narveson cité précédemment en soulignant que l'argument des incitatifs ne sonnait pas bien (ou créait un malaise, pour emprunter notre expression originale) lorsque présenté par une personne bien nantie à un auditeur issu de l'autre spectre économique. Cela s'explique notamment par le fait que, souvent, la force de persuasion d'un argument varie en fonction de l'identité de son énonciateur et de son destinataire, de même que selon leurs positions épistémique, morale ou sociale, entre autres facteurs particuliers¹⁷⁶. Ainsi, quand bien même un homme pourrait convaincre un ami fortuné que son humeur maussade de la journée soit justifiée par le fait d'avoir dû pelleter son entrée (étant donné le bris de sa souffleuse à neige en réparation) par exemple, une telle conclusion, sur la même base, pourra clairement sonner faux lorsque relayée à un habitant du quartier habitué à dégager manuellement la sienne pour des considérations monétaires ou environnementales.

¹⁷⁵ *Ibid.*, p. 36.

¹⁷⁶ *Ibid.*, p. 38.

Si cet exemple peut paraître anodin et qu'il existe de nombreuses variations pouvant sensiblement modifier la force d'un argument donné, un type de cas revêt un intérêt spécial pour nous ici, dans la mesure où celui des incitatifs y prend précisément part¹⁷⁷. Dans ce type de cas particulier, un argument change substantiellement de forme lorsque le(s) choix de son(ses) énonciateur(s) a(ont) pour effet de rendre vraie l'une de ses prémisses. Dans ce contexte, contrairement à une situation dans laquelle des énonciateurs s'avèrent tout à fait neutres ou innocents, on pourra légitimement s'attendre à ce qu'il(s) soi(en)t en mesure de justifier de façon satisfaisante le fait que ce soit vrai, ou autrement dit de fournir une raison valable pour laquelle il(s) opère(nt) une telle modification de la prémisse en question. Mais parfois, le(s) locuteur(s) en sera(ont) incapable(s), ce qui constitue alors un véritable problème¹⁷⁸. Pour illustrer la problématique, nous aurons recours à un exemple spécial suivant la pensée de Gerry Cohen: le problème du kidnapping¹⁷⁹.

Imaginons la scène d'un enlèvement classique. Précisions, aux fins de l'exemple, qu'un enfant a été dérobé à ses parents et que seul le paiement d'une rançon leur permettra de le retrouver. Dans ce contexte, est-ce légitime d'obtempérer aux demandes du kidnappeur? Différentes raisons pointent vers la négative. D'une part, on pourrait se soucier des conséquences engendrées par l'acceptation des parents à cette requête; telle décision pourrait en effet encourager une recrudescence des situations d'enlèvement. D'autre part, plus fondamentalement à notre avis (et non dans une optique conséquentialiste), certains pourraient s'objecter à la nature même de l'acte posé, alors que payer revient à céder devant une menace carrément vicieuse. Enfin, de l'autre côté de la médaille, on pourra aussi considérer que l'enjeu soit d'une ampleur telle que le paiement en vaille vraiment la peine (ce qui a, vous en conviendrez, tout à fait du sens).

Si quelque doute peut subsister quant à la solution à envisager ici, considérons l'argument dans sa tournure *interpersonnelle*, lorsqu'énoncé par le kidnappeur lui-même aux parents en question. Voici la forme que pourrait prendre l'argument:

¹⁷⁷ Ce paragraphe est inspiré de COHEN, G. A. *RJE*, p. 38-39.

¹⁷⁸ Nous expliquerons bientôt la raison derrière cette affirmation en abordant l'idée de *communauté de justification* à la page suivante.

¹⁷⁹ Le paragraphe suivant est grandement inspiré de la section « *The Kidnapper's Argument* » dans COHEN, G. A. *RJE*, p. 38-41.

Argument du kidnappeur:

Prémisse normative: Les enfants devraient vivre auprès de leurs parents (et les parents, eux, devraient tout faire en leur pouvoir pour que ce soit ainsi);

Prémisse factuelle: *À moins que tu ne me paies la rançon, tu ne retrouveras jamais ton enfant;*

Conclusion: Tu devrais donc me payer cette rançon.

Ainsi énoncé, l'argument suscite manifestement un malaise semblable à celui observé dans la discussion inspirée de Narveson. Au-delà de la question de la vérité de ses prémisses ou de la validité de ses inférences n'ayant pas besoin d'être remises en question ici, en fait, l'argument ne sonne pas bien, et cela s'explique par le discrédit attaché à toute personne formulant l'argument dans sa version interpersonnelle. Il est en effet pathétique de voir le kidnappeur faire appel au « fait » que les parents ne retrouveront pas leur enfant sans procéder au paiement de la rançon, alors qu'il s'agit clairement d'une réalité obtenue *délibérément*, sous l'effet de la menace: le kidnappeur rend cette prémisse vraie, et de le faire est moralement ignoble¹⁸⁰.

Si le malfaiteur en question fait preuve d'une conduite carrément vicieuse en formulant l'argument de la sorte, en réalité, le problème tient surtout ici à ce qu'en rendant sa prémisse vraie, il sera vraisemblablement *incapable* de justifier aux parents la raison pour laquelle il agit ainsi; ce faisant, tel que le soulignera Cohen avec acuité, il se place à l'extérieur de leur *communauté de justification*.

Celle-ci désigne un ensemble de personnes au sein desquelles prévaut une norme de justification compréhensive¹⁸¹, soit une norme appelant les membres de cette communauté à justifier raisonnablement leurs actions et leurs attitudes aux yeux des autres membres concernés. Par exemple, lorsqu'il est question pour un État de promouvoir une quelconque politique publique, les législateurs l'appuieront souvent sur la base d'attitudes ou de comportements adoptés par une certaine frange de la population. Ainsi, diront-ils, « nous devrions faire *A* parce qu'eux feront *B* ». Mais un tel raisonnement est-il vraiment satisfaisant? Pour Cohen, la politique en question ne sera aucunement justifiée de façon

¹⁸⁰ Ici, nous empruntons de près les termes de Cohen dans *Ibid.*, p. 40.

¹⁸¹ Les deux prochains paragraphes sont inspirés de son ouvrage. *Ibid.*, p. 41-46.

comprehensive si, au départ, l'action d'autrui sur laquelle les législateurs se basent ne trouve aucun motif valable.

Pour juger d'une telle acceptabilité, Cohen propose de soumettre de tels motifs à ce qu'il nomme le *test interpersonnel*. Celui-ci vise à jauger la force de la justification d'une politique donnée en la soumettant à la variation de son énonciateur et de son destinataire, dans le cadre d'une conversation rationnelle entre ces différents interlocuteurs. Advenant le cas où des présentateurs particuliers font émaner une demande de justification¹⁸² qui ne saurait être recevable ou satisfaite aux yeux des autres, ces derniers seront réputés comme ayant échoué au test, se situant alors à l'extérieur de la communauté des personnes auxquelles ils présentent l'argument. Or si un tel échec représente bien la situation du kidnappeur dans l'exemple précédent, alors qu'en imposant son choix (aux parents de payer la rançon), il ne peut répondre à leur demande de justification, nous montrerons maintenant qu'en cela, le parallèle est frappant avec la situation des talentueux dans le cas de l'incorporation des professionnels.

4.3.1 b) La critique en lien avec l'incorporation: un choix injustifiable des talentueux

Rappelons, pour les besoins de la chose, l'argument inspiré de la théorie rawlsienne (plus particulièrement en faveur de l'incorporation des médecins) formulé cette fois dans sa version interpersonnelle:

Argument des incitatifs (incorporation)

Prémisse 1 (majeure, normative) : les inégalités économiques sont moralement justifiées dans la mesure où elles vont à l'avantage des plus défavorisés;

Prémisse 2 (mineure, factuelle) : l'abaissement du taux effectif d'imposition réalisé avec l'incorporation est une inégalité économique qui nous (a) incite à fournir plus de services OU encore à pratiquer au Québec, et (b) vous, les plus défavorisés, en termes de résultats (l'accès aux soins, par exemple), en êtes avantagés;

Conclusion : l'incorporation est moralement justifiée (et ne devrait donc pas être abolie¹⁸³).

¹⁸² Qui n'apparaîtrait pas dans le cas où d'autres énonciateurs présenteraient l'argument en question, il faut le préciser.

