

Les facteurs affectant la performance du contrôle fiscal : Revue de littérature

Factors affecting tax control performance: Literature review

Anas AZENZOUL, (Doctorant)

*Laboratoire de Recherche en Innovation, Responsabilités et Développement Durable
(INREDD)*

*Faculté des Sciences Juridiques Economiques et Sociales de Marrakech
Université Cady Ayyad Marrakech, Maroc*

Khalil MOKHLIS, (Enseignant-chercheur)

*Laboratoire de Recherche en Innovation, Responsabilités et Développement Durable
(INREDD)*

*Faculté des Sciences Juridiques Economiques et Sociales de Marrakech
Université Cady Ayyad Marrakech, Maroc*

Adresse de correspondance :	Faculté des Sciences Juridiques, Economiques et Sociales – BP 2380, Daoudiate – Marrakech
Déclaration de divulgation :	Les auteurs n'ont pas connaissance de quelconque financement qui pourrait affecter l'objectivité de cette étude. Ils assument l'entière responsabilité de tout éventuel plagiat, de l'usage de l'intelligence artificielle dans la rédaction, ainsi que des résultats présentés dans cet article.
Conflit d'intérêts :	Les auteurs ne signalent aucun conflit d'intérêts.
Citer cet article	AZENZOUL, A., & MOKHLIS, K. (2025). Les facteurs affectant la performance du contrôle fiscal : Revue de littérature. <i>International Journal of Accounting, Finance, Auditing, Management and Economics</i> , 6(11), 347–365. https://doi.org/10.5281/zenodo.18603147
Licence	Cet article est publié en open Access sous licence CC BY-NC-ND

Received: 16/09/2025

Accepted: 13/10/2025

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

ISSN: 2658-8455

Volume 6, Issue 11 (2025)

Les facteurs affectant la performance du contrôle fiscal : Revue de littérature

Résumé :

Le contrôle fiscal est considéré comme le principal outil avec lequel l'administration fiscale assure le respect de la législation fiscale. Son importance est d'autant plus cruciale que les ressources fiscales constituent plus de 80% des recettes budgétaires au Maroc. C'est dans ce contexte que s'insère l'importance de sa performance et sa capacité à atteindre les objectifs qui lui sont assignés. Cette étude se base sur une revue de la littérature narrative afin, d'une part, de déceler les aspects de la performance du contrôle fiscal et, d'autre part, d'identifier les principaux facteurs qui l'affectent selon les auteurs. Ce travail identifie trois principaux facteurs qui affectent la performance d'un contrôle fiscal : les facteurs organisationnels, les facteurs liés au contrôleur et les facteurs liés à l'infrastructure. Il est alors primordial pour les administrations fiscales de se focaliser sur ces trois facteurs afin d'assurer la performance du contrôle fiscal. Cette étude prend la forme d'une revue de littérature relative aux études empiriques et théoriques ayant abordé la question de la performance du contrôle fiscal.

L'article permet de lever le voile sur le concept de performance du contrôle fiscal à travers une définition de ses dimensions relatives principalement à l'efficacité, l'efficience et l'économie. Ainsi, un contrôle fiscal est performant lorsqu'il permet d'augmenter les ressources fiscales de l'État à travers son action dissuasive sur l'évasion et la non-conformité. Il doit aussi permettre cette atteinte en optimisant les ressources humaines et matérielles à disposition grâce à une optimisation de ses procédures et la qualification des vérificateurs. Concernant les facteurs impactant sa performance, ils ont trait principalement à la dimension organisationnelle et au support du management, à la dimension personnelle liée aux compétences du contrôleur et à son expérience, ainsi qu'à l'aspect d'infrastructure lié au matériel à disposition.

Mots clés : Performance- Contrôle fiscale- Administration fiscale- Secteur Publique.

JEL Classification : H83

Type du papier : Recherche Théorique

Abstract:

Tax control is considered as the main tool that helps tax administrations to enforce tax legislation. Its importance is all the more crucial given that tax resources account for more than 80% of the Moroccan budget revenue. It is in this context that its performance and its ability to achieve its main objectives is paramount. This study is based on a narrative literature review in order to detect the aspects of tax control performance and identify the main factors that affect its performance according to authors. This work identifies three main factors that affect tax control performance: organizational factors, controller related factors and infrastructure factors. It is therefore essential for tax administrations to focus on these factors in order to ensure the performance of tax controls.

This study takes the form of a literature review on empirical and theoretical studies that have addressed the issue of tax control performance.

The article sheds light on the concept of tax control performance by defining its dimensions, which are mainly related to: effectiveness, efficiency and economy. Tax control is characterized as highly performing when it increases the state's tax revenues through its deterrent effect on tax evasion and non-compliance. It must also achieve this goal by optimizing the human and material resources available through an optimization of its procedures and the high qualification of the verifier. These three key dimensions are crucial to understand its full scope. Concerning the factors affecting tax control performance, they relate mainly to the organizational dimension through management support and availability of resources, the personnel dimension related to the controller's skills and experience, as well as the infrastructure aspect related to the material and equipment made at the disposal.

Keywords: Performance; Tax Control, Tax Administration; Public sector

Classification JEL: H83

Paper type: Theoretical Research

1. Introduction :

Dans le contexte économique actuel caractérisé par une internationalisation des échanges et une grande digitalisation des transactions, ainsi qu'une pression croissante sur les finances publiques, la capacité des administrations fiscales à taxer les flux économiques et financiers se trouve grandement impactée. Les ressources budgétaires dont le rôle principal est de financer les différents investissements et chantiers sociaux des États font face à un défi de taille nécessitant une plus grande efficacité et efficience dans leur gestion (OCDE, 2017).

Le développement du commerce électronique et de l'économie digitale questionne les concepts fondamentaux de la fiscalité tels que celui de l'établissement stable. En effet, les multinationales réalisant des profits dans de multiples juridictions sans avoir une présence physique compliquent la capacité des États à taxer ces transactions, provoquant une érosion des bases fiscales des États et les poussant à coordonner leurs efforts afin de capturer ces flux à travers des initiatives telles que celle de l'OCDE.

En effet, l'initiative BEPS vise à établir une réglementation fiscale internationale plus équitable à travers une lutte contre l'évasion fiscale et des stratégies d'optimisation des multinationales qui transfèrent leurs bénéfices vers des États à faible imposition, ce qui augmente les disparités et prive les pays en développement de ressources financières précieuses. Cette initiative vise principalement à taxer les bénéfices dans le lieu où l'activité économique et la création de valeur ont eu lieu, dépassant le paradigme traditionnel d'établissement stable et faisant ainsi évoluer la doctrine fiscale internationale vers plus de fluidité, de transparence et de coopération (Van Apeldoorn, 2018).

Au vu de la contribution des ressources fiscales au budget de l'État, il est primordial d'améliorer la capacité de collecte de l'administration fiscale. Parmi les principaux outils pour assurer le respect de la loi fiscale : le contrôle fiscal. Cet outil a pour rôle principal de s'assurer de la conformité des contribuables vis-à-vis de la loi fiscale, ainsi que de dissuader tout comportement d'évasion ou de fraude qui nuirait à la confiance en l'administration fiscale et priverait le budget de ressources substantielles (Alm, 2019).

Le courant de la dissuasion fiscale considère que le comportement de conformité fiscale dépend d'un calcul rationnel du contribuable équilibrant entre les gains espérés de l'évasion et les pénalités encourues en cas de détection, montrant ainsi le rôle dissuasif d'un contrôle fiscal efficace qui augmente la probabilité de détection, rendant ainsi l'évasion plus risquée et moins attractive (Allingham & Sandmo, 1972).

En parallèle, le courant psychologique critique cette vision simpliste en intégrant des facteurs sociaux et psychologiques, en démontrant que la conformité ne dépend pas simplement de la dissuasion de l'administration fiscale, mais aussi de la morale fiscale à travers la confiance dans le système fiscal et l'équité dans le traitement.

Des cadres comme le « slippery slope » de Kirchler (2008) ont tenté de concilier les deux courants en intégrant une dimension coercitive et une autre relative à la confiance, considérant que c'est un équilibre entre les deux qui peut assurer le plus haut degré de conformité fiscale dans le long terme, instaurant un climat de civisme fiscal élevé et réduisant les coûts de collecte pour l'administration fiscale.

La question de la performance du contrôle fiscal est donc primordiale afin qu'il puisse réaliser les objectifs qui lui sont dévolus. Néanmoins, afin de comprendre la complexité de cette performance, il est primordial d'identifier les facteurs qui l'affectent et qui contribuent à sa réalisation, qu'ils soient humains ou organisationnels. Ainsi, il est non seulement crucial d'étudier les facteurs internes liés au contrôleur lui-même, mais aussi les facteurs externes liés à l'environnement dans lequel il exerce sa mission.

