

Le contrôle fiscal entre efficacité et performance : Une revue de littérature

Tax audit between effectiveness and performance: A literature review

El-Mustapha BAHA, (Doctorant)

*Equipe de Recherche Pluridisciplinaire en Gestion
 Faculté des Sciences Juridiques, Economiques et Sociales d'Agadir
 Université IBN ZOHR, Maroc*

Lhassane JAOUHARI, (Enseignant chercheur)

*Equipe de Recherche Pluridisciplinaire en Gestion
 Faculté des Sciences Juridiques, Economiques et Sociales d'Agadir
 Université IBN ZOHR, Maroc*

Adresse de correspondance :	Faculté des Sciences Juridiques, Economiques et Sociales d'Agadir Université IBN ZOHR, Maroc B.P 8658 Téléphone : 05 28 23 28 20
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	BAHA, E.-M., & JAOUHARI, L. (2026). Le contrôle fiscal entre efficacité et performance : Une revue de littérature. <i>International Journal of Accounting, Finance, Auditing, Management and Economics</i> , 7(2), 119–139. https://doi.org/10.5281/zenodo.18163225
Licence	Cet article est publié en open Access sous licence CC BY-NC-ND

Received: 20/11/2025

Accepted: 22/01/2026

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

ISSN: 2658-8455

Volume 7, Issue 02 (2026)

Le contrôle fiscal entre efficacité et performance : Une revue de littérature

Résumé :

Le contrôle fiscal est un outil essentiel pour garantir le respect des obligations fiscales par les contribuables, lutter contre la fraude et sécuriser les recettes fiscales de l'État. Cependant, il ne suffit pas d'être efficace, encore faut-il que le contrôle soit performant. Ce dilemme entre efficacité et performance est au cœur des préoccupations des administrations fiscales modernes. L'objectif de ce travail de recherche est de clarifier à travers une revue de la littérature narrative les concepts de l'efficacité et celui de la performance du contrôle fiscal et de démontrer l'importance de l'efficacité du contrôle fiscal pour toute administration fiscale dans la réalisation de son objectif ultime qui est la conformité fiscale des contribuables et la minimisation des niveaux de fraude et d'évasion fiscale. Cette recherche contribue à enrichir la littérature sur la performance dans le champ fiscal en démontrant que la performance du contrôle fiscal est une notion systémique, où l'efficacité n'est qu'un levier parmi d'autres.

Mots clés : Contrôle fiscal, efficacité du contrôle fiscal, performance du contrôle fiscal, performance publique, gouvernance fiscale.

JEL Classification : H11, H83, M42

Type du papier : Recherche Théorique

Abstract:

Tax audits are an essential tool for ensuring that taxpayers comply with their tax obligations, combating fraud, and securing government tax revenues. However, it is not enough for audits to be effective; they must also be performant. This dilemma between effectiveness and performance is a key concern for modern tax administrations. The objective of this research is to clarify, through a narrative review of the literature, the concepts of effectiveness and performance in tax audits and to demonstrate the importance of tax audit effectiveness for any tax administration in achieving its ultimate goal of taxpayer compliance and minimizing levels of tax fraud and evasion. This research contributes to the literature on performance in the tax field by demonstrating that tax audit performance is a systemic concept, where effectiveness is only one lever among others.

Keywords: Tax audit, tax audit effectiveness, tax audit performance, public performance, tax governance.

Classification JEL: H11, H83, M42

Paper type: Theoretical Research

1. Introduction

Le contrôle fiscal est un instrument central de la politique fiscale et de la mobilisation des recettes au sein de toute administration fiscale. En plus de son rôle essentiellement budgétaire, le contrôle fiscal joue aussi un rôle important dans la dissuasion de l'évasion et de la fraude fiscale et dans l'amélioration du niveau global de conformité des contribuables.

Pour remplir ses fonctions, le contrôle fiscal doit être efficace. En effet, un contrôle fiscal inefficace peut mener à la chute des recettes recouvrées et à la diminution de la conformité volontaire des contribuables au fil du temps. Par conséquent, la probabilité d'évasion et de fraude fiscale augmente et les recettes fiscales globales diminuent.

L'efficacité du contrôle fiscal joue un rôle clé dans l'effet dissuasif spécifique des contrôles fiscaux. Les contribuables rapportent une portion plus élevée de leurs revenus suite à un contrôle fiscal qui a mis en lumière tous les revenus non déclarés, alors que des contrôles inefficaces diminuent la conformité aux règles après contrôle (Kasper & Alm, 2022).

La littérature scientifique ayant abordé le concept de l'efficacité du contrôle fiscal, laisse apparaître l'absence d'une définition claire et unique de ce concept ainsi qu'une grande divergence concernant les indicateurs de mesure de cette efficacité, même si la plupart des définitions convergent vers une vision court-termiste (Détection de la fraude, Recettes additionnelles générées).

Cependant, bien que l'efficacité du contrôle fiscal puisse refléter la capacité de l'administration à réaliser ses objectifs à court terme, notamment en termes de détection de la fraude et de collecte des recettes, elle ne peut pas être considérée comme la seule mesure de la valeur totale générée par le contrôle fiscal, d'où le besoin d'autres indicateurs de mesures qualitatifs permettant de dépasser cette vision purement monétaire de l'action des services en charge du contrôle fiscal (Ernst & Young, 2018). En se concentrant uniquement sur les résultats financiers et sur la capacité de détection de la fraude, cette approche offre une perspective quantitative et fragmentée du contrôle fiscal, négligeant les aspects qualitatifs, institutionnels et sociétaux de son intervention.

Par conséquent, l'évaluation de la performance du contrôle fiscal ne peut se restreindre à une analyse strictement quantitative des résultats obtenus. Elle évoque plutôt une démarche systémique qui allie efficacité opérationnelle, efficience dans l'emploi des ressources, pertinence stratégique des dispositifs de contrôle et génération de valeur publique pérenne. Ainsi, le contrôle fiscal se transforme en un outil de gestion globale de la politique fiscale, dont la performance est déterminée à la fois par sa capacité à réaliser les buts financiers et son influence sur la conformité, la confiance, l'équité et la légitimité du cadre fiscal.

Cette distinction entre les deux concepts s'explique par la divergence des cadres théoriques mobilisés dans la littérature scientifique. L'efficacité du contrôle fiscal est principalement analysée à travers des approches économiques et comportementales (Allingham & Sandmo, 1972; Becker, 1968; Kirchler, 2007) centrées sur l'impact du contrôle sur les recettes fiscales et la conformité des contribuables. À l'inverse, la performance du contrôle fiscal s'inscrit dans les cadres du management public et de performance publique (Bouckaert & Halligan, 2008; Hood, 1991), et renvoie à l'efficience de l'action administrative au regard des ressources mobilisées et des résultats produits.

Par ailleurs, la confusion fréquemment observée dans le champ fiscal entre les concepts d'efficacité et de performance du contrôle fiscal rend nécessaire une clarification des deux concepts souvent mobilisés de manière interchangeable dans la littérature sans distinction analytique explicite, ce qui entretient des ambiguïtés conceptuelles et méthodologiques dans l'évaluation des dispositifs de contrôle fiscal.

Notre objectif à travers ce travail de recherche est de clarifier, à partir d'une revue de littérature narrative, les concepts d'« efficacité » et de « performance » en matière de contrôle fiscal en

tant que mission de contrôle de conformité exercée par les administrations fiscales. Pour cela, notre analyse se limitera aux travaux de recherche consacrés au contrôle fiscal exercé par l'administration fiscale, à l'exclusion de l'audit fiscal, lequel constitue une mission de nature contractuelle réalisée par des prestataires privés et ayant des objectifs et des cadres normatifs distincts de ceux qui régissent l'action de contrôle menée par les administrations fiscales.

Nous essayerons également de distinguer les différents cadres théoriques mobilisés pour l'étude des deux concepts et leurs implications pour l'administration fiscale avant de proposer une lecture intégrée de la contribution de l'efficacité contrôle fiscal à la performance du contrôle fiscal.

Dès lors, se pose la question centrale suivante :

Dans quelle mesure l'efficacité du contrôle fiscal, appréhendée principalement à travers une logique budgétaire et dissuasive, contribue-t-elle à la performance globale du contrôle fiscal, dans un contexte marqué par l'absence de modèle théorique intégré et une faible mobilisation des théories de la gouvernance publique ?

Pour répondre à cette question centrale, nous formulons les sous-questions suivantes auxquelles nous tenterons de répondre via cette étude théorique :

- Quels éléments communs et quelles divergences conceptuelles ressortent des définitions de l'efficacité du contrôle fiscal dans la littérature ?
- Quelles dimensions constitutives permettent de caractériser la performance du contrôle fiscal ?
- En quoi les processus organisationnels, la gouvernance du contrôle fiscal et la légitimité perçue jouent-ils un rôle dans le passage de l'efficacité à la performance globale du contrôle fiscal ?