¹⁸³ Précisons que cet argument n'a pas été soutenu explicitement par les médecins québécois en tant que tel. De même, tous ne seraient évidemment pas d'accord pour l'appuyer (pensons notamment aux membres du

Ici, la similitude avec l'argument du kidnappeur est claire: de la même façon que ce dernier retient en otage un enfant jusqu'à l'obtention du paiement désiré, les talentueux (ici les professionnels) semblent se retenir de travailler ou de fournir un certain niveau de services sans l'obtention de la rémunération nette recherchée¹⁸⁴. Ainsi, plus fondamentalement, de la même façon que le premier *rend vraie*, de façon vicieuse, une des prémisses de l'argument stipulant qu'il soit acceptable de payer pour qu'un enfant soit rendu à ses parents, les seconds, par *intérêt égoïste* ou par *avidité*, *rendent vraie* celle selon laquelle la société devrait payer encore plus pour l'obtention de leurs services¹⁸⁵. Nous tâcherons à présent de démontrer ici, d'une part, que les professionnels rendent effectivement vraie une telle prémisse selon cet argument et que, de l'autre, ils ne peuvent véritablement justifier d'agir de la sorte.

Considérons d'abord la prémisse factuelle de l'argument des incitatifs présenté à la page précédente. Ici, il y a évidemment une distinction fondamentale à établir entre *l'incapacité* des talentueux de fournir plus de services sans l'incitatif proposé et *leur manque de volonté* (« *unwillingness* ») de le faire¹⁸⁶. Les médecins québécois, en vérité, acceptent-ils

regroupement des Médecins Québécois pour le Régime Public (MQRP)). Cette forme interpersonnelle ne doit pas faire oublier que l'argument représente au départ une position gouvernementale présumée s'inspirant de la théorie rawlsienne.

¹⁸⁴ Cette analogie est imparfaite, puisque des différences claires subsistent entre retenir un enfant en otage et laisser dicter sa production ou son effort au travail en fonction de la rémunération désirée. Il n'est toutefois pas nécessaire d'approfondir ces nuances ici (hormis la plus importante qui sera abordée dans la note de bas de page suivante).

¹⁸⁵ Ici, on pourrait prétendre qu'utiliser les termes « avidité » ou « égoïsme » pour décrire le comportement des professionnels est plutôt fort. On pourrait en ce sens concevoir ce comportement (de façon plus neutre) comme relevant simplement de la maximisation de l'utilité individuelle. Partant de cette conception, l'analogie serait possiblement affaiblie: comment comparer, en effet, une situation d'enlèvement qui représente le fait choquant de quelques rares individus à une situation dans laquelle plusieurs professionnels retiennent leur force de travail pour obtenir la rémunération recherchée? Ne s'agit-il pas d'un genre de phénomène observé plus régulièrement dans le contexte de nos sociétés contemporaines qui semble un peu plus justifiable? Deux points méritent d'être soulignés à ce sujet. D'une part, la distinction soulevée plus haut n'enlève rien à la force de l'analogie, celle-ci comparant la situation de personnes utilisant leur position de force vis-à-vis leur interlocuteur pour rendre vraie la prémisse factuelle de leur argument, comme nous le verrons aussi dans la section 4.3.3. D'autre part, notons que notre utilisation des termes « avidité » et « égoïsme » présuppose ici un jugement quant au comportement adopté par des professionnels qui, dans l'argument en question, désirent obtenir une rémunération encore plus grande, alors qu'ils profitent déjà d'un contexte socio-économique plus que bénéfique. La question fondamentale que pose alors la différence entre ces deux conceptions est la suivante: où tracer la ligne dans la poursuite de l'intérêt individuel? Nous répondrons (dans une certaine mesure) à cette question dans la section 4.3.1 c) à la page 63.

¹⁸⁶ COHEN, G. A. *IYE*, p. 259-260.

l'incorporation en tant qu'incitatif à la production uniquement parce qu'ils *ne peuvent* faire autrement? Ou plutôt parce qu'ils *décident* d'avoir accès à un tel avantage fiscal?

On pourrait ici affirmer que l'incorporation, avec les importantes récompenses fiscales miroitées, a un effet motivateur tel qu'il soit *indispensable* ou *nécessaire* à l'ardeur au travail des professionnels concernés et à l'obtention, au final, de la quantité de soins espérés¹⁸⁷. Mais accepter ce genre d'affirmation, pour Cohen comme pour nous, revient à concéder que les gens talentueux ne soient généralement plus faibles qu'ils ne le sont réellement¹⁸⁸. En vérité, derrière l'incapacité apparente des talentueux de fournir un effort ou de produire de façon soutenue sans l'octroi de bonis pécuniaires considérables résident des facteurs de socialisation et d'habitude *contingents, sur lesquels il est possible d'agir*. Les sociétés inégalitaires actuelles socialisent ces personnes de telle sorte qu'ils s'attendent constamment à obtenir une plus grande part dans la distribution des revenus, renforçant ainsi le lien entre motivation et gain pécuniaire; or, l'habitude à de pareilles inégalités ne constitue en rien une justification valable à leur propagation. En ce sens, non seulement les habitudes peuvent être modifiées, mais il y aurait une incohérence claire à voir des gens riches justifier l'argument des incitatifs en s'appuyant sur leurs propres croyances quant à leurs droits aux gains individuels, alors même qu'ils doivent rejeter le fait que leur rémunération soit majoritairement tributaire de leur simple volonté.

Si une économie d'impôt peut donc s'avérer attrayante pour les professionnels dans le cas de l'incorporation, *il ne s'ensuit pas* que ces derniers ne peuvent pas travailler aussi fort indépendamment de l'octroi ou non d'un tel avantage fiscal. Et même si son abolition pouvait leur faire porter un réel fardeau en ce qu'il deviendrait plus ardu pour eux d'opter pour une option leur garantissant une plus faible récompense pécuniaire, une telle option n'est évidemment pas hors de leur portée. De telles considérations rendent compte du *choix*

¹⁸⁷ Parallèlement, on pourrait soutenir que la profession médicale entre dans les cas hors du commun que Cohen appelle les « *special burdens* » désignant un travail spécialement ardu ou exigeant psychologiquement qui peut requérir de plus hautes rémunérations visant justement à *compenser* ses conditions onéreuses (COHEN, G. A. *RJE*, p. 55-56). Nous considérons toutefois ici cette condition comme étant déjà amplement satisfaite, dans la mesure où les fortes rémunérations consenties à ces professionnels les placent déjà bien haut dans le 1% au Québec.

¹⁸⁸ *Ibid*, p. 49. La suite de ce paragraphe est en partie inspirée du même ouvrage, p. 50-51.

des professionnels concernés plutôt que d'une incapacité véritable; c'est dans cette optique qu'ils rendent cette prémisse factuelle vraie.

Cette considération acceptée, le choix effectué par les professionnels est-il *justifiable* aux yeux des autres? Passe-t-il, autrement dit, le test interpersonnel? En laissant de côté des justifications controversées de droit ou de mérite moral¹⁸⁹, il semblera vraiment difficile pour eux de défendre pareille position.

Mais ne pourraient-ils pas faire valoir autrement qu'il ne vaut pas la peine de travailler plus sans l'obtention de l'incitatif d'incorporation et que les personnes issues de l'autre spectre économique souscriraient à la même façon de penser s'ils étaient placés dans la même situation¹⁹⁰? En proposant pareil argument, les professionnels ne feraient qu'informer les moins bien nantis de leurs simples préférences et intentions; ils ne pourraient pas vraiment affirmer n'obtenir aucune rémunération ou encore prétexter la faiblesse de celle-ci advenant l'abolition de cet incitatif. Ensuite, non seulement est-il délicat de prédire l'adoption pour les plus défavorisés d'un tel comportement, mais même en acceptant cette possibilité (ce qui reste très discutable), l'argument ne *justifie pas* de façon satisfaisante la position initiale. En ce sens, une personne parmi les plus défavorisées de la société pourrait rétorquer ceci: « je sais que plusieurs gens riches ne sont pas des agents maximisateurs de revenus, et il est à souhaiter que j'aie la décence d'agir ainsi dans une situation semblable, spécialement lorsque je peux témoigner de ce que signifie vivre dans les conditions difficiles qui sont actuellement les miennes¹⁹¹ ».

Ainsi immiscés dans un cadre dialogique en vertu duquel ils doivent se justifier directement aux plus défavorisés de la société, les professionnels affirment réellement ici ne pas avoir la volonté de faire le nécessaire pour améliorer leur sort. Pareille résolution à ne pas travailler plus ardemment sans l'incitatif de l'incorporation assure par le fait même

¹⁸⁹ On pourrait par exemple soutenir que le droit particulier de propriété de soi impliquant pour un individu la propriété entière des fruits de son travail et des revenus en découlant puisse justifier des inégalités considérables. Dans une optique semblable, celles-ci pourraient être redevables d'une caractéristique ou d'un trait de personnalité méritoire attribué aux professionnels en question. Toutefois, s'il n'est pas clair que pareils motifs aient des répercussions aussi inégalitaires, en étant vraisemblablement rejetés par la théorie rawlsienne, ils n'ont donc rien à voir ici avec l'argument précis des *incitatifs* appuyant l'incorporation.