Dans le contexte marocain, le contrôle fiscal est l'outil principal dont dispose la Direction Générale des Impôts pour faire respecter la loi fiscale et s'assurer de la conformité des

contribuables. La généralisation de la déclaration électronique en 2017 a permis d'améliorer la qualité de l'information fiscale en diminuant les erreurs de saisie et en assurant une exhaustivité de la donnée, optimisant le ciblage des contrôles en les orientant vers les contribuables à haut risque (Chami et Moussaoui, 2022). Cette amélioration a permis d'augmenter l'efficacité des contrôles fiscaux qui se basent sur des données fiables et complètes, renforçant la lutte contre l'évasion et la fraude fiscale.

Cette exhaustivité permet d'identifier les schémas de fraudes en croisant avec d'autres sources telles que la CNSS, les banques ou la conservation foncière pour détecter les incohérences dans les déclarations et permettre d'effectuer un profiling de risque méticuleux grâce à des outils d'analyse des données, ce qui permet d'optimiser les ressources humaines et matérielles à disposition.

Cet article vise à identifier les facteurs qui impactent la performance du contrôle fiscal à travers une revue de littérature narrative. Il présente ainsi les différentes articulations de cette performance et les principaux facteurs qui l'impactent ainsi que les mécanismes par lesquels ils exercent cette influence. La problématique se présente ainsi comme suit :

- Quels sont les facteurs qui impactent la performance du contrôle fiscal ?

La suite de l'article est structurée comme suit : La deuxième section présente une revue de littérature des fondements conceptuels de la performance du contrôle fiscal en le définissant et en en présentant ses indicateurs de mesure, la troisième section identifie les facteurs qui influencent cette performance et finalement la dernière section propose une conclusion qui synthétise les principaux résultats en citant les implications pratiques et managériales de l'article ainsi qu'une ouverture sur les perspectives de recherche futures.

2. Revue de littérature :

2.1. Le contrôle fiscal : son but et son impact

Le contrôle fiscal est défini comme étant l'examen de la situation fiscale d'un contribuable afin de s'assurer de sa conformité avec les lois fiscales en vigueur (Kirchler et al., 2008). Il vise principalement à confirmer la non-existence de fraude ou de dissimulation de revenus, que ce soit de manière intentionnelle ou suite à une négligence de sa part (Bassey et al., 2022). Considéré comme le principal outil par lequel l'administration fiscale agit sur l'évasion fiscale (Alm & McKee, 2003), la question de son efficacité reste cruciale afin qu'il permette de réaliser son objectif primordial, qui est de maximiser les recettes fiscales de l'État.

La législation fiscale étant connue pour être particulièrement complexe et en constante mutation, il est nécessaire d'accompagner le contrôleur fiscal par des outils qui puissent l'aider dans ses tâches, nécessitant de sa part une maîtrise des nouvelles technologies grâce à une formation continue et une valorisation de son expérience pour être le plus efficace possible (Drogalas et al., 2015), une conclusion confirmée par Siglé et al. (2024) qui observent que la performance est accrue grâce à une combinaison entre l'aptitude technologique et l'expérience du contrôleur.

L'efficacité d'un contrôle fiscal peut s'appréhender de différentes manières, son effet pouvant se ressentir de manière aussi bien directe par une amélioration de la conformité fiscale du contribuable contrôlé, mais aussi indirecte par un changement de son comportement. Il a été par exemple constaté qu'il permettait de réduire les coûts d'agence entre les actionnaires et les managers ainsi que ceux entre les actionnaires majoritaires et minoritaires, contribuant à la transparence de l'information et à l'amélioration de la performance financière des entreprises contrôlées (Xu et al., 2011).

Parmi les théories qui explorent l'effet du contrôle fiscal, on trouve celle de « l'effet du cratère de bombe » de Mittone (2006). Il explore la variation de la conformité suite à l'expérience d'un contrôle, surtout au niveau de la probabilité perçue de détection. Les contribuables ayant subi

un contrôle non pénalisant ont tendance à réduire leur perception d'un audit futur. Il a été particulièrement constaté une diminution de la conformité fiscale immédiatement après l'expérience d'un contrôle (Mittone et al., 2017). Ce phénomène est expliqué par deux effets principaux, qui sont : une mauvaise perception de la probabilité (l'erreur du parieur) : soit le fait qu'un événement aléatoire peut se produire s'il n'a pas eu lieu pendant un certain temps, et l'effet de réparation des pertes : le contribuable voulant compenser ses pertes suite à l'audit.

Kastlunger et al. (2009) confirment l'effet en constatant un rôle plus important de la mauvaise perception de chance, mais aussi que la conformité tend à décliner après un certain temps, surtout si le contribuable n'a pas subi de contrôle. Hebous et al. (2020) trouvent quant à eux que l'expérience d'un contrôle fiscal crée un comportement de conformité avec une diminution de 12 pour cent des déductions non légitimes immédiatement après l'audit et de 5 pour cent cinq ans après cette expérience.

Belnap et al., (2022), dans le contexte des États-Unis, démontrent aussi l'efficacité du contrôle fiscal à déceler les vulnérabilités financières des entreprises. Ils trouvent que les entreprises qui ont été jugées comme non conformes par l'Internal Revenue Service (IRS) sont 6 % plus susceptibles de cesser leurs activités et 1,2 % d'être dissoutes. Le contrôle fiscal agissant selon eux à travers 3 canaux principaux qui sont : les pénalités directement imposées suite à la découverte de fraude, le coût administratif et l'effet d'apprentissage. En effet, ce dernier est lié à la prise en compte par les managers d'informations financières qu'ils n'auraient pas considérées si le vérificateur n'y avait pas prêté attention. Des résultats similaires sont trouvés par Mazzolini et al. (2022) qui affirment que les contribuables ayant été contrôlés augmentent la probabilité perçue de détection ainsi que leur revenu déclaré. Ils trouvent une augmentation d'environ 2500 euros correspondant à 8,4 % du revenu moyen déclaré.

Kasper et Alm (2022) définissent cette efficacité comme étant la capacité de l'administration fiscale à déceler le revenu sous-déclaré. Ils avancent que deux facteurs influencent grandement le comportement de déclaration des contribuables, ce dernier dépendant aussi bien de l'efficacité du contrôle que de son historique en termes de déclaration. Ainsi, ils trouvent qu'une augmentation de l'efficacité de l'audit de 1 % augmente la conformité déclarative de 0,09 %. Un contrôle inefficace, au contraire, diminuerait cette conformité de 7 %. Cette efficacité se manifesterait aussi à travers un effet de débordement, modifiant ainsi le comportement des contribuables à proximité. Lediga et al. (2023) trouvent que les entreprises à proximité de celles ayant expérimenté un contrôle augmenteraient de 1,5 % leur revenu déclaré.

- **Les indicateurs de performance du contrôle fiscal :**

La performance publique s'appréhende sous trois prismes différents et complémentaires : l'efficacité, l'efficience et l'économie. Ainsi, l'atteinte des objectifs du contrôle fiscal n'est pas suffisante pour le qualifier de performant, il faut que cette atteinte soit faite en parallèle d'une utilisation optimale des ressources humaines, matérielles et temporelles disponibles et qu'elle soit faite à travers une approche rationnelle avec des contrôles ciblés dirigés vers les contribuables à haut risque. Ainsi, les indicateurs d'efficacité se présentent comme suit :

Tableau 1 : Indicateurs d'efficacité du contrôle fiscal

Type d'indicateur	Mesure	Source
Efficacité	Augmentation des recettes fiscales	Advani et al. (2019), Beer et al.(2019), Christiansen (2024), Lediga (2020), Tait (1999)
	Diminution de l'évasion fiscale	Gemmell & Ratto (2012), Slemrod (1992)
	Amélioration de la conformité fiscale	Boning et al.(2020), Niu & Yongzhi (2011), Alm (2019b)
	Effet de dissuasion	Erard et al. (2020), Beer et al. (2020), Andreoni et al.(1998)

	Amélioration de la conformité volontaire	Ayalew (2014), Isa & Pope(2011), Torgler (2007)
	Satisfaction des contribuables post control	Chalu & Mzee (2017), Fatheh et al. (2022), Sohaimi (2022), Abebaw (2020)
	Confiance en l'administration fiscale	Braithwaite (2003,2009), Clausing (2007), Torgler (2007)
	Correction des comportements de non-conformité post contrôle	Plumley (1996), Dubin et al. (1990, 2007), Kleven et al.(2011), Mitonne (1999,2006), Maciejovsky et al.(2007)

Source : Auteurs

Considérée comme la mesure la plus directe de la performance, l'efficacité du contrôle est liée fondamentalement à l'atteinte des objectifs qui sont fixés à l'administration fiscale en termes de lutte contre la fraude et de génération de recettes fiscales. Ainsi, un contrôle fiscal est efficace quand il génère le maximum de recettes pour le budget de l'État tout en dissuadant la fraude et l'évasion fiscale. Il doit aussi participer à la mise en place d'une culture de conformité à travers son effet dissuasif qui agit sur la perception de risques des contribuables. Son effet est aussi mesuré de manière indirecte. Ainsi, quand la procédure est transparente et garantit le droit des contribuables en matière de recours, la confiance en l'administration fiscale augmente, ce qui agit directement sur la satisfaction et sur la conformité volontaire.

