

La conformité fiscale à l'épreuve de la justice fiscale et de la moralité fiscale : Une revue de la littérature

Tax Compliance Tested by Tax Justice and Tax Morality: A Literature Review

Naima ABA, (Enseignante-Chercheuse, PES)

*Faculté des Sciences Juridiques Economiques et Sociales Mohammedia,
 Université Hassan II de Casablanca, Maroc*

Ayoub BOURASS, (Doctorant)

*Faculté des Sciences Juridiques Economiques et Sociales Mohammedia,
 Université Hassan II de Casablanca, Maroc*

Ghizlane MOUSTAAID, (Doctorante)

*Faculté des Sciences Juridiques Economiques et Sociales Mohammedia,
 Université Hassan II de Casablanca, Maroc*

Adresse de correspondance :	Faculté des Sciences Juridiques, Économiques et Sociales-Route de Rabat BP 145 20650 Mohammédia, Maroc Université Hassan II de Casablanca Téléphone : 05233-14682
Déclaration de divulgation :	Les auteurs n'ont pas connaissance de quelconque financement qui pourrait affecter l'objectivité de cette étude et ils sont responsables de tout plagiat dans cet article.
Conflit d'intérêts :	Les auteurs ne signalent aucun conflit d'intérêts.
Citer cet article	ABA, N., BOURASS, A., & MOUSTAAID, G. (2025). La conformité fiscale à l'épreuve de la justice fiscale et de la moralité fiscale : Une revue de la littérature. <i>International Journal of Accounting, Finance, Auditing, Management and Economics</i> , 6(8), 646–660.
Licence	Cet article est publié en open Access sous licence CC BY-NC-ND

Received: 20/07/2025

Accepted: 23/08/2025

International Journal of Accounting, Finance, Auditing, Management and Economics - IJAFAME

ISSN: 2658-8455

Volume 6, Issue 08 (2025)

La conformité fiscale à l'épreuve de la justice fiscale et de la moralité fiscale : Une revue de la littérature

Résumé :

L'objectif de cet article est de présenter une revue méta-analytique de la littérature portant sur les facteurs clés de la justice fiscale et leur impact sur la morale et la conformité fiscales, en mettant en lumière la complexité des facteurs individuels, institutionnels et contextuels qui influencent les perceptions d'équité et les comportements des contribuables. En s'appuyant sur une synthèse statistique rigoureuse des résultats d'études quantitatives publiées, cette revue méta-analytique permet d'identifier des effets convergents, de pondérer l'importance relative des différents déterminants et d'analyser leur variation selon les contextes. Les résultats montrent que la justice fiscale est perçue comme plus grande lorsque les institutions sont efficaces, transparentes et peu corrompues, que les dépenses publiques sont jugées équitables, et que les citoyens participent aux décisions budgétaires. Une morale fiscale plus élevée est associée à des institutions modernisées, à une confiance accrue dans les autorités publiques et à une meilleure participation citoyenne. En outre, les normes et valeurs socioculturelles — telles que la culture, la religion et les normes sociales — jouent un rôle clé : la morale fiscale s'accroît lorsque la conformité est une norme sociale valorisée et que la fraude est socialement désapprouvée, tandis qu'elle s'effrite dans les contextes marqués par une faible confiance sociale et une forte perception de l'évasion fiscale généralisée. Cette analyse souligne ainsi l'importance d'adopter une perspective intégrée et fondée sur des données probantes pour renforcer la justice et la conformité fiscales dans divers cadres institutionnels et culturels.

Mots clés : Justice fiscale, morale fiscale, conformité fiscale

JEL Classification : H20, H26, K34

Type du papier : Recherche Théorique

Abstract:

The purpose of this paper is to present a meta-analytic review of the literature on the key factors of tax justice and their impact on tax morale and tax compliance, highlighting the complexity of individual, institutional, and contextual factors that shape equity perceptions and taxpayer behavior. Drawing on a rigorous statistical synthesis of findings from multiple quantitative studies, this meta-analytic review identifies consistent effect patterns, assesses the relative importance of various determinants, and examines their variation across different settings. The results show that tax justice is perceived to be greater when institutions are efficient, transparent, and low in corruption, when public spending is considered fair, and when citizens participate in budgetary decision-making. Higher tax morale is associated with modernized institutions, increased trust in public authorities, and enhanced civic participation. Furthermore, sociocultural norms and values—such as culture, religion, and social norms—play a crucial role: tax morale increases when compliance is a socially valued norm and tax evasion is socially disapproved, while it declines in contexts marked by low social trust and high perceived levels of widespread tax evasion. This analysis underscores the importance of adopting an integrated, evidence-based approach to strengthen tax justice and compliance across diverse institutional and cultural contexts.

Keywords: Tax justice, tax morale, tax compliance

Classification JEL: H20, H26, K34

Paper type: Theoretical Research

1. Introduction

La fiscalité occupe une place centrale dans la gouvernance des sociétés modernes, puisqu'elle constitue le principal levier permettant aux États de financer les dépenses publiques, redistribuer les richesses et orienter certains comportements sociaux. Cependant, les débats autour des finalités et des modalités de l'impôt sont souvent marqués par des divergences profondes, reflétant des visions différentes de ce qu'est une fiscalité juste (Murphy & Nagel, 2002). En effet, la manière dont les citoyens perçoivent l'équité d'un système fiscal influence directement leur volonté de s'y conformer. Par conséquent, une compréhension partagée des principes de justice fiscale est indispensable pour que les discussions soient constructives et que les politiques fiscales bénéficient d'une légitimité sociale durable.

À ce titre, il est essentiel de souligner que la justice fiscale, concept multidimensionnel, englobe non seulement la répartition équitable des charges entre citoyens et catégories sociales, mais aussi l'équité procédurale, c'est-à-dire la perception d'une administration transparente, cohérente et responsable (Starke, 2021). Ainsi, les systèmes fiscaux sont perçus comme justes lorsque les contribuables estiment que les règles respectent les principes d'égalité, de capacité contributive et de respect des droits de propriété (Feser, 2000). Cette double dimension – distributive et procédurale – montre que la justice fiscale ne peut être réduite à une simple question d'efficacité économique, mais s'inscrit dans un cadre plus large de relations sociales et de légitimité institutionnelle.

Toutefois, la justice fiscale ne se limite pas à un enjeu économique ou technique. Elle est profondément ancrée dans des valeurs morales et sociales qui façonnent les attitudes des citoyens envers l'impôt. Ces valeurs influencent directement la morale fiscale, c'est-à-dire le sentiment d'obligation morale à contribuer au bien commun, qui joue un rôle déterminant dans la conformité fiscale (Torgler et al., 2007). Contrairement aux prédictions du modèle néoclassique d'Allingham et Sandmo (1972), selon lequel la décision de payer ou non ses impôts découle d'un calcul rationnel basé sur le risque de détection et la sévérité des sanctions, la réalité empirique montre que de nombreux contribuables paient leurs impôts même en l'absence de contrôle rigoureux. Cette observation a conduit à remettre en question les fondements purement utilitaristes de la conformité fiscale.