¹⁹⁰ Nous adaptons cette objection de Cohen dans *RJE*, p. 60.

¹⁹¹ *Loc. Cit.*

que les plus défavorisés soient dans une situation pire qu'autrement. Ce faisant, les talentueux se positionnent à l'extérieur de la communauté des plus défavorisés en respect des dimensions économiques de leur vie¹⁹². Cela contribue plus fondamentalement à produire un argument en faveur de l'inégalité présupposant un modèle de société en tant que non-communauté, dans laquelle les relations entre ses différents êtres humains sont conçues stratégiquement, avec des gens prenant l'un et l'autre comme des opportunités ou des obstacles au gain plutôt que comme citoyens envers lesquels ils sont redevables d'une justification légitime de leur façon de vivre¹⁹³. L'argumentation tient alors schématiquement sur cette base. Les professionnels ne peuvent justifier le fait de rendre vraie la prémisse mineure factuelle de l'argument des incitatifs. Et s'ils ne peuvent justifier la vérité de cette prémisse, ils ne peuvent pas non plus utiliser l'argument des incitatifs en tant que justification d'une inégalité. S'ils ne peuvent l'utiliser à titre de justification d'une inégalité, il ne peut pas être utilisé au sein d'une communauté de justification. Et s'il ne peut être utilisé au sein de cette communauté, alors quiconque utilise un tel argument représente une société en brèche de cette condition élémentaire de communauté. Par le fait même, cela contribue à diminuer le caractère démocratique de la société, car on ne construit pas des politiques *ensemble* si celles-ci sont réalisées à la lumière de gestes de certains qui restent injustifiés de manière satisfaisante aux yeux des autres¹⁹⁴.

4.3.1 c) *Une objection importante*

Cet argument ouvre toutefois la porte à une forte objection. En mettant encore une fois ici les questions d'*entitlement* et de mérite de côté, on pourrait rétorquer que seul un moraliste « extrême » pourrait nier le droit de chacun de poursuivre son intérêt personnel, et ce, même lorsque de mauvaises conséquences pour les personnes les plus défavorisées de la société en découlent¹⁹⁵. Tel que l'écrivait Michael Titelbaum (en réponse à la critique de Cohen adressée à Rawls), « les individus exercent parfois des *latitudes productives* qui sortent des considérations centrales de projets de vie plutôt raisonnables¹⁹⁶ ». C'est dire

¹⁹² *Ibid.*, p. 47. La fin de ce paragraphe est grandement inspirée des pages 47 et 48.

¹⁹³ Nous empruntons littéralement, ici, les termes de Cohen dans *Ibid.*, p. 17. Nous reviendrons sur ce point dans la section 4.3.3.

¹⁹⁴ Nous faisons expressément référence ici à Cohen dans *Ibid.*, p. 45.

¹⁹⁵ *Ibid.*, p. 61.

¹⁹⁶ Nous avons traduit l'expression utilisée dans l'article de TITELBAUM, Michael G. *Op. Cit.*, p. 291.

autrement que différents motifs d'intérêts individuels peuvent justifier l'appui d'un incitatif comme celui d'incorporation et, dans le cas présent pour les médecins, par exemple, expliquer leur indifférence ponctuelle au sort des plus défavorisés (illustrée par le fait de rendre vraie la prémisse mineure factuelle).

Une clarification importante vient toutefois mettre un bémol à cette objection. Tout comme nous l'acceptons dans le cadre de ce mémoire, Cohen ne souhaite évidemment pas refuser une prérogative centrée sur la personne (« *agent centred prerogative* »), s'accordant lui-même sur un *modeste* droit (ou droit *raisonnable*) de chacun de poursuivre son intérêt personnel. Un tel droit ne suffit cependant pas à justifier l'ampleur des inégalités de richesses et la pauvreté observées présentement dans les sociétés industrialisées¹⁹⁷. Il ne justifierait pas non plus par conséquent, à notre avis, les inégalités allouées avec l'incorporation des professionnels (et avec celle médicale en particulier). N'y a-t-il pas à cet effet dans la rémunération actuellement consentie à ces professionnels (sans l'avantage d'incorporation) se situant bien haut dans le 1% au Québec les éléments nécessaires à la poursuite d'un intérêt personnel déjà tout à fait considérable? N'oublions pas aussi que le genre de professions exercées par les talentueux, règle générale, se distingue par leur nature attrayante et hautement satisfaisante en elle-même¹⁹⁸, laquelle s'accompagne souvent d'un statut social ayant ses avantages au-delà du strict facteur pécuniaire.

Mais la concession, ici, d'une modeste prérogative personnelle n'ouvre-t-elle pas la porte à plusieurs autres prérogatives à partir desquelles pourraient être générées de plus grandes inégalités? Dans une critique adressée à Cohen, le philosophe David Estlund formule trois formes de « *motifs potentiellement inégalitaires* » qui, loin de conférer des intentions personnelles foncièrement égoïstes, pourraient être justifiées par des citoyens consciencieux d'une certaine forme de justice¹⁹⁹. Parmi celles-ci figurent à la fois des motifs *affectifs* et des facteurs *moraux* (parmi lesquels il distingue les « *besoins moraux producteurs d'inégalités* » des « *facteurs moraux faibles* ») qui s'ajoutent à de simples

¹⁹⁷ COHEN, RJE, p. 61.

¹⁹⁸ Sur ce point, voir notamment WALZER, Michael. *La Soif du Gain*, Paris: Herne, 2010.

¹⁹⁹ ESTLUND, David. « Liberalism, Equality, and Fraternity in Cohen's Critique of Rawls », *The Journal of Political Philosophy*, 1998/1, n° 6, p. 101-102. Ce genre de critique, quoique moins incisive et moins claire à notre avis, est aussi présentée dans l'article de BAYNES, Kenneth. « Ethos and Institution: On the Site of Distributive Justice », *Journal of Social Philosophy*, 2006/2, n° 37, p. 182-196.

motifs d'intérêts strictement personnels et ouvrent donc la porte à de plus fortes inégalités. Appliquée à la discussion en lien avec l'incorporation des professionnels, conséquemment, des plus nantis pourraient *légitimement* faire valoir des motifs familiaux ou encore des raisons morales pertinentes²⁰⁰ pour justifier pareil incitatif fiscal.

Cependant, cette contre-objection ne tient pas. Deux points (soit l'un plus théorique et l'autre plus appliqué à la problématique) doivent être précisés ici. D'une part, les motifs précédemment cités par Estlund représentent le genre de considérations déjà *incluses* dans la modeste prérogative personnelle consentie par Cohen. Or, de l'identification de plusieurs sources ou natures de prérogatives exposées, s'ensuit-il vraiment une plus grande portée des inégalités justifiables en vertu d'un modeste droit à l'intérêt personnel? En réalité, *le fait qu'une personne ait plus d'une raison de poser une action ne signifie pas, dans les faits, qu'elle soit justifiée d'agir dans une plus large mesure* que si elle avait seulement une seule raison de le faire au départ²⁰¹. D'autre part, dans une optique plus appliquée, on voit mal en quoi invoquer des considérations familiales ou morales plus fortes chez les professionnels comme les médecins, notamment, constituerait une justification légitime des inégalités perpétrées avec l'incorporation, celles-ci pouvant déjà amplement être répondues à même la situation économique plus que favorable caractérisant leur situation actuelle.

Présenté dans sa forme interpersonnelle, en somme, l'argument des incitatifs en faveur de l'incorporation ne passe pas le test interpersonnel de la communauté de justification. Or, comme nous le verrons bientôt dans la section 4.3.3, cela trace un contraste avec une

²⁰⁰ À titre d'exemple, un médecin empreint de bonne volonté pourrait considérer les avantages fiscaux impartis avec l'incorporation comme un incitatif nécessaire aux fins d'actions louables telles que redonner à la communauté et ainsi pallier à l'inaction du gouvernement en place. Cet argument ne s'avère toutefois pas convaincant, et ce, pour trois raisons principales. Premièrement, aussi honorables soient les motifs évoqués, on peut présumer de la marginalité de ce cas, une bonne majorité des collègues ne justifiant vraisemblablement pas pareil incitatif par des considérations morales de la sorte (auquel cas la stratégie d'incorporation revêtirait une popularité moindre que celle observée à l'heure actuelle). De ce point de vue, autoriser l'incitatif de l'incorporation des professionnels, sur cette seule base, paraît pour le moins délicat. Deuxièmement, on peut se demander en vertu de quoi le médecin, dans ce contexte, aurait le droit de se soustraire au système fiscal pour ses convictions politiques, alors que des citoyens ordinaires ne peuvent évidemment pas s'en prévaloir. Cette considération met en exergue, troisièmement, une grossière évidence référant à une réponse plus typiquement cohenienne: pareils actes de redistribution pourraient tout à fait être posés à même la haute rémunération consentie à ce professionnel, lequel pourrait aussi bien militer pour ses convictions politiques sur la place publique sans bénéficier de l'incorporation.