Pour répondre à notre problématique centrale et aux questions de recherche qui en découlent nous allons procéder comme suit :

Dans un premier lieu, nous allons présenter le cadre conceptuel, à travers une synthèse des travaux de recherche ayant traité les concepts de contrôle fiscal, d'efficacité de contrôle fiscal et de performance du contrôle fiscal. Cette partie de revue de la littérature sera complétée par la présentation d'une synthèse des principales théories mobilisées pour traiter notre problématique de recherche. Dans un second temps, nous allons présenter notre méthodologie de recherche. Les résultats obtenus sont ensuite présentés et discutés à la lumière du cadre conceptuel et théorique retenu pour enfin terminer par la formulation d'une conclusion ouvrant sur des pistes de recherche futures.

2. Revue de la littérature

2.1. Le contrôle fiscal

2.1.1. Définition du contrôle fiscal

Le contrôle fiscal est une composante essentielle et significative des activités de contrôle de conformité exercées par l'administration fiscale en contre partie du système déclaratif. C'est l'ensemble des opérations visant à s'assurer si un contribuable a évalué et déclaré correctement sa dette fiscale et s'il a rempli ses autres obligations (OCDE, 2006).

Le contrôle fiscal peut prendre différentes formes (contrôle sur place, contrôle sur pièces, etc.) et s'effectue selon diverses approches qui varient d'un pays à un autre en fonction des particularités propres à chaque pays. Aussi, les méthodes et formes de contrôle sont conçues en tant que réponses stratégiques aux contraintes propres à chaque système fiscal.

En pratique, il s'agit de la conduite par le personnel de l'administration fiscale d'une vérification sur place ou sur pièces des déclarations d'un contribuable sélectionné pour s'assurer qu'il a correctement respecté ses obligations de déclaration et de paiement. Cela peut parfois inclure

un examen approfondi des déclarations du contribuable, de ses livres de comptes et d'autres informations connexes (Isa & Pope, 2010; Melliniawati & Mulyono, 2023).

L'une des fonctions essentielles des agents de l'administration fiscale est de contrôler les déclarations des contribuables afin de déterminer s'ils ont respecté la législation fiscale (Zewdie et al., 2024). En d'autres termes, le contrôle fiscal est l'occasion pour l'administration fiscale d'examiner l'exactitude des déclarations fiscales d'un contribuable et son respect de la législation fiscale (Chebeso et al., 2024).

Par ailleurs, le contrôle fiscal se distingue de l'audit fiscal qui est une mission contractuelle dans laquelle un professionnel indépendant (expert-comptable, comptable agréé, conseiller fiscal...) procède à l'analyse de tous les aspects fiscaux d'une entreprise en vue de fournir cet élément d'information sur l'importance du risque fiscal encouru (Chadefaux, 1987).

Tableau 1 : Typologies des définitions du contrôle fiscal

Typologies	Définition	Implication en termes d'efficacité	Implication en termes de performance
Juridique	Le pouvoir dévolu, en vertu de la loi, à l'administration fiscale pour procéder au contrôle des déclarations des contribuables	L'efficacité est mesurée par la capacité de détection des schémas d'évasion et de fraude fiscale sur les déclarations	La performance dépend de la bonne organisation administrative, de la qualité du cadre juridique et des procédures de contrôle
Economique/ Dissuasive	Le contrôle fiscal est un instrument qui a un rôle budgétaire et dissuasif	L'efficacité est évaluée par les recettes additionnelles générées	La performance peut inclure l'optimisation des coûts de contrôle et la réduction de la fraude
Comportementale	Le contrôle fiscal vise à influencer le comportement des contribuables, en modifiant leurs perceptions du risque, de l'équité et de la légitimité de l'impôt	L'efficacité est liée à la modification durable des comportements et au renforcement de la conformité volontaire	La performance s'apprécie par la capacité du dispositif à renforcer la perception de l'équité, de la relation avec les contribuables et de la légitimité perçue de la fonction de contrôle
Gouvernance	Le contrôle fiscal est un mécanisme pour garantir la conformité des contribuables tout en conciliant efficacité administrative et intérêt général	L'efficacité peut être secondaire, évaluée en fonction de la contribution aux objectifs globaux de l'administration fiscale	La performance est multi-dimensionnelle: rendement, efficience, qualité du processus, garanties des contribuables, équité...

Source : Auteurs

2.1.2. Rôle du contrôle fiscal

En effet, le rôle du contrôle fiscal ne se limite pas à la simple vérification des déclarations des contribuables, mais doit répondre à plusieurs autres finalités. Il s'agit essentiellement, en plus de veiller à assurer la régularité et la sincérité des déclarations, de dissuader la fraude et l'évasion fiscales, de garantir le financement des dépenses publiques et de renforcer la conformité fiscale et l'équité devant l'impôt. Pour être performant, le contrôle fiscal doit exercer pleinement les rôles suivants :

Un rôle dissuasif

Pour (Karyeija, 2021), le contrôle fiscal permet de s'assurer que les contribuables soumettent des déclarations conformes et de garantir le respect des lois fiscales, ce qui permet, de minimiser le niveau d'évasion et de fraude fiscales et de réduire par conséquent l'écart fiscal (écart entre l'impôt dû et l'impôt perçu) (Mengist & Kumar, 2019).

Un dispositif de contrôle fiscal qui favorise l'identification des risques, la détection des infractions fiscales et l'application de sanctions appropriées contribuera à accroître la vigilance des contribuables, car toute tentative d'évasion fiscale est susceptible d'être détectée et pénalisée. Ceci permettra à l'administration fiscale d'avoir une influence considérable sur l'ensemble de la population fiscale, au lieu d'avoir un effet limité uniquement sur le contribuable spécifiquement sélectionné pour contrôle (Biber, 2010; Kasper & Alm, 2022).

Selon (Kasper & Alm, 2022), le contrôle fiscal est un instrument essentiel pour établir et maintenir la conformité fiscale, et l'augmentation du nombre des contrôles par l'administration fiscale a un impact direct (dissuasion spécifique des contribuables contrôlés) et indirect (dissuasion générale concernant même les contribuables non encore contrôlés) sur le comportement des contribuables.

Ainsi, le contrôle fiscal ne sert pas seulement d'instrument de contrôle et de sanction pour les contribuables non conformes, il est également un élément crucial qui favorise l'amélioration du degré de conformité fiscale volontaire en exerçant une influence dissuasive sur les contribuables soumis au contrôle (Advani et al., 2023; Kleven et al., 2011) ainsi que sur ceux qui n'ont pas été soumis au contrôle (Biber, 2010; Doda & Chinniah, 2014; Isa & Pope, 2010).

Un rôle budgétaire

Selon (Kasper & Alm, 2022), l'impact direct du contrôle fiscal consiste, en plus de l'effet de dissuasion, en l'augmentation des recettes du trésor par l'application d'impôts additionnels (Redressements des bases déclarées, rappels de taxes et impôts non versés, pénalités et majorations...) aux contribuables soumis au contrôle.

En plus, l'existence d'une structure de contrôle fiscal efficace au sein d'une administration fiscale pourrait garantir une collecte optimale des impôts et taxes et une sensibilisation accrue des contribuables aux lois fiscales en vigueur (Karyeija, 2021).

Pour (Barreca & Ramachandran, 2004), le contrôle fiscal est principalement utilisé par les administrations fiscales pour assurer la conformité aux lois fiscales et préserver les recettes fiscales qui y sont liés. Le contrôle fiscal encourage de manière indirecte la conformité volontaire à la loi et entraîne directement une augmentation des recettes fiscales, contribuant ainsi à réduire l'écart entre l'impôt qui devrait être perçu et celui effectivement collecté par les autorités fiscales (l'écart fiscal ou Tax Gap).

Un rôle pédagogique

Au-delà de ses rôles classiques de dissuasion de la fraude et de collecte des recettes fiscales, le contrôle fiscal est également un instrument pédagogique qui doit permettre d'informer, d'accompagner et d'orienter les contribuables afin de prévenir les erreurs déclaratives et de renforcer la compréhension des règles comptables et fiscales. Une telle approche, caractérisée par l'éducation et le soutien, est plus prometteuse pour persuader les contribuables de se conformer à la loi (Kirchler, 2007). Cette dimension pédagogique contribue à l'amélioration durable du civisme fiscal et à la consolidation de la relation de confiance entre l'administration fiscale et les contribuables, constituant ainsi un levier essentiel des stratégies contemporaines de conformité coopérative (cooperative compliance).

En effet, si des mesures coercitives sont toujours nécessaires pour dissuader les contrevenants délibérés, cette approche de sanction peut s'avérer non adéquate pour l'autre partie des contribuables dont les manquements aux obligations fiscales résultent souvent d'une mauvaise compréhension de ces obligations, de la complexité des textes ou d'erreurs involontaires. Une approche axée sur le soutien et l'éducation demeure donc plus efficace pour ces contribuables qui souhaitent se conformer volontairement mais qui ont besoin de l'aide et de l'accompagnement de l'administration fiscale (OCDE, 2010).

