

Revue systématique sur l'Impact de la transformation digitale sur la performance du contrôle fiscal

Systematic review of the Impact of Digital Transformation on Tax Audit Performance

ELMAGUI Nada

Maitre de Conférences Habilité

Faculté des Sciences Juridiques, Économiques et Sociales

Université Cadi Ayyad Marrakech

Laboratoire des Études et Recherches en Management, Économie, Sciences Sociales,
Administration et Droit (ERMESSAD)

Maroc

ATTAK El houssain

Professeur de l'Enseignement Supérieur

Faculté d'économie et de gestion

Université Ibn Tofail Kénitra

Maroc

Date de soumission : 02/02/2026

Date d'acceptation : 19/03/2026

Pour citer cet article :

ELMAGUI N. et ATTAK E. (2026) « Revue systématique sur l'Impact de la transformation digitale sur la performance du contrôle fiscal », Revue du contrôle, de la comptabilité et de l'audit « Volume 10 : numéro 1 » pp : 113- 131.

Résumé

L'objectif de cette étude est d'analyser de manière approfondie les données empiriques disponibles concernant les effets de la numérisation sur l'efficacité du contrôle fiscal, ainsi que d'examiner les différentes conséquences que cela peut avoir. En examinant attentivement un total de 37 études, en utilisant une méthodologie rigoureuse basée sur l'approche PRISMA et en regroupant les informations textuelles, nous avons réalisé une synthèse des travaux scientifiques. Cette synthèse nous a permis d'identifier et de définir les variables essentielles employées par les différents auteurs pour évaluer la relation étudiée. D'après les résultats obtenus, il apparaît que la mise en place de la numérisation a eu un impact positif sur plusieurs aspects. En effet, elle a permis d'améliorer l'efficacité du processus de collecte des impôts, de renforcer la détection des fraudes, de réduire les coûts opérationnels, d'accroître la réactivité et la précision dans la prise de décision, ainsi que d'augmenter les recettes générées. Les résultats de l'étude mettent en évidence la variété des technologies qui découlent de l'utilisation d'applications transfrontalières. Cette diversité témoigne de l'impact et de l'importance croissante de ces applications dans le domaine technologique.

Mots clés : Transformation Digitale, Administration fiscale, détection des fraudes, Contrôle Fiscal, Performance

Abstract

The purpose of this paper is to investigate the existence of empirical data about the influence and consequences of digitalization on the performance of tax control. We have synthesised the scientific works and determined the important factors that the authors used to evaluate the link by conducting an analysis of 37 research using a rigorous procedure that is based on the PRISMA technique and text clustering. According to the results, digitization improves the effectiveness of tax collection and fraud detection, the reduction of operating expenses, the enhancement of the agility and accuracy of decision making, and the rise of income. The results also demonstrate the variety of technologies that are used in applications from different countries.

Keywords : Digital Transformation, Tax Administration, Fraud Detection, Fiscal control, Performance

Introduction :

L'avènement des technologies numériques a profondément transformé divers aspects de l'administration publique, notamment dans le domaine du contrôle fiscal. Alors que les gouvernements du monde entier sont confrontés à une complexité croissante en matière de conformité fiscale, d'optimisation agressive et de détection des fraudes, l'intégration d'outils numériques constitue désormais un levier stratégique pour améliorer l'efficacité, la transparence et la précision des opérations fiscales.

Dans ce contexte, des technologies telles que l'intelligence artificielle (IA), le Big Data, la blockchain et l'automatisation des processus redéfinissent les modalités de sélection des dossiers, d'analyse des risques et d'évaluation de la performance des administrations fiscales. Toutefois, malgré la multiplication des initiatives de digitalisation, la littérature académique demeure fragmentée quant à l'évaluation de leur impact réel sur la performance du contrôle fiscal. Les résultats empiriques sont dispersés, parfois divergents, et rarement intégrés dans une synthèse structurée permettant d'en dégager des tendances robustes.

Cependant, les travaux existants présentent plusieurs limites structurelles. Premièrement, on observe une **absence de problématique formalisée**, les études demeurant souvent descriptives et générales. Aucune **question de recherche clairement formulée** ne structure véritablement le champ, et les contributions empiriques manquent fréquemment d'**hypothèses explicites ou d'objectifs opérationnalisés** permettant de tester de manière rigoureuse les effets de la digitalisation. Deuxièmement, un **manque d'ancrage théorique** caractérise une grande partie de la littérature. Les analyses mobilisent rarement des cadres conceptuels solides permettant d'interpréter les transformations observées.

En particulier, plusieurs approches théoriques pourraient pourtant éclairer l'analyse :

- la **théorie de la modernisation administrative**, qui explique la digitalisation comme un processus d'adaptation structurelle de l'État ;
- la **théorie de l'agence**, pertinente pour analyser la réduction de l'asymétrie d'information entre administration fiscale et contribuables ;
- la **théorie de la conformité fiscale**, qui met l'accent sur les déterminants comportementaux et institutionnels du respect des obligations fiscales ;
- le **New Public Management**, qui souligne la recherche d'efficacité, de performance et d'orientation résultats dans l'action publique ;

- la **théorie institutionnelle**, permettant d'expliquer les dynamiques d'adoption technologique sous l'effet des pressions normatives, coercitives et mimétiques

L'absence de mobilisation explicite de ces cadres rend l'article essentiellement descriptif et limite la portée explicative des résultats disponibles. Il apparaît donc nécessaire de structurer le champ autour d'une problématique claire et d'un cadre théorique cohérent.