En effet, le modèle économique classique peine à expliquer pourquoi, dans la réalité, le taux de conformité est souvent plus élevé que ce que prévoit la théorie du choix rationnel (Leonardo, 2011). Cette limite a incité les chercheurs à explorer des dimensions non économiques, telles que les normes sociales, les valeurs culturelles et la confiance dans les institutions, qui influencent fortement les comportements fiscaux (Torgler, 2011). Ainsi, la morale fiscale dépasse les simples considérations pécuniaires, intégrant des dimensions éthiques, sociales et psychologiques fondamentales.

Par ailleurs, la confiance dans les autorités fiscales et la perception d'une justice fiscale effective apparaissent comme des facteurs clés pour renforcer la conformité. Les contribuables sont davantage enclins à respecter leurs obligations lorsqu'ils perçoivent le système comme transparent, équitable et réactif à leurs attentes (Al-Maghrebi, 2022). À l'inverse, la complexité des codes fiscaux, les perceptions d'évasion fiscale généralisée par les plus riches ou les grandes entreprises, ainsi que l'opacité des dépenses publiques, minent cette confiance et fragilisent la légitimité de l'impôt (Eykelboom, 2019). Ce phénomène est d'autant plus préoccupant dans un contexte de montée des inégalités et de défiance croissante envers les élites.

En outre, la fiscalité joue également un rôle de régulation comportementale, notamment à travers des mesures dites de « paternalisme fiscal », telles que les taxes environnementales ou sanitaires (LeFevre, 2016). Ces politiques, bien qu'efficaces dans certains cas, suscitent des débats intenses entre partisans de la liberté individuelle et défenseurs d'une intervention

étatique visant à promouvoir le bien-être collectif (Frey & Torgler, 2017). Ces tensions révèlent une fois de plus le lien étroit entre justice fiscale, valeurs morales et légitimité politique. C'est dans ce contexte que, après avoir été négligée pendant des décennies, la morale fiscale est devenue, à partir des années 1990, un enjeu central des recherches empiriques sur la conformité fiscale (Torgler, 2011). Les études montrent que les attitudes des individus envers la fiscalité sont profondément influencées par leurs croyances sur les obligations morales des citoyens à contribuer au bien commun, ainsi que par la légitimité perçue de l'autorité gouvernementale à lever l'impôt. Comme l'a souligné Williams (2014), réduire la non-conformité fiscale ne se résume pas à appliquer des sanctions plus sévères ou à augmenter la probabilité de contrôle : il s'agit avant tout de renforcer la confiance et la justice perçue dans le système.

Les défis contemporains compliquent davantage la question de la justice fiscale et de la perception publique. La numérisation des économies et la mondialisation des marchés financiers ont créé de nouvelles opportunités d'évasion et d'optimisation fiscale, posant des défis sans précédent aux décideurs publics. L'émergence des paradis fiscaux offshore, des structures corporatives complexes et des plateformes numériques transnationales complique le contrôle et la régulation des flux transfrontaliers de capitaux et de revenus. Comme l'ont montré Eykelenboom (2019) et Al-Maghrebi (2022), ces phénomènes affectent directement les déterminants de la conformité fiscale et sapent les perceptions d'équité, en particulier lorsqu'ils sont perçus comme des avantages réservés à une minorité privilégiée.

Dans ce contexte, il devient crucial de disposer d'une synthèse rigoureuse et fondée sur des données probantes des connaissances accumulées dans la littérature. C'est pourquoi cette étude s'appuie sur une revue méta-analytique, une méthode scientifique reconnue pour sa capacité à intégrer et analyser de manière systématique les résultats d'études quantitatives antérieures. Bien que les revues systématiques et les méta-analyses se concentrent toutes deux sur l'examen du volume et de la qualité des recherches existantes, elles diffèrent dans leur approche : tandis que la première vise à synthétiser qualitativement les résultats, la seconde procède à une évaluation statistique approfondie des effets rapportés, notamment les corrélations entre variables, en utilisant des techniques de moyennes pondérées (Pati & Lorusso, 2018 ; Piper, 2013). Cette méthode permet non seulement d'identifier les tendances dominantes, mais aussi de mesurer la taille des effets et d'analyser l'influence de variables modératrices (Klier, Schwens, Zapkau & Dikova, 2017). En s'inspirant de travaux de référence tels que Knoll et Matthes (2017) dans le domaine du marketing ou Rauch et al. (2009) en entrepreneuriat, cette revue méta-analytique vise à produire une synthèse quantitative robuste des facteurs déterminants de la justice fiscale, de la morale fiscale et de la conformité, en intégrant des études internationales et pluridisciplinaires. Cette démarche garantit une vision globale, objective et nuancée des dynamiques en jeu, tout en mettant en lumière les lacunes et les orientations futures de la recherche.

Cet article propose une revue de littérature approfondie sur les déterminants de la justice fiscale et leur impact sur la morale et la conformité fiscales. La section 2 traitera la conceptualisation et les théories de la justice fiscale, en explorant les fondements philosophiques et les différentes dimensions de cette notion. La section 3 abordera la conceptualisation et les théories de la morale fiscale, en mettant en lumière son rôle crucial dans la formation des comportements de conformité. Enfin, la section 4 analysera, sur la base des travaux empiriques, les facteurs de la justice fiscale qui influencent la morale et la conformité fiscale, en identifiant les lacunes et les tendances émergentes dans la littérature existante. Cette analyse comparative vise à éclairer la conception de politiques fiscales perçues comme justes et équitables, renforçant ainsi la légitimité des institutions et la cohésion sociale.

2. Les théories de la justice fiscale

Le concept de justice fiscale est un concept relatif, dont l'interprétation peut varier d'une personne à une autre, car il dépend de la philosophie sociale dominante dans une société. Sa réalisation rencontre plusieurs difficultés, notamment celle de mesurer l'effet de l'impôt sur chaque contribuable, ou encore l'impossibilité de déterminer avec précision la charge fiscale réelle qui pèse sur lui. En effet, le fardeau psychologique de l'impôt peut différer d'un individu à l'autre, selon sa propre appréciation de l'utilité des dépenses publiques.

La justice fiscale consiste ainsi à répartir équitablement la charge fiscale entre les contribuables, qu'ils soient personnes physiques ou morales, sur la base du principe de la capacité contributive. En d'autres termes, elle signifie que le contribuable est privé d'une part de ses ressources en fonction de sa capacité à payer. Elle prend également le sens de sacrifice personnel, où l'on considère l'utilité marginale de la somme versée comme impôt (Baker Bou, 2021).

