African Scientific Journal
ISSN : 2658-9311
Vol : 03, Numéro 31 Aout 2025

Comprendre la déviance fiscale : une analyse des principaux déterminants

Understanding tax evasion: an analysis of the main determinants.

Auteur 1 : BELHAJ Zineb.
Auteur 2 : NMILI Mohammed.

BELHAJ Zineb (Doctorante, Laboratoire des Études et Recherche en Management des Organisations et des Territoires (ERMOT)).
FSJES Fès, Université Sidi Mohamed Ben Abdellah

NMILI Mohamed, (Enseignant chercheur, Laboratoire des Études et Recherche en Management des Organisations et des Territoires (ERMOT)).
FSJES Fès, Université Sidi Mohamed Ben Abdellah

Déclaration de divulgation : **L'auteur n'a pas connaissance de quelconque financement qui pourrait affecter l'objectivité de cette étude.**

Conflit d'intérêts : **L'auteur ne signale aucun conflit d'intérêts.**

Pour citer cet article : **BELHAJ .Z & NMILI .M (2025) « Comprendre la déviance fiscale : une analyse des principaux déterminants », African Scientific Journal « Volume 03, Numéro 31 » pp: 0615 – 632.**

DOI : 10.5281/zenodo.16887574
Copyright © 2025 – ASJ

African Scientific Journal
ISSN : 2658-9311
Vol : 03, Numéro 31 Aout 2025

Résumé

La fiscalité constitue un pilier fondamental du contrat social, incarnant le lien entre l'État et ses citoyens. Elle repose sur une adhésion volontaire des contribuables, fondée sur des principes de solidarité, d'équité et de légalité. Cependant, cette coopération est aujourd'hui mise à mal par la multiplication des comportements de non-conformité fiscale, qu'ils relèvent de la fraude illégale ou de pratiques juridiquement ambivalentes comme l'évasion ou l'optimisation fiscale agressive. Ces formes de transgression, regroupées sous le concept de déviance fiscale, participent à l'érosion de la légitimité du système fiscal et affaiblissent la confiance envers les institutions publiques.

Loin de se limiter à la simple transgression des règles fiscales, la déviance fiscale englobe une diversité de comportements influencés par des facteurs économiques, sociaux, institutionnels et psychologiques. Les principaux déterminants identifiés incluent la perception d'iniquité fiscale, la complexité des dispositifs fiscaux, les caractéristiques individuelles des contribuables (niveau et source de revenu), ainsi que les incitations découlant des taux d'imposition et des mécanismes de contrôle et de sanction. Dans cette perspective, l'article adopte une approche qualitative fondée sur une revue narrative de littérature, visant à proposer une synthèse critique des travaux existants en mettant en lumière l'interaction de ces variables dans une logique où les contribuables arbitrent entre conformité et fraude selon une évaluation rationnelle des coûts et bénéfices.

Mots clés : Déviance fiscale, Fraude fiscale, déterminants

African Scientific Journal
ISSN : 2658-9311
Vol : 03, Numéro 31 Aout 2025

Abstract

Taxation is a fundamental pillar of the social contract, embodying the link between the state and its citizens. It relies on voluntary compliance by taxpayers, based on principles of solidarity, fairness, and legality. However, this cooperation is now being undermined by the proliferation of tax non-compliance, whether it be illegal fraud or legally ambiguous practices such as tax evasion or aggressive tax optimization. These forms of transgression, grouped under the concept of tax deviance, contribute to the erosion of the legitimacy of the tax system and weaken trust in public institutions.

Far from being limited to simple transgression of tax rules, tax deviance encompasses a variety of behaviors influenced by economic, social, institutional, and psychological factors. The main determinants identified include the perception of tax inequity, the complexity of tax systems, the individual characteristics of taxpayers (level and source of income), and the incentives arising from tax rates and control and penalty mechanisms. From this perspective, the article adopts a qualitative approach based on a narrative review of the literature, aiming to provide a critical synthesis of existing work by highlighting the interaction of these variables in a logic where taxpayers arbitrate between compliance and non-compliance.

Keywords : Tax deviance, tax fraud, determinants

African Scientific Journal
ISSN : 2658-9311
Vol : 03, Numéro 31 Aout 2025

INTRODUCTION

La fiscalité représente l'un des fondements essentiels du contrat social, permettant à l'État de financer les biens et services publics et de corriger les inégalités économiques. Cependant, ce système repose en grande partie sur la coopération et la conformité des contribuables. Or, dans de nombreux contextes, on observe une résistance plus ou moins marquée à l'égard de l'impôt, qui peut prendre la forme de comportements illégaux, partiellement légaux, ou stratégiquement ambigus. Ces comportements, regroupés sous le terme de déviance fiscale, interrogent autant la légitimité perçue de la charge fiscale que les mécanismes rationnels et psychologiques qui motivent les citoyens à s'y soustraire.

Phénomène multidimensionnel, la déviance fiscale se situe au croisement du droit, de l'économie, de la sociologie et de la psychologie. Elle englobe à la fois la fraude fiscale, délibérément illégale, et l'évasion fiscale, souvent légale mais moralement controversée. Ces pratiques, en constante évolution, reflètent des dynamiques complexes entre les stratégies individuelles, les perceptions de justice fiscale, la crédibilité de l'administration, et les incitations économiques. Comprendre les fondements de cette déviance est donc crucial non seulement pour évaluer son impact budgétaire, mais aussi pour concevoir des politiques publiques plus efficaces, fondées sur une meilleure connaissance des déterminants du comportement fiscal.