Dès lors, la problématique centrale de cette recherche peut être formulée comme suit : **dans quelle mesure et à travers quels mécanismes théoriques la transformation digitale améliore-t-elle la performance du contrôle fiscal ?** Plus précisément :

1. La digitalisation renforce-t-elle prioritairement l'efficacité opérationnelle, la capacité de détection des fraudes, la réduction des coûts ou la transparence du système fiscal ?
2. Quels facteurs institutionnels, organisationnels et technologiques conditionnent l'ampleur et la durabilité de ces effets ?
3. Dans quelle mesure les résultats observés peuvent-ils être interprétés à la lumière des théories de l'agence, de la conformité fiscale ou du New Public Management ?

Sur cette base, l'étude poursuit trois objectifs opérationnels :

- (i) structurer et synthétiser la littérature existante de manière rigoureuse ;
- (ii) identifier les mécanismes explicatifs mobilisés implicitement ou explicitement ;
- (iii) proposer une grille d'analyse théorique intégrée permettant d'interpréter les effets de la digitalisation sur la performance du contrôle fiscal.

Afin d'apporter une réponse rigoureuse à ces interrogations, cette recherche s'appuie sur une revue systématique de la littérature fondée sur le protocole PRISMA (Preferred Reporting Items for Systematic Reviews and Meta-Analyses), garantissant un processus transparent, structuré et reproductible de sélection et d'analyse des travaux scientifiques pertinents.

L'article s'organise comme suit. La première section présente la méthodologie adoptée et détaille le processus de sélection des études selon le protocole PRISMA. La deuxième section propose une discussion approfondie des résultats issus de la revue systématique, en mettant en évidence les principaux apports et limites identifiés dans la littérature. La troisième section examine les perspectives mondiales ainsi que les différences régionales dans l'adoption et l'impact des technologies numériques sur le contrôle fiscal. Enfin, la conclusion synthétise les principaux enseignements de l'étude et ouvre des pistes de recherche futures.

1. Méthodologie :

Dans cette recherche, la méthodologie PRISMA (Preferred Reporting Items for Systematic Reviews and Meta-Analysis) a été utilisée pour garantir une approche systématique et transparente de l'examen et de la synthèse des études existantes sur l'impact de la transformation numérique sur les performances du contrôle fiscal. Voici une description détaillée de la méthodologie PRISMA utilisée :

1.1. Phase d'identification :

La phase initiale impliquait une recherche exhaustive dans plusieurs bases de données, dont Scopus et Google Scholar, pour identifier les études pertinentes sur la transformation numérique et la performance du contrôle fiscal. Au total, 120 enregistrements ont été identifiés grâce à des recherches dans les bases de données, et 2 enregistrements supplémentaires ont été identifiés à partir de sources de registre. La stratégie de recherche incorporait une logique booléenne utilisant des mots clés tels que « Transformation numérique », « Administration fiscale », « Détection de fraude »,

« Contrôle fiscal » et « Performance », combinés à des opérateurs tels qu'AND et OR pour affiner les résultats.

Après la phase d'identification, les enregistrements ont été soumis à un processus de sélection initial pour supprimer les doublons et les études non pertinentes. Des outils automatisés ont été utilisés pour rationaliser ce processus, ce qui a permis d'exclure 72 enregistrements jugés inéligibles en fonction du titre et du résumé. Un enregistrement supplémentaire a été exclu pour d'autres raisons, telles que le manque d'accès au texte intégral ou le non-respect des critères d'inclusion initiaux.

Les 48 enregistrements restants ont ensuite été évalués pour leur éligibilité en fonction de critères d'inclusion et d'exclusion prédéterminés. Cette phase impliquait un examen détaillé des articles en texte intégral pour garantir que seules les études directement pertinentes aux objectifs de la recherche étaient incluses. Quatre études ont été exclues au cours de cette phase parce qu'elles se concentraient sur des variables non liées ou ne fournissaient pas suffisamment de données empiriques pertinentes sur l'impact de la transformation numérique sur le contrôle fiscal.

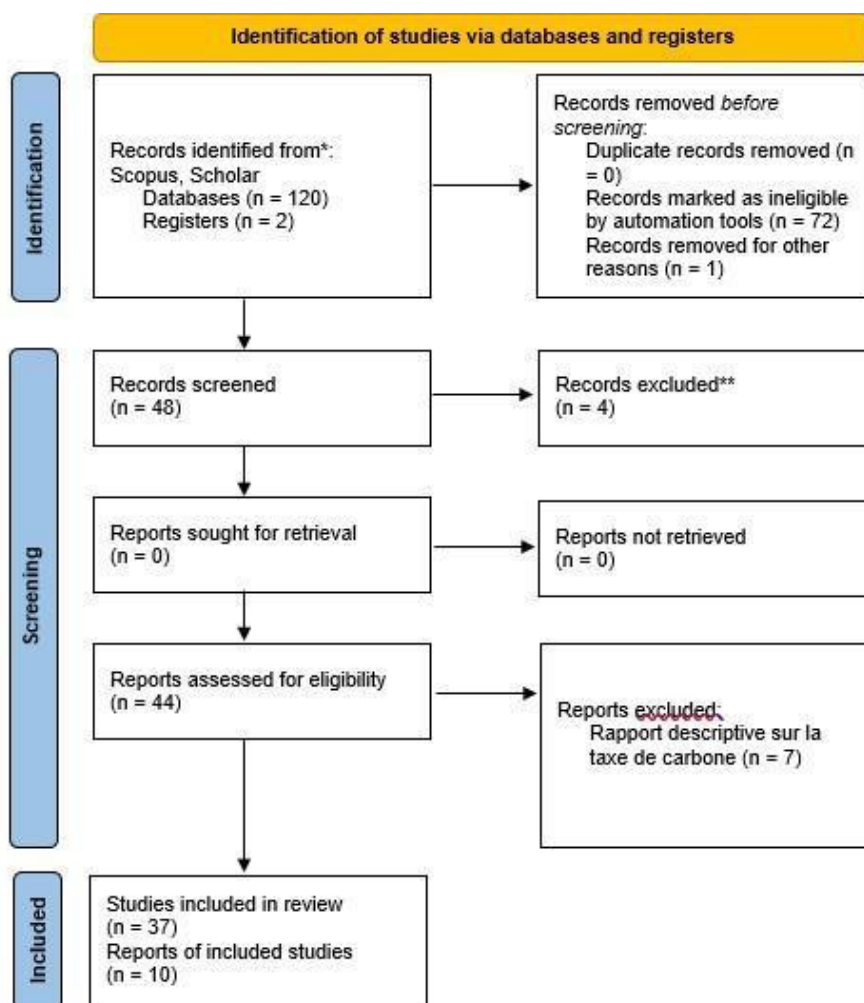
1.2. Critères d'Inclusion :

