

Université de Montréal

**L'effet des lois sur l'évasion fiscale : une synthèse
systématique des recherches évaluatives**

Par

Maude Blanchette

École de Criminologie

Faculté des arts et des sciences

Mémoire présenté à la Faculté des arts et des sciences
en vue de l'obtention du grade de Maîtrise
en criminologie

Août, 2009

©, Maude Blanchette, 2009

Université de Montréal
Faculté des études supérieures

Ce mémoire intitulé :

L'effet des lois sur l'évasion fiscale : une synthèse systématique des recherches
évaluatives

présenté par :

Maude Blanchette

a été évalué par un jury composé des personnes suivantes :

Benoît Dupont
président-rapporteur

Étienne Blais
directeur de recherche

Jean-Luc Bacher
membre du jury

Résumé

Contexte et objectif. L'évasion fiscale a généré des pertes annuelles variant entre 2 et 44 milliards au Canada entre 1976 et 1995. Avec la croissance de l'évasion fiscale dans les années 1980 et 1990 plusieurs législations se sont attaquées à ce phénomène en mettant en place des mesures telles que les amnisties, les réformes fiscales et les nouvelles lois. Ces dernières reposent non seulement sur des principes théoriques distincts, mais leur efficacité même est remise en question. Bien que plusieurs auteurs affirment que les criminels en col blanc sont réceptifs aux sanctions pénales, une telle affirmation repose sur peu de preuves empiriques. L'objectif de ce mémoire est donc de réaliser une synthèse systématique des études évaluatives afin de faire un bilan des lois fiscales et d'évaluer leurs effets sur la fraude fiscale.

Méthodologie. La synthèse systématique est la méthodologie considérée comme la plus rigoureuse pour se prononcer sur l'effet produit par une population relativement homogène d'études. Ainsi, 18 bases de données ont été consultées et huit études ont été retenues sur les 23 723 références. Ces huit études contiennent neuf évaluations qui ont estimé les retombés des lois sur 17 indicateurs de fraude fiscale. L'ensemble des études ont été codifiées en fonction du type de loi et leur rigueur méthodologique. La méthode du *vote-count* fut employée pour se prononcer sur l'efficacité des lois.

Résultats. Sur les 17 indicateurs, sept indiquent que les lois n'ont eu aucun effet sur l'évasion fiscale tandis que six témoignent d'effets pervers. Seulement quatre résultats sont favorables aux lois, ce qui laisse présager que ces dernières sont peu efficaces. Toutefois, en scindant les résultats en fonction du type de loi, les réformes fiscales apparaissent comme une mesure efficace contrairement aux lois et amnisties.

Conclusion. Les résultats démontrent que les mesures basées sur le modèle économique de Becker et qui rendent le système plus équitable sont prometteuses. Les amnisties qui visent à aller chercher des fraudeurs en leur offrant des avantages économiques et en suspendant les peines sont non seulement inefficaces, mais menaceraient le principe d'autocotisation basé sur l'équité.

Mots clés : évasion fiscale, amnistie, dissuasion, utilité attendue, synthèse systématique, crime économique

Summary

Introduction and objectives. Between 1976 and 1995, tax evasion has generated losses varying between 2 to 44 billions in Canada. In order to stop the upward trend observed in tax evasion in the 1980s and 1990s, several jurisdictions introduced legal measures such as amnesties, tax reforms and new legislations. Not only these measures rest on different paradigms but their effectiveness has yet to be proven. While it is generally argued that threats of legal sanctions are effective to deal with offenders involved in economic crimes, such a claim rests on weak empirical evidence. By conducting a systematic review, the objective of this thesis is to further our understanding about the effect of tax laws on tax evasion.

Method. Systematic review is referred to as the most suitable method to review a body of literature on a given subject and to determine its effect on a particular outcome. We searched 18 databases that led to the identification of 23,723 references. Overall, 8 studies containing 9 evaluations met inclusion criteria and were kept for the review. These studies assess the effect of tax laws on a total of 17 variables. All studies were assessed based on the type of law and their methodological robustness. The vote-count method was then used to identify effective measures.

Results. Out of the 17 outcomes, 7 indicate that laws have no effect on tax evasion while 6 show increases in tax evasion indicators. Only 4 outcomes were in the expected direction. On the other hand, by grouping results according to the type of measures, tax reform appears as the only effective intervention.

Conclusion. Our results suggest that programs based on Becker's economic model and that promote equity are promising. Amnesties seeking to identify tax evaders by offering economic advantages and sanction immunity are not only ineffective but could compromise a system based on self-assessment, which rest on the principle of perceived equity.

Key words: Tax evasion, amnesty, deterrence, expected utility, systematic review, economic crime

Table des matières

Introduction	1
1.1 Lois sur l'impôt : théories et modèles conceptuels relatifs à leur efficacité	8
1.1.1 Le choix rationnel.....	8
1.1.2 L'approche économique	9
1.1.3 Théorie de la dissuasion	12
1.2 Les types de lois et leurs principes d'efficacité.....	15
1.2.1 Réformes	20
Causes et contexte	20
Définition, dispositions et objectifs.....	21
1.2.2 Amnisties.....	24
Causes et contexte	24
Définition, dispositions et objectifs.....	25
1.2.3 Nouvelles législations.....	29
Causes et contexte	29
Définition, dispositions et objectifs.....	29
1.3 État de connaissances actuelles sur l'efficacité des lois.....	31
1.3.1 Études corrélationnelles	32
1.3.2 Études expérimentales en laboratoire.....	33
1.3.3 Études quasi expérimentales	34
1.4 Problématique : la synthèse systématique pour trancher sur l'efficacité des lois	35
Méthodologie.....	39
2.1 Stratégie d'identification des études pertinentes	40
2.1.1 Justification du choix des sources et stratégie de recherche	41
2.1.2 Présentation des résultats des résultats la recherche	42
2.1.3 Limites de la stratégie d'identification des études	45
2.2 Sélection des études : Critères d'éligibilité	46
2.3 Critères utilisés pour se prononcer sur l'efficacité des lois contre l'évasion fiscale.....	53

2.4 Détails des catégories de codage des études	53
Résultats	55
Effet des lois sur la fraude fiscale	55
3.1 Description des programmes et résultats individuels	56
3.1.1 Amnisties	56
3.1.2 Réformes	66
3.1.3 Lois	72
3.2 Effets globaux des lois	78
Interprétation des résultats	82
4.1 Principaux constats de la synthèse systématique	83
4.2 Théorie, résultats et implications pour la prévention de l'évasion fiscale	86
4.3 Forces et limites de l'étude	92
Conclusion	95
Bibliographie	100
Annexe 1 : Études exclues	ciii

Liste des Tableaux

Tableau 1	Conséquences de la promulgation d'une loi	14
Tableau 2	Les types de lois relatives à l'impôt sur le revenu et les principes d'efficacité de leurs dispositions	18
Tableau 3	Résultats de l'identification et de la sélection des études des bases de données	43
Tableau 4	Résultats de la consultation bibliographique	44
Tableau 5	Présentation des évaluations des amnisties	58
Tableau 6	Présentation des évaluations des réformes	67
Tableau 7	Présentation des évaluations des lois	73
Tableau 8	Évaluation de la rigueur des évaluations	77
Tableau 9	Synthèse des effets produits par les interventions sur les variables dépendantes liées à l'évasion fiscale	79

Liste des figures

Figure 1	Fonction de l'utilité attendue et attitude par rapport au risque.....	11
Figure 2	Diagramme du processus de sélection des études.....	52

Liste des sigles et abréviations

ARIMA : Autoregressive integrated moving average

ARC : Agence du revenu du Canada

GAO : Government Accountability Office

IRS : Internal Revenue Service

MARIMA : Multivariate Autoregressive Integrated Moving Average

RLMS : Russian Longitudinal Monitoring Survey

SMS : Scientific Methods Scale

TCMP : Taxpayer Compliance Measurement Program

TPS : taxe sur les produit et services

TVA : taxe sur la valeur ajoutée

Remerciements

Je remercie Étienne Blais pour son incroyable patience et sa grande générosité.

Je remercie également ceux qui m'ont appuyé de près, Johane, Michel, Colette, Charles, Catherine et Sara ou d'un peu plus loin, Marie, André-Anne, Alexandra, Marie-Kim, Nina et Clarah, Maurice, Nadeau, Marie-Pier, Sylvie-Anne, Jean-Philippe, Olivier, Charles et ce cher Jonathan, Malik, Maude, Jérôme, Pierre-Yves, Marie-Ève, Claudia, Geneviève, Dave, Méranie et pour le support mental, Sébastiane.

Introduction

La criminalité économique est un phénomène dont l'ampleur se mesure difficilement. Force est de constater que le développement de nouvelles technologies et la mondialisation des échanges contribuent à l'expansion de diverses formes de ces crimes. Par le fait même, leur portée et leur croissance interpellent invariablement les autorités compétentes et les chercheurs afin de développer une expertise sur les outils de mesure du crime économique, les moyens de le contrer et l'impact de ces moyens de lutte (Bacher & Augsburger, 2005 ; Clarke, 1990).

Vers la fin des années 1980 et débuts 1990, les déficits auxquels faisaient face les gouvernements ainsi que l'augmentation de la charge fiscale des contribuables (i.e. introduction des taxes de vente fédérale et provinciale), ont suscité un intérêt politique et scientifique croissant pour l'économie au noir (ministère des Finances du Québec, 2005). Il en va de même pour la recrudescence de l'intérêt pour la recherche sur le respect des lois fiscales aux États-Unis. En Amérique, comme dans des dizaines de pays, plusieurs réformes fiscales ont vu le jour au courant des années 1980-90, pour endiguer les problèmes grandissants de l'économie au noir et de la fraude fiscale¹. Ainsi, la recherche, les activités de répression et la mise en place d'instances locales et internationales pour lutter contre la délinquance financière se sont multipliées. La création du Centre d'analyse des opérations et déclarations financières du Canada, l'Autorité des marchés financiers du Québec et la création d'unités

¹ Au Canada, les termes fraude et évasion fiscale sont interchangeables, mais ce n'est pas le cas dans tous les pays. En France par exemple, le terme évasion fiscale réfère à celui d'évitement fiscal (comportement contraire à l'esprit de la loi, utilisation des zones grises) alors que la fraude est un acte délibéré contraire à la loi. On utilisera les termes fraude et évasion comme étant des synonymes, conformément à l'Agence du Revenu du Canada. Contrairement à l'évasion fiscale, l'évitement n'entraîne pas de poursuites criminelles au Canada.

policières dédiées aux enquêtes sur les crimes économiques en sont quelques exemples.

Au Canada, les plus récentes estimations de l'Association canadienne d'études fiscales indiquent que l'écart fiscal (*tax gap*)² est passé de 3,5 à 13,5 % des recettes fiscales totales prévues entre 1976 et 1995, soit de 2 à 44 milliards de dollars (Tedds & Giles, 2002). L'écart fiscal provient de deux sources importantes de fraude, soit la dissimulation d'activités économiques à l'État par les citoyens et les entreprises, afin de remettre moins d'argent et les réclamations abusives d'avantages fiscaux (ministère des Finances du Québec, 2005). Aux États-Unis, l'*Internal Revenue Service* (IRS) estime à 345 milliards les pertes en impôt impayé, soit 14 % des revenus fiscaux prévus pour 2001 (IRS, 2007). L'écart fiscal y est calculé à l'aide de trois éléments :

- l'absence de déclaration de revenus (environ 8 % de l'écart fiscal) ;
- la sous-déclaration de revenus et le gonflement des dépenses, incluant les déductions, exemptions et demandes de crédits frauduleux (82 % de l'écart fiscal) ;
- le sous-paiement des obligations (10 % de l'écart fiscal) (IRS, 2007).

L'étendue de la fraude fiscale au Canada comme aux États-Unis s'explique en partie par la nature du système de déclaration fiscale. Dans ces pays, les contribuables rapportent eux-mêmes les informations sur leurs revenus au gouvernement : c'est le principe d'autocotisation. Les contribuables se soumettent volontairement aux lois, déclarent leurs revenus et calculent leurs obligations (Plumley, 1996). Ce système donne cependant l'opportunité de ne pas déclarer ou de ne pas déclarer en totalité ses gains monétaires. Les statistiques présentées précédemment montrent en fait que certains individus profitent de cette opportunité ou du moins, contreviennent à la loi. La confiance des contribuables en l'intégrité et l'équité du système d'imposition est centrale au maintien de leur conformisme, surtout dans un système basé sur l'autocotisation. Ainsi, tel un cercle vicieux, l'inaction peut amplifier le problème.

² La différence entre les impôts perçus et les impôts dus.

Pour contrer ce phénomène, les gouvernements ont promulgué des lois et créé des agences responsables de leur application. Ainsi, l'Agence du revenu du Canada (ARC) a la mission d'administrer les lois fiscales, d'exécuter les programmes fiscaux et d'assurer la conformité. Des mesures de renforcement sont aussi mises en œuvre via les vérifications des déclarations et les programmes de sensibilisation (Agence du revenu du Canada, 2008).

Ces lois visent à réduire l'évasion fiscale principalement par la dissuasion (i.e. en augmentant la sévérité des peines et la probabilité d'audit) et la sensibilisation (par l'intermédiaire de programmes de divulgations volontaires (amnistie) et les campagnes de sensibilisation. Alors que plusieurs auteurs soutiennent que ces types d'interventions sont efficaces pour prévenir la criminalité économique et que les fraudeurs sont réceptifs à la sanction pénale (Chambliss, 1967 ; Tittle, 1969 ; Weisburd, Waring, & Chayet, 1995), cette affirmation repose sur des preuves empiriques discutables. Bien que plusieurs études rapportent la présence d'une relation inverse entre la probabilité d'être arrêté ou faire l'objet d'une vérification et la propension à frauder le fisc (Wenzel, 2004 ; Kinsey & Grasmick, 1993 ; Sheffrin & Triest, 1992 ; Varma & Doob, 1998), d'autres études prouvent le contraire (Dubin, Graetz, & Wilde, 1987 ; Dubin & Wilde, 1988). De même, plusieurs études indiquent que les contribuables ont tendance à se conformer davantage à la loi sur l'impôt lorsque la sévérité des peines est accrue (Alm, Sanchez, & De Juan, 1995 ; DeJuan, Lasheras, & Mayo, 1994 ; Thurman, 1989 ; Wenzel, 2004). Ces résultats sont toutefois remis en question par d'autres études qui arrivent à des conclusions opposées, soit que la hausse dans la sévérité de la peine ne produit aucun changement sur le comportement du contribuable (Elffers, Weigel, & Hessing, 1987 ; Varma & Doob, 1998 ; Webley & Halstead, 1986). En plus des divergences dans les résultats sur l'effet des sanctions, trois principales limites ressortent des études qui évaluent l'effet des lois et de leurs dispositions sur l'évasion fiscale.

Premièrement, très peu d'études utilisent des devis expérimentaux avec randomisation qui garantissent la validité interne des résultats (Blais & Bacher, 2007). Seule la randomisation assure que l'effet observé est attribuable à une intervention et non à des facteurs omis des modèles statistiques, voire à des causes inconnues (Blais & Cusson, 2007 ; Weisburd, Lum, & Petrosino, 2001).

Deuxièmement, les seules études avec randomisation ont été réalisées en laboratoire dans des environnements contrôlés (Blackwell, 2002). Les individus sont soumis à des mises en situation, ce qui permet de vérifier si ceux exposés aux conditions les plus dissuasives dissimulent moins de revenus que les autres participants. Malgré le fait que les résultats soient attribuables au stimulus en raison de la randomisation, il s'agit de mises en situation où les conséquences sont fictives. Les individus risquent d'agir différemment en contexte réel (Cousineau, 1988 ; Green, 1985 ; Houston & Tran, 2001). D'autre part, ces études ne renseignent pas sur les changements de comportement qui suivent l'introduction d'une loi.

Troisièmement, comme aucune synthèse systématique n'a été réalisée sur les évaluations des lois fiscales, il est difficile de se prononcer sur l'effet général des lois, réformes et programmes d'amnistie. C'est dans cette visée que le présent mémoire s'inscrit. Le groupe Crime et Justice de la Collaboration Campbell considère la synthèse systématique comme la méthodologie la plus rigoureuse pour évaluer l'efficacité des interventions visant à réduire la criminalité (Farrington & Petrosino, 2001). Comme le soulignent Johnson, De Li, Larson et McCullough (2000), « *systematic reviews essentially take an epidemiological look at the methodology and results sections of a specific population of studies to reach a research-based consensus on a given study topic* » (p.35). La synthèse systématique comprend des critères d'inclusion et d'exclusion précis qui retiendront un échantillon spécifique d'études duquel seront extraits les résultats. Elle permet d'identifier, évaluer et synthétiser les études pertinentes (les plus rigoureuses) pour répondre à la question de recherche de façon adéquate (Petticrew & Roberts, 2006).

Le but de ce mémoire est d'améliorer nos connaissances quant au potentiel des lois sur l'impôt à prévenir l'évasion fiscale par la réalisation d'une synthèse systématique. Cette démarche permet de poser un regard critique sur les recherches évaluatives réalisées en la matière et de clarifier le débat théorique existant entourant l'efficacité des lois fiscales. De plus, elle possède deux autres forces. D'une part, elle met à l'épreuve des faits l'affirmation selon laquelle les mesures dissuasives sont efficaces pour contrer la criminalité économique et d'autre part, elle éprouve les hypothèses formulées sur les effets potentiels des programmes de divulgations volontaires, et ce, à partir des résultats d'études établies comme étant les plus robustes. Les objectifs spécifiques de ce mémoire sont les suivants :

1. Évaluer l'effet global des lois et programmes fiscaux ;
2. Déterminer les caractéristiques des lois efficaces selon leurs principes théoriques sous-jacents ;
3. Étudier la relation entre les biais méthodologiques et les résultats des études évaluatives.

Ce mémoire se divise en quatre chapitres. Premièrement, la recension des écrits présente les principales théories et modèles conceptuels sous-jacents à l'efficacité des lois fiscales étudiées et les recherches empiriques réalisées quant à leurs effets sur les comportements fiscaux. Deuxièmement, il est question de la méthodologie utilisée pour recueillir les données et les analyser. Ce chapitre présente les étapes suivies pour la réalisation de la synthèse systématique. Troisièmement, les résultats sont rapportés et analysés selon les types de programmes. Finalement, le chapitre de l'interprétation traite des objectifs en lien avec les résultats obtenus et se penche sur le potentiel des lois à prévenir la fraude fiscale.

Recension des écrits

La recension des écrits s'organise en quatre sections. Premièrement, la section 1.1 présente les théories sous-jacentes à l'efficacité des lois et les mécanismes pénaux liés à leurs différentes dispositions. Deuxièmement, la section 1.2 décrit les types de lois évalués, c'est-à-dire les réformes fiscales, les programmes de divulgations volontaires (amnisties) ainsi que les lois de l'impôt sur le revenu. Troisièmement, la section 1.3 s'attarde à l'état actuel de la recherche empirique. Finalement, la problématique expose les forces et faiblesses de la littérature et détaille les objectifs poursuivis par la synthèse systématique.

1.1 Lois sur l'impôt : théories et modèles conceptuels relatifs à leur efficacité

Les lois visant à combattre l'évasion fiscale reposent sur trois principales perspectives théoriques : l'approche du choix rationnel, le modèle économique et la théorie de la dissuasion, à laquelle se rattachent d'autres mécanismes intervenant dans l'effet normatif des lois sur la criminalité (voir Gibbs, 1975).

1.1.1 Le choix rationnel

Les fondements de l'approche du choix rationnel se retrouvent dans le paradigme utilitariste. Cette doctrine considère l'Homme comme étant essentiellement à la recherche du plus grand plaisir et de la moindre souffrance (Laval, 2002). Selon cette logique, les actions et les interactions des individus tendent vers la maximisation de l'intérêt personnel. Les sanctions pénales liées à l'infraction

de lois ont pour but de dissuader les actions pouvant servir l'intérêt personnel au détriment de l'intérêt collectif (Piquero & Tibbetts, 2002).

Trois postulats précisent l'approche du choix rationnel. Premièrement, le postulat instrumentaliste stipule que le sens des actions entreprises par un individu réside dans les conséquences qu'il leur attribue. Deuxièmement, le postulat de l'égoïsme précise que, parmi ces conséquences, seules celles qui profitent personnellement à l'acteur importent. Troisièmement, le postulat du calcul coût-bénéfice — pierre angulaire de l'approche — impute à toute action ce calcul dont la finalité est de maximiser la différence entre les coûts et bénéfices liés à sa réalisation (Boudon, 2002). L'approche du choix rationnel impose « des restrictions au sujet des types de raisons et de fins qui sont censés motiver l'action individuelle » (Meadwell, 2002 ; p.119). Précisément, ce sont les fins poursuivies par l'acteur qui sont déterminantes et les moyens pour y parvenir sont calculés de façon à maximiser le bénéfice personnel. L'opération mathématique derrière la décision s'effectue chaque fois qu'une opportunité criminelle se présente et en fonction du contexte et des alternatives possibles. Ainsi, cette approche requiert un *focus* spécifique au crime, selon les différentes caractéristiques et conséquences liées à l'actualisation de la conduite (Cornish & Clarke, 1986 ; Piquero & Tibbetts, 2002).

La fraude fiscale est une forme de crime pour laquelle l'application du calcul coût-bénéfice va de soi. Cette perspective et ses succédanés ont dominé les explications en criminalité économique, notamment en raison de la rationalité attribuée aux délinquants, du caractère financier (chiffrable) du délit et de la possibilité de modélisation formelle (Weisburd & al., 1995).

1.1.2 L'approche économique

L'utilisation d'une perspective économique dans l'explication et l'analyse de la criminalité fut mise de l'avant par Becker (1968) et intègre la perspective du choix

rationnel, par exemple avec la théorie de l'utilité attendue (*expected utility theory*)³ qui modélise le processus de décision prise en regard de la maximisation du gain personnel. La théorie de l'utilité attendue est générale et applicable à tous les types de crimes et sanctions. Elle permet de calculer, les ressources devant être accordées à l'application des sanctions pour contrer un type de crime particulier. Plusieurs études sur la fraude cherchent à déterminer le niveau de détection (nombre de vérifications) et la sévérité optimale des peines à infliger pour dissuader efficacement les contribuables tentés par l'évasion fiscale. Ces études considèrent le taux d'imposition et les coûts inhérents à l'augmentation des vérifications dans l'optique d'établir le système le plus efficient en termes de coûts (ressources utilisées pour les activités de répression, pertes encourues par les fraudes) et de bénéfices (recettes fiscales générées, conformité des contribuables) (Benjamini & Maital, 1985 ; Kaplow, 1990 ; Pestieau, Possen, & Slutsky, 2004).

Allingham et Sandmo (1972) ont repris et systématisé cette approche pour expliquer l'évasion fiscale. L'utilité attendue d'un acte de fraude fiscale dépend du revenu, du taux d'imposition auquel est assujéti le contribuable et de ses attitudes par rapport aux risques. Les probabilités de détection et les peines applicables au délit font aussi partie de l'équation et varient selon la nature de la fraude envisagée. La formule de l'utilité attendue s'exprime ainsi :

$$E(U) = (1-p)U(W-QX) + pU(W-QX-a(W-X))$$

$E(U)$: utilité attendue (*Expected Utility*)

U : fonction d'utilité

p : probabilité d'audit

W : revenu brut (connu du contribuable seulement)

Q : taux d'imposition

X : revenus déclarés (sur la décision du contribuable)

a : taux de la sanction (considéré comme plus élevé que Q)

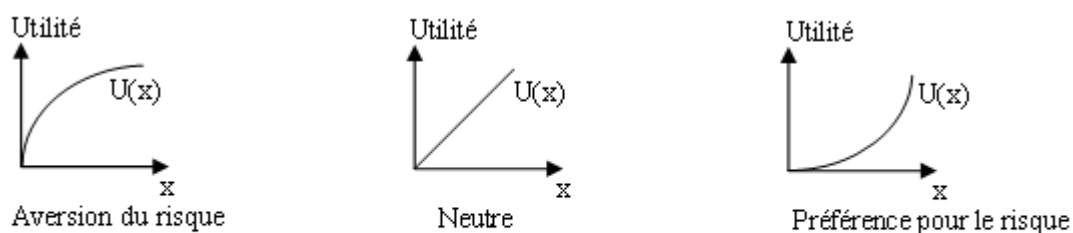
« The individual calculates his or her expected utility by weighting the utility attached to the two possible states (punishment and no punishment) by the probability

³ Cette approche fut originalement développée par von Newman (1944).

that each state will occur (p and $1-p$, respectively) » (Cornish & Clarke, 1986 ; p.130). Les attitudes des individus par rapport aux risques sont une variable importante du modèle, incluse dans la fonction d'utilité U (l'utilité d'un acte croît avec les risques x étant associés lorsque l'individu est axé sur le risque) (Cornish & Clarke, 1986).

Figure 1

Fonction de l'utilité attendue et attitude par rapport au risque



Source : Cornish & Clarke, 1986 ; p.131

Cette formulation de l'utilité attendue est la plus simple, car plusieurs éléments ne sont pas pris en compte, comme les autres facteurs économiques qui peuvent affecter la décision de l'individu (Allingham & Sandmo, 1972). Les auteurs s'étant penchés sur ce modèle proposent plusieurs alternatives et compléments à la formule, notamment l'ajout des interactions entre le contribuable et l'agence du revenu, le rôle des comptables, les sources de revenus, etc. (Alm, 1988 ; Beck & Jung, 1989 ; Graetz, Reinganum, & Wilde, 1986 ; Roth, Scholz, & Witte, 1989 ; Yitzhaki, 1974).