À ce stade, la problématique qui se pose est la suivante :

Quels sont les principaux déterminants qui influencent le comportement déviant des contribuables en matière fiscale, et comment ces facteurs contribuent-ils à l'émergence et à la persistance de la déviance fiscale ?

Pour répondre à notre problématique, cet article propose d'analyser les différentes formes de déviance fiscale, d'aborder les nombreuses facettes de ce défi complexe, et d'en explorer les causes structurelles et comportementales. Pour ce faire nous allons opter pour une approche qualitative fondée sur une revue narrative de littérature, afin d'explorer de manière approfondie les différentes manifestations de la déviance fiscale ainsi que la diversité de ses déterminants, d'ordre économique, institutionnel, psychologique et social. Cette démarche interprétative vise à produire une synthèse critique et intégrée des savoirs, sans prétention à l'exhaustivité statistique.

L'architecture de l'article se déploie en deux points. Nous présenterons au prime abord le cadre conceptuel de la déviance fiscale. Puis, nous aborderons les différents déterminants de ce comportement.

African Scientific Journal
ISSN : 2658-9311
Vol : 03, Numéro 31 Aout 2025

1. La déviance fiscale : Revue de littérature

La déviance fiscale se distingue par la complexité de sa définition, en raison de la grande diversité des termes qui lui sont associés, ce qui rend son analyse théorique et pratique particulièrement difficile. Ce concept regroupe en effet une large gamme de comportements visant à réduire ou éviter l'impôt, qu'ils soient légaux, tolérés ou illicites. Parmi ces comportements, on trouve la fraude fiscale qu'elle soit délibérée, acceptée tacitement ou perçue comme légitime, l'évasion fiscale internationale (qu'elle soit autorisée ou critiquée), ainsi que des pratiques comme l'optimisation, l'évitement ou la planification fiscale. S'y ajoutent également des stratégies relevant de l'économie informelle, telles que l'usage de sociétés écrans, les mécanismes d'abris ou de refuges fiscaux, et les paradis fiscaux. Cette richesse terminologique reflète la complexité des pratiques de non-conformité fiscale et souligne les difficultés à en cerner les contours juridiques et éthiques (Kirchler & Braithwaite, 2007).

1.1.La déviance sociale

La notion de « déviance », définie par Le Grand Larousse comme le « caractère de ce qui s'écarte de la norme », est couramment mobilisée dans les sciences sociales, notamment américaines, pour désigner des comportements s'écartant des normes établies. Traditionnellement, le déviant est perçu comme un individu transgressant des normes juridiques ou morales. Ainsi, la sociologie de la déviance s'appuie majoritairement sur des données issues des institutions de contrôle social telles que la police, le système pénitentiaire ou les services sociaux (Journet, 2009). Pour (Becker et al., 2020), cette approche est inappropriée. La déviance naît toujours de l'interaction entre le type de comportement de l'acteur et « ce que les autres en font».

Dans la même perception, et s'appuyant sur l'articulation entre la notion de « déviance » formulée par Howard Becker et celle de « délinquance en col blanc » introduite par Edwin Sutherland, Marc Leroy a opté pour l'emploi du concept de « déviance fiscale ». Ce dernier, élaboré à partir de cette interaction théorique, vise à offrir une meilleure compréhension des comportements des contribuables face à leurs obligations fiscales (Péclat, 2015).

1.2.La déviance fiscale

L'introduction du concept de « déviance fiscale » constitue une avancée majeure dans le champ de la sociologie fiscale, en ce qu'elle offre un cadre d'analyse plus nuancé et plus englobant des comportements fiscaux. Ce concept permet de dépasser les limites de la dichotomie traditionnelle entre légalité et illégalité, souvent associée à la notion de « délinquance fiscale ». Il rend ainsi possible une meilleure compréhension de la diversité des pratiques de non-

African Scientific Journal
ISSN : 2658-9311
Vol : 03, Numéro 31 Aout 2025

conformité à l'impôt, qu'elles soient licites, illicites ou situées dans des zones d'ambiguïté juridique et morale (Journet, 2009).

Lemieux propose une lecture sociologique de la déviance fiscale et explique que la déviance fiscale ne se limite pas à la fraude illégale, mais englobe un ensemble de pratiques, légales ou illégales, qui permettent de contourner l'impôt. Il distingue d'ailleurs plusieurs niveaux de déviance, selon l'écart entre la norme légale et la norme sociale, et insiste sur l'ambiguïté des frontières entre comportement licite et illicite (Lemieux, 2007).

S'inspirant des travaux de Durkheim et de Merton sur l'anomie, Marc Leroy à son tour propose une définition de la déviance fiscale comme un concept englobant l'ensemble des comportements visant à se soustraire à l'impôt, qu'ils relèvent de pratiques légales ou illégales (Leroy 2011). La déviance fiscale, entendue comme une transgression des normes juridiques dans le but d'échapper totalement ou partiellement à l'impôt, recouvre aussi bien les formes de fraude de faible ampleur que les pratiques les plus structurées et complexes. Le phénomène de la déviance fiscale renvoie avant tout à une difficulté liée à la mesure de la fraude ainsi qu'à la catégorisation des comportements des contribuables en fonction de leur conformité ou non aux dispositions légales (Leroy, 2011).