La justice est perçue comme une valeur devant guider toutes les actions de l'État envers ses citoyens. Toutefois, son importance se manifeste plus particulièrement dans les législations fiscales, du fait de l'augmentation continue des dépenses publiques, ce qui accroît d'autant la charge fiscale pesant sur les contribuables. D'où la nécessité de revendiquer une justice fiscale capable d'atténuer ce fardeau (Qanbar et Mahmoud,,2017).

Selon Adam Smith, un système fiscal est juste lorsque les impôts sont imposés aux contribuables en fonction de leur capacité à payer, ce qui confirme le principe de justice verticale. Toutefois, cela ne couvre pas la justice fiscale globale, d'où la nécessité de prendre en compte également la justice horizontale, qui se réfère à un traitement égal des individus se trouvant dans des situations économiques équivalentes. Cependant, cette égalité de traitement peut parfois entrer en conflit avec les objectifs économiques de la fiscalité. C'est pourquoi Holmes (2001) souligne que la plupart des systèmes fiscaux ont, dans la pratique, abandonné ce principe d'égalité stricte afin de poursuivre des objectifs économiques, sociaux et politiques. D'autre part, la justice fiscale peut être appréhendée à travers la théorie de la justice distributive de Rawls (2009), fondée sur un contrat social implicite et une aversion à l'inégalité des résultats. Dans une position d'« voile d'ignorance », où chacun ignore sa future place dans la société, les individus accepteraient un système de redistribution modérée afin de se protéger contre les aléas de la malchance ou les revers personnels. Rawls cherche à concilier une économie de marché avec une redistribution en faveur des plus défavorisés, visant à garantir une société juste où les institutions assurent une distribution équitable des biens, indépendamment des résultats contingents.

Selon Rawls, cet objectif requiert un organe de distribution doté de deux fonctions distinctes. La première porte sur les droits de donation et de succession, non pas pour générer des recettes, mais pour empêcher la concentration excessive des richesses et du pouvoir, nuisible à l'égalité des chances et à la valeur effective des libertés. Un impôt progressif sur les successions peut ainsi favoriser une dispersion plus large des actifs, conforme au principe de justice. La seconde fonction concerne le système fiscal proprement dit, chargé de financer les biens publics et les transferts sociaux destinés à améliorer la situation des plus démunis, en application du principe de différence.

Rawls considère qu'un impôt proportionnel sur les dépenses pourrait constituer un modèle juste, car il repose sur la consommation des biens communs plutôt que sur un revenu perçu comme justement acquis. Ce système, avec des exonérations pour les personnes à charge, traite les citoyens de manière égale tout en étant potentiellement moins distorsif que l'impôt progressif. La progressivité n'est justifiée que si elle contribue à renforcer la justice fondamentale.

Néanmoins, Rawls (2009) insiste sur le caractère politique de ces choix : dans un monde d'institutions imparfaites, il s'agit souvent de choisir la solution moins injuste, selon une théorie

dite « sous-optimale », qui peut inclure des mesures, comme la taxation progressive des héritages, inenvisageables dans un cadre théorique idéal. Musgrave (1990) rappelle que la capacité contributive et la théorie du bénéfice peuvent entrer en tension, bien que la première puisse enrichir la seconde : les riches, ayant plus de biens à protéger (comme des carrosses, selon Smith), tirent un bénéfice plus élevé de l'État. L'évolution vers une fiscalité sur le revenu, plutôt que sur les biens matériels, s'inscrit dans le développement du capitalisme industriel (Schumpeter, 1984). Le modèle de taxation optimale, intégrant justice et efficacité, est formalisé par Diamond et Mirrlees (1971), marquant une étape clé dans la théorie fiscale contemporaine, dont la recherche se poursuit encore aujourd'hui.

Il y a lieu de souligner que l'acceptabilité d'un système fiscal dépend aussi de critères plus larges que la seule redistribution. Mirrlees et al. (2011) insistent sur l'importance de la justice procédurale, du respect des attentes légitimes et de l'égalité de traitement des personnes similaires. Un système est davantage accepté si son élaboration est perçue comme juste, même si le résultat final n'est pas parfaitement juste. Il s'agit de la justice administrative, qui se réfère à la justice de la loi fiscale (justice politique) telle qu'appliquée par l'administration fiscale en collaboration avec les décideurs financiers. Elle concerne les perceptions des contribuables sur la manière dont l'administration fiscale gère le système d'impôt sur le revenu.

De plus, la justice procédurale désigne la justice des procédures suivies dans la détermination des impôts (Greenberg, 1990), ainsi que le traitement ou le service que reçoivent les contribuables de l'administration fiscale (Zyoud et al., 2022). Parfois, la justice procédurale prime sur la justice distributive (Abdul Muti, 2019). Une procédure est juste si elle respecte des critères de cohérence, de précision, d'absence d'erreurs, de représentation de tous les bénéficiaires, d'éthique, de possibilité de recours, de respect et de neutralité dans le traitement par l'administration fiscale (Milliron & Jackson, 1986). La présence de ces critères est fondamentale pour évaluer la justice procédurale et influence les perceptions des contribuables ainsi que leur comportement en matière de conformité fiscale (Saad, 2002 ; Wenzel, 2009).

Mais selon Liam Murphy et Thomas Nagel, ces critères traditionnels de justice fiscale présentent des limites. Ce principe assimile l'impôt à une forme d'échange marchand : plus un contribuable bénéficie des services publics, plus il devrait contribuer. Toutefois, les auteurs soulignent que mesurer ce bénéfice est problématique, car cela suppose un point de référence neutre. Selon eux, il est incohérent d'utiliser le bien-être avant impôt comme référence, puisque ce bien-être est déjà influencé par l'action publique. La seule base neutre serait un état de nature hobbesien, difficilement concevable. Malgré cela, les analyses fiscales continuent souvent d'évaluer les bénéfices reçus en se fondant sur des résultats économiques pré-impôt, ce qui fausse le raisonnement (Murphy & Nagel, 2002).

Même si l'on pouvait objectivement mesurer le bénéfice reçu par chaque citoyen, cela ne permettrait pas de résoudre toutes les questions liées à la justice fiscale. Le principe du bénéfice ne dit rien sur la quantité de recettes à collecter ni sur la manière de les dépenser. Murphy et Nagel relèvent que la justice exige parfois des dépenses publiques indépendamment des bénéfices individuels : protection de l'environnement, aide aux personnes vulnérables, etc. De plus, le modèle d'échange quasi-marchand reste inadéquat dans un contexte où les bénéficiaires sont souvent indirects ou diffus, et où certaines politiques publiques entraînent des effets négatifs pour certains groupes. Les auteurs rejettent aussi les tentatives de réduire le bénéfice à un bien-être financier mesurable, soulignant que la richesse monétaire ne reflète qu'imparfaitement le bien-être réel (Murphy & Nagel, (2002) et ; Stiglitz et al., (2009)).