Les indicateurs d'efficience en relation avec l'optimisation des ressources à disposition se présentent quant à eux comme suit :

Tableau 2 : Indicateurs d'efficience du contrôle fiscal

Type d'indicateur	Mesure	Source
Efficience	Productivité des contrôles fiscaux (nombre de contrôle par vérificateur, temps passé par contrôle)	Melat (2016), Samitah (2023), Gameda & Kassu (2020)
	Rendement des contrôles (recettes générée, coût, taux de detection «hit rate »)	Chalu & Mzee (2017), Advani et al.(2019), OCDE (2006), Anastasiou et al.(2023), Doğan (2024)
	Couverture et ciblage des contrôles (approche par les risques)	Melat (2016), Abebaw (2020), Gameda & Kassu (2020), Lediga (2020)
	Suivi des recommandations et planification des contrôles	Kusuma (2023), Fatheh et al. (2022), Melat (2016)
	Optimisation des ressources utilisées (humaines et technologiques)	Gameda & Kassu (2020), Melat (2016)
	Optimisation des procédures et contrôle interne	Kassu (2020), Melat (2016), Tefera (2021), Gameda & Kassu (2020)
	Qualité du contrôle (compétence, indépendante rigueur du processus)	Doğan (2024), Chebeso et al. (2024), Andri et al. (2021), Raig et al. 2014)

Source : Auteurs

L'efficience de la fonction de contrôle fiscal se mesure par la productivité des vérificateurs qui exercent la fonction grâce à leur optimisation du temps par contrôle tout en maximisant le nombre de contrôles. Elle se mesure aussi par le résultat relatif aux recettes générées par ces contrôles qui en même temps doivent identifier les contribuables non conformes grâce à une maximisation du taux de détection. Cette maximisation se fait grâce à la mise en place d'une approche par les risques mobilisant des ressources technologiques de qualité ainsi qu'une grande compétence du contrôleur pour un contrôle de qualité.

Pour ce qui est des indicateurs d'économie, on cite notamment :

Tableau 3 : Indicateurs d'efficacité du contrôle fiscal

Type d'indicateur	Mesure	Source
Economie	Maitrise des coûts opérationnels	OCDE (2006), Melat (2016), Samitah (2023), DE CARVALHO (2015), Doğan (2024)
	Rationalisation des procédures fiscales	Plumley (1996), Gemeda & Kassu (2020)
	Utilisation efficace des technologies	Agapi (2021), Advani et al.(2019), Bapka (2024), Magalhaes et al. (2024), Munjeyi & Schutte (2025)

Source : Auteurs

Ces indicateurs ont trait à la réduction générale des dépenses engagées par l'administration fiscale liées au contrôle fiscal. Elles sont relatives aux coûts par agent, par contrôle et au budget global alloué à la fonction de contrôle. Cette économie se manifeste aussi à travers l'optimisation des processus et la simplification des procédures, ainsi que la réduction du temps par contrôle. Elle se manifeste aussi à travers la mobilisation des technologies de pointe afin d'automatiser un certain nombre d'étapes, en dématérialisant les tâches et en effectuant des économies aussi bien sur les ressources humaines que logistiques.

2.2.La conformité fiscale :

Le dilemme de conformité fiscale a été opérationnalisé par Allingham & Sandmo (1972) dans leur article séminal « *Income tax evasion : theoretical analysis* », où ils créent le courant de la théorie de la dissuasion. Les auteurs s'inspirent du modèle du crime de Becker (1969) qui définit le comportement criminel comme étant un choix rationnel qui dépend de la probabilité de détection. En effet, ils définissent le choix d'évasion fiscale comme une équation où le contribuable équilibre entre la probabilité de détection, la pénalité encourue et le gain de cette évasion. En considérant la personne comme un individu rationnel, il va chercher à maximiser son gain en tenant compte des autres contraintes de risque. Ainsi, plus cette probabilité de détection augmente, plus la personne va tendre à déclarer plus de revenus pour être considérée comme conforme.

Ils ajoutent que l'effet du contrôle est dynamique à travers un « effet d'onde » et la découverte de fraude ou de sous-déclaration de revenu déclenche automatiquement un contrôle sur les périodes précédentes. Le risque est d'autant plus grand qu'il est cumulatif avec le fait que si la fraude est détectée, le contrôle s'étendra aux périodes antérieures, augmentant ainsi considérablement la pénalité encourue et poussant la personne à être plus conforme. Les autorités fiscales peuvent ainsi modifier cette probabilité en allouant les ressources suffisantes à la fonction de contrôle et de détection des risques, mais aussi en modifiant la législation fiscale de façon à augmenter les pénalités encourues en cas d'évasion.

Yitzhaki (1974) affirme que le comportement d'évasion fiscale ne dépend pas seulement de l'aspect pécunier, mais qu'il s'étend à la perte de réputation en cas de découverte de la fraude. Il modifie la méthode de calcul des pénalités en considérant qu'elle est fonction non pas de tout le revenu non déclaré, mais plutôt de l'impôt qui lui est relatif, dans le comportement de fraude, montrant ainsi l'effet d'une augmentation du taux d'imposition qui rend le pari plus risqué puisque la pénalité augmente pour un revenu identique.

La littérature empirique confirme la théorie de dissuasion à travers des études comme celle de Slemrod et al. (2001) aux États-Unis qui trouvent, avec une expérience comportementale basée sur l'envoi de lettres de menaces de contrôle fiscal à 1774 personnes sélectionnées aléatoirement, une augmentation de la probabilité de détection et par conséquent une modification du comportement de conformité après avoir remarqué une augmentation du revenu déclaré. En comparant la variation des impôts payés l'année précédente avec celle d'un groupe de contrôle, les auteurs trouvent une augmentation significative de l'impôt déclaré avec un effet d'autant plus significatif pour les personnes ayant des opportunités d'évasion, ainsi que

les personnes à revenu faible et moyen au vu de la simplicité de leur situation fiscale plus facile à contrôler contrairement aux hauts revenus.

Klepper & Nagin (1989) découvrent le rôle crucial des préparateurs fiscaux comme étant un filtre à l'effet dissuasif du contrôle fiscal en agissant soit comme amplificateur de la dissuasion ou facilitateurs de l'évasion. Ils trouvent ainsi que les déclarations sont plus conformes quand la loi est claire, et en parallèle ils trouvent que quand les nouvelles lois sont ambiguës, ils tendent à faciliter l'évasion grâce à leur connaissance poussée de la législation fiscale. Ainsi, l'effet de la dissuasion est encore plus efficace lorsque la législation fiscale est claire et facilement interprétable.

Pissarides et Weber (1989) trouvent que le comportement de non-conformité est particulièrement présent chez les travailleurs indépendants qui ont plus d'opportunités d'évasion au vu de la nature déclarative de leur revenu dont les sources sont diversifiées. Les auteurs trouvent ces résultats à travers une approche innovante de calcul du revenu dissimulé en l'estimant à partir des dépenses alimentaires et en comparant

En analysant les données du TCMP (Tax Compliance Measurement Program), conduit par les États-Unis entre 1963 et 1988 afin de déceler les comportements de conformité chez les contribuables américains à travers des contrôles fiscaux sur un échantillon aléatoire stratifié, Clotfelter (1983) trouve une relation positive entre le taux marginal d'imposition et le montant du revenu sous-déclaré tout en affirmant que la retenue à la source reste un des outils les plus performants pour assurer la conformité fiscale, affirmant ainsi le modèle proposé par Yitzhaki (1974).