Un rôle redistributif (équité fiscale)

Dans les systèmes fiscaux déclaratifs, le contrôle fiscal constitue un instrument central de garantie de l'équité, dans la mesure où ces systèmes reposent principalement sur l'auto-déclaration des contribuables. Ce système expose l'impôt à des risques de sous-déclaration et de comportements opportunistes susceptibles de compromettre l'égalité devant la charge fiscale (Allingham & Sandmo, 1972; Slemrod, 2007). Le contrôle fiscal intervient alors comme un mécanisme correctif fondamental permettant d'assurer l'équité fiscale, en veillant à ce que des contribuables placés dans des situations économiques comparables supportent une imposition similaire et en s'assurant que la contribution fiscale reflète effectivement la capacité contributive de chacun.

Le contrôle fiscal, à travers la vérification et la correction des déclarations permet alors de réduire les écarts de non-conformité qui créent des injustices entre les contribuables.

2.2. L'efficacité du contrôle fiscal

2.2.1. Importance d'un contrôle fiscal efficace

L'efficacité du contrôle fiscal est cruciale tant pour les finances publiques que pour l'équité du système fiscal dans son ensemble. Un contrôle fiscal efficace contribue non seulement à optimiser la collecte des recettes fiscales en diminuant les actions frauduleuses des contribuables, mais également à renforcer la crédibilité et l'autorité de l'administration fiscale. Il agit comme un facteur de dissuasion crucial en encourageant les contribuables à respecter volontairement leurs obligations, contribuant de cette manière à l'élargissement de l'assiette fiscale et à l'augmentation des recettes fiscales.

Selon (Kasper & Alm, 2022), L'efficacité du contrôle fiscal est un déterminant important de son effet dissuasif spécifique. Les contribuables déclarent une plus grande part de leurs revenus après avoir subi un contrôle qui a détecté tous les revenus non déclarés, tandis que les contrôles inefficaces réduisent le respect des règles après le contrôle.

L'efficacité du contrôle fiscal est une question complexe et multidimensionnelle qui a été étudiée de manière limitée dans la littérature sur la comptabilité et l'audit (Anastasiou et al., 2024). Cette dernière se concentre souvent sur les aspects techniques et juridiques du contrôle fiscal que sur son efficacité et ses effets réels sur le comportement des contribuables.

Saisir le concept de l'efficacité du contrôle fiscal s'avère complexe pour diverses raisons. D'une part, les objectifs du contrôle fiscal sont très variés (génération de recettes fiscales additionnelles, répression des fraudeurs, dissuasion, éducation des contribuables, etc.). D'autre part, parce que les objectifs définis pour le contrôle fiscal peuvent se trouver contradictoires à divers niveaux (objectifs à court terme contre objectifs à long terme, objectifs de l'administration fiscale contre droits des contribuables, etc.).

La littérature scientifique montre l'absence de consensus concernant la définition de l'efficacité du contrôle fiscal et ses indicateurs de mesure (Baha et al., 2025). En effet, ce concept a été examiné sous différents angles par les chercheurs, conduisant à une variété d'interprétations et d'indicateurs de mesure.

2.2.2. Approches conceptuelles et indicateurs de mesure de l'efficacité du contrôle fiscal

Certains chercheurs ont défini l'efficacité du contrôle fiscal comme étant la capacité de l'administration fiscale à détecter les infractions fiscales (Drogalas et al., 2015; Kasper & Alm, 2022; Rablen, 2014; Raig et al., 2014).

Dans une étude dédiée à l'analyse des éléments influant l'efficacité du contrôle fiscal en Éthiopie, (Simret et al., 2021) ont mesuré l'efficacité du contrôle fiscal en termes de suivi des

infractions fiscales, de détection des cas de non-conformité et de recettes additionnelles générées.

(Chalu & Mzee, 2017) ont utilisé une définition plus large de l'efficacité du contrôle fiscal prenant en considération les effets directs et indirects du contrôle fiscal rejoignant à cet effet (Chebeso et al., 2024) qui considèrent que le contrôle fiscal a des effets directs mais aussi indirects. Les effets indirects (dissuasion, changement de comportement de conformité, etc.) des activités de contrôle sont à cet effet considérablement plus importants que les effets directs (Recettes supplémentaires collectées).

Pour mesurer l'efficacité du contrôle fiscal en Tanzanie, (Chalu & Mzee, 2017) ont retenu un ensemble d'indicateurs comme l'existence de procédures transparentes visant à minimiser les réclamations et plaintes des contribuables, des améliorations relatives à la conformité volontaire, la documentation appropriée des résultats du contrôle fiscal, la diminution de la fraude fiscale et la bonne présentation des rapports de contrôle fiscal.

Par ailleurs, et suivant une approche plutôt juridique, l'OCDE (2006) avance que le contrôle fiscal ne peut être efficace que si l'administration fiscale dispose d'un cadre juridique et de pouvoirs appropriés lui permettant l'accès à toutes les informations et documents détenus par les contribuables ou par d'autres parties prenantes, nécessaires aux activités de contrôle, mais aussi d'un régime de sanctions adéquat pour dissuader et sanctionner les défauts de conformité. Dans le même sens, pour (Doda & Chinniah, 2014), l'efficacité du contrôle fiscal dépend de la capacité et de l'efficacité du contrôleur à réaliser des activités de contrôle, des ressources allouées et du système d'administration fiscale. Pour eux, d'autres facteurs peuvent également influencer l'efficacité du travail de contrôle comme le lien entre l'information intelligente et le contrôle fiscal ainsi que la coopération des contribuables lors des opérations de contrôle.

Adoptant une approche comportementale, (Sikayu et al., 2024) ont étudié l'efficacité du contrôle fiscal depuis l'angle de la conformité volontaire et ont révélé que les pénalités et la probabilité d'un contrôle fiscal ont une influence significative sur la motivation des entreprises à participer à la conformité volontaire permanente.

Dans une perspective plus large, (Zewdu, 2021) envisage l'efficacité du contrôle fiscal en fonction de sa capacité à répondre aux objectifs attendus du système fiscal dans son ensemble. Cette approche met l'accent sur le rôle stratégique du contrôle fiscal dans la réalisation des objectifs globaux des administrations fiscales et dans la concrétisation des finalités de la politique fiscale (équité, conformité volontaire, transparence...).

2.3. La performance du contrôle fiscal

2.3.1. Le concept de la performance

Selon le dictionnaire de l'académie française, le mot « performance » emprunté, par l'intermédiaire de l'anglais « performance », désigne « résultat d'un cheval de course », et de l'ancien français performance, et signifie « accomplissement, exécution ». Donc à l'origine, « performance » désigne « l'action d'accomplir quelque chose avec succès ».

Quand on tente de définir le concept de performance, il apparaît clairement que la terminologie utilisée par les chercheurs et les praticiens varie considérablement. Cette variation terminologique reflète la complexité et la diversité du concept, qui dépend des contextes, des disciplines et des objectifs visés par chaque organisation. Par conséquent, la performance ne se réfère pas à une seule réalité, mais à un ensemble d'interprétations associées à divers référentiels. Selon (Bourguignon, 1997), la performance est un terme « valise » qui a reçu et continue de recevoir de nombreuses interprétations.

Dans le champ des sciences de gestion, la performance est souvent liée à l'atteinte des objectifs fixés par l'organisation. La performance est une notion axée sur le résultat déclaré, mais elle implique également une appréciation de la valeur du résultat obtenu et de la méthode employée pour y parvenir (processus).

Durant plusieurs décennies, l'évaluation de la performance s'est focalisée sur une dimension principalement économique et financière. Cette approche, largement répandue dans la littérature managériale classique, cherchait à évaluer la performance via des indices quantitatifs et financiers tels que le résultat net, le chiffre d'affaires ou le retour sur investissement et ce principalement en raison du poids des propriétaires dans le processus de décision (Saulquin & Schier, 2007). Cependant, cette approche simpliste a graduellement été contestée car elle omettait de prendre en considération les éléments organisationnels, sociaux et qualitatifs qui contribuent aussi à la performance globale de toute organisation.

De ce fait, la performance ne peut être appréhendée sous un seul aspect, elle est intrinsèquement multidimensionnelle, intégrant des dimensions économiques, sociales, organisationnelles et même sociétales.

2.3.2. Les approches de mesure de la performance

La notion de performance renvoie en effet aux objectifs de ceux qui la mesurent (Saulquin & Schier, 2007). En effet, la performance est un concept compliqué qui englobe plusieurs dimensions, considérées sous l'angle de différentes parties prenantes.

Selon (Amirkhanyan et al., 2014), la performance organisationnelle a été envisagée de diverses façons par les chercheurs:

- **Le modèle par objectif (Goal Attainment Model) :** Envisage la performance comme la mesure dans laquelle une organisation atteint ses objectifs. Plusieurs chercheurs ont remis en question ce modèle, en soulignant que les organisations poursuivent souvent des objectifs différents et parfois même contradictoires.