Après une sélection rigoureuse et une évaluation de l'éligibilité, 37 études ont finalement été incluses dans la revue systématique. Ces études ont été sélectionnées en fonction de leur rigueur

méthodologique, de leur pertinence par rapport à la question de recherche et de la qualité des preuves qu'elles ont fournies concernant le rôle des outils numériques comme l'IA, le Big Data et la blockchain dans l'amélioration des performances du contrôle fiscal. La sélection finale comprenait également 10 rapports d'études supplémentaires qui ont fourni un contexte précieux et des données supplémentaires.

Une fois les travaux ont été sélectionnés on a procédé par le clustering des résultats en groupe homogène.

Figure N°1 : Graphe de la méthodologie PRISMA v13 2020



*Consider, if feasible to do so, reporting the number of records identified from each database or register searched (rather than the total number across all databases/register).

**If automation tools were used, indicate how many records were excluded by a human and how many were excluded by automation tools.

Source : l'auteur

2. Discussion :

L'analyse des travaux identifiés comme éligibles peut s'organiser autour de plusieurs résultats clefs qui se présentent comme suit :

2.1. Amélioration de l'efficacité du contrôle fiscal :

La transformation numérique a considérablement amélioré l'efficacité du contrôle fiscal en automatisant des processus auparavant manuels et chronophages. Par exemple, Kirova et al. (2024) ont constaté qu'en Russie, l'intégration des outils numériques rationalisait la collecte des impôts, conduisant à un traitement plus rapide et plus précis des déclarations de revenus.

Cette efficacité est également évidente au Maroc, où El Aboui (2020) a observé que l'adoption de plateformes numériques réduisait les erreurs et accélérail le processus de déclaration fiscale, ce qui se traduisait par une collecte plus rapide des recettes pour le gouvernement.

De même, Bellon et al. (2022) ont fourni des preuves empiriques provenant du Pérou montrant que la mise en œuvre de systèmes de facturation électronique de la TVA a non seulement amélioré la conformité, mais a également amélioré l'efficacité globale de la collecte des impôts. Ces résultats suggèrent que les technologies numériques jouent un rôle essentiel dans la modernisation du contrôle fiscal, en la rendant plus réactive et capable de traiter de gros volumes de transactions avec une plus grande précision.

La tendance à l'amélioration de l'efficacité est également soutenue par des initiatives gouvernementales plus larges. L'Inspection Générale des Finances (2020) a souligné comment la numérisation en France a permis de réaliser d'importantes économies de coûts, dans la mesure où les systèmes automatisés ont réduit le besoin d'une intervention humaine importante. Cela réduit non seulement les coûts opérationnels, mais permet également aux autorités fiscales de réaffecter les ressources plus efficacement.

La revue systématique de Basse et al. (2022) confortent ces conclusions en proposant un cadre conceptuel pour le contrôle fiscal numérique qui met l'accent sur l'efficacité comme résultat clé de la transformation numérique. Les preuves cumulatives de ces études indiquent que la numérisation est un outil puissant pour améliorer les capacités opérationnelles des autorités fiscales, conduisant à une administration fiscale plus rapide, plus précise et plus rentable.

2.2. Détection et prévention de la fraude :

La transformation numérique a considérablement amélioré la capacité des autorités fiscales à détecter et prévenir la fraude fiscale. L'OCDE (2017) a souligné que les analyses basées sur

l'IA peuvent identifier des tendances suspectes dans les données fiscales que les méthodes traditionnelles pourraient ignorer. Cette capacité est cruciale dans l'environnement fiscal moderne, où les stratagèmes frauduleux sont de plus en plus sophistiqués. Anisimova (2022) a constaté que l'intégration de l'IA dans le contrôle fiscal russe a entraîné une réduction significative de l'évasion fiscale, car ces technologies peuvent traiter de grandes quantités de données et détecter des anomalies indiquant une fraude potentielle.

À l'appui de cela, Murorunkwere et al. (2022) ont démontré l'efficacité des réseaux de neurones pour identifier la fraude fiscale. Leur étude a montré que les outils d'IA pourraient améliorer considérablement la précision de la détection des fraudes, améliorant ainsi la conformité et réduisant les pertes dues à la fraude. De même, Raikov (2021) a souligné que l'IA peut être un outil puissant permettant aux autorités fiscales de lutter contre l'évasion fiscale, car elle permet des contrôles plus ciblés et plus efficaces.

L'utilisation de l'IA dans le contrôle fiscal améliore non seulement la détection des fraudes, mais a également un effet dissuasif, car les fraudeurs potentiels sont conscients de la surveillance accrue permise par ces technologies. Le consensus entre ces études est clair : les outils numériques, en particulier l'IA, sont indispensables dans la lutte contre la fraude fiscale, offrant aux autorités fiscales des capacités sans précédent pour détecter, prévenir et dissuader les activités frauduleuses.

