

L'agressivité fiscale dans les pme familiales marocaines : Une approche morale et éthique

Tax aggressiveness in Moroccan family SMES: A moral and ethical approach

Nora ABOUMODRIK, Doctorante

*Laboratoire de recherche en économie et management stratégique des organisations
Faculté des sciences juridiques, économiques et sociales de Mohammedia
Université Hassan II de Casablanca, Maroc*

Mostapha AFERIAT, Doctorant

*Laboratoire de recherche en économie et management stratégique des organisations
Faculté des sciences juridiques, économiques et sociales de Mohammedia
Université Hassan II de Casablanca, Maroc*

Hakima FASLY, Enseignant chercheur

*Laboratoire de recherche en économie et management stratégique des organisations
Faculté des sciences juridiques, économiques et sociales de Mohammedia
Université Hassan II de Casablanca, Maroc*

Adresse de correspondance :	Faculté des sciences juridiques, économiques et sociales de Mohammedia Téléphone : 05233-14682 Mohammedia, Maroc
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	ABOUMODRIK, N., AFERIAT, M., & FASLY, H. (2024). L'agressivité fiscale dans les pme familiales marocaines : Une approche morale et éthique. <i>International Journal of Accounting, Finance, Auditing, Management and Economics</i> , 5(5), 68-85. https://doi.org/10.5281/zenodo.11154611
Licence	Cet article est publié en open Access sous licence CC BY-NC-ND

Received: March 16, 2024

Accepted : May 09, 2024

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

ISSN: 2658-8455

Volume 5, Issue 5 (2024)

L'agressivité fiscale dans les pme familiales marocaines : Une approche morale et éthique

Résumé :

Ces dernières années, les techniques utilisées par certaines entreprises pour réduire leur fardeau fiscal ont fait l'objet de nombreuses études. Bien que la discussion autour des activités d'agressivité fiscale et de leurs réponses réglementaires soit souvent menée en référence à des concepts moraux (tels que « l'équité »), l'analyse philosophique de l'éthique de l'agressivité fiscale des entreprises reste limitée. En particulier, l'approche de l'éthique de la vertu qui met l'accent sur l'agent (et son caractère) et l'exécution de rôles spécifiques n'a pas été examinée en détail. Cet article examine comment les théories morales, associées à l'éthique contemporaine de la vertu d'Alasdair MacIntyre peut être appliquée à la question de l'agressivité fiscale des entreprises familiales et examine le rôle que jouent les comptables dans ces activités. Il soutient, premièrement, que l'approche de MacIntyre fournit une analyse philosophique plus utile de la question (par rapport aux approches utilitaristes et déontologiques par exemple) et, deuxièmement, que les principales parties concernées (comptables) sont susceptibles d'être d'accord avec les principaux principes de cette approche. L'article contribue également en conceptualisant, à l'aide du stratagème de MacIntyre, la question de l'agressivité fiscale en relation avec le « triangle de la fraude » de Donald Cressey. Notre étude de l'agressivité fiscale est menée dans un contexte familial, car les entreprises familiales présentent des caractéristiques particulières qui les distinguent des autres entreprises, et plus particulièrement, elle a porté sur les petites et moyennes entreprises marocaines. Ces dernières, bien qu'elles soient négligées dans la littérature de gestion, elles jouent un rôle crucial dans le paysage économique national.

Mots clés : Agressivité fiscale, entreprise familiale, vertu de MacIntyre, triangle de la fraude, PME.

JEL Classification : H26

Type du papier : Recherche empirique

Abstract:

In recent years, the techniques used by certain companies to reduce their tax burden have been the subject of numerous studies. Although discussions about aggressive tax planning activities and their regulatory responses are often conducted in reference to moral concepts such as "fairness," the philosophical analysis of the ethics of corporate tax aggressiveness remains limited. In particular, the virtue ethics approach that focuses on the agent (and their character) and the execution of specific roles has not been examined in detail. This article examines how moral theories associated with Alasdair MacIntyre's contemporary virtue ethics can be applied to the issue of tax aggressiveness in family businesses and explores the role played by accountants in these activities. It argues, firstly, that MacIntyre's approach provides a more useful philosophical analysis of the issue (compared to utilitarian and deontological approaches, for example), and secondly, that the main stakeholders (accountants) are likely to agree with the key principles of this approach. The article also contributes by reconceptualizing, using MacIntyre's framework, the issue of tax aggressiveness in relation to Donald Cressey's "fraud triangle." In this article, the study of tax aggressiveness was conducted in a family context because family businesses have unique characteristics that distinguish them from other enterprises, and specifically focused on small and medium-sized Moroccan enterprises. Although these businesses are often overlooked in management literature, they play a crucial role in the national economic landscape.

Keywords: Tax aggressiveness, family business, MacIntyre's virtue, fraud triangle, SMEs.

Classification JEL : H26

Paper type: Empirical Research

1. Introduction

Au cours des dernières décennies, la recherche sur l'agressivité fiscale, généralement décrite comme la gestion à la baisse du revenu imposable par le biais des activités de planification fiscale (Frank et al. 2009), a suscité suffisamment d'attention et d'élan dans le domaine de la recherche universitaire. Un nombre important de chercheurs a mené de nombreuses études sur ses causes (Lanis et Richardson 2011, Kubick et Masli 2016), ses conséquences (Hanlon et Slemrod 2009, Donohoe et Knechel 2014) et sa liaison avec l'information financière d'une manière plus générale (Frank et al. 2009, Lennox et al 2013).

L'attention croissante portée à l'agressivité fiscale peut être justifiée, par l'augmentation du nombre de situations d'agressivité fiscale annoncées par les médias et par les débats que ces situations ont engendrés (Giulia et al. 2021). L'idée que les grandes entreprises sont censées payer un montant considérable d'impôts, afin de fournir les fonds pour les services publics comme l'éducation, les soins de santé et les infrastructures, des services publics dont elles bénéficient également, est également exprimé par Freeman (1984) à travers la théorie des parties prenantes. Par ailleurs, l'agressivité fiscale est discutable sur le plan éthique. La plupart des études sur l'agressivité fiscale dans la littérature existante ont été menées suivant un point de vue économique ou des finances publiques. Cependant, il existe peu de littérature traitant ce sujet sous un angle philosophique ou éthique, car la plupart des économistes sont des utilitaires et les avocats sont des légalistes.

Dans ce contexte, ce document de recherche vise à aborder la question de l'agressivité fiscale d'un angle philosophique et éthique. L'éthique fait référence à l'étude des principes relatifs aux bonnes et mauvaises conduites (Sims, 1994, p. 5). Plus précisément, il s'agit de la moralité, des comportements, des pensées, des actions et des décisions qui sont justes et responsables. Dans cette recherche, nous utilisons le terme éthique pour désigner une disposition éthique à l'échelle de l'organisation.

La question de l'agressivité fiscale des entreprises est, comme Andreoni et al. avaient dit est, « un problème aussi vieux que les impôts eux-mêmes ... et est donc d'une importance évidente pour les nations du monde entier » (1998, p. 818). La réduction de l'impôt sur les sociétés est l'objectif des stratégies fiscales agressives (p. ex., Chen et al., 2010; Frank et al., 2009; Lanis et Richardson, 2012). Dans cette étude, et conformément à la recherche fiscale existante (p. ex., Lanis et Richardson, 2012), l'agressivité fiscale est considérée comme incluant toutes les activités de planification fiscale sous toutes ses formes : légales, illégales ou qui tombent dans la zone grise. Par exemple, Eden et Smith (2011) ont recours à l'évitement fiscal et à la minimisation fiscale pour les activités de réduction d'impôt qui sont tout à fait légales, à la fraude fiscale pour les activités illégales intentionnelles et à l'évasion fiscale pour les méthodes qui peuvent être ou ne pas être illégales. Ainsi, l'agressivité fiscale ne signifie pas des actes illégitimes ou répréhensibles. En outre, il devrait être signalé que les mots d'agressivité fiscale, évitement fiscal, minimisation fiscale, fraude fiscale et évasion fiscale peuvent être utilisés de manière interchangeable (McLaren 2008, Eden et Smith 2001, Leite 2012).

Le principal avantage de l'agressivité fiscale est clairement l'économie d'impôt, qui peut éventuellement être utilisée pour développer l'entreprise, pour distribuer des dividendes plus élevés aux actionnaires et/ou pour augmenter la rémunération directe et indirecte des dirigeants. Malgré cela, l'inconvénient de l'agressivité fiscale est principalement lié aux coûts financiers et de réputation si elle devient publique (Flamini et al 2021).