Dans le domaine du contrôle fiscal, l'application du modèle de mesure de la performance par objectif se confronte avec une réalité organisationnelle caractérisée par l'existence de finalités multiples et parfois contradictoires, ce qui en limite la portée analytique. En effet, l'administration fiscale est simultanément tenue de maximiser les recettes tout en garantissant l'équité fiscale et le respect des droits du contribuable. De même, l'objectif de lutte contre la fraude fiscale peut contredire celui de promotion de la conformité volontaire et du civisme fiscal, une approche excessivement répressive risquant d'affaiblir la coopération des contribuables à long terme. Enfin, l'orientation vers la rentabilité financière s'oppose aux objectifs d'éducation et d'accompagnement des contribuables.

- **Le modèle de « cadre des valeurs divergentes » (Competing Values Framework) :** qui combine le modèle par objectif avec des théories de performance mettant l'accent sur la santé interne de l'organisation et la capacité à exploiter les ressources et les opportunités externes. Ce modèle constitue une approche pertinente pour analyser la performance du contrôle fiscal, en ce qu'il met en lumière les tensions inhérentes entre des valeurs organisationnelles concurrentes mais complémentaires. Ce modèle souligne l'opposition entre une orientation interne, axée sur l'efficacité des procédures et la maîtrise des coûts, et une orientation externe, centrée sur l'équité fiscale, la sécurité juridique et l'acceptabilité sociale de l'action de contrôle. Dès lors, la performance du contrôle fiscal s'appréhende comme le résultat d'un équilibre dynamique entre valeurs divergentes, plutôt que comme la réalisation d'un objectif unique.

- **Le modèle de multiples parties prenantes (Multiple Constituency Model) :** Ce modèle recommande la prise en compte des attentes, des besoins et des intérêts des autres parties prenantes pour converger vers une performance durable et équilibrée étant donné qu'elles ont des besoins diversifiés, et aucune de leurs perspectives n'est plus « correcte » qu'une autre.

Toute administration fiscale doit en effet satisfaire simultanément aux attentes de l'État, spécialement en matière de mobilisation des ressources budgétaires, des contribuables, en termes d'équité, de transparence et de respect des garanties, ainsi que de la société dans son ensemble, qui attend une lutte efficace contre la fraude et une répartition équitable de la charge

fiscale. La performance du contrôle fiscal s'appréhende ainsi comme la capacité de l'administration à répondre aux attentes et intérêts de ces différentes parties prenantes.

Au cours des dernières années, la notion de performance dans le secteur public a gagné en importance tant dans le domaine de la recherche que chez les responsables publics, et ce dans un contexte où l'efficacité, la transparence et la responsabilité de l'administration publique sont de plus en plus exigées.

L'évaluation de la performance dans le secteur public, habituellement basée sur l'atteinte des objectifs institutionnels, est plus complexe que dans le secteur privé où elle dépendait généralement d'indicateurs financiers et de rentabilité. En effet, il est nécessaire d'intégrer des critères d'efficacité et d'efficience, de gouvernance ainsi que de justice sociale, d'équité, de transparence et de responsabilité envers les citoyens (Pollitt & Bouckaert, 2017).

2.3.3. Les indicateurs de mesure de la performance du contrôle fiscal

La mesure de la performance est un processus constant qui cherche à établir dans quelle mesure une organisation réalise ses buts et objectifs. Elle nécessite la collecte constante de renseignements sur les avancées réalisées à cet égard. Les indicateurs de performance, également appelés mesures, sont conçus comme des références pour juger du niveau d'accomplissement de ces buts (Crandall, 2010).

Pour (Kifwanisu & Mavila Malambu, 2022), les indicateurs de performance visent à mesurer le degré d'atteinte d'un objectif et à repérer les problèmes ainsi que les axes d'amélioration sur lesquels il est nécessaire d'intervenir pour avancer.

Les indicateurs de performance englobent la quantification d'informations pertinentes et bénéfiques sur un programme ou une activité, présentée sous forme de pourcentage, d'indice, de taux ou d'une autre comparaison, qui est vérifiée à des périodes régulières et mise en relation avec une ou plusieurs références. Les indicateurs de performance servent à démontrer dans quelle mesure une organisation réalise ses objectifs ou les résultats escomptés. Ils servent d'outil pour apprécier et évaluer les caractéristiques des produits, services, processus et opérations de l'organisation. Ces derniers doivent être en adéquation avec les résultats et les buts visés du programme, mesurables, vérifiables et impartiaux.

Le contrôle fiscal est une préoccupation centrale des administrations fiscales à travers le monde, c'est pourquoi l'évaluation de sa performance devrait aussi être l'une des priorités stratégiques de toute administration fiscale.

Selon (Crandall, 2010) les indicateurs de mesure de la performance du contrôle fiscal peuvent être essentiellement quantitatifs ou essentiellement qualitatifs.

Les mesures quantitatives peuvent inclure le nombre d'actions entreprises par l'administration fiscale (nombre de contrôles effectués, le nombre de déclarations traitées, nombre de contribuables redressés...etc.) et le degré d'efficacité avec laquelle les actions sont menées (nombre de recours devant les instances d'arbitrages ou devant les tribunaux, nombre de dossiers de recouvrement clos, montant moyen des impôts recouvrés par heure de travail des auditeurs...etc.).

Les mesures qualitatives quant à elles évaluent la mesure dans laquelle les services aux contribuables et les mesures d'exécution fournis par l'administration fiscale répondent aux normes établies. Elles sont déterminées en comparant un échantillon de tâches effectuées par les agents du fisc à un ensemble de normes prescrites.

La performance du contrôle fiscal, en raison de sa nature multidimensionnelle, ne saurait donc être appréhendée à l'aide d'un seul indicateur, ce qui justifie le recours à une pluralité d'indicateurs de mesure pour chacune des dimensions analysées (Elghazzali & Ait Ouakrim, 2025).

Les limites méthodologiques de la mesure de la performance du contrôle fiscal sont nombreuses. En effet, les données fiscales sont souvent incomplètes, fragmentées ou difficiles

d'accès, ce qui restreint la fiabilité des analyses. De plus, les indicateurs de comportement fiscal reposent principalement sur les déclarations des contribuables, qui peuvent ne pas refléter la réalité, et il est difficile d'isoler l'impact du contrôle fiscal d'autres facteurs pouvant aussi influencer le comportement post-contrôle des contribuables. Les biais d'auto-évaluation des agents et des contribuables peuvent également influencer les résultats. D'où la nécessité de recourir à des données croisées, des indicateurs composites, des méthodes statistiques robustes et des évaluations indépendantes.

Tableau synthétique des dimensions de la performance du contrôle fiscal

Dimension de performance	Définition	Exemples d'indicateurs	Horizon temporel	Risques de myopie managériale ou institutionnelle
Efficacité	Capacité du contrôle fiscal à détecter la fraude, générer des recettes et augmenter la conformité volontaire	- Montants des droits rappelés ; - Taux de détection de la fraude ; - Impôt déclaré après contrôle	Court et moyen terme	- Focalisation excessive sur les recettes générées ; - Tendance vers la sélection des dossiers à fort rendement immédiat au détriment des fraudes complexes.
Efficience	Rapport entre les résultats obtenus et les ressources mobilisées	- Coût moyen par contrôle - Rendement fiscal par agent - Durée moyenne de contrôle	Court terme	- Réduction excessive des coûts nuisant à la qualité des contrôles ; - Standardisation excessive au détriment de l'analyse qualitative.
Qualité de service	Capacité de l'administration fiscale à conduire le contrôle dans le respect des règles légales et de l'équité, tout en garantissant la rigueur, la sécurité juridique et le respect des droits et garanties du contribuable.	- Taux de contentieux/réclamations et délais de traitement ; - Taux d'erreurs procédurales ; - Satisfaction des contribuables du déroulement du contrôle et de sa transparence.	Moyen terme	- Risque de baisse de la conformité fiscale à long terme ; - Priorité donnée à la rapidité plutôt qu'à l'équité procédurale ; - Risque d'atteinte au principe de l'équité.
Impact sociétal	Effets du contrôle fiscal sur la conformité volontaire, la justice fiscale et la confiance des contribuables	- Évolution du civisme fiscal - Taux de conformité volontaire - Perception de l'équité du contrôle fiscal	Long terme	- Sous-évaluation des effets indirects et différés ; - Difficulté de mesure conduisant à négliger cette dimension.
Gouvernance	Qualité du pilotage stratégique, de la transparence et de la redevabilité du contrôle fiscal	- Existence d'indicateurs équilibrés - Transparence des critères de sélection - Indépendance et contrôle interne	Moyen et long terme	- Pilotage par indicateurs simplistes ; - Risque d'instrumentalisation politique ou budgétaire.

Source : Auteurs

2.4. Cadre théorique

Bien que l'efficacité du contrôle fiscal, définie dans la littérature scientifique par sa capacité à réaliser les buts fixés en termes de recettes fiscales ou de conformité, soit un aspect crucial du contrôle fiscal, elle ne peut pas se suffire à elle-même pour caractériser la performance de ce dernier. En effet, la performance du contrôle fiscal, relevant du secteur public, s'évalue dans un contexte conceptuel plus vaste, qui englobe non seulement les résultats à court terme, mais aussi la qualité du processus, l'efficacité dans l'atteinte des objectifs, l'efficience, la légitimité

institutionnelle, la transparence, la confiance des utilisateurs et l'impact global du contrôle fiscal sur la conformité et la justice fiscale.