Murphy et Nagel s'attaquent également au principe de capacité à payer, autre pilier de l'équité verticale. Ce principe postule que l'impôt doit être proportionnel à la capacité contributive du contribuable. Mais que signifie cette capacité ? Pour certains, elle devrait être évaluée selon *l'endowment*, c'est-à-dire la dotation naturelle d'un individu, et non pas son revenu ou sa richesse. Dans cette optique, une personne très talentueuse ayant choisi une profession peu

rémunératrice devrait être plus imposée qu'une personne moins dotée exerçant la même profession. Or, un tel impôt est difficile à appliquer, car la dotation naturelle est inobservable. En conséquence, on utilise des substituts imparfaits comme le revenu ou la richesse, qui mêlent capacité et effort. Cela fausse les incitations et pose des limites administratives importantes (Murphy & Nagel, 2002 ; Hasen, 2006).

Enfin, les auteurs dénoncent le fait que ces critères — bénéfice reçu, capacité à payer, efficacité, certitude, commodité — restent déconnectés d'une véritable théorie morale de la justice. Pour eux, la fiscalité ne peut être dissociée des structures institutionnelles ni de la distribution actuelle du pouvoir économique. Ils estiment que les citoyens ne rejettent pas l'impôt en soi, mais l'articulation actuelle entre impôts et dépenses publiques. Dès lors, une théorie fiscale cohérente doit dépasser les critères techniques pour s'ancrer dans une conception morale globale, capable de guider les arbitrages entre principes contradictoires. En l'absence d'une telle fondation, les débats fiscaux deviennent incommensurables et interminables, et les critères classiques de bonne politique fiscale ne sont que des approximations inadéquates des véritables exigences de la justice (Murphy & Nagel, 2002).

3. Conceptualiser de la Morale fiscale

La morale fiscale, également appelée éthique fiscale ou morale de conformité fiscale, renvoie aux principes éthiques et moraux qui guident les individus et les entreprises dans l'accomplissement de leurs obligations fiscales envers l'État. Elle implique la disposition des contribuables à se conformer volontairement et honnêtement aux lois et règlements fiscaux, au-delà des simples obligations légales. La morale fiscale joue un rôle crucial dans le fonctionnement d'un système fiscal équitable et juste, car elle contribue à garantir que les gouvernements peuvent collecter les recettes nécessaires pour fournir les services publics essentiels (Igbeng, Tapang & Usang, 2012).

Le concept de morale fiscale a été introduit pour la première fois dans les années 1960 par l'« école de Cologne de psychologie fiscale » (Schmölders, 1973), mais il a suscité peu d'intérêt de la part des chercheurs en fiscalité pendant plusieurs décennies (Alm et Torgler, 2004). Il englobe plusieurs dimensions, notamment la perception de l'équité, la confiance envers le gouvernement, et le contrat social entre les contribuables et l'État. Lorsque les individus sont convaincus que le système fiscal présente des caractéristiques équitables, leur disposition à s'y conformer volontairement est renforcée.

À partir des années 1990, la morale fiscale a attiré une attention croissante et est devenue une question centrale dans les recherches empiriques sur la conformité fiscale (Torgler, 2011 ; Torgler et al., 2007). La morale fiscale est le plus souvent définie comme la motivation intrinsèque à payer ses impôts (Torgler, 2012 ; Torgler et Schneider, 2007). Luttmer et Singhal (2014) la définissent comme l'ensemble des motivations non pécuniaires et des facteurs de conformité fiscale qui échappent à la logique de maximisation de l'utilité attendue.

Comme le notent Alm et Torgler (2006) : « La morale fiscale est largement influencée par la perception de l'équité du système fiscal ». Si les contribuables estiment que la charge fiscale est répartie équitablement, ils sont plus enclins à considérer la conformité fiscale comme un devoir moral. Comme l'affirme Kirchler et al (2007) : « La norme sociale peut également être un déterminant majeur de la morale fiscale. Les gens ont tendance à se conformer aux lois fiscales parce qu'ils croient que la majorité le fait également ». Dans les sociétés où la conformité fiscale est perçue comme la norme, les individus sont davantage susceptibles de s'y conformer, en raison de la pression sociale et du désir de préserver une image positive.

De surcroît, un impôt juste est un impôt qui, selon la perception du contribuable, est équitable pour tous les contribuables. Cette hypothèse repose sur le fait que ce facteur s'applique (Torgler, 2007). Le contribuable peut ressentir de la peur, du remords ou une faible estime de soi à cause

d'une déclaration fiscale inexacte. Torgler soutient que déterminer si un contribuable subit ou non des effets négatifs dépend de sa croyance quant au fait que son impôt est inférieur à ce qui devrait être considéré comme juste. En revanche, s'il paie une somme plus élevée, l'évasion fiscale peut alors être perçue comme un acte de légitime défense (Torgler & Schneider, 2007). Il reste à dire que la justice influence la conformité fiscale et la morale fiscale. Les riches peuvent considérer le système fiscal comme injuste s'ils estiment que leurs contributions ne leur bénéficient pas ou s'ils voient leur argent gaspillé par des politiciens et des fonctionnaires inefficaces. Les personnes fortunées et leurs entreprises sont auditées et tenues responsables, et elles peuvent comparer directement leurs contributions fiscales à des initiatives publiques à grande échelle, ce qui peut renforcer ce sentiment d'injustice. L'étude révèle aussi que les riches sont plus sensibles aux violations de l'équité et plus déterminés à la préserver et la rétablir.

4. Facteurs influençant la justice fiscale, la morale et la conformité fiscale des citoyens.

Bien que, théoriquement, un niveau élevé de morale fiscale (c'est-à-dire une attitude) ne conduise pas automatiquement à un niveau élevé de conformité fiscale (c'est-à-dire un comportement), l'analyse des résultats des études empiriques révèle clairement que la morale fiscale exerce une influence forte sur différentes formes de comportements non conformes. Dans cette section, nous nous efforcerons d'exposer les principaux déterminants de la justice fiscale ayant un impact sur la morale et la conformité fiscales, en nous fondant sur un ensemble d'études empiriques.

❖ Facteurs individuels : valeurs, croyances et dispositions personnelles

Les études soulignent que le statut socio-économique, les valeurs culturelles et l'idéologie politique sont des déterminants centraux dans la formation des perceptions de justice fiscale. Feld & Frey (2007) montrent que ces éléments façonnent les attitudes fiscales des citoyens. Kountouris et Remoundou (2013) montrent que la morale fiscale des immigrants de première génération en Europe est influencée par celle du pays d'origine. De même, Feld et Torgler (2007) constatent une morale fiscale plus élevée en Allemagne de l'Est qu'en Allemagne de l'Ouest malgré un environnement dissuasif similaire, indiquant l'importance des institutions informelles.