En effet, les petites et moyennes entreprises (PME) ont longtemps été négligées dans la littérature de gestion. Mais, comme elles jouent un rôle crucial dans le paysage économique national (Laguir et al 2015), il est essentiel de déterminer leurs procédures d'agressivité fiscale. Selon le rapport de l'Organisation des Nations Unies pour le développement industriel (ONUDI, 2002), les PME représentent 90% de toutes les entreprises dans le monde. En

conséquence, elles offrent 50/60% de l'emploi. En outre, leur influence sociétale est significative malgré leur petite taille. D'après la définition de la Commission européenne de 2003, les PME sont définies comme des entreprises employant un maximum de 250 salariés, dont le chiffre d'affaires est limité à 50 millions d'euros et dont le bilan est limité à 43 millions d'euros (**Commission** européenne 2003).

Par ailleurs, les entreprises familiales présentent des caractéristiques particulières qui les distinguent des autres entreprises, telles que l'implication de la famille dans la propriété, la gouvernance et la gestion, la richesse socio-émotionnelle et la succession (**Songini** et al 2013). A présent, il n'y a pas de définition exacte de l'implication familiale puisqu'il s'agit d'un concept large (**Chrisman** et al., 2005). Certains chercheurs la définissent comme un degré de propriété familiale (R. C. Anderson et Reeb, 2003), tandis que d'autres utilisent le pourcentage des membres de la famille employés (**Mishra** et McConaughy, 1999). Ces critères ont été, au cours de la dernière décennie, très critiqués (**Holt**, Rutherford et Kuratko, 2010; **Klein**, Astrachan et Smyrniotis, 2005), et un appel a été lancé pour définir la participation familiale comme un concept multidimensionnel. Par conséquent, nous adoptons dans le présent travail une définition similaire à celle de **Chua**, Chrisman et Sharma (1999) selon laquelle l'implication de la famille décrit une grande apparence familiale dans la propriété, la gouvernance, la gestion, la relève et/ou l'emploi. Dans le but d'analyser l'agressivité fiscale à l'égard des entreprises familiales, la richesse socio-émotionnelle est le courant théorique le plus pertinent adopté par les études précédentes.

En outre, les entreprises familiales et non familiales poursuivent des objectifs à long terme distincts pour des raisons de richesse socio-émotionnelle (SEW). Cette dernière représente les vertus qu'une famille tire de sa position de propriétaire dans une entreprise (Berrone, Cruz et Gómez-Mejía, 2012; **Gómez-Mejía**, Haynes, Nunez-Nickel, Jacobson et Moyano Fuentes, 2007; **Gómez-Mejía**, Makri et Kintana, 2010). Comme le prétend le point de vue de la théorie de la richesse socio-émotionnelle, les entreprises familiales font des choix qui ne suivent pas toujours la logique économique, et elles peuvent avoir une attitude différente de celle des entreprises non familiales à l'égard du risque si nécessaire pour protéger la dotation de la famille (**Berrone** et al., 2012; **Chrisman** et Patel, 2012; **Gómez-Mejía** et al., 2007, 2010; **Zellweger**, Kellermanns, Chrisman et Chua, 2012). En conséquence, les entreprises familiales et non familiales peuvent adopter différentes vertus éthiques et comportements responsables, y compris les comportements fiscaux (**Chen** et al., 2010). De plus, toutes les entreprises devraient avoir le souci de protéger leur réputation (p. ex., **Freedman**, 2010; **Freeman**, 1984; **Mahon**, 2002; **Unerman**, 2008). En ce référant à la richesse socio-émotionnelle, les entreprises familiales ont une motivation particulière pour préserver leur bonne réputation afin que l'honneur de la famille reste intact (**Berrone** et al., 2012; **Dyer** et Whetten, 2006).

En ce qui concerne les études sur la gestion fiscale, la plupart d'entre elles ont été centrées sur les pays développés, et peu d'attention a été accordée aux pays pauvres et en développement comme le Maroc. Par ailleurs, à ce jour, aucune étude n'a porté sur l'agressivité fiscale des PME familiales marocaines. Ainsi, l'objectif de ce document de recherche est d'analyser sous un angle éthique comment les PME familiales marocaines gèrent-elles l'agressivité fiscale.

Cette étude traitera d'abord du contexte théorique, puis de la méthode de recherche suivie de la présentation et de la discussion des résultats empiriques. Les conclusions, les limites et les pistes de recherche futures sont présentées en dernier.

2. Fondements théoriques

2.1. L'agressivité fiscale dans les entreprises familiales

Les entreprises familiales représentent une forme organisationnelle idéale, où les objectifs des propriétaires et ceux de l'entreprise vont de pair (Randøy et Goel, 2003; Schulze, Lubatkin et

Dino, 2003; Zahra, 2005). Pour améliorer leur rendement et soutenir leurs activités, les entreprises familiales dépendent de deux critères essentiels : le capital financier et le capital social (Niehm, Swinney et Miller, 2008). Elles combinent généralement des considérations économiques avec le rôle traditionnel de l'unité sociale familiale, de sorte qu'elles peuvent agir différemment des entreprises non familiales (Uhlaner, van Goor-Balk et Masurel, 2004). Les préoccupations concernant la richesse socio-émotionnelle appelée en anglais socio emotional wealth (SEW) sont parmi les principales raisons qui font la différence entre les entreprises familiales et non familiales.

La richesse socio-émotionnelle (SEW) souligne les vertus qu'une famille tire de sa position de propriétaire dans une entreprise (Berrone et al., 2012; Gómez-Mejía et al., 2007, 2010). Cet ensemble de valeurs et de vertus peut s'expliquer par la préservation de l'identification familiale à l'entreprise, le maintien de ses relations sociales et de son statut, la préservation de l'attachement affectif à l'entreprise, la réaffirmation des liens familiaux avec l'entreprise par la succession dynastique ainsi que le renforcement de l'autorité et de l'impact de la famille (Berrone et al., 2012). Des études antérieures ont montré que la SEW joue un rôle majeur dans les comportements à risque. Autrement dit, les entreprises familiales ne prennent pas de décisions qui suivent nécessairement une logique économique (p. ex., Berrone et al., 2012; Chrisman et Patel, 2012; Gómez-Mejía et al., 2007, 2010; Zellweger et al., 2012). À titre d'exemple, ces entreprises prennent des risques importants afin de protéger la dotation familiale et ignorent les décisions risquées qui pourraient entacher leur SEW actuel, bien qu'elles puissent être économiquement bénéfiques à long terme (Chrisman et Patel, 2012). Cela peut s'expliquer par la dotation de l'impact familial sur les décisions de l'entreprise qui affectent la richesse socio-émotionnelle de la famille. En effet, un état dominant de la famille sur l'entreprise est obligatoire pour promouvoir la SEW (Zellweger et al., 2012).

En effet, les familles ont l'avantage de profiter du montant de toute économie d'impôt plus que les Présidents Directeurs Généraux professionnels dans les entreprises non familiales (Chen et al., 2010). Un aperçu particulier de la plupart des systèmes fiscaux montre que les positions fiscales dommageables peuvent passer inaperçues, sauf si elles sont prises en charge par des responsables fiscaux. Dans ce sens, les entreprises familiales ont généralement des horizons de détention beaucoup plus longs que les entreprises non familiales. Par conséquent, les longs délais entre la mise en œuvre de la stratégie fiscale et les audits effectués par les autorités fiscales sont susceptibles d'avoir un impact plus important sur les entreprises familiales que sur les entreprises non familiales (Chen et al., 2010), agissant pour dissuader les comportements fiscaux agressifs des entreprises familiales. Toutefois, même si ces dernières peuvent être tentées par des activités d'agressivité fiscale, ce sentiment est grandement atténué face à des positions fiscales dommageables qui peuvent causer des problèmes financiers pouvant fortement impacter leur richesse socio-émotionnelle.