2.3. Optimisation des coûts opérationnels :

L'un des avantages les plus importants de la transformation numérique dans le contrôle fiscal est le potentiel de réduction des coûts et de meilleure optimisation des ressources. L'étude de l'Inspection Générale des Finances (2020) en France en est un excellent exemple, montrant comment la numérisation a permis de réaliser des économies substantielles en automatisant les tâches de routine et en réduisant le besoin de ressources humaines importantes. Cela permet aux autorités fiscales de réaffecter les ressources plus efficacement, en se concentrant sur des activités à plus forte valeur ajoutée telles que le ciblage des audits et le contrôle de la conformité.

PwC Store (2021) a également souligné l'importance des outils numériques dans la réduction des coûts grâce à des audits plus précis et ciblés. En tirant parti des technologies numériques, les autorités fiscales peuvent minimiser les perturbations pour les contribuables conformes tout en concentrant leurs efforts sur les domaines à haut risque. Cette approche ciblée réduit non seulement les coûts opérationnels, mais améliore également l'efficacité et l'efficacité du

contrôle fiscal. De plus, Petukhova et Grigorieva (2019) ont discuté des défis et des avantages des outils numériques pour les PME, notant que même si ces outils peuvent réduire les charges administratives, il existe un besoin de solutions sur mesure qui tiennent compte des besoins spécifiques des petites entreprises.

Le guide de l'OCDE (2016) sur l'exploitation des technologies numériques dans le contrôle fiscal souligne également le potentiel de réduction des coûts de ces outils. En automatisant les processus et en améliorant l'exactitude des données, les technologies numériques réduisent le temps et les ressources nécessaires au contrôle fiscal, ce qui entraîne d'importantes économies. Les éléments probants issus de ces études suggèrent que la transformation numérique constitue une solution rentable pour moderniser le contrôle fiscal, permettant aux autorités fiscales de faire plus avec moins tout en améliorant l'efficacité globales.

2.4. Conformité des contribuables :

La transformation numérique a également eu un impact profond sur la conformité des contribuables, principalement grâce à une transparence et une accessibilité accrue. El Aboui (2020) a observé qu'au Maroc, l'introduction de plateformes numériques a considérablement amélioré les taux de conformité en rendant le processus fiscal plus transparent et plus convivial. Les contribuables étaient plus susceptibles de respecter leurs obligations lorsqu'ils disposaient d'informations claires et en temps réel sur la manière de produire leurs déclarations et de payer leurs impôts. Cette constatation est reprise par Vishnevsky et al. (2020) en Russie, où les outils numériques ont fourni aux contribuables des informations accessibles, conduisant à des taux plus élevés de conformité volontaire.

Night et Bananuka (2020) ont exploré le rôle médiateur des systèmes fiscaux électroniques dans l'amélioration de la conformité, constatant que l'adoption de ces systèmes avait une influence positive sur le comportement des contribuables. Leur étude suggère que lorsque les contribuables ont une attitude positive à l'égard des systèmes fiscaux électroniques, facilités par leur facilité d'utilisation et leur transparence, ils sont plus susceptibles de se conformer aux lois fiscales. De même, Saptono et al. (2023) ont souligné l'importance de la satisfaction des utilisateurs dans le succès des systèmes de fiscalité électronique, notant que les utilisateurs satisfaits sont plus susceptibles de respecter leurs obligations fiscales.

Sarker et Ahmed (2022) ont fourni des informations supplémentaires sur le Bangladesh, montrant comment les réformes gouvernementales visant à améliorer la conformité volontaire dans l'économie numérique ont été couronnées de succès. Ces réformes, qui comprenaient la

mise en œuvre d'outils fiscaux numériques, ont facilité la conformité des contribuables, ce qui a entraîné des taux de conformité plus élevés. Collectivement, ces études illustrent le rôle important que joue la transformation numérique dans l'amélioration de la conformité des contribuables, principalement en rendant les systèmes fiscaux plus transparents, accessibles et conviviaux.

2.5. Considération de sécurité :

Bien que la transformation numérique ait beaucoup à offrir en termes d'avantages, elle est également associée à une série de problèmes sous-jacents, l'un des plus courants étant lié au domaine de la cybersécurité. Ternovskaya (2022) rapporte que l'automatisation accrue du système a rendu nos systèmes d'information, qui sont utilisés pour la gestion fiscale, vulnérables. De telles attaques peuvent compromettre les données personnelles sensibles des contribuables et causer des interférences avec le système fiscal, ce qui réduit la confiance des contribuables dans les structures fiscales basées sur le cyberspace.

C'est aussi une préoccupation exprimée par Derevtsova et al. (2021), dans laquelle il a été souligné qu'il était essentiel de tenir les menaces de cybersécurité en échec en faveur du maintien de l'intégrité des systèmes fiscaux numériques. L'OCDE (2017) a également mis en avant des dispositifs de cybersécurité robustes pour protéger la sécurité des systèmes numériques des autorités fiscales contre les menaces. Les avantages de la transformation numérique pourraient bien être anéantis par les risques sans mesures de sécurité adéquates, car des violations de la vie privée des contribuables ne manqueraient pas d'avoir un impact substantiel sur les coûts financiers et d'image pour les autorités fiscales.

Mazur (2022) estime que la blockchain peut très bien résoudre les problèmes susmentionnés concernant les données et les transactions fiscales étant donné qu'elle offre un cadre plus sécurisé et transparent pour les transactions et la gestion des données. Il est cependant conseillé de pratiquer la prudence dans l'utilisation de la blockchain, ainsi que de d'autres nouvelles technologies, en ce qui concerne les risques de sécurité. Dans l'ensemble, ces études sont d'avis que, tout en devant jouer un rôle de premier plan dans le renforcement de la gestion de l'impôt, la numérisation devrait également être associée à la sécurité informatique. La confidentialité des données des contribuables, et même la continuité de la fonction fiscale, sont des enjeux critiques qui pourraient atténuer les obstacles à l'adoption de la numérisation.

