

NOTE D'INFORMATION

Gestion du risque d'indiscipline fiscale :

Utilisation des programmes de contrôles aléatoires

Préparé par :

Le Sous-groupe sur la conformité
du Forum sur l'administration de l'impôt

Approuvé par :

Le Comité des affaires fiscales
Septembre 2004



TABLE DES MATIERES

A PROPOS DE CE DOCUMENT	4
<i>Contexte.....</i>	<i>4</i>
<i>Objet</i>	<i>5</i>
<i>Avertissement</i>	<i>5</i>
<i>Demandes d'informations.....</i>	<i>5</i>
RÉSUMÉ	6
INTRODUCTION.....	7
<i>L'utilisation des programmes de contrôles aléatoires</i>	<i>7</i>
<i>Approche adoptée par l'étude</i>	<i>7</i>
<i>Aperçu du rapport</i>	<i>8</i>
<i>Définitions des termes employés</i>	<i>8</i>
1 UTILISATIONS DES CONTRÔLES ALÉATOIRES : ANALYSE COMPARATIVE	10
<i>Les autorités fiscales qui ont mis en place un programme de contrôles aléatoires auprès des PME.....</i>	<i>10</i>
<i>Seuils de définition des PME</i>	<i>11</i>
<i>Raisons ayant motivé l'arrêt des contrôles aléatoires</i>	<i>12</i>
<i>Durée et fréquence des programmes de contrôles aléatoires.....</i>	<i>13</i>
<i>Utilisations des contrôles aléatoires.....</i>	<i>13</i>
<i>Validation des modèles d'évaluation des risques</i>	<i>14</i>
<i>Sélection de la charge de travail.....</i>	<i>14</i>
<i>Mesure de la conformité.....</i>	<i>15</i>
<i>Établissement du profil des contribuables</i>	<i>17</i>
<i>Identification des problèmes émergents</i>	<i>17</i>
<i>Évaluation des programmes/justification des ressources.....</i>	<i>18</i>
<i>Mesure de dissuasion générale.....</i>	<i>19</i>
<i>Changement d'orientation des politiques.....</i>	<i>19</i>
2 ASPECTS MÉTHODOLOGIQUES.....	20
<i>Types de contrôles aléatoires existants</i>	<i>20</i>
<i>Taille des échantillons</i>	<i>21</i>
<i>Méthode d'échantillonnage</i>	<i>21</i>
<i>Formation et contrôle de la qualité</i>	<i>22</i>
3 INCONVÉNIENTS DES CONTRÔLES ALÉATOIRES	23
<i>Coûts</i>	<i>23</i>
<i>Actualité des résultats</i>	<i>24</i>
<i>Perception du public</i>	<i>24</i>
<i>Acceptation par l'administration</i>	<i>25</i>
<i>Fiabilité des mesures de la conformité</i>	<i>26</i>
4 AVANTAGES DES CONTRÔLES ALÉATOIRES	27
<i>Amélioration de l'identification des risques.....</i>	<i>27</i>
<i>Amélioration de l'affectation des ressources</i>	<i>28</i>
<i>Obtention de résultats statistiquement valides</i>	<i>29</i>
<i>Information sur les activités commerciales des nouveaux segments du marché.....</i>	<i>29</i>
<i>Effets indirects (ou "d'entraînement") sur le comportement des contribuables.....</i>	<i>30</i>

5	ÉTUDES DE CAS	31
	<i>Le programme de vérification au hasard de l'Agence des douanes et du revenu du Canada</i>	<i>31</i>
	<i>Le programme de contrôles aléatoires de l'Irlande</i>	<i>35</i>
	<i>Le programme de contrôles aléatoires du Royaume-Uni pour les contribuables évaluant eux-mêmes leur impôt sur le revenu</i>	<i>38</i>
	<i>Les programmes de contrôles aléatoires aux États-Unis</i>	<i>42</i>

6	CONCLUSIONS	47
----------	--------------------------	-----------

Bibliographie commentée des études sur les contrôles aléatoires48

ANNEXE A.	Questionnaire sur l'utilisation des contrôles aléatoires envoyé aux administrations fiscales des pays de l'ocde	52
ANNEXE B.	Liens avec les sites web utiles	55

TABLES

Tableau 1.	Les pays de l'OCDE qui ont déjà mis en place des programmes de contrôles aléatoires des déclarations des petites et moyennes entreprises (PME)	11
Tableau 2.	Seuils de définition des PME du point de vue de la fiscalité	12
Tableau 3.	Durée et fréquence des programmes de contrôles aléatoires	13
Tableau 4.	Utilisations des contrôles aléatoires	14
Tableau 5.	Les différents types de contrôle aléatoire	20
Tableau 6.	Taille des échantillons utilisés pour les contrôles aléatoires	21
Tableau 7.	Méthode d'échantillonnage	22
Tableau 8.	Description de la population échantillonnée pour les vérifications aléatoires par année de programme	33
Tableau 9.	Estimations du rendement par type de contribuable soumis au régime ITSA	39
Tableau 10.	Dernières enquêtes achevées du TCMP	43
Tableau 11.	Les contrôles aléatoires effectués au titre du régime EITC.....	45

FIGURES

Figure 1.	Objectif du NRP : réduire le nombre de contrôles opérationnels n'aboutissant à aucune modification	28
-----------	--	----

A PROPOS DE CE DOCUMENT

Contexte

Partager les connaissances au sein et au-delà de l'OCDE

De plus en plus, la mondialisation oblige les administrations fiscales du monde entier à coopérer pour aider chaque pays à gérer son système de recettes. Les travaux de l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE) et d'autres organisations internationales cherchent comment faire pour que chaque impôt soit payé dans la circonscription idoine. Les Membres de l'OCDE doivent continuer à trouver des moyens de partager leurs expériences et faire progresser les recherches en cours.

La focalisation sur la gestion des risques

En juillet 1997, le Comité sur les affaires fiscales a approuvé la Note de pratique *Risk Management*. Cette note, qui décrivait dans les grandes lignes les principes de gestion des risques, indiquait que les autorités fiscales d'un certain nombre de pays avaient commencé à les mettre en pratique pour mieux utiliser leurs maigres ressources et parvenir à une stratégie de promotion de la discipline fiscale optimale — c'est-à-dire la stratégie qui donne les meilleurs résultats en termes de discipline fiscale pour le niveau de ressources employé. Elle décrivait ensuite succinctement le concept de gestion du risque de non-recouvrement dans le contexte de l'administration de l'impôt, évoquait quelques considérations pratiques liées à l'évaluation du risque de non-recouvrement et décrivait brièvement un modèle d'application de la gestion du risque à l'administration de l'impôt — dénommé le 'Cycle de gestion du risque de non-recouvrement'.

D'importantes réformes ont été mises en œuvre dans les administrations publiques au cours des dernières années, les gouvernements s'efforçant d'améliorer l'efficacité et l'efficacité de leurs opérations. Un élément central de ces réformes a été la mise en œuvre de principes de gouvernement d'entreprise rigoureux, au nombre desquels figure l'adoption d'approches de gestion du risque modernes. Les autorités fiscales d'un certain nombre de pays se sont intéressées de très près à l'élaboration de méthodes de gestion du risque d'indiscipline fiscale saines, leur permettant de se développer plus avant. Lors des réunions du Forum du CAF sur la gestion stratégique au début de 2002, les participants ont convenu que les autorités fiscales des pays devaient poursuivre leurs efforts pour partager leurs expériences réciproques et donner des directives plus complètes sur les méthodes de gestion du risque d'indiscipline fiscale, en particulier pour les petites et moyennes entreprises (PME).

Le sous-groupe sur la conformité du Forum sur l'administration de l'impôt

En mai 2002, les autorités fiscales de plusieurs pays de l'OCDE se sont réunies à Londres — en tant que Sous-groupe sur la conformité du Forum sur l'administration de l'impôt — pour déterminer quelles mesures elles pouvaient prendre pour échanger leurs expériences dans le domaine de la gestion du risque d'indiscipline fiscale et convenir d'une stratégie pour établir des directives documentées, sur ce thème important. Le Sous-groupe devait axer ses travaux sur le problème de l'indiscipline fiscale des petites et moyennes

entreprises à l'échelle nationale. Lors de cette réunion, plusieurs groupes de travail ont été institués et différents thèmes d'étude sélectionnés. A peu près à la même période, les travaux du CAF sur le commerce électronique sont parvenus à la conclusion qu'il serait utile d'examiner les outils de recherche basés sur l'Internet développés par les pays à des fins de gestion du risque d'indiscipline fiscale. Il a donc été décidé d'inscrire cette étude dans le programme de travail du Sous-groupe sur la conformité, en raison de sa focalisation sur les questions de gestion du risque d'indiscipline fiscale.

Les travaux du Sous-groupe sur la conformité ont abouti à l'élaboration de plusieurs produits qui ont trait à la gestion du risque d'indiscipline fiscale. Lorsqu'ils auront reçu l'approbation du CAF, ces produits seront diffusés dans l'ensemble des pays de l'OCDE. Il s'agit de :

Note d'orientation :	<i>Gérer et améliorer la discipline fiscale</i>
Note d'information :	<i>Catalogue de recherche sur les comportements en matière de discipline fiscale</i>
Note d'information :	<i>Catalogue des stratégies de traitement de l'indiscipline fiscale</i>
Note d'information :	<i>Systèmes de sélection des dossiers</i>
Note d'information :	<i>Utilisation des programmes de contrôles aléatoires</i>
Note d'orientation :	<i>Progression de l'élaboration d'outils de recherche basés sur l'Internet</i>

Objet

Cette note examine la manière dont sont utilisés les programmes de contrôles aléatoires dans le contexte des initiatives générales d'amélioration de la discipline fiscale parmi les petites et moyennes entreprises assujetties à l'impôt. Elle a été préparée par une équipe composée de représentants des autorités fiscales du Canada, de l'Irlande, du Royaume-Uni et des États-Unis.

Avertissement

Les autorités fiscales de chaque pays sont confrontées à un environnement spécifique dans lequel elles administrent leur régime fiscal. La politique publique, l'environnement législatif, ainsi que les pratiques et la culture administratives varient d'une juridiction à l'autre. Dans ces conditions, il n'est ni commode ni souhaitable de concevoir une approche type de l'administration de l'impôt.

Il est important de garder cette précision à l'esprit pour interpréter les documents de la Série Orientations en matière d'impôts de l'OCDE. Ainsi, il faudra tenir compte des pratiques qui prévalent dans un pays pour bien saisir tous les facteurs complexes qui ont présidé à l'élaboration d'une approche particulière.

Demandes d'informations

Pour toute demande touchant à un thème abordé dans cette note d'orientation, prière de s'adresser à Richard Highfield (Directeur, Division Tax Administration and Consumption Taxes du CPAF), téléphone : 33 (0)1 4524 9463 ; e-mail : Richard.Highfield@oecd.org).

RÉSUMÉ

Cette note examine la manière dont sont utilisés les programmes de contrôles aléatoires dans le contexte des initiatives générales d'amélioration de la discipline fiscale parmi les petites et moyennes entreprises assujetties à l'impôt.

Pour mieux comprendre comment sont effectués les contrôles aléatoires, l'équipe du projet a préparé un questionnaire d'enquête qu'elle a envoyé aux autorités fiscales de 28 pays de l'OCDE. Quatorze pays ont répondu, ce qui représente un taux de réponses de 50 pour cent.

La majorité des répondants ont indiqué que les contrôles aléatoires étaient une pratique récente dans leur pays, la plupart ayant mis en place leurs programmes au cours des dix dernières années. En général, les vérifications effectuées dans le cadre d'un programme de contrôles aléatoires sont exhaustives (et non ciblées) par leur couverture, portent sur moins de 3 000 contribuables par étude et ont lieu annuellement en parallèle avec un programme de contrôles régulier.

Les données recueillies à partir des contrôles aléatoires sont le plus souvent utilisées pour valider un système d'évaluation déjà existant. Les autres utilisations incluent : la mesure du niveau de conformité, la sélection de la charge de travail, l'identification des problèmes émergents, l'établissement du profil des contribuables et l'évaluation des programmes.

Les participants à l'enquête identifient plusieurs problèmes liés aux contrôles aléatoires. Ceux-ci incluent : les coûts d'opportunité (le personnel, peu nombreux, étant amené à contrôler des contribuables dont le revenu non déclaré est faible ou nul), les coûts de formation et de personnel, le manque d'actualité des résultats des recherches, une perception négative de la part du public, l'acceptation au sein de l'administration et la fiabilité des mesures de la conformité obtenues. Ces désavantages perçus sont contrebalancés par un certain nombre de points positifs : amélioration de l'identification des risques, efficience accrue de l'affectation des ressources de l'administration fiscale, obtention de mesures de la conformité statistiquement valides, affinement des connaissances sur les nouvelles formes d'activité économique (par exemple, le commerce électronique) et évaluation des effets "indirects" des mesures d'exécution sur le comportement des contribuables.

Ce rapport présente également des études de cas sur les programmes de contrôles aléatoires mis en œuvre par les autorités fiscales nationales du Canada, de l'Irlande, du Royaume-Uni et des États-Unis, qui récapitulent l'expérience et les pratiques exemplaires de chacune de ces administrations.

INTRODUCTION

L'utilisation des programmes de contrôles aléatoires

- 1 La plupart des autorités fiscales adoptent une approche sélective pour déterminer quelles déclarations de revenus contrôler¹, en choisissant les déclarations qui présentent selon elles les plus fortes probabilités de non-conformité. Il arrive cependant que les déclarations soient sélectionnées de manière aléatoire. Dans ce cas, chaque déclaration a la même probabilité d'être contrôlée, quelle que soit la manière dont les autorités fiscales jugent le statut d'un individu particulier au regard de la discipline fiscale. Une administration fiscale peut instituer un programme de contrôles aléatoires pour diverses raisons. Par exemple, un gouvernement peut souhaiter que tous les contribuables aient une chance d'être contrôlés pour conférer à son programme d'exécution un caractère équitable. Les autres raisons incluent l'actualisation des méthodes de sélection des dossiers existantes, l'amélioration de l'affectation des ressources de l'administration ou l'identification des problèmes d'indiscipline émergents.

- 2 L'objectif de ce rapport est de décrire comment les autorités fiscales de plusieurs pays de l'OCDE utilisent les contrôles aléatoires dans le contexte de leur programme général d'amélioration de la discipline fiscale. L'accent est mis sur les contrôles aléatoires auprès des petites et moyennes entreprises, qui correspond au mandat préliminaire du Sous-groupe sur la conformité du Forum sur l'administration de l'impôt (FAI) de l'OCDE, commanditaire du rapport. Le rapport a été préparé par une équipe composée d'administrateurs et de chercheurs spécialistes de la fiscalité du Canada, de la République d'Irlande, du Royaume-Uni (RU) et des États-Unis, qui ont aussi utilisé les informations fournies par les dix autres pays.

Approche adoptée par l'étude

- 3 Pour mieux comprendre comment les contrôles aléatoires sont utilisés, l'équipe de l'étude a préparé un questionnaire d'enquête qu'elle a envoyé aux autorités fiscales de 28 pays de l'OCDE. Quatorze pays lui ont répondu, ce qui représente un taux de réponses de 50 pour cent. Ces réponses figurent sous forme de tableaux dans diverses parties du rapport.

- 4 Outre les résultats de l'enquête, les quatre membres de l'équipe ont produit des études de cas sur les programmes de contrôles aléatoires de chaque pays afin de donner au lecteur une idée plus précise de la manière dont ces programmes sont mis en œuvre, avec une description de leur méthodologie et de leurs objectifs. Nous espérons que ces études seront utiles aux pays qui envisagent actuellement de mener des contrôles aléatoires et qu'ils offriront aux pays qui appliquent déjà ce type de programme des moyens d'en améliorer l'efficacité.

¹ Le terme "contrôle" est généralement employé pour décrire l'examen officiel de la déclaration de revenus d'un contribuable ou d'un autre document sur lequel figure le montant de l'impôt à payer. Ce terme est généralement associé à l'obligation de déclaration puisqu'il s'agit d'une technique qui permet de déterminer la véracité des informations figurant sur la déclaration de revenus.

Aperçu du rapport

- 5 Le Chapitre deux compare et met en balance les utilisations que font les pays Membres de l'OCDE des contrôles aléatoires. Ces utilisations incluent : la mesure et le suivi de la conformité avec la législation fiscale, le développement et la validation des modèles de sélection de la charge de travail, la constitution de dossiers à l'appui des demandes de personnel supplémentaire et d'autres ressources, l'identification des nouveaux problèmes d'indiscipline fiscale et l'utilisation en tant qu'instrument général de dissuasion. Le Chapitre trois examine les aspects méthodologiques des contrôles aléatoires, en se concentrant en particulier sur la couverture des contrôles (ciblée ou exhaustive), la méthode d'échantillonnage (aléatoire simple ou stratifiée) et les besoins en formation spécialisée et/ou les mesures de contrôle de la qualité requises pour réduire l'erreur de détection et améliorer l'exactitude.
- 6 Les avantages et les inconvénients des contrôles aléatoires font l'objet des chapitres quatre et cinq respectivement. Le Chapitre six est consacré à l'étude des programmes de contrôles aléatoires du Canada, de l'Irlande, du Royaume-Uni et des États-Unis. Le dernier chapitre récapitule les principales conclusions du rapport.
- 7 A la suite du rapport, le lecteur trouvera une bibliographie commentée des travaux qui ont utilisé les résultats des contrôles aléatoires. L'Annexe A reproduit le questionnaire d'enquête envoyé aux pays Membres de l'OCDE aux fins exclusives de cette étude. L'Annexe B recense les sites Internet des pays Membres qui contiennent des informations sur les problèmes d'indiscipline fiscale.