Selon Chen, S. et al. (2010) qui ont fait une comparaison entre les entreprises familiales publiques américaines et les entreprises publiques non familiales, les entreprises familiales sont moins agressives sur le plan fiscal que les entreprises non familiales. Dans la même longueur d'onde, Steijvers, T. et al. (2014), en se basant sur des données d'une enquête finlandaise, ont comparé les entreprises privées familiales et les entreprises privées non familiales, ils arrivent à la conclusion que les entreprises familiales sont moins agressives sur le plan fiscal que leurs homologues non familiales. Par conséquent, elles ont tendance à moins se livrer à des activités d'agressivité fiscale. Ainsi, les entreprises familiales accordent une attention particulière à l'entreprise, à la réputation familiale et à la survie à long terme de l'entité (Steijvers, T.; Niskanen, M. 2014).

Selon Mafrolla, E. et al. (2016) qui se sont concentrés sur les entreprises familiales cotées, les entreprises familiales sont moins fiscalement agressives que leurs homologues non familiales : plus l'implication de la famille est élevée, moins est l'agressivité fiscale.

Steijvers, T. et al. (2014) ont réalisé une enquête dans laquelle ils ont étudié comment les comportements fiscaux agressifs diffèrent au sein d'un groupe hétérogène d'entreprises familiales privées finlandaises. Ils arrivent à la conclusion que la SEW est un déterminant pertinent de l'agressivité fiscale dans les entreprises familiales. Par conséquent, elles ont tendance à éviter les activités fiscales agressives qui peuvent entacher l'image et la réputation de la famille puisqu'elles veulent préserver les valeurs et l'image de celle-ci (Steijvers, T. et al. 2014). En outre, des études récentes réalisées par certains chercheurs (Alessandri, T.M et al. 2018) ont souligné que la diversité induite par la famille, dans les entreprises familiales, a une influence sur la priorisation de la SEW par rapport aux objectifs financiers. Les entreprises familiales mettent l'accent sur les objectifs financiers et non financiers en raison de leur intérêt pour la SEW (Gómez-Mejía et al. 2007). En conclusion, au sein des entreprises familiales, les décisions fiscales seront prises en fonction des gains et pertes financiers d'une part, et des gains et pertes SEW d'autre part (Kotlar, J. et al 2018).

2.2. L'agressivité fiscale sous l'éclairage des théories morales

➤ La théorie conséquentialiste (généralement associée à l'utilitarisme de Jeremy Bentham (1907, orig. 1789))

Le conséquentialisme est une théorie éthique qui stipule que la moralité d'une action est déterminée uniquement par ses conséquences. Parmi les théories éthiques conséquentialistes, on trouve notamment l'utilitarisme, qui évalue les actions uniquement en fonction de leurs effets plutôt que des motivations ou des circonstances qui les entourent. Selon cette perspective, les conséquences peuvent être mesurées objectivement en termes d'utilité, définie comme le surplus de plaisir sur la douleur résultant de l'action. L'utilitarisme considère que l'évaluation de ces conséquences peut se faire de manière progressive en tenant compte du plus grand bien pour le plus grand nombre. Ainsi, l'intérêt collectif prime sur celui de l'individu, car ce dernier est considéré comme faisant partie intégrante de la communauté et ne peut être séparé de celle-ci. En conséquence, le bien-être de l'individu est subordonné à celui de la majorité.

En tant que théorie morale conséquentialiste, l'affirmation centrale d'une approche utilitariste est qu'un agent doit faire ce qui maximise les bonnes conséquences, un tel bien est décrit comme le bonheur, le plaisir, la satisfaction des préférences ou le bien-être individuel (Goodin 1993). Une approche capitaliste de l'activité commerciale et industrielle est souvent justifiée par le fait que, globalement, elle génère plus de bénéfices pour la société que les modèles économiques alternatifs. Selon cette approche, il est implicite le point de vue selon lequel le fait de donner aux entreprises la liberté de mener leurs opérations de manière à maximiser leurs profits (ou la richesse de leurs actionnaires), permet à ces entreprises de générer des bénéfices considérables pour l'économie, avec un impact social positif concomitant (par exemple, une augmentation de l'emploi). Dans cette perspective, incarnée par Friedman (1970), les préoccupations sociales doivent être traitées par le biais d'une réglementation gouvernementale (ou privée), et la liberté des entreprises est limitée par ces « règles du jeu ». Payne et Raiborn (2015) fournissent également un argument utilitariste pour montrer que l'évitement de l'impôt est contraire à l'éthique, affirmant que « si l'on pense que le préjudice sociétal ... est supérieur aux avantages ... alors les stratégies fiscales agressives ne satisferaient pas à une détermination éthique en vertu de l'utilitarisme ».

➤ La théorie déontologique (généralement associée à Immanuel Kant (2002, orig. 1785) et John Stuart Mill (1863)) : La théorie des parties prenantes d'Evan et Freeman (1988)

Les approches déontologiques soulignent l'importance du devoir. La première formulation de l'impératif catégorique exige que l'on « agisse comme si la maxime de votre action devrait

devenir à travers ta volonté une loi universelle de la nature » (Kant 2002, orig. 1785, p. 38). Tant que les agents agissent de manière que leurs actions sont universalisables, il existe un « espace moral » substantiel au sein duquel leurs actions sont moralement admissibles (O'Neill 1993; Davis 1993). Appliquée à l'agressivité fiscale, la prescription universelle que toutes les sociétés évitent l'impôt dans la mesure du possible, et que les comptables adoptent toutes les techniques possibles afin de minimiser l'impôt, peuvent être faites sans aucune incohérence interne. De même, cependant, une prescription selon laquelle les sociétés payeront un pourcentage minimum d'impôts sur leur revenu serait universalisable sans entraîner de contradiction ni d'incohérence.

La première formulation de Kant peut également être appliquée en examinant si, étant donné les objectifs et les besoins humains universels, la maxime universalisée reflète un état de choses qui peut toujours être voulu. Étant donné un besoin commun d'application de la loi et la protection contre les agresseurs qui repose sur un certain niveau d'imposition, une prescription que tous les impôts doivent être évités peut entraîner une situation qui ne peut être volontairement maintenue. Bien que cela suggère qu'un niveau minimal d'imposition puisse être rationnellement justifié, il ne semble toutefois pas être une incohérence dans la volonté d'une société dans laquelle les entreprises utilisent leurs ressources pour minimiser l'impôt une fois ce niveau est atteint.

Une formulation alternative de l'impératif catégorique de Kant a trouvé un grand intérêt dans les théories normatives de la gouvernance d'entreprise, notamment la **théorie des parties prenantes** d'Evan et Freeman (1988) sur l'insistance de Kant à « Agir pour que vous utilisiez l'humanité, autant en votre propre personne qu'en la personne de tout autre, toujours en même temps que fin et jamais simplement comme moyen » (2002, orig. 1785, p. 46), et celle de la responsabilité sociale des entreprises, par laquelle les entreprises contribuent activement à la réalisation des objectifs sociaux (et environnementaux), souvent en réponse à diverses préoccupations des parties prenantes (Freeman et al. 2010 ; Williams 2014).

➤ **Approche de la justice : RAWLS ET NOZICK**

Rawls (1971) a soutenu que pour parvenir à une société juste, toute inégalité dans la société devrait être limitée aux situations dans lesquelles tous les citoyens bénéficient, en particulier en favorisant les membres les moins favorisés de la société (le « principe de différence ») (Wenar 2013). Ceci est dérivé de sa « position originale » dans laquelle il soutient que si les gens n'avaient aucune connaissance de leur circonstances (telles que le groupe social ou le sexe), ils accepteraient des arrangements sociaux sans aucune inégalité fondée sur de telles caractéristiques, et dans la mesure où les différences de circonstances sont inévitables, la société doit être organisée de manière à profiter aux moins favorisés.

Étant donné que l'agressivité fiscale des entreprises familiales a tendance à profiter davantage directement aux actionnaires que tout autre groupe, et comme les actionnaires sont plus susceptibles de figurer parmi les membres (financièrement) les plus favorisés de la société, les pratiques de l'agressivité fiscales pourraient être considérées comme injustes. De plus, comme le gouvernement est en mesure (par le biais de programmes de santé, d'éducation et de protection sociale par exemple) de fournir une assistance aux membres les moins favorisés de la société, les actions qui restreignent l'agressivité fiscale par les entreprises familiales et qui augmentent la capacité du gouvernement à aider les moins favorisés, sont moralement justifiées. Cela peut cependant être contré en arguant (dans la même veine que l'argument utilitariste décrit ci-dessus) que l'inégalité entretenue par l'agressivité fiscale contribue en définitive au bien de tous dans la société (par exemple par l'augmentation des investissements, des opportunités d'emploi et une plus grande efficacité) et que, pour les moins favorisés, cela représente le meilleur des résultats possibles. Comme Wenar (2013) décrit le schéma de Rawls, « Ceux mieux dotés sont invités à utiliser leurs dons pour s'améliorer, tant qu'ils contribuent aussi au

bien de ceux les bien moins dotés ». On peut donc affirmer que l'agressivité fiscale est en fait compatible avec les principes de Rawls.