Plus en détail, la perception de la mobilité sociale agit sur le soutien à la progressivité de l'impôt : Auten et al. (2020) démontrent que les individus convaincus de leur capacité à gravir l'échelle sociale soutiennent davantage des systèmes fiscaux redistributifs. Les biais cognitifs et les effets d'encadrement (framing) influencent également les jugements : selon Balconi et al. (2019), une simple modification du cadrage des messages fiscaux peut altérer la perception de justice fiscale.

Sur le plan des attitudes morales, Torgler (2001, 2003) distingue entre les "contribuables honnêtes" – prédisposés à respecter la loi – et les fraudeurs, pour qui la conformité dépend d'un calcul coût/bénéfice. Kirchler et al. (2007) évoquent même le plaisir de certains individus à frauder, dans une logique ludique de confrontation avec l'État.

Concernant la religion, Alasfour et al. (2016) n'observent pas de différences de morale fiscale entre confessions, mais la religiosité mesurée par la fréquence de pratique est positivement liée à la morale fiscale. Un fort sentiment d'appartenance communautaire (Çevik, 2016), un sens de la responsabilité sociale (Braithwaite et Ahmed, 2005) et une participation civique active (Andriani, 2016) augmentent également la morale fiscale. La désapprobation sociale envers les fraudeurs fiscaux renforce la morale fiscale (Çevik, 2016).

En revanche, l'intensité des discussions sur les autorités fiscales ou la politique avec proches et collègues (Torgler, 2012) ou la participation politique peut réduire la morale fiscale, suggérant

que des expériences négatives circulent et diminuent la confiance verticale. La confiance horizontale est également cruciale : plus elle est forte, plus la morale fiscale est élevée (Çevik, 2016). À l'inverse, une perception élevée d'évasion fiscale et d'« opportunisme » fiscal chez les autres réduit la morale fiscale des contribuables honnêtes (Alm et Gomez, 2008).

❖ *Morale fiscale : un moteur interne de conformité*

La morale fiscale, entendue comme norme personnelle ou sociale, joue un rôle central dans le comportement fiscal. Lisi (2015) recommande d'encourager la morale fiscale par des incitations fiscales pour les contribuables vertueux, combinées à un renforcement des contrôles. Damayanti et al. (2015), à travers la théorie du comportement planifié, montrent que les attitudes, les normes sociales et le contrôle perçu conditionnent fortement l'intention de se conformer.

La recherche de Hardika, Wicaksana et Subratha (2021) confirme ce rôle : leur étude sur les contribuables indonésiens révèle que la morale fiscale, l'éducation fiscale, et le rôle des volontaires fiscaux influencent fortement la conformité. Ces derniers améliorent la compréhension et renforcent le respect des règles.

Cependant, certaines situations exceptionnelles peuvent fragiliser cette morale. Amah, Rustiarini et Hatmawan (2021) montrent que, durant la pandémie, la morale fiscale des petites entreprises indonésiennes a perdu en influence, la survie économique étant devenue prioritaire. Ce sont alors les sanctions – et non des motivations internes – qui ont motivé la conformité.

❖ *Confiance dans les institutions et gouvernance fiscale*

La confiance institutionnelle est largement reconnue comme un déterminant essentiel de la perception de justice fiscale. Selon Mascagni & Moore (2018), la confiance dans la capacité de l'État à gérer et à appliquer l'impôt conditionne la disposition à payer. Brehm & Rahn (2017) insistent sur l'équité procédurale et la légitimité perçue pour renforcer la conformité volontaire. Plusieurs facteurs nourrissent cette confiance : la transparence, la redevabilité et la réactivité des autorités fiscales, comme le montrent Goerres & Prinzen (2019). Schuett et al. (2020) mettent en évidence que des stratégies de communication efficaces renforcent la légitimité des administrations fiscales.

Les technologies numériques jouent aussi un rôle clé : selon Christensen & Lægreid (2021), les plateformes en ligne et l'analyse de données peuvent améliorer la qualité des services, renforcer la transparence et donc la confiance. À l'inverse, la perception de la corruption, les scandales ou l'inefficacité administrative peuvent éroder rapidement cette confiance (Joulfaian & Rider, 2021 ; Bowler & Donovan, 2020). Concernant Kim et al. (2021), ils soulignent le rôle du discours médiatique dans la construction des perceptions de légitimité, mettant en garde contre la désinformation qui fragilise la confiance publique.

Il convient de noter que l'influence des institutions formelles sur la morale fiscale constitue un axe central de la recherche dans ce domaine. Selon Luttmer et Singhal (2014), un contrat social implicite lie les citoyens au gouvernement : les individus paient leurs impôts en échange de services publics, et les actions positives de l'État renforcent cet engagement civique. Dans ce cadre, la confiance verticale — c'est-à-dire la confiance des citoyens dans les institutions publiques — apparaît comme le facteur le plus déterminant. Un niveau élevé de morale fiscale est systématiquement associé à une forte confiance dans diverses institutions, qu'il s'agisse du gouvernement (Torgler, 2003), du parlement (Alm et Torgler, 2006), des tribunaux et de l'état de droit (Feld et Torgler, 2007), de l'administration fiscale (Jahnke, 2015), des fonctionnaires (Torgler et Schaffner, 2007), des politiciens (Lago-Peñas et Lago-Peñas, 2010), du président (Torgler, 2005), des partis politiques (Chan et al., 2018), de la police (Leonardo et Martinez-Vazquez, 2016), ou encore de l'Union Européenne (Torgler, 2012). Cette confiance généralisée renforce la légitimité du système fiscal et favorise un comportement fiscal responsable.

Par ailleurs, la morale fiscale est étroitement liée à la perception de l'équité et de l'efficacité du gouvernement. Lorsque les citoyens jugent que les dépenses publiques sont utilisées efficacement (Barone et Mocetti, 2011) et qu'ils perçoivent des bénéfices concrets de leurs impôts (Alm et Gomez, 2008), leur disposition à payer augmente. La transparence dans l'allocation des fonds publics joue également un rôle clé, étant associée à une morale fiscale plus forte (Sipos, 2015). De même, Cummings et al. (2005) montrent que la perception de justice du système fiscal — tant en termes de conception que d'application — contribue significativement à renforcer la norme morale du paiement des impôts. Ainsi, un système perçu comme juste et transparent renforce le sentiment d'équité et encourage l'adhésion volontaire des contribuables.