Alm et al. (1992), en constatant le décalage évident entre les taux de contrôle fiscaux, qui ne dépassent pas les 1 % des déclarations aux États-Unis, et les taux d'évasion fiscale, affirment que la simple probabilité de détection et la pénalité telle que proposée par le modèle classique ne sont pas suffisantes pour justifier les comportements de conformité et qu'il existe d'autres facteurs. Ce « puzzle de conformité » apparaît lorsque les auteurs comparent entre les taux de fraudes qui doivent être beaucoup plus grands que la réalité en se basant simplement sur le modèle rationnel face au risque. Ainsi ils affirment que ce modèle présente des limites, en citant Kahneman et Tversky (1979), et que les contribuables tendent à surpondérer les faibles probabilités, ce qui montre la complexité de l'aspect psychologique. Ils ajoutent aussi que d'autres facteurs contribuent à cette conformité, tels que la perception par les contribuables que la contribution aux biens publics comme un choix rationnel dans le cadre d'une relation d'échange.

Erard et Feinstein (1994) affirment à leur tour l'importance des facteurs psychologiques dans le comportement de conformité à travers la culpabilité et la honte qui sont deux coûts relatifs à l'aspect interne et social qui diminuent l'appétence au risque et freinent les comportements d'évasion. Ils ajoutent aussi que le risque de contrôle est souvent surestimé par le contribuable au vu de leur méconnaissance de la vraie probabilité de contrôle.

Frey et Feld (2002) trouvent que la conformité fiscale dépend particulièrement de facteurs psychologiques et du concept de morale fiscale. Ainsi, en citant les études empiriques qui peinent à expliquer une relation solide entre la probabilité de contrôle et la conformité, les auteurs affirment que l'acte de payer l'impôt est quasi-volontaire et qu'il s'intègre dans le cadre d'un contrat psychologique avec l'État en l'échange du financement des services publics.

Ils ajoutent que cette morale dépend de la manière dont l'État traite le contribuable. Ainsi, si l'État adopte une politique de dissuasion stricte et autoritaire, la morale fiscale tend à diminuer et les comportements de fraude surgissent, poussant à un effet d'éviction. Et en parallèle, si le respect des règles à travers une législation claire et un traitement similaire aux paires, la morale est renforcée sans même recourir.

Torgler et Schaltegger (2005) définissent la morale fiscale comme la motivation intrinsèque poussant les individus à payer l'impôt. Ils affirment que ce concept est interconnecté avec celui

de l'évasion. Les auteurs listent un ensemble de facteurs tels que l'âge, le genre, l'éducation, la situation maritale, le salaire, en affirmant que les personnes âgées, les femmes et les personnes éduquées et mariées sont celles dont la morale fiscale est particulièrement élevée. Ils confirment l'importance du traitement et comment ce dernier façonne cette morale et que la politique fiscale de l'État ne doit pas se cantonner à la dissuasion, mais aussi chercher à améliorer cette morale en cultivant la confiance et en assurant une transparence et équité dans le traitement des contribuables.

Van Dijke & Verboon (2010) trouvent que la perception d'équité administrative contribue grandement à la conformité volontaire, particulièrement chez les contribuables dont la confiance est faible vis-à-vis de l'administration fiscale. Ils se concentrent sur l'équité procédurale en les traitant de manière impartiale et en permettant aux contribuables de se défendre et de disposer des voies de recours.

Wenzel (2004), en constatant que les normes personnelles telles que la morale et l'éthique, contrairement aux normes sociales dont les résultats sont non conclusifs. Ainsi, quand une personne ressent une forte intégration à un groupe, elle a tendance à adopter leurs normes sociales telles que la conformité et, au contraire, quand elle est faible, elle a tendance à les rejeter. Ils trouvent ainsi que, bien que les normes personnelles aient un effet direct sur la conformité fiscale, les normes sociales ne sont efficaces que lorsque l'identification est forte. Il faut alors chercher à confirmer ce sentiment d'identification à travers les campagnes de sensibilisation.

Braithwaite (2017) identifie cinq postures motivationnelles que les contribuables adoptent face à l'administration fiscale, tout en affirmant qu'il est possible d'adopter une ou plusieurs selon la situation :

- **L'engagement** : Le contribuable considère que le système fiscal est légitime et que ses impôts servent à financer les services publics et le développement du pays, le poussant à s'engager de manière volontaire grâce à la confiance vis-à-vis de l'autorité fiscale.
- **La capitulation** : En relation avec l'engagement, c'est une posture coopérative où le contribuable considère que l'administration veut son bien et qu'elle le traite équitablement tant qu'il coopère avec ses décisions qu'il considère comme légitimes.
- **La résistance** : C'est une posture de défi où le climat de méfiance est présent entre l'autorité fiscale et le contribuable qui la perçoit comme une force externe. Il la considère comme une entité pas toujours bienveillante et face à laquelle il doit être prêt à se défendre.
- **Le désengagement** : La posture est plus passive où le contribuable ne cherche pas à se défendre, mais plutôt où il est indifférent de la relation et son but est de se distancier le plus possible de l'administration fiscale.
- **Le jeu (game playing)** : La législation fiscale est considérée comme étant non plus un ensemble de règles à respecter, mais plutôt à contourner pour obtenir des avantages individuels. L'auteur avance que ces postures ne sont pas directement en lien avec les actions et qu'en réalité leur relation est faible.

Ainsi, un contribuable adoptant une posture engagée n'est pas nécessairement toujours respectueux de la législation fiscale et inversement, une personne désengagée n'est pas nécessairement encline à la pratique de l'évasion fiscale. L'administration fiscale doit distinguer entre les deux concepts et veiller à ne pas créer un sentiment de défiance en punissant de manière disproportionnée une personne qui a commis une infraction ponctuelle, mais qui au fond adopte une posture d'engagement, créant ainsi une méfiance à long terme et perdant par conséquent des ressources fiscales.

- **Le modèle de la pente glissante :**

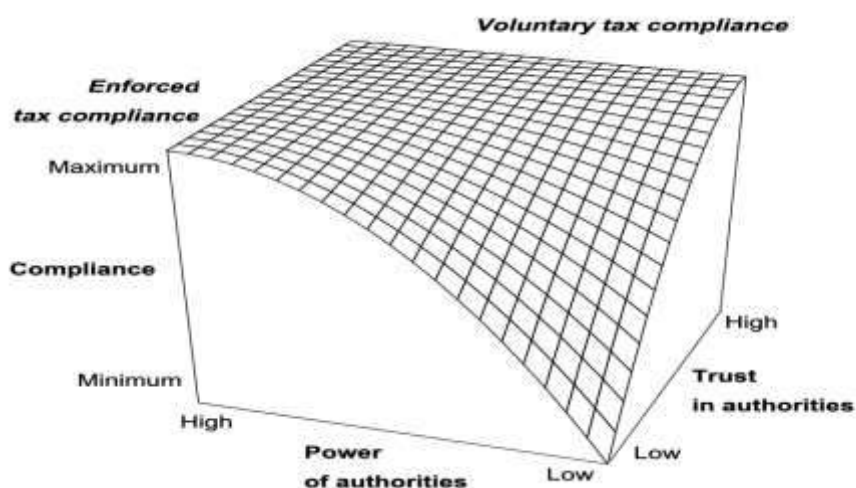
Une théorie plus moderne essaye d'expliquer le comportement de conformité en intégrant les deux piliers classiques qui sont le pouvoir perçu de l'administration fiscale et la confiance.

Proposé par Kirchler et al. (2008), le modèle de la pente glissante incorpore les dimensions de pouvoir et de confiance afin de comprendre les comportements de conformité et d'évasion. Ils affirment que la position adoptée par l'autorité fiscale est décisive dans le comportement de conformité.

Ainsi, dans un climat d'antagonisme où l'administration fiscale abuse de son pouvoir coercitif, le contribuable aura tendance à adopter une position de non-conformité. En parallèle, dans un climat de synergie où le contribuable est considéré comme une personne à servir, il aura tendance à se conformer de manière volontaire.

Le modèle présente trois axes : celui du pouvoir des autorités qui illustre la capacité à détecter et punir la fraude, l'axe de confiance qui montre la confiance des citoyens en l'administration comme étant juste, ainsi que l'axe de conformité qui mesure le niveau de paiement de l'impôt. Les auteurs affirment que si la confiance est perdue, le mécanisme de « pente glissante » à travers une diminution de la confiance en l'administration et la conformité est enclenché et qu'il est complexe de la regagner puisque tout acte sera considéré comme négatif par le contribuable. Ils appellent à adopter une approche réactive qui considère le citoyen comme un client auquel il faut faire confiance, tout en n'oubliant pas que la coercition est aussi nécessaire pour protéger les personnes honnêtes contre les fraudeurs.