2.6. Adoption de nouvelles technologies avancées (IA, Big Data, Blockchain) :

L'adoption de technologies avancées telles que l'intelligence artificielle, le big data et la blockchain est un aspect clé de la réforme numérique des administrations fiscales. Vishnevsky et al. (2022) ont écrit comment les algorithmes d'apprentissage automatique auraient un impact révolutionnaire sur l'efficacité des contrôles fiscaux en permettant de prédire quels contribuables étaient les plus susceptibles de frauder.

Ces fonctionnalités prédictives font de la technologie un outil efficace qui aide les autorités fiscales à rationaliser leurs activités vers les cas fortement soupçonnés, rendant le processus de vérification fiscale plus efficace pour elles. De même, Anisimova (2022) ajoute qu'en rendant les transactions fiscales transparentes et sécurisées, la blockchain a la capacité de révolutionner le contrôle fiscal de tous les pays du monde.

Du fait de la décentralisation de la technologie de la blockchain, elle assure que les données enregistrées ne peuvent pas être modifiées, ce qui réduirait grandement toute possibilité de fraude et augmenterait la confiance des contribuables envers le contrôle fiscal. Cependant, Anisimova a également souligné que l'utilisation de la blockchain dans le contrôle fiscal en est à ses commencements, et des recherches supplémentaires sont nécessaires pour bien explorer les capacités de l'outil.

Il émerge du travail de Braunerhjelm et co-auteurs (2021) ainsi que de Karp et co-auteurs (2021) que l'analyse des mégadonnées est utilisée par les autorités fiscales pour analyser de grandes quantités de données afin de surveiller les tendances comportementales des contribuables. L'analyse en temps réel et le traitement à grande échelle des données permettent au contrôle fiscal d'identifier rapidement les risques émergents et de déployer les ressources de manière productive.

Morton et Curran (2023) ont écrit sur les opportunités et les défis de la blockchain dans le contrôle fiscal des sociétés et ont suggéré que plus de recherche était nécessaire pour tirer pleinement parti de ses capacités. Saragih et al. (2023) ont également examiné le rôle que l'IA pourrait jouer dans le fait de réformer le système fiscal indonésien en identifiant les principaux avantages et obstacles associés à l'adoption d'outils basés sur l'IA. De leur recherche, il ressort que, bien que l'IA puisse potentiellement offrir beaucoup, il est tout aussi important de planifier avec les bons investissements à faire en termes d'infrastructures et de formation pour une utilisation efficace et efficiente de l'IA.

2.7. Implications légales et éthiques :

La révolution numérique de la fiscalité soulève également des questions d'une grande importance d'un point de vue légal et éthique. Bakaïeva et ses collègues (2021) ont récemment publié des articles sur les problèmes de la fiscalité dans l'intégration de l'IA, où ils ont révélé à la fois les avantages et les défis de la réforme. Leur recherche a mis en évidence la nécessité de règlements transparents et équitables concernant l'utilisation de l'intelligence artificielle dans le contrôle fiscal pour s'assurer que ces technologies soient utilisées de manière éthique et respectueuse des droits des contribuables.

De même, Faúndez-Ugalde et al. (2020) ont étudié l'utilisation de l'intelligence artificielle dans le contrôle fiscal des nations latino-américaines comme une nécessité de faire progresser les technologies de manière équilibrée et en même temps respectueuse des droits des contribuables. Ils ont expliqué que même s'il existe des chances énormes avec l'IA pour renforcer la conformité et l'application de la loi fiscale, il existe également des risques en ce qui concerne la vie privée et l'équité si elle n'est pas abordée par une réglementation adéquate.

Bentley (2019) a abordé comment les concepts traditionnels de protection des contribuables peuvent être modifiés pour faire face aux défis de la perturbation numérique du contrôle fiscal. Dans son étude, en fait, il fait savoir que ces outils numériques, s'ils peuvent garantir l'efficacité et le respect, doivent être mis en œuvre de manière à protéger les droits des contribuables et à assurer la confiance dans le système fiscal.

Shagidaeva (2021), de son côté, a également soulevé de manière proactive des questions éthiques liées au processus de numérisation du contrôle fiscal, telles que le respect de la vie privée des contribuables et l'utilisation éthique des outils numériques. Ces différentes études montrent sans aucun doute que la période de numérisation de le contrôle fiscal a besoin de règles contraignantes avec une application légale et une éthique préétablie. La responsabilité et la gestion éthique des droits des contribuables sont les éléments clés d'une numérisation fiscale réussie.

2.8. Implications pour les petites et moyennes entreprises (PME) :

La révolution numérique ouvre à la fois de nouvelles opportunités et des défis pour les PME en termes de fiscalité. Comme le font remarquer Petukhova et Grigorieva (2019), bien que les solutions numériques aient potentiellement l'avantage d'alléger la charge administrative des grandes entreprises, un grand défi est généralement rencontré en termes de la manière dont les PME peuvent efficacement adopter ces méthodes.

Les coûts des technologies numériques, combinés aux difficultés financières de ces technologies, tels que les charges de coûts pour les connaissances techniques, peuvent être assez élevés pour les petites entreprises. Cela peut causer des écarts de conformité fiscale entre les entreprises de différentes tailles, imposant des fardeaux supplémentaires aux petites entreprises. Ouyang et coll. (2023) ont également documenté des preuves empiriques de la Chine sur la façon dont le développement des services financiers numériques impacte la conformité fiscale des petites entreprises. Leur recherche établit que l'amélioration de la conformité au moyen d'une plus grande facilité d'utilisation des outils numériques peut être en corrélation avec les mêmes facteurs qu'ils introduisent, en termes d'effet coût et de niveau de facilité d'utilisation, sur les petites entreprises.