²⁰¹ L'assertion d'Estlund, pour Cohen, n'en serait pas une qui tient de la logique. Voir COHEN, *RJE*, p. 391.

véritable considération de justice. Mais avant d'en arriver à ce constat, il convient d'observer un problème essentiel interne, cette fois, à l'argument, suivant la critique de Cohen: dans son fondement même, il traduit une application déformée du principe de différence.

4.3.2 a) La critique interne: des incitatifs comme entorse au principe de différence

Dans sa critique de l'argument des incitatifs, Cohen présente un dilemme à Rawls²⁰². Soit les individus talentueux (c'est-à-dire ceux étant non seulement talentueux au sens propre du terme, mais surtout en position d'accéder à de hauts revenus de marché dans une société capitaliste) affirment eux-mêmes le principe de différence, soit ils le rejettent. Autrement dit, soit ils perçoivent eux-mêmes les inégalités comme étant injustes si contingentes à l'amélioration de la situation des plus défavorisés de la société, soit ils ne se situent plus dans une société bien ordonnée à la Rawls où tous endossent les principes de justice en question. Dans ce cas particulier, un gouvernement pourrait justifier différentes inégalités en vertu du principe de différence, mais seulement lorsqu'une politique publique donnée se fonde sur des revendications de talentueux se situant hors de la communauté de justification des autres membres de la société (comme nous l'avons vu dans la section précédente). Qu'advient-il, toutefois, si ces talentueux souscrivent au principe de différence? Dans cette partie, nous verrons que la critique interne de Cohen présente l'argument des incitatifs comme une application déformée de ce principe, au sens où, dans une société juste, les citoyens agiraient de façon plus égalitariste, en accord avec leur pleine réalisation morale et la valeur de fraternité inhérentes à la théorie rawlsienne. Nous observerons ensuite que cette critique a un impact crucial sur la façon de percevoir l'argument appliqué à la problématique de l'incorporation des professionnels.

Reconsidérons, tout d'abord, l'application du principe de différence rawlsien stipulant que les inégalités économiques sont justes dans la mesure où elles bénéficient aux plus défavorisés de la société. Dans quelle mesure cela est-il juste? De façon classique, comme mentionnée au point 4.2.1, l'explication réside dans le bénéfice obtenu par le travail acharné des plus favorisés de la société ayant des répercussions positives sur les autres

²⁰² Le raisonnement suivant est tiré de COHEN, G. A. *IYE*, p. 257-262.

membres de la société. Mais en réalité, en consentant à de pareilles inégalités, ne se trouve-t-on pas à récompenser *l'égoïsme et l'avidité* de ces plus favorisés? En rendant leur production tributaire d'une rémunération extraordinaire, les talentueux assurent *de facto* que celle des plus défavorisés de la société soit inférieure, rendant le principe de différence « juste » seulement lorsqu'ils échouent à respecter *l'esprit du principe* lui-même. Ces derniers n'auraient pourtant pas besoin de tels incitatifs *s'ils en étaient vraiment empreints* ou s'ils y étaient vraiment engagés dans leur vie courante.

De telles considérations amènent Cohen à affirmer qu'une justice rawlsienne fidèle à elle-même condamnerait des incitatifs semblables: une société au sein de laquelle les membres adhèrent vraiment au principe de différence n'a pas besoin d'incitatifs spéciaux pour motiver les talentueux producteurs²⁰³. En vérité, ils s'en verraient profondément affectés dans leurs motivations individuelles et dans leur vie de tous les jours au point de reconsidérer leurs attentes, notamment, en matière de rémunération. Est-ce à dire que, dans ce genre de société, une personne aurait à se soucier des moins fortunés à l'occasion de chacune de ses décisions économiques? Pour Cohen non, un tel *ethos égalitariste*²⁰⁴ inspirant les citoyens à agir *inconsciemment* envers les plus défavorisés, de sorte que soient *internalisés* les principes de justice restreignant l'intérêt individuel de manière à *vraiment* avantager, cette fois, les plus défavorisés de la société²⁰⁵.

Suivant la critique interne de Cohen, on voit précisément en quoi l'argument des incitatifs en faveur de l'incorporation pose problème. Pareille institution fiscale respecte-t-elle vraiment le principe de différence²⁰⁶? En vérité, le problème tient à ce qu'en employant

²⁰³ *Ibid.*, p. 68.

²⁰⁴ Pour Cohen, l'éthos d'une société se définit en tant qu'« ensemble des sentiments et des attitudes en vertu desquels ses pratiques normales et ses pressions informelles sont ce qu'elles sont ». COHEN, *IYE*, p. 298.

²⁰⁵ Encore une fois, rappelons que Cohen concède un modeste droit à l'intérêt personnel.

²⁰⁶ Comme nous l'avons déjà spécifié ailleurs, différents médias rapportent que celle médicale, à elle seule, prive l'État de plus de 150 millions par année (voir à ce sujet la note de bas de page #16). On pourrait argumenter empiriquement que cette stratégie fiscale va à l'encontre du principe dans la mesure où elle accentue une forme d'inégalité sociale et économique bénéficiant *strictement* au 1%, soit aux professionnels concernés. On pourrait aussi facilement concevoir qu'un tel montant soit beaucoup mieux investi ailleurs, considérant le contexte politique des dernières années ayant mené à la baisse du financement des services publics et, plus particulièrement, à des compressions dans différents secteurs affectant les plus vulnérables de la société. Mais évidemment, ici, la baisse de revenus publics liée à l'application de l'incorporation des professionnels n'empêche pas un investissement public. Cela étant dit, elle envoie un message plutôt paradoxal aux citoyens de la classe moyenne.

l'argument des incitatifs en appui à l'incorporation des professionnels, le gouvernement accepte de facto la résolution des gens riches et talentueux à produire uniquement en échange d'économies d'impôts importantes, *s'assurant* alors que les moins bien nantis soient plus défavorisés encore qu'ils ne le seraient autrement. Un tel appui va évidemment à l'encontre d'un ethos égalitariste, de l'attitude égalitaire que devraient afficher les citoyens ainsi que le gouvernement (en tant que structure de base à laquelle s'appliquent les principes de justice), d'après Cohen, en respect au principe de différence :

« In a culture of justice shaped by the difference principle, talented people would not expect (what they usually have the power to obtain) the high salaries whose level reflects high demand for their talent (as opposed to the special needs or special burdens of their jobs). It follows that the difference principle in a society of just people would not induce the inequality it is usually thought (e.g., by Rawls) to produce, and it would not, in particular, justify incentive payments in the "standard" sense of that phrase [...] that is, payments not to compensate for unusually arduous work, but to draw talent to jobs that are not in general especially grueling²⁰⁷ ».

Pour Cohen, Rawls l'écrit lui-même: les citoyens parviennent à *leur autonomie et expriment pleinement leur nature en tant que personnes libres et moralement égales* en agissant conformément aux principes reconnus dans la position originelle, y compris le principe de différence²⁰⁸. Or comment les professionnels, dans le contexte présent, peuvent-ils tenter de réaliser pareille nature en acceptant les incitatifs alloués avec l'incorporation? « *How could your nature as a moral person count as most fully realized when you go for as much as you can get in your own market choices, and merely endorse application of the principle by the government in imperfect moderation of the inequality that the choice of people like you tend to cause?*²⁰⁹ ». Des talentueux ne pourraient appliquer le principe de différence dans leur vie quotidienne et réaliser leur personne morale au sens rawlsien du terme sans afficher une évidente hypocrisie à rechercher précisément les plus hauts gains potentiels sur le marché.

Dans une optique semblable, des citoyens agissant en vertu du principe de différence incarnent le principe de *fraternité*. En effet, dans *Théorie de la justice*, Rawls reconnaît que les citoyens ne désirent pas obtenir des « avantages plus grands s'ils ne profitent pas aussi

²⁰⁷ COHEN, G. A. *RJE*, p. 73.