Dans ce contexte, il est nécessaire d'utiliser un cadre théorique diversifié pour comprendre la complexité du lien entre l'efficacité et la performance. Dans ce sens, plusieurs théories managériales et publiques peuvent être mobilisées.

2.4.1. La théorie du New Public Management (NPM)

Le concept du New Public Management (NPM) ou Nouveau Management public, également connu sous le nom de nouvelle gestion publique, a vu le jour à la fin des années 1970 et au début des années 1980. Il est né dans un contexte marqué par une crise économique et une quête d'efficacité pour le secteur public.

Initialement, le mouvement du NPM s'est manifesté principalement dans les pays anglo-saxons (Royaume-Uni, Nouvelle-Zélande, Australie, États-Unis), avant de se propager progressivement à tous les pays membres de l'OCDE qui cherchent désormais à moderniser leur gestion publique pour faire face à la nécessité de réduire les déficits budgétaires tout en maintenant la qualité des services.

Le concept principal consiste à transposer les principes de gestion du secteur privé vers le secteur public, en se focalisant sur les résultats, l'efficacité et la responsabilité des gestionnaires publics.

Selon la théorie du NPM, l'efficacité est un pilier de la performance publique. Elle doit être associée à l'efficience et à la qualité du service rendu (Hood, 1991; Pollitt & Bouckaert, 2017).

2.4.2. Théorie de la performance publique

La théorie de la performance publique a vu le jour dans les années 1990-2000, en réponse aux limites de la théorie du New Public Management (NPM).

Tandis que le NPM mettait l'accent essentiellement sur l'efficacité et l'efficience, la performance publique cherche à concilier la logique de gestion avec les valeurs du service public, comme par exemple : la qualité du service fourni, la légitimité démocratique, la transparence et la crédibilité auprès des citoyens, et l'influence des politiques publiques sur la société.

En d'autres termes, la performance publique étend la performance managériale pour y englober les aspects sociaux, institutionnels et politiques de l'intervention publique.

La performance du contrôle fiscal comprend quatre dimensions : efficacité, efficience, qualité du service et impact sociétal. L'efficacité y joue un rôle structurant (Bouckaert & Halligan, 2008).

2.4.3. Théorie de la gouvernance publique

La théorie de la gouvernance publique est née à la fin des années 1990, comme évolution critique du New Public Management (NPM). Tandis que le NPM prônait une approche managériale inspirée du secteur privé (efficience, résultats), la gouvernance publique met l'accent sur :

- La coordination entre acteurs multiples (État, citoyens, entreprises, société civile) ;
- La transparence et la participation ;
- Et la légitimité démocratique de l'action publique.

La théorie de la gouvernance publique (Rhodes, 1996) enrichit la réflexion à propos des concepts d'efficacité et de performance dans le secteur public en tenant compte des aspects de transparence, de légitimité et de coordination interinstitutionnelle.

Dans son travail de recherche, (Rhodes, 1996) montre que le gouvernement centralisé (commandement et contrôle) cède la place à une gouvernance en réseau où divers intervenants publics et privés contribuent à l'élaboration et à la mise en pratique des politiques publiques.

Dans le contrôle fiscal, cela renvoie à la coopération entre administration fiscale, contribuables et professionnels pour promouvoir la conformité.

Ainsi, la bonne gouvernance transforme une efficacité technique (atteinte d'objectifs de contrôle) en une performance institutionnelle et sociale (justice fiscale, confiance, conformité durable).

Une efficacité (purement technique), détachée des principes de bonne gouvernance, pourrait porter atteinte à la confiance dans le système de contrôle fiscal et par conséquent mettre en péril la performance globale de ce dernier. Par conséquent, la gouvernance joue le rôle de médiateur entre efficacité et performance, conditionnant la conversion des résultats en bénéfices durables pour le système fiscal.

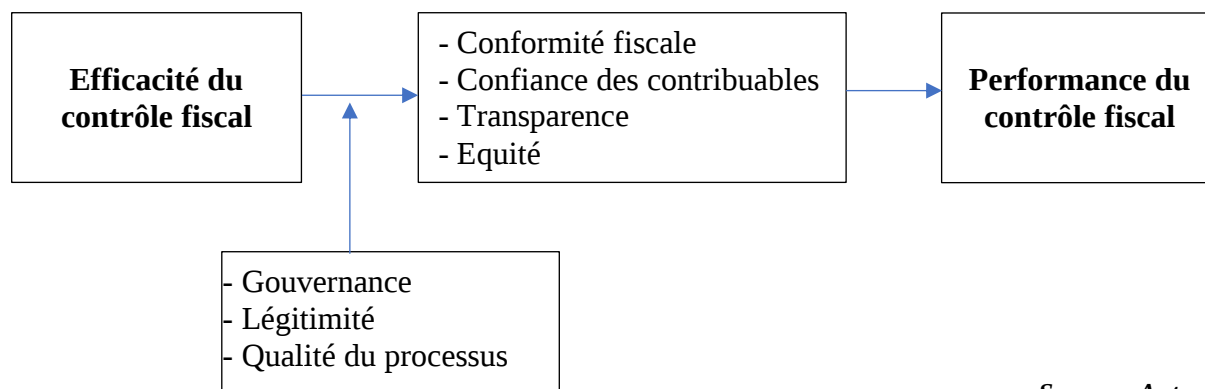
2.4.4. Théories de la légitimité et de la conformité fiscale

Selon les théories de la légitimité et de conformité fiscale, la performance d'un contrôle fiscal ne peut être atteinte sans acceptation sociale et sans confiance réciproque entre l'administration fiscale et les contribuables (Frey & Feld, 2002; Kirchler, 2007).

Pour (Frey & Feld, 2002), la manière dont l'administration fiscale traite avec les contribuables impacte leur comportement de conformité. En effet, le civisme fiscal des contribuables est amélioré lorsque les fonctionnaires du fisc les traitent avec respect. En revanche, lorsque les fonctionnaires du fisc s'appuient uniquement sur la dissuasion, les contribuables ont tendance à réagir en essayant activement d'échapper à l'impôt.

L'efficacité opérationnelle n'améliore la performance que si elle renforce la confiance des contribuables et la conformité volontaire. Une efficacité trop « dissuasive » peut porter atteinte à la confiance et par conséquent diminuer la performance globale. La performance du contrôle fiscal requiert un équilibre entre l'efficacité et la légitimité.

Modèle conceptuel reliant efficacité et performance du contrôle fiscal



Source : Auteurs

Il apparaît donc que l'efficacité et la performance du contrôle fiscal, bien que souvent mobilisées de manière interchangeable, renvoient à des réalités analytiques distinctes mais étroitement liées. L'efficacité se rapporte essentiellement à l'atteinte des objectifs immédiats du contrôle, notamment en termes de détection des irrégularités et de collecte des recettes, tandis que la performance intègre une appréciation plus globale du dispositif, incluant les moyens mobilisés, les processus de contrôle et les effets indirects à moyen et long terme.

Cette distinction conceptuelle met en évidence plusieurs mécanismes théoriques : d'une part, la performance du dispositif conditionne partiellement l'efficacité des actions de contrôle, d'autre part, une efficacité mesurée à court terme ne garantit pas nécessairement une performance globale soutenable lorsque les procédures, la gouvernance, la légitimité du dispositif, l'équité et les effets comportementaux sont pris en compte.

3. Méthodologie

L'objectif de notre étude est bien évidemment de répondre à la problématique posée, ceci consiste en la mise en évidence de l'importance de l'efficacité du contrôle fiscal dans l'amélioration de sa performance globale par les administrations fiscales.

Dans ce sens, et pour répondre à notre problématique centrale : Dans quelle mesure l'efficacité du contrôle fiscal, appréhendée principalement à travers une logique budgétaire et dissuasive, contribue-t-elle à la performance globale du contrôle fiscal, dans un contexte marqué par l'absence de modèle théorique intégré et une faible mobilisation des théories de la gouvernance publique ? nous sommes basés sur une revue de littérature des travaux de recherche en liaison avec notre sujet de recherche.

Notre recours à une revue de littérature narrative se justifie par l'hétérogénéité des concepts mobilisés dans les travaux relatifs au contrôle fiscal, notamment en ce qui concerne les concepts d'efficacité, d'efficience et de performance, appréhendées selon des cadres théoriques variés et utilisés de manière interchangeable, sans clarification conceptuelle explicite. À cette confusion conceptuelle s'ajoute la multitude des contextes institutionnels, juridiques et économiques dans lesquels s'inscrivent les études existantes, limitant la comparabilité des résultats empiriques. Dans ce contexte, la revue narrative apparaît pertinente pour produire une synthèse conceptuelle intégrative, orientée vers la clarification des relations entre efficacité et performance en matière de contrôle fiscal et l'identification des facteurs médiateurs ou modérateurs de cette relation.