Le modèle économique formule en termes mathématiques les éléments qui sont pris en compte lors de la décision de frauder le fisc, en regard des différentes

contraintes de la situation. On fait référence à la théorie de la dissuasion lorsque le calcul coût-bénéfice est défavorable au délit et qu'il y a désistement.

1.1.3 Théorie de la dissuasion

La dissuasion se produit lorsqu'un individu s'abstient de commettre un crime à cause de la crainte du châtement et de ses conséquences. Dans cette théorie, les auteurs distinguent l'effet préventif spécifique de l'effet préventif général de la peine. Ainsi, la dissuasion générale est l'effet préventif des sanctions pénales sur les membres d'une population, c'est-à-dire sur les individus qui peuvent être tentés de passer à l'acte, mais qui s'abstiennent de commettre des crimes en étant témoin des peines décernées aux autres. Il s'agit d'une expérience indirecte avec la punition (Stafford & Warr, 1993). La dissuasion spécifique se produit lorsque ceux qui ont déjà expérimenté la sanction légale renoncent à commettre d'autres actes criminels. Cette expérience avec la punition est plutôt directe (Cusson, 1998).

Afin de produire son effet dissuasif, la sanction doit être suffisamment certaine, proportionnelle en termes d'inconvénients aux torts causés à la victime et appliquée avec célérité, pour que le délinquant associe la peine au crime qu'il a commis (Beccaria, 1965 ; Cusson, 1998). La logique dissuasive simple se résume ainsi : la décision est issue du calcul coûts-bénéfice dans une situation où un comportement criminel est envisagé. L'individu perçoit un risque de détection suffisant pour que les désavantages d'une arrestation et d'une sanction surpassent les gains liés au crime (Zimring & Hawkins, 1973).

En matière d'évasion fiscale, la dissuasion repose sur la capacité de l'État à exprimer une menace de sanction crédible aux yeux des contribuables. La crédibilité de cette menace réside dans l'application systématique et durable d'une réponse aux pratiques frauduleuses. Cette rigueur dans le temps est nécessaire pour que les individus constatent que les fraudes sont coûteuses (sur le plan des sanctions

imposées et sur le plan social), que les risques sont élevés et que l'État est en mesure de bien gérer et appliquer ses politiques (Bergman, 2003).

Ainsi, les autorités fiscales misent sur l'augmentation des probabilités de détection pour dissuader les contribuables de contrevenir aux lois. Outre l'augmentation des taux de vérification, cela peut être fait par l'utilisation de modes de déclaration de revenus plus visibles comme les prélèvements obligatoires ou le partage d'information avec de tierces parties. L'augmentation de la sévérité des peines, par exemple les peines d'emprisonnement prescrites pour certains comportements frauduleux graves, fait aussi partie de la stratégie dissuasive des autorités fiscales. Ces dernières doivent être en mesure d'appliquer effectivement ces dispositions pour que la dissuasion, autant spécifique que générale, se produise.

Le programme de publicité des poursuites et condamnations pour fraude fiscale de l'ARC s'inscrit dans la logique dissuasive de la visibilité de la rigueur avec laquelle les sanctions sont appliquées. C'est aussi le cas des programmes de divulgations volontaires qui misent sur l'annonce du renforcement des lois après la période amnistie, pour que les contribuables délinquants voient ce programme comme une dernière opportunité de se conformer avant que les risques deviennent plus importants et les peines plus sévères. Ces mesures transmettent le message pénal à la population ciblée. Elles s'inscrivent dans la logique de la dissuasion générale, dont l'objectif est de changer les comportements futurs des contribuables en démontrant comment les sanctions sont effectivement appliquées ou comment elles le seront dans le futur (Mikesell & Birskyte, 2007).

La modélisation économique du choix rationnel du comportement criminel n'est pas sans soulever les critiques. La logique strictement utilitaire est jugée trop étroite pour rendre compte de la réalité. Le débat scientifique sur l'efficacité des mesures pénales illustre que la dissuasion n'est pas le seul mécanisme responsable du conformisme. Dans certains cas, le pouvoir dissuasif des peines est remis en question

(Boudon, 2002 ; Gibbs, 1975 ; Sellin, 1967). De plus, les dispositions des lois visent plusieurs objectifs. Par exemple, la visibilité des activités répressives de l'ARC vise à influencer la perception des contribuables sur les probabilités de détection et sur la sévérité des peines, mais vise également à sensibiliser les citoyens à l'importance de respecter la loi sur l'impôt en démontrant les impacts négatifs de la fraude sur l'économie. Les stratégies dissuasives traditionnelles sont accompagnées par d'autres mécanismes influençant les attitudes conformistes. Comme le soulignent Mikesell et Birskyte (2007) :

compliance in most developed democracies, including the United States, is considerably higher than this traditional view would lead us to expect. In particular, low and falling audit rates have not had the anticipated impact on individual income tax compliance (p.1047).

Les principes directeurs des lois fiscales (implantées pour favoriser l'équité, l'égalité, la répartition égale des richesses) laissent entendre que les lois peuvent être efficaces pour d'autres raisons que la crainte émanant des sanctions pénales.

Bien que plusieurs catégorisations ressortent de la littérature sur les mécanismes pénaux (voir Andenaes, 1974 ; Gibbs, 1975 ; Zimring & Hawkins, 1973), Cooter (2000) les a regroupés en trois catégories, soit l'expression, la dissuasion et l'internalisation :

Tableau 1
Conséquences de la promulgation d'une loi

Parties de la loi	Obligation	Sanction	Explication
Conséquence de la loi	Expression	Dissuasion	Internalisation

Source : Cooter, 2000 ; p.19

Cooter (2000) considère la loi comme l'expression des valeurs sociales. D'autres auteurs font référence à la fonction éducative et moralisatrice de la loi (Andenaes, 1966 ; Cousineau, 1988 ; Hawkins, 1971). Ce mécanisme se base sur

l'influence qu'exercent la loi et les sanctions pénales par le message qu'elles véhiculent. La médiatisation des lois et de leur application informe le public sur les programmes de renforcement en vigueur et les conséquences associées à l'irrespect de la loi, ce qui amène une réflexion chez les individus quant à son bien-fondé (Zimring & Hawkins, 1973). C'est ainsi que les médias peuvent non seulement dissuader, mais aussi sensibiliser et transmettre une norme sociale (Andenaes, 1974). Ils donnent donc une visibilité accrue à la loi.

Alors que les effets dissuasifs et éducatifs fonctionnent respectivement par la peur de la sanction et la sensibilisation, une exposition prolongée au message pénal peut amener une internalisation des valeurs (Andenaes, 1974 ; Walker & Argyle, 1964). Le message véhiculé par la loi est donc interprété et validé personnellement. Ce processus fait référence à la validation normative (Gibbs, 1975) : « *There is the process of "normative validation" where legal sanctions increase the perception that the criminal act is morally wrong; via this effect on one's ethical views and internalized norms, sanctions inhibit the criminal offence* » (Wenzel, 2004 ; p. 550).

1.2 Les types de lois et leurs principes d'efficacité

La présente synthèse systématique s'intéresse aux lois et programmes fiscaux axés sur la fraude à l'impôt, soit les réformes, les programmes de divulgations volontaires et les amendements ou les nouvelles lois sur l'impôt. Les dispositions de ces mesures s'inspirent des perspectives théoriques du choix rationnel, de l'approche économique et de la dissuasion. Il existe présentement un débat sur les principes devant guider l'instauration des lois et sur leurs effets attendus sur la criminalité. Qui plus est, les résultats des études évaluatives ne permettent pas jusqu'à présent de trancher sur les mesures les plus efficaces, faute de synthèse systématique.

Le tableau 2 résume les types de lois et les principes d'efficacité liés à leurs dispositions. Chacun des types de loi est ensuite décrit en détail. On présente les facteurs associés à la promulgation de la mesure, son contexte d'application, sa définition, ses principales dispositions et objectifs.

Tableau 2

Types de lois relatives à l'impôt sur le revenu et les principes d'efficacité de leurs dispositions

Types de loi	Dispositions générales	Principes d'efficacité
Réforme	-Réduction des taux marginaux de l'impôt sur le revenu	-Maximisation de l'utilité -Neutralité (non-intervention dans les décisions économiques)
	-Modification du nombre d'échelons (ou de leurs limites) dans la structure de l'impôt progressif	-Validation normative (équité)
	-Introduction de taxes à la consommation (taxe sur la valeur ajoutée (TVA), taxe sur les produits et services (TPS), élargissement assiette fiscale)	-Validation normative (équité) -Maximisation de l'utilité -Neutralité
	-Simplification des systèmes	-Validation normative (favorise une meilleure compréhension) -Maximisation de l'utilité et choix rationnel (diminution des coûts liés à la conformité)
	-Changements administratifs et dans les mesures de contrôle	-Dissuasion (réduction des opportunités)
Programme de divulgations volontaires	-Réduction des pénalités applicables	-Maximisation de l'utilité et choix rationnel (pour les participants au programme, il y a diminution des coûts d'un retour à la conformité)

Types de loi	Dispositions générales	Principes d'efficacité
(amnistie)	-Autorisation des non-déclarants à intégrer le système	- Maximisation de l'utilité (pour les participants au programme : diminution des coûts d'un retour à la conformité)
	-Renforcement des mesures de contrôle (taux d'audit, sévérité des peines) post amnistie	-Dissuasion (augmentation de la sévérité, augmentation des risques)
	-Programme d'éducation / sensibilisation	-Éducation -Validation normative
	-Changement dans les définitions	-Dissuasion (réduction des opportunités)
	-Criminalisation de nouveaux actes	-Dissuasion -Éducation
Nouvelle loi	-Changements dans les informations à fournir	-Dissuasion (réduction des opportunités, augmentation des risques)
	-Changement dans la structure de l'impôt (taux impositions, avantages fiscaux, taux de vérifications)	-Maximisation de l'utilité et choix rationnel -Dissuasion

1.2.1 Réformes

Causes et contexte

L'utilisation de réformes fiscales pour contrer les problèmes de fraude s'inscrit dans un contexte particulier. Durant les années 1980, plusieurs pays ont connu des réformes importantes dans leur système de taxation, ce qui en fait la décennie des réformes fiscales selon plusieurs spécialistes (Boskin & McLure, 1990 ; Pechman, 1988 ; Sandford, 1993)⁴. Ces réformes partagent plusieurs points communs et marquent un tournant important dans la philosophie fiscale de nombreux pays (Sandford, 1992 et 1993). Bien que des différences politiques, économiques et sociales importantes existent entre ces pays, les causes ayant mené aux réformes sont similaires et les différentes mesures qu'elles adoptent se rejoignent dans leurs objectifs.

Le début des années 1980 se caractérise par une situation économique difficile : taux d'inflation en croissance, récession et croissance économique freinée. Cette situation économique précaire a contribué à augmenter l'insatisfaction du public face au système d'imposition (Sandford, 1992). En effet, la popularité des paradis fiscaux est à la hausse, ce qui alimente la perception que l'État est incapable de redistribuer les richesses et que son intervention dans l'économie est inefficace. C'est ainsi que le mouvement des réformes s'est amorcé dans les pays industrialisés pour contrer la perception d'inefficacité et d'inéquité du système, qui menace la conformité des contribuables (Virmani, 1988). L'équité perçue du système d'imposition est essentielle au principe d'autocotisation et une vision défavorable est propice à l'évasion fiscale. De plus, avec la globalisation des échanges économiques, plusieurs pays ont adopté des réformes afin d'aligner leurs politiques, ce qui favorise les échanges entre les pays (Sandford, 1992).

⁴ Des réformes ont été introduites notamment en Australie, au Canada, en Chine, en Colombie, aux États-Unis, en Irlande, au Mexique, en Nouvelle-Zélande et au Royaume-Uni.

Définition, dispositions et objectifs

Une réforme implique une restructuration du système de taxation ou de l'agencement de taxes qui va au-delà de simples ajustements. Comme le souligne Sandford (1993) « (...) *we should expect tax reform to be a tax change or series of changes with objectives additional to any revenue objectives, like improving horizontal or vertical equity, increasing economic efficiency, or simplifying the system* » (p.4). Similairement, Hill (2005) indique que l'on ne peut pas référer à la notion d'amélioration du système, largement subjective, mais suggère également que la référence aux lignes directrices des lois fiscales (équité, efficacité, simplicité) soit le critère de différenciation entre un amendement dans la loi et la réforme fiscale. Le besoin d'agir sur l'un ou l'autre de ces principes peut provenir des problèmes de fraude, d'évitement fiscal ou de l'émergence de nouvelles méthodes développées par les contribuables pour tromper le système. Différentes modalités peuvent y remédier et rendre le système plus équitable, simple ou efficace. Hill (2005) a résumé les changements pouvant être introduits par une réforme :

Reform of the system as a whole will involve a change of one or more of the following kinds:

- Tax mix—existing taxes*
- Tax mix—the imposition of new taxes*
- Existing taxes—tax rates including deductions and rebates having regard to the tax mix and to promote an equitable distribution of tax burdens*
- Existing taxes—change in tax rates including deductions and rebates to promote an equitable distribution of tax burdens*
- Existing taxes—change in the tax base (for example extension of income tax to include capital gains).*
- Existing taxes—promoting neutrality of the tax system, eg. entity taxation*
- Existing taxes—substantive amendments such as plugging loopholes or removing anomalies, inconsistencies or complexities*
- Existing taxes—procedural or administrative changes to promote simplicity in compliance or administration*
- Existing taxes—simplifying language to improve intelligibility*
- Existing taxes—tax expenditure elimination (or introduction of new concessions designed to promote government economic policy)*

If what is under consideration is reform of a particular tax rather than the whole system then the change will necessarily exclude the first three matters » (Hill, 2005 ; consulté en ligne)

La réduction des taux marginaux de l'impôt sur le revenu, l'introduction de nouvelles taxes à la consommation (TVA, TPS), la réduction du nombre de tranches dans la structure de l'impôt ainsi que la simplification de différentes composantes, sont parmi les dispositions communes aux réformes ayant appartenu au mouvement des années 80 (Sandford, 1992 et 1993 ; Stewart, 2006). Plus particulièrement, d'autres pays introduisent l'impôt à taux unique (Russie 2001)⁵ et l'autocotisation totalement ou en partie (Australie 1986-1987, Irlande 1988, Royaume-Uni 1996). Les réformes peuvent implanter des mesures plus spécifiques pour agir directement sur les opportunités de fraude en misant sur les paramètres dissuasifs pour rendre la commission d'infractions fiscales plus risquée. En Argentine par exemple, la réforme implantée entre 1990 et 1992 a resserré les pratiques administratives liées à la perception des impôts par la criminalisation de nouveaux actes, l'informatisation des systèmes et le resserrement des mesures de contrôle (Bergman, 2003).

Aux États-Unis, le *Government Accountability Office* (GAO) (2007) suggère trois approches à mettre en œuvre pour réduire l'écart fiscal et favoriser la conformité, la première étant la simplification du système⁶. Plusieurs auteurs se sont penchés sur l'effet de la complexité du système de déclaration de revenus sur la conformité volontaire des contribuables (Long & Swingen, 1991 ; Mikesell & Birskyte, 2007 ; Slemrod, 1989 ; Vogel, 1974). La simplification du système et des dispositions prévient la fraude fiscale premièrement par le mécanisme de la dissuasion et deuxièmement par celui de la validation normative :

(f)irst, it could help taxpayers to comply voluntarily with more certainty, reducing inadvertent errors by those who want to comply but are confused because of complexity.

⁵ Plusieurs pays de l'Europe de l'Est ont aussi réformé leur système pour adopter l'imposition à taux unique.

⁶ Les deux autres sont : procurer des outils additionnels à l'IRS en changeant les lois sur les informations personnelles à déclarer et les taxes sujettes aux retenues à la source (diminue les opportunités de sous-déclaration) ; fournir des ressources additionnelles (humaines et budgétaires) aux agences chargées d'appliquer la loi (GAO, 2007 ; p. 2-3- traduction libre).

Second, it may limit opportunities for tax evasion, reducing intentional noncompliance by taxpayers who can misuse the complex code provisions to hide their noncompliance or to achieve ends through tax shelters.

Third, tax code complexity may erode taxpayers' willingness to comply voluntarily if they cannot understand its provisions or they see others taking advantage of complexity to intentionally underreport their taxes. (GAO, 2007 ; p.9)

Plus les exigences et les documents sont complexes et demandent du temps à compléter, plus les coûts reliés à la conformité sont élevés. Pour certains individus moins motivés à se conformer, dont la conscience morale condamne peu la fraude, la conformité volontaire devient de moins en moins avantageuse (plus de coûts que de bénéfices). À la longue, un sentiment d'aliénation et d'injustice affaiblit la volonté de se conformer et favorise la fraude (Mikesell & Birskyte, 2007 ; Vogel, 1974). Cela va à l'encontre du principe de la validation normative en affaiblissant le soutien des normes sociales envers la conformité fiscale. Un système plus simple facilite la compréhension de ses exigences et fondements.

Quant aux autres mesures, comme la réduction des taux marginaux ou l'élargissement de l'assiette fiscale, il est difficile de leur attribuer des objectifs précis et d'illustrer les principes d'efficacité qui les sous-tendent⁷. Elles peuvent difficilement être considérées séparément des autres modalités introduites, car certaines compensent pour d'autres, par exemple, la diminution des taux marginaux et l'introduction d'une taxe à la consommation. L'agencement et l'ampleur des modifications ainsi que la stratégie utilisée pour les implanter moduleront l'impact que la réforme aura sur les pratiques fiscales.

⁷ La réduction des taux d'impôt marginaux sur le revenu est l'une des principales caractéristiques des réformes des années 80. Les taux d'impôt marginaux maximum sont passés de 34% en 1976 à 29% en 1988 au Canada. Ces réductions ont un impact direct sur le revenu net des contribuables et sont aussi liées au principe de la maximisation de l'utilité (Boskin & McLure, 1990).

1.2.2 Amnisties

Depuis les 25 dernières années, plusieurs pays ont eu recours à des moyens complémentaires pour remédier aux problèmes d'évasion fiscale, soit les amnisties ou programmes de divulgations volontaires⁸.

Causes et contexte

Les programmes de divulgations volontaires résultent en partie des pertes générées par la fraude fiscale. Ils sont vus comme des moyens d'aller récupérer des revenus qui ne peuvent pas être prélevés autrement en raison des ressources limitées des gouvernements (Mikesell & Birskyte, 2007). Dubin, Gratez et Wilde (1992) montrent qu'aux États-Unis, les États mettant sur pied le moins d'amnisties sont ceux où l'IRS est particulièrement actif (taux de vérification plus élevés) et où des activités visant à réduire la non-conformité sont en place, comme le partage d'information avec de tierces parties. Les vérifications effectuées par l'IRS ont diminué au cours de la décennie 80 et les États s'appuyant uniquement sur ce recours ont utilisé plus d'amnisties que les autres. Le Fond monétaire international note que les amnisties aux États-Unis ont tendance à être regroupées dans le temps, c'est-à-dire qu'elles viennent par vague (Fond monétaire international, 2006). Enfin, les amnisties offrent une plus grande flexibilité quant aux stratégies pour faire respecter les lois fiscales et représentent une transition vers un système plus sévère (Banque Mondiale, 2008 ; Zeckhauser & Leonard, 1986).

⁸ L'Autriche, l'Australie, la Nouvelle-Zélande, la Belgique, la Finlande, la France, la Grèce, l'Irlande, l'Italie, le Portugal et la Suisse et plusieurs états aux États-Unis. L'Argentine, la Bolivie, le Chili, la Colombie, l'Équateur, l'Uruguay, le Honduras, la Malaisie, l'Inde, le Pakistan, le Panama, le Pérou, le Mexique et les Philippines. (Banque Mondiale, 2008 ; Alm, 1998).

Définition, dispositions et objectifs

Le trait commun des amnisties réside dans la période de grâce qu'elles accordent aux contribuables ayant commis des infractions dans leurs déclarations fiscales précédentes, ou ayant omis de faire toute déclaration, leur permettant ainsi de rectifier volontairement la situation sans subir les poursuites et peines normalement prescrites (Uchitelle, 1989). Au Canada, le programme de divulgations volontaires est autorisé sous la Loi de l'impôt sur le revenu et d'autres lois administrées par l'ARC (Agence du revenu du Canada, 2007).

Qu'ils soient permanents ou temporaires, l'utilisation d'amnistie est grandement controversée, car elle permet aux fraudeurs de se soustraire aux sanctions, ce qui de prime abord, va à l'encontre des principes d'efficacité analysés précédemment (Alm, Martinez-Vazquez, & Wallace, 2001 ; Banque Mondiale, 2008). Les programmes d'amnistie sont majoritairement implantés pour récolter des recettes fiscales supplémentaires à court terme et surtout augmenter la conformité fiscale à long terme, en enregistrant de nouveaux contribuables dans le système (Alm & Beck, 1993 ; Christian, Gupta, & Young, 2002 ; Fisher, 1985 ; Fisher, Goddeeris, & Young, 1989 ; Fond monétaire international, 2006 ; Franzoni, 1996). Les principes du programme de divulgations volontaires canadien énoncés par l'ARC indiquent que ce programme fait la promotion du respect des lois fiscales en encourageant les contribuables à corriger leurs omissions volontairement et qu'il ne sert pas de moyen d'éviter intentionnellement les obligations légales (Agence du revenu du Canada, 2007).

Différentes possibilités sont offertes aux particuliers et aux entreprises pour faire état de leurs infractions fiscales. L'agencement des modalités de l'amnistie (à qui est-elle offerte et qu'offre-t-elle comme avantage par rapport au processus normal de remboursement des obligations) engendre des écarts importants sur les retombées des programmes et peut faire la différence entre un programme néfaste, neutre ou bénéfique, sur le niveau d'évasion fiscale subséquent. La structure des programmes

d'amnistie varie grandement d'un pays à l'autre et ce, même parmi les 40 États américains qui en ont implanté au cours des 20 dernières années (Alm & al., 2001). Depuis 1982, 79 amnisties ont été menées et malgré les différences importantes entre les programmes, ils sont implantés pour des raisons et objectifs similaires (*Federation of Tax Administrators*, 2005).

Quatre dimensions caractérisent les programmes, soit leur durée, leur étendue (le type de contribuables admis, les types de taxes incluses), leur nature (type d'acquittement offert, soit la réduction des amendes, soustraction aux poursuites criminelles) et les programmes associés (visibilité et publicité du programme, modification subséquente du système d'imposition). Chacune de ces composantes exerce une influence sur la décision de participer, de se conformer par la suite ainsi que sur le reste de la population qui en est témoin.

Les programmes d'amnistie varient en durée. Il existe des programmes permanents, intermittents ou ponctuels. Parmi les amnisties de 25 États étudiés par Mikesell (1986), les périodes d'amnistie varient entre 12 jours et six mois, dont la plupart ont duré environ trois mois, en évitant les deuxième et quatrième trimestres. Les programmes qualifiés intermittents sont répétés à quelques années d'intervalle. Le Canada et le Québec possèdent des programmes de divulgations volontaires permanents. Les États-Unis ont aussi un programme permanent pour inciter les non-déclarants à intégrer le système, le *National Non-filer Strategy* de l'IRS.

L'étendue est une dimension centrale aux amnisties et réfère aux taxes comprises dans celles-ci. Il peut s'agir uniquement de l'impôt sur le revenu, de certaines sources de revenus (locaux ou étrangers), certaines tranches de revenus, des taxes de vente ou d'une combinaison de certaines taxes. Les déclarations éligibles varient aussi. Par exemple l'autorisation des non-déclarants, la révision de déclaration incomplète et les comptes à recevoir peuvent être éligibles (Banque mondiale, 2008). L'autorisation des non-déclarants est l'une des méthodes pour encourager la

conformité future, car des individus jusqu'alors inconnus du système se retrouvent sur les listes et doivent rendre des comptes, réduisant ainsi leurs opportunités de frauder. Les amnisties autorisant les comptes à recevoir sont contradictoires, car les sommes déjà dues par les contribuables devraient en principe être récupérées par le gouvernement. Alm (1998) affirme que cet élément est pervers, car il va à l'encontre des principes d'éducation et de validation normative et ce, pour les mêmes raisons que l'utilisation répétée d'amnistie, soit la corruption du message véhiculé par les autorités fiscales. Certains programmes s'adressent uniquement aux non-déclarants comme c'est le cas en Idaho et au Missouri (1983) (Parle & Hirlinger, 1986). Les programmes de divulgations volontaires canadien et québécois (tous deux permanents) précisent que les individus ayant déjà profité du programme ne sont généralement pas admis une seconde fois.

Quant à la nature des amnisties, ces dernières peuvent exempter les individus de poursuites criminelles, réduire les amendes normalement imposées, garantir de ne pas enquêter sur la source de revenus qui a été révélée par le contribuable ou de ne pas utiliser les informations de l'amnistie pour les prochaines vérifications⁹. Comme mentionné précédemment, ces éléments ont aussi une influence sur la décision de participer à l'amnistie selon les sommes éludées et le type de fraude (dissimulation de revenus, déductions frauduleuses). Ces éléments entrent dans le calcul de l'utilité attendue de la participation à l'amnistie.