Il a mis en avant la nécessité de solutions pratiques qui prennent en compte les besoins pratiques des PME, telles que des infrastructures numériques simplifiées et des solutions de support qui sont spécifiquement conçues pour permettre aux PME d'intégrer de nouvelles technologies. Alm (2021) a abordé l'impact plus large de la numérisation sur les systèmes fiscaux, soutenant que si de nouvelles technologies peuvent réduire l'évasion fiscale et renforcer la conformité, elles peuvent également créer plus d'inégalités fiscales.

Cela est particulièrement pertinent pour les petites et moyennes entreprises qui pourraient avoir du mal à rattraper l'ère digitale. Il est conseillé que des études menées auprès de ce segment recommandent des politiques et des stratégies qui fournissent des opportunités maximales aux petites et moyennes entreprises en ce qui concerne l'écosystème numérique des impôts, afin qu'elles puissent elles-mêmes exploiter les efficacités supplémentaires et les gains d'amélioration des effets d'échelle de la numérisation.

3. Perspectives mondiales et différences régionales :

La transformation numérique du contrôle fiscal varie considérablement selon les régions, avec des disparités marquées dans sa mise en œuvre et ses résultats. Le Centre Africain de Développement Fiscal (2019) a rapporté que dans de nombreux pays africains, la transformation numérique en est encore à ses débuts, avec des infrastructures limitées et de faibles niveaux de culture numérique posant des défis importants. Le rapport souligne la nécessité de stratégies spécifiques au contexte qui tiennent compte des défis uniques auxquels sont confrontés les pays en développement dans la mise en œuvre de systèmes fiscaux numériques. En revanche, l'OCDE (2020) a présenté le concept d'administration fiscale 3.0, représentant la prochaine phase de transformation numérique du contrôle fiscal. Ce concept est

activement mis en œuvre dans de nombreux pays développés, où les outils numériques sont de plus en plus intégrés dans tous les aspects du contrôle fiscal. Le rapport de l'OCDE a souligné l'importance de la coopération internationale et du partage des connaissances pour garantir que tous les pays puissent bénéficier des avancées du contrôle fiscal numérique.

Ramić (2023) a exploré l'impact de la numérisation sur le contrôle fiscal en Bosnie-Herzégovine, en se concentrant sur les aspects juridiques et économiques de la mise en œuvre des systèmes d'impôt électronique pendant la pandémie de COVID-19. L'étude a révélé que si les outils numériques amélioraient l'efficacité et la conformité, ils posaient également des défis liés aux cadres juridiques et à l'éducation des contribuables. De même, Hodžić (2022) a examiné les défis fiscaux liés à l'économie numérique du point de vue de l'UE, en discutant des différences régionales en matière d'administration fiscale numérique.

Ces études montrent que, bien que la transformation numérique offre des avantages significatifs, sa mise en œuvre dépend fortement du contexte. Les pays en développement, en particulier, sont confrontés à des défis uniques qui nécessitent des stratégies adaptées et un soutien international. La perspective mondiale du contrôle fiscal numérique souligne l'importance d'adapter les outils et les politiques numériques aux conditions locales, afin de garantir que toutes les régions puissent bénéficier des gains d'efficacité et des améliorations apportées par la transformation numérique.

4. Synthèse critique, limites méthodologiques et proposition d'un cadre intégré

Au-delà des résultats présentés, une lecture transversale de la littérature révèle plusieurs insuffisances structurelles qui limitent la portée explicative des travaux existants. Premièrement, si la majorité des études concluent à des effets positifs de la digitalisation sur l'efficacité, la détection des fraudes et la conformité fiscale, ces résultats demeurent rarement comparés de manière critique. Les conclusions apparaissent souvent convergentes, mais peu d'analyses mettent en évidence les contradictions potentielles, notamment entre études menées dans des contextes institutionnels différents. Par exemple, alors que les pays développés rapportent des gains significatifs liés à l'intégration systémique de l'IA et du Big Data, les pays en développement soulignent davantage les contraintes liées aux infrastructures, aux compétences techniques et aux cadres juridiques. Cette divergence suggère que l'impact de la digitalisation est conditionné par le niveau de maturité institutionnelle et technologique.

Deuxièmement, l'hétérogénéité méthodologique constitue une limite majeure. La littérature combine études empiriques quantitatives (souvent limitées à un seul pays), analyses qualitatives, rapports institutionnels et contributions conceptuelles, sans harmonisation des indicateurs de performance ni standardisation des mesures d'impact. Cette diversité rend difficile toute comparaison rigoureuse des résultats. En outre, des biais possibles apparaissent : biais géographique (surreprésentation de certains pays), biais de publication (prédominance de résultats positifs), biais institutionnel (rapports officiels valorisant les réformes), et absence d'analyses longitudinales permettant d'évaluer la durabilité des effets observés.

Troisièmement, aucune tentative systématique de méta-analyse ou de synthèse quantitative n'a été identifiée. Les études ne cherchent ni à quantifier l'ampleur moyenne des effets, ni à classer les technologies selon leur impact relatif. De même, la distinction entre études empiriques et conceptuelles reste rarement explicitée, ce qui limite la robustesse des conclusions. Une analyse comparative plus structurée permettrait notamment de hiérarchiser les technologies (plateformes électroniques, IA, Big Data, blockchain) selon leur niveau de maturité, leur impact mesurable et leur transférabilité contextuelle.