Marc Leroy a également mis en évidence la pertinence de la notion de déviance fiscale, seule à même, selon lui, de rendre compte de la complexité des comportements d'évitement de l'impôt. Cette approche dépasse la dichotomie classique légal/illégal adoptée par les autorités administratives et judiciaires. Il souligne également que l'analyse du processus d'étiquetage opéré par l'autorité le plus souvent administrative dans ces catégories permet non seulement de mieux comprendre les mécanismes de qualification des actes fiscaux, mais aussi de relativiser la frontière entre la fraude, perçue comme une infraction à la loi, et l'évasion, qui repose sur une exploitation stratégique des normes juridiques en vue de réduire la charge fiscale (Leroy, 2011 cité par Péclat, 2015)

De façon intuitive, les termes et concepts relatifs aux pratiques fiscales s'ordonnent selon le degré de réprobation qu'ils suscitent chez l'observateur. Toutefois, la sensibilité à ces pratiques, ainsi que le seuil à partir duquel elles sont perçues comme répréhensibles, varient considérablement d'un individu à l'autre. À la base de cette gradation se trouve la notion d'«habileté fiscale » également désignée par des expressions telles que « optimisation » ou « planification fiscale », généralement employée dans des contextes techniques et souvent liée à des opérations internationales (Barilari, 2018).

African Scientific Journal
ISSN : 2658-9311
Vol : 03, Numéro 31 Aout 2025

1.3.De L'optimisation vers l'évasion fiscale

L'optimisation fiscale, également désignée sous le terme d'« habileté fiscale », est définie dans le Rapport d'information sur l'optimisation fiscale des entreprises dans un contexte international comme « l'utilisation par le contribuable de moyens légaux pour réduire son impôt » (Leroy, 2003). Elle témoigne de la capacité du contribuable à mobiliser les dispositions fiscales en vigueur dans son pays de résidence, ainsi qu'à l'étranger le cas échéant, en combinant ces régimes et en exploitant leurs incohérences ou zones d'ombre afin de limiter sa charge fiscale. Cette forme d'ingéniosité fiscale n'est pas répréhensible dès lors qu'elle respecte le cadre légal. La jurisprudence administrative reconnaît d'ailleurs au contribuable le droit de choisir, parmi plusieurs options juridiques équivalentes, celle qui conduit à la charge fiscale la plus faible, ce choix étant pleinement légitime au regard du droit en vigueur (Péclat, 2015).

En réalité, la distinction entre l'évasion fiscale et l'optimisation fiscale repose essentiellement sur l'intention du contribuable. L'optimisation se caractérise par l'exploitation, à son avantage, des dispositions légales en vigueur, tandis que l'évasion fiscale consiste à contourner la norme fiscale. Toutefois, la frontière entre ces deux pratiques demeure particulièrement ténue, et la distinction proposée par le rapport fondée sur la finalité poursuivie apparaît peu satisfaisante. En effet, l'optimisation viserait à « maximiser les avantages des dispositions fiscales en vigueur», alors que l'évasion chercherait à « réduire l'imposition » (Péclat, 2015).

De ce fait, l'évasion fiscale peut être définie comme le recours, par un contribuable, à des montages artificiels destinés à réduire sa charge fiscale, bien que ces dispositifs n'aient pas été prévus par le législateur dans le cadre de la politique publique (Leroy, 2016). Dans cette optique, Gutmann définit l'évasion fiscale comme un ensemble de procédés permettant de réduire ou d'éviter l'impôt sans enfreindre explicitement les dispositions légales en vigueur. Il existe, en effet, une pluralité de mécanismes d'évitement fiscal, souvent bien plus subtils que la simple dissimulation du fait générateur de l'impôt. Dans la majorité des cas, les stratégies mises en œuvre par le contribuable pour alléger sa charge fiscale ne sont pas sujettes à contestation.(Gutmann, 2010).

Déterminer les frontières entre fraude fiscale et simple évasion fiscale devient ainsi une tâche complexe. Divers critères, tels que des considérations juridiques, morales ou financières, peuvent être utilisés pour établir ces distinctions. Pour examiner la fraude fiscale, il est primordial de définir initialement ce qui constitue une fraude en se basant sur l'un de ces trois critères (Bazart, 2000).

African Scientific Journal
ISSN : 2658-9311
Vol : 03, Numéro 31 Aout 2025

1.4.La fraude fiscale

Bien que largement employée par la doctrine, la jurisprudence et les médias, l'expression « fraude fiscale » demeure peu présente dans les textes législatifs et réglementaires, ce qui reflète une certaine ambiguïté juridique. Les comportements qualifiés de frauduleux sont ainsi appréciés au cas par cas et réprimés sur la base des dispositions légales ou réglementaires applicables (Barilari, 2018). La fraude fiscale est généralement définie comme un acte commis de mauvaise foi, en violation des règles en vigueur, et portant atteinte aux droits d'autrui (Turrin et al., 2011).

Dans cette perspective, l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE) définit la fraude fiscale comme « tout acte du contribuable impliquant une violation de la loi, dès lors qu'il est établi que celui-ci a agi dans l'intention délibérée d'échapper à l'impôt ». Cette définition implique que la qualification de fraude fiscale repose sur la réunion de trois éléments constitutifs :

- **L'élément légal** : il consiste en la tentative de se soustraire à une obligation prévue par le droit fiscal ;
- **L'élément matériel** : il se manifeste par un acte ou un comportement concret révélant l'existence de la fraude ;
- **L'élément intentionnel** : il renvoie à la volonté délibérée du contribuable de se soustraire au paiement de l'impôt.