²⁰⁸ Voir RAWLS, J. *Op. Cit.*, p. 570.

²⁰⁹ COHEN, G. A. *RJE*, p. 75.

à d'autres moins fortunés ». Pour l'illustrer, le philosophe fait appel aux valeurs régissant traditionnellement la famille: « les membres d'une famille, généralement, ne souhaitent pas un profit qui ne servirait pas en même temps l'intérêt des autres. Or, vouloir agir selon le principe de différence conduit précisément à ce résultat²¹⁰ ». Mais comment ici, encore une fois, dans le contexte de l'incorporation, pareille application pourrait-elle tenir? N'y a-t-il pas un problème fondamental à voir certains talentueux, de même que le gouvernement appuyant leurs possibles revendications, susciter des dispositions aussi peu solidaires?

4.3.2 b) *L'objection de la structure de base et la contrainte de faisabilité*

Ici, on pourrait objecter que selon la théorie rawlsienne, les principes de justice, dont celui de différence, s'appliquent uniquement à la *structure de base* de la société, c'est-à-dire à la « façon dont les institutions sociales répartissent les droits et les devoirs fondamentaux et déterminent la répartition des avantages tirés de la coopération sociale²¹¹ ». « Ses effets [étant] très profonds et se f[aisant] sentir dès le début²¹² », ils légitiment que pareils principes lui soient appliqués en priorité. Par conséquent, dans une société juste, les individus auraient surtout à supporter les principes de justice et les institutions les mettant en œuvre, de même qu'à obéir aux lois qui leur sont compatibles, étant laissés libres dans le cadre dans leur vie quotidienne d'appuyer leurs propres projets et cibles de vie.

Mais une telle objection trace un trait bien arbitraire quant à l'impact des institutions vis-à-vis celui des actes individuels sur la vie sociale. En ce sens, s'il est clair d'un côté que les institutions ont un effet considérable sur la distribution des bénéfices de la coopération sociale, peut-on vraiment nier, de l'autre, que des *responsabilités* individuelles ou une forme d'ethos individuel y jouent un rôle pratiquement aussi important? Le portrait d'une société juste ainsi conçue conjecture l'image d'une économie dans laquelle on laisse libre cours à l'égoïsme de certains maximisateurs de marché au sein d'institutions réputées comme étant « justes ». Or, pour Cohen comme pour nous, limiter les principes de justice

²¹⁰ RAWLS, J. *Op. Cit.*, p. 136.

²¹¹ *Ibid.*, p. 33.

²¹² *Loc. Cit.* Ce point est soutenu notamment dans l'article de TAN, Kok-Chor. « Justice and Personal Pursuits », *The Journal of Philosophy*, 2004/7, n° 101, p. 356.

à pareille structure de base apparaît restrictif, voire trop peu rigoureux. Considérons, à ce titre, une comparaison entre une société juste et une autre qui aurait surmonté le racisme²¹³. Pour qualifier la deuxième de la sorte, il n'est évidemment pas suffisant d'établir des règles prévenant les comportements racistes; il faut aussi que ses membres (à tout le moins dans leur presque totalité) *agissent* en fonction de cet objectif²¹⁴.

Suivant cette critique de Cohen, au final, dans une société juste, les citoyens adhèrent réellement aux principes de justice tout comme au principe de différence, de telle sorte qu'aucune demande d'incitatifs n'est requise aux fins d'obtention d'une contribution décente de la part de ses gens les plus talentueux. Ces derniers respectent par le fait même leur nature en tant que personne morale et l'idéal de fraternité en agissant en fonction de ce principe. Par conséquent, au sein de pareille société, des professionnels ne demanderaient pas l'incitatif d'incorporation.

Si cette critique contient une charge normative très forte, elle peut poser un problème fondamental. Il semble que les leçons directes à tirer de la critique interne de Cohen de l'argument rawlsien des incitatifs pour le monde réel soient limitées, car nous ne vivons justement pas dans une société aussi bien ordonnée. Dans le monde comme le nôtre, en réalité, les talentueux en général (tout comme les professionnels ici en particulier) n'agissent pas vraiment en fonction du principe de différence. Quelle issue peut-on alors concevoir? Nous présenterons une réponse à cette objection dans la section 4.4.

Nous y soulignerons que si pareille contrainte factuelle revêt son importance, le gouvernement a un devoir d'y remédier. Et c'est précisément parce que sa position en faveur de l'incorporation (de même que l'argument des incitatifs l'inspirant) constitue une injustice à laquelle il importe irrémédiablement de répondre, et ce, de façon la plus réaliste possible. Mais avant d'en arriver à ce point, il convient de préciser le fondement de pareille

²¹³ Nous tirons cet exemple de l'article d'ARNESON, Richard. « Justice is not Equality », *Ratio*, 2008/4, n° 21, p. 371-391.

²¹⁴ Cela ne signifie pas que la structure de base n'ait pas une influence prépondérante sur l'éthos des citoyens dans une société juste rawlsienne, car il est clair que par des politiques éducatives, par exemple, l'État pourra jouer un rôle essentiel dans le renforcement d'un sens de la justice chez ses concitoyens. Le but ici est plutôt d'établir la réciprocité de cette relation entre l'éthos et les institutions. Or, comme le souligne à juste titre Cohen, ce n'est pas le caractère de la structure de base britannique qui a inspiré la transformation socialiste à la sortie de la Seconde Guerre mondiale, mais bien un puissant ethos démocratique formé à même l'expérience de la guerre (COHEN, G. A., *RJE*, p. 378).

injustice. Ce dernier se trouve dans la nature d'un argument qui, plutôt que de se fonder sur des bases de justice, renvoie à un principe opportuniste de bonne politique publique.

4.3.3 *L'argument des incitatifs: entre justice et « expediency »*

Dans la *Théorie de la justice*, Rawls affirme lui-même qu'« une personne dans la position originelle *concéderait* la justice des inégalités » [requis à titre d'incitatifs²¹⁵]. L'utilisation de ce terme « concéder » est évidemment curieuse et dénote possiblement une tension dans la théorie rawlsienne, telle que l'avance Cohen, entre deux façons de concevoir les relations sociales, soit selon des relations de négociation (« *bargaining* ») et des relations de communauté (« *community* »). Nous avons en effet déjà évoqué que l'argument des incitatifs présupposait un modèle de société en tant que non-communauté, dans laquelle les relations entre ses différents êtres humains sont conçues stratégiquement, avec des gens prenant l'un et l'autre comme des opportunités ou des obstacles au gain plutôt que comme citoyens envers lesquels ils sont redevables d'une justification légitime de leur façon de vivre. Dans un tel contexte, si le besoin d'incitatifs pour encourager la performance est fort et qu'il peut sembler fou de ne pas s'en prévaloir, il ne s'ensuit pas qu'y requérir soit une contrainte de la justice.

Dans sa théorie en général, de même que dans sa justification des incitatifs en particulier, Rawls est évidemment concerné par le souci de répondre aux problèmes des sociétés existantes tels que leurs profondes inégalités. Or, au sein d'une théorie accordant un souci de premier ordre envers les plus défavorisés de la société, concéder l'octroi de certains incitatifs paraîtra comme la meilleure solution possible, de la même façon que de satisfaire aux demandes d'un kidnappeur semblera raisonnable considérant les enjeux impliqués. Ce faisant, on agit conformément à un principe de différence *laxiste*, en appuyant des incitatifs dont l'application est tributaire des injustices perdurant déjà au sein des sociétés actuelles. Sur la base que ces paiements d'incitatifs sont *inévitables*, ils peuvent probablement être

²¹⁵ La citation de Rawls est reprise de Cohen. L'argument suivant est grandement inspiré de COHEN, G. A. *RJE*, Chapitre 1, section 17: *The Difference Principle and the Unjust Society*.

justifiés; *mais il ne s'ensuit pas qu'aucune injustice n'est occasionnée lorsqu'ils sont consentis*²¹⁶.

Dans cette optique, il pourra sembler rationnel pour le gouvernement québécois de présenter l'incitatif d'incorporation lorsque ses citoyens productifs (dans ce cas, les médecins) sont résolus à servir de façon décente uniquement en retour d'avantages fiscaux considérables. Mais dans ce cas, l'État est contraint d'appuyer les revendications présumées de professionnels s'apparentant, par analogie, à un groupe de kidnappeurs qui agit unilatéralement et modifie la situation à son strict avantage, profitant de sa position avantageuse sur le plan des négociations pour faire valoir des considérations qui n'ont rien à voir avec la justice²¹⁷. Comme Cohen le reconnaît lui-même,

« to suppose that they can would be to suppose that we can represent as fair, for example, the exorbitant demands of people who happen to have socially valuable and comparatively rare skills, even where the fact that they press these demands more relentlessly than other with roughly similar competences is principally a reflection of their greater greed or obstinacy in the negotiations that determine the distribution of resources²¹⁸ ».