Définitions des termes employés

- 8 Voici les définitions de certains termes fréquemment employés dans le rapport :
 - *vérification/contrôle* : dans cette étude, les termes "vérification" et "contrôle" désignent non seulement des contacts physiques avec les contribuables mais aussi les enquêtes menées par correspondance et les contacts automatiques générés par la non-concordance entre les montants déclarés et les informations obtenues de tiers sur les mêmes montants ou transactions. Encore une fois, aux fins de la présente étude, les corrections automatiques des calculs des contribuables ne doivent pas être considérées comme des "vérifications."
 - *conformité/discipline* : la mesure dans laquelle les contribuables remplissent leurs obligations fiscales. Dans de nombreux pays, les contribuables ont trois obligations fondamentales : (1) remettre leur déclaration de revenus en temps et en heure ; (2) indiquer sur leur déclaration toutes les informations requises pour le calcul de l'impôt ; et (3) payer l'impôt dû en temps et en heure. Ces trois obligations sont communément appelées l'obligation de *dépôt*, l'obligation de *déclaration* et l'obligation de *paiement*.
 - *vérification/contrôle aléatoire* : mode de sélection des déclarations de revenus en vue de leur contrôle selon lequel toutes les déclarations ont la même probabilité d'être sélectionnées. Il existe plusieurs méthodes de contrôle aléatoire : sélection aléatoire simple, sélection aléatoire stratifiée, échantillonnage en grappes ou procédures hybrides combinant plusieurs de ces méthodes.
 - *petites et moyennes entreprises (PME)* : les petites et moyennes entreprises sont des entités à vocation commerciale dont les actifs sont inférieurs à certain plafond (élevé). Selon cette définition, par exemple,

l'entreprise multinationale type n'est pas considérée comme une petite entreprise. Les PME incluent les entités à propriétaire unique, les associations de personnes et les sociétés. Elles incluent également les contribuables individuels qui tirent un revenu d'une activité indépendante, même s'il ne s'agit pas de leur principale source de revenus.

- *sélection aléatoire simple* : mode de sélection d'individus représentant une population entière selon lequel chaque personne a la même probabilité d'être sélectionnée. Chaque individu représente le même nombre de personnes dans la population. Par exemple, si 10 000 contribuables sont sélectionnés pour représenter une population de 100 millions de contribuables, chaque individu sélectionné représentera 10 000 personnes.
- *sélection aléatoire stratifiée* : application de la sélection aléatoire à des sous-groupes ou des strates de la population. Ces strates correspondent à des groupes que le chercheur souhaite étudier. Admettons, par exemple, que l'on sélectionne 1 000 contribuables de façon aléatoire dans 10 groupes de revenu pour tirer des conclusions sur les caractéristiques des contribuables de chaque groupe. Si le groupe de revenu supérieur ne produit qu'un million de déclarations, un contribuable de ce groupe représentera non pas 10 000 mais 1 000 déclarations.
- *déficit de contrôle* : il s'agit de la différence entre l'impôt global qui serait dû si chaque déclaration était contrôlée et l'impôt basé sur les revenus volontairement déclarés par les contribuables. Le déficit de contrôle est une sous-catégorie du déficit fiscal.
- *déficit fiscal* : dans ce rapport, le "déficit fiscal" est la différence entre le montant total théorique de l'impôt dû et le montant de l'impôt basé sur les revenus volontairement déclarés par les contribuables. Le montant total théorique de l'impôt inclut le déficit de contrôle plus les corrections apportées pour tenir compte de l'incapacité des inspecteurs à détecter l'ensemble des revenus non déclarés par les déposants ainsi que les revenus des personnes n'ayant pas déposé de déclaration. En général, les estimations du déficit fiscal excluent les sources illégales de revenus (le trafic de stupéfiants par exemple).

1 UTILISATIONS DES CONTRÔLES ALÉATOIRES : ANALYSE COMPARATIVE

- 9 L'objectif de ce chapitre est d'établir les similitudes et les différences des programmes de contrôles aléatoires mis en oeuvre par les pays de l'OCDE. Notre source de statistiques comparatives est une enquête menée en juillet 2002 auprès des autorités fiscales des pays Membres de l'OCDE par le Sous-groupe sur la conformité du FAI. L'équipe chargée de l'étude a rédigé un questionnaire d'enquête (Annexe A) qu'elle a envoyé aux autorités fiscales de 28 pays de l'OCDE. Quatorze pays lui ont répondu, ce qui représente un taux de réponses de 50 pour cent.²

Les autorités fiscales qui ont mis en place un programme de contrôles aléatoires auprès des PME

- 10 Onze des 14 administrations fiscales ayant participé à l'enquête ont déclaré avoir une expérience dans le domaine des programmes de contrôles aléatoires. Cependant, la Finlande et l'Allemagne ont indiqué que dans leur cas, ces contrôles relevaient principalement de la responsabilité des administrations locales et des états. Par conséquent, ces deux pays n'ont pu fournir que des réponses partielles à l'enquête. Les Pays-Bas effectuent des contrôles aléatoires, mais seulement auprès des contribuables autres que les entreprises. Comme cette étude se focalise sur les PME, les données des Pays-Bas ont aussi été exclues³. Le Tableau 1 répertorie les pays qui mènent ou ont mené par le passé des contrôles aléatoires auprès des PME. Tous les pays qui effectuent ce type de contrôle le font en parallèle avec un programme de contrôles régulier ou opérationnel.

² Les 14 questionnaires qui nous ont été renvoyés ne constituent pas un échantillon aléatoire et ne sont pas représentatives de l'expérience collective des 30 pays Membres de l'OCDE en matière de contrôles aléatoires.

³ Sauf indication contraire.

Tableau 1. Les pays de l'OCDE qui ont déjà mis en place des programmes de contrôles aléatoires des déclarations des petites et moyennes entreprises (PME)

Programme de contrôle des déclarations des PME (en cours ou passé)	Contrôle des déclarations des particuliers ou contrôles à l'échelon infranational	Pas de contrôle auprès des PME
Australie	Finlande*	Danemark
Autriche	Allemagne*	France
Canada	Pays-Bas**	Japon
Irlande		
Nouvelle-Zélande		
Suède		
Royaume-Uni		
ÉU		

*Contrôles à l'échelle locale ou des états

**Contrôle des déclarations des contribuables autres que les entreprises

Seuils de définition des PME

- 11 Le Tableau 2 indique les valeurs limites utilisées par chaque pays pour classer les établissements de petite et moyenne taille du point de vue de la fiscalité. Pour la plupart des pays, le principal indicateur est le chiffre d'affaires (ventes ou recettes brutes). Quelques pays utilisent, en plus du chiffre d'affaires, l'effectif ou l'actif. Les Pays-Bas utilisent actuellement deux définitions pour classer les entreprises. Une entreprise est considérée comme grande si elle satisfait un de ces critères : un actif supérieur à 8.73 millions d'USD, un chiffre d'affaires égal ou supérieur à 17.5 millions d'USD ou un effectif de 250 employés ou plus⁴. Ou alors, une entreprise est considérée comme grande si elle remplit au moins deux des trois critères indiqués dans la Définition 2⁵. Les États-Unis classent les entreprises sur la base de leur actif : les entreprises dont l'actif atteint au moins 10 millions d'USD sont considérées comme grandes et relèvent de la Division grandes et moyennes entreprises de l'IRS. Les entreprises dont l'actif est inférieur à 10 millions d'USD sont sous la tutelle de la Division petites entreprises et travailleurs indépendants de l'IRS.

⁴ Voir la définition 1 du Tableau 2.

⁵ Voir le Tableau 2.

Tableau 2. Seuils de définition des PME du point de vue de la fiscalité

(Valeurs monétaires en millions d'USD/monnaie locale)

Pays	Actif	Chiffre d'affaires (Recettes brutes)	Salaires	Effectif	Taux de conversion (pour 1 USD)
Australie		59.08/100			1.69259 AUD
Autriche		6.71/6.25		100	0.93145 EUR
Canada		9.80/15 revenu 163.40/250 TPS			1.53 CAD
Finlande		18.3/17			0.93145 EUR
France		0.81/0.75 ventes 0.24/0.225 services			0.93145 EUR
Japon		0.82/100			121.3 JPY
Pays-Bas – déf 1 (exclusive)	9.66/9	19.32/18		250	0.93145 EUR
Pays-Bas – déf 2 (2 sur 3)	2.68/2.5	4.83/4.5		50	0.93145 EUR
Nouvelle- Zélande		54.99/100			1.81851 NZD
Suède			2/17.09		8.54480 SEK
RU*	813/500	236/145			0.61489 GBP
ÉU	10				

*Le Royaume-Uni utilise plusieurs paramètres pour déterminer si une entreprise doit être considérée comme grande : le secteur d'activité, les aspects internationaux, l'historique de planification fiscale et une combinaison du chiffre d'affaires, des bénéfices, de l'actif et des dépenses. Les niveaux de chiffre d'affaires et d'actif qui figurent dans le tableau ne sont pas de simples seuils mais les niveaux minimum qui peuvent influencer l'évaluation globale.

Raisons ayant motivé l'arrêt des contrôles aléatoires

- 12 Il a été demandé aux pays qui avaient effectué des contrôles aléatoires par le passé et avaient cessé de le faire au moment de l'enquête pourquoi ils avaient interrompu leur programme. Les États-Unis ont expliqué que le Taxpayer Compliance Measurement Programme (TCMP) avait été supprimé au début des années 90 pour des raisons budgétaires et de politique. En effet, lorsqu'il a été proposé de porter la taille de l'échantillon du TCMP de 50 000 à 150 000 déclarations, les représentants politiques ont fait opposition, à la fois pour des questions de coût et par crainte que cela ne soit perçu comme une intrusion de l'Internal Revenue Service (IRS) dans les affaires financières des contribuables. Le programme australien "Project-Based Audit" (PBA), appliqué de 1988 à 1994, a été interrompu lorsqu'il a atteint son objectif, qui était d'améliorer les connaissances sur le comportement de différentes catégories de PME en matière de discipline fiscale. L'Office national de l'impôt de Suède (Riksskatteverket) a mis fin au programme TCMP pour les PME en 1996 (après quatre années d'application, de 1992 à 1995) car la variabilité des niveaux de compétence des inspecteurs ne permettait guère d'obtenir des résultats fiables.

Durée et fréquence des programmes de contrôles aléatoires

- 13 Le Tableau 3 indique les années durant lesquelles ont été effectués les contrôles aléatoires et la fréquence de ces contrôles. Comme on peut le constater, ces programmes sont récents dans la plupart des pays, mais leur fréquence est le plus souvent annuelle.

Tableau 3. Durée et fréquence des programmes de contrôles aléatoires

Pays	Durée	Fréquence
Australie	1988-1994	1 fois par secteur
Autriche	1980's-2002	Annuelle
Canada	1999-2002	Annuelle
Allemagne (à l'échelle des Länder)	1970's-2002	Annuelle
Irlande	1993-2002	Annuelle
Nouvelle-Zélande	1999	1 fois
Suède*	1992-1995, 2001	Annuelle
RU	1996-2002	Annuelle
ÉU (TCMP)	1963-1988	Triennale

*Le programme de contrôles de 2001 n'a couvert que certains thèmes

Utilisations des contrôles aléatoires

- 14 Les autorités fiscales utilisent les contrôles aléatoires à diverses fins. Ils peuvent par exemple servir à mesurer l'évasion fiscale parmi différents groupes de contribuables et, sur cette base, à élaborer ou valider un système de sélection des déclarations. Ils peuvent aussi servir à identifier les tendances émergentes en matière d'évasion ou à mieux cerner de nouvelles formes d'activité économique (par exemple, le commerce électronique). Une troisième utilisation est l'évaluation des effets des activités et politiques d'exécution. Enfin, les contrôles aléatoires sont utilisés comme mesure de dissuasion s'il n'existe pas d'autre moyen de distinguer les déclarations conformes et non conformes.
- 15 Le Tableau 4 répertorie les utilisations les plus fréquemment citées par les répondants. Certains pays ont donné plus d'une réponse. Les sections suivantes décrivent ces utilisations plus en détail.

Tableau 4. Utilisations des contrôles aléatoires

Pays	Validation des modèles d'évaluation des risques	Sélection de la charge de travail	Mesure de la conformité	Établissement du profil des contribuables	Identification des problèmes émergents	Évaluation des programmes/justification des ressources	Mesure de dissuasion
Australie	✓		✓	✓	✓		
Autriche	✓	✓					
Canada	✓	✓	✓	✓		✓	
Allemagne							✓
Irlande	✓	✓		✓		✓	✓
Nouvelle-Zélande	✓						
Suède	✓		✓	✓	✓		
RU	✓	✓	✓	✓	✓		✓
ÉU	✓	✓	✓		✓		
Fréquence	8	5	5	5	4	2	3

Validation des modèles d'évaluation des risques

- 16 L'utilisation la plus fréquemment citée par les participants à l'enquête est la validation d'un modèle d'évaluation des risques existant. En général, cette opération consiste à vérifier un petit échantillon aléatoire de déclarations de revenus et à comparer les résultats avec un échantillon de déclarations vérifiées selon le système d'évaluation des risques existants. En moyenne, les administrations fiscales tablent sur des redressements fiscaux plus importants dans l'échantillon de déclarations à risque élevé que dans l'échantillon sélectionné de manière aléatoire. Si tel n'est pas le cas, cela signifie qu'il faut continuer d'affiner la méthode de sélection des déclarations. Presque tous les pays déclarent utiliser les contrôles aléatoires pour développer et valider leur modèle d'évaluation des risques.

Sélection de la charge de travail

- 17 Un deuxième type d'utilisation lié au premier est la sélection de la charge de travail. L'une des approches employées consiste à examiner régulièrement une large proportion de l'ensemble des déclarations de revenus chaque année et à sélectionner une partie des déclarations ainsi examinées pour les soumettre à un contrôle plus poussé. Dans le cadre de ce processus, les examinateurs peuvent être amenés à se focaliser sur une ou deux rubriques spécifiques des déclarations pour identifier les candidats potentiels à un contrôle. Le programme de contrôles autrichien "Out-Door Control" est une illustration de cette approche. Chaque année, le ministère fédéral des Finances (Bundesministerium für Finanzen) passe en revue une fraction substantielle de l'ensemble des déclarations déposées par les PME autrichiennes. Cet examen met davantage l'accent sur les impôts sur les bénéfices et sur l'emploi que sur des éléments moins visibles tels que les dépenses et les déductions personnelles.
- 18 L'administration fiscale peut également procéder à des contrôles exhaustifs (ligne par ligne) sur un échantillon représentatif de contribuables et utiliser les résultats obtenus pour élaborer de nouveaux modèles de sélection des déclarations. Pour l'heure, seuls les États-Unis utilisent les résultats des contrôles aléatoires à cette fin (par exemple, pour élaborer la Fonction discriminante ou système DIF). La Section 6.4 décrit en détail l'expérience américaine dans ce domaine.

Mesure de la conformité

- 19 Parmi les trois grandes catégories d'obligations fiscales (obligation de dépôt, de déclaration et de paiement), celle qui permettent le plus souvent de mesurer les contrôles aléatoires est l'obligation de déclaration. Cependant, tous les pays ne procèdent pas de la même manière pour effectuer cette mesure. Par exemple, certains pays construisent des ratios pour comparer les niveaux de conformité relatifs de différentes catégories de contribuables. D'autres utilisent les contrôles aléatoires pour estimer le déficit de contrôle, c'est-à-dire la différence entre le montant total de l'impôt dû au titre des montants déclarés par les contribuables et le montant total qui serait recommandé si toutes les déclarations étaient vérifiées. Aux États-Unis, les études du TCMP ont été utilisées dans les années 70 et 80 pour mesurer le déficit fiscal. Ce déficit inclut le déficit de contrôle et les revenus qui ont échappé aux inspecteurs lors des examens des déclarations, ainsi que les revenus des personnes qui n'ont pas déposé de déclaration et du secteur "informel". Le secteur informel recouvre les transactions économiques de personne à personne qui sont légales mais non déclarées. Les mesures du déficit fiscal excluent généralement les activités illégales de l'économie souterraine.
- 20 Toutes ces mesures (ratio, déficit de contrôle, déficit fiscal) peuvent être utilisées pour étalonner la population des contribuables. Dans ce contexte, l'étalonnage désigne l'élaboration de mesures quantitatives de l'indiscipline fiscale de différents groupes de contribuables. Les autorités fiscales peuvent aller plus loin et utiliser les estimations du déficit de contrôle et du déficit fiscal pour affiner les modèles d'estimation des recettes existants en tenant compte de l'évasion fiscale. Enfin, les administrations fiscales effectuent des doubles-contrôles (contrôles consécutifs) pour déterminer dans quelle mesure les contrôles améliorent le degré de discipline fiscale. Ces sujets sont abordés dans les sections qui suivent.

Ratios

- 21 De nombreux participants à l'enquête ont déclaré utiliser les contrôles aléatoires pour construire des ratios de conformité. Par exemple, au Royaume-Uni, l'Inland Revenue (IR) estime le pourcentage de contribuables en situation de non-conformité et le pourcentage de contribuables en situation de non-conformité prononcée à partir des données issues des contrôles aléatoires. Ces estimations sont effectuées pour la population entière ainsi que pour des groupes sélectionnés de contribuables auto-évalués. L'Agence des douanes et du revenu du Canada (ADRC) estime le pourcentage d'erreurs dans les rubriques crédits et déductions à partir des contrôles aléatoires. Les autres pays qui calculent des ratios pour les PME incluent l'Autriche (TVA), l'Australie (taxe sur les biens et services, GST), l'Irlande, la Nouvelle-Zélande et la Suède. Une fois ces ratios estimés, les pays peuvent utiliser ces informations pour améliorer leurs systèmes de sélection des déclarations.

Déficit de contrôle

- 22 Comme on l'a indiqué plus haut, le déficit de contrôle est la différence entre le montant total de l'impôt dû au titre des revenus déclarés par les contribuables et le montant total de l'impôt qui serait recommandé si toutes les déclarations étaient vérifiées. Cette mesure sert principalement à comparer le "rendement" fiscal potentiel de différentes catégories de contribuables, donnant aux autorités fiscales le moyen d'identifier les déclarations présentant le degré de conformité le moins élevé. Le déficit de contrôle sert également d'indicateur du degré de conformité avec l'obligation de déclaration. L'ADRC a indiqué qu'elle utilisait les résultats des contrôles aléatoires effectués sur les déclarations des PME pour estimer un déficit

de contrôle. Durant les premières années du TCMP, les États-Unis ont également estimé un déficit de contrôle. La Suède prévoit de mesurer la variation du degré de conformité à partir de 2004.