Dans ce contexte, la notion de déviance fiscale, telle que développée notamment par Marc Leroy à partir des travaux de Durkheim et Merton sur l'anomie, permet de dépasser la simple opposition légal/illégal. Elle invite à envisager l'ensemble des comportements visant à se soustraire à l'impôt qu'ils soient conformes ou non au droit comme des formes de transgression du contrat fiscal. Cette approche met en lumière les déterminants multiples de la déviance fiscale, parmi lesquels figurent non seulement des facteurs juridiques et économiques (tels que la complexité du système fiscal, le niveau de prélèvement, les opportunités de dissimulation), mais aussi des déterminants socio psychologiques, institutionnels et culturels : perception de l'équité fiscale, confiance dans l'administration, normes sociales, ou encore degré d'acceptabilité de l'impôt. Comprendre ces facteurs est essentiel pour appréhender les logiques d'évitement de l'impôt et formuler des politiques publiques adaptées

1.5.L'illégalisme fiscal

Le concept d' « illégalisme fiscal », également employé par Alexis Spire, recouvre deux types d'écarts auxquels sont confrontés les agents fiscaux : d'une part, l'erreur intentionnelle,

African Scientific Journal
ISSN : 2658-9311
Vol : 03, Numéro 31 Aout 2025

assimilée à une fraude au sens administratif, et d'autre part, l'erreur non intentionnelle, relevant d'une simple méprise. Les agents du contrôle fiscal opèrent ainsi une distinction entre deux formes d'indiscipline : l'« erreur », attribuée aux contribuables présumés de bonne foi, et la « fraude », qui renvoie à un acte illégal délibérément commis (Spire, 2009 cité par Péclat, 2015). La distinction entre les deux formes d'irrégularités n'est pas formellement définie, mais elle se manifeste dans la pratique quotidienne des agents de contrôle fiscal : dans les situations relevant d'erreurs non intentionnelles, ceux-ci se limitent à exiger le paiement de l'impôt dû, tandis que, dans les cas de fraude avérée, des sanctions plus ou moins lourdes sont appliquées. L'usage du terme « illégalisme » s'avère pertinent dans la mesure où il permet d'éviter toute prise de position quant à l'intentionnalité du contribuable lors du contrôle. En englobant ces deux formes de transgression du droit fiscal, la notion d'illégalisme se rapproche de celle de « déviance fiscale » (Péclat, 2015).

2. Les déterminants de la déviance fiscale

À la suite d'une analyse empirique citée par (G. Richardson, 2006), Jackson et Milliron (1986) ont mis en évidence un ensemble de déterminants majeurs susceptibles d'influencer le comportement déviant du contribuable. Ces facteurs se répartissent en plusieurs catégories. Les déterminants démographiques comprennent notamment l'âge, le sexe, le niveau d'instruction et la situation professionnelle. Les déterminants économiques incluent, quant à eux, le niveau et la nature des revenus, les taux marginaux d'imposition, ainsi que les sanctions encourues et la probabilité perçue de détection. Enfin, les déterminants comportementaux renvoient à des variables telles que la complexité du système fiscal, le sentiment d'équité dans les interactions avec l'administration fiscale, l'influence des normes sociales (respect ou non des comportements des pairs), ainsi que les convictions éthiques et morales du contribuable à l'égard de l'impôt.

2.1.Déterminants démographiques

Les facteurs démographiques regroupent essentiellement des variables telles que l'âge, le sexe et le niveau d'éducation. L'âge et le sexe, en particulier, sont étroitement corrélés aux trajectoires professionnelles et aux niveaux de revenus des contribuables, ce qui en fait des déterminants significatifs du comportement de déviance fiscale (Kong and Wang, 2014).

Le facteur de l'âge chronologique figure parmi les déterminants les plus significatifs du comportement de déviance fiscale. Plusieurs recherches empiriques indiquent que les contribuables plus âgés tendent à faire preuve d'une plus grande conformité aux obligations fiscales que les plus jeunes (Tittle, 1980 ; Witte & Woodbury, 1985 ; Dubin & Wilde, 1988 ;

African Scientific Journal
ISSN : 2658-9311
Vol : 03, Numéro 31 Aout 2025

Feinstein, 1991 ; Hanno & Violette, 1996 cité par G. Richardson, 2006), tandis que, les jeunes contribuables apparaissent généralement plus enclins à prendre des risques fiscaux que les individus plus âgés (Kong and Wang, 2014).

Tittle (1980) interprète la relation entre l'âge et la déviance fiscale à travers deux dimensions explicatives : les variations liées au cycle de vie et les différences générationnelles. D'une part, les jeunes contribuables tendent à adopter des comportements plus risqués et manifestent une moindre sensibilité aux sanctions, ce qui s'explique par leur position dans le cycle de vie. D'autre part, leurs attitudes sont également influencées par les contextes sociaux et culturels spécifiques à la période durant laquelle ils ont grandi, traduisant ainsi des différences générationnelles (Richardson, 2006). Tandis que, les personnes âgées sont plus sensibles aux menaces de sanctions et qu'au fil des ans, elles ont acquis des enjeux sociaux plus importants, tels que des biens matériels, un statut social et une plus grande dépendance vis-à-vis des réactions des autres, de sorte que les coûts potentiels des sanctions augmentent. Ce qui justifie qu'un âge plus élevé est significativement corrélé à une meilleure moralité fiscale ou à un meilleur respect des obligations fiscales (cité par Torgler, 2007).