Figure 1 : Le modèle de la pente glissante : la conformité volontaire et la conformité forcée

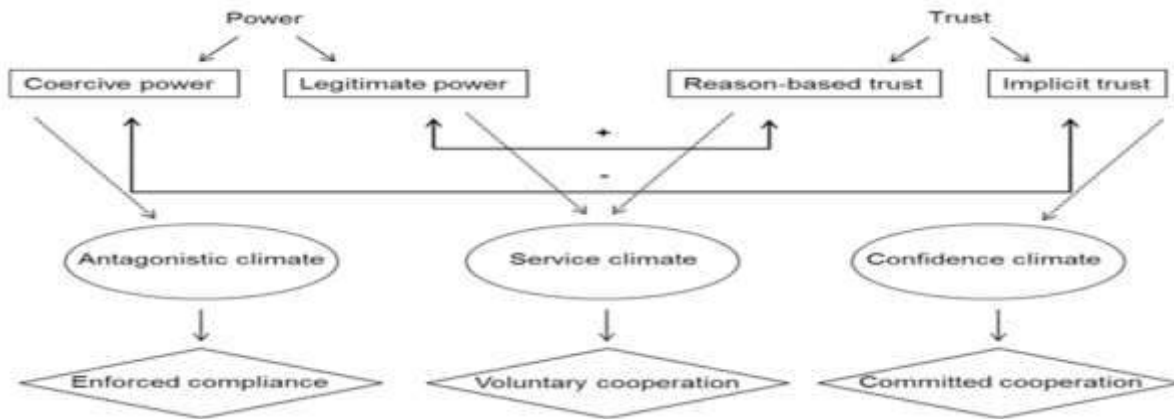


Source : Kirchler, Hoelzl et Wahl (2008)

Gangl et al (2012) étendent le modèle en distinguant entre deux types de pouvoirs de l'administration fiscale : le pouvoir coercitif basé sur sa capacité de détection de la fraude et de l'endiguer à travers les pénalités encourues, ainsi que le pouvoir légitime relatif à la confiance des citoyens en la légitimité de l'administration fiscale, en plus de deux types de confiance : une confiance implicite qui est automatique et affective, ainsi qu'une confiance de raison naissant d'un calcul raisonné considérant la compétence et le traitement équitable de l'administration.

Cette combinaison instaure trois types de climat : un climat antagoniste, de service et de confiance. Ce dernier est considéré comme le plus optimal puisque le citoyen et l'administration fiscale ont une confiance mutuelle dans le cadre d'un contrat implicite où chacun reconnaît ses devoirs et obligations.

Figure 2 : La dynamique entre le pouvoir et la confiance et les climats de coopération



Source : Gang, Hofmann, Pollai et Kirchler (2012)

2.3. Le contrôle fiscal au Maroc :

L'histoire du système fiscal marocain peut être divisée en quatre phases : Avant le protectorat, pour couvrir ses dépenses militaires, l'État se finançait par des impôts traditionnels, tels que la zakat, l'achour sur les revenus agricoles, la jezya en échange de la protection du sultan, le kharaj sur les terres des non-musulmans, la hedya, ancêtre des dons, et d'autres. Pendant le protectorat et afin de développer l'infrastructure du pays, l'État a introduit l'impôt sur les bénéfices, la TIC et les droits d'enregistrement et de timbre. Au lendemain de l'indépendance, l'État assoit la légitimité de l'impôt par la Constitution de 1962 et le Code des investissements de 1958 et établit le système fiscal moderne à travers la mise en place de la TVA en 1986, de l'IS en 1988 et de l'IGR en 1990 (CESE, 2012).

Le système fiscal marocain récent est composé de deux grandes familles de taxes et d'impôts, à savoir la fiscalité de l'État régie par le Code Général des Impôts (CGI) et la fiscalité locale régie par la loi n° 47.06 relative à la fiscalité des collectivités locales. Il repose essentiellement sur le régime déclaratif (AARAB.K, 2021), ce qui nécessite des procédures de contrôle fiscal afin d'assurer la sincérité des déclarations des contribuables et le recouvrement des recettes de l'État. Le contrôle vise à développer la conformité fiscale volontaire, à lutter contre la fraude fiscale, et à assurer l'équité fiscale devant l'impôt. Il est régi par le livre III du CGI, qui concerne les procédures liées au contrôle fiscal et les voies de recours des contribuables (commission locale et nationale de taxation, tribunal administratif).

La procédure de contrôle, commençant par la première notification jusqu'au recours à la CNRF, est divisée en deux volets : **La procédure de vérification** : elle débute par des travaux préparatoires du vérificateur pour comprendre la situation du contribuable et son secteur d'activité, puis le notifie du contrôle en joignant une charte du contribuable contenant les droits et obligations des deux parties. Une fois sur place, il effectue une première intervention en contrôlant la régularité de la forme (art. 212 CGI) et du fond. Lorsqu'il décide de rejeter une comptabilité ou de reconstituer le chiffre d'affaires, il doit absolument motiver sa décision, compte tenu des dispositions de l'article 213 du CGI. Il doit également motiver dans le corps de la notification les moyens et les méthodes utilisés pour la reconstitution du chiffre d'affaires servant à la détermination de la base d'imposition. Le deuxième volet est une **procédure de rectification** où le contribuable soit approuve la première procédure (accord amiable) ou conteste en justifiant sa décision. Il a alors la possibilité de recourir à la commission locale ou à la commission nationale de recours fiscaux (CNRF) (procédure administrative). Sinon, s'il conteste toujours la décision, il peut recourir au tribunal administratif.

3. Facteurs affectant la performance du contrôle fiscal :

3.1. Les facteurs organisationnels :

Ils sont liés principalement au support du management qui permet de fournir les moyens nécessaires au contrôleur afin qu'il mène à bien ses tâches. Nurebo et al.(2019) affirment l'impact du support du management aux côtés d'autres facteurs tels que la qualité de l'audit, ceux liés au contribuable, le caractère standardisé et intégré de l'administration fiscale. La pression que peut exercer la hiérarchie sur le contrôleur est aussi un facteur important à prendre en considération.

Alhadi et Nugrahanto (2021) avancent que, parmi les variables agissant négativement sur la qualité du contrôle fiscal, la pression du temps exercée par le top management impacte directement sur la qualité du contrôle effectué.

Ayalew (2014) affirme aussi que les facteurs liés au contexte organisationnel, l'indépendance de l'organisation et le support du top management affectent l'efficacité du contrôle. Il définit le contexte organisationnel comme le rôle privilégié donné à la fonction de contrôle dans l'administration fiscale comme fonction indépendante dotée de procédures claires et d'un rapport direct avec le top management afin de pouvoir communiquer clairement ses résultats. Abebaw (2020) donne le même rôle primordial au contexte organisationnel en le définissant comme ayant trait au budget alloué, à l'existence de critères objectifs d'évaluation, à la probité du département d'audit et au rôle dans la structure de l'organisation.

H1 : Les facteurs organisationnels impactent la performance du contrôle fiscal.

3.2. Les facteurs liés au contrôleur :

Dans son étude sur l'efficacité des systèmes d'information comptable sur l'efficacité du contrôle fiscal en Jordanie, Al Frijat (2014) trouve un impact positif sur la collecte d'impôts grâce notamment à l'existence de ressources humaines qualifiées, d'un système de contrôle efficace et d'un système informatique avancé. Dans une étude similaire au Kenya, Rotich, (2020) avance que la méthode de sélection des cas à contrôler et la capacité du staff influencent directement l'efficacité du contrôle, la capacité étant mesurée par le niveau de formation, l'expérience et l'adéquation avec les tâches.

En Malaisie, Nadiah et al., (2017) trouvent des résultats similaires dans leur étude sur les facteurs de performance des contrôleurs fiscaux. Ainsi, les compétences et les connaissances impactent la performance des contrôleurs. Ils distinguent entre les compétences interpersonnelles liées aux capacités de communication, de négociation, d'écoute et les capacités techniques, les deux étant importants pour définir la capacité à mener des contrôles efficaces. Adane (2020) avance lui aussi que la compétence, en plus de l'indépendance, est la base de tout contrôle performant.

En Tanzanie, Chalu & Mzee (2018) assurent eux à leur tour qu'un contrôle fiscal est performant lorsqu'il est mené par un vérificateur compétent, expérimenté et bien formé. Isa et Pope (2011) traitent aussi de la nécessité de permettre aux contrôleurs de bénéficier de formations continues afin d'élever leurs capacités techniques et interpersonnelles et d'accroître la performance de leurs tâches.

Niu (2010), dans le cadre du contexte américain et plus précisément de la division d'audit du département de New York chargé de la taxation et des finances, avance que le nombre de staff dédié à l'audit impacte directement la performance. Il avance qu'il faut un équilibre entre le coût lié au recrutement d'un nouvel agent et le bénéfice espéré en termes de recettes fiscales additionnelles. Supriyatin et al. (2019), dans leur étude en Indonésie, trouvent que les compétences de l'auditeur sont cruciales à la qualité de l'audit, en plus de la satisfaction au travail. Ils définissent la qualité de l'audit fiscal comme étant la probabilité que le vérificateur trouve une incompatibilité entre la déclaration fiscale du contribuable et les lois en vigueur.