De telles revendications, donc, loin de représenter des considérations de justice, ont tout à voir avec la simple valorisation pour ces talentueux de stricts intérêts personnels dont l'efficacité de la promotion découle de leur pouvoir extraordinaire de négociation. Or, en référence à la stricte interprétation du principe de différence, comme le spécifie Cohen, accepter ces politiques incitatives équivaut en réalité à jouer avec les injustices, le principe de différence à leur inspiration agissant à titre de « barrière limitant les dommages infligés sur le terrain de la justice²¹⁹ ». C'est un peu comme si la justice était en quelque sorte inatteignable et qu'il fallait décider, par conséquent, de se rabattre vers quelque chose d'autre. Peut-être s'agit-il d'une bonne façon de procéder, voire d'une façon intelligente de pallier divers obstacles ou circonstances dans un contexte de politiques publiques. Peut-

²¹⁶ *Ibid.*, p. 83.

²¹⁷ Dans le cas particulier des médecins, il est en effet bien difficile d'ignorer non seulement la puissance de leur ordre professionnel, mais aussi celle de leur lobby constitué notamment de leurs syndicats respectifs (la FMOQ pour les omnipraticiens et la FMSQ pour les spécialistes) dont les moyens financiers sont considérables.

²¹⁸ Notons que Cohen réfère ici à la situation des plus talentueux en général et non à celle des professionnels dans le contexte particulier de ce mémoire. *Ibid.*, p. 83.

²¹⁹ Nous traduisons ici les termes de Cohen dans *Ibid.*, p. 84.

être est-ce même la moindre des injustices atteignables dans les circonstances. Mais cela n'en reste pas moins, en vérité, une grossière injustice.

Le principe de différence, au final, dans l'application qu'en donne Rawls, tout comme celle évoquée avec l'argumentation en faveur de l'incorporation des professionnels, revient à donner à ceux qui ont déjà été favorisés par le sort de la nature et par les circonstances sociales heureuses. Présenté comme un principe de justice, il s'agit en vérité d'un principe opportuniste de bonne gestion des politiques publiques (« *expediency* ») au sein d'une société où l'on fait une sobre concession: one of « a compromise with selfish type of character formed by capitalism²²⁰ ».

4.4. Un « devoir dynamique » d'opposition à l'incorporation

Si les inégalités évoquées avec l'incorporation ne s'avèrent donc pas justifiées en raison de l'injustice flagrante ainsi perpétrée, l'objection soulignée à la fin de la section 4.3.2 tient toujours. Elle fait état de la résistance des plus favorisés, plus généralement, à la réforme ou à l'abolition de structures injustes qui leur sont bénéfiques. Comment réagir dans l'éventualité où des professionnels n'auraient que faire du principe de différence et n'obtempéreraient pas à la suppression d'une stratégie fiscale aussi avantageuse pour eux?

Nous croyons d'abord que cette objection factuelle, dans le contexte applicable au Québec, a ses limites. En ce sens, le Québec n'est pas une province aussi inégalitaire que ses pays voisins ou ses provinces adjacentes. On peut ainsi présumer du fait que si le genre d'ethos à la Cohen modulé par un modeste droit à l'intérêt personnel soit difficilement atteignable ailleurs, il demeure plus *susceptible* d'être observé ici, à tout le moins dans une proportion qui rende possible l'abolition de l'incorporation des professionnels. Cette réponse pourrait toutefois être jugée insatisfaisante. Comment riposter alors à pareille impasse?

Si la solution peut sembler hors d'atteinte, une avenue mitoyenne existe: celle, pour le gouvernement, *de générer des conditions de faisabilité pour l'accomplissement de certaines responsabilités distributives lorsqu'elles ne sont pas encore présentes*

²²⁰ *Ibid*, p. 86.

actuellement²²¹. Dans son ouvrage sur la justice globale, Pablo Gilabert présente ce qu'il appelle des « *dynamic duties* », soit des obligations garantissant qu'une demande de justice semblant irréalisable au moment présent puisse le devenir à la suite d'actions politiques lucides générant les conditions de faisabilité de son accomplissement²²². La particularité de tels devoirs découle du souci non plus porté exclusivement sur ce qu'il est possible de faire maintenant, mais bien sur la possibilité de modifier les circonstances favorisant l'accomplissement ultérieur d'un objectif distributif souhaité au départ.

Considérant une hypothétique impossibilité de l'abolition de l'incorporation des professionnels actuellement, le gouvernement aurait ainsi une obligation de faire en sorte qu'à moyen terme, les conditions de son application soient mises en place. Il s'agit d'une méthode progressive et pragmatique pour rendre pareil objectif possible. Dans le contexte actuel, on pourrait ainsi penser à remplacer son abolition par la suppression progressive de certains avantages fiscaux en particulier, à commencer par le fractionnement du revenu, par exemple. On pourrait aussi viser dans une perspective plus générale à élaborer des programmes éducatifs visant à sensibiliser, à terme, les talentueux aux considérations de justice en lien avec l'imposition, entre autres. Or à ce titre, dans ses propres limites, l'objet de ce mémoire nous paraît tout désigné.

²²¹ GILABERT, Pablo. *From Global Poverty to Global Equality: A Philosophical Exploration*, Oxford: Oxford University Press, 2012, p. 112.

²²² *Ibid.*, p. 241. L'auteur présente ces devoirs dynamiques dans le cadre d'une théorie de la justice globale humaniste des droits humains fondée sur le contractualisme moral (qui correspond à la vision selon laquelle nous devrions suivre les principes que nul ne pourrait raisonnablement rejeter). Pareilles obligations sont données en réponse à des contraintes de faisabilité motivationnelles ou institutionnelles (telles que le manque d'organisations internationales contraignantes) généralement soulevées à l'implémentation d'une théorie de la justice sociale globale.

5. Conclusion

Tel que l'écrivait l'économiste Joseph Stiglitz dans l'un de ses récents ouvrages, les inégalités ne sont pas inévitables et ne sauraient être le résultat de lois économiques inexorables; elles représentent plutôt les conséquences de choix politiques et de mauvaises politiques publiques²²³. Le but de ce mémoire aura été de démontrer que l'incorporation des professionnels au Québec (en particulier celle des médecins) représente l'une de ces formes d'inégalités auxquelles le gouvernement doit désormais s'attaquer.

Pour en arriver à cette conclusion, nous avons d'abord souligné sur le plan empirique les inégalités fiscales découlant d'un traitement différencié accordé aux professionnels. En précisant l'ampleur des inégalités fiscales octroyées par l'entremise du report d'impôt et du fractionnement de revenu, nous en sommes arrivés à remettre en question, de façon intuitive, pareils avantages fiscaux alloués avec l'incorporation. D'une part, ceux-ci semblent difficilement justifiables considérant la situation économique des médecins contrastant avec celle d'entrepreneurs ordinaires (ce qui est principalement dû à l'absence de risque financier associé à l'exercice de leur profession). D'autre part, sur un plan plus général, de tels avantages profitent pratiquement exclusivement à une majorité de professionnels déjà bien nantis. Incidemment, de telles inégalités posent inévitablement des problèmes d'équité substantiels. Nous avons vu qu'en permettant l'abaissement du taux effectif d'imposition chez des professionnels bien situés dans l'échelle socio-économique, l'incorporation contrevient principalement aux principes d'équité verticale et à la capacité de payer. Partant alors de son interprétation valable du sacrifice égal et du principe d'utilité marginale décroissante de l'argent (selon lequel l'argent additionnel détenu par une personne bien nantie a une valeur moindre, en termes réels d'utilité, que celui détenu par une autre moins favorisée), nous avons statué du rôle accru que devraient jouer les professionnels dans le paiement d'une juste part d'impôt.