Par ailleurs, Nozick (1974) considère que la justice (par rapport à sa propriété) ne concerne pas l'égalité distributive, et la question pertinente n'est pas de savoir s'il existe des inégalités au sein de la société, mais si sa propriété a été acquise légitimement. C'est-à-dire tant que j'ai acquis ma propriété légitimement, de quelqu'un qui l'a lui-même acquise légitimement (et finalement du point d'acquisition initiale), alors j'y ai droit, et toute tentative de prendre ma propriété contre ma volonté (qu'elle soit légiférée ou non) est injuste. Dans cette optique, tant que les entreprises ont acquis leurs ressources légitimement, par le biais de transactions volontaires, d'autres parties qui ont fait de même, donc elles ont droit à ces ressources.

2.3. L'agressivité fiscale à la lumière de l'éthique de la vertu de MacIntyre

La discussion sur l'agressivité fiscale des entreprises illustre bien la thèse de MacIntyre. La question de savoir si l'agressivité fiscale des entreprises est éthique ne peut être analysée ni par l'utilitarisme ni par l'éthique déontologique, et les justifications qui interdisent ou soutiennent l'agressivité fiscale peuvent être à la fois pour et contre. En outre, la discussion en cours est souvent marquée par l'indignation morale face à ce qui semble injuste. MacIntyre poursuit avec l'argument que non seulement un tel projet d'illumination a échoué à justifier rationnellement la moralité, mais aussi des discussions vertueuses peuvent souvent être jointes à des philosophies morales ou des perspectives qui n'ont pas de mesure commune. Cependant l'« After Virtue » de Alasdair MacIntyre (2007) n'est pas un travail tout à fait pessimiste, car MacIntyre propose un schéma d'éthique de la vertu qui est essentiellement de nature aristotélicienne, mais qui est sans doute plus facilement applicable aux structures et aux institutions contemporaines.

Cette partie examine comment les éléments clés de la théorie de MacIntyre peuvent être amenés à influencer l'agressivité fiscale des entreprises. Néanmoins, la question sera étudiée à travers le triangle de la fraude développé par Cressey (1953), plutôt que de progresser à travers les nombreux segments du plan de **MacIntyre tels que les pratiques, les institutions, les biens internes et externes**. Eden et Smith (2011) ont illustré comment le triangle de la fraude peut être appliqué à la question des prix de transfert ; l'utilisation de ce triangle donne l'occasion de se concentrer non seulement sur la façon dont l'éthique de la vertu de MacIntyre donne un substitut logique aux autres approches morales (utilitarisme, déontologiques et justice), mais aussi comment elle peut aider à notre compréhension du problème, en tenant compte des opportunités pratiques, pression et justification.

Selon Cressey (1953), la fraude nécessite trois facteurs pour se produire : l'opportunité perçue, la pression perçue et la justification. Ces trois éléments constituent le triangle de la fraude.

- L'opportunité : souligne les conditions qui permettent à une personne de commettre la fraude et reconnaître que le pourcentage de détection est faible ;
- La pression : fait référence à la nécessité financière qui pousse la personne à commettre la fraude en l'occurrence un problème financier non partageable ;
- La justification : renvoie aux arguments intellectuels que la personne adopte, par lesquels la fraude est considérée comme admissible.

Le triangle de la fraude a fait l'objet de nombreuses recherches, il a donc été affinée et mise à jour au fil du temps [voir Donegan et Ganon (2008), Dorminey et al. (2012) et Kassem et Higson (2012)] : la notion d'opportunité englobe la capacité de la personne à perpétrer la fraude, la notion de pression peut inclure une gamme de motivations, et l'intégrité personnelle a un impact sur la capacité d'une personne à justifier des activités frauduleuses. comme mentionné ci-dessus, puisque Eden et Smith (2011) ont appliqué ce triangle de fraude à la question des prix de transfert pour les entreprises multinationales, il peut donc être soumis également à l'étude de l'agressivité fiscale des entreprises familiales.

Les trois aspects du triangle de la fraude sont intéressants d'un point de vue philosophique et théorique (Figure 1). Cependant, nous retenons dans notre travail l'idée selon laquelle l'Etat fourni des efforts pour supprimer voire restreindre les pratiques d'agressivité fiscale, et nous explorons ci-dessous, plus en détail, comment l'approche de l'éthique de la vertu de MacIntyre peut éclairer sur les facteurs de pression et de justification du triangle et fournir un meilleur aperçu de l'éthique de l'agressivité fiscale.

➤ La pression :

Généralement, la pression ou la motivation pour l'agressivité fiscale des entreprises résulte du besoin de s'enrichir, et pour être dans la même longueur d'onde que la vision philosophique mentionnée ci-dessus, des justifications morales peuvent être données pour soutenir un tel objectif. Cependant, MacIntyre situe le « bon » dans des formes particulières d'activité, qu'il décrit comme des « pratiques ».

Par « pratique », j'entendrai toute forme cohérente et complexe d'activité humaine coopérative socialement établie par laquelle les biens internes à cette forme d'activité sont réalisés en essayant d'atteindre les normes d'excellence qui sont appropriées et partiellement définitives de cette forme d'activité, de sorte que les pouvoirs humains pour atteindre l'excellence, et les conceptions humaines des fins et des biens impliqués sont systématiquement étendues. (MacIntyre 2007, p. 187).

Selon MacIntyre, il est évident que la moralité est presque liée à l'excellence, une idée qui peut être opposée à la moralité comme moyen de résoudre les conflits. En outre, il existe des « **biens internes** » destinés à chaque pratique, et MacIntyre poursuit en décrivant les biens et services liés à d'excellents produits ou procédés (l'utilisation de la peinture, comme exemple concret, dans laquelle le produit final – la peinture réelle – et le processus de peinture peuvent être considérés comme des biens internes). En opposition aux biens internes, il y a des « **biens externes** » tels que la richesse, le statut, la renommée et le pouvoir. Dans ce cas, la poursuite de biens externes par rapport aux biens internes peut entraîner la corruption de la pratique sous-jacente. Dans ce sens, par MacIntyre donne l'exemple d'un enfant qui joue aux échecs ; il explique que si l'enfant apprend seulement pour obtenir une récompense matérielle, sa motivation à tricher augmente, alors que s'il a une motivation interne à savoir, une capacité d'apprentissage analytique, une imagination stratégique et une intensité compétitive, il ne sera pas motivé à tricher.

➤ Justification

La justification de l'agressivité fiscale des entreprises est associée à l'idée selon laquelle l'augmentation des profits et de la richesse contribuent à la prospérité de la société. L'opinion de MacIntyre sur le commerce et l'industrie s'oppose à une telle perspective capitaliste et se concentre plutôt (à la suite d'Aristote et de Thomas d'Aquin) sur le but (telos) de l'épanouissement individuel et collectif. MacIntyre souligne de nombreuses inégalités liées au capitalisme, y compris son caractère insatisfait et la faiblesse de caractère présentée par ses principaux acteurs sur des opportunités spécifiques, et l'inégalité fondamentale entre ceux qui ont la capacité d'accéder au capital et ceux qui n'en ont pas [voir MacIntyre (2002, p. 147)]. Néanmoins, il n'est pas en contraste avec le travail productif. Bien que MacIntyre n'a pas donné de détails sur la façon dont le commerce et l'industrie devraient être organisés, de nombreuses remarques ont été faites.