Dans le même cadre de la qualité, Francis (2011) en traitant de l'audit de manière générale, avance qu'un audit de grande qualité est celui réalisé par des personnes compétentes et indépendantes.

H2 : Les facteurs liés au contrôleur impactent la performance du contrôle fiscal.

3.3. Les facteurs liés à l'infrastructure :

Majeed et Ismail (2022) dans le cadre de leur étude sur l'effet des NTIC sur la collecte d'impôts en IRAK, trouvent que le matériel, les logiciels, les ressources humaines, les bases de données et le réseau de communication impactent directement sur l'efficacité du contrôle fiscal mesurée par les niveaux d'évasion et de fraude fiscale.

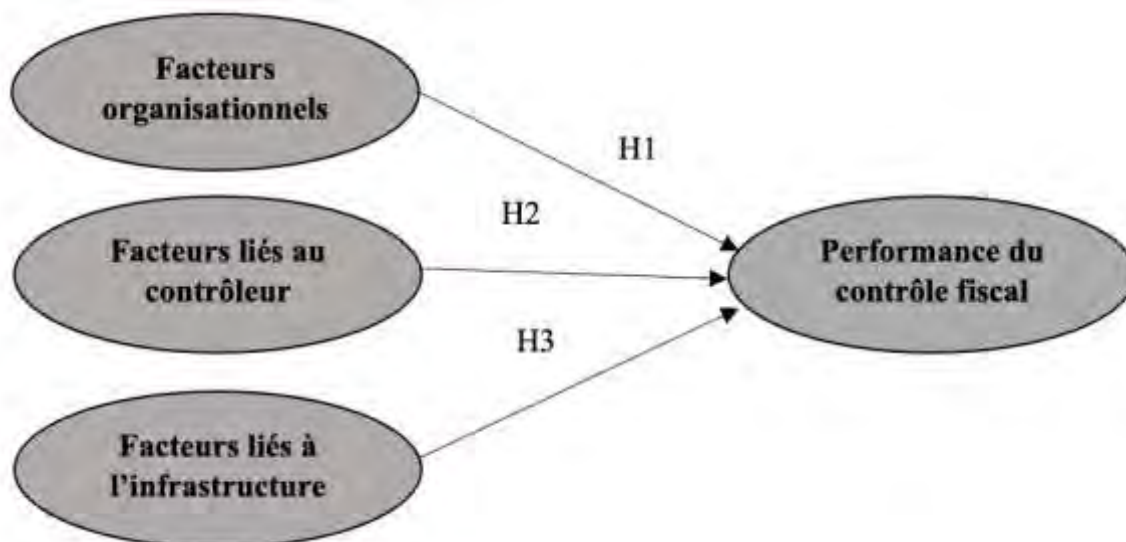
Pandoyo et Noor (2024) trouvent aussi que l'infrastructure impacte l'efficacité du contrôle fiscal. En effet, ils avancent que parmi les obstacles à cette efficacité est la qualité de l'information qui, dans le contexte de l'Indonésie, est caractérisée par une faible qualité due à l'absence de mises à jour et une dépendance accrue aux informations fournies par le contribuable lui-même.

Bierstaker et al., (2001) affirment que l'utilisation des technologies automatise les tâches répétitives et permet à l'auditeur de se focaliser sur les tâches complexes qui demandent un haut niveau de réflexion. TAREK et al. (2017) concluent aussi que l'utilisation des nouvelles technologies de l'information augmente la productivité de l'auditeur et l'aide dans chaque étape de l'audit.

Alhadi et Nugrahanto (2021) confirment eux aussi que les facteurs liés à la technologie en termes d'utilité, de facilité d'utilisation, de support de ressources technologiques impactent positivement sur la qualité du contrôle fiscal. Ils précisent que l'impact se trouve au niveau de la collecte des preuves et de l'information, ainsi que de l'aide à l'analyse des déclarations fiscales, ce qui diminue le temps consacré au contrôle et permet une application correcte des procédures. Ils recommandent un développement des technologies au niveau des administrations, en particulier celles impactant le travail de l'auditeur.

H3 : Les facteurs liés à l'infrastructure impactent la performance du contrôle fiscal

Figure 2 : Modèle conceptuel : Facteurs affectant la performance du contrôle fiscale



Source : Auteurs

Il ressort ainsi de la littérature que les facteurs qui façonnent la performance du contrôle fiscal convergent à travers les pays avec une importance différente pour chaque facteur et la manière

dont il l'impact. Ainsi, que ce soit les pays développés comme les États-Unis (Niu, 2010) ou les pays émergents tels que l'Indonésie (Supriyatin et al., 2019), il existe un consensus sur l'importance des facteurs liés au contrôleur. Notamment, la compétence, la formation et l'expérience sont considérées comme des piliers fondamentaux qui permettent d'améliorer cette performance, démontrant le rôle fondamental du facteur humain avant même d'en considérer d'autres. L'infrastructure, spécifiquement celle technologique, est aussi considérée comme un catalyseur de la performance en automatisant les tâches (Bierstaker et al., 2001), améliorant la collecte et l'analyse des données (Majeed et Ismail, 2022 ; Alhadi et Nugrahanto, 2021).

Il existe aussi des divergences sur la manière de considérer ces facteurs. Pour les facteurs organisationnels, les pays en développement tels que l'Éthiopie (Ayalew 2014 ; Abebaw, 2020) souffrent de problèmes d'indépendance de la fonction de contrôle et de transparence dans la procédure ainsi que de la disposition d'un budget suffisant. En parallèle, les pays en développement se concentrent plutôt sur l'optimisation des processus et la pression hiérarchique. Pour les facteurs d'infrastructure, les pays comme l'Indonésie (Pandoyo et Noor, 2024) ont comme problème la qualité et la mise à jour de leur base de données, et au contraire, les pays développés sont plutôt concentrés sur la valorisation de ces données par le machine learning et l'intelligence artificielle.

4. Conclusion :

Cette étude vise à clarifier les facteurs influençant la performance du contrôle fiscal à travers une revue de littérature narrative. Il en ressort que le concept même de performance de ce dernier est polysémique et touche à un ensemble de dimensions liées à la confiance, la transparence, l'efficacité, l'efficience, à l'intersection de disciplines telles que le management public et la psychologie. À travers une revue de littérature sur la définition du contrôle fiscal et ses différents indicateurs, ainsi que les facteurs qui affectent sa performance, cet article dresse un portrait de la performance du contrôle fiscal à travers l'efficacité, l'efficience et l'économie. L'efficacité est liée aux résultats directs du contrôle et à son impact sur le comportement fiscal et la confiance du contribuable. L'efficience est en lien avec l'optimisation des ressources dans le cadre de l'atteinte des objectifs. C'est la productivité et le rendement du contrôle qui mobilisent de manière optimale les ressources dévolues. Quant à l'économie, elle est en lien avec la réduction des coûts opérationnels et l'optimisation des procédures du contrôle.

L'étude a dans un deuxième temps listé les principaux facteurs qui affectent cette performance et les a classifiés en trois principaux : ceux liés à l'organisation (support du management, budget, procédures et indépendance), ceux liés aux contrôleurs (compétence, expérience, formation, nombre), et ceux liés à l'infrastructure (technologie, système d'information et qualité des données). Ainsi, l'importance d'un environnement favorable pour les vérificateurs en termes de ressources et de compétences est cruciale afin qu'ils puissent atteindre les objectifs qui leur sont dévolus dans le cadre de leur fonction.

De prochaines études pourraient tester empiriquement la pertinence de ces facteurs en réalisant des entretiens avec les agents chargés de la vérification afin d'appréhender de manière complète et nuancée le degré d'impact des facteurs cités dans l'étude ainsi que la pertinence des facteurs de performance listés.

Références :

- (1). Aarab, K. (2021). Le contrôle fiscal portant sur la vérification des entreprises au Maroc: Cadre procédural et authentification des garanties. *Revue Française d'Economie et de Gestion*, 2 (12).
- (2). Abebaw, L. (2020). *Factors affecting tax audit effectiveness: A study on category "A" and "B" tax payers in North Shewa Zone Revenue Office, Ethiopia*.