Rendu à ce stade de l'argumentation, toutefois, devant l'insuffisance de pareils critères et malgré leur pertinence, il a fallu reconsidérer cette institution dans une perspective plus

²²³ STIGLITZ, Joseph E. *The Great Divide: Unequal Societies and What We Can Do About Them*, New-York: W. W. Norton and Company, 2015, p. xii.

large de la justice distributive. C'est la raison pour laquelle nous avons porté notre réflexion sur la position gouvernementale semblant s'inspirer du principe de différence rawlsien et de son argument des incitatifs économiques. Selon cet argument, l'incorporation des professionnels serait une institution acceptable dans la mesure où les inégalités économiques résultant de sa pratique profitent aussi en retour aux gens les plus défavorisés de la société. Suivant la critique du philosophe Gerald Cohen, nous avons soulevé deux problèmes fondamentaux à une telle justification. D'une part, comment des gens talentueux (ici, les professionnels) avides de paiements incitatifs extraordinaires pourraient-ils vraiment justifier leur position à l'égard des personnes les plus défavorisées de la société? Nous avons soutenu que justifier l'incorporation sur la stricte base des incitatifs laisse place à de très grandes inégalités et est révélateur d'une société en rupture de sa condition élémentaire de communauté. Conjointement à cette critique externe de Cohen, d'autre part, nous avons soulevé que l'argument des incitatifs inspirant la position en faveur de l'incorporation constituait une application déformée du principe de différence rawlsien. Une telle justification va en effet à l'encontre d'un éthos égalitariste que devraient promouvoir les citoyens et le gouvernement en accord à la valeur de fraternité et l'idéal de pleine réalisation morale propres à la théorie rawlsienne; or, selon ce point de vue, permettre l'incorporation revient à cautionner une forte injustice.

Il ressort donc, en conclusion de ce mémoire, que plus que la source de mauvais choix politiques, les inégalités telles que celles permises avec l'incorporation des professionnels traduisent des choix individuels lourds de conséquences. Or, s'il peut paraître difficile de briser des habitudes forgées à même les siècles d'évolution dans une société capitaliste, l'urgence de le faire ne s'en fait pas moins ressentir. Et à ce titre, le rôle du gouvernement sera capital dans l'abolition progressive d'une institution qui n'a pas sa place au Québec.

Bibliographie

Sources académiques

- ARNESON, Richard. « Justice is not Equality », *Ratio*, 2008/4, n° 21, p. 371-391.
- ARNSPERGER, Christian. « John Rawls et l'engagement moral », *Revue de Métaphysique et de Morale*, 1998/2, p. 237-257.
- ATKINSON, Anthony B. *Inequality: What can be done?*, Cambridge: Harvard University Press, 2015.
- BAYNES, Kenneth. « Ethos and Institution: On the Site of Distributive Justice », *Journal of Social Philosophy*, 2006/2, n° 37, p. 182-196.
- BLUM, Walter J. & Harry KALVEN, Jr. « The Uneasy Case for Progressive Taxation », *University of Chicago Law Review*, 1952/3, n° 19, p. 417-520.
- BYRNE, Donna M. « Progressive Taxation Revisited », *Arizona Law Review*, 1995, n° 37, p. 739-789.
- CASTONGUAY, Claude. *Santé: l'heure des choix*, Montréal: Boréal, 2012.
- CHRISTMAN, John. *The Myth of Property: Toward an Egalitarian Theory of Ownership*, Oxford: Oxford University Press, 1994.
- COHEN, Gerald A. *Rescuing Justice and Equality*, Cambridge: Harvard University Press, 2008.
- ———— *Si tu es pour l'égalité, pourquoi es-tu si riche?* (traduction de Fabien Tarrit), Paris: Hermann, c2010.
- CONTANDRIOPOULOS, Damien et Mélanie PERROUX. « Fee Increases and Target Income Hypothesis: Data from Quebec on Physician's Compensation and Service Volumes », *Health Policy*, 2013/2, n° 9, p. 30-35.
- DIETSCH, Peter. *Catching Capital: The Ethics of Tax Competition*, Oxford: Oxford University Press, 2015.
- ———— « Distributive Lessons from Division of Labour », *Journal of Moral Philosophy*, 2008/1, n° 5, p. 96-117.
- DURET, Nicu. « La politique fiscale et la fiscalité », *Acta Universitatis Danubius. Juridica*, 2007/1, p. 57-62.

- DWORKIN, Ronald. « Equality of Resources » *Philosophy and Public Affairs*, 1981/4, n° 10, p. 283-345.
- ESTLUND, David. « Liberalism, Equality, and Fraternity in Cohen's Critique of Rawls », *The Journal of Political Philosophy*, 1998/1, n° 6, p. 99-112.
- FRIED, Barbara H. « The Puzzling Case for Proportionate Taxation », *Chapman Law Review*, 1999, n° 2, p. 157-195.
- GILABERT, Pablo. *From Global Poverty to Global Equality: A Philosophical Exploration*, Oxford: Oxford University Press, 2012.
- GREEN, Ronald M. « Ethics and Taxation: A Theoretical Framework », *The Journal of Religious Ethics*, 1984/2, n° 12, p. 146-161.
- HAYEK, F. A. *The Constitution of Liberty*, Chicago: University of Chicago Press, 1960.
- HALLIDAY, Daniel. « Justice and Taxation », *Philosophy Compass*, 2013/8, n° 12, p. 1111-1122.
- HEAD, John G., OSBERG, Lars, GREEN Leslie, CASSIN Marguerite A. et Leo PANITCH. *Fairness in Taxation: Exploring the Principles*, A. M. Maslove (ed.), Toronto: University of Toronto Press, 1993.
- HEATH, Joseph. *La société efficiente: Pourquoi fait-il si bon vivre au Canada?* (traduction de Jean C. Gagnon), Montréal: Presses de l'Université de Montréal, c2002.
- HOBBS, Thomas. *Léviathan* (traduction de Gérard Mairet), Paris: Gallimard, c2000.
- KESSELMAN, Jonathan Rhys et Alexandre LAURIN. *Income Splitting for Two-Parent Families: Who Gains, Who Doesn't, and at What Cost?*, Commentary 335, Toronto: C.D. Howe Institute, 2011.
- KYMLICKA, Will. *Les théories de la justice: une introduction* (traduction de Marc Saint-Upéry), Paris: La Découverte, c2003.
- LE GRAND, Julian. « Equity Versus Efficiency: The Elusive Trade-Off », *Ethics*, 1990/3, n° 100, p. 554-568.
- LISÉE, Jean-François. *Comment mettre la droite K.- O. en 15 arguments*, Montréal: Stanké, c2012.

- MARÉCHAL, Jean- Paul. « L'éthique économique de John Rawls », *Économie politique*, 2003/1, n° 17, p. 94-112.
- MÉNARD, Valéry. « L'exercice de la médecine en société par actions au Québec : un tour d'horizon civil et fiscal », *Revue de planification fiscale et financière*, 2012/1, n° 32, p. 63-128.
- MILL, John Stuart. *Principles of Political Economy*, London: Longmans, Green, and Co., 1909.
- MONNIER, Jean-Marie. « La justice fiscale entre tensions et débats », *Pouvoirs locaux*, 2012, p. 54-58.
- MONTESQUIEU, Charles de Secondat. *De l'Esprit des Lois*, Genève: Barrilot & Fils, 1748.
- MURPHY, Liam et Thomas NAGEL. « Taxes, Redistribution, and Public provision », *Philosophy and Public Affairs*, 2001/1, n° 30, p. 53-71.
- ———— *The Myth of Ownership: Taxes and Justice*, New York: Oxford University Press, 2002.
- MUSGRAVE, Richard. « Horizontal equity, once more », *National Journal Tax*, 1990/2, n° 43, p. 113-122.
- MUSGRAVE, Richard A. et Peggy B. MUSGRAVE. *Public finance in theory and practice (5th Edition)*, New-York: McGraw-Hill Book Co., c1989.
- ———— « Rawls on Equal Distribution of Wealth », *Philosophia*, 1978/2, n° 7, p. 281-292.
- OCDE. *Toujours concernés: Pourquoi moins d'inégalité profite à tous*, Paris: OCDE, 2015.
- ———— *Toujours plus d'inégalités*, Paris: OCDE, 2012.
- PIKETTY, Thomas. *Le capital au XXI^e siècle*, Paris: Seuil, 2013.
- RAWLS, John. *Théorie de la justice* (traduction de Catherine Audard), Paris: Points, c2009.
- ROBBINS, Lionel. « Interpersonal Comparisons of Utility: A Comment », *Economic Journal*, 1938/192, n° 48, p. 635-641.
- ROBICHAUD, David et Patrick TURMEL. « Précis de la juste part », *Philosophiques*, 2014/1, n° 41, p. 157-160.