Toutefois, cette approche comporte certaines limites. Elle expose notamment la recherche à un risque de biais de sélection, en raison de critères d'inclusion moins formalisés, et ne permet pas la réalisation d'une méta-analyse quantitative, ce qui empêche l'estimation statistique de la robustesse des relations identifiées. Les conclusions reposent ainsi principalement sur une convergence qualitative des résultats, ce qui peut restreindre la portée de leur généralisation empirique.

En effet, notre revue de littérature s'est basée sur une recherche documentaire qui a été menée sur les bases de données scientifiques les plus connues telles que Google Scholar, Scopus, ScienceDirect, Cairn...etc. La recherche de références scientifiques en liaison avec notre sujet de recherche a été faite à l'aide de mots-clés pertinents (en français et en anglais) : efficacité, efficience, performance, conformité, contrôle fiscal, conformité fiscale...etc. L'objectif était d'identifier les articles les plus pertinents pour bien mener notre analyse de la littérature en relation avec notre problématique de recherche.

Les articles collectés ont été par la suite filtrés en fonction de leur pertinence par rapport au sujet et ce après une lecture rapide de leurs résumés et une analyse de leurs principales contributions.

Les travaux de recherche retenus ont servi comme base pour la construction de cette revue narrative à travers l'identification des concepts et des principales théories à mobiliser ainsi que les lacunes de la littérature existante.

Les résultats de la revue sont présentés selon une analyse thématique, visant à regrouper les travaux existants autour des principales dimensions conceptuelles du contrôle fiscal. Cette approche permet d'identifier les convergences, divergences et lacunes de la littérature tout en structurant les éléments nécessaires à la construction du modèle conceptuel.

4. Résultats et discussion

4.1. Points de convergence et divergences des définitions de l'efficacité du contrôle fiscal

La littérature consacrée à l'efficacité du contrôle fiscal révèle une pluralité de définitions traduisant l'absence d'un consensus autour de ce concept. Si certains travaux convergent vers une conception essentiellement opérationnelle de l'efficacité, d'autres proposent des lectures plus larges, intégrant des dimensions comportementales et organisationnelles.

La littérature relative au contrôle fiscal fait apparaître un large consensus autour d'une conception principalement opérationnelle de l'efficacité. La majorité des travaux s'accorde pour définir l'efficacité du contrôle fiscal comme étant la capacité de l'administration à détecter les manquements aux obligations fiscales, de réduire la fraude et de collecter les impôts et taxes non payés avant contrôle (recettes additionnelles).

Cette convergence repose sur plusieurs éléments récurrents. Premièrement, l'efficacité est fréquemment appréhendée à travers des indicateurs quantitatifs et mesurables, tels que le montant des droits et pénalités rappelés ou le nombre d'irrégularités détectées ou encore le taux des opérations de contrôle ayant donné lieu à la détection d'irrégularités. Ces indicateurs sont mobilisés comme des proxies de la capacité du contrôle fiscal à produire des résultats tangibles et mesurables.

Deuxièmement, de nombreuses études soulignent le rôle central de l'efficacité dans la fonction dissuasive du contrôle fiscal. Le contrôle fiscal est ainsi perçu comme un instrument destiné à accroître la probabilité perçue de contrôle et de détection et à renforcer la crédibilité de la sanction, contribuant à décourager les comportements de non-conformité. Dans cette perspective, l'efficacité est étroitement associée à la réduction immédiate des infractions et à la correction post-contrôle des comportements des contribuables.

Troisièmement, les définitions recensées dans la littérature convergent également vers le fait qu'elles s'inscrivent dans une logique court-termiste, où l'efficacité est évaluée à l'aune des résultats directement imputables aux opérations de contrôle, sans nécessairement intégrer leurs effets différés ou indirects sur les comportements futurs des contribuables à long terme.

Ces convergences traduisent une vision largement partagée du contrôle fiscal comme étant un outil de correction et de sanction, dont l'efficacité est mesurée par sa capacité à produire des résultats financiers immédiats et à assurer l'application effective des règles fiscales.

Par ailleurs, et au-delà des convergences dominantes, la littérature met en évidence des divergences significatives dans la manière d'appréhender l'efficacité du contrôle fiscal, traduisant une diversité des cadres analytiques mobilisés.

Dans cette perspective, plusieurs études adoptent une approche comportementale, selon laquelle l'efficacité du contrôle fiscal se mesure par la capacité de l'administration à influencer durablement les comportements des contribuables et à réduire la fraude. L'efficacité ne se limite plus à la détection des infractions, mais inclut d'autres éléments, tels que l'amélioration de la conformité volontaire, la diminution de la fraude fiscale et l'apprentissage des règles fiscales par les contribuables contrôlés.

D'autres contributions introduisent une dimension qualitative et institutionnelle de l'efficacité, en soulignant le rôle de la qualité et de la transparence du processus et de la documentation appropriée des résultats du contrôle. Dans ces travaux, un contrôle est jugé efficace non seulement lorsqu'il détecte les irrégularités, mais aussi lorsqu'il est perçu comme légitime et juste, renforçant ainsi la confiance envers l'administration fiscale et aussi lorsque le processus et les résultats du contrôle fiscal sont documentés de façon appropriée. Dans cette perspective, l'efficacité du contrôle fiscal est plutôt évaluée par rapport à son processus et sa transparence qui sont des garants de sa légitimité et de son équité.

Ces divergences conceptuelles soulignent l'absence de consensus sur les frontières exactes de l'efficacité du contrôle fiscal, et révèlent un chevauchement fréquent avec la notion de performance. Cette confusion analytique conduit certains travaux à mobiliser le terme d'efficacité pour désigner des résultats relevant davantage de la performance globale du contrôle fiscal, renforçant ainsi la nécessité d'une clarification conceptuelle entre ces deux concepts.

4.2. Dimensions de la performance du contrôle fiscal

L'aspiration à l'efficacité en matière de contrôle fiscal, principalement axée sur la détection des

irrégularités et l'amélioration des recettes fiscales, semble trop simpliste si on la compare à l'idée plus englobante de performance générale du contrôle fiscal. En effet, évaluer la performance uniquement sur des critères quantitatifs revient à négliger des aspects cruciaux tels que la qualité de la relation entre l'administration fiscale et les contribuables, la transparence, la qualité et l'équité des procédures, la proportionnalité des sanctions et des pénalités ainsi que l'effet sur la conformité volontaire.

Un contrôle fiscal peut être efficace à court terme s'il génère des recettes fiscales additionnelles, cependant, il pourrait être contre-productif sur le long terme s'il détériore la confiance des contribuables ou suscite un sentiment d'iniquité. La performance globale, qui comprend à la fois les résultats économiques, les impacts comportementaux et la légitimité institutionnelle de l'intervention fiscale, fournit une perspective plus exhaustive et pérenne de la réussite du dispositif de contrôle fiscal.

Selon l'outil TADAT (*Tax Administration Diagnostic Assessment Tool*), développé par le Fonds monétaire international (FMI), la performance du contrôle fiscal s'évalue dans une perspective globale et systémique. Le TADAT vise à mesurer la performance de l'administration fiscale à travers neuf domaines de performance, englobant trente-deux indicateurs, dont certains sont directement liés au contrôle fiscal. Dans ce sens, la performance du contrôle fiscal constitue un élément central de la performance globale de l'administration fiscale.

En effet, le TADAT évalue la performance du système fiscal à travers neuf domaines de performance interconnectés, dont ceux liés à la gestion efficace des recettes, la redevabilité et la transparence, le paiement des impôts dans les délais, le règlement efficace des contentieux...etc.

Par conséquent, un contrôle fiscal performant, selon cette approche, ne se limite pas à détecter et corriger les irrégularités, mais contribue à l'ensemble des objectifs de l'administration : améliorer la conformité volontaire, renforcer la crédibilité institutionnelle et garantir l'équité du système fiscal. Ainsi, la performance du contrôle fiscal influence directement la capacité de l'administration à mobiliser les ressources publiques, à instaurer la confiance entre l'État et les contribuables et à assurer la durabilité des recettes.

Dans ce sens, le contrôle fiscal n'est pas une fonction isolée, mais un levier stratégique au service de la performance globale et de la modernisation de l'administration fiscale, conformément aux standards établis par le TADAT.

On peut donc déduire dans ce cadre, que la performance du contrôle fiscal ne se limite pas à la détection des cas de fraude ou à l'augmentation des recettes fiscales, mais s'apprécie sur la base de plusieurs dimensions :

En premier lieu, la performance du contrôle fiscal s'apprécie à travers sa fonction dissuasive et préventive. Les travaux fondateurs d'Allingham et Sandmo (1972) ont montré que la probabilité de contrôle et la sévérité des sanctions influencent significativement le comportement déclaratif des contribuables. Dans cette perspective, la performance du contrôle fiscal réside moins dans la capacité de détection et de génération des recettes que dans sa capacité à pousser les contribuables vers la conformité volontaire à travers son effet dissuasif sur l'ensemble de la population fiscale.