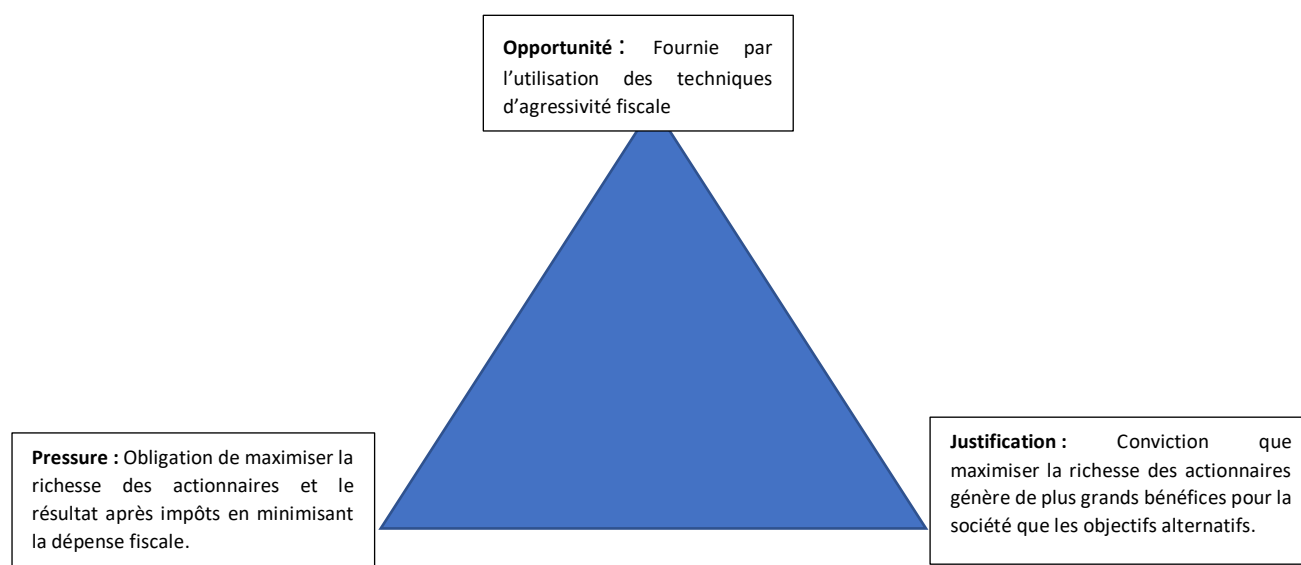
Tout d'abord, les « **pratiques et les institutions** » qui détiennent le commerce et l'industrie doivent promouvoir le bien commun de l'épanouissement individuel et collectif. L'exemple de deux équipages de pêche est donné par MacIntyre (1994, p. 285). Le premier est composé d'un ensemble de personnes qui sont motivées par le désir d'augmenter leur richesse et qui sont prêts à quitter si les incitations changent. Le deuxième équipage est composé de personnes qui ont

un véritable intérêt dans la pratique de la pêche et le bien-être des membres de l'équipage. En conséquence, leur activité est bénéfique pour eux-mêmes ainsi que pour la communauté. Comme l'ont suggéré le deuxième équipage de pêcheurs, la logique **MacIntyreenne des pratiques ou des institutions réside dans la recherche de l'excellence qui assure la prospérité individuelle et collective**. Cela peut être mis en contraste avec la justification dominante de l'agressivité fiscale de l'entreprise, fondée sur la recherche d'une plus grande efficacité dans l'amélioration de la richesse des actionnaires.

Un triangle révisé de fraude fiscale donne une conception alternative de la question de l'agressivité fiscale des entreprises. Il comprend les efforts réglementaires visant à restreindre les opportunités pour éviter l'impôt (non abordé en détail dans ce document), ainsi que la manière dont l'éthique de la vertu de MacIntyre affecte la « pression » et la « justification » (Figure 2).

Pour les comptables travaillant dans les entreprises familiales, cette conceptualisation souligne l'importance de deux questions concernant « la motivation » et « la justification » qui se cachent derrière les choix comptables : 1) Dans quelle mesure l'excellence dans la pratique comptable, notamment à travers la reconnaissance du fond plutôt que la forme, constitue le principal facteur de motivation ? 2) Dans quelle mesure les choix comptables des entreprises familiales sont-ils justifiés par la façon dont ils contribuent à l'épanouissement de ceux qui sont les plus proches de l'entreprise ?

Figure 1 : Triangle de la fraude appliqué à l'agressivité fiscale



Source : Gressey (1953)

3. Méthodologie de recherche

3.1. Méthode de collecte des données

Nous avons constitué un échantillon pour représenter la diversité des caractéristiques de l'entreprise, telles que la taille et l'activité (voir le tableau 1). Dans le cadre de cette étude, la collecte de données s'est faite grâce à des entretiens semi-structurés qui sont menés avec des cadres supérieurs en charge des questions fiscales (chef d'entreprise, gérants, comptables, etc.). Quinze cadres supérieurs de PME familiales marocaines sont interrogés. Ces entretiens semi-structurés ont duré en moyenne 45 min et sont réalisés par les chercheurs eux-mêmes en face à face ou par téléphone. Ces entretiens sont retranscrits. Afin de sélectionner les PME, la définition de la Commission européenne, telle que mentionnée dans la littérature, a également

été utilisée. Le concept de saturation de l'information est suivi de manière à définir le nombre d'entretiens que nous avons dû faire (Strauss 1987).

Nous avons élaboré un guide d'entretien pour définir les principaux thèmes à aborder avec les interviewés. L'objectif de ce guide d'entrevue était de suggérer un « triangle révisé de l'agressivité fiscale » qui fournit une conceptualisation alternative de la question de l'agressivité fiscale des PME familiales. En particulier, notre guide d'entrevue couvrait les sujets suivants :

1. Présentation de l'entreprise (activités, gouvernance, sites, performance, taille) ;
2. Présentation des actions menées par l'entreprise en matière d'agressivité
3. Motivations des actions de planification fiscale dans l'entreprise (besoin financier, raisons, pression) ;
4. Justification intellectuelle adoptée, selon laquelle la planification fiscale est considérée comme acceptable (justification).

4.2. Description de l'échantillon

Dans cette étude, nous allons poursuivre une approche qualitative accompagné d'un plan de recherche descriptif pour mieux comprendre l'influence de l'implication familiale au Maroc sur les pratiques d'agressivité fiscale des PME.

Tableau 1 : Description de l'échantillon

Numéro d'entreprise	Activité	Salariés
E1	TRAVAUX DIVERS OU CONSTRUCTIONS (ENTREPRENEUR DE).	246
E2	FICELLES, CÂBLES, CORDES OU CORDAGES (EXPLOITANT UNE USINE POUR LA FABRICATION DE)	238
E3	PÂTE ALIMENTAIRES (FABRICANT DE) EN DÉTAIL	182
E4	AUTOMOBILES (MARCHAND DE VOITURES) EN GROS	34
E5	FABRICANT DE VETEMENT	227
E6	ENSEIGNEMENT SUPERIEUR DANS LE DOMAINE DE LA SANTE	15
E7	RADIOPHONIE OU DE TÉLÉVISION (MARCHAND EN DÉTAIL D'APPAREILS, ACCESSOIRES OU DE FOURNITURES POUR LA).	56
E8	TRAVAUX DIVERS ET CONSTRUCTION	219
E9	IMPORTATION ET DISTRIBUTION DU MATERIEL AGRICOLE	43
E10	CONSERVES ALIMENTAIRES OU DE CONFITURES (FABRICANT DE).	234
E11	HEBERGEMENT ET RESTAURATION	137
E12	ŒUFS (MARCHAND D') EN GROS	221
E13	PROMOTION IMMOBILIERE	34
E14	PROMOTION IMMOBILIERE	41
E15	IMPORTATION ET ELEVAGE DE POUSSINS	217

Ce tableau présente l'échantillon de l'étude, qui décrit les deux principales caractéristiques qui peuvent avoir une incidence sur nos résultats : la nature de l'activité de l'entreprise et la taille de la société.

Source : Auteurs

4.3. Méthode d'analyse des données

Les données des entretiens sont enregistrées et transcrites. Puis, elles sont analysées en lisant et en relisant les transcriptions pour dégager des thèmes clés, qui sont analysés. Une analyse thématique du contenu des discours collectés est réalisée (Huberman et Miles 1994).

Nous avons défini les principaux thèmes émergents et les avons classés en deux grandes catégories, qui sont définies comme suit : (1) La « pression » qui fait référence à la motivation qui pousse l'entreprise à pratiquer l'agressivité fiscale ; (2) la « Justification » qui désigne les arguments intellectuels que la société adopte pour justifier la conduite de l'agressivité fiscale.