Si l'approche néoclassique d'Allingham et Sandmo (1972) met l'accent sur les incitations matérielles et la dissuasion (sanctions, risque de détection), peu d'études explorent cet angle sous le prisme de la morale fiscale, avec des résultats mitigés. Certaines constatent une relation positive entre morale fiscale et perception du risque de détection ou de sanctions (Torgler et Werner, 2005), tandis que d'autres n'en trouvent aucune (Torgler, 2003). Plus important encore, une intensification excessive des mesures coercitives peut nuire à la relation de confiance entre l'État et les citoyens, ce qui risque de miner la conformité volontaire à long terme (Pommerehne et Frey, 1992). Cela suggère que la dissuasion, bien qu'efficace dans certains cas, ne peut pas remplacer une légitimité institutionnelle solide fondée sur la confiance et la justice perçue.

En dernier lieu, les conditions structurelles du pays influencent fortement la morale fiscale. Un PIB élevé, des dépenses publiques importantes et un taux d'immigration élevé sont positivement corrélés à une morale fiscale forte, tandis que l'inflation, les inégalités de revenus, les taux d'imposition élevés et surtout la corruption systémique ont un effet négatif (Chan et al., 2018). En effet, dans les contextes de corruption généralisée, les citoyens perdent confiance dans les institutions et perçoivent le paiement des impôts comme injuste, ce qui conduit à l'évasion fiscale comme forme d'autodéfense. À l'inverse, la morale fiscale est renforcée dans les régimes démocratiques où les citoyens ont un réel pouvoir de décision, comme en Suisse, où les droits démocratiques directs (initiatives, référendums) et l'autonomie locale améliorent la transparence budgétaire et l'alignement entre les préférences citoyennes et l'usage des fonds publics (Torgler, 2005 ; Torgler et Schneider, 2004 ; Torgler et al., 2007). En résumé, la morale fiscale prospère dans des contextes de modernisation, de faible corruption, de justice redistributive et de participation citoyenne accrue.

❖ **Facteurs contextuels : culture, normes sociales et environnement socio-économique**

Les normes culturelles et les dynamiques socio-politiques influencent directement la perception de la justice fiscale. Cummings & Heijden (2019) révèlent des variations culturelles importantes dans la perception de la justice fiscale, montrant que la culture influe sur le rapport à l'impôt et aux politiques redistributives.

Bazart et al. (2018) montrent que les attitudes envers l'inégalité des revenus et la protection sociale façonnent le soutien à l'impôt, ce qui relie directement la justice perçue à la légitimité des politiques redistributives. D'autres travaux, comme celui de Burgess & Pinto (2021), mettent en lumière l'effet des crises économiques sur les attitudes fiscales : en période de crise, le sentiment d'injustice augmente, tout comme la défiance à l'égard des institutions.

Par ailleurs, Stetsenko et Nishcheretov (2021) plaident pour une transformation culturelle de la fiscalité en Ukraine, en intégrant davantage la dimension comportementale dans les politiques fiscales, ce qui renforce la nécessité d'un ancrage social des normes fiscales. Les études interculturelles montrent des différences importantes de morale fiscale entre pays, notamment un niveau plus faible en Europe de l'Est lié à la crise institutionnelle des économies ex-communistes (Frey et Torgler, 2007). Selon Brink et Porcano (2016), plus la distance au pouvoir est grande dans une culture, plus la morale fiscale est faible.

❖ *Incitations externes : sanctions, audits et innovations technologiques*

Si la morale fiscale joue un rôle, certaines études soulignent l'importance des incitations externes comme moteurs de la conformité. Modugu & Anyaduba (2014) montrent que la probabilité d'un audit, la perception de l'efficacité des sanctions, et la transparence des dépenses publiques ont une influence décisive sur la conformité au Nigéria.

Dwenger et al. (2016), à travers une étude sur l'Église protestante en Bavière, illustrent que même en l'absence de coercition, 20 % des individus paient volontairement leurs impôts, preuve du rôle significatif de la morale fiscale, mais aussi de ses limites sans complément de dispositifs externes.

Des innovations comme la blockchain et l'intelligence artificielle, étudiées par Lopez et al. (2021), ouvrent également de nouvelles voies : elles promettent une fiscalité plus efficace, transparente et donc perçue comme plus juste.

5. Conclusion :

En guise de conclusion, cet article a fourni une revue systématique des facteurs déterminants de la justice fiscale et de leur impact sur la morale et la conformité fiscales. L'analyse comparative de la littérature sur la justice fiscale et la perception du public a apporté des éclairages précieux sur la dynamique complexe qui façonne les attitudes et les comportements fiscaux. Les résultats soulignent l'influence significative des facteurs individuels, institutionnels et contextuels sur la perception de l'équité fiscale, mettant en évidence la nécessité d'une approche multidimensionnelle pour comprendre et traiter ces questions. Du statut socio-économique et de l'idéologie politique aux valeurs culturelles et à la confiance institutionnelle, divers facteurs influencent la perception des systèmes fiscaux et le comportement en matière de conformité.

En bref, l'analyse de l'influence des institutions sur la morale fiscale permet de conclure que les citoyens ont une morale fiscale plus élevée avec des niveaux de modernisation plus élevés (c'est-à-dire un PIB plus élevé, des mesures de protection sociale plus efficaces, des inégalités et une corruption plus faible), une plus grande confiance dans les institutions publiques, dans l'équité et l'efficacité des dépenses publiques, ainsi qu'une plus grande participation aux décisions sur l'utilisation des fonds publics.

Ainsi, l'analyse de l'effet des institutions informelles, comme la culture, la religion, et les normes sociales, permet de conclure que les cultures, les sous-cultures (au sein des pays), les communautés et les groupes sociaux influencent la morale fiscale. La morale fiscale individuelle est façonnée par le comportement des autres membres de la communauté. Lorsque la morale fiscale est considérée comme une norme sociale et que la fraude fiscale entraîne exclusion et désapprobation sociale, le moral fiscal s'améliore. À l'inverse, lorsque la confiance horizontale dans une société est faible et que les individus perçoivent qu'une grande partie de la population pratique l'évasion fiscale, la morale fiscale des contribuables honnêtes diminue.

Références :

- (1). Abdul Muti, F. (2019). Tax compliance behaviour and tax system fairness of corporate taxpayers in Kenya. *European Journal of Business and Management*, 11(6). www.iiste.org
- (2). Alasfour, F., Samy, M., & Bampton, R. (2016). The determinants of tax morale and tax compliance: Evidence from Jordan. In J. Hasseldine (Ed.), *Advances in Taxation* (pp. 125–171). Emerald Group Publishing.
- (3). Allingham, M. G., & Sandmo, A. (1972). Income tax evasion: A theoretical analysis. *Journal of Public Economics*, 1(3-4), 323–338.