Finalement, les amnisties s'accompagnent parfois d'autres programmes de sensibilisation et de renforcement des lois (Lopez-Laborda & Rodrigo, 2003 ; Mikesell, 1986 ; Parle & Hirlinger, 1986). La publicité entourant l'augmentation des taux de vérification et l'application de peines plus strictes est une occasion de

⁹ La Banque Mondiale (2008) distingue les *revision amnesty* (corriger des déclarations antérieures sans pénalité), les *investigation amnesty* (exempte les déclarations d'enquête subséquente), les *prosecution amnesty* (le dévoilement des infractions n'entraîne pas de poursuites), les *filling amnesty* (acquiescement des pénalités pour les non-déclarants), *record keeping amnesty* (acquiescement des pénalités pour la non-conformité dans la tenue de livre).

dissuader, d'éduquer et de rassurer les honnêtes contribuables sur les intentions et les capacités du gouvernement relativement au contrôle de la fraude. Selon Alm et al. (2001), le renforcement des lois après une amnistie est une condition importante de l'efficacité de ces programmes, entre autres, sur le plan de la participation au programme. C'est par ce vecteur que l'on compte inciter à la conformité subséquente. D'après le modèle théorique du choix rationnel, l'augmentation des pénalités favorise l'adoption d'une conduite conforme. Parce que l'amnistie ne serait pas suffisante à encourager la conformité future, une annonce de l'augmentation des taux de vérifications subséquentes à l'amnistie pourrait décourager la persistance du comportement fautif (Uchitelle, 1989). Selon les modifications effectuées, les délinquants n'ont plus les mêmes opportunités et motivations à frauder une fois l'amnistie terminée (Parle & Hirlinger, 1986). L'opportunité de corriger sa situation peut alors être attrayante économiquement. Toutefois, Fisher et al. (1989) soulignent que le calcul coût-bénéfice n'est jamais renversé chez les fraudeurs récalcitrants.

Certains auteurs soulignent que pour atteindre leurs buts, les amnisties doivent être annoncées (par les autorités) et considérées (par les contribuables) comme des opportunités uniques plutôt que récurrentes (Alm & Beck, 1991 ; Andreoni, 1991 ; Bergman, 1998 ; Mikesell, 1986). Cet aspect concorde avec le principe de la dissuasion. Si les amnisties sont répétées, les contribuables pourraient revoir à la baisse leur estimation du risque associé à la fraude fiscale en réduisant leur perception des probabilités et capacité des autorités à détecter et sanctionner les fraudes. Ils se fieraient sur la prochaine amnistie pour déclarer leurs infractions ou repousser leurs paiements et continueraient à dissimuler des revenus. Ces programmes, à la longue, peuvent être perçus comme une inaptitude du gouvernement à contrôler cette forme de criminalité, miner la crédibilité du message véhiculé par la loi et ainsi nuire à la conformité volontaire des contribuables (Christian et al., 2002 ; Fisher et al., 1989 ; Uchitelle, 1989).

Le débat théorique démontre l'ambivalence quant aux impacts des amnisties : certains contribuables se conforment par crainte d'être vérifiés, alors que d'autres le font, car ils croient que cela est la bonne chose à faire. Dans les deux cas, le message véhiculé par les amnisties est pernicieux. La disposition principale des amnisties, la stratégie pour favoriser la participation et diminuer les coûts apparents du retour à la conformité, est l'allègement des pénalités normalement prescrites pour fraude. La population peut percevoir cette disposition comme une forme de récompense alors qu'il devrait y avoir sanction, si le programme n'était pas en place. Cette absence de sanction immédiate annule l'effet de la dissuasion spécifique et nuit aussi à la dissuasion générale. De plus, la conformité volontaire, étant soutenue par la validation normative, est menacée par la démonstration de l'indulgence dont fait preuve l'État à l'égard de comportements promulgués comme étant criminels et moralement inacceptables. Les programmes d'amnistie véhiculent mal les principes moraux et envoient des messages contradictoires. Sur plusieurs années, les normes sociales soutenant la conformité pourraient s'affaiblir.

1.2.3 Nouvelles législations

Causes et contexte

Les lois de l'impôt sur le revenu se basent sur les trois mécanismes présentés précédemment. La nécessité de changer ou d'adopter une loi peut provenir d'une multitude de facteurs économiques, sociaux ou politiques. L'énoncé de la règle, les principes généraux ou les dispositions d'application peuvent ainsi être partiellement ou entièrement revus selon le cas.

Définition, dispositions et objectifs

Ce type d'intervention réfère à l'introduction de nouvelles lois ou à l'amendement d'une loi, comme un changement dans sa définition ou dans ses critères, sans qu'ils fassent partie d'une réforme. Plusieurs pays dont le Canada

emploient le terme « *tax act* » pour entériner ces amendements. Il s'agit d'ajustements ponctuels qui peuvent prendre la forme de changements dans les taux ou dans l'assiette fiscale, dans l'application de la loi (mode de vérification, de déclaration), etc.

La promulgation de nouvelles lois, lorsqu'elles ne font pas partie d'une initiative plus globale, est orientée vers des objectifs plus spécifiques comme supprimer des opportunités de fraude ou faciliter les recours des autorités pour la condamnation des coupables. Les modifications s'inscrivent dans la même logique que les changements introduits par les réformes, mais leur portée est plus restreinte. Elles répondent à une demande ou un problème particulier et elles représentent des adaptations, comme dans les conditions d'admissibilité à un crédit d'impôt ou des mises à jour, par exemple dues aux changements de parti au pouvoir dans les gouvernements.

De nouvelles lois ont été adoptées en 1981, 1982 et 1984 aux États-Unis, pour faire face aux importants problèmes de conformité fiscale. Ces lois modifient les exigences en matière d'information à déclarer, augmentent certaines amendes, ajoutent de nouvelles pénalités et créent de nouvelles infractions. L'adoption de ces lois, tel que stipulé par le *Congressional Committee Reports* du *Tax Act* de 1982, se base sur la présomption que la perception des impôts est un processus où les contribuables s'efforcent de maximiser leurs intérêts pécuniaires (Graetz & al., 1986). Ces mesures exploitent le mécanisme de la dissuasion via l'augmentation de la sévérité des peines et la facilitation des poursuites judiciaires contre les fraudeurs. En Argentine, Bergman (1998) indique qu'une série de nouvelles lois, dont le *Ley Penal Tributaria* (*Tax Criminal Law*) passé en 1990, se base aussi sur la théorie de la dissuasion par l'élargissement des définitions des infractions, le renforcement des peines (allant jusqu'à l'emprisonnement) et la criminalisation de nouveaux actes.

1.3 État de connaissances actuelles sur l'efficacité des lois

L'approche économique prédomine dans les recherches évaluant les effets des lois fiscales. Les études mettent principalement en relation le taux de vérification, la probabilité d'être puni, le taux d'imposition et des indicateurs de fraude fiscale comme le revenu déclaré, l'intention de se conformer aux lois et l'augmentation dans les montants réclamés. Ces études utilisent des données variées telles que celles du *Taxpayer Complicance Measurement Program* (TCMP) de l'IRS (Alm, 1999 ; Hasseldine, 1993) et des mesures issues d'expérimentations (Blackwell, 2002).

Spicer (1986) et Wenzel (2004) rapportent que les sondages et les expérimentations en laboratoire fournissent des preuves empiriques à l'effet que les lois dissuadent l'évasion fiscale. Les études observent une relation inverse entre les taux de vérification, la crainte de sanction et le montant des taxes éludées. Les vérifications fiscales contribueraient à la dissuasion générale grâce au *ripple effect* (Tauchen, Witte, & Berron, 1989)¹⁰. Les études sur ces propositions sont d'une grande importance pour l'évaluation et la recherche sur l'efficacité des lois fiscales, qu'elles complètent en formulant des recommandations pour l'élaboration des politiques.

Une multitude d'approches méthodologiques sont utilisées pour analyser l'influence des mécanismes pénaux sur les comportements des contribuables. La littérature scientifique compte les études corrélationnelles, les devis quasi expérimentaux et les expérimentations en laboratoires. En matière d'évaluation des lois sur l'évasion fiscale, les protocoles expérimentaux ne peuvent pas être employés¹¹.

¹⁰ Le *ripple effect* : par la crainte qu'elles inspirent, les vérifications génèrent davantage de sommes volontairement payées (effet indirect des vérifications) comparativement aux sommes récupérées par une vérification (effet direct).

¹¹ Il est impossible de distribuer de manière aléatoire les unités d'une même juridiction pour créer des groupes témoin et expérimental et ainsi évaluer des lois. Au Canada par exemple, il

1.3.1 Études corrélationnelles

Les études corrélationnelles sont exécutées à l'aide de données non-expérimentales. Il s'agit de mettre en relation différentes variables à l'aide de tests statistiques et de mesurer une association (Shadish, Cook & Campbell, 2002). De manière générale, ces recherches questionnent les répondants sur les perceptions quant aux modalités d'application des lois et leurs propres comportements (Kinsey & Grasmick, 1993 ; Varma & Doob, 1998).

Ces recherches à caractère plus fondamental sont nombreuses, notamment en raison de leur faible coût par rapport à d'autres méthodes, leur facilité d'administration et la possibilité d'investiguer plusieurs dimensions, souvent seulement connues des contribuables eux-mêmes (Roth & al., 1989). L'attention a davantage été portée sur les facteurs socioéconomiques, démographiques et attitudinaux associés à la fraude. Toutefois au lieu de l'observation directe du comportement, tel qu'effectuée avec les designs expérimentaux, les sondages utilisent des mesures de la délinquance auto rapportée (Varma & Doob, 1998 ; Wenzel, 2004).

Malgré les corrélations observées entre la perception du risque, les valeurs morales et la fraude autorévélee, ces résultats ne permettent de conclure à l'efficacité des lois en raison de leur faible validité interne (Blais & Cusson, 2007; Weisburd & al., 2001). Deux principales menaces à la validité sont identifiables. Premièrement, des facteurs non contrôlés peuvent influencer sur la décision de frauder (Roth & et al., 1989 ; Hasseldine & al., 1999). Deuxièmement, il est impossible de savoir si la perception du risque est associée à l'implantation d'une quelconque loi. En fait, ces recherches emploient des données transversales et n'ont pas l'objectif d'évaluer

serait impensable de randomiser les provinces, voire de randomiser différentes villes de manière à ce que le groupe expérimental soit exposé à la loi et que le groupe témoin en soit soustrait.

l'efficacité des lois et programmes fiscaux. Ainsi, toute conclusion faite en lien avec l'efficacité des lois est prématurée.

1.3.2 Études expérimentales en laboratoire

Dans le domaine de la fraude fiscale, les expérimentations avec randomisation sont le plus souvent réalisées en laboratoire et prennent la forme de simulation sur ordinateur. Ces protocoles placent des individus en situation rappelant le contexte réel du paiement d'impôt. Les différentes variables inhérentes au processus de déclaration de revenus, soit le niveau et la source du salaire, le taux d'imposition, les probabilités de vérification, la sévérité des sanctions et la présence d'amnistie (annoncées en avance ou non) sont manipulées pour déterminer leur impact sur la conformité des contribuables (Hasseldine, 1993).

À un moment de l'expérimentation, les participants remplissent une déclaration de revenus. Par la suite, les expérimentateurs comparent la prévalence de l'évasion fiscale entre le groupe témoin, soumis aux conditions normales telles que les lois en vigueur, et le groupe expérimental, soumis à l'intervention évaluée. La randomisation des participants dans les groupes témoin et expérimental permet de garder les effets d'autres facteurs constants. C'est-à-dire que d'autres facteurs peuvent influencer sur les variables dépendantes, mais que l'effet de ces derniers est équivalent dans les deux groupes (Weisburd & al., 2001; Farrington, 2003).

Malgré leur forte validité interne, trois principales limites ressortent de ces recherches expérimentales. Premièrement, elles emploient des échantillons de convenance qui ne sont pas représentatifs de la population, ce qui empêche toute généralisation (Alm, McKee, & Beck, 1990). Par exemple, il est peu probable que les étudiants aient les mêmes réactions que les fraudeurs. Deuxièmement, les comportements en contexte artificiel ne sont pas nécessairement représentatifs de ceux observés en contexte réel (Blais & Bacher, 2007 ; Green, 1985 ; Cousineau,

1988). De plus, ces expérimentations ne tiennent pas compte des contextes dans lesquels les opportunités se présentent, ni des risques existants lors de ces mêmes opportunités (Blais & Bacher, 2007 ; Houston & Tran, 2001). Troisièmement, l'impact de réformes et la mise en place de nouvelles lois ne sont pas nécessairement instantanés. L'effet d'une loi peut être graduel, ce qui n'est capté par les expérimentations réalisées en laboratoire (Roth & al., 1989).

1.3.3 Études quasi expérimentales

Les expérimentations de terrain avec randomisation permettent d'assurer une validité interne des résultats et de surmonter les critiques reliées au caractère fictif des expérimentations en laboratoire (Blais & Bacher, 2007 ; Birkbeck & LaFree, 1993 ; Cusson, 1993 ; Tremblay, Bacher, Tremblay, & Cusson, 2000). Cette stratégie de recherche permettrait théoriquement de contourner les critiques formulées à l'endroit des simulations et études non-expérimentales. Cependant, il est inconcevable de randomiser les participants de manière à ce qu'une partie de la population soit assujettie à une loi et que l'autre y soit soustraite (Bayer & Sutter, 2004). De même, les juridictions ne peuvent pas faire l'objet de randomisation.

Quand la randomisation n'est pas concevable, les devis quasi-expérimentaux permettent d'évaluer l'effet d'une mesure avec rigueur. Les facteurs confondants sont contrôlés statistiquement et un groupe témoin peut être créé a posteriori (Welsh, 2007). Les devis quasi-expérimentaux prévoient la comparaison d'un indicateur de la criminalité avant et après l'implantation d'une loi et ce, pour un groupe témoin et un groupe expérimental. Une réduction de la criminalité dans le groupe expérimental et une stabilité dans le groupe témoin indique que l'intervention est efficace (Shadish & al., 2002).

Les séries chronologiques interrompues s'inscrivent dans la tradition de recherche expérimentale. Les séries chronologiques se définissent comme une série

d'observations consécutives prises à des intervalles de temps réguliers. Le terme interrompu réfère au fait qu'une intervention vient couper la série en deux. Cette intervention peut produire un changement dans la tendance de la série ou dans sa constante. Ce type d'analyse permet de déterminer la forme de l'effet (changements dans la pente, la constante, la variance ou le cycle de la série), sa persistance (permanent ou temporaire) et son entrée en vigueur (immédiat ou différé) (Shadish & al., 2002).

Plusieurs programmes d'amnistie ont été évalués à l'aide de séries chronologiques interrompues. Même avec une approche similaire, les résultats des études diffèrent quant à l'ampleur de l'impact des différentes lois sur la fraude. Il n'en demeure pas moins que ces différences sur le plan des résultats peuvent provenir de plusieurs sources telles que les tests statistiques employés pour analyser les séries, les contextes d'implantation des programmes et les indicateurs de délinquance employés (délinquance autodéclarée, recettes fiscales, écart fiscal) (Cusson, Tremblay, Langelier-Biron, Ouimet, & Grandmaison, 1994 ; Pettivrew & Roberts, 2006 ; Sherman, Farrington, Welsh, MacKenzie, 2002).

1.4 Problématique : la synthèse systématique pour trancher sur l'efficacité des lois

L'état de la littérature révèle l'absence de consensus quant à l'efficacité des lois à prévenir la fraude fiscale et quant aux mesures à privilégier. Sur le plan théorique, les auteurs ne s'entendent pas sur les effets attendus des lois. La philosophie et la logique derrière les lois ne semblent pas toujours concorder avec les effets que l'on attend d'elles. Alors que les lois prévoient des peines plus sévères et s'accompagnent d'audits supplémentaires pour dissuader les fraudeurs, l'amnistie repose sur un tout autre principe. L'amnistie vise à obtenir des revenus qui seraient demeurés cachés sous la menace de sanctions et parfois à ajouter des contribuables

sur la liste officielle. Selon certains, les amnisties pourraient produire des effets pervers puisque le contribuable risque d'attendre les amnisties avant de se conformer à la loi. L'amnistie discréditerait donc la loi. Quant aux réformes et aux lois, les principes sur lesquels elles se basent sont similaires. Il y actuellement un débat sur les perspectives théoriques sous-jacentes à l'élaboration des lois, à savoir si elles doivent être conçues à partir de principes économiques, dissuasifs ou moraux.

Les lacunes méthodologiques des études ne permettent pas non plus de clarifier le débat théorique. Nombre de recherches reposent sur des données non-expérimentales et leur faible validité empêche toute conclusion quant à leur effet préventif (Blais & Bacher, 2007). Les simulations en laboratoire ont permis de contourner les limites liées à la validité interne des résultats par l'emploi de la randomisation des participants dans les groupes témoin et expérimental. Or, ces simulations mesurent les changements immédiats dans les comportements et ne tiennent pas compte du fait que les lois peuvent produire des changements graduels sur de longues périodes de temps (Shadish & al., 2002). Les expérimentations de terrain avec randomisation représentent l'approche qui assure la plus grande validité interne des résultats en contexte réel, mais cette dernière n'est pas applicable à l'évaluation des lois contre l'évasion fiscale. Par conséquent, les séries chronologiques interrompues représentent le devis de recherche permettant d'évaluer avec le plus de rigueur l'effet des lois s'attaquant à la fraude.

Toutefois, le constat d'efficacité sur les lois contre l'évasion fiscale ne peut pas reposer sur les résultats d'une seule étude.

(...) single studies rarely have the large and heterogeneous samples of persons, settings, times, treatment, and outcomes measures that are useful for confident generalization; and single studies rarely use diverse methodologies. By contrast, multiple studies usually have greater diversity in most or all of these things. The variation in study features allows us to conduct better tests of generalized causal inference. (Shadish & al., 2002 ; p.418)

La synthèse systématique permet justement de tirer des conclusions sur l'efficacité d'interventions en se basant sur plusieurs études. Étant donné que les études individuelles emploient des tests statistiques et des indicateurs différents de l'évasion fiscale et que les contextes d'implantation des lois varient d'une étude à l'autre, une analyse critique de chacune des sections des études évaluatives des lois est nécessaire pour produire une synthèse des connaissances. La synthèse systématique est la seule démarche qui se penche sur les effets produits par un groupe relativement homogène d'interventions (ici les lois) tout en s'attardant à l'ensemble de la démarche méthodologique et à la qualité de la démonstration (Johnson & al., 2000).

De plus, l'état actuel des connaissances sur les effets des lois est propice à la réalisation d'une synthèse systématique pour au moins trois raisons (Petticrew et Roberts, 2006 ; p.21):

1. Lorsqu'il n'y a pas de consensus établi malgré la recherche sur le sujet ;

Les résultats des études menées sur les amnisties, réformes fiscales et sur les lois adoptées pour contrer la fraude ont fait l'objet de recensions d'écrits qui avaient comme principal objectif de renseigner sur les types loi et programmes sans se prononcer sur leur efficacité empirique (Hasseldine & Li, 1999 ; Nagin, 1990 ; Raskolnikov, 2006). Une revue systématique de l'évaluation des lois et programmes spécifiquement déployés pour réduire la fraude viendrait supporter les conclusions isolées et compléter l'information disponible.

2. Dans les premiers stades de développement de politiques, si la preuve des effets probables d'une intervention est nécessaire ;

Bien que la fraude fiscale fasse partie des préoccupations gouvernementales depuis plusieurs années, la lutte contre la criminalité économique est en développement. La prévention et la répression de la fraude fiscale doivent maintenant se baser sur les connaissances scientifiques et utiliser les pratiques reconnues comme efficaces.

3. Quand il existe un large éventail de recherches sur un sujet, mais que des questions importantes restent sans réponses ;

Notamment l'impact des programmes de divulgations volontaires ; les retombées à long terme des réformes et les éléments actifs de ces interventions (ce qui fonctionne). La présente synthèse permet de valider les modèles théoriques qui soutiennent l'élaboration de lois et réformes fiscales et d'en dégager les implications pour la prévention de crimes économiques.

Le but de cette synthèse systématique est d'améliorer nos connaissances quant au potentiel des lois à prévenir l'évasion fiscale commise par les particuliers. En plus de poser un regard critique sur les recherches évaluatives, cette démarche permet de mettre à l'épreuve l'affirmation selon laquelle les amnisties risquent d'avoir un effet pervers à long terme sur les déclarations des contribuables et de compromettre leur perception de l'équité du système fiscal, ce qui peut mettre en péril un système d'autocotisation. Cette synthèse systématique met aussi à l'épreuve des faits l'affirmation selon laquelle les mesures dissuasives sont efficaces pour contrer la criminalité économique et ce, à l'aide d'un échantillon d'études établies comme étant les plus rigoureuses. Plus précisément, ce mémoire poursuit les objectifs spécifiques suivants :

1. Évaluer l'effet global des lois et programmes fiscaux sur l'évasion fiscale;
2. Comparer l'efficacité des lois en fonction des principes théoriques sous lesquels elles reposent; et
3. Étudier la relation entre les biais méthodologiques (validité interne) et les résultats des études évaluatives.

Méthodologie

Selon plusieurs auteurs, la synthèse systématique représente la méthodologie la plus rigoureuse pour statuer sur l'effet d'interventions, car elle tient compte des différences entre les populations, les contextes et les méthodologies (Blais & Cusson, 2007; Farrington & Welsh, 2001). Plusieurs étapes sont requises pour identifier, sélectionner, analyser et synthétiser les résultats fournis par la recherche empirique sur un type d'interventions donné. Cette section présente d'une part les étapes suivies pour identifier les études et en extraire les données et d'autre part, la règle décisionnelle pour poser un diagnostic d'efficacité. Ces étapes sont celles proposées par Petticrew et Roberts (2006) et par le *Center for Review and Dissemination* de l'Université de York. Ainsi, la section 2.1 présente la stratégie d'identification des articles scientifiques en mettant l'emphase sur le choix des sources et les outils de recherche ; la section 2.2 rapporte les critères d'éligibilité qui permettent de repérer les études pertinentes parmi celles identifiées au départ ; la section 2.3 explique les critères utilisés pour se prononcer sur l'efficacité des lois contre l'évasion fiscale ; et la section 2.4 présente le détail des catégories de codage des études.

L'ensemble de la démarche est détaillé de manière à la rendre transparente au lecteur. Le souci du détail permet également de montrer les stratégies employées pour réduire les biais sur le plan de la sélection des publications (Welsh, 2007).

2.1 Stratégie d'identification des études pertinentes

Selon le *Centre for Reviews and Dissemination* « *identification of relevant studies by a thorough, unbiased search strategy is crucial. This is because the validity of the review findings is directly related to the comprehensiveness of the search used to capture the relevant studies* » (Khan, Riet, Glanville, Sowden & Kleijnen, 2001 ; p.4). En raison du nombre important de disciplines qui se penche sur

la question de l'évasion fiscale, les bases de données dans les domaines de l'économie, sociologie, criminologie, affaires publiques et gestion ont été considérées (voir le Tableau 3 pour une liste des bases de données consultées). Les bases de données ont été consultées par l'entremise des plateformes de l'Université de Montréal. Les bases de données de la Banque Mondiale, de l'*Institut for Fiscal Studies* (Londres) et du *National Bureau of Economic Research* (États-Unis) ont aussi été consultées en ligne. Une recherche bibliographique des sections des publications et références de l'ARC, de l'IRS et de centres de recherche sur la fiscalité australienne (voir tableau 4) a été réalisée. Comme stratégie de repérage de la littérature grise, le *System for Information on Grey Literature in Europe* a été consulté. Cet outil recoupait les études identifiées par les bases de données et plusieurs articles étaient uniquement en langue étrangère. La recherche documentaire ne contient pas de borne temporelle et inclut les documents indexés en mai 2008.

Le tableau 3 présente le nombre de références obtenues pour chaque mot clé dans les différentes bases de données. Les mots-clés devaient être localisés dans le titre, le résumé ou les descripteurs des références. Toutes les références obtenues par mot clé ont été importées dans le logiciel *EndNote* afin de faciliter le tri.

2.1.1 Justification du choix des sources et stratégie de recherche

Les bases de données sélectionnées pour la recherche documentaire offrent l'avantage d'intégrer plusieurs périodiques scientifiques de disciplines variées et incluent aussi les rapports gouvernementaux, les thèses, les collectifs et les actes de colloques. Les bibliographies des articles identifiés ont aussi été examinées et ont permis de repérer des articles non répertoriés dans les bases de données. L'article de Hasseldine (1993) a permis d'identifier les études de Wallschutzky (1988 et 1989), publiées dans un périodique australien qui n'a pu être obtenu.

Les mots clés ont été utilisés seuls dans le champ de recherche et sont considérés comme le minimum nécessaire pour repérer des études évaluant

l'efficacité de loi et programme contre la fraude. « *The attributes of a search strategy can be described in terms of sensitivity or recall (ability to identify relevant articles), and specificity or precision (ability to exclude irrelevant articles)* » (Khan al., 2001 ; p.5). En raison du nombre d'études recensées, la stratégie d'identification des études n'a pas un degré de sensibilité élevé, mais la quantité de publications sur les lois fiscales et l'incertitude par rapport au type d'études existantes a mené à la décision de se baser sur un bassin de recherches plus volumineux. Ainsi, les mots clés retenus sont suffisamment généraux pour repérer toutes les études possibles sur l'évasion fiscale et assez précis, puisque ce sont des variables qui devront faire partie des études. Il est peu probable que des études évaluatives n'aient pas été identifiées par l'utilisation de ces mots-clés dans les bases de données sélectionnées.