Déficit fiscal

- 23 Le déficit fiscal englobe le déficit de contrôle et les sources additionnelles de revenus non détectés, y compris les revenus des personnes n'ayant pas déposé de déclaration et les revenus omis par les inspecteurs lors des contrôles. Il s'agit de l'indicateur de non-conformité le plus complet. A l'heure actuelle, les États-Unis sont le seul pays qui ait essayé de quantifier le déficit fiscal à l'aide des données issues des contrôles aléatoires. Au fil des années, les États-Unis ont modifié leur procédure d'estimation du déficit fiscal en y intégrant progressivement de nouvelles composantes. Le dernier TCMP, réalisé en 1988, a intégré les personnes n'ayant pas déposé de déclaration. Cependant, la composante la plus importante des impôts dus non déclarés provient des sources de revenus non détectées par les inspecteurs lors des contrôles. A l'issue du TCMP de 1976, l'IRS a constaté que pour chaque dollar de revenu non déclaré que les inspecteurs parvenaient à détecter à l'aide d'informations annexes, 2.28 dollars restaient non détectés. C'est pourquoi à partir des estimations du déficit fiscal ultérieures, un multiplicateur de 3.28 a été appliqué aux sources de revenus non couvertes par des informations tierces.

Étalonnage

- 24 Comme on l'a indiqué plus haut, l'«étalonnage» consiste à calculer des mesures quantitatives de la non-conformité pour différents groupes de contribuables. Une fois établies, ces mesures permettent de guider les programmes d'exécution ou de suivre les tendances futures en matière de conformité. Plusieurs pays ont conçu leurs programmes de contrôles aléatoires dans le but spécifique d'étalonner le comportement des contribuables. Le programme australien 'Project-Based Audit' (PBA) est un exemple de ce type d'utilisation.
- 25 Le programme PBA a été institué pour fournir des éclaircissements sur les niveaux de conformité dans différents secteurs et sur différents segments du marché. Toutes les PME d'un chiffre d'affaires inférieur ou égal à 100 millions de dollars australiens (55 millions d'USD) ont été couvertes par l'étude, qui a couru de 1988 à 1994. L'une des conclusions majeures de l'étude PBA est que les stratégies d'amélioration de la conformité basées sur les contrôles des déclarations ne peuvent pas apporter de réponse aux problèmes sous-jacents qui affectent un grand nombre de secteurs et de segments du marché. Ces problèmes de non-conformité 'systémiques' exigent des solutions systémiques. Le degré élevé de non-déclaration dans les secteurs où les transactions s'effectuent en espèces est l'un de ces problèmes. Au lieu de contrôler chaque contribuable – ce qui est à l'évidence impossible – l'Australian Tax Office (ATO) a introduit le Reportable Payment System (RPS) pour améliorer le respect de l'obligation de déclaration dans les secteurs ciblés.

Estimation des recettes

- 26 L'estimation des recettes fiscales futures fait partie intégrante du processus de planification et de budgétisation de la plupart des gouvernements centraux. S'il existe de nombreuses raisons pour lesquelles les recettes projetées diffèrent des recettes réelles, les prévisions qui négligent l'indiscipline fiscale sont forcément biaisées par excès. Par exemple, si l'on estime le surplus de recettes fiscales qu'induirait l'augmentation du taux marginal d'imposition sans tenir compte de la

non-déclaration de certains revenus, on risque de surestimer le montant effectif des recettes.

Doubles-contrôles (contrôles consécutifs)

- 27 En contrôlant une nouvelle fois les déclarations des contribuables sélectionnés initialement de façon aléatoire, les autorités fiscales peuvent recueillir des données leur permettant d'évaluer l'efficacité des mesures d'exécution ciblées. Les exemples de cette application particulière sont relativement rares.⁶

Établissement du profil des contribuables

- 28 Tandis que l'étalonnage consiste à quantifier (le plus souvent à des fins de comparaison) le niveau d'indiscipline fiscale dans différents groupes de contribuables, l'établissement du profil est une tentative plus approfondie de comprendre les causes sous-jacentes de l'indiscipline fiscale au sein d'un groupe de contribuables particulier. Les études de profil peuvent utiliser les données issues des contrôles aléatoires, les informations des déclarations de revenus ou une combinaison des deux. Parmi les études de profil qui utilisent les deux types de données, on peut citer l'étude récente sur les contribuables se déclarant admissibles à l'Earned Income Tax Credit (EITC) aux États-Unis. La première étude sur la conformité avec les dispositions de l'EITC a été achevée en 1994 et a été suivie de deux autres études en 1997 et 1999.⁷ L'étude de 1994 a étalonné le niveau de non-conformité au sein de ce groupe de contribuables. Les études récentes ont cherché à déterminer quelles caractéristiques des contribuables étaient associées à l'indiscipline fiscale. Un deuxième objectif de ces études consiste à évaluer l'efficacité des stratégies d'amélioration du degré de conformité, en particulier celles auxquelles participent les préparateurs professionnels de déclarations de revenus.

Identification des problèmes émergents

- 29 Plusieurs participants à l'enquête ont cité l'identification des problèmes émergents comme une forme d'utilisation importante des contrôles aléatoires. Au fil du temps, les changements de la législation fiscale et de la structure des activités économiques peuvent faire apparaître de nouvelles sources d'évasion fiscale. Bien que les autorités fiscales disposent de nombreux moyens pour s'informer des nouveaux problèmes d'indiscipline fiscale (par exemple, par le biais des préparateurs professionnels de déclarations de revenus et des contrôles opérationnels), les contrôles aléatoires offrent un autre moyen de recueillir des informations sur les nouvelles formes d'évasion fiscale. De nombreux pays utilisent les contrôles aléatoires pour identifier les problèmes émergents (c'est le cas de l'Australie avec le programme PBA et des États-Unis avec les études menées dans le cadre de l'EITC). Au Royaume-Uni, les analystes de l'IR qui ont examiné les résultats des contrôles aléatoires ont noté un schéma récurrent dans les déclarations des travailleurs

⁶ On trouvera des exemples dans Erard, Brian, "The Influence of Tax Audits on Reporting Behavior." In *Why People Pay Taxes: Tax Compliance and Enforcement*, dir. pub. : Joel Slemrod. Ann Arbor: University of Michigan Press, 1992.

⁷ Voir Internal Revenue Service, *Compliance Estimates for Earned Income Tax Credit Claimed on 1997 Returns*, Septembre 2000 et Internal Revenue Service, *Compliance Estimates for Earned Income Tax Credit Claimed on 1999 Returns*, 28 février 2002.

indépendants qui inscrivent l'ensemble de leurs dépenses professionnelles dans la rubrique "autres" dépenses. Les contrôles aléatoires ont en effet montré que cette catégorie de travailleurs indépendants était celle qui affichait le taux de déclarations corrigées le plus élevé.

Évaluation des programmes/justification des ressources

- 30 De nombreux pays se servent des résultats des programmes de contrôles aléatoires pour diverses raisons administratives. Plusieurs des utilisations spécifiques citées par les participants à l'enquête sont commentées ci-dessous.

Étalonnage des programmes

- 31 Les autorités fiscales de nombreux pays utilisent les contrôles aléatoires comme références afin d'évaluer les résultats d'un programme de contrôles ciblés. Encore une fois, cet exercice peut s'inscrire dans le cadre de l'évaluation d'un programme de sélection des dossiers existant, mais les contribuables ciblés peuvent également avoir été sélectionnés sur la base d'autres critères (par exemple, des informations confidentielles obtenues auprès de sources informées). Dans l'un et l'autre cas, le groupe de déclarations sélectionnées de manière aléatoire sert de groupe de "contrôle", et les déclarations ciblées de groupe "d'essai".

Soutien au changement d'affectation des ressources

- 32 Les autorités fiscales peuvent s'appuyer sur les contrôles aléatoires pour modifier le mode d'affectation des ressources (personnel, matériel de traitement des données). L'un des constats majeurs du programme australien PBA est qu'il ne servirait pas à grand chose de contrôler les déclarations des contribuables face à un problème de sous-déclaration des transactions en espèces d'ampleur systémique. Sur la base de cette conclusion, il a été décidé d'orienter les ressources vers la mise en place d'un système de déclaration des transactions en espèces dans les secteurs identifiés au lieu de se contenter d'augmenter le nombre de contrôles opérationnels. Aux États-Unis, une initiative récente consistant à recouper les informations des déclarations remises par les associations de personnes avec les informations des déclarations individuelles résulte elle aussi en partie du programme de contrôles aléatoires.
- 33 Les données issues des contrôles aléatoires permettent également de déterminer si l'affectation des ressources par zone géographique ou par secteur est appropriée. Par exemple, les décisions d'affectation des ressources effectuées par le passé deviennent caduques lorsque la composition démographique et la répartition géographique de la population de contribuables évoluent. De même, les décisions d'affectation de personnel basées sur la composition sectorielle doivent être révisées périodiquement pour tenir compte des changements structurels de l'économie (par exemple, la transition d'une économie manufacturière vers une économie de services). Les contrôles aléatoires donnent aux décideurs la possibilité de savoir si la répartition actuelle des ressources est adaptée aux circonstances du moment.

Soutien aux demandes d'affectation de ressources supplémentaires

- 34 Les administrateurs fiscaux qui souhaitent voir augmenter les ressources affectées à leurs programmes se servent souvent des résultats des contrôles aléatoires pour appuyer leurs demandes. Par exemple, aux États-Unis, l'IRS s'appuie sur les

conclusions des études du TCMP pour démontrer quel volume de recettes additionnelles il pourrait récupérer par nouvel agent de recouvrement ou contrôleur fiscal recruté. Bien que les demandes de rallonge budgétaire basées sur les données issues des contrôles aléatoires ne soient pas automatiquement acceptées par les représentants élus, ces données fournissent une argumentation solide aux requérants.

Mesure de dissuasion générale

- 35 Deux pays, l'Irlande et le Royaume-Uni, voient dans les contrôles aléatoires un moyen important de décourager l'évasion fiscale. Pour les deux pays, avec les contrôles aléatoires, aucun contribuable ne peut échapper (ou croire pouvoir échapper) à l'éventualité d'un contrôle fiscal. Cela permet de maintenir un minimum de discipline au niveau de l'ensemble de la population des contribuables. En Allemagne, les contrôles aléatoires sont utilisés principalement comme instruments d'exécution par les autorités fiscales des Länder.

Changement d'orientation des politiques

- 36 Enfin, les données issues des contrôles aléatoires permettent aux autorités fiscales d'identifier les changements d'orientation des politiques à même d'améliorer le degré de discipline fiscale ou de réduire la gêne pour les contribuables. A titre d'illustration du premier cas de figure, on peut citer le programme "TINS for Tots" mis en oeuvre aux États-Unis à partir des années 80, qui demandait aux déclarants de préciser sur leur déclaration le numéro de sécurité sociale de tous les enfants indiqués comme personnes à charge. L'IRS a constaté un déclin marqué du nombre de personnes à charge déclarées lors de la première année du programme. En Irlande, les contrôles aléatoires ont récemment été utilisés pour guider l'élaboration d'un nouveau Code de conduite pour les contrôleurs des recettes⁸.

⁸ Voir Irish Revenue, 2002, *Code of Practice for Revenue Auditors*, <http://www.revenue.ie/>.

2 ASPECTS MÉTHODOLOGIQUES

- 37 Ce chapitre aborde différents aspects de la mise en oeuvre des contrôles aléatoires, et plus spécifiquement les différents types de contrôle aléatoire existants (ciblés et exhaustifs), la taille des échantillons, les techniques d'échantillonnage (échantillonnage aléatoire simple ou aléatoire stratifié) ainsi que les questions de formation du personnel et de contrôle de la qualité.

Types de contrôles aléatoires existants

Contrôles exhaustifs et contrôles ciblés

- 38 En général, on distingue deux types de contrôle aléatoire : les contrôles exhaustifs et les contrôles ciblés. Le Tableau 5 montre que la plupart des participants à l'enquête ont déclaré effectuer des contrôles exhaustifs. Le terme 'contrôle exhaustif', tel que le définit le questionnaire, implique un examen ligne par ligne de toutes les rubriques de la déclaration. Ce type d'opération demande aux contrôleurs beaucoup de temps par contribuable. Par conséquent, la plupart des contrôles exhaustifs portent sur un nombre de déclarations relativement restreint (moins de 3 000).
- 39 Pour les contrôles ciblés, en revanche, les inspecteurs se concentrent sur un nombre limité de rubriques de chaque déclaration, notamment lorsque les autorités cherchent à obtenir des informations sur certains thèmes seulement (c'est le cas des études menées dans le cadre de l'EITC aux États-Unis). La décision d'effectuer des contrôles ciblés de portée limitée peut également refléter une volonté de la part de l'administration d'englober une fraction plus importante de la population des contribuables (c'est le cas du programme de contrôle 'Out-Door Control' en Autriche).
- 40 Dans sa réponse, l'IRS des États-Unis a indiqué que son programme national de recherche (National Research Programme, NRP) utilisait une approche mixte combinant contrôles exhaustifs et ciblés pour mesurer l'indiscipline fiscale. La plupart des contribuables inclus dans l'échantillon du NRP (49 251 déclarations) font l'objet de contrôles ciblés qui varient en fonction des caractéristiques de la déclaration telles que le revenu total ou l'existence de revenus commerciaux. Un groupe plus restreint d'environ 2 000 contribuables fait l'objet d'un contrôle exhaustif qui permet de calibrer les résultats des contrôles ciblés.

Tableau 5. Les différents types de contrôle aléatoire

Type de contrôle	Fréquence
Exhaustif	6
Ciblé	2
Mixte	1

Taille des échantillons

- 41 Le Tableau 6 ci-dessous indique la taille des échantillons utilisés par les pays qui ont répondu à l'enquête pour leurs contrôles aléatoires. Dans la plupart des cas, les contrôles aléatoires ne représentent qu'une petite fraction de l'ensemble des contrôles effectués par les autorités fiscales nationales. Le programme autrichien 'Out-Door Control' fait néanmoins exception puisqu'il couvre une fraction relativement importante de l'ensemble des PME assujetties à l'impôt du pays. Cependant, ces contrôles semblent se limiter aux rubriques portant sur les revenus commerciaux et les impôts sur l'emploi. Dans le cadre du programme TCMP, les autorités américaines ont contrôlé de manière aléatoire environ 50 000 déclarations individuelles tous les trois ans, soit à peu près 16 700 déclarations par an.

Tableau 6. Taille des échantillons utilisés pour les contrôles aléatoires

Pays	Taille de l'échantillon
Australie	< 1 000
Autriche	12.5% de la population
Canada	< 2 200
Allemagne (dans les Länder)	Varie selon les Länder
Irlande	< 1 000
Nouvelle-Zélande	250
Suède	< 3 000
RU	< 6 300
ÉU	50 000

- 42 D'après les réponses reçues, la plupart des pays souhaitent obtenir des résultats statistiquement valides pour un point précis dans le temps (par exemple l'Australie et le Canada). Même dans le cas du TCMP aux États-Unis, le nombre de déclarations d'entreprises contrôlées n'a permis d'obtenir une mesure statistiquement valide du degré de conformité que pour une année spécifique – l'objectif n'était d'ailleurs pas de mesurer la variation du degré de conformité entre deux périodes. Le même constat vaut pour la Suède, où le coût est cité comme l'un des principaux déterminants de la taille de l'échantillon. La Suède indique que le niveau de confiance de ses contrôles aléatoires pour toute année donnée varie entre $\pm 2-4$ pour cent. D'après la réponse obtenue du Royaume-Uni, la taille relativement importante de l'échantillon utilisé dans ce pays (de l'ordre de 6 300 contribuables) permet de détecter une variation de 1.7 pour cent du niveau de conformité d'une année à l'autre pour un intervalle de confiance de 95 pour cent. L'Autriche affiche également un intervalle de confiance élevé (95 pour cent) pour son programme de contrôles aléatoires auprès des entreprises assujetties à la TVA. Néanmoins, il est clair qu'une telle précision est davantage l'exception que la règle.

Méthode d'échantillonnage

- 43 Une majorité de pays utilisent une méthode d'échantillonnage stratifiée pour constituer leurs échantillons aléatoires. Le Tableau 7 récapitule les réponses données à la question 10 du questionnaire d'enquête. Six des neuf pays qui ont répondu à cette question utilisent une méthode stratifiée, deux une méthode simple et un pays (le Royaume-Uni) une méthode mixte – sélection aléatoire simple pour le programme de contrôles auprès des personnes et des sociétés (Individual and Company) et sélection stratifiée pour les contrôles aléatoires auprès des employeurs (Employer).

Tableau 7. Méthode d'échantillonnage

Méthode	Fréquence
Simple	2
Stratifiée	6
Mixte	1

- 44 On parle de sélection aléatoire simple lorsque chaque individu d'une population a les mêmes chances d'être sélectionné. Cependant, les échantillons constitués selon cette méthode risquent de contenir un grand nombre de déclarations similaires (par exemple des déclarations de salariés faiblement rémunérés) qui apportent peu d'éclaircissements sur toute la gamme de problèmes d'indiscipline fiscale. Récemment, l'Irlande a décidé d'abandonner l'approche simple au profit d'une approche stratifiée qui garantit l'inclusion dans l'échantillon d'un certain nombre de personnes à haut revenu. En général, les contribuables à faible revenu ont moins de possibilités de dissimuler une partie de leurs revenus que les contribuables à revenu élevé, qui ont souvent des situations fiscales plus complexes offrant des opportunités d'évasion fiscale.
- 45 En théorie, l'approche stratifiée permet de réduire la taille de l'échantillon pour un niveau de précision statistique donné, le taux d'échantillonnage variant entre les différents groupes de contribuables en fonction des caractéristiques observées de la variance.