- (3). Adane, A. B. (2020). Determinants of tax audit effectiveness: In case of Gondar Zone revenue offices. *Research Journal of Finance and Accounting*, 11(23), 19-30. <https://doi.org/10.7176/RJFA/11-23-03>
- (4). Advani, A., Elming, W., & Shaw, J. (2023). The dynamic effects of tax audits. *Review of Economics and Statistics*, 105(3), 545-561.
- (5). Agapi, M. (2021). *Tax audit effectiveness and the variables affecting it* [Master Thesis].
- (6). Al Frijat, Y. (2014). *The impact of accounting information systems used in the Income Tax Department on the effectiveness of tax audit and collection in Jordan*.
- (7). Alhadi, I., & Nugrahanto, A. (2021). Tax audit quality: An empirical analysis of the use of information technology, competence, task complexity and time pressure. *Information Technology*.
- (8). Allingham, M. G., & Sandmo, A. (1972). Income tax evasion: A theoretical analysis. *Journal of Public Economics*, 1(3-4), 323-338.
- (9). Alm, J. (2019). What motivates tax compliance?. *Journal of economic surveys*, 33(2), 353-388.
- (10). Alm, J. (2019b). Tax compliance and administration. In A. J. Auerbach, R. Chetty, M. Feldstein, & E. Saez (Eds.), *Handbook of public economics* (Vol. 5, pp. 1-61). Elsevier.
- (11). Alm, J., & McKee, M. (2003). Tax compliance as a coordination game. *SSRN Electronic Journal*. <https://doi.org/10.2139/ssrn.895303>
- (12). Alm, J., McClelland, G. H., & Schulze, W. D. (1992). Why do people pay taxes? *Journal of Public Economics*, 48(1), 21-38.
- (13). Anastasiou, A., Kalligosfyris, C., & Kalamara, E. (2023). Measuring tax administrations efficiency using data envelopment analysis: Evidence from 26 European countries. *International Journal of Computational Economics and Econometrics*, 13(1), 61-109.
- (14). Andreoni, J., Erard, B., & Feinstein, J. (1998). Tax compliance. *Journal of Economic Literature*, 36(2), 818-860.
- (15). Andri, M., Winarningsih, S., & Devano, S. (2021). Effectiveness of tax audit in Indonesia. *Jurnal Akuntansi dan Bisnis*, 6(1), 41-54.
- (16). Ayalew, E. (2014). *Factors affecting tax audit effectiveness: A study on category 'A' taxpayers in Bahir Dar City Administration Revenue Office*.
- (17). Bapka, E. (2024). The effectiveness of tax control in the fight against tax evasion.
- (18). Bassey, E., Mulligan, E., & Ojo, A. (2022). A conceptual framework for digital tax administration—A systematic review. *Government Information Quarterly*, 39(4), 101754. <https://doi.org/10.1016/j.giq.2022.101754>
- (19). Beer, S., Kasper, M., Kirchler, E., & Erard, B. (2020). Do audits deter or provoke future tax noncompliance? Evidence on self-employed taxpayers. *CESifo Economic Studies*, 66(3), 248-264.
- (20). Belnap, A., Hoopes, J. L., Maydew, E. L., & Turk, A. (2022). Real effects of tax audits. *Review of Accounting Studies*. <https://doi.org/10.1007/s11142-022-09717-w>
- (21). Bergman, M., & Nevarez, A. (2005). The social mechanisms of tax evasion and tax compliance. *Política y Gobierno*, 12(1).
- (22). Bierstaker, J. L., Burnaby, P., & Thibodeau, J. (2001). The impact of information technology on the audit process: An assessment of the state of the art and implications for the future. *Managerial Auditing Journal*, 16(3), 159–164. <https://doi.org/10.1108/02686900110385489>
- (23). Boning, W. C., Guyton, J., Hodge, R., & Slemrod, J. (2020). Heard it through the grapevine: The direct and network effects of a tax enforcement field experiment on firms. *Journal of Public Economics*, 190, 104261.
- (24). Braithwaite, V. (2003). *Taxing democracy: Understanding tax resistance and compliance*. Ashgate Publishing.

- (25). Braithwaite, V. (2009). *Defiance in taxation and governance: Resisting the state*. Edward Elgar Publishing.
- (26). Braithwaite, V. (2017). *Taxing democracy: Understanding tax resistance and compliance*. Routledge.
- (27). Chalu, H., & Mzee, H. H. (2018). Determinants of tax audit effectiveness in Tanzania. *Managerial Auditing Journal*, 33(1), 35–63. <https://doi.org/10.1108/MAJ-06-2016-1390>
- (28). Chami, M., & Moussaoui, A. (2022). Le contrôle fiscal à l'ère de la dématérialisation de l'administration fiscale (Cas de la Direction Régionale de Marrakech). *Revue de management et cultures*, (7), 171-189.
- (29). Chebeso, G., Ghidey, K., & Zerihun, K. (2024). The impact of tax audits on tax compliance: A study on small and medium enterprises in Mekelle City. *Journal of Accounting and Finance*, 12(1), 45-58.
- (30). Christiansen, T. G. (2024). Dynamic effects of tax audits and the role of intentions. *Journal of Public Economics*, 234, 105121.
- (31). Clausing, K. A. (2007). Tax-motivated transfer pricing and U.S. multinational firms' behavior. *Journal of Public Economics*, 91(1-2), 193-212.
- (32). Clotfelter, C. T. (1983). Tax evasion and tax rates: An analysis of individual returns. *The Review of Economics and Statistics*, 65(3), 363-373.
- (33). de Carvalho Couy, J. P. (2015). *Assessing tax inspection performance* [Doctoral dissertation, KDI School].
- (34). Doğan, H. (2023). Evaluation of efficiency in Turkish tax audit system after structural reform via window analysis. *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 19(3), 983-1001.
- (35). Drogalas, G., Ioannis, S., & Karagiorgou, D. (2015). Tax audit effectiveness in Greek firms: Tax auditors perceptions. *Journal of Accounting and Taxation*, 7(7), 123–130. <https://doi.org/10.5897/JAT2015.0186>
- (36). Dubin, J. A., Graetz, M. J., & Wilde, L. L. (1990). The effect of audit rates on the federal individual income tax, 1977-1986. *National Tax Journal*, 43(4), 395-409.
- (37). Dubin, J. A. (2007). Criminal investigation enforcement activities and taxpayer noncompliance. *Public Finance Review*, 35(4), 500-529.
- (38). Erard, B., & Feinstein, J. S. (1994). Honesty and evasion in the tax compliance game. *The RAND Journal of Economics*, 25(1), 1-19.
- (39). Erard, B., Kasper, M., Kirchler, E., & Olsen, J. (2019). What influence do IRS audits have on taxpayer attitudes and perceptions? Evidence from a national survey. In *TAS Research and Related Studies* (pp. 78-130).
- (40). Fatheh, M. H., Shalal Nezhad, H., & Ized, F. (2022). Factors influencing the effectiveness of tax audit in Iran. *Quarterly Financial Accounting*, 14(53), 59-82.
- (41). Francis, J. R. (2011). A framework for understanding and researching audit quality. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 30(2), 125-152.
- (42). Frey, B. S., & Feld, L. P. (2002). *Deterrence and morale in taxation: An empirical analysis*.
- (43). Friedman, M. (1955). The role of government in education. In R. A. Solo (Ed.), *Economics and the Public Interest*. Rutgers University Press.
- (44). Gangl, K., Hofmann, E., Pollai, M., & Kirchler, E. (2012). The dynamics of power and trust in the “Slippery Slope Framework” and its impact on the tax climate. *Working Paper Series of the Center of Public Finance*, 3.
- (45). Gameda, T. (2020). Risk based tax audit practices in Ethiopia, Evidence from Western Addis Ababa small taxpayers branch office. *Research Journal of Finance and Accounting*, 11(12).