2.1.2 Présentation des résultats des résultats la recherche

Plutôt que d'inclure des mots clés référant au type d'études recherchées (évaluation d'impact, quasi expérimental, panel, série chronologique) ces termes ont été utilisés pour spécifier les résultats où plus de 1000 références étaient répertoriées par mots clés¹². Des 23 723 références obtenues initialement, 18 832 ont effectivement été vérifiées. Les résultats se lisent comme suit :

1350 (859) →(3) *I* : 1350 études identifiées dans la base de données, la spécification avec les mots clés additionnels a mené à vérifier le titre de 859 études. Sur ces 859 études, 3 seraient retenues, mais une seule est accessible.

¹² Exemple des 2341 études recensées pour *tax reform* dans Econolit, des sous-recherches ont été effectuées successivement en ajoutant les mots suivants : *evasion, assessment, compliance, evaluation*. De ce fait, 914 références ont été vérifiées.

Tableau 3
Résultats de l'identification et de la sélection des études des bases de données

	British Humanities Index	Criminal Justice Abstract	Criminology : A SAGE Full-Text Collection	EconLit	FRANCIS	IBSS: International Bibliography of the Social Sciences
Tax evasion	114 → 1	87	2→(1)	1574 → (23) 17	35	791→(2)
Tax avoidance	124	8	0	232	2	271
Tax cheating	1	8	0	3	0	3
Tax compliance	3 → 1	8	0	306 → (3) 2	2	100
Tax reform	99→(1)	4 → 1	0	2341 (914) →1	38	2177
Tax amnest*	0	0	0	62 →(7) 5	0	26→(1)
Tax law*	18	16	0	1194 (353)	96	187→(1)
Tax Act	1	9	1	178	2	22
Taxpay*	206	177	10	1350 (859) →(3) 1	36	82
Total	566	317	13	7240	211	3659
	Management Organization Studies	PAIS Internat- ional	Political Science : A SAGE Full- Text Collection	Psychology : A SAGE Full- Text Collection	Sociological Abstracts	Sociology : A SAGE Full-Text Collection
Tax evasion	3	561 → (7) 3	1	0	84	2
Tax avoidance	0	67	0	0	8	0
Tax cheating	1	3	0	0	13	0
Tax compliance	0	40	0	0	23 → 1	0
Tax reform	18	945→(1)	17	0	87	2
Tax amnest*	0	18 →(2) 1	0	0	0	0
Tax law*	12	231	8	0	70	0
Tax Act	7	188→(1)	0	0	21	0
Taxpay*	7	36	29	0	282	5
Total	48	2089	55	0	588	9
	Urban Studies & Planning : A SAGE Full-Text Collection	Worldwide Political Science Abstracts	National Criminal Justice Reference Service	World Bank (Publication / Document & Report)	Institute for Fiscal Studies (Tax law review)	National Bureau of Economic Research (Publications)
Tax evasion	0	114→(1)	341→(1)	515	0	264
Tax avoidance	0	29	17	0	5	417
Tax cheating	0	5	14	0	0	113→ 1
Tax compliance	0	33	53	0	2	493
Tax reform	1	492	216	0	8	1080 (150)
Tax amnest*	0	4	3	0	1	26
Tax law*	0	153	499	0	10	1270 (1100)
Tax Act	0	29	267	0	1	1240 (179)
Taxpay*	7	737	479	0	2	17
Total	8	1596	1889	515	29	4920

Légende : 1350 (859) →(3) 1 : 1350 études identifiées dans la base de données, la spécification avec les mots clés additionnels a mené à vérifier le titre de 859 études.

Sur ces 859 études, 3 seraient retenues, mais une seule est accessible.

Le symbole * est une troncature, permettant que la recherche identifie toutes les déclinaisons possibles du mot tronqué.

Tableau 4
Résultats de la consultation bibliographique

Source bibliographique	Section consultée	Résultats
<i>Center for Tax System Integrity</i>	<i>Bringing It Together (BIT) Volume 1: An Annotated Bibliography relating to voluntary tax compliance</i>	n=550 (Parties 1, 2, 5, 6, 7,9) 0 retenue
	<i>Publications & Working papers</i>	n=180 0 retenue
<i>Australian Tax Research Foundation</i>	<i>Research studies series, conference series, occasional paper series, miscellaneous publication series, and information series</i>	n=81 non accessibles 0 retenue
		Total : 811

Un premier tri s'avère nécessaire pour déterminer les études qui mériteront d'être analysées en fonction des critères d'éligibilité. Des 18 832 références, le tri basé sur le titre (et le retrait des nombreux doublons N=9086) a réduit le nombre d'études à 121. Ce tri a permis d'exclure d'emblée les études qui n'évaluent pas les lois ou réformes fiscales et celles s'appliquant aux entreprises ou n'ayant aucun lien avec l'impôt sur le revenu (par exemple, les taxes environnementales ou municipales). La majeure partie des études exclues au premier tri portent sur les déterminants liés à la conformité ou l'évasion fiscale, la mesure de ce phénomène et les conséquences de ce dernier sur l'économie. Il est à noter que quelques bases de données (e.g. *British Humanities Index*) contiennent des journaux non scientifiques (exemple : *Times*, *Observer*). Ce tri était assez général et ne concernait pas la méthodologie des études, mais leur pertinence par rapport à la question de recherche.

Comme plusieurs titres ne permettent pas de déterminer si l'étude est pertinente ou non, un deuxième tri (lecture du résumé de l'article ou revue rapide de l'article lorsqu'il n'y avait pas de résumé) a permis d'exclure d'autres études qui ne s'intéressent pas aux impacts de lois sur la fraude. Ainsi, les études mesurant l'impact de lois sur le fardeau fiscal des contribuables, sur la productivité, les études purement théoriques ainsi que les modélisations économétriques ont été exclues, de même que plusieurs articles portant sur les avantages et désavantages d'amnisties de façon descriptive. La majeure partie des études exclues à ce stade sont des modélisations économétriques sans données empiriques ou encore des études n'évaluant qu'un ou deux aspects de loi (les taux d'imposition ou taux de vérification) ou de pratiques des autorités fiscales. De ce deuxième tri, 61 études ont été retenues pour passer l'étape de la sélection (voir figure 2).

2.1.3 Limites de la stratégie d'identification des études

Petticrew et Roberts (2006) indiquent que les ressources financières, le temps et la logique sont les premiers éléments à prendre en compte pour décider d'arrêter les recherches. En tout, 18 bases de données de périodiques ont été interrogées. Les bases de données de centres de recherche fiscale nationaux et internationaux recoupaient aussi les bases de périodiques et plusieurs de leurs articles étaient non accessibles. La littérature grise et la recherche sur le web n'ont pas permis d'ajouter d'études au corpus. La consultation bibliographique des articles retenus a pu identifier des études potentiellement pertinentes, mais non accessibles. Tout compte fait, on estime que les résultats obtenus furent suffisants pour mener à bien le projet de recherche.

Considérant les études retenues qui se retrouvent dans des périodiques non accessibles (N=26), un certain nombre d'ouvrages potentiellement pertinents a été ignoré. Il s'agit d'en tenir compte dans l'analyse des résultats et de traiter ces manquements comme l'une des principales limites de la stratégie d'identification des études. Les contraintes de temps et de ressources ont aussi mené à la décision de ne

pas faire traduire les articles en langue étrangère (autre que le français ou l'anglais) et de les rejeter au premier tri (lorsque le titre n'était pas traduit). Cette limite entre dans le biais de publication qui affecte la synthèse systématique (voir chapitre 4). Toutefois, ce biais affecterait davantage les résultats d'une méta-analyse, car l'inclusion des résultats de recherches en langue étrangère est à même d'améliorer la précision du calcul d'effet de taille (Khan & al., 2001).

Concernant les mots clés, des vérifications additionnelles ont été effectuées avec d'autres termes (exemple *tax fraud*, *voluntary disclosure program*) et n'ont pas généré de résultats différents. Comme mentionné précédemment, il est peu probable que des études évaluatives n'aient pas été identifiées par l'utilisation des mots-clés choisis.

L'identification des études n'a pas permis de retirer les doublons de prime abord. Cela a alourdi le processus de vérification. Les deux premiers tris, basés sur la pertinence de l'objet de recherche des études en fonction des objectifs de la présente revue systématique ont rejeté beaucoup d'articles. Toutefois, on pourrait qualifier ces tris de rudimentaires ou de premier niveau. Il n'a pas été nécessaire d'aller au-delà de la lecture du titre de l'étude pour la majorité des études rejetées à ce stade.

2.2 Sélection des études : Critères d'éligibilité

Les critères d'éligibilité déterminent les éléments que doivent contenir les études identifiées et la validité interne exigée pour chacune. Ces critères ont été spécifiés en fonction du but de l'étude et des différents sous-objectifs. Les études devaient avoir les éléments suivants et préciser : 1) la nature et les caractéristiques des interventions évaluées, 2) une mesure de résultats (effet de l'intervention sur l'évasion fiscale), et 3) une méthodologie permettant de surmonter les principaux biais relatifs aux devis quasi-expérimentaux.

Les critères de rigueur méthodologique éliminent les études comportant des biais menaçant leur validité interne. La synthèse est alors basée sur les résultats les plus fiables (Khan & al., 2001). Les critères de rigueur méthodologique dépendent non seulement de la tradition de recherche du domaine étudié, mais aussi de la nature de la question de recherche de la synthèse. Il en va de même pour la généralité ou la précision des autres critères d'éligibilité. En raison de la variété des devis quasi-expérimentaux employés et d'opérationnalisations des variables indépendantes et dépendantes, les critères doivent être assez flexibles pour pouvoir codifier les recherches et les comparer entre elles par la suite. Deux spécialistes ont aidé à la création de la grille de codification et d'évaluation des études, et validé la sélection des études retenues. Les critères d'inclusion suivants ont été retenus.

Critères d'inclusion

Population : les évaluations doivent étudier les comportements fiscaux d'individus et non d'entreprises. Les données peuvent provenir des déclarations de revenus, de bases de données gouvernementales mesurant la fraude, de sondage, des recettes fiscales. Toutefois, les études utilisant les recettes fiscales comme variable dépendante englobent parfois les sommes remises à la fois par les individus et les entreprises. Malgré cette limite, ces études sont retenues. Les études s'intéressant uniquement aux employés de la fonction publique ou aux travailleurs autonomes sont exclues. Il n'y a pas de restriction relativement au pays ou au régime fiscal et politique.

Intervention : trois types d'intervention sont inclus :

- Les programmes de divulgations volontaires permanents ou temporaires incluant l'impôt sur le revenu dans les déclarations éligibles.
- Les réformes fiscales portant sur l'impôt sur le revenu et qui incluent notamment les restructurations du système de taxation, les changements législatifs et les changements des pratiques de contrôle. Pour être incluse dans la synthèse et considérée comme une réforme, l'intervention ne doit pas

simplement consister en des modifications administratives ou en l'injection de fonds supplémentaires.

- Les nouvelles lois qui portent sur l'impôt sur le revenu, dont l'un des objectifs explicites est de contrer l'évasion fiscale et d'augmenter de la conformité volontaire.

Les interventions ponctuelles qui ne sont pas dirigées contre l'évasion fiscale, les réformes affectant les ressources humaines des agences responsables de l'impôt ou les études n'évaluant que l'une des modalités d'une loi (exemple les taux de vérification) sont exclues, de même que l'évaluation de programmes de sensibilisation. Les interventions doivent prendre place en contexte réel, ce qui exclut les expérimentations en laboratoire.

Résultats : les études doivent évaluer quantitativement l'impact de ces interventions sur une mesure de l'évasion fiscale ou de la conformité des contribuables. Plus précisément, les études doivent comporter une variable dépendante reliée à l'évasion fiscale des particuliers visés par le programme ou la loi, par exemple le taux d'évasion fiscale autorapportée, l'écart fiscal, le niveau de conformité, les sommes supplémentaires perçues par le gouvernement, les recettes fiscales, etc. Toutefois, les études mesurant les attitudes envers l'évasion fiscale, les intentions de frauder, la taille de l'économie souterraine, l'équité du système d'imposition ou la répartition des richesses sont exclues.

Rigueur méthodologique : l'une des préoccupations lors de la réalisation de synthèse systématique est la validité interne des études considérées. C'est-à-dire une préoccupation par rapport à la crédibilité des résultats qui servent à établir si une pratique est efficace ou non à combattre le crime. L'Échelle scientifique du Maryland (*Scientific Methods Scale (SMS)*), « *was developped for large-scale reviews of what works or does not work in preventing crime* » (Farrington, 2003 ; p.57). Selon les critères, la note de 3 sur 5 sur cette échelle est considérée comme la cote minimale pour statuer sur l'efficacité d'intervention. Des recherches avec de tels devis incluent

des mesures de la variable étudiée avant et après l'intervention ainsi qu'un groupe contrôle comparable au groupe expérimental

Les devis quasi expérimentaux avec groupe contrôle non soumis à l'intervention et comparable au groupe expérimental sont rares dans la recherche sur la fraude fiscale, car les mesures sont souvent appliquées à des juridictions entières. Il est donc impossible de constituer un groupe de comparaison qui n'est pas soumis à la loi ou au programme. Les évaluations des lois contre l'évasion fiscale sont souvent basées sur un devis quasi-expérimental particulier, soit des séries chronologiques interrompues. L'échelle SMS ne peut toutefois pas être utilisée pour évaluer de tels devis qui emploient des stratégies distinctes du SMS pour établir les groupes témoins (ici, des séries témoins) et les tests statistiques employés peuvent influencer significativement la validité des résultats (Shadish & al., 2002). En se basant sur les travaux de Campbell et Stanley (1966), cinq critères ont été identifiés. Une étude qui obtient une cote de 5 sur 5 indique le respect des cinq postulats et fait preuve d'une forte validité interne¹³. Les cinq critères sont les suivants :

1. Variables contrôles ou tendance : des contrôles statistiques pour les autres facteurs pouvant influencer sur la variable dépendante doivent être présents. Ces contrôles peuvent prendre la forme de groupes de comparaison ou de covariées lors de la réalisation des tests statistiques (Sherman & al., 2002). L'absence de ces variables dans un modèle statistique pose problème. La présence de facteurs externes pourrait influencer les comportements fiscaux ou encore influencer l'effet que l'intervention produit sur les comportements

¹³ L'ensemble des études retenues emploient des devis quasi-expérimentaux, ce qui correspond à une note de 3 ou 4 à l'Échelle scientifique du Maryland (SMS). Toutefois, les séries chronologiques interrompues et les méthodes de régression particulière employées par les chercheurs doivent respecter des principes qui leur sont propres. C'est pourquoi nous avons créé notre propre échelle qui permet de discriminer la qualité des études utilisant un devis quasi-expérimental. Ainsi, une étude obtenant une note de 2 à notre échelle est tout de même robuste puisqu'elle utilise un devis quasi-expérimental. Elles sont donc conservées dans l'échantillon final.

et risque de fausser la relation réelle. Les séries chronologiques doivent contrôler les tendances et les influences saisonnières.

2. Puissance statistique : selon Shadish et al. (2002), environ 100 observations sont nécessaires pour pouvoir corriger l'autocorrélation entre les observations d'une série chronologique, alors que d'autres auteurs soutiennent que 50 sont suffisantes. Les études doivent donc avoir un minimum de 50 observations.
3. Spécification de l'intervention : la spécification du début de l'intervention est nécessaire pour pouvoir distinguer la période précédant l'intervention et la comparer à la période suivante et déterminer précisément son effet. Ici, la période expérimentale doit débuter au moment où la loi devient effective et non être établie en fonction de la date de promulgation.
4. Respect des postulats statistiques : les études doivent contenir suffisamment d'information pour démontrer qu'elles respectent les postulats statistiques liés à leurs analyses. Les principaux bris de postulats susceptibles d'affecter la validité des résultats sont la présence d'une corrélation entre les termes d'erreur des modèles, l'interdépendance des résultats, une distribution non-linéaire des termes d'erreur et l'hétéroscédasticité (Cook & Campbell, 1979).
5. Groupe ou série témoin (validité de construit) : étant donné que les lois contre la fraude fiscale sont en vigueur dans l'ensemble d'un pays ou d'un état, les groupes témoins sont difficilement constituables. Il est toutefois possible de remédier à ce problème en employant des séries témoins. Deux séries témoins peuvent être employées. Premièrement, la série témoin peut représenter un phénomène similaire à l'évasion fiscale (e.g. fraudes aux assurances, escroqueries, évitement fiscal) qui est affecté par des facteurs similaires, mais qui ne devrait pas réagir à l'intervention. Il s'agit d'une série témoin non-équivalente. Deuxièmement, il est possible d'employer une série témoin non-équivalente dont un groupe n'est pas exposé à l'intervention. Par exemple, il peut s'agir de distinguer l'évasion fiscale chez les particuliers et chez les entreprises advenant le cas où seuls les particuliers sont ciblés. Si dans les deux cas, les séries ne fluctuent pas de la même manière que la série

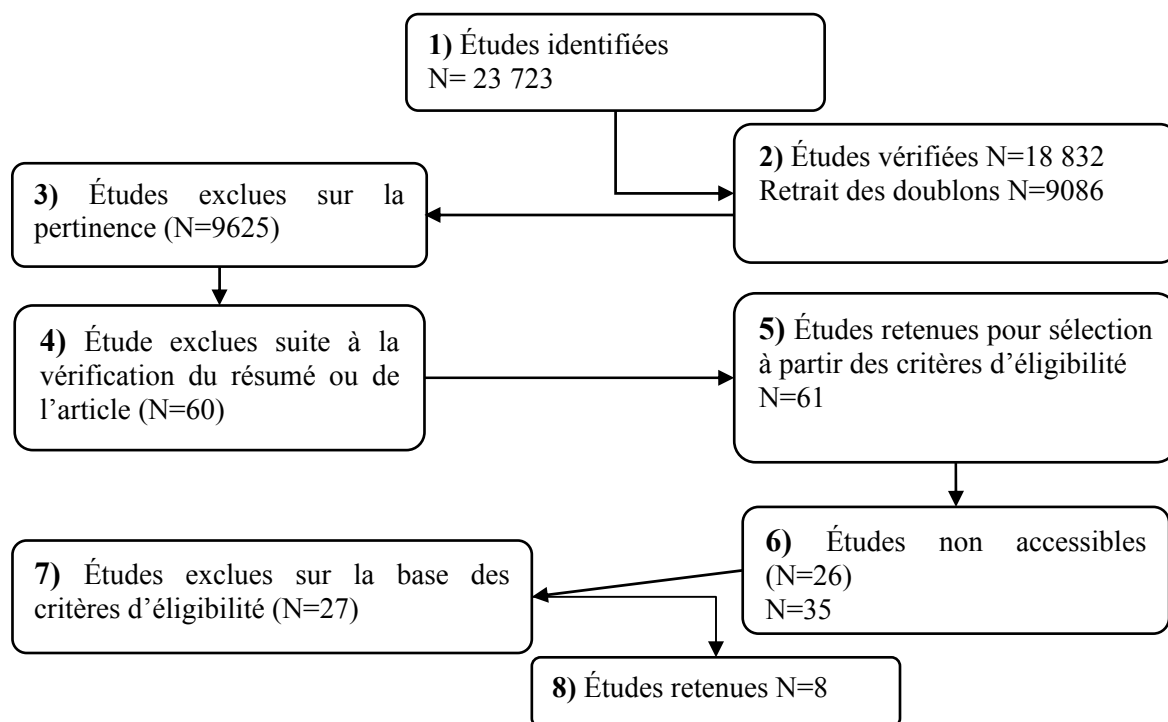
expérimentale, la validité interne des résultats est garantie (Shadish & al., 2002).

Résultats de la sélection

L'analyse de l'éligibilité des études en fonction des critères d'inclusion se fait de façon systématique et transparente, tout comme les autres étapes de la revue systématique. Parmi les 61 à évaluer en fonction des critères, 26 sont inaccessibles, ce qui réduit le nombre à 35. L'examen de ces études à la lumière des critères d'éligibilité a permis de retrancher encore 27 études : 10 ont été rejetées sur la base de la rigueur méthodologique, neuf sur les variables dépendantes étudiées (les résultats), sept sur l'intervention évaluée et une sur la population. L'annexe 1 présente les études exclues et le motif de refus. Parmi les huit études retenues, cinq évaluent l'impact de programmes d'amnistie, une s'intéresse à une réforme fiscale et deux concernent l'efficacité de lois.

Figure 2

Diagramme du processus de sélection des études

**Limites de la sélection des études**

Un total de 121 études a été vérifié plus en profondeur et parmi les 27 études rejetées sur la base des critères d'éligibilité, la plupart ne respectaient pas les critères de rigueur méthodologique. Les menaces à la validité de la synthèse inhérentes à cette étape sont liées au jugement du chercheur, mais sont minimisées grâce à la supervision par l'équipe de professionnels. Il ressort de cet exercice que la recherche dans le domaine de l'évasion fiscale est assez hétéroclite et malgré l'abondance de recherches en la matière, les devis quasi expérimentaux robustes sont peu nombreux.

2.3 Critères utilisés pour se prononcer sur l'efficacité des lois contre l'évasion fiscale

L'hétérogénéité dans les lois fiscales et les populations étudiées ainsi que des différences importantes entre les variables, dans leur traitement et sur le plan des analyses statistiques réalisées, rendent le calcul d'un effet de taille impossible (Lipsey & Wilson, 2002). Cependant, la méthode du dénombrement systématique des résultats (méthode *vote-count*) permet de faire une analyse quantitative. Les résultats généraux sont tout d'abord rapportés pour l'ensemble des programmes et par la suite, ils sont présentés pour chaque type de mesure. Lorsque des programmes et lois sont évalués dans une revue systématique, la complexité et l'ampleur des interventions évaluées requièrent d'examiner et de comprendre des informations détaillées sur le contexte dans lequel cette intervention a été réalisée (Petticrew & Roberts, 2006 ; p.189). Les résultats sont classés dans les catégories suivantes : (1) résultat favorable, (2) résultat neutre et (3) résultat pervers, et ce à l'aide du seuil de tolérance de 5 % ($p < 0,05$). Si le seuil de tolérance statistique est inférieur à 5 %, il en revient à dire que nous pouvons affirmer avec moins de 5 % de marge d'erreur qu'il y a une relation statistiquement significative entre la loi et l'évasion fiscale. La catégorie avec le plus de « votes » est utilisée pour se prononcer sur l'effet général de la loi.

2.4 Détails des catégories de codage des études

Les 9 évaluations répertoriées dans huit articles respectant les critères d'éligibilité et de rigueur méthodologique forment l'échantillon de la revue systématique. L'étape suivante consiste à extraire les informations utiles à la synthèse des résultats. Chaque étude doit être analysée en fonction d'une grille de codification rapportant ; le design de l'étude, la taille de l'échantillon, la durée sur laquelle s'étend l'étude, le lieu, le type d'intervention (programme d'amnistie, nouvelle loi, réforme), les détails de la mise en œuvre, le devis méthodologique, la mesure de la ou des variables dépendantes, des variables contrôles, la mesure des résultats, les principaux

biais, comment les facteurs extérieurs ont été contrôlés. Les tableaux d'extraction des données permettent d'apprécier la qualité des études de façon systématique et uniforme, de vérifier si des questions importantes ou des comparaisons sont limitées par l'absence de données ou de résultats valides et faire ressortir des constantes et particularités dans les résultats (Khan & al., 2001).

Résultats

Effet des lois sur la fraude fiscale

Le troisième chapitre présente les résultats de la synthèse et se divise en deux sections. La section 3.1 rapporte les résultats des études individuellement ainsi que leur note à l'échelle de rigueur méthodologique. D'une part, les effets des lois sont détaillés pour chaque variable dépendante mesurant l'évasion fiscale ou une mesure y étant associée et d'autre part les menaces à la validité interne des résultats sont présentées. La section 3.2 rapporte l'effet global des programmes en utilisant la méthode du dénombrement systématique des résultats.

3.1 Description des programmes et résultats individuels

3.1.1 Amnisties

Cinq évaluations d'amnisties respectaient les critères d'éligibilité et sont incluses dans l'échantillon final. Trois portent sur des programmes étasuniens dont une concerne plusieurs programmes conduits dans plusieurs États, une étude a été menée en Espagne et une en Russie, s'intéressant à deux programmes. Les programmes partagent plusieurs caractéristiques communes. La plupart incluent plusieurs types de taxes (en plus de l'impôt sur le revenu) ; exemptent les participants de poursuites judiciaires, de pénalités ou d'intérêt à payer ; sont d'une courte durée (deux à sept mois) ; autorisent certains types de fraudeurs connus des autorités ; et comportent une forme de menace (renforcement des lois à la suite du programme). Les amnisties font partie d'initiatives prises par les gouvernements (réforme ou autre) pour redresser une situation problématique, améliorer ou promouvoir la conformité des contribuables. Par contre, certaines particularités subsistent, par exemple sur le plan des taxes amnistiables, de la promotion et de la visibilité des programmes.

Quatre études ont recours à des devis quasi expérimentaux, soit des séries chronologiques et différentes modélisations statistiques (linéaires et aléatoires) sont utilisées pour effectuer les analyses. Ces devis contrôlent pour l'autocorrélation entre les données et les tendances saisonnières. Les séries chronologiques s'étendent d'environ trois à 23 ans et comprennent entre 47 et 276 observations (mois). Les études retenues respectent le critère du nombre d'observations minimum pour la puissance statistique, sauf cette d'Alm et al. (2001). Le tableau 5 résume les principales caractéristiques des programmes et des devis méthodologiques.