De même, le sexe du contribuable a été identifié comme une variable significative dans plusieurs recherches antérieures. Les recherches en psychologie sociale suggèrent que les femmes sont plus dociles et moins autonomes que les hommes et soutiennent que cette différence repose sur le rôle traditionnel de la femme, mais la génération actuelle de femmes, plus indépendante, devrait avoir une morale fiscale ou une conformité fiscale moins élevée. Dans le même sens, une étude citée par (EL Aida, Fettahi, 2024), Vogel (1974) ainsi que Mason et Calvin (1978) ont mis en évidence une variation du niveau de conformité fiscale en fonction du genre, suggérant que les femmes sont généralement plus enclines à respecter les obligations fiscales que les hommes. Dans d'autres études, cette variable a été intégrée sous la forme d'un indicateur quantitatif tel que le ratio de la « part des femmes dans la population globale » (El Aida & Fettahi, 2024). Par ailleurs, les recherches menées après les travaux de Jackson et Milliron (1986) et citées par (G. Richardson, 2006) confirment la persistance de cet écart de conformité entre les sexes, comme l'ont montré notamment Brooks et Doob (1990) ainsi que Collins, Milliron et Toy (1992). Aucune différence entre les pays en développement et les pays développés n'est observée, ce qui invalide l'argument selon lequel la position des femmes dans la société a une incidence sur la moralité fiscale (Torgler, 2007).

Dans la même perspective, Jackson et Milliron (1986) ont souligné que le niveau d'éducation, mesuré par la proportion d'individus appartenant à différents niveaux d'instruction au sein de

African Scientific Journal
ISSN : 2658-9311
Vol : 03, Numéro 31 Aout 2025

la population totale, peut avoir des effets ambivalents sur le comportement fiscal (cité par El Aida & Fettahi, 2024). D'un côté, une meilleure éducation peut conduire certains individus à estimer que le risque de détection en cas de comportement déviant est relativement faible, ce qui tend à accroître la non-conformité fiscale. D'un autre côté, l'éducation contribue à renforcer les compétences financières générales, favorisant ainsi une meilleure compréhension des obligations fiscales et, par conséquent, une plus grande conformité.

L'éducation est liée aux connaissances des contribuables en matière de législation fiscale. Les contribuables mieux éduqués sont censés mieux connaître la législation fiscale et les liens entre fiscalité et budget, ils sont plus conscients des avantages et des services que l'État offre à ses citoyens grâce aux recettes fiscales et sont donc mieux à même d'évaluer le degré de conformité. D'autre part, les contribuables hautement éduqués devraient également être plus conscients des éventuels gaspillages du gouvernement. En outre, ils peuvent être moins respectueux des règles fiscales car ils comprennent mieux les possibilités d'évasion et de fraude fiscales, et ils peuvent être plus critiques et mieux informés sur la manière dont l'État utilise les recettes fiscales (Torgler, 2007).

2.2.Déterminants comportementaux

Les déterminants comportementaux incluent principalement la notion d'équité fiscale, la complexité inhérente au système fiscal, la perception des contribuables vis-à-vis des autorités fiscales, ainsi que les normes sociales et la morale fiscale.

Le sentiment d'injustice fiscale est fréquemment analysé comme une cause majeure de l'affaiblissement du civisme fiscal et comme un facteur qui favorise l'évitement de l'impôt (Bernard & Spire, 2019). En effet, la justice économique et sociale est souvent perçue comme une injustice sur le plan fiscal. Il est donc crucial que les contribuables croient, même de manière diffuse, à la valeur du consentement pour justifier l'impôt. Il est également important que les citoyens acceptent l'idée que l'impôt est une nécessité inévitable pour l'économie, l'État et leur bien-être. Cependant, le contribuable perçoit rarement cette dimension économique de l'impôt, qui ne répond pas directement à un besoin particulier (Lambert, 1980). Cette incompréhension repose sur une tradition de méfiance et de déviance du côté du contribuable (Torgler, 2007).

Dans cette optique, Torgler, (2007) montre que les résultats de la variable « confiance » impliquent une stratégie claire en matière de politique fiscale. Dans tous les contextes culturels, une telle stratégie a un effet positif sur la morale fiscale. Si les contribuables font confiance au gouvernement, aux tribunaux, au système juridique et à l'administration fiscale, ils sont plus

African Scientific Journal
ISSN : 2658-9311
Vol : 03, Numéro 31 Aout 2025

disposés à payer leurs impôts. Par conséquent, tous ces acteurs doivent agir de manière digne de confiance. Les résultats montrent que la relation entre eux et les contribuables (contrat relationnel) peut être maintenue par des actions positives et des institutions qui fonctionnent bien, créant ainsi une atmosphère de capital social positif qui sera récompensée par une meilleure moralité fiscale. Ce qui justifie, que si l'administration fiscale s'efforce d'être honnête, équitable, informative et serviable, en agissant comme une institution de service et en traitant ainsi les contribuables comme des partenaires, la volonté de coopérer des contribuables augmente.

En outre, les travaux de Spicer, Song et Yarbrough cités par (Kong and Wang, 2014), montrent qu'il y a une relation négative significative qui existe entre le sentiment d'équité fiscale et le recours à la déviance fiscale. Plus précisément, l'équité fiscale présente une corrélation positive avec la perception d'une amélioration du système fiscal, tandis qu'elle est inversement corrélée avec la déviance fiscale. Cette dynamique suggère que les contribuables sont davantage enclins à s'acquitter de leurs obligations fiscales lorsque les dispositifs mis en œuvre par les autorités sont perçus comme justes. En d'autres termes, une meilleure compréhension et une confiance accrue envers les autorités fiscales tendent à réduire le niveau de déviance fiscale (Kong and Wang, 2014).