En deuxième lieu, la performance du contrôle fiscal doit être analysée sous l'angle de l'équité et de la justice fiscale. En effet, l'acceptabilité de l'impôt repose sur la perception d'une répartition équitable et juste de la charge fiscale. Le contrôle fiscal joue, à cet égard, un rôle central en limitant les comportements opportunistes et en rétablissant l'égalité devant l'impôt. La mesure de la performance du dispositif de contrôle fiscal doit par conséquent prendre en compte cette dimension relative à sa capacité à instaurer l'équité et la justice fiscale et à renforcer la confiance des contribuables et la légitimité de l'action publique.

Aussi, la dimension juridique et qualitative constitue un critère essentiel d'évaluation de la performance. La performance du contrôle fiscal se mesure également par la qualité de son cadre juridique et le respect des garanties des contribuables. La doctrine fiscale insiste sur l'importance de la sécurité juridique, du principe du contradictoire et de la réduction du contentieux comme indicateurs d'une bonne performance administrative.

Par ailleurs, la performance du contrôle fiscal comporte une dimension organisationnelle et managériale. Elle dépend de la capacité de l'administration fiscale à mobiliser efficacement ses ressources, à sélectionner avec pertinence les dossiers à fort risque et à recourir à des outils d'analyse de données modernes. Dans cette optique, un contrôle fiscal performant est celui qui maximise l'impact à long terme tout en minimisant les coûts administratifs et les contraintes inutiles pour les contribuables.

La littérature soulève également l'importance de la dimension pédagogique et relationnelle comme dimension de performance du contrôle fiscal. Les approches dites de « conformité coopérative » (cooperative compliance) soulignent l'intérêt d'un contrôle fondé sur l'échange, la transparence et l'accompagnement des contribuables, en particulier pour corriger les erreurs non intentionnelles. Cette orientation contribue à améliorer la qualité des déclarations futures et à renforcer la conformité fiscale volontaire durable.

Enfin, la performance du contrôle fiscal est appréhendée comme un concept global et multidimensionnel. Elle ne se limite pas uniquement à la détection de la fraude et à l'augmentation ponctuelle des recettes fiscales, mais s'évalue à l'aune de sa capacité à prévenir les comportements frauduleux, à garantir l'équité fiscale, à assurer la sécurité juridique, à optimiser l'organisation administrative et à promouvoir une conformité volontaire et durable. Cette conception élargie s'inscrit pleinement dans les analyses contemporaines de la gouvernance fiscale et de la performance des administrations publiques qui privilégient une approche systémique et qualitative de l'action publique.

4.3. Rôle de la qualité du processus, de la gouvernance et de la légitimité

L'efficacité du contrôle fiscal, entendue particulièrement comme la capacité de détection des irrégularités et de génération des recettes fiscales, demeure une composante essentielle, au regard de ses effets directs et indirects sur le trésor public et sur la conformité des contribuables, mais non suffisante à elle seule pour évaluer la performance du dispositif de contrôle fiscal dans son ensemble. Dans cette optique, il est nécessaire de souligner que l'efficacité du contrôle fiscal ne peut se traduire en performance globale que si elle s'inscrit dans un cadre procédural de qualité, avec respect des principes de bonne gouvernance et de légitimité institutionnelle.

En effet, la qualité des processus constitue, un déterminant central devant accompagner et suivre l'efficacité du contrôle fiscal: elle renvoie à la clarté des règles et textes juridiques applicables, à la traçabilité des décisions, au respect du principe du contradictoire et des droits et garanties des contribuables. Des processus bien définis et sécurisés permettent non seulement de fiabiliser les résultats du contrôle, mais également de réduire les risques d'erreurs, d'arbitraire et de contentieux, tout en favorisant l'acceptation des redressements par les contribuables.

Par ailleurs, l'intégration des principes de bonne gouvernance, tels que la transparence, la responsabilité, l'équité et la cohérence de l'action administrative, conditionne largement la performance du contrôle fiscal. Une gouvernance fiscale fondée sur des critères objectifs de sélection des dossiers, une gestion maîtrisée des risques et une utilisation responsable des pouvoirs de contrôle contribue à limiter les dérives coercitives et à renforcer la performance globale du dispositif. Dans ce sens, le contrôle fiscal ne doit pas être perçu comme une fin en soi, mais comme un instrument intégré à une stratégie de gouvernance publique visant l'amélioration continue de la conformité et de la qualité du service rendu.

Aussi, la légitimité du contrôle fiscal constitue un facteur déterminant pour transformer son efficacité opérationnelle en performance globale. Elle repose à la fois sur la conformité de l'action administrative aux normes juridiques et sur la perception, par les contribuables, du caractère juste et impartial du contrôle. Lorsque le contrôle fiscal est perçu comme légitime, il favorise l'adhésion aux règles fiscales, renforce la confiance dans l'administration et soutient la conformité volontaire. À l'inverse, un contrôle efficace sur le plan quantitatif mais perçu comme arbitraire ou excessif risque d'affaiblir le civisme fiscal et de produire des comportements d'évasion et de fraude, compromettant ainsi ses propres objectifs.

En définitive, un contrôle fiscal efficace ne devient pleinement performant que lorsqu'il repose sur des processus de qualité, s'inscrit dans une gouvernance fiscale exemplaire et bénéficie d'une légitimité reconnue. C'est cette articulation entre efficacité, qualité procédurale, bonne gouvernance et légitimité qui permet d'assurer non seulement des résultats immédiats, mais surtout la durabilité et la cohérence de l'action de contrôle dans le cadre d'un système fiscal performant et équilibré.

Les conclusions démontrent que l'équilibre entre efficacité et recherche de performance globale à travers la prise en considération des autres facteurs clés de réussite est désormais le fondement d'un dispositif de contrôle fiscal moderne et durable. En travaillant sur l'efficacité du contrôle fiscal tout en gardant devant les yeux l'ensemble des paramètres de performance à long terme, le contrôle fiscal peut se transformer en un outil de gouvernance équilibré, apte à garantir non seulement la collecte des impôts et taxes éludés, mais aussi le renforcement du pacte social entre l'État et ses citoyens. Cette articulation entre efficacité et performance repose non seulement sur des outils technologiques devenus nécessaires : Digitalisation, Intelligence artificielle, Data-mining, Big data...etc., mais aussi sur une culture institutionnelle axée sur la confiance, l'éthique, la transparence, la responsabilité et la qualité de service. Enfin, la conciliation des deux dimensions permet de passer d'un contrôle purement coercitif à un contrôle coopératif et préventif, garantissant non seulement la performance économique, mais aussi la stabilité et la légitimité du système fiscal dans son ensemble.

5. Conclusion et recommandations

L'analyse de la littérature scientifique sur le contrôle fiscal révèle une différence essentielle entre efficacité et performance de ce dispositif de contrôle largement utilisé par les administrations fiscales. On évalue principalement la première à l'aide d'indicateurs quantitatifs et financiers comme le nombre de contrôles ayant abouti à un redressement, les sommes rectifiées ou encore recouvrées. Ces indicateurs ont l'avantage de fournir une appréciation rapide et impartiale de l'activité des administrations fiscales, mais ils traduisent souvent une logique court-termiste.

À l'inverse, la performance du contrôle fiscal s'inscrit dans une perspective à la fois quantitative et qualitative. Elle renvoie à la capacité du contrôle à influencer positivement le comportement des contribuables, à renforcer le consentement à l'impôt et à instaurer un climat de confiance et d'équité.

Les résultats de cette analyse théorique confirment que la performance du contrôle fiscal découle d'un équilibre entre efficacité opérationnelle, gouvernance institutionnelle et légitimité perçue de l'administration fiscale. Dans ce cadre, la bonne gouvernance et l'usage stratégique des nouvelles technologies (Digitalisation, Intelligence Artificielle...) apparaissent comme des variables modératrices essentielles, capables de transformer les gains d'efficacité en performances durables.

Cette recherche contribue à enrichir la littérature sur la performance publique en démontrant que la performance du contrôle fiscal est une notion systémique, où l'efficacité n'est qu'un des leviers parmi d'autres et ce à travers une clarification conceptuelle entre efficacité et performance du contrôle fiscal souvent confondues dans la littérature.

Ce travail fournit également un cadre théorique structuré permettant de relier efficacité et performance du contrôle fiscal, d'intégrer des variables médiatrices et modératrices, et de servir de point de départ pour des recherches empiriques et la création d'outils de mesure tels qu'un indice composite de mesure de la performance du contrôle fiscal.

Par ailleurs, cette étude principalement basée sur une revue narrative de la littérature présente certaines limites. D'une part, la méthodologie adoptée offre une vision synthétique et conceptuelle du sujet, mais elle reste insuffisante pour mesurer la réalité de l'efficacité et de la performance du contrôle fiscal. D'autre part, les résultats obtenus restent d'une valeur purement exploratoire, utiles pour poser les bases conceptuelles, mais insuffisants pour formuler des recommandations pratiques ou appuyer des décisions de politique fiscale.