Tableau 5
Présentation des évaluations des amnisties

Auteur, définition de l'intervention	Dispositions principales de l'intervention	Variable reliée à l'évasion fiscale	Devis méthodologique
Amnisties			
<p>Lopez-Laborda & Rodrigo (2003-1)</p> <p>Amnistie introduite en 1991 dans le cadre de la réforme du système d'imposition espagnol de 1988 à 1991.</p> <p>Amnistie visant à récupérer les redevances sur divers avoirs non déclarés, principalement des avoirs qui ne faisaient pas l'objet de retenues à la source et qui n'impliquaient pas un enregistrement. Il s'agit de bons du Trésor émis par le gouvernement espagnol. Au moment où les bons ont été émis, le gouvernement a garanti que les bénéficiaires n'étaient pas imposables et que l'identité des investisseurs resterait confidentielle.</p>	<p>Deux principales mesures sont mises en place : 1) Un système spécial de dettes publiques afin d'inciter les détenteurs de bons du Trésor à déclarer leurs avoirs en échange d'un retour de 2 % échangeable contre d'autres bons (cette mesure est volontaire en raison des conditions d'émission des bons). 2) Incitatifs à remplir une nouvelle déclaration fiscale pour tous les revenus non déclarés (exemption d'intérêt et de pénalité à payer), accompagnés d'autres mesures législatives et administratives pour encourager la participation à l'amnistie.</p> <p>Les dispositions de l'amnistie devinrent effectives entre juin 1991 et décembre 1991.</p>	<p>Recettes fiscales mensuelles de l'impôt sur le revenu collectées entre janvier 1979 et janvier 1998 (proxy du niveau de conformité fiscale : un effet positif de l'amnistie sur la conformité devrait se traduire par l'augmentation des recettes fiscales).</p>	<p>Devis quasi expérimental : séries chronologiques interrompues analysées avec la méthodologie ARIMA.</p>

Auteur, définition de l'intervention	Dispositions principales de l'intervention	Variable reliée à l'évasion fiscale	Devis méthodologique
<p>Alm & Beck (1993)</p> <p>Amnistie conduite au Colorado entre septembre et novembre 1985.</p> <p>Amnistie permettant aux individus et entreprises de déclarer leurs infractions fiscales sans être l'objet de poursuites criminelles ou civiles. L'amnistie fait partie d'un programme plus général (<i>Colorado Fair Share</i>) destiné à combattre la fraude et favoriser la conformité volontaire.</p>	<p>Taxes éligibles : impôt sur le revenu des particuliers et des entreprises, taxes de vente, taxes sur l'essence, l'alcool et les cigarettes. Les contribuables en dette d'impôts fédéraux étaient admis (et non ceux qui sont dans cette situation au niveau de l'État). Programme annoncé comme une dernière chance de se conformer avant le renforcement des peines et l'augmentation des ressources allouées aux agences de contrôle. Publicisation massive du programme, facile d'utilisation (nombreux bureaux locaux et agents de programme disponibles).</p>	<p>Recettes fiscales mensuelles générées par l'impôt sur le revenu entre janvier 1980 et décembre 1989 (proxy de la conformité volontaire). (L'impôt sur le revenu représente 90% des revenus fiscaux totaux.)</p>	<p>Trois différentes analyses (OLS, ARIMA et MARIMA) sont réalisées à partir de séries chronologiques pour déterminer l'impact de l'amnistie sur le niveau et la tendance des recettes fiscales.</p>

Auteur, définition de l'intervention	Dispositions principales de l'intervention	Variable reliée à l'évasion fiscale	Devis méthodologique
<p>Alm, Martinez-Vazquez, & Wallace (2001)</p> <p>Amnisties de différentes natures conduites en Russie de 1995 à 1998.</p> <p>Deux programmes d'amnistie se trouvent à être évalués. L'un de janvier à avril 1996 et l'autre de mars à juin 1997.</p>	<p>Janvier 1996 : Permetts de différer les arrérages dus par les entreprises et les organisations*. Elles doivent avoir payé la moitié de leurs dettes au mois d'octobre 1998, par paiements trimestriels de 5% des obligations (intérêt annuel de 30% sur les sommes impayées). La seconde moitié des arrérages doit être rendue au cours des cinq prochaines années par paiements égaux sans intérêt.</p> <p>Mars 1997 : Modification des modalités amnisties précédentes, soit la réduction des pénalités imposées et l'augmentation des taux d'intérêt.</p>	<p>Recettes fiscales mensuelles de janvier 1995 à décembre 1998 (provenant des principales taxes, soit la TVA, taxe sur les profits d'entreprises, l'impôt sur le revenu).</p>	<p>Séries chronologiques interrompues.</p> <p>*Même si la population à l'étude est composée d'entreprises, les auteurs considèrent que les amnisties devraient aussi affecter le comportement des particuliers et que les résultats obtenus seront représentatifs de leurs comportements fiscaux (car les variables dépendantes comprennent aussi l'impôt sur le revenu des particuliers).</p>
<p>Luitel & Sobel (2007)</p> <p>Programmes d'amnistie répétés entre 1982 et 2004 aux États-Unis (dans 27 États).</p> <p>Amnistie répétée, c'est-à-dire conduite pour une 2^e ou 3^e fois dans le même État. Aux États-Unis, 27 États ont conduit des programmes d'amnistie pour une 2^e ou 3^e fois entre 1982 et 2004.</p>	<p>Sur les 40 États ayant conduit des amnisties, huit en ont conduit trois ou plus. La majorité des programmes étaient généraux et incluait les taxes principales (de l'État), quatre amnisties étaient spécifiques et s'appliquaient spécifiquement à l'impôt sur revenu, aux taxes de vente ou à certaines autres taxes.</p> <p>Au total, 76 amnisties sont conduites sur cette période.</p>	<p>Recettes fiscales trimestrielles per capita des États ayant un impôt sur le revenu ou sur les ventes (données provenant de 37 États entre 1982 et 2004).</p>	<p>Séries chronologiques interrompues. Vérification de l'impact des amnisties à court terme (période de l'amnistie) et long terme (à partir du début de l'amnistie jusqu'à la fin de la période).</p>

Auteur, définition de l'intervention	Dispositions principales de l'intervention	Variable reliée à l'évasion fiscale	Devis méthodologique
<p>Christian, Gupta, & Young (2002)</p> <p>Amnistie conduite au Michigan du 12 mai au 30 juin 1986.</p> <p>Amnistie couvrant toutes les taxes impayées (normalement dues avant le 30 septembre 1985) qui exemptent de poursuites criminelles ou civiles l'omission de produire une déclaration ou le non-paiement des taxes de l'État.</p>	<p>Les comptes à recevoir sont éligibles. Les contribuables faisant l'objet de poursuites civiles ou criminelles ne peuvent pas participer.</p> <p>Envoi de lettre par courrier aux personnes dont la déclaration ne concorde pas avec leur déclaration fédérale (incitatif à participer à l'amnistie).</p> <p>L'amnistie fait partie d'une réforme fiscale (augmentation des pénalités, des taux de vérification, création de nouvelles sanctions, augmentation du budget alloué aux autorités, etc.).</p>	<p>1) Conformité subséquente à la participation à l'amnistie : évaluation de la conformité des individus ayant profité de l'amnistie (en déclarant des revenus dissimulés pour l'année 1983 et plus).</p> <p>2) Recettes générées par le programme.</p>	<p>Comparaisons faites à partir de statistiques descriptives des différents types de participants (groupe expérimental) et de non-participants (groupe témoin) durant et après le programme.</p> <p>Deux modèles de régression logistique pour tester une association entre la conformité subséquente à l'amnistie et les caractéristiques observables des contribuables sont présentées.</p>

Lopez-Laborda et Rodrigo (2003-1) ont évalué un programme mené en Espagne entre les mois de juin et décembre 1991. Cette amnistie visait principalement les bons du Trésor non déclarés dont les profits n'étaient pas censés être imposables, tel que décrété lors de leur émission. Des mesures favorisant la divulgation de toutes autres taxes éludées ont aussi été mises en place (certaines existaient auparavant). Les analyses effectuées sur la série temporelle des recettes fiscales mensuelles générées par l'impôt sur le revenu montrent que deux structures différentes sont présentes dans la série, mais aucune modélisation de l'effet possible du programme (à court ou long terme, ponctuel ou graduel) ne permet d'affirmer que le programme est responsable de la coupure dans le niveau des recettes.

L'étude a une cote de 4 sur 5 sur l'échelle de rigueur méthodologique (voir tableau 8 pour le détail du calcul des cotes des études). La principale limite de la recherche est qu'outre la considération des valeurs extrêmes de la série, il y a peu de variables contrôles dans leur modèle. Les facteurs extérieurs pouvant affecter les recettes fiscales sont contrôlés via l'analyse des valeurs extrêmes, mais il n'y a pas de série témoin pour soutenir les conclusions. Les auteurs indiquent que l'effet des mesures complémentaires au programme pourrait camoufler les retombées de l'amnistie sur les recettes fiscales.

De leur côté, Alm et Beck (1993) ont mesuré l'effet d'un programme mis en place dans l'État du Colorado (États-Unis) entre les mois de septembre et décembre 1985. Ils évaluent l'effet que produit l'amnistie sur la tendance des recettes fiscales mensuelles générées par l'impôt sur le revenu. Le programme a été largement diffusé à l'aide d'une campagne publicitaire multimédia et a bénéficié de ressources humaines considérables pour mettre en œuvre le programme dans plusieurs villes. Ils effectuent trois types d'analyses sur la série chronologique (*régression basée sur le principe des moindres carrés*, ARIMA et MARIMA) et aucun résultat significatif n'est obtenu. L'analyse multivariée (MARIMA) teste pour trois types d'effets de l'amnistie selon son intensité dans le temps : le modèle *step* (effet permanent sur le niveau des recettes à partir de l'introduction de l'amnistie), le modèle ponctuel (effet

sur les recettes seulement lors du premier mois de son entrée en vigueur) et le modèle *ramp* (effet seulement durant la période où elle est en vigueur). Aucun modèle ne détecte un effet sur le niveau ou la tendance des recettes fiscales. Les auteurs concluent que : « *the amnesty itself was of such small size that it had no effect on the compliance decisions of individuals* » (Alm & Beck, 2003 ; p.58).

L'étude a une cote de 4 sur 5 à l'échelle de rigueur méthodologique. La principale limite de l'étude concerne l'absence de groupe témoin et la présence d'explications alternatives possibles. Il est possible que les modifications apportées au système fiscal après la fin du programme aient eu un effet positif qui masquerait un effet pervers de l'amnistie sur la conformité, et que si ces changements n'avaient pas été apportés, les recettes fiscales auraient diminué à la suite du programme (Alm & Beck, 1993).

Alm et al. (2001) ont évalué deux programmes d'amnistie de quatre mois chacun, implantés entre 1995 et 1998 en Russie. Les analyses des séries chronologiques démontrent que les amnisties n'entraînent aucune hausse des recettes mensuelles entre 1995 et 1998. Les effets ne se manifestent pas au cours du premier mois, ni au cours des quatre mois visés par les programmes.

L'étude a une cote de 2 sur 5. Ils spécifient le début des interventions évaluées, mais l'amnistie de janvier 1996 a été poursuivie au-delà des quatre mois prévus et ils n'en tiennent pas compte dans leurs analyses. Leurs modèles contrôlent pour le niveau d'activité économique et le PIB, mais l'étude ne contient pas suffisamment d'information pour assurer qu'elle respecte les autres critères méthodologiques. Notamment, leur série chronologique ne contient que 48 observations (4 ans) et ne va pas au-delà de la fin des programmes. Les auteurs présentent les séries chronologiques de leurs trois variables dépendantes, mais ne publient pas les résultats. L'étude est donc faible sur le plan de la validité interne.

Luitel et Sobel (2007) évaluent plusieurs programmes, i.e. programmes répétés deux ou trois fois dans 27 États américains entre 1982 et 2004. Ils évaluent les répercussions de la répétition des programmes à court et long terme sur les fluctuations des recettes fiscales trimestrielles totales per capita. Au cours de cette période, 40 États ont implanté une première amnistie, 27 ont répété le programme, huit l'ont fait une troisième fois et un État a introduit une quatrième amnistie. Les résultats montrent une augmentation des recettes variant entre 4 et 5 % durant les mois où la première amnistie est offerte. Des pertes d'environ 2 % sont toutefois enregistrées aux trimestres suivants. La deuxième amnistie ne produit pas d'effet à court terme, mais plutôt des effets péjoratifs à long terme. Des résultats similaires sont observés dans les États qui ont mis en place une troisième amnistie. Le temps écoulé entre la tenue des programmes, le renforcement des peines ou du taux de vérification subséquent au programme n'ont pas d'influence sur ces résultats : les amnisties menacent la conformité à long terme, car une décroissance des recettes est observée. La décroissance des recettes s'observe aussi dans les États qui ont conduit une seule amnistie.

L'étude obtient une cote de 5 sur 5 à l'échelle de rigueur méthodologique. Leurs modèles contrôlent pour plusieurs facteurs : le revenu per capita, le revenu moyen par personne, le taux d'imposition moyen, le revenu moyen des entreprises, le taux d'imposition moyen des entreprises, le taux de la taxe de vente, le taux de chômage et la présence de surplus ou d'excédent budgétaire. Luitel et Sobel (2007) tiennent compte de la possible présence d'endogénéité et de multicollinéarité dans leurs données. Par contre, leur étude exclut les États qui n'ont pas d'impôt standard sur le revenu ou de taxe de vente, ce qui limite la généralisation des résultats à l'ensemble des États américains. Or, des États ayant conduit une ou plusieurs amnisties sont exclus (N=7) alors que des États n'ayant conduit aucune amnistie sont gardés.

Enfin, Christian et al. (2002) ont évalué un programme en particulier, soit celui implanté au Michigan entre mai et juin 1986 (50 jours) en utilisant la régression

logistique. Les auteurs évaluent l'efficacité du programme à retenir différents types de fraudeurs dans le système une fois l'amnistie terminée. Une variable dépendante différente est utilisée, soit la conformité subséquente à la participation au programme. Ils mesurent aussi les recettes fiscales générées par les divulgations. Pour encourager la participation au programme, le *Department of Treasury* du Michigan a fait parvenir une lettre officielle aux contribuables dont les déclarations fiscales fédérales ne concordaient pas avec les déclarations faites à l'État. Les résultats obtenus confirment le maintien du conformisme immédiatement après le programme : 68,6 % des nouveaux déclarants se conforment à la suite du programme. Pour ce qui est des participants qui amendent leurs déclarations de revenus précédentes, ils se conforment subséquemment au programme davantage que le reste la population générale n'ayant pas participé (88,5 % comparativement à 82,1 %). L'impact du programme sur les revenus est toutefois négligeable : 5500 nouveaux contribuables, 3,4 millions de dollars en revenus bruts, ce qui représente 0,1 % des recettes fiscales de l'impôt sur le revenu.

L'étude a une cote de 3 sur 5. Leurs analyses tiennent compte du revenu individuel brut ajusté, du nombre de déductions pour personnes à charge, des caractéristiques sociodémographiques (être marié, propriétaire), du recours à un comptable et de la présence de retenues à la source. L'utilisation de la variable dépendante portant sur la conformité subséquente à une amnistie est intéressante, mais elle comporte une lacune. Ce qui a été considéré comme « déclaration subséquente à la participation au programme » est basé sur la déclaration de revenus régulière faite seulement quatre mois après la fin du programme¹⁴. La principale limite est la validité des construits, relativement à l'opérationnalisation de la variable dépendante. La validité interne de leur étude est aussi affectée par un biais de sélection probable : « *unobserved characteristics that might have led to participation*

¹⁴ Plus précisément, l'échantillon est composé de participants ayant déclaré des taxes éludées pour 1983. On vérifie lesquels et combien d'entre eux produisent une déclaration de revenus régulière pour l'année subséquente au programme (1986).

in the amnesty in the first place might be associated with the subsequent filing decision and correlated with the included variables » (Christian et al., 2002 ; p.717).

3.1.2 Réformes

Comme Lopez-Laborda et Rodrigo (2003) évaluent et mesurent de façon distincte l'effet du programme d'amnistie et de la réforme fiscale, cette étude a été considérée à la fois comme une évaluation d'amnistie et comme une évaluation de réforme fiscale. Deux études évaluent donc l'impact de réformes fiscales, l'une utilise une série chronologique interrompue (Lopez-Laborda & Rodrigo, 2003-2) et l'autre les méthodologies de la régression de différence-en-différence et la régression discontinue (Gorodnichenko & al., 2008). Ces deux études concernent des pays aux conditions sociales, politiques et économiques distinctes : l'Espagne et la Russie. Cependant, les deux réformes ont été implantées pour résoudre des problèmes de fraude à l'impôt sur le revenu et ont modifié plusieurs composantes des régimes fiscaux en place. Le tableau 6 détaille les principales caractéristiques des réformes et des méthodologiques employées dans les évaluations.

Tableau 6
Présentation des évaluations des réformes

Auteur, définition de l'intervention	Dispositions principales de l'intervention	Variable reliée à l'évasion fiscale	Devis méthodologique
Réformes			
<p>Gorodnichenko, Martinez-Vazquez, & Peter (2008)</p> <p>Réforme de l'impôt sur le revenu, janvier 2001.</p> <p>Remplacement de la structure de taxation progressive par un taux fixe (13%) pour l'impôt sur le revenu.</p>	<p>Remplacement des contributions distinctes à quatre fonds sociaux par une taxe sociale unifiée payée par les employeurs. Abolition de certaines règles relatives aux déclarations fiscales de titulaires de plusieurs emplois. Augmentation à 35% des taux d'imposition des revenus provenant de jeux d'argent, de prix, de contribution volontaire d'assurance et d'intérêt excessifs, pour lutter contre les divers schèmes d'évitement fiscal. Nouveau système de crédits et déductions pour inciter à la conformité volontaire.</p>	<p>Écart consommation-revenu annuel entre 1998 et 2004 (proxy pour le niveau d'évasion fiscale : plus l'écart est élevé, plus on considère que la fraude fiscale est élevée).</p> <p>Les données sont recueillies par un sondage national.</p>	<p>Utilisation de la régression <i>différence en différence</i>. Ils évaluent l'effet de la réforme fiscale en comparant les contribuables qui connaissent les réductions d'impôt les plus importantes (groupe expérimental) à ceux pour qui la réforme entraîne peu de changements (groupe témoin).</p> <p>Utilisation de la régression discontinue pour évaluer la réforme au sein de groupes où le traitement est moins susceptible d'être confondu avec d'autres facteurs (modélisation des groupes différente).</p>

<p>Lopez-Laborda & Rodrigo (2003-2)</p> <p>Réforme législative et administrative du système d'imposition espagnol (1988-1991).</p> <p>Suite à un jugement de la Cour Constitutionnelle espagnole déclarant inconstitutionnelle l'obligation de considérer la famille comme unité imposable, le système de taxation est réformé pour s'aligner avec cette décision.</p>	<p>Changement des unités imposables ; diminution des taux d'impôt marginaux sur le revenu (sauf pour les revenus les plus élevés) ; mesures administratives implantées pour améliorer le contrôle fiscal de formes spécifiques de gains de capitaux par l'accroissement des retenues à la source et un programme sélectif de vérifications.</p>	<p>Montant d'impôts sur le revenu collecté mensuellement entre janvier 1979 et janvier 1998.</p>	<p>Série chronologique interrompue. Comme les différents tests et modélisations ne parviennent pas à détecter un effet de l'amnistie, des analyses additionnelles sont effectuées pour déterminer si d'autres évènements sont responsables de la coupure détectée dans la série.</p>
---	---	--	--

Gorodnichenko et al. (2008) ont estimé les retombées de l'introduction de l'impôt sur le revenu à taux fixe (13%) en Russie en 2001¹⁵. Pour déterminer l'effet de cette réforme sur l'évasion fiscale, ils utilisent l'écart entre les dépenses et les revenus déclarés par les ménages comme mesure d'évasion¹⁶. Contrairement aux autres études, les données proviennent d'un sondage effectué auprès des contribuables : le *Russian Longitudinal Monitoring Survey* (RLMS), où entre 8 343 et 10 670 individus et 3 750 et 4 718 ménages ont rempli les questionnaires durant les six cycles à l'étude¹⁷. Les auteurs constituent deux groupes, soit un groupe de contribuables qui connaissent les réductions d'impôt les plus importantes (groupe expérimental) et un constitué de contribuables pour qui la réforme n'entraîne peu ou pas de changement du taux d'imposition (groupe témoin). De plus, ces analyses permettent de vérifier si les contribuables moins fortunés vont réagir différemment. Les analyses effectuées avec la régression différence-en-différence, montrent que l'écart « consommation-revenu » diminue d'environ 9 à 12 % dans le groupe expérimental par rapport au groupe témoin.

Des analyses supplémentaires évaluent l'effet de la réforme au sein de groupes où le traitement est moins susceptible d'être confondu avec d'autres facteurs. Ils comparent les contribuables se situant juste au-dessous et au-dessus du point de coupure délimitant le groupe expérimental et le groupe témoin, à l'aide de la régression discontinue. Ces contribuables partagent certaines caractéristiques, soit la même probabilité d'être vérifiés ou les mêmes habitudes de consommation. Cela permet de contrôler l'effet des autres dispositions introduites par la réforme. Les

¹⁵ La réforme introduit d'autres changements tels que la réduction des sanctions draconiennes pour fraude, un nouveau système de déductions et crédits (incitation à déclarer les revenus), des mesures plus sévères de lutte à l'évitement fiscal et la simplification de certaines exigences de déclaration et du mode de cotisation sociale.

¹⁶ Ils utilisent quatre modélisations de l'évasion fiscale selon différentes mesures de la consommation (durable, non durable) et des avoirs (revenus, gains, épargne). Gorodnichenko et al. (2008) montrent que leur variable est corrélée avec les déterminants habituels de l'évasion fiscale.

¹⁷ Ils utilisent les cycles de 1998 et de 2000 à 2004, ce qui correspond à six périodes de collecte selon le site web du RLMS (voir bibliographie).

résultats obtenus avec ces groupes sont similaires, illustrant que la diminution de l'évasion fiscale n'est pas attribuable à l'augmentation de la sévérité des peines ou des probabilités d'être contrôlé, mais à l'augmentation de la conformité dans les déclarations de revenus et dépenses.

Gorodnichenko et al. (2008) évaluent aussi l'impact de la réforme sur la productivité, car la réponse aux changements introduits par la réforme pourrait être due à une augmentation de la productivité du travail. En excluant les gains individuels générés par la diminution des taux d'impôt (4,5 %), l'effet de la réforme sur la productivité est faible : on observe une augmentation des revenus (18-19%) et de la consommation (8-9%) déclarés due à l'augmentation de la productivité, mais la diminution de l'écart « consommation-revenu » attribuable à l'évasion fiscale reste évaluée entre 10% et 11 % pour l'ensemble de l'échantillon.

L'étude a une cote de 4 sur 5 à l'échelle de rigueur méthodologique. Tout comme pour les recettes fiscales, de multiples facteurs extérieurs peuvent influencer les dépenses et les revenus déclarés des ménages russes. Plusieurs variables contrôles sont présentes dans leurs différents modèles, soit l'inflation, la région, l'année, l'interaction région*année (pour contrôler les changements régionaux dans le marché du crédit et les différences dans l'application de la loi) et d'autres facteurs socioéconomiques. Les spécifications additionnelles des groupes comparés et la vérification de l'impact de la réforme sur la productivité du travail permettent de nuancer et préciser les résultats obtenus. Bien que leur méthodologie soit transparente, on ne peut pas affirmer avec certitude que les postulats statistiques inhérents à leurs analyses statistiques soient respectés. Les auteurs admettent également une réserve à l'égard de leur utilisation de la régression discontinue. Concernant les limites, bien qu'ils prennent soin de corriger les biais envisageables dans leurs modélisations, les auteurs indiquent que la création des groupes expérimental et témoin n'est pas exempte de biais, notamment parce qu'elle n'est pas aléatoire. De plus, leurs variables dépendantes sont mesurées à partir de données

autodéclarées, ce qui peut introduire un biais, car les contribuables peuvent sous ou surdéclarer leur consommation ou leurs revenus.

Lopez-Laborda et Rodrigo (2003) ont évalué les retombées de la réforme introduite entre 1988 et 1991 en Espagne. L'introduction de l'impôt individuel (au lieu de familial) est la principale disposition de la réforme, qui comprend aussi la diminution des taux d'impôt marginaux, le resserrement des pratiques de contrôle et l'augmentation des retenues à la source. L'incidence de la réforme est évaluée sur les recettes mensuelles provenant de l'impôt sur le revenu entre janvier 1979 et janvier 1998. Comme les analyses effectuées ne parviennent pas à attribuer à l'amnistie les fluctuations observées dans les recettes, ils testent des hypothèses alternatives à l'aide de la détection des valeurs extrêmes de la série et de l'analyse d'intervention. Ces tests confirment la présence de deux structures différentes avant et après le mois de décembre 1989, moment où l'effet permanent sur la série est détecté. Les auteurs constatent que c'est la réforme introduite de 1988 à 1991 qui est responsable de cet effet permanent de hausse des recettes fiscales. « *By contrast, the other break points selected by that test (October 1982 and January 1987) do not find similar empirical support in the detection of outliers* » (Lopez-Laborda & Rodrigo, 2003 ; p.90). Cependant, les auteurs ne se prononcent pas sur la forme (brusque ou graduelle) de l'effet.