5. Résultats et discussion :

L'analyse des réponses des interviewés relevant des entreprises familiales marocaines, permet de déterminer :

- 1) la mesure dans laquelle l'excellence dans la pratique comptable, notamment à travers la reconnaissance du fond plutôt que la forme, constitue le principal facteur de motivation ;
- 2) la mesure dans laquelle les choix comptables des entreprises familiales sont-ils justifiés par la façon dont ils contribuent à l'épanouissement de ceux qui sont les plus proches de l'entreprise. Tout d'abord, les interviewés ont défini l'agressivité fiscale comme la gestion fiscale, l'optimisation fiscale, l'évitement fiscal, l'évasion fiscale et la gestion fiscale de manière à rentabiliser l'impôt.

Tableau 2 : Résultats de l'analyse du contenu

CATÉGORIES PRINCIPALES	SOUS-CATÉGORIES	NBRE DE L'INTERVIEW	NOMBRE DE FOIS
DÉFINITIONS DE L'AGRESSIVITÉ FISCALE	Gestion fiscale	6	
	Optimisation fiscale	5	
	Evitement fiscal, évasion fiscale	3	
	La technique de rentabiliser l'impôt	1	
ACTIONS	Absence de pratique de planification fiscale	12	
	Planification fiscale conforme à la loi	2	
	Meilleure gestion des stocks	1	
PRESSION	La nature de l'activité (marchés publics, ONSSA, entreprise fonctionnant à pleine capacité, établissement d'un compte analytique périodique à restituer à l'établissement d'agrément, activité dépendant du ministère de l'Education nationale, la transaction de l'exportation passe par la douane et le bureau de change) vous empêche de pratiquer toute forme de planification fiscale	5	--
	Évitement du contrôle fiscal grâce au respect de la législation fiscale	9	11
	L'entreprise cherche à présenter une comptabilité qui reflète l'image fidèle (Utilisation de plusieurs types de comptabilité, validation des achats par la direction, élaboration de tableaux de bord)	12	14
	La nécessité de s'aligner sur les normes de l'industrie établies par l'administration fiscale	3	6
	Les partenaires partagent la même vision en termes de transparence des comptes pour éviter les problèmes intra-familiaux	3	5
	Les partenaires cherchent à avoir de la visibilité sur les progrès de l'entreprise pour estimer leur gain potentiel	3	4
	Financement bancaire	2	3
	L'âge et la maturité de l'entreprise	1	1
	Numérisation des déclarations fiscales par l'administration fiscale	1	1

JUSTIFICATIO N	Maintenir la pérennité de l'entreprise	7	
	Développer l'activité de l'entreprise sur le long terme	5	6
	Préserver l'image de la famille vis-à-vis de ses partenaires : douanes, administration fiscale, clients, fournisseurs, etc.	6	7
	La volonté des partenaires d'être transparents envers eux-mêmes et leurs partenaires	8	--
	Maintien de l'emploi	7	--
	La présence permanente des partenaires	2	--

Source : Auteur

En ce qui concerne les actions menées par les entreprises pour éviter l'impôt, la plupart des d'entre elles déclarent éviter toute forme de planification fiscale quant à une minorité affirme utiliser des pratiques de planification fiscale mais dans le respect de la loi. Une seule entreprise avance optimiser l'impôt à travers une meilleure gestion du stock.

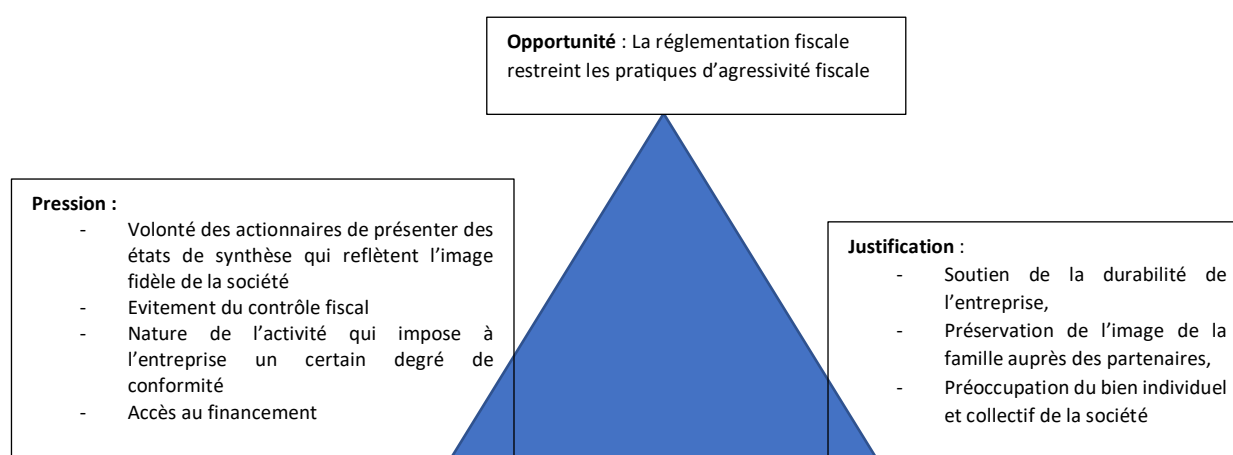
S'agissant de « **la pression** », les responsables ont cité trois motivations majeures qui orientent leur comportement vers l'excellence en matière de pratique comptable en priorisant le fond sur la forme. Ainsi, nous relevons :

- Premièrement, la volonté des actionnaires de présenter des états de synthèse qui reflètent l'image fidèle de la société. Par exemple, l'E8 avance « *nous utilisons plusieurs types de comptabilité à savoir la comptabilité générale, analytique et approfondie pour éviter toute opération qui va venir biaiser l'image fidèle et ce, en concertation avec l'expert comptable de la société* ». L'E15 ajoute « *notre objectif est de présenter une image fidèle qui reflète la réalité de la société malgré les coûts qui y sont associés en vu d'éviter les problèmes intra-famille* ».
- Deuxièmement, l'évitement du contrôle fiscal à travers le respect de la loi fiscale. Plusieurs responsables estiment laisser de côté tout type d'opérations douteuses qui peut être à l'origine de la programmation de leur entreprise pour un éventuel contrôle fiscal.
- Troisièmement, la nature de l'activité qui impose à l'entreprise un certain degré de conformité, c'est-à-dire qui restreint le champ de comportement fiscal agressif et pousse le comportement fiscal de l'entreprise vers l'excellence. En l'occurrence, les entreprises qui s'apprêtent à déclencher des marchés publics de grande envergure sont dans l'obligation, selon la réglementation en vigueur, d'afficher de bons indicateurs en matière de chiffre d'affaires, de main d'œuvres, etc. Aussi, les entreprises qui opèrent sous un agrément, elles sont contraintes de rendre compte de leurs ventes à l'établissement d'agrément. De même, les établissements ayant le statut d'exportateur, leur chiffre d'affaires est bien contrôlé par la douane et le bureau de change. Enfin, les entreprises qui opèrent dans le domaine de l'enseignement privé, leurs données en terme du nombre d'étudiants inscrits est communiqué régulièrement au Ministère de l'Education Nationale. Ainsi, l'ensemble de ces motivations s'avère contraignantes pour les entreprises pour avoir recours à des pratiques d'agressivité fiscale et les laisse poursuivre l'excellence dans leur pratique comptable comme avancé dans l'éthique de la vertu de McIntyre.
- Enfin, l'accès au financement bancaire nécessaire pour le développement de l'entreprise. En effet, les entreprises souhaitant avoir recours à des crédits bancaires d'exploitation ou d'investissement doivent afficher de bons indicateurs de rentabilité et de solvabilité. Donc, l'entreprise est obligée d'établir de fournir des états de synthèses qui démontrent l'évolution satisfaisante de son chiffre d'affaires et des autres agrégats. Pour se faire, elle doit suivre l'excellence dans sa pratique comptable et éviter toute dissimulation du chiffre d'affaires en vu de déclarer moins d'impôts.

Ces facteurs rejoignent l'idée selon laquelle, la richesse socio-émotionnelle (SEW) qui constitue une caractéristique principale de l'entreprise familiale, joue un rôle majeur dans les comportements à risque. C'est-à-dire que ces entreprises ont une motivation particulière pour préserver leur bonne réputation afin que l'honneur de la famille reste intact (Berrone et al., 2012; Dyer et Whetten, 2006). Ainsi, les entreprises familiales peuvent opter pour des choix qui ne suivent pas toujours une logique économique, et elles peuvent avoir une attitude différente de celle des entreprises non familiales à l'égard du risque si nécessaire pour protéger la dotation de la famille (Berrone et al., 2012 ; Chrisman et Patel, 2012; Gómez-Mejía et al., 2007, 2010; Zellweger, Kellermanns, Chrisman et Chua, 2012).