Dans le même sens**,** la complexité du système fiscal à son tour apparaît comme un facteur déterminant de la déviance fiscale. En général, la simplicité est une question majeure dans les préoccupations liées à la réforme fiscale. Un bon système fiscal doit être simple et facile à comprendre. La complexité peut entraîner une non-conformité involontaire si les contribuables rencontrent des difficultés à remplir leur déclaration d'impôts ce qui peut imposer des coûts aux contribuables (Torgler, 2007).

Plusieurs travaux antérieurs, fondés sur des données archivistiques et d'enquête, apportent des éléments empiriques attestant d'une association positive entre la complexité du système fiscal et la déviance fiscale. Slemrod, (1989) met en évidence que l'accroissement de la complexité réduit l'incitation à respecter volontairement les règles fiscales. Dans la même logique, Alm et al., (1992) montrent, à travers des expériences comportementales, que les contribuables sont plus enclins à se conformer lorsque les règles sont simples et compréhensibles. De même, Torgler, (2007) quant à lui, souligne que la complexité du système affaiblit la morale fiscale, c'est-à-dire la disposition intrinsèque des individus à payer leurs impôts, en créant un sentiment d'injustice ou de confusion face à des normes perçues comme inaccessibles. Des résultats similaires sont observés par Sapiei & Kasipillai, (2014) en Malaisie, où la lourdeur

African Scientific Journal
ISSN : 2658-9311
Vol : 03, Numéro 31 Aout 2025

administrative et l'opacité des textes fiscaux favorisent des stratégies d'évitement, en particulier chez les petites entreprises.

De manière convergente, l'ensemble de ces travaux indiquent que la simplification du système fiscal, tant sur le plan réglementaire qu'administratif, constitue une piste essentielle pour renforcer la conformité et réduire la déviance fiscale. En effet, la complexité des démarches administratives conduit certains contribuables à opérer un arbitrage entre le coût potentiel du non-respect de la législation et celui lié à la conformité fiscale (CES, 2012). Cette complexité croissante, en particulier celle liée aux dispositifs de dépenses fiscales, encourage les pratiques d'optimisation de la part des entreprises et, par extension, facilite les comportements de déviance fiscale. Elle constitue ainsi, selon (Leroy, 2011), un facteur structurant et historique dans l'évolution des formes de déviance fiscale.

2.3.Déterminants économiques

Le niveau de revenu constitue également un facteur explicatif significatif. Il est généralement défini à partir du revenu brut ajusté ou du revenu total positif déclaré par le contribuable. Les effets du revenu sur la morale fiscale sont difficiles à évaluer d'un point de vue théorique. En fonction des préférences en matière de risque et de la progression des barèmes d'imposition sur le revenu, le revenu peut augmenter ou réduire la morale fiscale. En ce qui concerne la déviance fiscale, on peut affirmer que dans les pays où le taux d'imposition sur le revenu est progressif, les contribuables ayant un revenu plus élevé obtiennent un rendement plus élevé en fraudant, mais avec une utilité économique potentiellement moindre. D'autre part, les contribuables à faible revenu peuvent avoir moins d'« enjeux » ou de restrictions sur le plan social, mais être moins en mesure de prendre ces risques, en raison d'une perte d'utilité marginale élevée (réduction de la richesse) s'ils sont pris et sanctionnés (Jackson & Milliron, 1986).

D'autres études empiriques, notamment celles de Mason et Lowry (1981) ainsi que de Witte et Woodbury (1983), montrent que les contribuables appartenant à la tranche des revenus moyens ont tendance à se conformer aux obligations fiscales, contrairement à ceux appartenant aux catégories de revenus faibles ou élevés, qui manifesteraient une propension plus élevée à la non-conformité (cité par G. Richardson, 2006). Toutefois, Richardson et Sawyer (2001) soulignent que les résultats empiriques relatifs à l'effet du niveau de revenu sur la déviance fiscale demeurent globalement contrastés (M. Richardson & Sawyer, 2001).

La source de revenu désigne généralement le type ou la nature des revenus perçus par le contribuable. Schmölders (1970) observe que dans les économies où une part importante de la population active exerce dans l'agriculture ou le petit commerce, la mise en œuvre d'une

African Scientific Journal
ISSN : 2658-9311
Vol : 03, Numéro 31 Aout 2025

fiscalité efficace sur les revenus et les bénéfices s'avère particulièrement difficile. De même, l'enquête menée par Wallschutzky (1984) révèle que les individus dont les revenus proviennent de l'agriculture, du commerce indépendant ou de l'auto-emploi présentent une propension plus élevée à l'évasion fiscale. À l'inverse, les contribuables dont les revenus sont issus de salaires soumis à une retenue à la source, notamment dans le secteur des services, disposent de marges de manœuvre beaucoup plus limitées pour se soustraire à l'impôt sur le revenu (cité par G. Richardson, 2006).

Sur ce point, le taux marginal d'imposition correspond au taux appliqué à la dernière unité de revenu perçue par le contribuable. Dans un système fiscal progressif, ce taux s'applique à la tranche supérieure du revenu imposable. Plusieurs travaux empiriques, cité par G. Richardson, (2006) notamment ceux de Clotfelter (1983) ainsi que de Mason et Calvin (1984), ont mis en évidence une corrélation positive entre le taux marginal d'imposition et l'ampleur du gap fiscal. Toutefois, d'autres études, telles que celles de Feinstein (1991) et de Christian et Gupta (1993), ont révélé une relation inverse entre ces deux variables, illustrant ainsi la diversité des résultats observés dans la littérature.