Formation et contrôle de la qualité

- 46 La plupart des participants à l'enquête n'ont mis en place aucune procédure de formation ou de contrôle de la qualité particulière pour les contrôles aléatoires. Au contraire, presque tous les pays indiquent que les contrôles sont effectués par le personnel de terrain et que les contrôleurs ne reçoivent pas de formation spéciale. Plusieurs pays notent cependant que la sélection des déclarations et l'analyse des données sont effectuées par un département de recherche ou par le siège.
- 47 Seuls les États-Unis ont mis en place une formation spécialisée pour les contrôleurs participant au NRP. Dans le cadre des études du NRP sur les contribuables individuels (y compris les sociétés unipersonnelles), les contrôleurs de l'IRS reçoivent une formation sur l'utilisation des méthodes de contrôle, la classification des déclarations en fonction du type de contrôle à effectuer (ciblé ou exhaustif) et les procédures d'examen. Les formations durent plusieurs jours. Bien que le NRP ait lancé ses premiers contrôles auprès des entreprises, l'IRS a testé ses méthodes de contrôle et de classification dans le cadre de son programme global de contrôle de la qualité.

3 INCONVÉNIENTS DES CONTRÔLES ALÉATOIRES

- 48 Bien que les contrôles aléatoires présentent de nombreux avantages pour les autorités fiscales (voir le Chapitre 5), ils ne sont pas sans poser de problèmes. Ce chapitre examine certaines difficultés potentielles que les autorités doivent prendre en compte avant de décider de mettre en oeuvre un programme de contrôles aléatoires.

Coûts

- 49 Les participants à l'enquête citent trois catégories de coût susceptibles d'entraver l'adoption des programmes de contrôles aléatoires : les coûts d'opportunité, les coûts de formation et de contrôle de la qualité et les coûts des ressources.

Coûts d'opportunité

- 50 Les coûts d'opportunité désignent les recettes additionnelles qui auraient été perçues si, au lieu de contrôler des déclarations sélectionnées de manière aléatoire, les contrôleurs avaient focalisé leur attention sur des déclarations aux caractéristiques révélatrices d'un manque de conformité important. Déterminer s'il y a lieu d'affecter une portion du temps d'examen total à des contrôles aléatoires revient à effectuer un arbitrage entre gains à court terme et gains à long terme. A court terme, il est probable que les contrôles réduisent le 'rendement' total des inspecteurs. Cependant, à la faveur du changement progressif des comportements en matière de discipline fiscale, les règles existantes de sélection des déclarations peuvent générer un nombre croissant de déclarations non modifiées, d'où une diminution du montant des recettes assurées.

Coûts de formation et de contrôle de la qualité

- 51 Dans la mesure où presque tous les pays ne prennent aucune disposition particulière en matière de formation ou de contrôle de la qualité pour leurs programmes de contrôles aléatoires, ce problème n'est peut-être pas très important. Cependant, le questionnaire ne demandait pas si l'absence de mesures de formation était imputable aux coûts anticipés, y compris les coûts d'opportunité. Ces coûts de formation supplémentaires doivent être planifiés et inclus dans le budget de l'agence. A l'heure actuelle, seuls les États-Unis déclarent supporter des coûts de formation au titre du programme NRP. Cependant, ces coûts ne représentent pas une fraction significative du budget total de l'IRS.

Coûts de ressources

- 52 Ces coûts sont ceux du personnel et des services de soutien requis pour mettre en oeuvre un programme de contrôles aléatoires. Parmi les pays qui ont répondu à

l'enquête, seuls le Canada et les États-Unis ont fourni une estimation approximative du coût en équivalents temps plein (ETP) de la mise en oeuvre d'un tel programme. En 1999, le Canada a consacré 68 ETP (un pour cent environ de l'ensemble des vérificateurs de l'ADRC) au contrôle de 1 344 déclarations fiscales (746 déclarations de travailleurs indépendants et 598 déclarations de GST/HST). Sur ces 68 ETP, 65 correspondent à du personnel de terrain et 3 au personnel chargé de la sélection de l'échantillon, de l'analyse statistique et de la gestion du programme. On peut déduire de ces chiffres qu'un ETP effectuée en moyenne une vingtaine de contrôles aléatoires. Aux États-Unis, on estime que le NRP mobilisera 1 500 ETP (environ sept pour cent de l'ensemble des contrôleurs de l'IRS) pour réunir des données sur un échantillon de 49 251 déclarations individuelles (recouvrant des travailleurs indépendants et des petites entreprises). Cela équivaut à peu près à 33 contrôles aléatoires par ETP. Il est à noter que les États-Unis associent contrôles ciblés et contrôles exhaustifs (et incluent des déclarations de particuliers, qui sont généralement moins complexes à vérifier), ce qui pourrait expliquer l'écart de rendement entre les deux pays. Sur la base de ces deux exemples uniquement, les autres pays devraient tabler sur un coût de 0.03 à 0.05 ETP par déclaration contrôlée. Il faut savoir que ces deux chiffres représentent le coût des ressources durant la première année de mise en oeuvre du programme. On peut supposer que la productivité des contrôleurs augmentera à mesure qu'ils acquièrent de l'expérience.

Actualité des résultats

- 53 Un grand nombre de participants déplorent le long laps de temps qui s'écoule entre le moment où les contrôles aléatoires sont effectués et celui où les résultats sont publiés. La situation du Canada ne se distingue pas de celle des autres pays. L'ADRC a commencé à planifier sa première série annuelle de contrôles aléatoires en 1997 et les a réalisés en 1999. Actuellement (en 2002), l'ADRC analyse et consigne les résultats de l'étude de 1999. Ainsi, entre le démarrage de l'étude et son quasi-achèvement, il s'est écoulé six ans. L'expérience des États-Unis est comparable à celle du Canada. L'examen des déclarations fiscales effectué dans le cadre du TCMP de 1988 a été achevé en 1991 et les résultats publiés pour la première fois en 1994.
- 54 Ce long intervalle qui sépare le démarrage et l'achèvement d'une étude amoindrit l'utilité et la pertinence des résultats. Comme la législation fiscale peut subir d'importantes modifications en quelques années, les problèmes d'indiscipline constatés à une époque peuvent avoir disparu quelques années plus tard. Pour autant que l'on puisse atténuer ce problème en réduisant la taille de l'échantillon ou en consacrant davantage de temps et/ou de personnel à l'analyse des résultats, il est possible de réduire la durée totale d'une étude. Cependant, compte tenu de la nécessité d'effectuer les études sur une ou plusieurs années antérieures, le problème de l'actualité des résultats ne disparaîtra jamais complètement, quelle que soit la manière dont sont menées les études.

Perception du public

- 55 L'expérience montre qu'il existe une forte corrélation positive entre l'ampleur d'un programme de contrôles aléatoires et sa visibilité pour le public. Cela peut avoir des conséquences positives et négatives pour l'administration fiscale. D'un côté, d'après les modèles théoriques d'évasion fiscale, l'augmentation de la probabilité de détection est de nature à améliorer le degré de conformité car les contribuables veulent éviter d'être contrôlés et d'avoir à payer des impôts supplémentaires et des amendes. D'un autre côté, les contribuables peuvent se sentir 'agressés' par un programme de contrôles aléatoires de grande envergure. Sensibles à ces critiques,

les représentants politiques peuvent alors réduire le budget d'exécution de l'administration fiscale à la fois pour les contrôles aléatoires et les contrôles opérationnels.

- 56 Le second de ces scénarios est une description fidèle de ce qui s'est passé aux États-Unis dans les années 90. En 1994, l'IRS a proposé de porter le nombre de déclarations couvertes par le programme TCMP de 50 000 à 150 000. L'objectif de cette extension était d'obtenir des données plus détaillées sur le plan géographique et sectoriel. Toutefois, les législateurs ont craint que ce changement d'échelle ne soit perçu comme une intrusion, et ce facteur, entre autres, a conduit l'IRS à abandonner le projet. La dernière étude TCMP menée auprès des contribuables individuels portait sur l'exercice fiscal 1988.
- 57 L'expérience des États-Unis démontre que la perception du public est un élément déterminant de l'accueil et, à terme, du succès d'un programme de contrôles aléatoires. Le nouveau programme NRP de l'IRS, qui s'efforce d'être le moins intrusif possible, semble avoir atteint cet objectif. Le sénateur Charles Grassley, représentant républicain de l'Iowa et membre du Comité des Finances, a vertement critiqué les programmes de contrôles aléatoires de l'IRS par le passé. Aujourd'hui, il concède que les contrôles aléatoires sont nécessaires, s'appuyant sur l'argument suivant : "Les informations tirées de ces examens permettront à l'IRS de cibler ses ressources limitées sur les contribuables qui ont le plus de probabilités d'être en situation de non-conformité."⁹ Le General Accounting Office (GAO), l'organisme d'investigation du Congrès, a également déclaré : "L'IRS a de fortes chances d'atteindre les objectifs qu'elle a assignés au NRP, à savoir fournir des informations actualisées sur le degré de conformité vis-à-vis de l'obligation de déclaration, y compris des informations sur le taux de conformité global, des données permettant d'actualiser les formules de sélection des déclarations et des informations sur les poches spécifiques de non-conformité. Parallèlement, l'IRS a intégré dans le NRP plusieurs éléments qui devraient répondre à un objectif important qu'il s'est fixé, qui est de minimiser le caractère intrusif du programme et le fardeau supporté par les contribuables dont les déclarations ont été sélectionnées."¹⁰

Acceptation par l'administration

- 58 Outre la perception du public, il est essentiel que le programme de contrôles aléatoires soit accepté par l'administration fiscale même. D'après la réponse envoyée par la Suède, les inspecteurs de ce pays préfèrent effectuer des contrôles 'normaux', perçus comme plus productifs du point de vue des recettes qu'ils génèrent. La plupart des autres pays rapportent des préoccupations similaires, à savoir que les contrôles aléatoires laissent aux inspecteurs moins de temps pour effectuer leur travail 'régulier'.
- 59 Le meilleur moyen de faire accepter les contrôles aléatoires au sein de l'administration fiscale est peut-être d'insister sur les avantages à long terme de la collecte d'informations sur différents groupes de contribuables, laquelle devrait permettre de réduire au minimum le nombre de dossiers 'non modifiés'.

⁹ *Wall Street Journal*, 20 juin 2002.

¹⁰ U.S. General Accounting Office, *New Compliance Research Effort is on Track, But Important Work Remains*, GAO Report 02-769, juin 2002, <http://www.gao.gov/new.items/d02769.pdf>.

Fiabilité des mesures de la conformité

- 60 Enfin, plusieurs pays doutent de l'utilité des mesures de la conformité basées sur les contrôles aléatoires au motif que les inspecteurs ne peuvent pas détecter tous les revenus non déclarés. Si la Suède a interrompu le programme TCMP en 1995, c'est parce que l'aptitude de ses contrôleurs à détecter l'évasion fiscale était trop variable.¹¹ Tenant compte de l'impossibilité, pour ses inspecteurs, de détecter la totalité des revenus, l'administration américaine a élaboré une série de multiplicateurs qui sont appliqués aux différentes sources de revenu non couvertes par des informations tierces.¹² Aux États-Unis, les contrôleurs ne détectent en moyenne qu'un dollar pour 3 dollars non déclarés.
- 61 La petite taille des échantillons utilisés pour la plupart des programmes de contrôles aléatoires (généralement moins de 3 000 dossiers) limite également la possibilité de les utiliser pour suivre l'évolution du phénomène d'évasion fiscale au fil du temps. Même les pays qui ont effectué des enquêtes de relativement grande ampleur (comme les États-Unis) font remarquer que les mesures quantitatives tirées des données collectées n'ont pas pour but d'assurer le suivi dans le temps du phénomène d'évasion. Le Royaume-Uni indique que son programme de contrôles aléatoires est suffisamment sensible pour faire apparaître les variations annuelles de la proportion de déclarations non conformes, mais pas pour suivre des indicateurs tels que le déficit de contrôle ou le déficit fiscal (encore plus large).

¹¹ En 2001, la Suède a effectué des contrôles aléatoires restreints ciblés sur des thèmes spécifiques auprès des entreprises.

¹² Voir Internal Revenue Service, *Federal Tax Compliance Research: Individual Income Tax Gap Estimates for 1985, 1988, and 1992*, IRS Publication 1415 (Rev. 4-96), Washington, D.C., 1996.

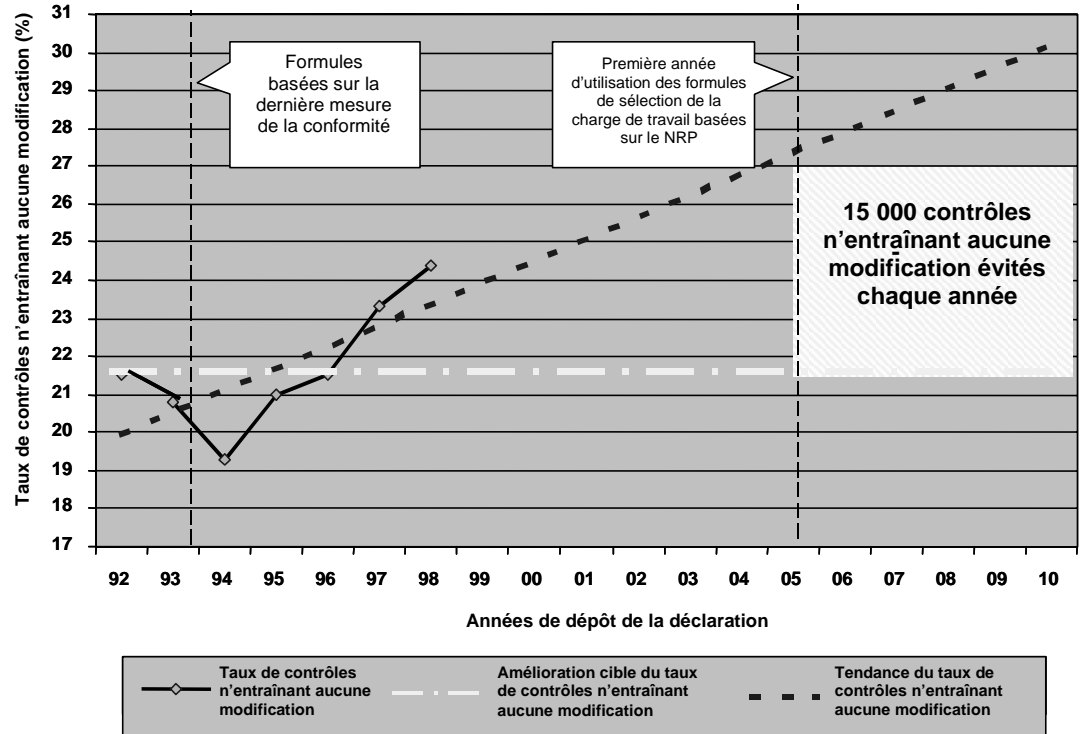
4 AVANTAGES DES CONTRÔLES ALÉATOIRES

- 62 Malgré leurs défauts, les programmes de contrôles aléatoires présentent plusieurs avantages pour les autorités fiscales. Ce chapitre décrit leurs nombreux atouts et montrent de quelle manière elles peuvent appuyer un programme exhaustif d'amélioration de la conformité.

Amélioration de l'identification des risques

- 63 Comme on l'a indiqué précédemment, de nombreux pays de l'OCDE utilisent les contrôles aléatoires pour valider et actualiser les systèmes de sélection des déclarations. Se disent dans ce cas : l'Autriche, l'Australie, le Canada, l'Irlande, la Suède, le Royaume-Uni et les États-Unis. En vérifiant continuellement leur capacité à identifier les contribuables à risque élevé, les autorités fiscales de ces pays font en sorte que leurs contrôles opérationnels ciblent les contribuables effectivement les moins disciplinés.
- 64 Aux États-Unis, les conséquences de la non-actualisation du système de sélection des déclarations commencent à se faire fortement ressentir. Comme le montre la Figure 1, le pourcentage de contrôles opérationnels n'aboutissant à aucune modification augmente depuis quelques années. Cette tendance tient notamment au fait que le système de sélection des déclarations DIF s'appuie sur les données du TCMP de 1988. Bien que l'administration s'efforce d'ajuster les formules du système DIF en fonction de l'inflation et d'autres changements structurels de l'économie, ces ajustements ne peuvent prendre en compte 15 années de changements au niveau de la législation fiscale et des caractéristiques et comportements des contribuables. En actualisant le système DIF sur la base des résultats du NRP, l'IRS escompte faire baisser le nombre de contrôles n'aboutissant à aucune modification de 15 000 unités par an à partir de 2005. Cela permettra de réduire le nombre des contrôles longs et coûteux (pour l'administration comme pour le contribuable) effectués auprès des contribuables en situation de conformité et de réorienter les maigres ressources administratives sur les contribuables les moins disciplinés.

Figure 1. Objectif du NRP : réduire le nombre de contrôles opérationnels n'aboutissant à aucune modification



Amélioration de l'affectation des ressources

65 En plus de leur faculté d'améliorer la productivité des contrôleurs (en termes de rendement par dossier contrôlé), les contrôles aléatoires peuvent aider les administrations à cerner de nouveaux types de structures organisationnelles et de mesures d'exécution, à même d'apporter des réponses plus adaptées à des problèmes de conformité particuliers. Par exemple, le nouveau système de déclaration de transactions en espèces mis en oeuvre en Australie à la suite du programme PBA montre comment une meilleure compréhension des causes de l'évasion fiscale peut conduire à l'adoption de mesures d'exécution différents des recours traditionnels. Aux États-Unis, l'IRS a développé le modèle Post of Duty (POD), qui s'appuie sur une mesure de la discipline fiscale (entre autres paramètres) pour déterminer l'emplacement des futurs centres d'information et de service aux contribuables. Autre application de recherche de l'IRS, le Strategic Compliance Planning Model (SCPM) est un modèle complexe de recherche sur les opérations qui a pour objectif d'aider les gestionnaires de l'IRS à allouer leur budget de mise en oeuvre entre divisions opérationnelles, activités, fonctions d'exécution (agent de recouvrement, percepteur, etc.) et sites. Le SCPM se concentre sur les résultats des entreprises – les programmes de l'IRS et les domaines d'intervention qui sont sources d'effets connus et mesurables sur les recettes, et dans lesquels l'IRS sait sur quoi se concentrer. Pour utiliser le SCPM, l'IRS doit être en mesure de catégoriser sa charge de travail de manière à pouvoir hiérarchiser les recettes émanant de différentes sources. Pour classer sa charge de travail sur la base des recettes attendues, le SCPM utilisera les données issues des contrôles aléatoires du NRP, qui remplaceront les données basées sur l'ancien TCMP et les résultats des contrôles opérationnels.