- (4). Alm, J., & Gomez, J. L. (2008). Social capital and tax morale in Spain. *Economic Analysis and Policy*, 38(1), 73–87.
- (5). Alm, J., & Torgler, B. (2004). Estimating the determinants of tax morale. *Proceedings: Annual Conference on Taxation and Minutes of the Annual Meeting of the National Tax Association*, 97, 269–274.
- (6). Alm, J., & Torgler, B. (2006). Culture differences and tax morale in the United States and in Europe. *Journal of Economic Psychology*, 27(2), 224–246.
- (7). Al-Maghrebi, H. (2022). Determinants of tax compliance: A review. *Journal of Economic Psychology*, 92, Article 102462.
- (8). Amah, N., Rustiarini, N. W., & Hatmawan, A. A. (2021). Tax compliance option during the pandemic: Moral, sanction, and tax relaxation (case study of Indonesian MSMEs taxpayers). *Review of Applied Socio-Economic Research*, 22(2), 21–36.
- (9). Andriani, L. (2016). Tax morale and prosocial behaviour: Evidence from a Palestinian survey. *Cambridge Journal of Economics*, 40(3), 821–841.
- (10). Auten, G., Sieg, H., & Clotfelter, C. (2020). Income distribution, taxation, and transfer programs. In A. Auerbach & M. Feldstein (Eds.), *Handbook of Public Economics* (Vol. 5, pp. 117–198). Elsevier.
- (11). Balconi, M., Crivelli, D., Castiglioni, C., & Lozza, E. (2019). Social frame and tax compliance modulate electrophysiological and autonomic responses following tax-related decisions. *Scientific Reports*, 9(1), 4713.
- (12). Barone, G., & Mocetti, S. (2011). Tax morale and public spending inefficiency. *International Tax and Public Finance*, 18(6), 724–749.
- (13). Bazart, C., Bonein, A., & Willinger, M. (2018). Inequality and fairness in tax compliance: Evidence from the US. *Journal of Economic Behavior & Organization*, 150, 186–201.
- (14). Bou Baker, N., Al-Taher, M., & Yahya, B. (2021). Studying the extent to which tax justice is achieved in reality - the income tax as a model. *Journal of Administrative and Financial Sciences*, 5(1).
- (15). Bowler, S., & Donovan, T. (2020). Tax avoidance and political corruption in Latin America: A comparative analysis. *Journal of Politics in Latin America*, 12(2), 85–112.
- (16). Braithwaite, V., & Ahmed, E. (2005). A threat to tax morale: The case of Australian higher education policy. *Journal of Economic Psychology*, 26(4), 523–540.
- (17). Brehm, J., & Rahn, W. (2017). Individual-level evidence for the causes and consequences of social capital. *American Journal of Political Science*, 41(3), 999–1023.
- (18). Brink, W. D., & Porcano, T. M. (2016). The impact of culture and economic structure on tax morale and tax evasion: A country-level analysis using SEM. In J. Hasseldine (Ed.), *Advances in Taxation* (Vol. 23, pp. 87–123). Emerald Group Publishing.
- (19). Burgess, S., & Pinto, S. (2021). Fiscal policy and economic outcomes: The impact of tax shocks on the distribution of income. *The Quarterly Journal of Economics*, 136(2), 881–919.
- (20). Çevik, S. (2016). Tax morale and tax compliance in socio-political context. In M. Aydin & S. S. Tan (Eds.), *Political Economy of Taxation* (pp. 37–57). IJOPEC Publication.
- (21). Chan, H. F., Supriyadi, M. W., & Torgler, B. (2018). Trust and tax morale. In E. M. Uslaner (Ed.), *The Oxford Handbook of Social and Political Trust* (pp. 1–71). Oxford University Press.
- (22). Christensen, T., & Lægreid, P. (2021). Trust in government and the use of digital technology: Evidence from the European Union. *Public Administration Review*, 81(4), 662–674.
- (23). Cummings, R. G., Martinez-Vazquez, J., McKee, M., & Torgler, B. (2005). Effects of tax morale on tax compliance: Experimental and survey evidence.

- (24). Cummings, R., & van der Heijden, P. (2019). The impact of cultural factors on tax compliance behaviour: A comparative study of the UK and the Netherlands. *European Journal of Law and Economics*, 47(3), 409–431.
- (25). Diamond, P. A., & Mirrlees, J. A. (1971). Optimal taxation and public production I: Production efficiency. *The American Economic Review*, 61(1), 8–27.
- (26). Dwenger, N., Kleven, H., Rasul, I., & Rincke, J. (2016). Extrinsic and intrinsic motivations for tax compliance: Evidence from a field experiment in Germany. *American Economic Journal: Economic Policy*, 8(3), 203–232.
- (27). Eykelenboom, M. (2019). The acceptability of sugar-sweetened beverages tax: A review. *Public Health*, 176, 147–154.
- (28). Feld, L. P., & Torgler, B. (2007). Tax morale after the reunification of Germany: Results from a quasi-natural experiment. CESifo Working Paper No. 1921. CESifo Group.
- (29). Feld, L., & Frey, B. (2007). Tax compliance as the result of a psychological tax contract: The role of incentives and responsive regulation. *Law & Policy*, 29(1), 102–120.
- (30). Feser, E. (2000). Taxation, forced labor, and theft. *The Independent Review*, 5(2), 219–235.
- (31). Frey, B., & Torgler, B. (2017). Tax morale and prosocial behavior: Evidence from a nationwide survey on charitable giving. *Nonprofit Management and Leadership*, 27(2), 167–187.
- (32). Goerres, A., & Prinzen, K. (2019). The role of political trust in the tax morale–compliance nexus: Evidence from 14 European countries. *European Political Science Review*, 11(3), 355–379.
- (33). Greenberg, J. (1990). Organizational justice: Yesterday, today, and tomorrow. *Journal of Management*, 16, 399–432.
- (34). Hardika, N. S., Wicaksana, K. A. B., & Subratha, I. N. (2021). The impact of tax knowledge, tax morale, tax volunteer on tax compliance. In *International Conference on Applied Science and Technology on Social Science (ICAST-SS 2020)* (pp. 98–103). Atlantis Press.
- (35). Hasen, D. (2006). Liberalism and ability taxation. *Texas Law Review*, 85, 1057.
- (36). Holmes, K. (2001). *The concept of income: A multi-disciplinary analysis*. IBFD Publications.
- (37). Igbeng, E., Tapang, A. T., & Usang, O. E. (2012). Analysis of tax morale and tax compliance in Nigeria. *European Journal of Business and Management*, 4(14), 182–207.
- (38). Jackson, B. R., & Milliron, C. V. (1986). Tax compliance research: Findings, problems and prospects. *Journal of Accounting Literature*, 5, 125–165.
- (39). Jahnke, B. (2015). How does petty corruption affect tax morale in sub-Saharan Africa? An empirical analysis. *Hannover Economic Papers (HEP) dp-564*. Leibniz Universität Hannover.
- (40). Joulfaian, D., & Rider, M. (2021). Tax evasion and social norms: Experimental evidence from Armenia. *Journal of Public Economics*, 203, Article 104512.
- (41). Kim, S., Lee, C., & Moody, J. (2021). Framing effects in tax reporting: Evidence from a field experiment. *Journal of Economic Psychology*, 85, Article 102446.
- (42). Kirchler, E., Muehlbacher, S., Kastlunger, B., & Wahl, I. (2007). Why pay taxes? A review of tax compliance decisions. *International Studies Program Working Paper No. 07-30*. Andrew Young School of Policy Studies.
- (43). Klier, H., Schwens, C., Zapkau, F. B., & Dikova, D. (2017). Which resources matter how and where? A meta-analysis on firms' foreign establishment mode choice. *Journal of Management Studies*, 54(3), 304–339. <https://doi.org/10.1111/joms.12220>.
- (44). Knoll, J., & Matthes, J. (2017). The effectiveness of celebrity endorsements: A metaanalysis. *Journal of the Academy of Marketing Science*, 45(1), 55–75.