Le montant des sanctions et le taux d'inspection, en supposant que les contribuables adoptent un comportement conforme aux principes de rationalité définis par l'axiome de Von Neumann-Morgenstern en contexte d'incertitude, leurs choix peuvent être modélisés à travers une fonction d'utilité. Deux variables jouent un rôle central dans ce calcul : le taux d'inspection (ou de contrôle fiscal) et le montant des sanctions en cas de fraude avérée. Un taux de contrôle élevé augmente la probabilité subjective d'être détecté, tandis qu'un niveau de sanction plus sévère accroît le coût potentiel de la fraude. Ensemble, ces deux paramètres contribuent à renforcer l'effet dissuasif du dispositif fiscal. Plus les contribuables perçoivent une surveillance rigoureuse et des peines significatives, plus ils seront enclins à se conformer à leurs obligations fiscales. À l'inverse, lorsque la probabilité de contrôle est perçue comme faible et que les sanctions sont jugées peu dissuasives, les incitations à la déviance fiscale s'en trouvent renforcées. En effet, dans un tel contexte, le risque encouru devient négligeable par rapport aux gains potentiels de l'évasion fiscale. Cela conduit certains contribuables à ne déclarer qu'une partie de leurs revenus, en pariant sur la faiblesse du système de détection. Ainsi, ils ne s'acquittent de l'impôt que sur la base de montants volontairement sous-évalués, réduisant substantiellement leurs obligations fiscales effectives (Kong and Wang 2014).

African Scientific Journal
ISSN : 2658-9311
Vol : 03, Numéro 31 Aout 2025

3. Discussion et implications

L'analyse du concept de déviance fiscale met en lumière la complexité des comportements fiscaux des contribuables, qui ne peuvent être réduits à une simple opposition entre conformité et fraude. La déviance fiscale s'inscrit dans une zone grise, où les contribuables contournent l'esprit de la loi sans forcément enfreindre la lettre. Ce positionnement ambigu appelle à une lecture multidimensionnelle des pratiques fiscales, prenant en compte à la fois les déterminants individuels, sociaux, institutionnels et structurels.

Sur le plan empirique, la littérature a identifié un ensemble de variables explicatives majeures. Parmi les facteurs sociodémographiques, l'âge se distingue comme un déterminant significatif: les contribuables plus jeunes ont tendance à adopter des comportements fiscalement plus déviants, souvent en raison d'une perception moindre du risque ou d'un engagement civique plus faible (Jackson & Milliron, 1986). Le niveau d'éducation, quant à lui, exerce une influence ambivalente : il peut renforcer la conformité en améliorant la compréhension des règles fiscales, mais également favoriser l'optimisation ou l'évitement grâce à une meilleure capacité de repérage des failles du système.

La complexité du système fiscal apparaît également comme un facteur central, tant elle alimente l'insécurité juridique, la confusion et le sentiment d'injustice. Comme l'ont montré Slemrod (1989) et Torgler (2007), plus un système est perçu comme illisible ou inéquitable, plus la probabilité de comportements déviants augmente. De même, la morale fiscale, c'est-à-dire l'ensemble des normes internes qui régissent le rapport à l'impôt, joue un rôle fondamental : elle varie selon le contexte culturel, la légitimité perçue de l'État, et les valeurs civiques.

Enfin, les facteurs institutionnels tels que l'efficacité de l'administration fiscale, la probabilité de contrôle et la sévérité des sanctions conditionnent fortement les décisions des contribuables. Toutefois, une approche exclusivement dissuasive peut être contre-productive si elle n'est pas accompagnée de mesures renforçant la confiance et la transparence dans la relation fiscale.

En termes d'implications, l'analyse de la déviance fiscale et de ses déterminants conduit à reconsidérer les distinctions traditionnelles entre fraude, évasion et optimisation fiscales, en faveur d'une approche plus nuancée et contextuelle. La lutte contre ce phénomène ne saurait se réduire à des dispositifs strictement techniques ou répressifs. Elle appelle, en complément, une réflexion approfondie sur la légitimité de l'impôt, la transparence des politiques publiques et l'implication des citoyens dans la gestion des ressources fiscales. En ce sens, promouvoir une culture fiscale fondée sur la confiance, l'équité et la responsabilité partagée constitue une

African Scientific Journal
ISSN : 2658-9311
Vol : 03, Numéro 31 Aout 2025

condition sine qua non pour renforcer, sur le long terme, l'adhésion des contribuables au système fiscal.

Enfin, il est important de rappeler que la déviance fiscale est souvent le symptôme de dysfonctionnements systémiques plus profonds : inégalités sociales, déficit de l'État de droit, ou encore perte de légitimité des institutions. Sa réduction passe donc par une approche intégrée, ancrée dans la réalité socio-politique et économique de chaque pays.

African Scientific Journal
ISSN : 2658-9311
Vol : 03, Numéro 31 Aout 2025

CONCLUSION

Pour conclure, la déviance fiscale constitue un phénomène multidimensionnel, dont la définition dépasse la simple transgression des obligations fiscales pour englober des comportements complexes influencés par des facteurs économiques, sociaux et institutionnels. Les principaux déterminants identifiés dans la littérature incluent la perception d'inéquité fiscale, la complexité des dispositifs fiscaux, les caractéristiques individuelles des contribuables telles que le niveau et la source de revenu, ainsi que les mécanismes incitatifs liés aux taux marginaux d'imposition et aux dispositifs de contrôle et de sanction. Ces variables interagissent au sein d'un cadre rationnel où les contribuables évaluent continuellement les coûts et bénéfices liés à la conformité ou à la fraude.