Enfin, la valeur ajoutée conceptuelle demeure limitée. Bien que plusieurs variables soient récurrentes (efficacité, fraude, coûts, conformité, sécurité), la littérature ne propose pas de modèle explicatif intégré reliant ces dimensions. Sur la base de la revue effectuée, il apparaît pertinent de conceptualiser la transformation numérique du contrôle fiscal comme un processus en trois niveaux : (i) technologies numériques comme facteurs déclencheurs ; (ii) mécanismes intermédiaires tels que la réduction de l'asymétrie d'information, l'automatisation des processus et l'amélioration de la transparence ; (iii) résultats organisationnels et comportementaux mesurables. Ce modèle doit intégrer des variables modératrices, notamment la capacité institutionnelle, le cadre réglementaire et le niveau de développement économique. Ainsi, cette revue met en évidence plusieurs lacunes structurantes : absence de méta-analyse, manque d'études comparatives internationales, faible ancrage théorique explicite, insuffisance d'analyses longitudinales et rareté d'évaluations coût-bénéfice. Les recherches futures gagneraient à adopter des méthodologies quantitatives comparatives, à tester des modèles explicatifs intégrés et à examiner les effets différenciés de la digitalisation selon les contextes institutionnels. Une telle approche permettrait de dépasser la description des effets technologiques pour construire un cadre analytique robuste de la transformation numérique du contrôle fiscal.

Conclusion

La transformation numérique du contrôle fiscal illustre de manière significative l'ampleur des mutations que les technologies émergentes peuvent induire au sein des administrations publiques. À travers l'intégration de solutions telles que l'intelligence artificielle, le Big Data, les plateformes fiscales électroniques et, plus récemment, la blockchain, les administrations fiscales ont profondément redéfini leurs modes d'intervention, leurs mécanismes de contrôle et leurs outils d'analyse des risques. Cette évolution ne constitue pas une simple modernisation technique, mais une transformation structurelle des processus décisionnels et organisationnels. La présente revue systématique met en évidence que la digitalisation exerce un impact multidimensionnel sur la performance du contrôle fiscal. Les résultats convergent vers l'identification de cinq variables clés directement liées à cette transformation :

- (1) l'amélioration de l'efficacité opérationnelle du contrôle fiscal ;
- (2) le renforcement des capacités de détection et de prévention de la fraude ;
- (3) la réduction des coûts administratifs ;
- (4) l'optimisation de l'allocation des ressources ;
- (5) l'amélioration de la conformité des contribuables.

Ces dimensions apparaissent interconnectées : l'automatisation des processus réduit les délais et les erreurs, ce qui améliore la précision des contrôles ; l'analyse prédictive renforce le ciblage des dossiers à risque, ce qui optimise l'utilisation des ressources ; la simplification et la transparence des systèmes numériques favorisent une conformité plus volontaire. Ainsi, la performance du contrôle fiscal ne doit plus être envisagée de manière isolée, mais comme le résultat d'un écosystème numérique intégré.

Cependant, les bénéfices observés ne sont ni automatiques ni universels. La revue révèle que l'impact de la digitalisation dépend fortement du contexte institutionnel, du niveau de maturité technologique, de la qualité des infrastructures numériques et du cadre réglementaire en place. Les pays disposant d'écosystèmes numériques avancés et de capacités institutionnelles solides enregistrent des gains plus importants et plus durables. À l'inverse, dans les contextes où les infrastructures sont limitées ou les compétences insuffisantes, les effets demeurent partiels, voire inégalement répartis.

Par ailleurs, plusieurs défis structurants subsistent. Les menaces de cybersécurité constituent un risque majeur susceptible d'éroder la confiance des contribuables et de compromettre l'intégrité des systèmes fiscaux. Les petites et moyennes entreprises rencontrent des obstacles spécifiques liés aux coûts d'adoption, aux compétences techniques et à la complexité des outils

numériques. De plus, les différences régionales soulignent la nécessité d'approches adaptées au contexte, évitant les modèles standardisés qui ne tiendraient pas compte des réalités institutionnelles locales.

Sur le plan scientifique, cette étude met également en évidence l'absence de méta-analyses quantitatives robustes, le manque de comparaisons internationales systématiques et la faible intégration de cadres théoriques explicatifs dans la littérature existante. Ces lacunes ouvrent des perspectives de recherche importantes. Les travaux futurs devraient s'orienter vers la construction de modèles empiriques intégrés permettant de tester les mécanismes médiateurs et modérateurs de la performance fiscale numérique, ainsi que vers des analyses longitudinales évaluant la durabilité des effets observés.

En définitive, la transformation numérique du contrôle fiscal ne doit pas être considérée uniquement comme une innovation technologique, mais comme une réforme institutionnelle profonde impliquant des enjeux organisationnels, juridiques, éthiques et stratégiques. Son succès repose sur un équilibre entre performance, sécurité, équité et confiance. Une approche systémique et contextualisée apparaît donc essentielle pour garantir que la digitalisation constitue un véritable levier d'efficacité et de modernisation durable des administrations fiscales.