- ———— *Repenser les inégalités, la richesse et la fabrication des grille-pains*, Montréal: Atelier 10, 2012.
- SAEZ, Emmanuel et Michael R. VEALL. « The Evolution of High Incomes in Northern America: Lessons from Canadian Evidence », *American Economic Review*, 2005/3, n° 95, p. 831-849.
- SAY, Jean-Baptiste. *Traité d'Économie Politique (8^e édition)*, Paris: Guillaumin, c1876.
- SCHOENBLUM, Jeffrey A. « Tax Fairness or Unfairness? A Consideration of the Philosophical Bases for Unequal Taxation of Individuals », *The American Journal of Tax Policy*, 1995/2, n° 12, p. 221-271.
- SELIGMAN, Edwin R. A. « Progressive Taxation in Theory and Practice », *American Economic Association*, 1894/1-2, n° 9, p. 7-222.
- SEN, Amartya. « Interpersonal Aggregation and Partial Comparability », *The American Economic Review*, 1970/3, n° 38, p. 393-409.
- ———— « The Possibility of Social Choice », *The American Economic Review*, 1999/3, n° 89, p. 349-378.
- SMITH, Adam. *Wealth of Nations*, Oxford: Clarendon Press, c1880.
- STIGLITZ, Joseph E. *The Great Divide: Unequal Societies and What We Can Do About Them*, New-York: W. W. Norton and Company, 2015.
- SUGIN, Linda. « Theories of Distributive Justice and Limitations on Taxation: What Rawls Demands from Tax Systems », *Fordham Law Review*, 2004/5, n° 72, p. 1991-2014.
- TAN, Kok-Chor. « Justice and Personal Pursuits », *The Journal of Philosophy*, 2004/7, n° 101, p. 331-362.
- TITELBAUM, Michael G. « What Would a Rawlsian Ethos of Justice Look Like? » *Philosophy and Public Affairs*, 2008/3, n° 36, p. 289-322.
- TVERSKY, Amos et Daniel KAHNEMAN. « Loss Aversion in Riskless Choice: A Reference Dependent Model », *Quarterly Journal of Economics*, 1991/4, n° 106, p. 1039-1061.
- VANDAMME, Pierre-Étienne. « Exploitation et obligation de travailler », *Les ateliers de l'éthique*, 2014/2, n° 9, p. 29-49.

- VEALL, Michael R. « Top Income Shares in Canada: Recent Trends and Policy implications », *Canadian Journal of Economics*, 2012/4, n° 45, p. 1247-1272.
- VIGUIÉ-BILODEAU, Mélanie. *Les nouvelles formes juridiques d'entreprises offertes aux professionnels québécois : incidences de la responsabilité limitée et de la multidisciplinarité entre comptables agréés et avocats*, Mémoire présenté à la Faculté des études supérieures, Faculté de droit, Québec: Université Laval, 2006.
- WALZER, Michael. *La Soif du Gain*, Paris: Herne, 2010.
- WESTON, Stephen Francis. *Principles of Justice in Taxation*, New-York: Colombia University, 1903.
- YOUNG, H. Peyton. « Progressive Taxation and Equal Sacrifice », *The American Economic Review*, 1990/1, n° 80, p. 253-266.
- ZORN, Nicolas. *Le modèle québécois à l'épreuve des excès ? Évolution de la part des revenus captée par le 1 % le plus riche au Québec, 1973-2008*, Mémoire de maîtrise, Montréal: Université du Québec à Montréal, 2012

Autres sources

- BOURQUE, Gilles L. « Inégalités et fiscalité: nous faisons fausse route », *Note d'intervention de l'Institut de recherche en économie contemporaine*, 2014, n° 36, p. 1-6.
- BOUVIER, Michel. « Justice fiscale, légitimité de l'impôt et société postmoderne », *Revue de planification fiscale et financière*, 2013/2, n° 33, p. 211-224.
- COLLÈGE DES MÉDECINS DU QUÉBEC. *Rapport annuel 2015-2016 : une année de transition*, Montréal: Collège des médecins du Québec, 2016.
- COMMISSION D'EXAMEN SUR LA FISCALITÉ QUÉBÉCOISE. *Se tourner vers l'avenir du Québec. Rapport final, volume 1: Une réforme de la fiscalité québécoise*, Québec: Commission d'examen sur la fiscalité, 2015.
- FACUNDO, A., ATKINSON A. B., PIKETTY, T., SAEZ. E., et G. ZUCHMAN. *The World Wealth and Income Database*, 2017. [En ligne]
<http://wid.world/country/canada/>

- FÉDÉRATION DES MÉDECINS SPÉCIALISTES. « Effectifs médicaux: type de pratiques », [En ligne], <https://www.fmsq.org/fr/profession/repartition-des-effectifs-medicaux;jsessionid=1ECEEF8DAE26CCFD0D98E189B96B07D3>
- FORTIER, François et Bernard SCHEPPER. *Le système fiscal québécois désavantage la classe salariée – Rapport de recherche*, Montréal: Institut de recherche et d'informations socio-économiques, 2014.
- GOUPIL, Linda. *La mise à jour du système professionnel québécois (plan d'action)*, Québec: Gouvernement du Québec, 1999.
- ———. *Notes pour une allocution de la ministre de la Justice et ministre responsable de l'application des lois professionnelles*, Montréal: Gouvernement du Québec, 1999.
- GOUVERNEMENT DU QUÉBEC, « La société par actions (compagnie) », *Éducaloi*, 2015, [En ligne], <https://www.educaloi.qc.ca/capsules/la-societe-par-actions-compagnie>
- HARDOON, Deborah. « Une économie au service des 99% », Oxford: Oxfam, 2017, [En ligne], https://www.oxfam.org/sites/www.oxfam.org/files/file_attachments/bp-economy-for-99-percent-160117-fr.pdf
- INSTITUT DE LA STATISTIQUE DU QUÉBEC. *Le Québec chiffres en main*, Québec: Gouvernement du Québec, 2017.
- INSTITUT CANADIEN D'INFORMATION SUR LA SANTÉ. *Nombre, répartition et migration des médecins canadiens*, 2017, [En ligne], <https://secure.cihi.ca/estore/productSeries.htm?locale=fr&pc=PCC34>
- LAFONTAINE, Pier-Luc. « Contester l'incorporation? L'incorporation: une décision fiscale qui sert bien le médecin », *Santé Inc.*, 2016/3, n° 13, p. 35-38.
- MÉNARD, Valérie. « Budgets et incorporation: les récents budgets provincial et fédéral affecteront-ils l'incorporation médicale? », *Santé Inc.*, 2015/4, n° 12, p. 22-25.
- MARTEL, Julien. « L'incorporation des médecins: enfin, elle s'en vient », *Santé Inc.*, 2006/4, p. 36-42.
- MINISTÈRE DES FINANCES DU QUÉBEC, *Statistiques fiscales des particuliers – année d'imposition 2013*, Québec: Gouvernement du Québec, 2016.
- OFFICE DES PROFESSIONS DU QUÉBEC, *Avis de l'Office des professions du Québec sur la déontologie et l'exercice en société en regard des pratiques*

- commerciales entre les médecins et les pharmaciens*, Québec: Gouvernement du Québec, 2005.
- ———— *Données sur le nombre de membres exerçant en société au sein de chacun des ordres professionnels concernés – portrait au 31 mars 2015*, Québec: Gouvernement du Québec, 2016.
 - ———— *Nombre de membres selon le sexe par ordre professionnel au 31 mars 2015*, Québec: Gouvernement du Québec, 2016.
 - ———— *Exercice de la profession en société (tableau)*, Québec: Gouvernement du Québec, 2016.
 - *Projet de Loi 169 - Loi modifiant le Code des professions et d'autres dispositions législatives concernant l'exercice des activités professionnelles au sein d'une société*, Assemblée nationale, 2^e Session, 36^e Législature, Québec, 2001.
 - RÉGIE DE L'ASSURANCE MALADIE DU QUÉBEC. *ORIS, Tableau SM. 25*, 2017.
 - Site de *Radio-Canada*:
Des articles de 2015 et 2016 ont été consultés à l'adresse suivante: <http://ici.radio-canada.ca/>
 - Site du quotidien *La Presse*:
Plusieurs articles datant de 2014 à 2016 ont été consultés à l'adresse suivante: <http://www.lapresse.ca/>
 - Site du quotidien *Le Devoir*:
Un article de 2011 a été consulté dans la page A7, édition du 13 octobre 2011.
 - Site du quotidien *Le Journal de Montréal*:
Des articles de 2015 et 2016 ont été consultés à l'adresse suivante: <http://www.journaldemontreal.com/>
 - WHITTOM, Éric. « L'exercice de la pharmacie en société, peu populaire auprès des pharmaciens propriétaires », *L'Actualité pharmaceutique*, 2010/8, n° 18, p. 33.
 - YALNIZYAN, Armine. *The Rise of Canada's Richest 1%*, Ottawa: Canadian Centre for Policy Alternatives, 2010.