En mettant l'accent sur cette pluralité de facteurs, cet article souligne la nécessité d'adopter une approche holistique et interdisciplinaire pour comprendre et prévenir la déviance fiscale. Une telle approche implique non seulement une réforme des dispositifs techniques de contrôle, mais également une attention accrue aux dimensions sociales et comportementales du rapport à l'impôt. En définitive, mieux cerner les déterminants de la déviance fiscale peut permettre aux décideurs publics d'élaborer des politiques fiscales plus justes, plus transparentes et plus efficaces, favorisant ainsi une meilleure adhésion citoyenne au système fiscal à travers une approche intégrée combinant la simplification et l'unification des règles fiscales, l'amélioration qualitative des relations entre l'administration fiscale et les contribuables, ainsi que le renforcement des capacités de contrôle, notamment par le recours aux technologies de traitement et de croisement des données.

African Scientific Journal
ISSN : 2658-9311
Vol : 03, Numéro 31 Aout 2025

BIBLIOGRAPHIE

Alm, J., McClelland, G. H., & Schulze, W. D. (1992). Why do people pay taxes? Journal of Public Economics, 48(1), 21-38. https://doi.org/10.1016/0047-2727(92)90040-m

Barilari, A. (2018). La fraude fiscale : Les mots et les chiffres. Gestion & Finances Publiques, 3, 50-57. https://doi.org/10.3166/gfp.2018.00034

Bazart, C. (2000). La fraude fiscale : modélisation du face à face état-contribuables.

Becker, H. S., Briand, J.-P., & Chapoulie, J.-M. (2020). Outsiders : Études de sociologie de la déviance (Nouvelle éd. Revue et augmentée de 2 chapitres). Éditions Métailié.

Bernard, K., & Spire, A. (2019). Les déterminants sociaux du sentiment d'injustice fiscale.

Conseil Économique, Social et Environnemental (CESE) du Maroc. (2012). Le système fiscal marocain : développement économique et cohésion sociale. Auto-saisine n°9/2012.

EL Aida, Fettahi. (2024). The tax gap in Morocco: An econometric analysis of sociodemographic and fiscal factors' impact. revistamultidisciplinar.com, 6(2), e202414. https://doi.org/10.23882/emss.24208

Gutmann, D. (2010). L'évasion fiscale des sociétés. Revue internationale de droit comparé, 62(2), 533-551. https://doi.org/10.3406/ridc.2010.19953

Jackson, B., & Milliron, V. (1986). Tax Compliance Research : Findings, Problems & Prospects. Journal of Accounting Literature.

Journet, N. (2009). Outsiders : Études de sociologie de la déviance. In X. Molénat, La sociologie (p.93). Editions Sciences Humaines. https://doi.org/10.3917/sh.molen.2009.01.0093

Kirchler, E., & Braithwaite, V. (2007). The Economic Psychology of Tax Behaviour (1re éd.). Cambridge University Press. https://doi.org/10.1017/CBO9780511628238

Kong and wang, f., chuanhai. (2014). The determinants of tax evasion: a literature review.

Lambert, T. (1980). Le contribuable face à l'administration fiscale.

Lemieux, S. (2007). La déviance fiscale : Une lecture sociologique des pratiques de contournement de l'impôt.

Leroy, M. (2003). Sociologie du contribuable et évitement de l'impôt. European Journal of Sociology, 44(2), 213-244. https://doi.org/10.1017/S0003975603001255

Leroy, M. (2011). Déviance fiscale, anomie et régulation biaisée de la globalisation économique. Socio-logos, 6. https://doi.org/10.4000/socio-logos.2553

Leroy, M. (2016). Les enjeux de la territorialité fiscale : Gestion et management public, Volume 4 / n° 3(1), 5-24. https://doi.org/10.3917/gmp.043.0005

African Scientific Journal
ISSN : 2658-9311
Vol : 03, Numéro 31 Aout 2025

Organisation de coopération et de développement économiques. (s.d.). Glossary of Tax Terms. Centre de politique et d'administration fiscales. OECD.

Péclat, M. (2015). Représentations de la déviance fiscale en France du consentement sous contrôle à la concertation citoyenne.

Richardson, G. (2006). Determinants of tax evasion: A cross-country investigation. Journal of International Accounting, Auditing and Taxation, 15(2), 150-169. https://doi.org/10.1016/j.intaccaudtax.2006.08.005

Richardson, M., & Sawyer, A. J. (2001). A Taxonomy of the Tax Compliance Literature: Further Findings, Problems and Prospects.

Sapiei, N. S., & Kasipillai, J. (2014). Tax compliance costs and complexity in Malaysia.

Slemrod, J. (1989). Complexity, Compliance Costs, and Tax Evasion. In Taxpayer Compliance.

Spire, A. (2009). Échapper à l'impôt : La gestion différentielle des illégalismes fiscaux. Politix, n° 87(3), 143-165. https://doi.org/10.3917/pox.087.0143

Torgler, B. (2007). Tax compliance and tax morale: A theoretical and empirical analysis. Edward Elgar.

Turrin, M., Oliva, E., Lambert, T., Luppi, P., & Negrin, O. (2011). La legitime repression de la fraude fiscale.