La présente revue narrative fournit un cadre conceptuel permettant de dégager plusieurs pistes de recherches futures. Une approche empirique s'avère nécessaire pour valider les constats théoriques identifiés, notamment afin de concevoir un indice composite de performance du contrôle fiscal et d'en déterminer la contribution spécifique de l'efficacité. Par ailleurs, des enquêtes quantitatives auprès des administrations fiscales et des études de cas comparatives pourraient compléter cette démarche, en explorant de manière intégrée les dimensions de d'efficacité et de performance, tout en tenant compte des facteurs contextuels susceptibles de moduler ces relations. Ainsi, la revue actuelle constitue un point de départ méthodologique et conceptuel pour orienter ces investigations ultérieures.

Références

- (1). Advani, A., Elming, W., & Shaw, J. (2023). The dynamic effects of tax audits. *Review of Economics and Statistics*, 105(3), 545-561.
- (2). Allingham, M. G., & Sandmo, A. (1972). Income tax evasion, a theoretical analysis. *Journal of Public Economics*, 1(1972), 323-338.
- (3). Amirkhanyan, A. A., Kim, H. J., & Lambright, K. T. (2014). The Performance Puzzle : Understanding the Factors Influencing Alternative Dimensions and Views of Performance. *Journal of Public Administration Research and Theory*, 24(1), 1-34.
- (4). Anastasiou, A., Kalligosfyris, C., Kalamara, E., & Dermatis, Z. (2024). Evaluation of the factors affecting tax audits effectiveness : Evidence from EU tax administrations. *International Conference on Business and Economics - Hellenic Open University*, 3(1). <https://eproceedings.epublishing.ekt.gr/index.php/ICBE-HOU/article/view/7395>
- (5). Baha, E. M., Gouamri, S., & Jaouhari, L. (2025). La contribution des facteurs de contingence à l'efficacité du contrôle fiscal : Une analyse théorique. *Revue du Contrôle de la Comptabilité et de l'Audit*, 9(2), 215-239.
- (6). Barreca, D. M., & Ramachandran, S. (2004). *Improving tax administration with Data mining*. Elite Analytics LLC.
- (7). Becker, G. S. (1968). Crime and Punishment : An Economic Approach. *Journal of Political Economy*, 76(2). <https://www.journals.uchicago.edu/doi/abs/10.1086/259394>
- (8). Biber, E. (2010). *Revenue Administration : Taxpayer Audit: Development of Effective Plans*. International Monetary Fund, Fiscal Affairs Department.
- (9). Bouckaert, G., & Halligan, J. (2008). Comparing Performance across Public Sectors. In *Performance Information in the Public Sector : How it is used* (2008^e éd., p. 72-93). Palgrave Macmillan UK. https://doi.org/10.1007/978-1-137-10541-7_6
- (10). Bourguignon, A. (1997). Sous les pavés la plage... ou les multiples fonctions du vocabulaire comptable : L'exemple de la performance: *Comptabilité Contrôle Audit*, Tome 3(1), 89-101.
- (11). Chadeaux, M. (1987). *L'Audit fiscal*. Litec.

- (12). Chalu, H., & Mzee, H. (2017). Determinants of tax audit effectiveness in Tanzania. *Managerial Auditing Journal*, 33(1), 35-63.
- (13). Chebeso, J. T., Sendaba, Y., & Ayalew, M. M. (2024). Examining factors affecting tax audit effectiveness. *International Journal of Social Science, Management and Economics Research*, 2(4), 21-35.
- (14). Crandall, W. J. (2010). *Revenue Administration : Performance Measurement in Tax Administration*. International Monetary Fund.
- (15). Doda, N. B., & Chinniah, D. A. (2014). Assessment of tax audit practice : A case study of Hawassa city administration revenue authority, Ethiopia. *CLEAR IJRMST*, 04(08), 1-16.
- (16). Drogalas, G., Ioannis, S., Dimitra, K., & Ioannis, D. (2015). Tax audit effectiveness in Greek firms : Tax auditors perceptions. *Journal of Accounting and Taxation*, 7(7), 123-130.
- (17). Elghazzali, A., & Ait Ouakrim, J. (2025). Les critères d'évaluation du contrôle fiscal au Maroc : Quels indicateurs de performance pour la DGI ? *International Journal of Accounting, Finance, Auditing, Management and Economics*, 6(10), 438-458.
- (18). Ernst & Young. (2018). *Pour une modernisation du contrôle fiscal : À la recherche de l'équilibre entre efficacité et protection du contribuable*. Ernst & Young.
- (19). Frey, B. S., & Feld, L. P. (2002). *Deterrence and Morale in Taxation : An Empirical Analysis* (SSRN Scholarly Paper No. 341380). <https://doi.org/10.2139/ssrn.341380>
- (20). Hood, C. (1991). A Public Management for All Seasons? *Public Administration*, 69(1), 3-19. <https://doi.org/10.1111/j.1467-9299.1991.tb00779.x>
- (21). Isa, K., & Pope, J. (2010). Corporate tax audit in Malaysia : An exploratory study using focus groups. *New Zealand Journal of Tax Law and Policy*, 16(4), 433-450.
- (22). Karyeija, N. (2021). *Factors that affect tax audit effectiveness : A case study of Uganda Revenue Authority* [Thesis for Master degree]. Makerere University-Uganda.
- (23). Kasper, M., & Alm, J. (2022). Audits, audit effectiveness, and post-audit tax compliance. *Journal of Economic Behavior & Organization*, 195(2022), 87-102.
- (24). Kifwanisu, P., & Mavila Malambu, L. (2022). Diagnostic et indicateurs de performance dans le pilotage des missions de contrôle fiscal : « Cas de la Direction Générale des Impôts ». *Cahiers Africains des Droits de l'Homme et de la Démocratie ainsi que du Développement Durable*, 1(75), 281-306.
- (25). Kirchler, E. (2007). *The economic psychology of tax behaviour* (Cambridge University Press). Cambridge University Press. <https://doi.org/10.1017/CBO9780511628238>
- (26). Kleven, H. J., Knudsen, M. B., Kreiner, C. T., Pedersen, S., & Saez, E. (2011). Unwilling or unable to cheat? Evidence from a tax audit experiment in Denmark. *Econometrica*, 79(3), 651-692. <https://doi.org/10.3982/ECTA9113>
- (27). Melliniawati, F., & Mulyono. (2023). Evaluation of tax audit effectiveness factors in Jakarta regional tax office. *Jurnal Akuntansi Dan Bisnis*, 9(2), 118-130.
- (28). Mengist, M. W., & Kumar, D. B. (2019). Factors affecting tax audit effectiveness in East Gojjam zone revenue office in Ethiopia. *Think India Journal*, 22(14), 8040-8060.
- (29). OCDE. (2006). *Strengthening tax audit capabilities : General principles and approaches*. OCDE.
- (30). OCDE. (2010). *Evaluating the Effectiveness of Compliance Risk Treatment Strategies*. OECD Publishing. <https://doi.org/10.1787/4a6a4f13-en>
- (31). Pollitt, C., & Bouckaert, G. (2017). *Public management reform : A comparative analysis - into the age of austerity* (4th. edition). Oxford University Press.
- (32). Rablen, M. D. (2014). Audit probability versus effectiveness : The beckerian approach revisited. *Journal of Public Economic Theory*, 16(2), 322-342.

- (33). Raig, J., Pope, J., & Pinto, D. (2014). Determinants of effective tax investigations in Malaysia. *New Zealand Journal of Taxation Law and Policy*, 20(4), 390-415.
- (34). Rhodes, R. A. W. (1996). The New Governance : Governing without Government. *Political Studies*, 44(4), 652-667. <https://doi.org/10.1111/j.1467-9248.1996.tb01747.x>
- (35). Saulquin, J.-Y., & Schier, G. (2007). Responsabilité sociale des entreprises et performance : Complémentarité ou substituabilité ? *La Revue des Sciences de Gestion*, 223(1), 57-65.
- (36). Sikayu, S. H., Baihaki, H., & Kamaluddin, A. (2024). The effect of tax penalty, probability of audit and fair treatment on permanent voluntary disclosure : Tax professionals' perspective. *International Journal of Business and Technopreneurship*, 14(1), 95-108.
- (37). Simret, D., Adugna, M. B., Gadasandula, K., & Rao, M. (2021). Assessment of factors affecting tax audit effectiveness in Ethiopia : Empirical evidence from south gondar zone revenue offices. *Innovations*, 66, 190-202.
- (38). Slemrod, J. (2007). Cheating Ourselves : The Economics of Tax Evasion. *Journal of Economic Perspectives*, 21(1), 25-48. <https://doi.org/10.1257/jep.21.1.25>
- (39). Zewdie, S., Mengistie, M., & Getachew, M. (2024). Tax audit effectiveness and tax compliance in Ethiopia : The case of ministry of revenues. *Journal of Business and Administrative Studies*, 16(2), 34-43.
- (40). Zewdu, Y. (2021). *Determinants of tax audit effectiveness in the ministry of revenue : Evidence from large taxpayer's office* [Thesis for Masters degree]. ST. Mary's university.