BIBLIOGRAPHIE

1. Alm, J. (2021). Tax evasion, technology, and inequality. *Economics of Governance*, 22(4), 321-343. <https://doi.org/10.1007/s10101-021-00247-w>
2. Anisimova, E. (2022). Feature of the impact of the economy's digitization on the efficiency of tax control. *Ekonomicheskie sistemy*.
3. Bassej, E., Mulligan, E., & Ojo, A. (2022). A conceptual framework for digital tax administration - A systematic review. *Government Information Quarterly*, 39(4), 101754. <https://doi.org/10.1016/j.giq.2022.101754>
4. Bellon, M., Dabla-Norris, E., Khalid, S., & Lima, F. (2022). Digitalization to improve tax compliance: Evidence from VAT e-Invoicing in Peru. *Journal of Public Economics*, 210, 104661. <https://doi.org/10.1016/j.jpubeco.2022.104661>
5. Bentley, D. (2019). Timeless principles of taxpayer protection: How they adapt to digital disruption. *eJournal of Tax Research*, 16(3), 679-713.
6. Braunerhjelm, P., Ding, D., & Thurik, R. (2021). Entrepreneurial finance in a digital economy. *Small Business Economics*, 57(4), 1639-1655. <https://doi.org/10.1007/s11187-020-00387-5>
7. Centre Africain de Développement Fiscal. (2019). *Rapport sur la lutte contre la fraude fiscale en Afrique*.
8. Dounia, G. A. G. A., KAIZAR, C., AGOUDAL, A., BENARBI, H., & HILMI, Y. (2025). Transformation digitale et mutation du métier de contrôleur de gestion: revue de littérature et perspectives. *Revue Française d'Economie et de Gestion*, 6(3).
9. El Aboui, C. (2020). L'impact de la digitalisation du système fiscal marocain sur la performance du contrôle fiscal : cas de la direction régionale des impôts de Fès.
10. Faúndez-Ugalde, A., Mellado-Silva, R., & Aldunate-Lizana, E. (2020). Use of artificial intelligence by tax administrations: An analysis regarding taxpayers' rights in Latin American countries. *Computer Law and Security Review*, 38, 105441. <https://doi.org/10.1016/j.clsr.2020.105441>
11. Hilmi, Y., & Fatine, F. E. (2022). Transformation digitale des cabinets d'audit par les réseaux sociaux: Cas de KPMG. *International Journal of Economics and Management Sciences*, 1(1).
12. HILMI, Y., & KAIZAR, C. (2023). Le contrôle de gestion à l'ère des nouvelles technologies et de la transformation digitale. *Revue Française d'Economie et de Gestion*, 4(4).
13. Inspection Générale des Finances. (2020). *Étude sur l'impact de la digitalisation sur le contrôle fiscal en France*.
14. Karp, S. M., & Krastev, B. (2021). Big data in the context of tax administration. *Teoriya i praktika obshchestvennogo razvitiya*.
15. Kirova, M., & Vishnevsky, A. (2024). Innovative development of tax administration in Russia. *Finance: Theory and Practice*.
16. Mazur, O. (2022). Can blockchain revolutionize tax administration? *Penn State Law Review*, 127, 115.
17. Morton, E., & Curran, M. (2023). Exemplifying the opportunities and limitations of blockchain technology through corporate tax losses. *Handbook of Big Data and Analytics in Accounting and Auditing*, 177-205. https://doi.org/10.1007/978-981-19-4460-4_9
18. Murorunkwere, B. F., Tuyishimire, O., Haughton, D., & Nzabanita, J. (2022). Fraud detection using neural networks: A case study of income tax. *Future Internet*, 14(6), 168. <https://doi.org/10.3390/fi14060168>

19. Night, S., & Bananuka, J. (2020). The mediating role of adoption of an electronic tax system in the relationship between attitude towards electronic tax system and tax compliance. *Journal of Economics, Finance and Administrative Science*, 25(49), 73-88. <https://doi.org/10.1108/JEFAS-07-2018-0066>
20. OECD. (2016). *Technologies for better tax administration: A practical guide for revenue bodies*.
21. OECD. (2017). *The changing tax compliance environment and the role of audit*.
22. OECD. (2020). *Tax administration 3.0: The digital transformation of tax administration*.
23. Ouyang, J., Liu, S., & Li, H. (2023). How does the development of digital finance affect small business tax compliance? Empirical evidence from China. *China Economic Review*, 80, 101971. <https://doi.org/10.1016/j.chieco.2023.101971>
24. Petukhova, O., & Grigorieva, T. (2019). Digital transformation in tax administration: Challenges for SMEs.
25. PwC Store. (2021). *Les conséquences de la digitalisation du contrôle fiscal*.
26. Raikov, A. (2021). Decreasing tax evasion by artificial intelligence. *IFAC- PapersOnLine*, 54(13), 172-177. <https://doi.org/10.1016/j.ifacol.2021.10.440>
27. Ramić, L. (2023). Tax administration toward digitalization in the COVID-19 environment—Case study Bosnia and Herzegovina: Law and economics of e-tax administration. *Economic Analysis of Law in European Legal Scholarship*, 15, 91-118. https://doi.org/10.1007/978-3-031-25059-0_6
28. Saragih, A. H., Reyhani, Q., Setyowati, M. S., & Hendrawan, A. (2023). The potential of an artificial intelligence (AI) application for the tax administration system's modernization: The case of Indonesia. *Artificial Intelligence and Law*, 31(3), 491-514. <https://doi.org/10.1007/s10506-022-09321-y>
29. Sarker, T., & Ahmed, M. S. (2022). The role of government reform in improving voluntary tax compliance in the digital economy: The Bangladesh experience. In T. Sarker (Ed.), *Taxation in the Digital Economy: New Models in Asia and the Pacific* (pp. 240-259). <https://doi.org/10.4324/9781003196020-14>
30. Saptono, P. B., Hodžić, S., Khozen, I., Mahmud, G., Pratiwi, I., Purwanto, D., Aditama, M. A., & Haq, N. (2023). Quality of e-tax system and tax compliance intention: The mediating role of user satisfaction. *Informatics*, 10(1), 22. <https://doi.org/10.3390/informatics10010022>
31. Shagidaeva, M. (2021). The ethics of digital tax administration. *Vestnik Rossiiskogo novogo universiteta*.
32. Ternovskaya, N. (2022). Cybersecurity challenges in digital tax administration. *Baikal Research Journal*.
33. Vishnevsky, A., & Derevtsova, A. (2022). Machine learning and tax audits: Enhancing efficiency through predictive algorithms. *Comptabilité Contrôle Audit*