Aussi, ils viennent confirmer les résultats des études antérieures portant sur le comportement fiscal des entreprises familiales et non familiales qui stipulent que les entreprises familiales sont moins agressives que leurs homologues non familiales (Chen, S. et al. (2010), Steijvers, T. et al. (2014), Mafrolla, E. et al. (2016)).

Figure 2 : Reconceptualisation des facteurs impliqués dans l'agressivité fiscale



Source : Auteurs

Concernant « **les justifications** » adoptés par les entreprises pour justifier l'impact de leur choix comptable sur l'épanouissement de ceux les plus proches à l'entreprise, les responsables avancent ce qui suit :

- Le soutien de la durabilité de l'entreprise et le développement de son activité à long terme. En l'occurrence, l'E1 avance « *Les associées cherchent à maintenir la durabilité de l'entreprise et surtout à développer son activité à long terme à travers l'élaboration de stratégie et d'objectifs sur 4 ans voire 6 ans. Le but étant d'atteindre des performances significatives tout au long de la vie de l'entreprise et sur l'ensemble de ses métiers afin de faire grimper sa classification et par conséquent décrocher des marchés de plus en plus importants* ».
- La préservation de l'image de la famille auprès des partenaires de l'entreprise. En effet, l'E2 estime que « *nous cherchons à faire avancer l'entreprise en avant et maintenir notre notoriété sur le marché et que l'image de la famille reste intacte avec la douane, les impôts, les clients, les fournisseurs, ...* ». L'E2 ajoute que « *les associés ont le souci de préserver l'image et la réputation de la famille et peuvent même injecter de la liquidité à travers le compte courant d'associées si c'est nécessaire et ne pas avoir d'incident avec l'administration fiscale* ».
- Le souci du bien individuel et collectif de la société surtout en préservant les postes d'emplois. Dans ce sens, plusieurs entreprises ont exprimé leur préoccupation pour leurs employés qu'ils considèrent ayant à leur charge des familles dont ils sont responsables. Et donc, l'entreprise déploie des efforts colossaux pour assurer la rémunération de ses

employés même en temps de crise (Difficultés financières que traversent la société). Dans ce sens, plusieurs entreprises ont donné l'exemple de la période de Crise sanitaire (Covid-19), et ont avancé que malgré l'arrêt total ou partiel de leur activité, les propriétaires ont veillé au versement des rémunérations et ont évité toute tentative de licenciement.

6. Conclusion :

Pour conclure, le présent article permet d'appréhender la question de l'agressivité fiscale sous l'éclairage des théories morales et éthique. En effet, l'analyse des approches morales (l'utilitarisme, déontologique, la justice) laisse comprendre que ces derniers ne parviennent pas à apporter une réponse claire à la question de savoir si l'agressivité fiscale des entreprises est éthique ou non. D'où, la pertinence de l'approche philosophique de l'éthique de la vertu de MacIntyre comme cadre d'analyse de notre objet. D'ailleurs, l'analyse portera sur l'examen de comment les éléments clés de la théorie de MacIntyre peuvent être amenés à influencer l'agressivité fiscale des entreprises. Néanmoins, la question est étudiée à travers le triangle de la fraude développé par Cressey (1953), plutôt que de progresser à travers les nombreux segments du plan de MacIntyre tels que les pratiques, les institutions, les biens internes et externes. Ce triangle fournit une reconceptualisation supplémentaire de la question.

En particulier, en s'attaquant à la « pression », qui comprend la motivation de l'agressivité fiscale des entreprises familiales, l'approche de MacIntyre attire l'attention sur la poursuite de l'excellence dans la pratique de la comptabilité et sur la façon dont cela nécessite la reconnaissance du fond plutôt que de la forme. Dans le même ordre d'idées, l'approche de MacIntyre fournit une « justification » alternative, en mettant l'accent sur le bien commun de l'épanouissement individuel et collectif, par rapport à la justification traditionnelle des entreprises capitalistes.

L'importance de la « pression » et de la « justification » soulignée dans cet article suggère un certain nombre de domaines de recherche supplémentaires. L'existence d'opérations d'agressivité fiscale menée par des entreprises familiales conduit à savoir si le fond plutôt que la forme est réellement considérée par les comptables dans la pratique. Les recherches qui examinent les facteurs qui motivent et les justifications que les comptables au sein des entreprises familiales fournissent pour justifier leurs choix peuvent fournir une indication de la mesure dans laquelle les opinions morales des comptables diffèrent ou sont d'accord avec les idéaux d'excellence dans la pratique comptable et d'épanouissement individuel et collectif.

Il convient également de noter que, bien que la « primauté du fond sur la forme » soit un aspect clé d'une présentation équitable, les organismes comptables professionnels ne disent pas comment ce concept pourrait être appliqué sur les pratiques de la profession. Autrement dit, comment les organismes comptables professionnels devraient-ils fournir des conseils à leurs membres concernant l'application du fond plutôt que de la forme ?

Enfin, d'un point de vue plus philosophique, la perspective fournie par MacIntyre fournit non seulement une approche alternative pour comprendre la question, mais indique également des compréhensions partagées qui peuvent finalement contribuer au progrès moral.

Références

- (1). Alessandri, T.M.; Cerrato, D.; Eddleston, K.A. The mixed gamble of internationalization in family and non-family firms: The moderating role of organizational slack. *Glob. Strategy J.* 2018, 8, 46–72.
- (2). Andreoni, J., Erard, B. and Feinstein, J. (1998), “Tax compliance”, *Journal of Economic Literature*, Vol. 36 No. 2, pp. 818-60.
- (3). Bentham, J. (1907, orig. 1789). An introduction to the principles of morals and legislation. *Oxford: Clarendon Press*.
- (4). Berrone, P.; Cruz, C.; Gómez-Mejia, L.R. Socioemotional wealth in family firms theoretical dimensions, assessment approaches, and agenda for future research. *Fam. Bus. Rev.* 2012, 25, 258–279.
- (5). Chen, S., X. Chen, Q. Cheng, & T. J. Shevlin. (2010). Are family firms more tax aggressive than non-family firms? *Journal of Financial Economics*, 95, 41-61.
- (6). Chrisman, J. J., & P. C. Patel. (2012). Variations in R&D investments of family and non family firms: Behavioral agency and myopic loss aversion perspectives. *Academy of Management Journal*, 55(4), 976–997
- (7). Chrisman, J. J., Chua, J. H., & Sharma, P. (2005). Trends and directions in the development of a strategic management theory of the family firm. *Entrepreneurship Theory and Practice*, 29(5), 555-576
- (8). Chua, J. H., Chrisman, J. J., & Sharma, P. (1999). Defining the family business by behavior. *Entrepreneurship Theory and Practice*, 23(4), 19-39.
- (9). Commission of the European Communities, 2001. Communication from the Commission: a Sustainable Europe for a Better World: a European Union Strategy for Sustainable Development.
- (10). Cressey, D. R. (1953). Other people's money: The social psychology of embezzlement. *New York, NY: The Free Press*
- (11). Davis, N. (1993). Contemporary deontology. In P. Singer (Ed.), *A companion to ethics* (pp. 205–218). *Malden, MA: Blackwell*.
- (12). Donegan, J. J., & Ganon, M. W. (2008). Strain, differential association, and coercion: Insights from the criminology literature on causes of accountant's misconduct. *Accounting and the Public Interest*, 8, 1–20.
- (13). Donohoe, M.P.; Knechel, R.W. Does Corporate Tax Aggressiveness Influence Audit Pricing? *Contemp. Account. Res.* 2014, 31, 284–308
- (14). Dorminey, J., Fleming, A. S., Kranacher, M.-J., & Riley, R. A., Jr. (2012). The evolution of fraud theory. *Issues in Accounting Education*, 27(2), 555–579.
- (15). Dyer, W. G., & D. A. Whetten. (2006). Family firms and social responsibility: Preliminary evidence from the S&P 500. *Entrepreneurship: Theory and Practice*, 30(6), 785-802.
- (16). Eden, L., & Smith, L. M. (2011). The ethics of transfer pricing. Paper presented at the *Accounting, Organizations and Society Workshop on 'Fraud in Accounting, Organizations and Society'*, London, UK, April 1–2, 2011.
- (17). European Commission. (2003). Recommendation 2003/361/EC: SME Definition.
- (18). Evan, W. M., & Freeman, R. E. (1988). A stakeholder theory of the modern corporation: Kantian capitalism. In T. Beauchamp & N. Bowie (Eds.), *Ethical theory and business* (3rd ed., pp. 97–106). *Upper Saddle River, NJ: Prentice-Hall*.
- (19). Flamini, G. ; Vola, P ; Songini, L ; Gnan, L. The determinants of tax aggressiveness in family firms : An investigation of Italian Private Family Firms. *Sustainability* 2021, 13, 7654.