Obtention de résultats statistiquement valides

- 66 Un autre avantage important des contrôles aléatoires réside dans la production de données scientifiquement valides qui peuvent aider à préserver l'intégrité des systèmes de sélection des déclarations, à évaluer l'impact des programmes d'amélioration du degré de conformité et à appuyer les demandes de ressources supplémentaires exprimées par les administrations fiscales. Ces avantages ont à leur tour plusieurs retombées positives. Premièrement, l'obtention de données scientifiquement avérées devrait renforcer la confiance du public dans le processus de sélection des déclarations. Au bout du compte, s'ils ont l'impression d'être traités équitablement, les contribuables devraient devenir plus disciplinés. Deuxièmement, les mesures de la conformité basées sur les données issues des contrôles aléatoires peuvent être utilisées pour mesurer l'efficacité des programmes d'amélioration de la conformité. Même s'il faut garder à l'esprit les limites des échantillons aléatoires de petite taille, les mesures quantitatives livrées par les procédures de contrôles aléatoires donnent aux administrateurs des informations qui leur permettent de prendre des décisions en meilleure connaissance de cause. Troisièmement, lorsque les résultats des programmes de contrôles aléatoires servent à développer et actualiser les systèmes de sélection des déclarations, l'administration devrait disposer d'arguments plus solides pour justifier le montant des recettes recommandé à l'issue d'un contrôle opérationnel en cas de plainte d'un contribuable. Pour illustrer cet avantage, on peut citer une étude récente menée aux États-Unis sur les pourboires dans la restauration. A partir d'un échantillon de pourboires basés sur des transactions par carte de crédit, l'IRS a élaboré une méthodologie qui lui permet de déterminer si les restaurants ont payé suffisamment d'impôts sur les salaires compte tenu de leurs recettes brutes déclarées (chiffre d'affaires). L'IRS a réussi à défendre sa méthodologie lors de plusieurs actions en justice.

Information sur les activités commerciales des nouveaux segments du marché

- 67 Il peut être utile, de temps à autres, d'effectuer des contrôles aléatoires auprès des secteurs émergents de l'économie pour savoir comment ces entreprises fonctionnent. Les résultats obtenus peuvent être mis à profit pour élaborer des manuels sur les techniques de contrôle à l'attention des nouveaux agents de recouvrement et contrôleurs fiscaux. Par exemple, le volume croissant de transactions commerciales effectuées sur Internet pourrait inciter les autorités fiscales à lancer un programme de contrôles aléatoires auprès des sites de vente par Internet pour identifier les sources de revenus et les types de dépenses de ces entreprises et déterminer si elles se conforment à leurs obligations fiscales.
- 68 Le programme de contrôles du PBA en Australie est un exemple de ce type d'utilisation. Le programme PBA a été conçu pour fournir à l'Australian Taxation Office des informations sur le comportement fiscal de 146 secteurs couvrant environ 50 pour cent des petites et moyennes entreprises assujetties à l'impôt. Plus de 3 800 contrôles de ciblage ont été effectués entre 1988 et 1994 dans le cadre de ce programme. Pour chaque secteur, l'échantillon comportait une trentaine de déclarations. Ce chiffre a été choisi davantage pour donner des indications générales sur les problèmes d'indiscipline fiscale et leurs causes que pour fournir une indication fiable du niveau de non-conformité. En fait, l'objectif central du programme PBA était de renseigner l'administration sur le mode de fonctionnement de ces secteurs et sur le meilleur moyen de lutter contre les problèmes spécifiques identifiés.

Effets indirects (ou "d'entraînement") sur le comportement des contribuables

- 69 De l'avis de nombreux experts, les contribuables ont tendance à surestimer l'augmentation de la probabilité de détection correspondant à un léger changement du taux de contrôles. Néanmoins, il est extrêmement difficile de quantifier ces effets "indirects" ou "d'entraînement" des activités d'exécution. Plusieurs études ont tenté de mesurer les effets indirects des contrôles mais leurs résultats sont mitigés. Tauchen, Witte et Beron (1989) ont effectué une étude transversale basée sur les données TCMP de 1979 et conclu que l'impact des contrôles était faible dans le meilleur des cas. S'appuyant sur des données de panel portant sur la période 1977-1986 et collectées à l'échelle des états, Dubin, Graetz et Wilde (1990) sont parvenus à la conclusion que les contrôles exerçaient un effet dissuasif significatif. Erard (1992) a examiné l'influence des contrôles fiscaux sur le comportement des contribuables une année plus tard, en se servant de données de l'IRS sur des contribuables qui avaient subi un contrôle opérationnel une année et avaient – purement par hasard – été soumis à un contrôle au titre du TCMP deux années plus tard. Il n'a recueilli aucune donnée démontrant avec certitude une amélioration du comportement des contribuables contrôlés. Enfin, Plumley (1996) a essayé de quantifier l'impact d'un ensemble d'activités d'exécution et de service aux contribuables de l'IRS, y compris des contrôles fiscaux, des enquêtes au pénal, des recoupements de sources d'informations et l'aide à la rédaction des déclarations fiscales. A l'instar de Dubin, Graetz et Wilde (1990), Plumley a utilisé des données de panel recueillies à l'échelle des états pour la période 1982-1991. Comme eux, il a noté un effet dissuasif indirect important exercé par les contrôles.

5 ÉTUDES DE CAS

- 70 Ce chapitre passe en revue les programmes de contrôles aléatoires du Canada, de l'Irlande, du Royaume-Uni et des États-Unis. L'objectif de ces études de cas est d'apporter au lecteur des précisions supplémentaires sur la manière dont ces programmes sont mis en oeuvre dans les différents pays et sur l'expérience recueillie par ces derniers.

Le programme de vérification au hasard de l'Agence des douanes et du revenu du Canada¹³

Introduction

- 71 L'Agence des douanes et du revenu du Canada (ADRC) effectue des vérifications aléatoires auprès des petites et moyennes entreprises par le biais de son programme de vérifications aléatoires. Ce programme a vocation à recueillir des informations sur la conformité des petites et moyennes entreprises avec la législation sur les taxes administrées par l'ADRC. Les principales taxes administrées par l'ADRC sont la taxe sur les produits et services (TPS)/taxe de vente harmonisée (TVH), une taxe sur la valeur ajoutée administrée pour le compte de l'État fédéral et de certaines provinces. Les entreprises retenues pour le programme de vérifications aléatoires sont sélectionnées par le biais de méthodes d'échantillonnage statistiques. L'ADRC recueille et analyse des informations détaillées sur l'indiscipline fiscale (par exemple, les détails des évaluations d'impôt, les raisons de l'indiscipline fiscale). Le budget du programme de vérifications aléatoires a été limité à un maximum de 80 équivalents temps plein (ETP) ou personnes-années. L'utilisation effective s'est montée à environ 70 ETP annuels. Chaque année, l'ADRC effectue entre 1 500 et 2 000 vérifications aléatoires.

Utilisations des vérifications aléatoires

Mesure de la conformité

- 72 Les informations obtenues par le biais de ces vérifications peuvent servir à estimer les taux de conformité au sein des populations sondées et livrer des enseignements utiles sur le phénomène d'indiscipline. Elles nous permettront également de comparer les taux de conformité de différents segments de la population et de suivre leur évolution dans le temps.

¹³ Rebaptisée depuis Agence du revenu du Canada suite au transfert, en décembre 2003, de la responsabilité de l'administration des douanes vers une autre agence.

Sélection

- 73 Amélioration des systèmes d'évaluation des risques – les informations recueillies par le biais du programme de vérifications aléatoires servent à valider et affiner les systèmes automatiques d'évaluation des risques.
- 74 Établissement de profils – en effectuant ses vérifications aléatoires à l'échelle des secteurs, l'ADRC recueille des informations sur des groupes de population spécifiques qui lui permettent d'affiner ses stratégies et programmes de vérification.

Justification des ressources

- 75 Les résultats du programme de vérifications aléatoires donnent des informations sur les taux de conformité et leurs tendances qui peuvent étayer les demandes de ressources supplémentaires de l'ADRC ou lui indiquer comment réaffecter les ressources existantes pour optimiser sa capacité d'améliorer le niveau de conformité.

Changements d'orientation des politiques

- 76 L'analyse des résultats obtenus au terme de la première année du programme est presque terminée. Lorsque ces données et celles des années suivantes auront été complètement analysées, certaines politiques de l'ADRC pourront être reconsidérées.

Comportement des contribuables

- 77 Certaines informations détaillées obtenues grâce au programme de vérifications aléatoires donneront à l'ADRC des indications utiles sur le comportement des contribuables. Par exemple, les vérificateurs doivent attribuer un code à chaque cas de redressement fiscal pour identifier le motif de l'infraction (intentionnelle de la part du contribuable, intentionnelle de la part du préparateur de la déclaration, de nature technique, dû à l'ignorance, etc.).

Aspects méthodologiques

Types de vérification aléatoire

- 78 Toutes les vérifications aléatoires sont exhaustives. Cependant, comme pour toute procédure de contrôle, le vérificateur doit se servir de son bon sens et de son intuition professionnelle pour déterminer l'ampleur des tâches à effectuer dans chaque domaine. Il est demandé aux vérificateurs de ne pas s'en tenir à l'examen des comptes et des pièces justificatives. Lorsque les comptes semblent suspects et/ou que le train de vie apparent du contribuable est sans rapport avec le niveau de recettes indiqué, les inspecteurs utilisent des méthodes indirectes ou mènent leurs enquêtes.

Méthode d'échantillonnage

- 79 Pour constituer son échantillon, l'ADRC utilise le savoir-faire de ses ressources statistiques internes. Sur la base des exigences définies par les gestionnaires du programme de vérifications aléatoires, le statisticien constitue son échantillon à partir de la base de clients de l'ADRC en appliquant une méthode d'échantillonnage stratifiée. La population est stratifiée par secteur d'activité et par gamme de

revenus. Les dossiers à vérifier sont sélectionnés dans chaque strate. Chaque dossier représente une moyenne pondérée de la population sous-jacente.

- 80 Le plan de sondage annuel de l'ADRC couvre normalement un ou deux groupes de population. Les niveaux de précision et de confiance souhaités pour la population totale déterminent la taille de l'échantillon pour chaque groupe de population. L'agence s'efforce également d'atteindre un niveau de précision raisonnable pour les sous-catégories de population, même si ses tentatives dans ce sens sont limitées par le coût des vérifications et le manque de ressources.
- 81 Les quatre séries de vérifications aléatoires effectuées par l'ADRC ont porté sur des échantillons de taille et de couverture sectorielle différentes. Le Tableau 8 ci-dessous donne un court descriptif des populations sélectionnées pour chaque année du programme.

Tableau 8. Description de la population échantillonnée pour les vérifications aléatoires par année de programme

Année du programme	Description de la population concernée
1999 (première année du programme de vérifications aléatoires)	L'échantillon comprenait : <ul style="list-style-type: none"> • 746 déclarations de revenus de travailleurs indépendants du secteur des services aux entreprises, et • 598 déclarations de TPS/TVH sélectionnées dans le secteur des services aux entreprises.
2000	L'échantillon comprenait : <ul style="list-style-type: none"> • 503 déclarations d'impôt sur les sociétés sélectionnées dans le secteur des services aux entreprises, et • 838 déclarations de TPS/TVH sélectionnées dans l'ensemble des 18 secteurs d'activité.
2001	L'échantillon comprenait : <ul style="list-style-type: none"> • 2 200 déclarations de revenus de travailleurs indépendants de tous les secteurs d'activité.
2002 (pas encore terminé)	L'échantillon comprenait : <ul style="list-style-type: none"> • 1 095 déclarations d'impôt sur les sociétés sélectionnées dans tous les secteurs d'activité.

Contrôle de la qualité

- 82 Les vérifications aléatoires ne sont soumises à aucun contrôle de qualité particulier. Toutes sont effectuées dans le cadre de la charge de travail normale fixée pour les programmes de vérification de la conformité. Elles doivent donc satisfaire les mêmes normes que l'ensemble des vérifications effectuées au titre des autres programmes. Toutes les vérifications sont soumises aux Examens de l'assurance de la qualité, menés sur une sélection de vérifications pour évaluer la qualité de ces activités à l'aune de normes établies. Dans l'avenir proche, les vérifications aléatoires devraient être soumises à un examen spécial relevant du Programme d'assurance qualité interne de l'ADRC.
- 83 Pour ces vérifications, néanmoins, les vérificateurs doivent remplir des formulaires supplémentaires donnant des informations sur les redressements spécifiques effectués. Des formulaires distincts ont été élaborés pour chaque type d'impôt – TPS/TVH, impôt sur le revenu des personnes et impôt sur les sociétés. La première

page donne l'identité et le profil de l'entreprise. Les pages suivantes contiennent des informations sur les redressements effectués par type de redressement (par exemple, types de revenu ou de dépense ajustés). Chaque redressement est codifié en fonction de la nature de l'infraction relevée, par exemple faute intentionnelle, erreur d'écriture ou ignorance. Pour donner une image complète de la situation en matière de discipline fiscale, tous les redressements sont consignés, même lorsque les montants sont faibles et qu'aucun redressement n'est appliqué.

- 84 Les agences locales vérifient que les formulaires sont correctement remplis puis les envoient au siège de l'ADRC. Les agents en charge des vérifications aléatoires effectuent alors un examen approfondi pour s'assurer que les données sont complètes et exactes et procèdent à des rapprochements entre les formulaires et les rapports de vérification. Lorsqu'un dossier est incomplet, les examinateurs cherchent à en déterminer la raison pour que le plus grand nombre possible d'entreprises sélectionnées soient contrôlées.

Valeur/avantages

- 85 Les vérifications aléatoires aident l'ADRC à affiner ses systèmes automatiques d'évaluation des risques. A l'issue des premiers résultats du programme (1999), l'agence a analysé un échantillon de vérifications caractérisées soit par un impôt ou une taxe à risque élevé et une évaluation faible soit par un impôt ou une taxe à risque faible et une évaluation élevée et a élaboré 11 recommandations pour le développement ou l'amélioration de différents aspects des vérifications (les critères de risque) dans nos systèmes automatiques d'évaluation des risques. Comme le programme de vérifications aléatoires de cette année portait sur un secteur particulier, les ajustements identifiés pour affiner le processus de vérification concernaient les entreprises de ce secteur.
- 86 En ciblant les vérifications aléatoires sur un secteur particulier, l'ADRC pourra réunir un volume de données suffisant pour cerner le profil de secteurs spécifiques et affiner ses méthodologies d'évaluation des risques de manière à tenir compte des différences sectorielles. Ce faisant, elle sera en mesure d'identifier plus précisément les risques associés à certains dossiers spécifiques en comparaison des risques présentés par des entreprises similaires du même secteur.
- 87 En comprenant pourquoi les vérifications amènent à des redressements, l'ADRC pourra élaborer des stratégies appropriées pour améliorer le niveau de conformité, par exemple en modifiant les formulaires, les instructions et les informations aux contribuables, en intensifiant les activités de vérification et d'exécution, etc.
- 88 A l'heure actuelle, l'ADRC analyse et consigne les résultats de la première année du programme de vérifications aléatoires. Le processus d'analyse a posé un certain nombre de problèmes (voir ci-dessous). C'est pourquoi l'agence n'a encore publié aucune estimation du niveau d'indiscipline fiscale.

Points négatifs/défis

- 89 Compte tenu du petit nombre de vérifications aléatoires effectuées chaque année, la perception du public n'a pas été un problème pour l'ADRC.
- 90 L'ADRC a éprouvé quelques difficultés à formuler une définition adéquate de la conformité technique car elle ne considère pas tous les redressements effectués comme résultant d'une situation de non-conformité. Pour mesurer le degré de non-conformité d'un client, elle se réfère donc à des valeurs seuils individuelles.

- 91 L'ADRC administre plusieurs impôts et taxes (par exemple, l'impôt sur le revenu et les taxes sur les produits). Ainsi, les impôts dus par les clients sont calculés de manières très diverses. Il est donc difficile d'effectuer des comparaisons pertinentes entre les degrés de non-conformité technique de ces différentes populations.
- 92 L'ADRC a également eu du mal à faire adhérer son personnel de terrain au programme de vérifications aléatoires. Comme ce programme sélectionne les entreprises à contrôler à l'aide d'une méthodologie d'échantillonnage aléatoire, le montant des impôts évalués et des recettes recouvrées à l'issue de ces vérifications peut être inférieur à celui que permettent d'atteindre les vérifications ciblées de nos programmes réguliers. Par conséquent, il est nécessaire de 'vendre' le programme au personnel de terrain en insistant sur le fait que son avantage réside dans les informations détaillées qu'il génère et non sur les recettes qu'il permet de récupérer immédiatement. De plus, il est difficile d'expliquer l'intérêt du programme dans la mesure où il faut beaucoup de temps pour analyser et publier les résultats de ces vérifications.
- 93 Comme les données consignées sur les formulaires posaient quelques problèmes, il a fallu effectuer un travail de suivi et apporter des corrections. D'un point de vue administratif, il n'a pas été facile de rassembler les données et de les transmettre au siège avec toutes l'efficacité et l'exactitude voulues. L'ADRC continue de chercher de nouveaux moyens de rendre cet aspect du programme plus efficace et d'améliorer l'intégrité des données.
- 94 Comme cela a déjà été indiqué dans la rubrique 'Méthode d'échantillonnage' (paragraphe 79-81 ci-dessus), les entreprises sont sélectionnées selon une méthode d'échantillonnage stratifiée. Cependant, compte tenu des inexactitudes et des limites des systèmes d'information de l'ADRC (certaines entreprises ne sont pas classées dans le bon secteur par exemple), certaines entreprises ne font en réalité pas partie de la strate dans laquelle elles ont été sélectionnées. Ces erreurs ont rendu plus complexes l'interprétation des résultats et la détermination des estimations sur la population, des niveaux de confiance, etc.