- (45). Kountouris, Y., & Remoundou, K. (2013). Is there a cultural component in tax morale? Evidence from immigrants in Europe. *Journal of Economic Behavior & Organization*, 96, 104–119.
- (46). Lago-Peñas, I., & Lago-Peñas, S. (2010). The determinants of tax morale in comparative perspective: Evidence from European countries. *European Journal of Political Economy*, 26(4), 441–453.
- (47). LeFevre, T. A. (2016). Justice in taxation. *Vermont Law Review*, 41, 763.
- (48). Leonardo, G. M. (2011). Politics and tax morale: The role of trust, values, and beliefs in shaping individual attitudes towards tax compliance (Doctoral dissertation). Georgia Institute of Technology.
- (49). Leonardo, G., & Martinez-Vazquez, J. (2016). Politicians, bureaucrats, and tax morale: What shapes tax compliance attitudes? *International Studies Program Working Paper No. 16-08*. Andrew Young School of Policy Studies.
- (50). Lisi, G. (2015). Tax morale, tax compliance and the optimal tax policy. *Economic Analysis and Policy*, 45, 27–32.
- (51). Lopez, A., Shaw, D., & Kastlunger, B. (2021). The impact of artificial intelligence on tax administration and tax compliance. *Journal of Information Systems*, 35(1), 187–208.
- (52). Luttmer, E. F. P., & Singhal, M. (2014). Tax morale. *Journal of Economic Perspectives*, 28(4), 149–168.
- (53). Mahmoud, B. I., & Qanbar, M. M. (2017). The importance of achieving fair tax accounting in attracting foreign investments. *Journal of Accounting and Financial Studies*, 12(40).
- (54). Mascagni, G., & Moore, M. (2018). How do we research tax morale at the subnational level? *The Institute of Development Studies and Partner Organisations*.
- (55). Mirrlees, J. (Ed.). (2011). *Tax by design: The Mirrlees review*. Oxford University Press.
- (56). Modugu, K. P., & Anyaduba, J. O. (2014). Impact of tax audit on tax compliance in Nigeria. *International Journal of Business and Social Science*, 5(9), 207–215.
- (57). Murphy, L., & Nagel, T. (2002). *The myth of ownership: Taxes and justice*. Oxford University Press.
- (58). Musgrave, R. A. (1990). Horizontal equity, once more. *National Tax Journal*, 43(2), 113–122.
- (59). Pati, D., & Lorusso, L. N. (2018). How to write a systematic review of the literature. *HERD: Health Environments Research & Design Journal*, 11(1), 15–30.
- (60). Piper, R. J. (2013). How to write a systematic literature review: A guide for medical students. *National AMR, Fostering Medical Research*, 1–8.
- (61). Pommerehne, W. W., & Frey, B. S. (1992). The effects of tax administration on tax morale. *Discussion Papers Series II 191*. University of Konstanz.
- (62). Rauch, A., Wiklund, J., Lumpkin, G. T., & Frese, M. (2009). Entrepreneurial orientation and business performance: An assessment of past research and suggestions for the future. *Entrepreneurship Theory and Practice*, 33(3), 761–787.
- (63). Rawls, J. (2009). *Théorie de la justice*. Éditions du Seuil.
- (64). Schmolders, G. (1973). *Psychologie des finances et de l'impôt*. PUF.
- (65). Schuett, F., Wagner, G., & Wiese, R. (2020). Trust in tax authorities and tax compliance: Evidence from the US and Germany. *European Journal of Political Economy*, 63, Article 101918.
- (66). Schumpeter, J. (1984). La crise de l'État fiscal. In *Impérialisme et classes sociales* (pp. 229–282). Flammarion.
- (67). Sipos, A. (2015). Determining factors of tax morale with special emphasis on the tax revenues of local self-governments. *Procedia Economics and Finance*, 30, 758–767.

- (68). Starke, M. (2021). Fairness perception in algorithmic decision-making: A review. *Ethics and Information Technology*, 23(1), 1–19.
- (69). Stetsenko, T., & Nishcheretov, O. (2021). TAX culture and tax morale: Impact on tax compliance in Ukraine. *Social Economics*, (61), 83–91.
- (70). Stiglitz, J. E., Sen, A., & Fitoussi, J. P. (2009). *Vers de nouveaux systèmes de mesure*. Odile Jacob.
- (71). Torgler, B. (2001). What do we know about tax morale and tax compliance? *International Review of Economics and Business (RISEC)*, 48(3), 395–419.
- (72). Torgler, B. (2003). Tax morale and institutions (Working Paper No. 2003-09). Center for Research in Economics, Management and the Arts, Basel.
- (73). Torgler, B. (2005). Tax morale and direct democracy. *European Journal of Political Economy*, 21(2), 525–531.
- (74). Torgler, B. (2011). Tax morale and compliance: Review of evidence and case studies for Europe (Policy Research Working Paper No. 5922). The World Bank, Europe and Central Asia Region.
- (75). Torgler, B. (2012). Tax morale, Eastern Europe and European enlargement. *Communist and Post-Communist Studies*, 45(1-2), 11–25.
- (76). Torgler, B., & Schneider, F. (2007). What shapes attitudes toward paying taxes? Evidence from multicultural European countries. *Social Science Quarterly*, 88(2), 443–470.
- (77). Torgler, B., & Werner, J. (2005). Fiscal autonomy and tax morale: Evidence from Germany (Working Paper No. 2005-07). Center for Research in Economics, Management and the Arts, Basel.
- (78). Torgler, B., Schaffner, M., & Macintyre, A. (2007). Tax compliance, tax morale, and governance quality (International Studies Program Working Paper No. 07-27). Andrew Young School of Policy Studies, Georgia State University.
- (79). Williams, C. C. (2014). *Confronting the shadow economy: Evaluating tax compliance and behaviour policies*. Edward Elgar.
- (80). Zyoud, L., Issa, R., & Abboud, N. (2022). The impact of tax justice and trust in tax administration on tax compliance. *Al-Baath University Journal*, 44(19).