- (20). Frank, M.M.; Lynch, L.J.; Rego, S. Tax Reporting Aggressiveness and Its Relation to Aggressive Financial Reporting. *Account. Rev.* 2009, 84, 467–496.
- (21). Freedman, J. (2010). Tax risk management from risk to opportunity, Ch. 4, A. Bakker & S. Kloosterhof (Ed.), *Netherlands, International Bureau of Fiscal Documentation* (IBFD).
- (22). Freeman, R. E. (1984). Strategic management: A stakeholder approach. *PitmanPublishingInc.*
- (23). Freeman, R. E., Harrison, J. S., Wicks, A. C., Parmar, B. L., & De Colle, S. (2010). Stakeholder theory: The state of the art. Cambridge: *Cambridge University Press*
- (24). Friedman, M. (1970). The social responsibility of business is to increase its profits. *New York Times Magazine*, September 13, 1970, p. 33.
- (25). Gómez-Mejía, L. R., M. Makri, & M. L. Kintana. (2010). Diversification decisions in family-controlled firms. *Journal of Management Studies*, 47(2), 223–252.
- (26). Gómez-Mejía, L.R.; Haynes, K.T.; Núñez-Nickel, M.; Jacobson, J.J.L.; Moyano-Fuentes, J. Socioemotional Wealth and Business Risks in Family-controlled Firms: Evidence from Spanish Olive Oil Mills. *Adm. Sci. Q.* 2007, 52, 106–137.
- (27). Goodin, R. E. (1993). Utility and the good. In P. Singer (Ed.), *A companion to ethics* (pp. 241–248). *Malden, MA: Blackwell.*
- (28). Hanlon, M.; Slemrod, J. What does tax aggressiveness signal? Evidence from stock price reactions to news about tax shelter involvement. *J. Public Econ.* 2009, 93, 126–141.
- (29). Holt, D. T., Rutherford, M. W., & Kuratko, D. F. (2010). Advancing the field of family business research: Further testing the measurement properties of the F-PEC. *Family Business Review*, 23, 76–88.
- (30). Kant, I. (2002, orig. 1785). Groundwork for the metaphysics of morals, (A. W. Wood, Trans.). New Haven, CT: *Yale University Press.*
- (31). Kassem, R., & Higson, A. (2012). The new fraud triangle model. *Journal of Emerging Trends in Economics and Management Sciences*, 3(3), 191–195.
- (32). Klein, S. B., Astrachan, J. H., & Smyrniotis, K. X. (2005). The F-PEC scale of family influence: Construction, validation, and further implication for theory. *Entrepreneurship Theory and Practice*, 29(3), 321–339.
- (33). Kotlar, J.; Signori, A.; De Massis, A.; Vismara, S. Financial wealth, socioemotional wealth, and IPO underpricing in family firms: A two-stage gamble model. *Acad. Manag. J.* 2018, 61, 1073–1099.
- (34). Kubick, T.R.; Masli, A.N. Firm-level tournament incentives and corporate tax aggressiveness. *J. Account. Public Policy* 2016, 35, 66–83.
- (35). Lanis, R.; Richardson, G. The effect of board of director composition on corporate tax aggressiveness. *J. Account. Public Policy* 2011, 30, 50–70.
- (36). Leite, C. A. (2012). The role of transfer pricing in illicit financial flows. In P. Reuter (Ed.), *Draining development? Controlling flows of illicit funds from developing countries* (pp. 235–264). *Washington, DC: The World Bank.*
- (37). Lennox, C.; Lisowsky, P.; Pittman, J. Tax Aggressiveness and Accounting Fraud. *J. Account. Res.* 2013, 51, 739–778.
- (38). MacIntyre, A. (1994). A partial response to my critics. In J. Horton & S. Mendus (Eds.), *After MacIntyre: Critical perspectives on the work of Alasdair MacIntyre.* *Cambridge: Polity Press.*
- (39). MacIntyre, A. (2007). *After virtue: A study in moral theory* (3rd ed.). *Notre Dame, IN: University of Notre Dame Press.*
- (40). MacIntyre, A. (Ed.). (2002). Three perspectives on Marxism: 1953, 1968, 1995. In *Ethics and politics: Collected essays.* *West Nyack, NY: Cambridge University Press.*

- (41). Mafrolla, E.; D'Amico, E. Tax aggressiveness in family firms and the non-linear entrenchment effect. *J. Fam. Bus. Strat.* 2016, 7, 178–184.
- (42). Mahon, J. F. (2002). Corporate reputation: A research agenda using strategy and stakeholder literature. *Business and Society*, 21(4), 415-444.
- (43). McLaren, J. (2008). The distinction between tax avoidance and tax evasion has become blurred in Australia: Why has it happened? *Journal of the Australasian Tax Teachers Association*, 3(2), 141–163.
- (44). Mill, J. S. (1863). *Utilitarianism*. London: Parker, Son and Bourn.
- (45). Mishra, C. S., & McConaughy, D. L. (1999). Founding family control and capital structure: The risk of loss of control and the aversion to debt. *Entrepreneurship Theory and Practice*, 23(4), 53-64.
- (46). Niehm, L. S., J. Swinney, & N. J. Miller. (2008). Community social responsibility and its consequences for family business performance. *Journal of Small Business Management*, 46(3), 331-350.
- (47). Nozick, R. (1974). *Anarchy, state and utopia*. New York, NY: Basic Books.
- (48). O'Neill, O. (1993). Kantian ethics. In P. Singer (Ed.), *A companion to ethics* (pp. 175–185). Malden, MA: Blackwell.
- (49). Raiborn, C. A., Massoud, M. F., & Payne, D. M. (2015). Tax avoidance: The good, the bad, and the future. *Journal of Business and Management*, 21(1), 77–94.
- (50). Randøy, T., & S. Goel. (2003). Ownership structure, founder leadership, and performance in Norwegian SMEs: Implications for financing entrepreneurial opportunities. *Journal of Business Venturing*, 18(5), 619-637
- (51). Rawls, J. (1971). *A theory of justice*. Cambridge, MA: Belknap Press.
- (52). Schulze, W. S., M. H. Lubatkin, & R. N. Dino. (2003). Toward a theory of agency and altruism in family firms. *Journal of Business Venturing*, 18(4), 473-490.
- (53). Sims, R. R. (1994). *Ethics and organizational decision-making: A call for renewal*. Westport, CT: Quorum Books
- (54). Songini, L.; Gnan, L.; Malmi, T. The role and impact of accounting in family business. *J. Fam. Bus. Strat.* 2013, 4, 71–83.
- (55). Steijvers, T.; Niskanen, M. Tax aggressiveness in private family firms: An agency perspective. *J. Fam. Bus. Strat.* 2014, 5, 347–357.
- (56). Uhlander, L. M., H. J. M. van Goor-Balk, & E. Masurel. (2004). Family business and corporate social responsibility in a sample of Dutch firms. *Journal of Small Business and Enterprise Development*, 11(2), 186-194.
- (57). Unerman, J. (2008). Strategic reputation risk management and corporate social responsibility reporting. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 21(3), 362-364
- (58). Wenar, L. (2013). John Rawls. In E. N. Zalta (Ed.), *The Stanford Encyclopedia of philosophy* (Winter 2013 edition).
- (59). Williams, O. F. (2014). *Corporate social responsibility: The role of business in sustainable development*. Abingdon: Routledge.
- (60). Zahra, S. A. (2005). Entrepreneurial risk taking in family firms. *Family Business Review*, 18(1), 23-40.
- (61). Zellweger, T. M., F. W. Kellermanns, J. J. Chrisman, & J. H. Chua. (2012). Family control and family firm valuation by family CEOs: The importance of intentions for transgenerational control. *Organization Science*, 23(3), 851- 868.