Le programme de contrôles aléatoires de l'Irlande

- 95 En Irlande, le programme de contrôles aléatoires est en place depuis 1993. L'expérience montre que ces contrôles présentent plusieurs avantages pour l'administration, tels que :
- la possibilité d'identifier les impôts à risque qui ne sont pas détectés par les autres programmes de contrôle ;
 - la possibilité de vérifier l'efficacité des procédures de sélection des autres programmes en comparant leurs résultats avec ceux du programme aléatoire ;
 - la sensibilisation des contribuables et des agents au fait que n'importe quel contribuable peut être contrôlé, quels que soit son chiffre d'affaires, son secteur d'activité, sa profession, le montant des impôts payés, etc. Cette prise de conscience prédispose la population à la discipline fiscale. Il semble, d'après de nombreuses données, que le programme de contrôles ait un effet globalement positif sur le comportement des contribuables n'ayant pas été contrôlés.

- 96 En Irlande, les activités de contrôle sont axées sur des groupes de secteurs et de professions spécifiques. Ces groupes sont les suivants :
- construction et promotion immobilière;
 - agriculture et agro-industrie ;
 - professions libérales ;
 - services financiers ;
 - entreprises manufacturières et principales entreprises de commerce de détail ;
 - transport et industries légères ;
 - hôtels, débits de boisson et services ;
 - commerces de gros et de détail ;
 - personnes percevant des revenus de placements et de loyers.
- 97 L'expérience montre que la connaissance des entreprises obtenue par la spécialisation est essentielle pour maximiser les capacités de détection de l'évasion fiscale. Dans le cadre de leur travail, les inspecteurs accumulent des informations sur les pratiques commerciales et sur les risques d'indiscipline fiscale associés qui confèrent une valeur supplémentaire au processus de contrôle.
- 98 Le programme de vérifications aléatoires court depuis neuf ans. Néanmoins, son rendement potentiel a été faible jusqu'à présent. Cela tient au fait qu'une proportion élevée de contribuables travaillant à leur compte est représentée par des personnes exerçant une activité de petite envergure ou à temps partiel, telles que les agriculteurs, les entreprises unipersonnelles non agricoles et les pensionnés qui perçoivent des loyers et/ou des revenus de placements. A cause de cette caractéristique et du petit nombre de vérifications aléatoires effectuées, il est difficile d'extrapoler les résultats à la population entière des contribuables. Cela ne fait d'ailleurs pas partie des objectifs assignés au programme lorsqu'il a été lancé. De même, comme relativement peu de contrôles aléatoires ont été effectués par le passé, il n'a jamais été question d'utiliser les résultats pour calculer le déficit fiscal ou le déficit de contrôle.
- 99 Pour résoudre les problèmes évoqués ci-dessus, il a été décidé de modifier le programme de vérifications aléatoires en 2001,
- en portant le taux de contrôles aléatoires de 2 % de l'ensemble des contrôles en 2001 à 6 % en 2002 ;
 - en sélectionnant une fraction des dossiers dans des catégories de revenu particulières.
- 100 En portant le taux de contrôles aléatoires à 6 %, il sera possible de stratifier les dossiers sélectionnés par grandes catégories de taille et de type de dossier. Les résultats du programme serviront à mesurer l'efficacité des systèmes de sélection ciblés et aideront à la mesure de l'activité économique souterraine.
- 101 Dans l'ensemble, le programme de contrôles aléatoires est perçu comme un complément des autres programmes qui peut renforcer les informations issues de ces derniers.
- 102 L'Irlande s'efforce en permanence d'améliorer ses procédures d'évaluation des risques de manière à réduire le nombre de contrôles à rendement nul. L'un des avantages du programme de contrôles aléatoires est qu'il permet d'étalonner les

résultats obtenus par rapport à ceux du programme de sélection ciblé. Cela a deux conséquences :

- le programme garantit aux procédures de sélection une certaine efficacité ; et
- il facilite l'identification des problèmes émergents dans certains secteurs/professions qui n'ont pas encore été soumis à un grand nombre de contrôles et qui ne seraient peut-être pas sélectionnés selon des critères de sélection normaux.

- 103 Le programme de contrôles aléatoires peut donc donner des résultats intéressants et a d'ailleurs conduit les autorités à examiner certains aspects que les techniques ciblées n'auraient pas permis de détecter. Ce faisant, il contribue à améliorer les techniques de sélection des dossiers.
- 104 Le programme de contrôles a par ailleurs permis de mieux cerner le profil de certains secteurs et professions. Grâce à ces profils, les inspecteurs comprennent comment ces entreprises fonctionnent et savent à quelles rubriques particulières ils doivent s'intéresser lorsqu'ils contrôlent les revenus. Ces profils sont régulièrement actualisés et sont considérés comme un outil de formation très utile. A partir des informations issues des contrôles aléatoires, l'administration peut actualiser ses profils ou établir de nouveaux profils pour ces entreprises.
- 105 Chaque année, un certain nombre de dossiers ayant été vérifiés 4 ou 5 ans auparavant et ayant donné lieu à un redressement sont vérifiés de nouveau. L'expérience montre qu'au sein d'une certaine catégorie de contribuables, les personnes qui ont été contrôlées une fois acquièrent la conviction (erronée) qu'elles ne pourront pas être contrôlées avant longtemps, voire qu'elles ne le seront plus jamais. Cette perception peut bien entendu avoir des effets négatifs sur le comportement des contribuables. Le programme de revérifications a pour but d'éviter ces effets en s'assurant que les contribuables fautifs se conforment bien à leurs obligations fiscales. Le programme de contrôles aléatoires renforce l'efficacité du programme de revérifications. Pour nous, il est nécessaire et utile de pouvoir resélectionner dans le cadre des programmes de revérifications et de contrôles aléatoires un contribuable ayant déjà été contrôlé une fois et déclaré fautif pour déterminer quels types de contribuables sont les plus sujets à l'indiscipline fiscale.
- 106 L'un des avantages de l'ensemble des programmes de contrôle est de donner des informations de retour sur les changements législatifs ou de politique qui peuvent s'avérer nécessaires pour améliorer l'efficacité de nos contrôles en général. L'une des conclusions livrées par les programmes ciblés et aléatoires (qui illustre clairement la fonction complémentaire de ces derniers) est qu'il était nécessaire de réviser le Code de pratique pour les procédures de contrôle. C'est ainsi qu'a été adopté cette année un nouveau Code de pratique qui présente des changements substantiels au niveau du fonctionnement des mécanismes de divulgation volontaire et de modération des amendes.
- 107 Le programme de vérifications aléatoires a fourni des informations utiles sur un autre aspect encore, à savoir l'efficacité des programmes de vérifications vis-à-vis des cas de récidive. D'après les résultats de l'ensemble des programmes de vérifications, continuer à contrôler les contrevenants récidivistes n'est pas la stratégie la plus efficace. Il y aurait lieu d'adopter une autre approche. Le nouveau Code de Pratique décrit la marche à suivre pour traiter ces cas, par exemple transmettre le dossier à la Division des poursuites.
- 108 Le programme de vérifications aléatoires est pris très au sérieux. Néanmoins, les autorités reconnaissent que la population fiscale comprend une grande proportion de dossiers de petite taille, et donc que la probabilité de sélectionner ce type de

déclaration est plus élevée. Il s'agit là, selon elles, du principal défaut du programme. Toutefois, avec le changement des critères de sélection en 2001, ce problème devrait disparaître.

Le programme de contrôles aléatoires du Royaume-Uni pour les contribuables évaluant eux-mêmes leur impôt sur le revenu

- 109 Neuf millions d'individus au Royaume-Uni reçoivent une déclaration de revenus. Ils incluent des travailleurs indépendants et d'autres personnes dont la situation fiscale est complexe. Le régime d'auto-évaluation de l'impôt sur le revenu (Income Tax Self Assessment, ITSA) est entré en application en avril 1997. L'introduction de l'ITSA a été l'occasion d'effectuer des contrôles aléatoires pour la première fois auprès de particuliers. Le programme a été conçu pour répondre à quatre objectifs :
- assurer un minimum de discipline au sein de la population concernée par l'ITSA ;
 - fournir des mesures de l'indiscipline fiscale ;
 - faciliter les recherches visant à améliorer la compréhension des populations clientes et des risques existants – et donc améliorer l'évaluation des risques ;
 - tester les hypothèses existantes sur le niveau de conformité au sein de différents groupes de population.
- 110 Pour atteindre ces objectifs, l'administration sélectionne quelque 6 800 contribuables chaque année pour les soumettre à un contrôle aléatoire.

Mesure de la conformité

- 111 Le programme d'enquêtes aléatoires mené au titre du régime ITSA produit des mesures de la probabilité pour un contribuable d'être en situation de non-conformité. Compte tenu de la taille de l'échantillon – 6 800 dossiers – l'estimation de la probabilité de non-conformité est précise (+/- 1% d'exactitude). Par ailleurs, cet échantillon est suffisamment important pour produire des estimations de la conformité pour les principales catégories de contribuables soumis à l'ITSA. Le Tableau 9 reproduit nos estimations des niveaux de conformité pour les déclarations de 1997/8.

Tableau 9. Estimations du rendement par type de contribuable soumis au régime ITSA

Type de contribuable	Proportion de contrôles terminés par niveau de rendement (%)				
	£0	£1 - 250	£251 - 500	£501 - 1000	£1001+
Entrepreneur individuel	51	14	10	8	17
Employé	80	11	4	3	3
Retraité	88	7	2	1	2
Directeur	82	9	3	3	3
Autres	77	8	7	4	5
Associé	53	7	10	8	22
Total	68	11	6	5	10

- 112 A partir de l'échantillon, on obtient une estimation monétaire globale du niveau d'indiscipline fiscale. Néanmoins, l'IRD a constaté que les estimations monétaires de l'indiscipline étaient très sensibles à la valeur des redressements les plus importants. Cela signifie que l'estimation n'est pas très précise. Mais cela peut aussi signifier que l'estimation projetée de l'impôt à risque peut fluctuer considérablement au cours du programme à mesure qu'un nombre croissant d'enquêtes aboutissent – inévitablement, les dossiers présentant les infractions les plus graves prennent davantage de temps aux enquêteurs. S'agissant des déclarations de 1997/98, l'IRD a estimé le montant de l'impôt à risque à 2.5 milliards de GBP (+/-9 %). Ce montant est supérieur aux estimations antérieures du programme, qui ressortaient à 1.8 milliard de GBP (+/-10 %), et confirme qu'il faut interpréter les données sur l'impôt à risque avec la plus grande prudence. Les mesures du pourcentage de contribuables en situation de non-conformité sont beaucoup plus stables et fiables.
- 113 Il est important de comprendre ce que les programmes d'enquêtes aléatoires mesurent. Il ne s'agit pas du déficit fiscal dans la mesure où (i) ces enquêtes ne couvrent que les contribuables déclarés et (ii) où les enquêtes ne permettent pas de déceler tous les cas d'indiscipline. Soucieux de cette nuance, l'IRD utilise le terme "déficit de contrôle" pour décrire les cas d'indiscipline mis à jour par les enquêtes aléatoires.
- 114 Des pressions croissantes s'exercent sur l'IRD pour qu'il génère des mesures des performances basées sur les produits. Du point de vue de la conformité, cela signifie que dans le cadre des Accords de service public (Public Service Agreements) négociés avec le Trésor, l'IRD ne peut plus utiliser simplement les mesures de performances basées sur les résultats des enquêtes ciblées. Il doit désormais mesurer le produit de ses travaux sur la conformité. Le programme de contrôles aléatoires donne une mesure statistiquement défendable du produit de nos travaux sur la conformité.

Les contrôles aléatoires menés au titre de l'ITSA en tant que moyen d'améliorer l'évaluation des risques

- 115 Les données issues du programme de contrôles aléatoires facilitent la sélection des dossiers à plusieurs titres :
- amélioration des systèmes d'évaluation des risques ;
 - identification des problèmes ;
 - fourniture de repères à l'aune desquels on peut évaluer la qualité de la sélection des dossiers pour les contrôles ciblés.

116 L'IRD utilise les résultats du programme de contrôles aléatoires lié au régime ITSA pour améliorer l'identification des risques et répercuter les informations obtenues sur les systèmes et programmes d'évaluation des risques. Pour ce faire, il procède de différentes manières, telles que :

- **L'analyse des niveaux de conformité par sous-groupes de population** : Les sous-groupes peuvent être générés à l'aide d'une analyse descendante (le secteur du bâtiment, par exemple) ou de techniques statistiques telles que l'analyse par grappes. L'IRD compare alors les niveaux de risque obtenus pour chaque groupe à l'issue des contrôles aléatoires d'une part et les résultats des systèmes d'évaluation des risques et les niveaux de couverture des enquêtes ciblées d'autre part. Dans le cas des travailleurs indépendants, cette approche a entraîné la modification du système de règles d'évaluation des risques appliqué à l'ensemble des déclarations et permis d'identifier des problèmes qui auraient probablement échappé au système d'évaluation des risques normal – par exemple les déclarations qui ont été adaptées pour échapper aux ratios des tests standard.
- **L'identification de règles générées statistiquement qui prédisent l'identité des contribuables à risque élevé** : L'IRD se sert de la technique statistique de l'induction de règles pour élaborer des règles d'identification des contribuables à risque élevé au sein de l'échantillon aléatoire de travailleurs indépendants. Ces règles ont été employées par l'administration centrale pour sélectionner certains contribuables en vue de les soumettre à une enquête. Les règles générées, faciles à interpréter, peuvent être utilisées par les inspecteurs pour interroger la population de contribuables. Ce mode de génération de règles peut donc être perçu comme un moyen de diffuser les bonnes pratiques concernant l'utilisation de l'outil d'interrogation.

117 L'analyse des contrôles aléatoires a mis en évidence des problèmes d'indiscipline spécifiques. Par exemple, les analystes de l'IRD qui ont examiné les résultats des contrôles aléatoires ont noté un schéma récurrent dans les déclarations des travailleurs indépendants qui inscrivent l'ensemble de leurs dépenses professionnelles dans la rubrique "autres" dépenses du compte de profits et pertes. Les contrôles aléatoires ont en effet montré que cette catégorie de travailleurs indépendants était celle qui affichait le taux de déclarations corrigées le plus élevé. Des recherches qualitatives sont en cours pour mieux cerner la constitution et le comportement de ce groupe particulier.

Les contrôles aléatoires en tant que sources de renseignements sur le comportement des contribuables

118 Les données issues des contrôles aléatoires fournissent une base solide à partir de laquelle il est possible d'élaborer ou confirmer diverses théories sur le comportement des contribuables. Au niveau le plus élémentaire, ces données ont été utilisées pour tester des hypothèses sur les niveaux de conformité de différents groupes. L'échantillon aléatoire est également employé pour étudier les relations entre la discipline fiscale et l'attitude vis-à-vis de l'administration fiscale et de l'impôt. Au vu des données analysées, on peut distinguer plusieurs types de contribuables qui entretiennent des relations diverses avec l'administration fiscale. Ces travaux ont servi de base à des recherches qualitatives effectuées par un cabinet d'études externe. Même si ces travaux ne permettent pas à l'IRD d'attribuer les attitudes individuelles aux résultats de l'enquête, ils lui donnent des pistes pour comprendre les liens entre les attitudes et le niveau de conformité qui prévalent au sein de grandes catégories.

Autres utilisations des données issues des contrôles aléatoires

- 119 L'IRD a lancé son programme de contrôles aléatoires liés à l'ITSA pour atteindre les trois objectifs mentionnés ci-avant. A mesure que les programmes des années antérieures livrent leurs données, l'agence se rend compte que les contrôles aléatoires apportent des éléments probants qui l'aident à répondre à un large éventail de questions. Elle a ainsi pu évaluer l'impact des changements de politique envisagés et les effets des politiques précédemment mises en œuvre. Par exemple, les données issues des contrôles aléatoires ont été utilisées pour évaluer le risque d'indiscipline résultant de la modification des obligations déclaratives sur les formulaires ITSA et d'une proposition de travailler sous contrat avec la population affiliée à l'ITSA.

Aspects méthodologiques

- 120 L'échantillon ITSA est un échantillon aléatoire simple généré par ordinateur. Les contrôles eux-mêmes sont des contrôles opérationnels normaux "complets". Un contrôle complet n'est pas une vérification ligne par ligne mais doit couvrir tous les risques qu'est susceptible de comporter une déclaration, à l'exception des risques négligeables ou fortement improbables. Spécifiquement, un contrôle complet inclut l'examen :
- des revenus commerciaux ;
 - des dépenses professionnelles ;
 - des revenus liés à l'emploi – salaires, avantages en nature, etc. ;
 - des déductions personnelles ;
 - des autres revenus non commerciaux – dividendes, gains en capital, etc.
- 121 Les contribuables ne doivent pas pouvoir faire la distinction entre un contrôle aléatoire et un contrôle opérationnel. De fait, ils ne sont pas informés du caractère aléatoire du contrôle auquel ils sont soumis.
- 122 Étant donné que les contrôles aléatoires sont des contrôles opérationnels normaux, l'IRD n'a prévu aucune mesure de formation ou de sélection du personnel particulière. Les données sont recueillies à l'aide du système utilisé pour consigner les redressements auxquels aboutissent les contrôles opérationnels. Le fait d'incorporer le programme de contrôles aléatoires dans le programme opérationnel primaire permet de réduire les coûts. Le poste de coût principal est le coût d'opportunité : en effet, les inspecteurs sont moins productifs (en termes de rendement) qu'ils le seraient s'ils sélectionnaient les dossiers eux-mêmes. Pour gérer ce risque, l'IRD a décidé qu'aucun de ses programmes d'enquêtes aléatoires n'excéderait 10 % du programme opérationnel.
- 123 Le principal inconvénient du programme est qu'il s'écoule beaucoup de temps entre la sélection initiale des dossiers et l'analyse finale des résultats. Par exemple, certains dossiers sélectionnés en avril 1997 dans le cadre du programme de contrôles aléatoires liés à l'ITSA de 1996/7 étaient toujours en cours de traitement à l'automne 2002. Cela signifie que les contrôles aléatoires ne sont pas un instrument idéal pour mesurer les performances. Pour corriger ce défaut, l'IRD a développé des méthodes permettant de prévoir les résultats finals des programmes achevés. A mesure que l'agence accumulera des données sur les programmes achevés, ces techniques gagneront en fiabilité.