- (46). Gemmell, N., & Ratto, M. (2012). Behavioral responses to taxpayer audits: Evidence from random taxpayer inquiries. *National Tax Journal*, 65(1), 33-57.
- (47). Hebous, S., Jia, Z., Løyland, K., Thoresen, T. O., & Øvrum, A. (2023). Do audits improve future tax compliance in the absence of penalties? Evidence from random audits in Norway. *Journal of Economic Behavior & Organization*, 207, 305-326.
- (48). Isa, K., & Pope, J. (2011). Corporate tax audits: Evidence from Malaysia. *Global Review of Accounting and Finance*, 2(1), 42-56.
- (49). Kahneman, D., & Tversky, A. (1979). Prospect theory: An analysis of decision under risk. *Econometrica*, 47(2), 263-291.
- (50). Kasper, M., & Alm, J. (2022). Audits, audit effectiveness, and post-audit tax compliance. *Journal of Economic Behavior & Organization*, 195, 87–102. <https://doi.org/10.1016/j.jebo.2022.01.003>
- (51). Kastlunger, B., Kirchler, E., Mittone, L., & Pitters, J. (2009). Sequences of audits, tax compliance, and taxpaying strategies. *Journal of Economic Psychology*, 30(3), 405-418.
- (52). Keynes, J. M. (1937). The general theory of employment. *The Quarterly Journal of Economics*, 51(2), 209-223.
- (53). Kirchler, E., Hoelzl, E., & Wahl, I. (2008). Enforced versus voluntary tax compliance: The “slippery slope” framework. *Journal of Economic Psychology*, 29(2), 210–225. <https://doi.org/10.1016/j.joep.2007.05.004>
- (54). Klepper, S., & Nagin, D. (1989). The deterrent effect of perceived certainty and severity of punishment revisited. *Criminology*, 27(4), 721-746.
- (55). Kleven, H. J., Knudsen, M. B., Kreiner, C. T., Pedersen, S., & Søgaaard, E. (2011). Unwilling or unable to cheat? Evidence from a tax audit experiment in Denmark. *Econometrica*, 79(3), 651-692.
- (56). Kusuma, K., Supriyadi, & Sulfan. (2023). Determinants of tax audit effectiveness according to tax auditor perception.
- (57). Lediga, C., Riedel, N., & Strohmaier, K. (2023). *Tax enforcement spillovers—Evidence from business tax audits in South Africa*.
- (58). Lediga, C., Riedel, N., & Strohmaier, K. (2020, January). What you do (and what you don't) get when expanding the net-evidence from forced taxpayer registrations in South Africa. In *Proceedings. Annual Conference on Taxation and Minutes of the Annual Meeting of the National Tax Association* (Vol. 113, pp. 1-72). National Tax Association.
- (59). Maciejovsky, B., Kirchler, E., & Schwarzenberger, H. (2007). Misperception of chance and loss repair: On the dynamics of tax compliance. *Journal of Economic Psychology*, 28(6), 678–691. <https://doi.org/10.1016/j.joep.2007.02.002>
- (60). Magalhaes, A., Serrasqueiro, R., & Dias, P. (2024). *Can the fight against tax avoidance be one click away?*. SSRN. <https://ssrn.com/abstract=4902511>
- (61). Majeed, B. A., & Ismail, S. K. (2022). The effect of information technology on raising the efficiency of tax collection: An exploratory study in the branches of the General Commission of Tax in Bagdad. *Academy of Strategic Management Journal*, 21, 1-16.
- (62). Mazzolini, G., Pagani, L., & Santoro, A. (2022). The deterrence effect of real-world operational tax audits on self-employed taxpayers: Evidence from Italy. *International Tax and Public Finance*, 29(4), 1014–1046. <https://doi.org/10.1007/s10797-021-09707-9>
- (63). Melat, A. (2016). *Factors affecting tax audit effectiveness evidence from large tax payers office of Ethiopian revenue and customs authority*. Addis Ababa University.
- (64). Mittone, L. (2006). Dynamic behaviour in tax evasion: An experimental approach. *The Journal of Socio-Economics*, 35(5), 813–835. <https://doi.org/10.1016/j.socec.2005.11.065>

- (65). Mittone, L., Panebianco, F., & Santoro, A. (2017). The bomb-crater effect of tax audits: Beyond the misperception of chance. *Journal of Economic Psychology*, 61, 225–243. <https://doi.org/10.1016/j.joep.2017.04.007>
- (66). Munjeyi, E., & Schutte, D. (2025). Development of an artificial intelligence framework to combat tax noncompliance in Botswana. *Acta Commercii*, 25(1), a12.
- (67). Musgrave, R. A. (1959). *The theory of public finance*. McGraw-Hill.
- (68). Nadiah, A. H., Hajar, A. M. S., & Zarinah, A. R. (2017). The influence of core competency skills of IRBM tax auditors towards their performance. *Journal of Fundamental and Applied Sciences*, 9(5S), 845-862. <https://doi.org/10.4314/jfas.v9i5s.68>
- (69). Niu, Y. (2010). *Tax audit productivity in New York State*.
- (70). Nurebo, B. Y., Lekaw, D. M., & Miriam, M. (2019). Effectiveness of tax audit: A study in Kembata Tembaro Zone, Southern Ethiopia.
- (71). OCDE. (2006). *Strengthening tax audit capabilities: General principles and approaches*. OCDE Publishing.
- (72). OCDE. (2017). *Relever les défis fiscaux posés par l'économie numérique, Action 1 - Rapport final 2015*. <https://doi.org/10.1787/9789264252141-fr>
- (73). Pandoyo, P., & Noor, C. (2024). Analysis of the effectiveness of implementing tax audit in achieving tax revenue target at the Enam Foreign Capital Investment Tax Services Office. *International Journal of Economics, Management, Business, and Social Science (IJEMBIS)*, 4(1), 1-13. <https://doi.org/10.59889/ijembis.v4i1.343>
- (74). Pissarides, C. A., & Weber, G. (1989). An expenditure-based estimate of Britain's black economy. *Journal of Public Economics*, 39(1), 17-32.
- (75). Plumley, A. H. (1996). *The determinants of individual income tax compliance: Estimating the impacts of tax policy, enforcement, and IRS responsiveness* [Doctoral dissertation, Harvard University].
- (76). Raig, J., Pope, J., & Pinto, D. (2014). Determinants of effective tax investigations in Malaysia. *New Zealand Journal of Taxation Law and Policy*, 20(4), 390-411.
- (77). Rotich, C. C. (2020). *Factors affecting tax audit effectiveness in Kenya Revenue Authority: A case of South Rift-Valley Region*.
- (78). Samitah, S. (2019). *Determinants of field tax auditors' productivity: A case of Inland Revenue Board of Malaysia*.
- (79). Siglé, M. A., Kirchler, E., Muehlbacher, S., & Sigle, M. (2024). Tax audit quality: The role of experience and technology readiness in a digitalized world. *SSRN Electronic Journal*. <https://doi.org/10.2139/ssrn.4796000>
- (80). Slemrod, J. (Ed.). (1992). *Do taxes matter? The impact of the Tax Reform Act of 1986*. MIT Press.
- (81). Slemrod, J., Blumenthal, M., & Christian, C. (2001). Taxpayer response to an increased probability of audit: Evidence from a controlled experiment in Minnesota. *Journal of Public Economics*, 79(3), 455-483.
- (82). Smith, A. (1937). *An inquiry into the nature and causes of the wealth of nations*. Modern Library. (Original work published 1776)
- (83). Sohaimi, N. F. (2022). *Factors influencing audit quality in tax audit among IRBM's tax audit officer in Malaysia*.
- (84). Stiglitz, J. E. (2015). The origins of inequality, and policies to contain it. *National Tax Journal*, 68(2), 425-448.
- (85). Supriyatin, E., Iqbal, M. A., & Indradewa, R. (2019). Analysis of auditor competencies and job satisfaction on tax audit quality moderated by time pressure (Case study of Indonesian tax offices). *International Journal of Business Excellence*, 19(1), 119-136.

- (86). Tait, A. A. (1988). *Value added tax: International practice and problems*. International Monetary Fund.
- (87). Tarek, M., Mostaq, M., & Basuony, M. (2017). The implication of information technology on the audit profession in developing country: Extent of use and perceived importance. *International Journal of Accounting & Information Management*, 25(2), 238-255.
- (88). Tefera, T. (2021). *Assessment of tax audit effectiveness: The case of Addis Ababa City Government Revenue Authority Large Tax Payer's Branch Office (based on auditors perception)* [Doctoral dissertation, St. Mary's University].
- (89). Torgler, B. (2007). *Tax compliance and tax morale: A theoretical and empirical analysis*. Edward Elgar Publishing.
- (90). Torgler, B., & Schaltegger, C. A. (2005). *Tax morale and fiscal policy* (CREMA Working Paper No. 2005-30).
- (91). Van Apeldoorn, L. (2018). BEPS, tax sovereignty and global justice. *Critical Review of International Social and Political Philosophy*, 21(4), 478-499.
- (92). Van Dijke, M., & Verboon, P. (2010). Trust in authorities as a boundary condition to procedural fairness effects on tax compliance. *Journal of Economic Psychology*, 31(1), 80-91.
- (93). Wenzel, M. (2004). An analysis of norm processes in tax compliance. *Journal of Economic Psychology*, 25(2), 213-228.
- (94). Xu, W., Zeng, Y., & Zhang, J. (2011). Tax enforcement as a corporate governance mechanism: Empirical evidence from China. *Corporate Governance: An International Review*, 19(1), 25–40. <https://doi.org/10.1111/j.1467-8683.2010.00831>.
- (95). Yitzhaki, S. (1974). A note on "Income tax evasion: A theoretical analysis". *Journal of Public Economics*, 3(2), 201-202.