La rigueur méthodologique de l'étude a été évaluée précédemment (cote de 4 sur 5). La limite concernant l'absence de série témoin fait en sorte qu'on ne peut pas complètement écarter l'influence possible de facteurs économiques et sociaux. Selon les hypothèses formulées par les auteurs, la réforme pourrait avoir encouragé les femmes mariées à entrer sur le marché du travail ou pourrait avoir incité les contribuables à gagner un revenu plus élevé, augmentant ainsi les recettes fiscales.

3.1.3 Lois

Les deux études retenues sur l'introduction de nouvelles lois évaluent plusieurs mesures introduites au cours d'une certaine période de temps. Das-Gupta, Lahiri et Mookherjee (1995) évaluent l'effet de plusieurs lois implantées entre 1965 et 1993 par le ministère du revenu indien, alors que Serra (2003) s'intéresse à l'impact de mesures implantées durant la décennie 1990, lors de la mise en place d'un gouvernement démocratique. Les mesures implantées dans les deux études ne partagent pas de caractéristiques communes, mais les combinaisons de lois ont été promulguées dans des conjonctures économiques et politiques dites de transition. Pour évaluer l'effet des nouvelles lois sur les comportements fiscaux, les deux études utilisent les séries chronologiques des fluctuations d'un index de conformité.

Tableau 7
Présentation des évaluations des lois

Auteur, définition de l'intervention	Dispositions principales de l'intervention	Variable reliée à l'évasion fiscale	Devis méthodologique
Lois			
<p>Das-Gupta, Lahiri, & Mookherjee (1995).</p> <p>Différentes mesures implantées lors de réformes fiscales entre 1965 et 1993 en Inde.</p>	<p>Les interventions évaluées sont les changements dans la structure de taxation (taux d'impôt marginaux et les limites d'exemption à l'impôt), dans les enquêtes menées par les autorités fiscales, les poursuites effectuées pour fraude, le taux de condamnation, le taux de vérification et cinq programmes d'amnistie.</p>	<p>-Recettes annuelles de l'impôt sur le revenu, de 1965-66 à 1992-93. -Index de conformité fiscale (écart fiscal).</p>	<p>Séries chronologiques interrompues.</p>
<p>Serra (2003)</p> <p>Lois introduites durant la décennie 1990.</p> <p>Série de mesures adoptées afin de combattre la pauvreté, la fraude fiscale et d'augmenter les recettes fiscales, ayant été mises en place par le nouveau gouvernement démocratique au Chili.</p>	<p>Augmentation des taux d'imposition (taxes à la consommation et sur les profits, impôts sur le revenu des particuliers les plus riches), implantation d'un nouveau système de vérification et modernisation des processus de déclaration de revenus ou de révision de déclaration.</p>	<p>-Coût de la conformité : cette variable est mesurée à partir de l'évaluation de la qualité des services offerts par l'agence du revenu via sondages effectués auprès des contribuables en 1994 et 1997. -Taux de conformité : cette variable est calculée à partir de l'écart fiscal de la TVA (la TVA représente 45% des recettes fiscales totales). La fraude sur la TVA est considérée comme un proxy de la fraude à l'impôt sur le revenu.</p>	<p>Séries chronologiques utilisant l'approche de la frontière stochastique.</p>

Das-Gupta et al. (1995) ont évalué les effets de plusieurs modifications fiscales apportées entre 1965 et 1993 par le ministère du Revenu de l'Inde. Ils mentionnent que deux réformes ont eu lieu durant cette période, mais mesurent l'impact des différentes lois individuellement¹⁸. Ces modifications incluent : une diminution du taux d'imposition, un abaissement des limites supérieures des échelons de l'impôt sur le revenu, une modification dans les pratiques des enquêteurs pour augmenter le risque d'arrestation et de poursuite (parallèlement à cette dernière modification, le gouvernement a accru la sévérité des sanctions) et cinq programmes d'amnistie (1965-66, 1975-76, 1980-81, 1991-92). Les effets des différents changements sont évalués sur les recettes fiscales et sur un indice de conformité (ratio entre les recettes de l'impôt sur le revenu et le montant des taxes réellement dues au gouvernement). À l'aide de leurs analyses, ils constatent que les changements dans le volume de vérifications sont suivis par une augmentation des recettes fiscales. Toutefois, la hausse dans les poursuites engendre un effet pervers tandis que le durcissement des peines ne produit aucun impact.

Les résultats quant à la conformité des contribuables indiquent que les augmentations du taux d'imposition et de la limite d'exemption produisent des effets pervers. L'effet négatif de l'augmentation du taux d'impôt sur la conformité provient du déplacement des actifs vers l'économie au noir. La forte réduction de la conformité surpasse l'effet direct de l'augmentation du taux d'imposition sur les revenus fiscaux. Les amnisties ont un effet négatif à la fois sur les recettes et la conformité. La variable « efficacité des vérifications » a un effet positif à la fois sur les recettes et sur la conformité. Das-Gupta et al. (1995) concluent que l'emphase mise par le ministère du Revenu indien sur le renforcement de l'application de la loi (augmentation des enquêtes et des poursuites) et la réduction de l'arriéré des vérifications a été faite aux dépens de la qualité des vérifications. Cela n'a pas été stratégique, car aucun impact n'est détecté sur la conformité. L'inflation et son impact sur la dérive fiscale (les tranches de revenu imposable) a aussi un fort impact négatif à la fois sur la conformité et les recettes fiscales. Il semble que dans un

¹⁸ Cette étude a donc été considérée comme une évaluation de loi.

contexte pareil, les changements et les nouveautés apportés à la structure de taxation ont un effet plus marqué que les changements dans l'application de la loi.

L'étude a une cote de 2 sur 5 à l'échelle de rigueur méthodologique. Tout comme dans les études précédentes, les auteurs contrôlent pour plusieurs variables d'ordre économique pouvant affecter les recettes fiscales et l'indice de conformité : le PIB non agricole brut, le taux d'inflation, taux d'impôt marginal moyen et le seuil d'exemption d'impôts. Les modèles contrôlent pour les biais possibles liés à la tendance saisonnière et vérifient la présence de multicollinéarité dans les données, mais les auteurs ne spécifient pas à quel moment prennent place les interventions évaluées (sauf pour les amnisties) et il n'y a pas de série témoin pour soutenir les résultats. Les manipulations statistiques de certaines variables et la piètre qualité de certaines données (PIB non agricole et le taux d'impôt marginal moyen) ajoutent un biais supplémentaire.

Dans son étude, Serra (2003) a estimé les effets d'une série de mesures adoptées durant les années 1990 suite à l'élection du gouvernement démocratique, qui avaient comme objectifs de combattre la pauvreté, la fraude fiscale et d'augmenter les recettes fiscales du Chili. Ces lois consistaient en l'augmentation du taux de taxation (taxes à la consommation et sur les profits, impôts sur le revenu des particuliers les plus riches), l'implantation d'un nouveau système de vérification et la modernisation des processus de déclarations fiscales. L'auteur mesure l'effet des changements législatifs sur un taux de conformité et sur les coûts liés à la conformité. Les coûts liés à la conformité sont estimés à partir de différents indicateurs, mais les résultats de ces analyses ne sont considérés qu'à titre indicatif puisqu'ils sont basés sur des perceptions et non des comportements réels. Concernant le taux de conformité (l'écart fiscal), il est mesuré à partir de la déviation du taux de conformité réel par rapport au maximum possible, à l'aide de l'approche de la frontière stochastique. La comparaison est effectuée entre la décennie 80 et la décennie 90. La différence entre les deux décennies est non significative. Alors que le taux de conformité augmente rapidement durant les années 90 (de 76,8% en 1981 à 81,7% en 1999), l'écart fiscal

des années 90 est comparable à celui des années 80. Leur modèle attribue une part de l'amélioration de la conformité à la croissance économique du pays.

Serra (2003) a aussi une cote de rigueur méthodologique de 2 sur 5. La série chronologique utilisée contient seulement 20 observations. De plus, l'auteur n'indique pas le moment où les changements ont eu lieu, ce qui aurait permis d'apprécier davantage les résultats présentés. Les variables contrôles et la présence d'une série témoin (pour l'index de conformité) sont les deux critères de rigueur respectés. Concernant leur méthode, une certaine réserve est émise : « *The stochastic frontier is a method best suited for cross-section comparisons, which is what it was actually developed for.* » (Serra, 2003 ; p.380-381). La validité interne de cette étude est donc faible. Même si les résultats de Serra (2003) avaient détecté un changement dans l'index de conformité, il aurait été impossible d'identifier la ou les interventions responsables de l'effet.

Tableau 8
Évaluation de la rigueur des évaluations

	Variables contrôles ou tendance	Puissance statistique ($N \geq 50$)	Spécification de l'intervention	Respect des postulats statistiques	Groupe ou séries témoins (validité de construit)	Nombre de postulats respectés
Lopez-Laborda & Rodrigo (2003)	X	X	X	X		4
Alm & Beck (1993)	X	X	X	X		4
Alm, Martinez-Vazquez, & Wallace (2001)	X		X			2
Luitel & Sobel (2007)	X	X	X	X	X	5
Christian, Gupta, & Young (2002)	X	X	X	(X)	*	3
Gorodnichenko, Martinez-Vazquez, & Peter (2008)	X	X	X		X	4
Das-Gupta, Lahiri & Mookherjee (1995)	X	X				2
Serra (2003)	X				X	2

X = respect du postulat.

(X) = doute sur le respect du postulat en raison d'information insuffisante.

L'échelle est sur 5 points. Un score de 0 indique que l'évaluation viole l'ensemble des postulats alors qu'un score de 5 indique que l'ensemble des postulats est respecté.

* L'étude effectuée des comparaisons avec groupe témoin, mais leur opérationnalisation de la variable dépendante est limitée.

3.2 Effets globaux des lois

Le Tableau 9 présente 18¹⁹ résultats en lien avec l'efficacité des mesures contre l'évasion fiscale. Seulement quatre résultats en faveur des mesures sont observés, ce qui pourrait remettre en question l'efficacité de celles-ci. À cet égard, la catégorie de résultats la plus nombreuse est celle des résultats neutres (N = 7). En moyenne, les 8 études obtiennent une note de 3,3 à l'échelle de rigueur méthodologique. Toutefois, ces résultats sont généraux et ne permettent pas de distinguer l'efficacité en fonction des mesures.

¹⁹ Il y a 17 résultats fiables et un est considéré à titre indicatif, pour un total de 18 mesures de résultats disponibles.

Tableau 9

Synthèse des effets produits par les interventions sur les variables dépendantes reliées à l'évasion fiscale

Auteurs ; score à l'échelle méthodologique (EM) et méthodologie/stratégie analytique	Indicateurs d'évasion fiscale	Effet sur la variable dépendante			
		+	0	-	
Gorodnichenko, Martinez-Vazquez et Peter (2008) EM = 4 Régression multiple selon l'approche différence-en-différence	Écart entre la consommation et le revenu	X			
Lopez-Laborda et Rodrigo (2003-2) EM = 4 Analyses de séries chronologiques interrompues	Recettes fiscales mensuelles générées par l'impôt sur le revenu	X			
Das-Dupta, Lahiri et Mookherjee (1995) EM = 2 Analyses de séries chronologiques interrompues	Recettes d'impôt sur le revenu	Vérifications	X		
		Poursuites		X	
		Peines		X	
	Index de conformité fiscale	Amnisties			X
		Vérifications		X	
		Poursuites			X
		Peines			X
Amnisties			X		
Serra (2003) EM = 2 Approche de la frontière stochastique	Coût de la conformité	(X) ²⁰			
	Taux de conformité		X		
Lopez-Laborda et Rodrigo (2003-1) EM = 4 Analyses de séries chronologiques interrompues	Recettes fiscales générées par l'impôt sur le revenu		X		

²⁰ Résultat considéré à titre indicatif.

Auteurs ; score à l'échelle méthodologique (EM) et méthodologie/stratégie analytique	Indicateurs d'évasion fiscale	Effet sur la variable dépendante		
		+	0	-
Luitel et Sobel (2007) EM = 5 Analyses de séries chronologiques interrompues multiples (données transversales et temporelles)	Recettes fiscales totales per capita			X
Alm et Beck (1993) EM = 4 Analyses de séries chronologiques interrompues	Recettes fiscales générées par l'impôt sur le revenu		X	
Alm, Martinez-Vazquez et Wallace (2001) EM = 2 Analyses de séries chronologiques interrompues	Recettes fiscales générées par les principales sources de revenus de l'État		X	
Christian, Gupta et Young (2002) EM = 3	Conformité	X		
Comparaison des % entre les groupes témoin et expérimental.	Recettes générées par le programme		X	

Au regard des six résultats d'évaluations d'amnisties, ces dernières ne semblent pas efficaces à contrer l'évasion fiscale. En effet, quatre des six résultats sont neutres, indiquant que l'introduction d'amnistie n'entraîne, de manière générale, ni une hausse ni une baisse de la fraude²¹. On observe également un résultat positif sur la conformité subséquente à la participation au programme et ainsi que sur les recettes à court terme. Un résultat négatif est constaté du point de vue des retombées fiscales à long terme. D'autre part, les résultats ne semblent pas varier en fonction de

²¹ De plus, Das-Gupta et al. (1995) rapportent deux effets négatifs des amnisties, soit sur les recettes fiscales et sur le taux de conformité.

la rigueur méthodologique, les études obtiennent en moyenne une cote de 3,6 à l'échelle de rigueur méthodologique.

L'introduction des réformes russe et espagnole en 2001 et 1988 respectivement, se traduit par une baisse de la fraude fiscale. L'augmentation des recettes fiscales se fait dès l'année suivant le début de la réforme espagnole et on observe une décroissance de 9 à 12 %²² de la fraude fiscale en Russie durant la période à l'étude. Ces effets positifs se manifestent jusqu'à sept ans après la fin de l'implantation en Espagne (dernières données disponibles). Les deux évaluations obtiennent des notes de 4 à l'échelle de rigueur méthodologique, ce qui témoigne de leur forte validité interne.

Les lois produisent principalement des effets pervers (5 résultats sur 9) ou neutres (3 sur 9)²³. Les deux études ont une cote de rigueur méthodologique faible (2 sur 5). L'étude indienne indique que les amnisties et l'intensification des poursuites judiciaires ont fait diminuer les recettes fiscales alors que la sévérité des peines ne produit aucun effet. De plus, il semble que toutes les lois étudiées aient fait reculer le taux de conformité fiscale, sauf l'augmentation des vérifications et la série de nouvelles lois chiliennes qui ont des effets nuls.

²² Selon les différentes modélisations de l'échantillon, du calcul du revenu et de la consommation, les estimés varient légèrement.

²³ Excluant le résultat mesuré sur les coûts de la conformité estimé par Serra (2003).

Interprétation des résultats

Cette recherche avait pour but d'améliorer les connaissances sur le potentiel des lois à prévenir l'évasion fiscale et trois objectifs principaux étaient visés au départ :

1. Évaluer l'effet global des lois et programmes fiscaux ;
2. Déterminer les caractéristiques des lois efficaces selon leurs principes théoriques sous-jacents ;
3. Étudier la relation entre la rigueur méthodologique et les résultats des études évaluatives.

Premièrement, la section 4.1 présente les principaux constats en fonction des objectifs initiaux (objectifs 1 et 3) et des résultats obtenus. Deuxièmement, dans la section 4.2, les théories et principes d'efficacité sont confrontés aux résultats et les implications pour la prévention de l'évasion fiscale sont abordées (objectif 2). Les résultats de la synthèse systématique permettent ainsi de se positionner par rapport aux modèles conceptuels à adopter lors de l'élaboration de lois. La section 4.3 expose les forces et les limites de l'étude.

4.1 Principaux constats de la synthèse systématique

La revue systématique des recherches évaluatives montre qu'en général les lois répertoriées n'apparaissent pas comme une mesure efficace pour contrer l'évasion fiscale, car sur les 17 mesures de résultats, sept sont neutres et six sont négatifs. Il est toutefois hâtif de tirer des conclusions à partir de ce constat général sans faire de distinction entre les types de lois. Non seulement ces types de lois ne régulent pas les mêmes conduites et ne se basent pas sur les mêmes mécanismes pénaux, mais les études évaluatives rapportent des effets différents. Par exemple,

alors que les amnisties n'entraînent aucun impact, les réformes fiscales au contraire sont parvenues à diminuer la prévalence de la fraude.

Afin d'assurer leur efficacité, les dispositions des lois se basent sur les perspectives théoriques du choix rationnel, de l'utilité attendue (*expected utility*) et de la dissuasion. Généralement, les lois sont basées sur la dissuasion et misent sur la publicité de l'application de la loi pour démontrer que les peines prescrites sont effectivement appliquées avec rigueur et dissuader les contribuables qui seraient tentés de passer à l'acte. Ainsi, les peines plus sévères, l'augmentation des probabilités d'audit et les campagnes de sensibilisation permettraient de réduire l'évasion fiscale. Pour ce qui est des amnisties, en renforçant les peines et en augmentant les probabilités de détection à la suite du programme, les amnisties se basent sur la dissuasion. Le principe du calcul coût-bénéfice est utilisé par ces programmes, pour que la conformité devienne plus avantageuse que la délinquance. Pour ce faire, elles s'adressent aux fraudeurs en allégeant les amendes et en évitant les poursuites judiciaires s'ils déclarent leurs infractions et paient leurs impôts. Enfin, les réformes peuvent s'appuyer sur les trois modèles conceptuels, mais sont de plus grande envergure que les deux autres mesures, car elles visent des objectifs macroscopiques tels que la modernisation du régime fiscal. Leurs dispositions, en plus de se baser sur les principes de la dissuasion ou le modèle économique, sont justifiées par des principes moraux qui guident l'implantation des réformes, soit l'équité, la neutralité et l'efficacité²⁴.

Les résultats de la synthèse systématique montrent que les programmes de divulgations volontaires (uniques ou répétés)²⁵ n'ont pas d'effet, autant sur le plan des recettes fiscales que sur la conformité des contribuables. Les cinq études rassemblent six indicateurs de fraude : quatre sont les recettes fiscales (totales ou celles générées

²⁴ L'efficacité de politiques fiscales réside dans la minimalisation des distorsions qu'elles engendrent, ce qui favorise une plus grande neutralité du système d'impôt. Par le fait même, une politique fiscale équitable, par exemple favorisant un plus grand taux de participation, est un facteur d'efficacité (OCDE, 2006). Ces trois principes sont intimement reliés et représentent les valeurs à la base de la réforme des systèmes.

²⁵ Aucune étude ne s'intéressait à un programme permanent.

par l'impôt sur le revenu), un est le montant des recettes générées par le programme et un est le taux conformité subséquent au programme. Il y a quatre effets neutres, un résultat positif et un négatif. Les évaluations indiquent que les amnisties ne produisent pas d'effet sur le niveau ou la tendance des recettes fiscales et que les recettes générées par le programme sont minimales (0,1 % des recettes fiscales de l'impôt sur le revenu (Christian & al., 2002). Seule précision, il semble que la participation au programme favorise la conformité dans les déclarations fiscales subséquentes, mais qu'à long terme un effet pervers se produise, entraînant la décroissance des recettes fiscales, mesurée à 2% par trimestre.

Les deux études évaluatives retenues portant sur les réformes fiscales utilisent deux indicateurs pour évaluer l'impact de la réforme sur la fraude, soit les recettes fiscales de l'impôt sur le revenu et l'écart entre les revenus et les dépenses déclarés par les ménages. Bien qu'implantées dans des contextes différents, les réformes apparaissent comme la seule mesure efficace pour contrer l'évasion fiscale. La réforme espagnole implantée entre 1988 et 1991 a donné lieu à une hausse permanente des recettes fiscales entamée en décembre 1989. La réforme russe a fait diminuer l'évasion fiscale de 9 à 12 % selon les différents modèles utilisés.

Les deux études évaluant l'introduction de nouvelles lois mesurent l'effet de plusieurs mesures sur différents indicateurs. L'une s'intéresse à des ajustements apportés sur une période de 10 ans (Serra, 2003), et l'autre se penche sur plusieurs dispositions modifiant à la fois la structure du système d'imposition et l'application des lois sur 28 ans (Das-Gupta & al., 1995). Les deux études utilisent un index de conformité calculé à partir de l'écart fiscal et Das-Gupta et al. (1995) mesurent aussi l'effet sur les recettes fiscales. Sur neuf mesures de résultats, la seule modalité ayant un impact positif est les vérifications, alors qu'il y a trois résultats neutres et cinq négatifs, ce qui témoigne de l'inefficacité des mesures implantées à agir sur les comportements fiscaux.

L'analyse des résultats ne fait pas ressortir de relation entre les résultats obtenus et la rigueur méthodologique des études. Les études avec une validité interne plus faible obtiennent davantage de résultats positifs : augmentation de la conformité subséquente dans Christian et al. (2002) ; effet positif des vérifications sur les recettes fiscales dans Das-Gupta et al. (1995) et diminution des coûts liés à la conformité dans Serra (2003). Néanmoins, la majorité des résultats obtenus par ces études sont neutres. Les évaluations faites sur les réformes sont en moyenne plus robustes que les autres avec une cote de 4 sur 5 à l'échelle de rigueur méthodologique, alors que les évaluations des amnisties obtiennent 3,3 et celles des lois ont une cote de 2.

4.2 Théorie, résultats et implications pour la prévention de l'évasion fiscale

La prévention de la criminalité vise à neutraliser les causes directes ou indirectes du crime en agissant sur les circonstances, les opportunités criminelles ou sur les individus à risque de commettre des délits (Clarke, 1983). Les programmes de prévention s'orientent donc selon le type de crime ou le type de délinquant à dissuader. On distingue la prévention primaire (auprès de la population générale), secondaire (auprès des individus à risque) et tertiaire (auprès des délinquants ou récidivistes). Ainsi, selon les objectifs visés par les programmes, les stratégies préventives utilisées varient : développement social, réduction des opportunités, responsabilisation. (Cusson & al., 1994)

En ce qui a trait à la criminalité économique, plus précisément la fraude fiscale, le contexte précriminel varie grandement. « Ainsi bon nombre de criminels économiques attendent simplement qu'une belle occasion, soit une opportunité facile et peu risquée, s'offre à eux pour commettre un crime et c'est en cela qu'ils font preuve d'une certaine subtilité » (Bacher, 2005 ; p.4). La situation précriminelle est le moment de faire sa déclaration de revenus, mais les sources de fraudes sont variées et une multitude de raisons et motivations peuvent conduire au choix de frauder le fisc.

De plus, l'évasion fiscale contrairement aux autres types de crimes, n'est pas associée à un groupe de population en particulier (Nagin, 1990). Pour être efficaces, les lois fiscales devraient se baser sur une approche mixte, agissant à la fois sur les motivations individuelles, le contexte social et les situations précriminelles. Comme le souligne Nagin (1990) : « *It requires a mix of enforcement options to chip away at the problem in a complementary fashion* » (p.21). Dans cette optique, l'approche du choix rationnel, la théorie de l'utilité attendue et celle de la dissuasion sont souvent combinées à des programmes de sensibilisation. Les mécanismes préventifs ne font pas toujours l'unanimité au sein des chercheurs et les décideurs politiques adoptent des programmes de prévention variés, basés sur des principes d'efficacité différents.

Les résultats démontrent qu'aucune des interventions évaluées ne serait efficace à contrer la fraude, sauf les réformes fiscales. Les résultats de ces études sont robustes et sans équivoque. Les réformes sont un exemple d'approche mixte pour prévenir la criminalité : en fermant des opportunités et en augmentant le risque associé à certains actes, elles s'appuient sur la dissuasion et changent le calcul coût-bénéfice, et sont aussi guidées par les principes moraux qui basent le régime fiscal²⁶. Elles visent donc plusieurs objectifs complémentaires à la diminution la fraude et l'augmentation la conformité volontaire des contribuables.

Les réformes évaluées n'avaient pas pour principale modalité le resserrement des mesures de contrôle, mais avaient pour objectif de s'attaquer à des défauts précis qui minaient l'efficacité du système d'imposition et engendraient des inéquités dans la fiscalité des particuliers, permettant à certains contribuables de profiter du système. La réforme espagnole rendait inconstitutionnelle l'obligation de considérer la famille comme unité imposable (tout en conservant la possibilité de faire des déclarations de revenus conjointes). Cette obligation engendrait beaucoup de distorsions économiques. Tout comme en Russie, l'ancien système n'était pas efficace, générant un haut niveau d'évasion fiscale et peu de recettes, le passage au

²⁶ Les réformes sont implantées initialement pour remédier à des situations problématiques et les gouvernements espèrent réduire certaines formes de délits et ultimement prévenir la fraude.

taux d'impôt unique fut un changement drastique (Gorodnichenko, 2008). Les modalités des réformes misent sur l'efficacité et l'équité du régime fiscal, favorisant ainsi la conformité volontaire, ce qui montre qu'une intervention qui s'appuie sur le modèle économique et qui vise les principes moraux, a des chances de succès.