Les programmes de contrôles aléatoires aux États-Unis

- 124 L'IRS effectue des contrôles aléatoires depuis les années 60. Cependant, l'angle d'approche de ces programmes a changé au fil du temps, le plus souvent en réponse aux préoccupations des contribuables (et des représentants élus), inquiets du caractère intrusif de ces contrôles aléatoires. D'un point de vue historique, l'IRS identifie trois périodes distinctes correspondant à différents types de programmes de contrôles aléatoires. Chacun de ces programmes est décrit dans les sections qui suivent.

Programme de mesure de la discipline fiscale (Taxpayer Compliance Measurement Programme, TCMP) : 1963-1988

- 125 L'objectif premier du TCMP était de fournir à l'IRS les données nécessaires pour élaborer la formule discriminante (DIF), c'est-à-dire la procédure mathématique qu'utilise l'organisme pour sélectionner les déclarations présentant de bonnes potentialités pour ses programmes d'examens réguliers administratifs et sur le terrain. Un deuxième objectif du TCMP, qui ne présentait pas moins d'intérêt pour le Congrès et le grand public, était de fournir des estimations du déficit fiscal – c'est-à-dire de la différence entre les impôts que les personnes paient volontairement et le montant qu'elles devraient payer.
- 126 Le TCMP a consisté en une série d'enquêtes individuelles sur l'impôt sur le revenu qui ont commencé en 1963 et ont été effectuées tous les trois ans jusqu'en 1988. Ces enquêtes consistaient à vérifier ligne par ligne des échantillons représentatifs de déclarations individuelles d'impôt sur le revenu. D'autres enquêtes du TCMP ont examiné d'autres types de contribuables, tels que les petites entreprises et les personnes ne déposant pas de déclaration (voir le Tableau 10). Un échantillon type du TCMP comprenait 50 000 déclarations pour les personnes et 20 000 déclarations pour les petites entreprises. Les déclarations étaient sélectionnées selon des techniques aléatoires stratifiées. Cependant, la taille des échantillons était trop faible pour que l'on puisse élaborer des mesures de la conformité par secteurs.
- 127 Au niveau des contribuables individuels, les enquêtes du TCMP ont été explicitement conçues pour que tout l'univers des déclarations déposées puisse être soumis à un examen détaillé et complet. Tous les contribuables pouvaient être sélectionnés. Aucun ne pouvait s'estimer à l'abri d'un contrôle au simple motif de s'être vu attribuer une note faible par la DIF. L'un des axiomes de base du programme était qu'il fallait à tout prix préserver l'intégrité de l'échantillon. Ainsi, les inspecteurs de terrain n'étaient pas libres de choisir quelles déclarations inclure dans le TCMP. L'exclusion administrative d'une déclaration individuelle initialement sélectionnée pour le TCMP exigeait une décision explicite du National Office. L'exclusion pouvait être motivée par les raisons suivantes : le contribuable ne pouvait pas être localisé, faisait déjà l'objet d'une enquête pour fraude présumée, était gravement malade ou était à l'étranger. Dans les faits, les exclusions n'ont pas été assez nombreuses ou importantes pour biaiser les échantillons ou les estimations de la conformité vis-à-vis de l'impôt sur les revenus de source légale basées sur ces échantillons.

Tableau 10. Dernières enquêtes achevées du TCMP

Type d'enquête TCMP	Année fiscale
Petites entreprises	1987
Déclarations foncières	1971
Organisations exonérées	1988
Déclarations fiduciaires	1975
Régimes d'avantages sociaux aux employés	1982
Sociétés de personnes	1982
Entreprises du sous-chapitre S	1984
Personnes (y compris les sociétés unipersonnelles)	1988

- 128 Le TCMP a fourni un profil longitudinal – cohérent sur le plan interne et s'appuyant sur un vaste échantillon – des caractéristiques de la grande majorité des contribuables américains en matière de conformité. Il n'est pas exagéré de dire que les administrateurs fiscaux les plus expérimentés ne pourraient pas fournir d'informations historiques aussi fiables sur les caractéristiques fondamentales du comportement des contribuables américains en matière de discipline fiscale, assorties d'une ventilation détaillée par ligne-rubrique des cas d'indiscipline observés. Le TCMP a réussi à détecter les cas de non-conformité dus à une sous-estimation des revenus (ajustements, déductions, crédits ou dépenses professionnelles), mais aussi, dans de nombreux cas, à déceler les revenus non déclarés.
- 129 Malgré ces avantages, les contrôles aléatoires menés dans le cadre du TCMP présentent plusieurs limites. Premièrement, ils excluent par définition les personnes ne déposant pas de déclaration. A partir des années 70, l'IRS s'est efforcé d'estimer les revenus omis par cette catégorie de personnes.¹⁴ L'effort le plus exhaustif, dans ce domaine, est peut-être celui mené dans le contexte de l'étude TCMP de 1988, qui comportait une enquête auprès d'un échantillon aléatoire stratifié de 23 286 non-déclarants potentiels. Cet échantillon représentait une population de 88 millions de personnes dont l'administration n'avait pas reçu de déclaration individuelle d'impôt sur le revenu pour 1988.¹⁵ Un deuxième inconvénient du TCMP résidait dans le manque d'informations sur les secteurs informels et illégaux de l'économie. Dans le cadre de travaux de recherche distincts, l'IRS a pu estimer la taille de ces secteurs.¹⁶ Enfin, les contrôles aléatoires du TCMP ont été perçus par le public comme coûteux et extrêmement inquisiteurs – plus encore que les contrôles opérationnels, qui se focalisent sur des questions spécifiques tandis que les contrôles aléatoires exigent des contribuables qu'ils vérifient les informations fournies à chaque ligne. Cette perception négative de la part du public (et des représentants élus) a conduit à l'interruption du TCMP dans les années 90.

¹⁴ Voir Internal Revenue Service, *Income Tax Compliance Research: Supporting Appendices*, IRS Publication 1415 (Rev. 7-88), Washington, D.C., 1988.

¹⁵ On trouvera des détails sur l'étude de 1988 auprès des non-déclarants dans Internal Revenue Service, *Federal Tax Compliance Research: Individual Income Tax Gap Estimates for 1985, 1988, and 1992*, IRS Publication 1415 (Rev. 4-96), Washington, D.C., 1996.

¹⁶ Voir Internal Revenue Service, *Income Tax Compliance Research: Estimates for 1973-1981*, Washington, D.C., juillet 1983 et Internal Revenue Service, *Income Tax Compliance Research: Supporting Appendices*, IRS Publication 1415 (Rev. 7-88), Washington, D.C., 1988.

Études ciblées : 1988-2002

- 130 L'Earned Income Tax Credit (EITC) est un crédit d'impôt remboursable dont peuvent bénéficier certains travailleurs à faible revenu. Dans les années 90, le nombre croissant de personnes se réclamant admissibles à l'EITC a amené de nombreux législateurs à se demander si ce système ne donnait pas lieu à des abus. Par exemple, le nombre de personnes revendiquant le droit à l'EITC est passé de 6.5 millions en 1985 à 19.3 millions en 1995, soit près de 200 pour cent d'augmentation, alors que la population totale des contribuables n'a augmenté que de 16 pour cent (de 101.7 millions à 118.2 millions de déclarations). A la lumière de cette progression, les membres du Congrès ont autorisé l'IRS à déterminer l'ampleur des erreurs de déclaration potentielles de la part de cette catégorie de contribuables.
- 131 Jusqu'à présent, trois études ont été effectuées au titre de la conformité avec les dispositions de l'EITC pour les années fiscales 1994, 1997 et 1999. La Division des enquêtes criminelles de l'IRS s'est chargée de l'enquête de 1994.¹⁷ Elle a vérifié l'exactitude des informations contenues dans un échantillon aléatoire de déclarations déposées par des personnes se réclamant admissibles à l'EITC. Ces déclarations ont été sélectionnées auprès des dix Centres de service de l'IRS. Les résultats de l'étude ont fait apparaître un taux de déclarants se réclamant abusivement admissibles au régime de l'EITC d'environ 26 pour cent à l'échelle du pays.¹⁸
- 132 Les études portant sur les années budgétaires 1997 et 1999¹⁹ ont été menées par la Division des recherches de l'IRS et ont porté sur des échantillons aléatoires stratifiés de déclarations d'impôt sur le revenu pour ces deux années. Les inspecteurs de district de l'IRS ont examiné chaque déclaration de l'échantillon pour déterminer le bien-fondé de la demande de crédit EITC et vérifier d'autres rubriques des déclarations. Pour ce faire, ils ont employé des procédures types : en plus des rapports et des documents standard préparés pour chaque contrôle, ils ont rempli des fiches de contrôle indiquant les motifs des changements apportés au statut EITC et d'autres informations utiles pour l'analyse. Ces examens poursuivaient à la fois des objectifs opérationnels et des objectifs liés à la recherche. A leur issue, les contribuables dont le montant d'impôt était sous-estimé ont subi un redressement et ceux qui avaient trop payé ont été remboursés.
- 133 Le Tableau 11 indique la taille des échantillons et les taux d'abus estimés à partir des données pondérées des enquêtes. Les limites inférieure et supérieure du taux d'abus pour 1997 et 1999 correspondent à des hypothèses différentes concernant le comportement fiscal de personnes revendiquant le régime EITC qui ont été sélectionnées pour l'enquête mais qui ne se sont pas présentées au contrôle. La limite supérieure correspond à l'hypothèse selon laquelle toutes ces personnes revendiquaient abusivement le droit à l'EITC, et la limite inférieure à l'hypothèse selon laquelle elles présentent des caractéristiques semblables à celles du postulant moyen. Bien que le taux d'abus estimé entre les années 1994 et 1999 s'échelonne entre 24 et 32 pour cent, cette différence n'est pas statistiquement significative pour un niveau de confiance de 95 pour cent.

¹⁷ Voir Internal Revenue Service, *Study of EITC Filers for Tax Year 1994*, April 1997, non publié.

¹⁸ Le taux d'abus correspond au montant réclamé en trop au titre de l'EITC (déterminé après examen) divisé par le montant réclamé total (y compris le montant réclamé en trop).

¹⁹ Department of the Treasury, Internal Revenue Services, *Compliance Estimates for Earned Income Tax Credit Claimed on 1997 Returns*, 2001 ; Department of the Treasury, Internal Revenue Service, *Compliance Estimates for Earned Income Tax Credit Claimed on 1999 Returns*, 28 février 2002.

Tableau 11. Les contrôles aléatoires effectués au titre du régime EITC

Caractéristique	EF 1997	EF 1999
Taille de l'échantillon (nombre de dossiers)	2 221	3 332
Taux d'abus* (%)	23.8 - 25.6	27.0 - 31.9

*(Montant réclamé en trop/montant réclamé total) X 100. L'écart entre EF97 et EF99 n'est pas statistiquement significatif pour un niveau de confiance de 95 %.

- 134 Au moment de la rédaction de ce document, l'IRS n'avait pas l'intention d'effectuer une nouvelle étude sur la conformité liée à l'EITC. L'administration met désormais l'accent sur la mesure de la conformité à l'échelle de la population de contribuables tout entière.

Programme national de recherche (National Research Programme) : 2002-

- 135 En 2002, l'IRS a lancé le Programme national de recherche (National Research Programme, NRP), qui marque un effort renouvelé pour recueillir des données aléatoires sur un échantillon représentatif de la population entière des contribuables. Le NRP partage les mêmes objectifs stratégiques que le programme TCMP de l'IRS (à savoir, réduire le nombre de contrôles opérationnels n'aboutissant à aucune modification et fournir une mesure globale de la discipline fiscale). Le NRP ambitionne toutefois d'atteindre ces objectifs de manière moins intrusive que le TCMP. L'approche de la mesure de la conformité adoptée par le NRP est guidée, en particulier, par les principes suivants :

- minimiser la gêne occasionnée aux contribuables lors de la collecte des données ;
- considérer les Divisions opérationnelles des entreprises (Business Operating Divisions) à la fois comme des partenaires de la conception et la mise en œuvre du programme et comme des clients des données produites ; et
- solliciter les idées et le soutien des parties prenantes externes dans la conception du programme.

- 136 Alors que les études du TCMP impliquaient un examen intensif de chaque contribuable, le NRP a élaboré une méthode de contrôle qui consistera à déterminer, dans un premier temps, si une déclaration a été produite correctement et, si tel n'est pas le cas, à identifier les rubriques à examiner. Par le passé, les contrôleurs de l'IRS obtenaient quelques informations relatives à la méthode de contrôle dans le cadre de leurs examens. La méthode conçue par le NRP a pour but de réunir ces éléments supplémentaires de manière plus efficace et assez vite pour qu'ils puissent servir au classement des déclarations. Les déclarations sont réparties en trois groupes :

- les déclarations jugées conformes ;
- les déclarations qui présentent des signes de non-conformité et dont le contrôle ne nécessite que des contacts minimes avec le contribuable ; et
- les déclarations qui présentent des signes de non-conformité et dont le contrôle nécessite un contact physique avec le contribuable.

- 137 Le personnel chargé du classement identifie les problèmes de non-conformité des deux dernières catégories. En revanche, pour les contribuables du premier groupe, l'IRS ne poursuit pas plus loin ses enquêtes (elle s'arrête à la collecte des données).²⁰ Cet exercice de classement des déclarations est une caractéristique propre au NRP, que l'on ne rencontre dans aucune autre initiative de mesure de la conformité connue.
- 138 La taille de l'échantillon est un paramètre majeur du processus de collecte des données sur la conformité car elle influe directement sur le nombre de contribuables contrôlés. Certains statisticiens estiment que l'IRS pourrait utiliser de petits échantillons pour mesurer la conformité vis-à-vis de l'obligation de déclaration. Cependant, il est peu probable que de très petits échantillons permettent à l'IRS d'identifier les poches de non-conformité et qu'ils fournissent suffisamment d'informations pour appuyer l'élaboration de mesures correctives. Par exemple, il ne suffit pas de savoir que, dans l'ensemble, les individus déclarent 83.1 pour cent des impôts qu'ils doivent. En revanche, si l'IRS sait où se concentre l'indiscipline fiscale et comment elle évolue au fil du temps (si tant est qu'elle évolue), des mesures correctives peuvent alors s'envisager. En se servant essentiellement des données de l'étude TCMP de 1988, le NRP et l'Office of Research ont élaboré et examiné plusieurs types d'échantillon avant d'arrêter leur choix définitif.
- 139 Bien qu'elle soit théoriquement valide, l'approche du NRP constitue une nouvelle méthode de mesure de la conformité vis-à-vis de l'obligation de déclaration, et plusieurs parties prenantes internes (et externes) ont exprimé des doutes quant à la fiabilité des données issues de l'étude. Le Treasury Office of Tax Analysis et l'Office of Research de l'IRS se sont demandés si l'étude ne risquait pas de souffrir d'un biais systématique en raison de l'adoption de procédures de classement de déclarations conçues pour réduire le fardeau imposé aux contribuables. Plus précisément, d'aucuns craignaient que les taux de conformité obtenus par le NRP ne soient artificiellement sous-estimés ou surestimés car le NRP acceptait comme exactes un plus grand nombre d'informations que le TCMP.
- 140 L'IRS a donc cherché un moyen de comparer les résultats du NRP avec ce qu'il aurait détecté en procédant à des contrôles exhaustifs ligne par ligne. Pour décrire cet exercice, les responsables du NRP ont parlé de "calibrage" des résultats de l'étude. L'échantillon de calibrage renseignera l'IRS sur l'exactitude de la méthodologie de contrôle et de classement et sur le biais qui pourrait résulter de l'allègement de la charge de travail pour les contribuables (dans le NRP). Sur cette base, l'organisme pourra corriger le biais éventuel des mesures du NRP et aura une idée plus précise des possibilités d'amélioration des futures études du NRP. L'échantillon de calibrage comprend 1 683 déclarations.
- 141 Enfin, comme la méthode de classement des déclarations utilisée par le NRP est nouvelle pour le personnel de l'IRS, il a fallu mettre en place un nouveau programme de formation à l'attention des personnes qui travailleront sur cet aspect de l'étude. Le NRP a également élaboré un programme de formation pour les cadres qui superviseront l'étude. L'objectif général de ces formations est de faire en sorte que le classement et l'examen des déclarations figurant dans l'échantillon du NRP répondent à des normes de qualité élevées.
- 142 Les premiers examens du NRP ont commencé pendant l'année calendaire 2002 et se poursuivront en 2003. Cependant, les données qu'ils produiront ne seront pas incorporées aux formules de sélection de la charge de travail avant 2005.

²⁰ Sauf pour un sous-échantillon de contribuables qui sera intégré à l'échantillon de calibrage.

6 CONCLUSIONS

- 143 Ce rapport a décrit la manière dont les contrôles aléatoires sont utilisés par plusieurs pays de l'OCDE dans le contexte de programmes exhaustifs sur la discipline fiscale. Un questionnaire d'enquête a été envoyé aux autorités fiscales de 28 pays de l'OCDE pour recueillir des informations sur les programmes de contrôles aléatoires existants. Cinquante pour cent des destinataires ont répondu. Si les réponses révèlent que les pays utilisent les contrôles aléatoires pour une multitude de raisons, la plupart d'entre eux s'accordent à reconnaître qu'un programme de contrôles aléatoires bien conçu peut fournir des informations utiles et aider les administrateurs fiscaux à s'acquitter de leur mission première, qui est la collecte de l'impôt.
- 144 Il apparaît que les contrôles aléatoires sont un outil relativement nouveau pour la plupart des pays de l'OCDE – la plupart n'ont commencé à effectuer ce type d'enquête qu'au cours de la dernière décennie. En général, les contrôles aléatoires sont exhaustifs (ils ne portent pas sur un thème spécifique), couvrent un échantillon relativement restreint (moins de 3 000 dossiers), et sont menés annuellement dans le cadre d'un programme de contrôle régulier. La plupart des pays confient les contrôles au personnel opérationnel existant et se servent des mesures de contrôle de la qualité normales pour s'assurer de la cohérence et de l'exactitude des données.
- 145 Selon les répondants, les contrôles aléatoires présentent plusieurs inconvénients : les coûts de formation et de personnel, le manque d'actualité des résultats des études, la perception négative du public, l'acceptation au sein de l'administration fiscale, la fiabilité des mesures de la conformité et les coûts d'opportunité (les maigres ressources disponibles étant en partie affectées au contrôle de déclarations à faible rendement). Néanmoins, ces contrôles aléatoires doivent être considérés comme un investissement dans l'efficacité à long terme des systèmes d'exécution.
- 146 Ces inconvénients sont contrebalancés par les avantages suivants : amélioration de l'identification des risques, amélioration de l'affectation des ressources, production de résultats statistiquement valides, informations sur les nouveaux segments du marché et évaluation des effets "indirects" des actions d'exécution sur le comportement des contribuables.
- 147 Enfin, les quatre études de cas consacrées aux programmes de contrôles aléatoires du Canada, de l'Irlande, du Royaume-Uni et des États-Unis ont pour but d'éclairer le lecteur sur l'expérience et les pratiques exemplaires de chaque pays.