Pourtant, sur le contenu des dispositions, les lois ne se distinguent pas particulièrement des réformes : les lois en place sont modifiées dans le but d'en améliorer le potentiel préventif. Les lois indiennes modifient progressivement les peines et moyens de contrôle et furent implantées sur une période d'environ 30 ans, tandis que plusieurs mesures sont introduites en même temps lors des réformes. Les réformes ont cependant une caractéristique qui leur est propre. Elles ont comme objectif de rendre le système plus simple mais aussi plus juste et équitable. Les dispositions des réformes mettent en place un environnement qui favorise la réceptivité aux messages pénaux. Ainsi, les individus sont peu réceptifs aux sanctions si elles sont perçues comme inévitables et injustes (Andenaes, 1974; Sherman, 1993). C'est ce que plusieurs considèrent comme étant les principes moraux des lois (Andenaes, 1974 ; Walker & Argyle, 1964). Ainsi, le renforcement des mesures de contrôle, le changement des taux d'imposition et les modifications des avantages fiscaux pourraient expliquer les retombées positives associées aux réformes.

Ces propositions sont aussi cohérentes avec ceux qui avancent que les différentes dispositions des lois sont susceptibles de produire un effet de synergie, décuplant ainsi leurs effets respectifs. Il peut sembler contradictoire de faire appel à la dissuasion et à la morale auprès du même public, mais la menace de sanction doit auparavant être perçue comme juste et légitime pour que le délinquant y soit réceptif. Dans le cas contraire, la peine pourrait produire l'effet contraire, soit celui de stimuler la délinquance par la révolte (Sherman, 1993).

Ces dernières observations suggèrent également que les programmes préventifs ne peuvent pas être strictement basés sur les modèles dissuasif et du choix rationnel, car les principes moraux auraient leur part dans le succès. Cela concorde

avec les résultats obtenus par Wenzel (2004), à l'effet que les normes personnelles et sociales ont une influence déterminante dans les comportements fiscaux et modulent l'efficacité des paramètres dissuasifs des lois et programmes :

« There was only a deterrence effect when individual morality was rather lax, and [...] did not exclude tax evasion from one's behavioural options. [...] When internalized, norms can indeed render a deterrence cost-benefit analysis irrelevant; however, norms external to self can impact on the cost-benefit analysis and thus enhance the deterrent effect of legal sanction ». (p.22,25)

L'efficacité de la dissuasion dépend donc de l'orientation et de l'internalisation des normes sociales : lorsqu'elles sont favorables à la conformité et internalisées par l'individu, la dissuasion n'est pas nécessaire, car la conformité est volontaire ; lorsqu'elles sont dominantes dans la société, mais pas nécessairement adoptées par l'individu, la dissuasion serait efficace (sauf si la norme sociale est tolérante envers la fraude). C'est le mécanisme de la morale majoritaire qui s'exerce comme une forme de contrôle social.

Les réformes étudiées comprennent des mesures économiques reposant sur des principes moraux qui renforcent les normes sociales préexistantes et ne mettent pas nécessairement l'accent sur les modalités dissuasives ; alors que les études sur les lois prennent place dans des contextes politique et économique particuliers, où les normes sociales existantes n'appuient pas la conformité fiscale, rendant inopérante l'efficacité dissuasive des nouvelles mesures adoptées. Bien qu'il faille user de précaution pour commenter les résultats des évaluations des lois, les conclusions des deux études soutiennent aussi que les contextes économiques ont eu une influence certaine sur les résultats : la croissance économique expliquerait l'amélioration du taux de conformité dans le cas de Serra (2003) ; et la dérive fiscale causée par l'inflation (les tranches de revenu imposable n'étant pas ajustées) nuit à la conformité fiscale dans Das-Gupta et al. (1995).

Les résultats de la synthèse permettent également de confronter deux positions par rapport aux amnisties. La première concerne les effets positifs des amnisties, soit

le maintien du conformisme des contribuables une fois que l'amnistie est arrivée à échéance, notamment pour les deux tiers des nouveaux contribuables ajoutés au système (Christian & al., 2002) et l'augmentation des recettes fiscales générées par la tenue du programme (Luitel & Sobel, 2007). La seconde, soit la perte du pouvoir dissuasif et l'effet néfaste sur la conformité volontaire à long terme, est reflétée par les résultats de Luitel et Sobel (2007), qui indiquent que même les États qui ne conduisent qu'une seule amnistie et qui renforcent l'application de la loi, voient leurs recettes fiscales décroître jusqu'à 5%, par trimestre une fois le programme terminé. Ces résultats sont compatibles « *with the theory proposing that people respond to the amnesty by beginning to evade taxes in anticipation of additional future amnesties* » (Luitel & Sobel, 2007 ; 37). C'est ainsi que les amnisties menaceraient le principe d'autocotisation, qui repose sur l'équité du système fiscal et « compromettre le processus d'autocotisation mènerait à un régime fiscal inefficace et inefficent et ne serait à l'avantage de personne » (Groupe consultatif sur le régime canadien de fiscalité internationale, consulté en ligne). Les résultats de la synthèse systématique n'appuient ni l'une ni l'autre des positions, car la majorité des résultats sont neutres.

Concernant le modèle économique, les cinq études indiquent que les recettes générées par les amnisties ont été nulles ou minimales. Ce modèle (maximisation de l'utilité) ne parvient pas à expliquer les comportements des participants ni celui des gouvernements. Plusieurs hypothèses peuvent expliquer les résultats neutres. Tout d'abord, la diminution des coûts liés à la conformité ne serait pas suffisante pour attirer ceux qui dissimulent des sommes importantes ou pour que l'ajout de nouveaux contribuables augmente les recettes fiscales de façon significative. Les programmes n'attirent pas les fraudeurs chroniques ou les individus mieux nantis, alors que les fraudeurs indécis seraient plus enclins à participer (Fisher & al., 1989 ; Manly, Thomas, & Ritsema, 2005 ; Mikesell & Birskyte, 2007). Pour ces derniers, le calcul coût-bénéfice est favorable à la participation.

La plupart des programmes d'amnistie sont accompagnés d'autres mesures, tels des programmes de sensibilisation et des changements apportés à la loi une fois le

programme terminé. L'introduction d'autres mesures simultanément au programme peut venir contrecarrer les effets péjoratifs des amnisties. En effet, Luitel et Sobel (2007) précisent que les amnisties uniques qui renforcent les lois et qui augmentent les pénalités engendrent moins de pertes monétaires que les programmes qui ne sont suivis d'une seule ou d'aucune mesure de renforcement. Le renforcement des mesures de contrôle subséquemment au programme semble être un frein aux effets pervers constatés par la tenue (et la répétition) d'amnistie fiscale. Cette composante dissuasive limiterait l'effet négatif des programmes de divulgations volontaires, mais ne peut toutefois être confirmée. Il est probable que l'effet pervers des amnisties soit en partie masqué par le renforcement des lois à la suite des programmes et par conséquent, que les analyses statistiques ne soient pas en mesure de détecter ledit effet, expliquant les résultats neutres (Alm & Beck, 1993 ; Alm & al., 2001 ; Christian & al., 2002).

Un déplacement de la criminalité pourrait aussi être présent : l'amnistie dissuade certains contribuables de frauder sur les éléments visés, mais les pousse à se tourner vers une autre forme de fraude. Afin de mesurer le possible transfert de la conduite frauduleuse dans d'autres secteurs, les variables dépendantes additionnelles devraient s'orienter vers les secteurs potentiels de déplacement.

La prévention de l'évasion fiscale ne peut pas passer par les programmes de divulgations volontaires qui ratent leur cible. Ils se basent sur des principes qui ne favorisent (en théorie) que les fraudeurs. En plus, comme les résultats l'indiquent, ces avantages ne sont pas ou peu considérés par principaux intéressés. C'est un double échec : l'amnistie vient compromettre les principes dissuasifs ou moraux qui soutiennent la conduite des contribuables déjà conformes et utilisés seuls, les mécanismes de la dissuasion et du calcul coût-bénéfice ne fonctionnent pas auprès des fraudeurs. L'alternative serait d'adresser les amnisties uniquement aux personnes ciblées par les programmes. Au-delà des incitatifs économiques et mesures dissuasives, plusieurs facteurs sont à considérer dans l'élaboration de stratégies préventives. La considération du contexte d'implantation du programme ou de

promulgation de lois est primordiale, car les résultats ont démontré que lorsque les normes sociales soutiennent la conformité fiscale, la dissuasion a de meilleures chances de fonctionner auprès de ceux qui désirent tromper le système. Les résultats soutiennent que c'est la synergie des contrôles sociaux (mesures dissuasives, morales, situationnelles) qui a de meilleures chances de fonctionner.

Somme toute, il appert que les indications contradictoires ont un impact sur la perception et les comportements des contribuables. Il en va de même pour la complexité des exigences et du système. La cohérence entre les lois, les messages véhiculés et les pratiques effectives doit être établie avant l'implantation des mesures. La mise en place des dispositions préventives doit s'orienter sur des problèmes spécifiques, à un moment opportun et ne pas compromettre les mécanismes pénaux qui les soutiennent « en temps normal ».

4.3 Forces et limites de l'étude

Forces

La principale force de cette étude est qu'elle identifie les approches efficaces en se basant sur les données probantes d'une grande validité (Sherman, 1997). La synthèse a aussi permis de rassembler une quantité appréciable d'information sur l'évaluation de programmes et des lois fiscales, dont pourront bénéficier les études et programmes de prévention conduits ultérieurement. Ainsi, elle va au-delà de simplement démontrer ce qui fonctionne ou non en termes de pratiques fiscales, car elle identifie les principes théoriques qui devraient servir de base aux programmes de prévention et remet en question certaines croyances populaires notamment sur les effets des amnisties.

La synthèse identifie clairement les domaines où la recherche est insuffisante, notamment sur le plan de l'impact des lois conduites individuellement et sur l'implantation de programmes préventifs mixtes. En effet, les études faites sur les

amnisties mentionnent que les programmes ont fait l'objet d'une publicité à plus ou moins grande échelle, que ce soit pour annoncer le programme lui-même, pour informer sur les changements subséquents au programme ou pour sensibiliser les contribuables à la conformité fiscale. Or, les évaluations ne mesurent pas l'efficacité de ce mécanisme sur les retombées du programme, alors que cet aspect fait l'objet d'analyse théorique dans la littérature consacrée à la prévention de la fraude fiscale. Il est donc impossible de qualifier l'effet de cette disposition

Limites

Tel que l'a démontré l'exercice de sélection des études, les devis quasi-expérimentaux respectant les critères de rigueur méthodologique restent peu nombreux. Le faible nombre d'études retenues et les contextes culturels particuliers dans lesquels elles prennent place limitent la généralisation des résultats et l'identification des dispositions efficaces des réformes (mode de perception des impôts, nombre et fréquence des vérifications, taux d'imposition, etc.). La possibilité de généraliser les résultats à des pays au contexte politico-économique semblable n'est pas exclue, comme le mentionnent Gorodnichenko et al. (2008) :

« The results of Russia's reforms are valuable for many other countries. As we noted above, another 20 or so countries besides Russia have recently introduced flat tax reforms and several other countries are considering the adoption of this reform. [...] The paper offers a general approach to estimating the extent of tax evasion in different countries provided there are available longitudinal household income-expenditure surveys and intermittent tax reforms with significant changes in tax burdens. » (p.5)

De plus, la variété des données et méthodologies utilisées empêche de calculer un effet de taille standardisé. Lipsey et Wilson (2002) indiquent que pour calculer un effet de taille les études doivent être conceptuellement et statistiquement comparables. Les études de la présente synthèse sont similaires sur le plan des variables étudiées (i.e. les recettes fiscales) et la plupart utilisent des séries chronologiques, mais ne rapportent pas toujours les coefficients et constantes obtenus et la manipulation des données rendrait l'agrégation des résultats hasardeuse.

Enfin, les biais de publication sont une limite inhérente aux méta-analyses et revues systématiques. Petticrew et Roberts (2007) rappellent qu'il est possible que « les recherches évaluatives publiées diffèrent systématiquement des recherches non publiées » (p.231 – traduction libre). En général, ce type de biais met en garde contre la non-publication des études rapportant des résultats négatifs, qui ont tendance à être sous-représentées dans les journaux scientifiques. Toutefois, ce n'est pas le cas ici. Le principal biais de publication présent est la non-considération des études en langue étrangère (N=4) et les études publiées dans des périodiques qui n'ont pas pu être obtenus (N=22). Toutefois, ces études n'auraient pas nécessairement respecté les critères d'éligibilité. Sur la base des résultats de la sélection des études, 22 % des études ont été retenues, on peut donc estimer que cinq ou six études auraient pu faire partie de l'échantillon final. Les précautions nécessaires ont été prises pour minimiser les sources possibles de biais à chacune des étapes de la synthèse. Les recherches subséquentes auraient certainement intérêt à intégrer des études autres que francophones ou anglophones uniquement.

Conclusion

La fraude à l'impôt sur le revenu est un crime pour lequel peu de connaissances économiques sont requises et dont les opportunités de perpétration sont relativement répandues. Les recherches effectuées en la matière s'attardent à déterminer si la fraude est associée à certaines caractéristiques sociodémographiques et quelles modalités des lois ont une incidence sur la décision de frauder (taux d'impôt, sévérité des peines, probabilité de vérification). Plusieurs études s'intéressent aussi aux amnisties fiscales : les revenus qu'elles génèrent, les caractéristiques des participants, les différences entre programmes conduits dans différents pays, etc. La revue de la littérature a montré que les recherches évaluatives font appel à une grande variété de devis méthodologiques. Une proportion importante de recherche repose sur des données non-expérimentales, ce qui empêche de prononcer clairement sur les effets préventifs des différents types de lois (Blais & Bacher, 2007). Les études les plus rigoureuses ont été réalisées en laboratoire dans des environnements contrôlés. Ces dernières prennent non seulement place dans un contexte fictif difficilement généralisable au contexte réel, mais ne permettent pas non plus de statuer sur l'efficacité des lois.

La présente synthèse systématique a donc permis d'identifier huit études comprenant neuf évaluations rigoureuses qui estiment l'efficacité de trois principales interventions mises en place pour lutter contre l'évasion fiscale : (1) les réformes, (2) les programmes de divulgations volontaires (amnisties) et (3) les lois.

Les réformes apparaissent comme la seule initiative légale efficace à prévenir l'évasion fiscale. Ces dernières ont pour but de rendre le système d'impôt plus efficace, équitable et plus simple, tout en s'attaquant aux opportunités criminelles. L'effet positif des réformes serait en partie dû au fait que les mesures implantées ou

modifiées sont directement orientées sur des problématiques spécifiques et sont soutenues par des principes moraux. Ces derniers favoriseraient la dissuasion en renforçant les normes sociales associées à la conformité fiscale (Wenzel, 2004). Ces résultats appuient les hypothèses quant à l'efficacité des approches mixtes et de la synergie des mécanismes pénaux. Des lois basées à la fois sur le modèle économique et sur des principes moraux ont de meilleures chances de fonctionner.

Les présents résultats appuient aussi les critiques formulées à l'endroit des amnisties. Les revenus immédiats sont faibles et le nombre de nouveaux contribuables identifiés est relativement bas. De plus, les amnisties n'assurent pas leur conformité future et n'est pas à même de faire augmenter la conformité générale. Tout porte à croire que les amnisties envoient des messages contradictoires à la population, ce qui diminue l'efficacité du processus de validation normative des lois (potentiel d'affaiblir les mécanismes moraux qui soutiennent la conformité volontaire) et pourrait, par le fait même, affecter l'efficacité dissuasive des lois en place (Alm & al., 1995; Uchitelle, 1989). Le lien entre la menace de sanction et l'appel à la moralité doit être maintenu, car la menace de sanction peut venir renforcer les inhibitions morales de certains individus, ou dans d'autres cas la présence de valeurs morales à la base des interdits pénaux est le levier déterminant.

Les résultats des évaluations sur les lois soutiennent que les contextes économiques ont eu une influence certaine sur les résultats. Dans les contextes où elles ont été implantées, les changements et les nouveautés apportés à la structure de taxation ont un effet plus marqué que les changements dans l'application de la loi. Les deux études retenues rapportent des résultats neutres en majorité ou négatifs sur la conformité des contribuables.

La présente synthèse a aussi permis d'identifier certaines lacunes lors de l'évaluation des lois contre l'évasion fiscale. Autrement dit, certaines notions centrales à l'évaluation de programme de prévention sont absentes des études

retenues. Premièrement, les interventions étudiées sont générales, c'est-à-dire qu'elles ne visent pas un groupe en particulier (même si les amnisties s'adressent aux fraudeurs, le reste de la population en est témoin) et par conséquent, elles ne conçoivent que les contribuables sont susceptibles de réagir différemment au programme. Deuxièmement, certains types d'emplois procurent davantage d'opportunités que d'autres. Des analyses plus fines devraient ainsi être réalisées en tenant compte du statut du contribuable. Par exemple, les travailleurs autonomes ont davantage d'opportunités de fraude que les salariés réguliers, de par leur obligation à déclarer eux-mêmes leurs revenus et les avantages fiscaux auxquels ils ont droit.

Troisièmement, ces critiques montrent également que les mesures de lutte à la fraude fiscale doivent tenir compte du contexte dans lequel elles prennent place et les interventions susceptibles de fonctionner auprès de la clientèle cible (Bacher & Blais, 2007; Tremblay & al., 2000). Dans l'étude de Christian et al. (2002), un système de lettre a été utilisé pour favoriser la participation au programme. En contactant les fraudeurs potentiels par la poste, cela augmente la perception de la probabilité d'être détecté. Cette technique permet de s'adresser directement aux fraudeurs et de tester la synergie des principes d'efficacité, car les menaces peuvent se baser sur une approche mixte, i.e. à la fois sur l'approche du choix rationnel et les modèles économique, dissuasif ou moral. Le système de lettres a aussi été testé dans les études sur le gonflement des demandes d'assurances et sur le vol de télécommunication (Green, 1985; Tremblay & al., 1992 et 2000). Il y a plusieurs similitudes entre ces types de crimes et la dissimulation de revenus ou l'évasion fiscale. Ce type de programme mériterait d'être considéré pour l'élaboration de futurs projets préventifs, d'autant plus qu'il met à profit les conclusions issues d'une recherche sur l'efficacité des mécanismes pénaux. L'effet des mécanismes pénaux resterait tout de même tributaire du contexte économique, politique ou social dans lequel une mesure est implantée. Par exemple, le rapport entre les citoyens et l'État et le degré de confiance des citoyens envers l'administration sont des variables à considérer.

Finalement, deux considérations additionnelles seraient à considérer pour les prochaines évaluations. Outre les précédents constats, la revue systématique a fait ressortir des lacunes méthodologiques limitant la compréhension de l'effet des lois. Les études emploient des indicateurs indirects de l'évasion fiscale et ne sont généralement pas en mesure d'en estimer l'ampleur et la nature. Il y a un urgent besoin de développer des indicateurs de conformité aussi valides et fidèles que possible. Ces évaluations sont nécessaires pour ne pas conclure à tort à l'inefficacité d'un programme. À cet effet, Alm et al. (1995) ont souligné que la fraude fiscale est moins répandue qu'on le croit. D'autres études ont fait état de ce problème (Temblay & al., 1992, Blais & Bacher, 2007). Le phénomène doit avoir une certaine ampleur pour que l'on puisse d'une part s'y attaquer et produire les effets escomptés et pour être en mesure de détecter un effet à l'aide de tests statistiques.

Parallèlement à cette observation, il est fort probable que la fraude fiscale soit le lot d'un petit nombre d'individus qui ont des statuts ou occupent des positions qui leur donnent l'opportunité de frauder (Gorodnichenko, 2008). Ainsi, la mesure de l'ampleur du phénomène devrait être faite en fonction du statut des contribuables et de leur secteur d'activité économique. L'agrégation de la fraude fiscale par statut ou type d'emploi permettrait une analyse plus précise de l'effet des lois et éviterait que l'effet ne se perde dans la masse.

Bibliographie

- Agence du Revenu du Canada. (2007). *Programme de divulgations volontaires (PDV) : Circulaire d'information en matière d'impôt sur le revenu*. IC00-1R2.
- Allingham, M., G. & Sandmo, A. (1972). Income tax evasion : A theoretical analysis. *Journal of Public Economics*, 1, 323–338.
- Alm, J. (1988). Compliance Costs and the Tax Avoidance-Tax Evasion Decision. *Public Finance Quarterly*, 16(1), 31-66.
- Alm, J. (1998). Tax Policy Analysis : The Introduction of a Russian Tax Amnesty. International Studies Program, Andrew Young School of Policy Studies, Georgia State University, paper 9806
- Alm, J. (1999). What is an Optimal Tax System ? In Slemrod, J. (Ed.), *Tax Policy in the Real World*, (p. 363). Cambridge University Press.
- Alm, J., & Beck, W. (1991). Wiping the State Clean : Individual Response to State Tax Amnesties. *Southern Economic Journal*, 57(4), 1043-1053.
- Alm, J., & Beck, W. (1993). Tax Amnesties and Compliance in the Long Run : A Time Series Analysis. *National Tax Journal*, 46(1), 53-60.
- Alm, J., Martinez-Vazquez, J., & Wallace, S. (2001). Tax Amnesties and Tax Collections in the Russian Federation. *National Tax Association*, Proceedings of the Ninety-third Annual Conference on Taxation, 239-247.
- Alm, J., McKee, M., & Beck, W. (1990). Amazing Grace : Tax Amnesties and Compliance. *National Tax Journal*, 43(1), 23-37.
- Alm, J., Sanchez, I., & De Juan, A. (1995). Economic and noneconomic factors in tax compliance. KYKLOS, Blackwell Publishing, 48, 3–18.
- Andenaes, J. (1966). General Preventive Effect of Punishment University of *Pennsylvania Law Review*, 114, 949-983.
- Bailey, W. C. (1990). Murder and capital punishment : An analysis of television execution publicity. *American Sociological Review*, 55, 628-633
- Andenaes, J. (1974). *Punishment and deterrence*. Ann Arbor : University of Michigan Press.
- Andreoni, J. (1991). The Desirability of a Permanent Tax Amnesty. *Journal of Public Economics*, 45(2), 143-159.
- Augsburger-Bucheli, I., & Bacher, J.L. (2005) (Éds.). *La criminalité économique : ses manifestations, sa prévention et sa répression*. Paris : l'Harmattan.

- Australian Tax Research Foundation. (2009). Publications catalogue, consulté en ligne : <http://www.atrf.com.au/default.asp?Page=2>
- Bacher, J.L. (2005). La criminalité économique : un phénomène à expliquer ou à extirper ? Dans : Augsburger-Bucheli, I., Bacher, J.L. (Eds.) *La criminalité économique: ses manifestations, sa prévention et sa répression*. Les Actes de l'Institut de lutte contre la criminalité économique, Paris, (15-32), Éditions L'Harmattan.
- Bacher, J.L., & Queloz, N. (2007). La criminalité économique et sa régulation. Dans : Cusson M., Dupont, B., & Lemieux, F. (Éds.), *Traité de sécurité intérieure*. Montréal : Editions Hurubise HMH, 223-234.
- Banque Mondiale. (2008). Publication, document & report. Public sector governance, public finance management : Tax Policy and Administration– Amnesty, consulté en ligne : <http://web.worldbank.org/WBSITE/EXTERNAL/TOPICS/EXTPUBLICSECTORANDGOVERNANCE/EXTPUBLICFINANCE/EXTTPA/0,,contentMDK:20234486~menuPK:390373~pagePK:148956~piPK:216618~theSitePK:390367,00.html>
- Bayer, R.C., & Sutter, M. (2003). The excess burden of tax evasion – An experimental detection-concealment contest. *Discussion Papers on Strategic Interaction*. Max Planck Institute of Economics, Strategic Interaction Group, 1-34.
- Beccaria, C. (1965). *Des délits et des peines*. Genève : Librairie Droz.
- Beck, P., & Jung, W. (1989). Taxpayer Compliance under Uncertainty. *Journal of Accounting & Public Policy*, Spring, 8, 1-27.
- Becker, G. S. (1968). Crime and Punishment : An Economic Approach. *The Journal of Political Economy*, 76(2), 169-217.
- Benjamini, Y., & Maital, S. (1985). Optimal Tax Evasion and Optimal Tax Evasion Policy : Behavioral Aspects. In Gaertner, W., & Wenig, A. (Eds.), *The Economics of the Shadow Economy : Proceedings of the International Conference on the Economics of the Shadow Economy* (pp.245-264). University of Bielefeld, West Germany, Berlin and Tokyo : Springer.
- Bergman, M. (1998). Criminal law and tax compliance in Argentina : Testing the limits of deterrence. *International Journal of the Sociology of the Law*, 26, 55-74.
- Bergman, M. S. (2003). Tax reforms and tax compliance : The divergent paths of Chile and Argentina. *Journal of Latin American Studies*, 35, 593–624.

- Birkbeck, C., & LaFree, G. (1993). The situational analysis of crime and deviance. *Annual Review of Sociology*, 19, 113-137.
- Blackwell, C. (2002). A Meta-Analysis of Tax Compliance Experiments. *Working Paper*, Charleston, S.C. : Charleston College.
- Blais, É., & Bacher, J.L. (2007). Situational Deterrence and Claim Padding : Results from a Randomized Field Experiment. *Journal of Experimental Criminology*, 3(4), 337-352.
- Blais, É., & Cusson, M. (2007). Les évaluations de l'efficacité des interventions policières : résultats des synthèses systématiques. Dans *Un traité de sécurité intérieure*, Cusson, M., Dupont B., & Lemieux, F. (Éds.), Montréal : (115-129) Hurtubise HMH.
- Boskin, M. J., & McLure C.E. (Eds.). (1990). World Tax Reform : Case studies of developed and developing countries. *An International Center for Economic Growth Publication*, San Francisco : ICS Press, 25-46.
- Boudon, R. (2002). Théorie du choix rationnel ou individualisme méthodologique ? *Sociologie et Sociétés*, (34)1, 9-34.
- Campbell, D. T., & Stanley, J. C. (1966). *Experimental and quasi-experimental designs for research*. Skokie, IL: Rand McNally.
- Carroll, J. S. (1987). Compliance with the Law : A Decision-Making Approach to Taxpaying. *Law and Human Behavior*, 11, 319-35.
- Center for Tax System Integrity. (2009). Australian Taxation Office and the Australian National University, Publications & presentations, consulté en ligne : <http://ctsi.anu.edu.au/publications/taxlist.date.html>
- Chambliss, W. J. (1967). Types of deviance and the effectiveness of legal sanctions. *Wisconsin Law Review*, 3, 703-719.
- Christian, C. W., Gupta, S., & Young, J. C. (2002). Evidence on Subsequent Filing from the State of Michigan's Income Tax Amnesty. *National Tax Journal*, 55(4), 703-721.
- Clarke R. V. G. (1983), Situational Crime Prevention. Its Theoretical Basis and Practical Scope, in Tonry M., Morris N. (Eds), *Crime and justice*, 4, p. 225-256.
- Clarke, M. (1990). The control of insurance fraud : A comparative view. *British Journal of Criminology*, 30, 1-23.

- Cook, T. D., & Campbell, D. T. (1979). *Quasi-experimentation: Design and analysis issues for field settings*. Chicago: Rand McNally.
- Cooter, R. D. (2000). Do good laws make good citizens? An economic analysis of internalized norms. *Virginia Law Review*, 86(8), 1577-1601.
- Cornish, D. B., & Clarke, R.V. (1986). *The reasoning criminal. Rational choice perspectives on offending*, New York, Springer-Verlag.
- Cousineau, D. (1988). *Sanctions légales et dissuasion : Rapport de recherche de la Commission canadienne sur la détermination de la peine*. Ottawa, ministère des Approvisionnements et services Canada.
- Cusson, M. (1993). Situational deterrence : fear during the criminal event. *Crime Prevention Studies*, 1, 55-68.
- Cusson, M., Tremblay, P., Langelier-Biron, L., Ouimet, M., & Grandmaison, R. (1994). *La prévention du crime. Guide de planification et d'évaluation*. Québec : Ministère de la Sécurité publique.
- Cusson, M. (1998). *La criminologie*, Paris : Hachette.
- Das-Gupta, A., Lahiri, R., & Mookherjee, D. (1995). Income Tax Compliance in India: An Empirical Analysis. *World Development*, 23(12), 2051-2064.
- DeJuan, A., Lasheras, M. A., & Mayo, R. (1994). Voluntary tax compliant behaviour of Spanish income tax payers. *Public Finance*, 49, 90-105.
- Dubin, J. A., & Wilde, L. L. (1988). An empirical analysis of federal income tax auditing and compliance. *National Tax Journal*, 16, 61-74.
- Dubin, J. A., Graetz, M. J., & Wilde, L. L. (1992). State Income Tax Amnesties : Causes. *Quarterly Journal of Economics*, 107(3), 1057-1070.
- Elffers, J., Weigel, R. H., & Helsing, D. J. (1987) The consequences of different strategies for measuring tax evasion behaviour. *Journal of Economic Psychology*, 8, 311-337.
- Farrington, D. P. (2003). Methodological Quality Standards for Evaluation Research. *The ANNALS of the American Academy of Political and Social Science*. (587)1, 49-67.
- Farrington, D. P., & Petrosino, A. (2001). The Campbell Collaboration Crime and Justice Group. *Annals of the American Academy of Political and Social Science*, 578, 35-49.

- Farrington, D.P. and Welsh, B.C. (Eds.). (2001). What Works in Preventing Crime? Systematic Reviews of Experimental and Quasi-Experimental Research [special issue]. *Annals of the American Academy of Political and Social Science*, 578.
- Federation of Tax Administrators. (2009). State Tax Amnesty Programs, consulté en ligne : <http://www.taxadmin.org/fta/rate/surveys.html>
- Fisher, R. C., Goddeeris, J. H., & Young, J. C. (1989). Participation in Tax Amnesties : The Individual Income Tax. *National Tax Journal*, 42(1), 15-27.
- Fisher, R.C. (1985). Recent Innovations in State Tax Compliance Programs. *National Tax Journal*, 38, 365-371.
- Fond Monétaire International. (2006). Le Borgne, Economic and Political Determinants of Tax Amnesties in the U.S. States, *IMF Working Paper, Fiscal Affairs Department*.
- Franzoni, L. A. (1996). Punishment and Grace : On the Economics of Tax Amnesties. *Public Finance*, 51(3), 353-368.
- Friedland, N., Maital, S., & Rutenberg, A. (1978). A simulation study of income tax evasion. *Journal of Public Economics*, 10, 107-116.
- Geerken, M. R., & Gove, W. R. (1975). Deterrence : Some theoretical considerations. *Law and Society Review*, 9, 497-513
- Gibbs, J. P. (1975). *Crime, punishment, and deterrence*. New York : Elsevier.
- Gorodnichenko, Y., Martinez-Vazquez, J., & Peter, K. S. (2008). Myth and Reality of Flat Tax Reform : Micro Estimates of Tax Evasion Response and Welfare Effects in Russia. *National Bureau of Economic Research Working Papers* (number 13719).
- Gouvernement du Canada & Agence du revenu du Canada. (2008). Apprenons l'impôt; le régime fiscal. Consulté en ligne : <http://www.cra-arc.gc.ca/tax/individuals/topics/learn-tax/mod1/goodsystem-f.html>
- Government Accountability Office. (2007). *Tax compliance : Multiple Approaches Are Needed to Reduce the Tax Gap*. United States Government Accountability Office, Testimony Before the Committee on the Budget, U.S. Senate.
- Graetz M. J., Reinganum, J. F., & Wilde, L.L. (1986). The Tax Compliance Game : Toward an Interactive Theory of Law Enforcement, *Journal of Law, Economics and Organization*, Oxford University Press, 2(1), 1-32.

- Green, G. S. (1985). General deterrence and television cable crime : a field experiment in social control. *Criminology*, 23(4), 629-645.
- Groupe consultatif sur le régime canadien de fiscalité internationale. (2008). *Promouvoir l'avantage fiscal international du Canada*, ministère des Finances du Canada, consulté en ligne : www.apcsit-gcrctfi.ca
- Hasseldine J., & Li, Z. (1999). More tax evasion research required in new millennium. *Law and Social Change*, (31)2, 91-104.
- Hasseldine, J. (1993). How do revenue audits affect taxpayer compliance? *Bulletin : International Bureau of Fiscal Documentation*, July/August 47, 424-435.
- Hawkins, G. M. (1971). Punishment and Deterrence : The Educative, Moralizing, and Habitative Effects In Grupp, S. E. (Ed.), *Theories of Punishment*. Bloomington : Indiana University Press.
- Hill, G. (2005). Distinguishing Tax Reform From Tax Change. *Journal of The Australasian Tax Teachers Association*. (1)2, consulté en ligne : <http://www.austlii.org/au/journals/JATTA/>
- Houston, J., & Tran, A. (2001). A Survey of Tax Evasion Using the Randomized Response Technique. In Porcano, T. M. (Ed.), *Advances in taxation*. 13 69-94. New York and London : Elsevier Science JAI.
- Institute for fiscal studies, Tax law review Committee, consulté en ligne : <http://www.ifs.org.uk/publications/browse?subject=18>
- Internal Revenue Service, 2007 Reducing the Federal Tax Gap : A Report on Improving Voluntary Compliance. US Department of Treasury.
- Johnson, B. R., Larson, D. B., & McCullough, M. (2000). A systematic Review of the Religiosity and Delinquency Literature. *Journal of Contemporary Criminal Justice*, 16(1), 32-52.
- Kaplow, L. (1990). Optimal taxation with costly enforcement and evasion. *Journal of Public Economics*, Elsevier, 43(2), 221-236.
- Khan K. S., Riet G., Glanville J., Sowden A. J., & Kleijnen J., (Eds), (2001). *Undertaking Systematic Reviews of Research Effectiveness : Guidelines for those carrying out or commissioning reviews*. Report 4. 2nd edition. York : NHS Centre for Reviews and Dissemination, University of York.
- Kinsey K.A., & Grasmick H.G. (1993). Did the tax reform act of 1986 improve compliance? Three studies of pre- and post-TRA compliance attitudes. *Law and Policy* 15(4), 293-325.

- Laval, C. (2002). *L'Ambition sociologique (Saint-Simon, Comte, Tocqueville, Marx, Durkheim, Weber)*. La Découverte, collection Recherches.
- Lipsey, M. W., Wilson, D. B. (2002). *Practical Meta-Analysis*. Applied Social Research Methods Series, Volume 49.
- Long, S., & Swingen, J. (1991). Taxpayer Compliance : Setting New Agendas for Research. *Law and Society*, 25(3), 901-946.
- Lopez-Laborda, J., & Rodrigo, F. (2003). Tax Amnesties and Income Tax Compliance : The Case of Spain. *Fiscal Studies*, 24(1), 73-96.
- Luitel, H. S., & Sobel, R. S. (2007). The Revenue Impact of Repeated Tax Amnesties. *Public Budgeting and Finance*, 27(3), 19-38.
- Manly, T.S., Thomas, D.W., Ritsema, C.M. (2005). Attracting nonfilers through amnesty programs: internal versus external motivation. *Journal of the American Taxation Association*, 27, 75-95.
- Mason, R., & Calvin, L. D. (1978). A study of admitted income tax evasion. *Law and Society*, 13, 73-89.
- Meadwell, H. (2002). La théorie du choix rationnel et ses critiques. *Sociologie et sociétés*, 34(1), 117-124.
- Mikesell, John L. and Liucija Birskyte. (2007). Tax Compliance Puzzle: Evidence from Theory and Practice. *International Journal of Public Administration*, 30 (10),1045-1081.
- Mikesell, J., L. (1986). Amnesties for State Tax Evaders : The Nature of and Response to Recent Programs. *National Tax Journal*, 39(4), 507-25.
- Ministère des Finances du Québec, (2005). L'évasion fiscale au Québec : sources et ampleur. *Études économiques, fiscales et budgétaires*, 1,(1), 1-6.
- Nagin, D. S. (1990). Policy options for combatting tax noncompliance. *Journal of Policy Analysis and Management*, 8(1), 7-22.
- National Bureau of Economic Research, consulté en ligne : <http://www.nber.org/publications/>
- OCDE (2006), *Refonte de l'imposition des revenus des personnes physiques*, Études de politique fiscale de l'OCDE n° 13.
- Parle, W. M., & Hirlinger, M. W. (1986). Evaluating the use of tax amnesty by state governments. *Public Administration Review*, 46, 246-255.

- Pechman, J. (Ed.). (1988). *World Tax Reform : A Progress report Washington DC :* Brookings Institution.
- Pestieau P., Possen U., Slutsky S. (2004). Jointly optimal taxes and enforcement policies in response to tax evasion. *Journal of Public Economic Theory*, 6, 337-374.
- Petticrew, M., & Roberts, H. (2006). *Systematic Reviews in the Social Sciences; A Practical Guide*. Meldon : Blackwell.
- Piquero, A. R., & Tibbetts, S. (2002). *Rational Choice and Criminal Behavior : Recent Research and Future Challenges*. New York : Routledge.
- Plumley, A. H. (1996). *The determinants of individual income tax compliance : Estimating the impacts of tax policy, enforcement, and IRS responsiveness* (Publication 1916, Rev. 11-96). Washington, DC : Internal Revenue Service.
- Raskolnikov, A. (2006). Crime and Punishment in Taxation : Deceit, Deterrence, and the Self-Adjusting Penalty. *Columbia Law Review*, Columbia Law and Economics Working Paper No. 284.
- Roth, J., A., Scholz J., T., & Witte, A.,D. (1989) *Taxpayer Compliance, Volume I : An Agenda for Research*. Philadelphia : University of Pennsylvania Press.
- Russian Longitudinal Monitoring Survey, University of North Carolina at Chapel Hill, consulté en ligne : <http://www.cpc.unc.edu/projects/rlms/project/scheduling.html>
- Sandford, C (1993) *Successful tax reform : Lessons from an analysis of tax reform in six countries*. Bath : International Fiscal Studies.
- Sandford, C. (1992). Worldwide Tax Reform, How Does Australia Compare? *Australian Economic Review*, (25)1, 22-32.
- Sellin, T. (1967). *Capital Punishment*, New York: Harper & Row.
- Serra, P. (2003). Measuring the Performance of Chile's Tax Administration. *National Tax Journal*, 56(2), 373-383.
- Shadish, W.R., Cook, T. D., & Campbell, D.T. (2002). *Experimental and Quasi-Experimental Designs For Generalized Causal Inference*. Boston : Houghton Mifflin.
- Sheffrin, S., & Triest, R. (1992) Can Brute Deterrence Backfire ? Perceptions and Attitudes in Taxpayer Compliance. In Slemrod, J. (Ed.), *Why People Pay Taxes*, The University of Michigan Press.

- Sherman, L.W. (1993). Defiance, Deterrence, and Irrelevance: A Theory of the Criminal sanction. *Journal of Research in Crime and Delinquency*, 30(4), 445-473.
- Sherman, L.W., Farrington, D., Welsh, B., MacKenzie, D.L. (Eds.) (2002). *Evidence-Based Crime Prevention*. Routledge.
- Slemrod, J. (1989). Complexity, Compliance Costs and Tax Evasion, dans Roth, J. et Scholz J. (Eds.) *Taxpayer Compliance Volume 2 : Social Science Perspectives*, University of Pennsylvania, Philadelphia, 156-181.
- Slemrod, J. (Ed.) (1999). *Tax Policy in the Real World*. National Tax Association, Cambridge University Press.
- Slemrod, J. (Ed.). (1992). *Why people pay taxes : Tax compliance and enforcement*. Ann Arbor : University of Michigan Press.
- Spicer, M. W. (1986). Civilization at a Discount : The Problem of Tax Evasion. *National Tax Journal*, 39(1), 13-20.
- Stafford, M. C., & Warr, M. (1993). Reconceptualization of general and specific deterrence. *Journal of Research in Crime and Delinquency*, 30, 123-127.
- Stewart, M. (2006). New Research on Tax Law and Political Institutions
- System for Information on Grey Literature in Europe, consulté en ligne : <http://opensigle.inist.fr/>
- Tauchen H., Witte A.D., Beron, K. J. (1989) Tax Compliance : an Investigation Using Individual Temp Data, *National Bureau of Economic Research Working Paper No. W3078*.
- Tedds, L. M., & Giles, D. E. A. (2002). *Taxes and the Canadian Underground Economy*. Toronto : Canadian Tax Foundation.
- Thurman, Q. C. (1989). General prevention of tax evasion. A factorial survey approach. *Journal of Quantitative Criminology*, 5, 127-146.
- Tittle, C. (1969). Crime rates and legal sanctions. *Social Problems*, 16, 409-423.
- Tremblay, P., Massé, B., & Clermont, Y. (1992). Les fraudes en assurances générales. In J.-L. Fortin & J. D. Girard (Eds.), *La fraude à l'assurance - Actes du Colloque de Montréal du 26 février 1992* (pp. 127-210). Montreal: Presses de l'Université de Montréal.

- Tremblay, P., Bacher, J-L., Tremblay, M., & Cusson, M. (2000). Gonflement des demandes d'indemnisation pour vol et seuil de tolérance des assureurs : Une analyse expérimentale de dissuasion situationnelle. *Canadian Journal of Criminology*, 42, 21–38.
- Uchitelle, E. (1989). The Effectiveness of Tax Amnesty Programs in Selected Countries. *Federal Reserve Bank of New York Quarterly Review*, 14(3), 48-53.
- Varma, K. N., & Doob, A. N. (1998). Deterring economic crimes: The case of tax evasion. *Canadian Journal of Criminology*, 40, 165–184.
- Virmani, A. (1988). Tax Reform in Developing Countries : Issues, Policies, and Information Gaps. *Public Finance*, 43(1), 19-38.
- Vogel, J., (1974). Taxation and Public Opinion in Sweden : An Interpretation of Recent Survey Data, *National Tax Journal* (27)4, 499-513.
- von Neumann, J., & Morgenstern, O. (1944). *Theory of Games and Economic Behaviour*. Princeton University Press : Princeton, NJ.
- Walker, N., & Argyle, M. (1964). Does the law affect moral jugements ? *British Journal of criminology*, 4(6), 570-581.
- Wallschutzky, I.G., (1988). The effects of Tax Reform on Tax Evasion, *Australian Tax research Foundation*, Sydney.
- Wallschutzky, I.G., (1989). The ffectiveness of Tax Office Enforcement Activities in Achieving Taxpayer Compliance, *Taxation in Australia*, 23, pp.495-503
- Webley, P., & Halstead, S. (1986). Tax evasion on the micro: Significant simulations or expedient experiments? *The Journal of Interdisciplinary Economics*, 1, 87–100.
- Weisburd, D., Lum, C. M., & Petrosino, P. (2001). Does reasearch design affectt study outcomes in criminal justice ? *The Annals of the American Academy of Political and Social Sciences*, 578(1), 50-70.
- Weisburd, D., Waring, E., & Chayet, E. (1995). Specific deterrence in a sample of offenders convicted for white-collar crimes. *Criminology*, 33, 587–607.
- Welsh, B., C. (2007). L'Approche Scientifique en Prévention du Cime : Fondements, Tendances, Résultats et Implications pour le Canada. *Rapport final préparé à l'intention du Centre national de prévention du crime, Sécurité publique Canada*, Ottawa.

- Wenzel, M. (2004). An Analysis of Norm Processes in Tax Compliance. *Journal of Economic Psychology*, 25(2), 213-228.
- Wenzel, M. (2004a). The Social Side of Sanction : Personal and Social Norms as Moderators of Deterrence. *Law and Human Behavior*, 28(5), 547-567.
- Yitzhaki, S. (1974). A Note on Income Tax Evasion : A Theoretical Analysis. *Journal of Public Economics*, 3(2), 201-202.
- Zeckhauser, R. J., & Leonard, H B. (1986). Amnesty, Enforcement and Tax Policy. *National Bureau of Economic Research Working Paper Series*, w2096, 44.
- Zimring, F. E., & Hawkins, G., J. (1973). *Deterrence ; The Legal Threat in Crime Control*. Chicago : The University of Chicago Press.

Annexe 1

Études exclues

Études non retenues	Raison du refus / critère d'éligibilité
Bergman, M., S. (2003). Tax reforms and tax compliance : The divergent paths of Chile and Argentina, <i>Journal of Latin American Studies</i> , 35, 593–624.	Rigueur méthodologique : analyses descriptives.
Hines, J. R. (2004). Might fundamental tax reform increase criminal activity? <i>Economica</i> , 71(283), 483-492.	Résultats : impact de la réforme sur l'ampleur et la structure de l'économie souterraine.
Alm, J. (1998). <i>Tax Policy Analysis: The Introduction of a Russian Tax Amnesty</i> : International Studies Program Andrew Young School of Policy Studies Georgia State University International Studies Program Working Paper Series at AYSPS GSU.	Rigueur méthodologique : analyses descriptives.
Izquierdo, A., & Morisset, J. (1993). Effects of tax reform on Argentina's revenues. <i>The World Bank Policy Research Working Paper Series</i> : 1192.	Intervention : changements administratifs.
Martinez-Vazquez, J., & Rider, M. (2003). Multiple Modes of Tax Evasion: Theory and Evidence from the TCMP. <i>Georgia State University International Studies Program Working Paper Series</i> . International Studies Program Andrew Young School of Policy Studies.	Intervention : évaluation de l'effet du taux de vérification et des pénalités sur différents types de fraude.
Ali, M. M., Cecil, H. W., & Knoblett, J. A. (2001). The Effects of Tax Rates and Enforcement Policies on Taxpayer Compliance: A Study of Self-Employed Taxpayers. <i>Atlantic Economic Journal</i> , 29(2), 186-202.	Population : échantillon de travailleurs autonomes.
Kamdar, N. (1995). Information Reporting and Tax Compliance: An Investigation Using Individual TCMP Data. <i>Atlantic Economic Journal</i> , 23(4), 278-292.	Intervention : changement du mode de déclaration de revenus sur l'évasion fiscale.
Wallschutzky, I. (1991). Reforming a Tax System to Reduce Opportunities for Tax Evasion: Australia. <i>Bulletin for International Fiscal Documentation</i> , 45(4), 165-175.	Rigueur méthodologique : ne rapporte pas la méthodologie.
Alm, J., & Beck, W. (1991). Wiping the Slate Clean: Individual Response to State Tax Amnesties. <i>Southern Economic Journal</i> , 57(4), 1043-1053.	Résultats : évaluation des modalités les plus efficaces d'une amnistie.
Das-Gupta, A., Ghosh, S., & Mookherjee, D. (2004). Tax Administration Reform and Taxpayer Compliance in India. <i>International Tax and Public Finance</i> , 11(5), 575-600.	Intervention : changements administratifs.

Andreoni, J. (1991). The desirability of a permanent tax amnesty. <i>Journal of public economics</i> , 45(2), 143-151.	Rigueur méthodologique : comparaison de deux modélisations d'amnistie.
Dubin, J. A. (2007). Criminal Investigation Enforcement Activities and Taxpayer Noncompliance. <i>Public Finance Review</i> , 35(4), 500-529.	Résultats : s'intéresse aux déterminants de la non-conformité fiscale.
Crane, S. E., & Nourzad, F. (1992). Analyzing Income Tax Evasion Using Amnesty Data with Self-Selection Correction: The Case of the Michigan Tax Amnesty Program. In J. e. Slemrod (Ed.), <i>Why people pay taxes: Tax compliance and enforcement</i> (pp. 167-189). Ann Arbor: University of Michigan Press.	Intervention : aucune. Il s'agit de différentes estimations du niveau d'évasion fiscale.
Hessing, D. J., & et al. (1992). Does Deterrence Deter? Measuring the Effect of Deterrence on Tax Compliance in Field Studies and Experimental Studies. In J. e. Slemrod (Ed.), <i>Why people pay taxes: Tax compliance and enforcement</i> (pp. 291-305). Ann Arbor: University of Michigan Press.	Intervention : analyse des résultats de différentes études sur les modalités dissuasives des lois.
Witte, A. D., & Woodbury, D. F. (1985). The Effect of Tax Laws and Tax Administration on Tax Compliance: The Case of the U.S. Individual Income Tax. <i>National Tax Journal</i> , 38(1), 1-13.	Rigueur méthodologique : estimation à partir de modélisations économiques.
Slemrod, J. (Ed.). (1990). Do taxes matter? The impact of the Tax Reform Act of 1986. Cambridge, Mass. and London: MIT Press. CHAPITRE 8 : Gramlich, E. M. (Ed.). (1997). <i>The Impact of the Tax Reform Act of 1986 on State and Local Fiscal Behavior</i> .	Résultats : évaluation de l'impact de la réforme sur l'économie, la consommation, etc. Aucune mesure de l'évasion fiscale ou la conformité des contribuables.
Alm, J., & Beck, W. (1990). Tax Amnesties and Tax Revenues. <i>Public Finance Quarterly</i> , 18(4), 433-453.	Rigueur méthodologique : modélisation économique Sans données empiriques.
Alm, J., McKee, M., & Beck, W. (1990). Amazing Grace: Tax Amnesties and Compliance. <i>National Tax Journal</i> , 43(1), 23-37.	Rigueur méthodologique : devis expérimental.
Fisher, R. C., Goddeeris, J. H., & Young, J. C. (1989). Participation in Tax Amnesties: The Individual Income Tax. <i>National Tax Journal</i> , 42(1), 15-27.	Résultats : s'intéressent aux déterminants de la participation à l'amnistie et leur efficacité.

Uchitelle, E. (1989). The Effectiveness of Tax Amnesty Programs in Selected Countries. <i>Federal Reserve Bank of New York Quarterly Review</i> , 14(3), 48-53.	Rigueur méthodologique : analyses descriptives.
Das-Gupta, A., & Mookherjee, D. (1996). Tax Amnesties as Asset-Laundering Devices. <i>Journal of Law, Economics, and Organization</i> , 12(2), 408-431.	Rigueur méthodologique : pas de données empiriques.
Mikesell, J. L. (1986). Amnesties for state tax evaders: the nature of and response to recent programs. <i>National Tax Journal</i> , 39, 507-525.	Rigueur méthodologique : analyses descriptives
Parle, W. M., & Hirlinger, M. W. (1986). Evaluating the use of tax amnesty by state governments. <i>Public Administration Review</i> , 46, 246-255.	Résultats : s'intéressent aux déterminants de l'efficacité des amnisties.
New York State Department of Taxation and Finance. (2008). <i>Tax amnesty : review of New York State's 1996-97 amnesty program</i> . Office of Tax Policy Analysis. New York State Department of Taxation and Finance.	Résultats : pas de variable relative à l'évasion fiscale ou la conformité des contribuables.
Kinsey, K. A., & Grasmick, H. G. (1993). Did the Tax Reform Act of 1986 Improve Compliance? Three Studies of Pre- and Post-TRA Compliance Attitudes. <i>Law & Policy</i> , 15(4) 293-325.	Résultats : mesurent les intentions de frauder.
Tauchen H., Witte A.D., Beron, K. J. (1989) Tax Compliance : an Investigation Using Individual Tcmp Data, <i>National Bureau of Economic Research Working Paper No. W3078</i> .	Intervention : évaluent l'impact des taux de vérifications et autres variables sur la conformité.