BIBLIOGRAPHIE COMMENTÉE DES ÉTUDES SUR LES CONTRÔLES ALÉATOIRES

Andreoni, James, Brian Erard et Jonathan Feinstein.

“Tax Compliance,” *Journal of Economic Literature* 36 (juin 1998): 818-860.

Cet article récapitule les principales avancées théoriques et empiriques des recherches effectuées sur la discipline fiscale durant les trois dernières décennies et propose des pistes pour les recherches futures. Les auteurs examinent, entre autres questions, le rôle de la probabilité de contrôle en tant que facteur influençant le comportement des contribuables.

Christian, Charles W.

“Voluntary Compliance With The Individual Income Tax: Results From the 1988 TCMP Study,” *The IRS Research Bulletin*, IRS Publication 1500 (Rev.9-94), (1993/1994): 35-42.

Présente des estimations de la mesure dans laquelle les contribuables se conforment à l'obligation de déclaration, basées sur des données issues des contrôles aléatoires effectués dans le contexte du TCMP de 1988. Analyse également la variation de la fréquence et de l'ampleur de l'indiscipline fiscale en fonction des caractéristiques des déclarations et décrit les principales raisons invoquées par les contrôleurs des impôts pour recommander une évaluation.

Clotfelter, Charles T.

“Tax Evasion and Tax Rates: An Analysis of Individual Returns,” *The Review of Economics and Statistics* 65 No. 3 (août 1983): 363-373.

Cette étude analyse les liens entre les taux marginaux d'imposition et l'évasion fiscale à l'aide de données issues de contrôles aléatoires effectués dans le cadre du TCMP de 1969. Ce document a été le premier à appliquer des outils d'analyse économétriques aux données du TCMP. L'auteur note une corrélation positive entre les taux marginaux d'imposition et le montant des revenus non-déclarés.

Cox, Dennis.

“Raising Revenue in the Underground Economy,” *National Tax Journal* 37 No. 3 (1984):283-288.

Sur la base de données tirées du TCMP de 1979, cette étude examine la relation entre les taux marginaux d'imposition et les taux de déclaration volontaires. Contrairement à Clotfelter (1983), elle ne trouve pas d'indication claire de l'existence d'un lien entre l'évasion fiscale et un taux marginal d'imposition élevé.

Dubin, Jeffrey A., Graetz, Michael J. and Wilde, Louis L.

“The Effect of Audit Rates on the Federal Individual Income Tax, 1977-1986”, *National Tax Journal* 43 No. 4 (1990): 395-409.

Cette étude analyse empiriquement les effets des taux de contrôles et d'autres facteurs sur le respect de l'obligation de déclaration et l'auto-déclaration des revenus. Bien qu'elle utilise des données de panel et non les données issues des contrôles aléatoires elles-mêmes, cette étude note une relation positive et significative entre les taux de contrôles et la sous-déclaration des revenus.

Erard, Brian.

“The Influence of Tax Audits on Reporting Behavior.” In *Why People Pay Taxes: Tax Compliance and Enforcement*, dir. pub. : Joel Slemrod. Ann Arbor: University of Michigan Press, 1992.

Cette étude examine l'effet des contrôles fiscaux sur le comportement des contribuables l'année suivante. S'appuyant sur des données tirées de contrôles opérationnels et du TCMP, l'auteur conclut que les contrôles n'ont pas d'effet significatif sur l'attitude des contribuables vis-à-vis de l'obligation de déclaration les années suivantes.

Erard, Brian, et Jonathan S. Feinstein.

“The Role of Moral Sentiments and Audit Perceptions in Tax Compliance,” *Public Finance/Finance Publiques* 49 (Supplement 1994): 70-89.

Les auteurs développent une extension du modèle traditionnel d'utilité attendue appliqué à l'évasion fiscale qui tient compte du sentiment de culpabilité et de honte éprouvé par les contribuables pour expliquer les comportements en matière de déclaration. Ils testent leur modèle étendu avec des données issues des contrôles aléatoires du TCMP et concluent que la culpabilité et la honte sont des facteurs explicatifs importants des erreurs de jugement des contribuables quant à la probabilité d'être contrôlé.

Erard, Brian, et Chih-Chin Ho.

“Searching for Ghosts: Who Are the Nonfilers and How Much Tax Do They Owe?” *Journal of Public Economics* 81 (2001): 25-50.

Ce document estime le nombre et le profil de revenu des 'fantômes,' c'est-à-dire des individus qui ne se conforment pas à leurs obligations de déclaration de revenus. Les auteurs se sont servis de données tirées de la TCMP Phase IX Nonfiler Survey de l'IRS pour l'année fiscale 1988. Cette enquête contient des informations sur un échantillon aléatoire stratifié d'environ 23 000 dossiers sélectionnés parmi une population de 83 millions individus desquels l'administration n'avait pas reçu de déclaration individuelle d'impôt sur le revenu pour l'année 1988.

Feinstein, Jonathan S.

“An Econometric Analysis of Income Tax Evasion and Its Detection,” *Rand Journal of Economics* 22 No. 1 (1991): 14-35.

Cet article présente une analyse économétrique de l'évasion fiscale en matière d'impôt sur le revenu et de sa détection sur la base de données individuelles tirées des Taxpayer Compliance Measurement Programmes de 1982 et 1985 de l'Internal Revenue Service. L'analyse empirique explore les effets du revenu, du taux marginal d'imposition et de différentes caractéristiques socioéconomiques sur l'évasion fiscale et évalue la variabilité des taux de détection parmi les inspecteurs de l'IRS.

Fratanduono, Richard J.

“Trends in Voluntary Compliance of Taxpayers Filing Individual Tax Returns,” *Trend Analysis and Related Statistics*, IRS Document 6011 (Rev. 3-86), (1986): 15-26.

Ce document examine les tendances en matière de déclaration volontaire de la part des contribuables individuels des **États-Unis**. L'analyse des données agrégées du TCMP pour les années 1965, 1969, 1973, 1976, 1979 et 1982 révèle une légère augmentation du niveau de conformité global, bien que la non-déclaration des revenus des petites entreprises agricoles et non agricoles continue de former une poche d'indiscipline importante.

Internal Revenue Service.

Income Tax Compliance Research: Estimates for 1973-1981, Washington, D.C., 1983.

Ce rapport contient les estimations de l'IRS sur la discipline fiscale en matière d'impôt sur le revenu aux **États-Unis** pour la période 1973-1981. Il fournit des estimations provisoires sur l'évasion fiscale due à des activités illégales.

Internal Revenue Service.

Federal Tax Compliance Research: Gross Tax Gap Estimates and Projections for 1973-1992, IRS Publication 7285 (3-88), Washington, D.C., 1988.

Ce rapport donne les estimations du déficit fiscal brut pour l'impôt sur le revenu et des taux de conformité volontaire pour 1987 et des projections jusqu'en 1992, telles que calculées par l'IRS, ainsi que des estimations révisées sur le TCMP (années antérieures).

Internal Revenue Service.

Federal Tax Compliance Research: Individual Income Tax Gap Estimates for 1985, 1988, and 1992, IRS Publication 1415 (Rev. 4-96), Washington, D.C., 1996.

Ce rapport contient les estimations révisées de l'IRS pour le déficit fiscal en matière d'impôt sur le revenu et les taux de conformité volontaire en 1985, des estimations pour 1988 et des projections jusqu'en 1992. L'Annexe A de ce rapport décrit l'enquête du TCMP sur les non-déclarants pour l'année fiscale 1988.

Internal Revenue Service.

Compliance Estimates for Earned Income Tax Credit Claimed on 1997 Returns, septembre 2000.

Ce rapport de l'IRS examine les abus liés à l'EITC pour l'année fiscale 1997.

Internal Revenue Service.

Compliance Estimates for Earned Income Tax Credit Claimed on 1999 Returns, February 28, 2002.

Il s'agit de la suite de l'Étude sur la conformité menée dans le cadre du régime de l'EITC en 1997, celle-ci portant sur l'année fiscale 1999.

Plumley, Alan H.

The Determinants of Individual Income Tax Compliance: Estimating The Impacts of Tax Policy, Enforcement, and IRS Responsiveness, Internal Revenue Service, Publication 1916 (Rev. 11-96), Washington, D.C., 1996.

Ce document présente une analyse économétrique de l'impact de différents déterminants potentiels du respect volontaire des obligations de déclaration et de dépôt d'une déclaration individuelle d'impôt sur le revenu. Bien que le document n'analyse pas les données tirées des contrôles aléatoires elles-mêmes, elle examine la relation entre le taux de contrôles et le respect de l'obligation de déclaration.

Rice, Eric M.

"The Corporate Tax Gap: Evidence on Tax Compliance by Small Corporations." In *Why People Pay Taxes: Tax Compliance and Enforcement*, dir. pub. : Joel Slemrod. Ann Arbor: University of Michigan Press, 1992.

Cette étude est la première analyse de l'indiscipline fiscale des entreprises vis-à-vis de l'impôt sur le revenu qui ait utilisé les données du TCMP de 1980 sur les petites et moyennes entreprises. Les données portent sur un échantillon aléatoire stratifié de 30 000 entreprises dont l'actif est inférieur à 10 millions de dollars.

Tauchen, Helen V., Witte, Ann Dryden Witte et Beron, Kurt J.

"Tax Compliance: An Investigation Using Individual TCMP Data", NBER Working Paper No. 3078.

Après avoir analysé les données du TCMP de 1979 auprès des contribuables individuels, les auteurs ont constaté que les contrôles comme les dispositions du code des impôts affectaient la conformité. Néanmoins, ces effets sont significatifs uniquement pour les groupes à revenu faible et à revenu élevé.

ANNEXE A. QUESTIONNAIRE SUR L'UTILISATION DES CONTRÔLES ALÉATOIRES ENVOYÉ AUX ADMINISTRATIONS FISCALES DES PAYS DE L'OCDE

[L'OCDE s'intéresse essentiellement aux contrôles aléatoires auprès des petites et moyennes entreprises assujetties à l'impôt. Néanmoins, si votre organisation n'a aucune expérience des contrôles aléatoires auprès des entreprises, les données sur les contrôles aléatoires menés auprès des contribuables individuels, s'il en existe, seront également utiles.]

- 1 Votre organisation a-t-elle déjà effectué des contrôles aléatoires auprès des petites et moyennes entreprises ? Auprès des contribuables autres que les entreprises ?
- 2 Quelles valeurs seuils, en termes d'actif ou de recettes, votre organisation utilise-t-elle pour définir les petites et moyennes entreprises (propriétaire, association de personnes ou société) ?
- 3 Si votre organisation a **envisagé** de mener des contrôles aléatoires et a finalement décidé de ne pas le faire, quelle a été la principale raison de cette décision ? Veuillez donner une brève explication.
 - a. Raisons budgétaires
 - b. Raisons de politique
 - c. Fiabilité des estimations
 - d. Autre
- 4 Si votre organisation a **cessé d'effectuer** des contrôles aléatoires, quelle a été la principale raison de cette interruption ? Veuillez donner une brève explication.
 - a. Raisons budgétaires
 - b. Raisons de politique
 - c. Fiabilité des estimations
 - d. Autre
- 5 Comment votre organisation mesure-t-elle l'indiscipline fiscale ? Veuillez fournir une description détaillée ou donner des références.
- 6 Les documents joints donnent une définition large de trois aspects de la conformité – respect de l'obligation de dépôt, de l'obligation de déclaration et de l'obligation de paiement. Votre organisation utilise-t-elle des définitions similaires ? Veuillez donner des précisions sur la manière dont votre organisation définit ces trois types d'indiscipline.
- 7 Votre organisation projette-t-elle des estimations du non-respect des obligations de dépôt, de paiement et de déclaration ? Dans l'affirmative, veuillez indiquer les dernières estimations de chacune de ces mesures et expliquer comment elles ont été obtenues.

[Les questions suivantes portent sur les programmes de contrôles aléatoires passés et présents.]

- 8 Pendant combien d'années votre organisation a-t-elle effectué des contrôles aléatoires ? Quelles années ces contrôles ont-ils eu lieu ?

- 9 Quelles sont la taille de l'échantillon et la couverture sectorielle ? Comment la taille de l'échantillon est-elle déterminée ? Cette taille vous permet-elle de mesurer la variation du niveau de conformité entre deux périodes ? Au niveau sectoriel ? A quel niveau de confiance ?
- 10 Comment l'échantillon est-il sélectionné ? Veuillez détailler la méthodologie d'échantillonnage.
- Sélection aléatoire simple
 - Échantillonnage stratifié
 - Échantillonnage en grappes
 - Méthode hybride
- 11 Quelle est la fréquence des contrôles aléatoires ?
- Annuelle
 - Biennale (tous les deux ans)
 - Autre (précisez)
- 12 Qui se charge des contrôles aléatoires au sein de votre organisation ? Est-ce le même service qui se charge des contrôles opérationnels ?
- 13 Votre organisation dispense-t-elle une formation spécialisée au personnel chargé des contrôles aléatoires ? Veuillez décrire la nature de cette formation.
- 14 Veuillez décrire les mesures de contrôle de la qualité éventuelles appliquées par votre organisation pour son programme de contrôles aléatoires.
- 15 Comment sont utilisés les résultats des contrôles aléatoires ?
- Sélection de la charge de travail
 - Mesure de la conformité
 - Identification des nouveaux problèmes d'exécution
 - Outil d'exécution pur (contrôles opérationnels)
 - Soutien à l'évaluation des risques
 - Autres (précisez)
- 16 Quelles données sont produites à partir des résultats des contrôles aléatoires ? Produisez-vous des mesures synthétiques pour traduire sous une forme différente les résultats de ces contrôles ? Si oui, veuillez décrire chaque mesure. Ces mesures sont-elles exprimées sous forme de :
- Valeurs monétaires
 - Ratios
 - Autres (précisez)
- 17 Si les contrôles aléatoires sont utilisés à des fins de mesure de la conformité, quel type de conformité mesurez-vous ?
- Obligation de dépôt
 - Obligation de paiement
 - Obligation de déclaration
 - Les trois
- 18 Sur quoi portent les contrôles aléatoires (déclarations des entreprises) ?
- Le revenu (des propriétaires, associations de personnes ou sociétés)
 - Les frais professionnels
 - Les taxes sur l'emploi
 - La taxe sur la valeur ajoutée/la consommation
 - Les déductions personnelles

- f. Les revenus non commerciaux des propriétaires (salaires, dividendes, gains en capital, etc.)
 - g. Toutes les rubriques a à f
 - h. Autres (précisez)
- 19 Les contrôles aléatoires sont-ils exhaustifs (ligne par ligne) ou ciblés sur des thèmes spécifiques ? Dans le deuxième cas, comment ces thèmes sont-ils sélectionnés ? La sélection des thèmes influence-t-elle la stratégie d'échantillonnage ? Si les thèmes changent d'une enquête à l'autre, veuillez décrire en quoi cela affecte la capacité de votre organisation à élaborer des mesures de la conformité cohérentes au fil du temps.
- 20 Comment les coûts projetés du programme de contrôles aléatoires sont-ils calculés et notifiés ? Quels sont les coûts estimés de votre programme pour l'administration fiscale ?
- 21 Si votre organisation a effectué des contrôles aléatoires par le passé, quels problèmes a-t-elle rencontrés lors de la mise en œuvre du programme ?
- 22 Votre organisation publie-t-elle des estimations de la discipline fiscale basées sur les contrôles aléatoires ? Ces résultats sont-ils imprimés ? Diffusés sur Internet ? Veuillez donner une liste de références bibliographiques et de liens vers des documents publiés.

ANNEXE B. LIENS AVEC LES SITES WEB UTILES

<i>Pays/ Organisation</i>	<i>Lien</i>	<i>Description du site</i>	<i>Langue</i>
Autriche	http://www.bmf.gv.at/	Ministère fédéral des Finances	allemand/anglais
Australie	http://www.ato.gov.au/	Australian Tax Office	anglais
Canada	http://www.ccr-aadrc.gc.ca/menu-e.html	Agence des douanes et du revenu du Canada	anglais/français
Danemark	http://www.skm.dk/english/?viewCat=76	Ministère des contributions	danois/anglais
Finlande	http://www.valtioneuvosto.fi/vn/liston/base.lsp?r=746&k=en	Ministère des Finances	finois/anglais/russe
France	http://www.minefi.gouv.fr/	Ministère de l'économie, des finances et de l'industrie	français/anglais/ allemand/espagnol
Allemagne	http://www.destatis.de/e_home.htm	Office statistique fédéral	allemand/anglais
Allemagne	http://www.bundesfinanzministerium.de/	Ministère fédéral des finances	allemand
Irlande	http://www.revenue.ie/	Irish Revenue	irlandais/français/allemand / espagnol/anglais
Japon	http://www.mof.go.jp/english/index.htm	Ministère des finances	japonais/anglais
Pays-Bas	http://www.minfin.nl/	Ministère des finances	néerlandais/anglais
Nouvelle-Zélande	http://www.treasury.govt.nz/	New Zealand Treasury	anglais
OCDE	http://www.oecd.org/	Page d'accueil du site de l'OCDE. Contient des liens vers les sites Web des gouvernements des 30 pays Membres de l'OCDE.	anglais/français
OCDE	http://www.itdweb.org/	Site Web de l'International Tax Dialogue	anglais/français
Suède	http://www.rsv.se/	Administration nationale de l'impôt (RSV)	suédois/anglais/français/ autres
RU	http://www.inlandrevenue.gov.uk/	Inland Revenue	anglais/gallois
ÉU	http://www.irs.gov/	Internal Revenue Service	anglais/espagnol