

LES PROBLÉMATIQUES D'AMNISTIE FISCALE

ANDREA MANZITTI*

Les mesures d'amnistie fiscale visent généralement à encourager l'accomplissement volontaire des obligations fiscales par les contribuables qui, dans le passé, ne les ont pas remplies (totalement ou en partie) pour une période déterminée.

Avec l'amnistie, l'administration fiscale offre au contribuable la possibilité de régulariser sa position fiscale à un « prix » inférieur au montant de l'impôt dû sur le revenu non déclaré, aux sanctions administratives et aux intérêts. La proposition de l'administration peut prévoir que les revenus relatifs aux périodes d'imposition « amnistiées » soient exclus du contrôle ou exemptés de sanctions pénales.

Les amnisties peuvent être classées en fonction de critères subjectifs (type de contribuables pouvant bénéficier de l'amnistie), matériels (type d'impôts ou de revenus), en fonction de la nature des mesures d'incitation accompagnant l'amnistie (exemption ou réduction des

intérêts et des sanctions, réduction de l'impôt dû sur les revenus objet de l'amnistie), et enfin en fonction de la durée (amnisties extraordinaires dont les contribuables peuvent bénéficier pendant un temps limité ou amnisties qui font partie intégrante de la législation fiscale)¹.

Les mesures d'amnistie ont été et sont encore utilisées fréquemment par les administrations fiscales de nombreux pays, et leur usage en tant que mesure de politique fiscale peut être justifié de différentes façons.

En cas de problèmes de couverture des besoins publics et de limitation des marges de manœuvre en matière de dépenses, les amnisties peuvent constituer un instrument pour augmenter les recettes fiscales à court terme lors de situations conjoncturelles défavorables, si l'on estime qu'une augmentation de la pression fiscale courante risque de produire des effets indésirables, en favorisant l'augmen-

* Directeur du Département de la politique fiscale au ministère de l'Économie et des Finances italien.

tation de la fraude et la croissance de l'économie souterraine.

De même, lors de phases de transformation du système fiscal impliquant des réformes radicales du système fiscal (qu'elles concernent les prélèvements ou les procédures de contrôle et de contentieux), les mesures d'amnistie peuvent faciliter la transition vers un nouveau régime.

Il est important en tout cas de comprendre si les amnisties constituent un instrument adéquat pour atteindre les objectifs de l'administration fiscale et d'identifier les effets directs et indirects de ces mesures pour en évaluer l'efficacité. Dans cette étude, les principaux résultats de l'analyse économique sont utilisés pour apprécier l'efficacité et l'attractivité des amnisties, en se concentrant uniquement sur les amnisties temporaires.

L'analyse des amnisties permanentes, qui n'a pas d'implications de portée générale, va au-delà de l'objectif de ce travail. En effet, ces mesures (homogènes par rapport à la structure des systèmes fiscaux et typiquement élaborées, afin d'améliorer l'efficacité des systèmes de contrôle et du contentieux) peuvent être évaluées uniquement en tenant compte des caractéristiques spécifiques des systèmes qui les encadrent.

EFFICACITÉ DES AMNISTIES : ANALYSE THÉORIQUE ET RÉSULTATS EMPIRIQUES

Les amnisties temporaires peuvent avoir des objectifs différents. Afin d'en évaluer l'efficacité, il faut distinguer entre :

- amnisties destinées au recouvrement des impôts éludés ;
- amnisties destinées à faire « émerger » les revenus provenant de l'économie souterraine ou à rapatrier des avoirs illégalement détenus à l'étranger ;
- amnisties destinées à la réduction des coûts du contrôle fiscal et du contentieux.

Amnisties destinées au recouvrement des impôts éludés

Les amnisties, dont le but est de recouvrer les impôts éludés en encourageant l'accomplissement volontaire des obligations fiscales, n'offrent pas en général aux contribuables la possibilité d'être exclus du contrôle. C'est pourquoi la décision individuelle de profiter d'une amnistie et la détermination du revenu à déclarer peuvent être étudiées selon l'approche du choix d'un meilleur portefeuille également utilisée pour l'analyse des différentes typologies d'évasion².

La possibilité de bénéficier de l'amnistie doit amener les contribuables, qui ont déjà décidé de se soustraire à l'impôt, à reconsidérer leur choix et pour quel montant. Le succès de l'amnistie dépend donc, en termes de recouvrement de l'impôt, de conditions économiques (montant de l'impôt lié à l'amnistie et montant des sanctions prévues) et de l'environnement (par exemple, la politique du contrôle fiscal), sur la base desquels l'amnistie même est accordée.

En raison de l'impôt et des sanctions éventuelles prévues par chaque mesure spécifique, les effets sur les recettes dépendent du montant que le contri-

buable a décidé de déclarer lors de son adhésion à l'amnistie. L'analyse économique de la réponse de chaque contribuable à la proposition d'amnistie donne aux décideurs publics des éléments utiles à l'élaboration des mesures nécessaires à la réalisation des objectifs fixés par l'administration. En effet, le montant du revenu ayant échappé à l'imposition qu'un contribuable type choisit de déclarer dans le cadre de l'amnistie dépend directement :

- de la probabilité d'être soumis au contrôle des revenus déclarés ;
- du montant de la sanction à payer dans le cas où l'administration fiscale établit que le revenu déclaré est inférieur au revenu élué.

L'établissement de l'impôt et des sanctions éventuelles dans le cadre de l'amnistie peut susciter des réactions différentes chez les contribuables. Celles-ci dépendent de leurs préférences et, en particulier, de leur appréhension du risque. Dans le cas où l'appréhension du risque augmente proportionnellement à la hausse du revenu, on peut prévoir que plus l'amnistie sera favorable (impôts et sanctions limités), plus le montant du revenu que le contribuable voudra régulariser sera élevé. Dans tous les autres cas, la variation du « prix » de l'amnistie a toujours des effets douteux sur les recettes³.

Les analyses approfondies des effets à court terme d'une amnistie sur les recettes fiscales étudient l'attitude d'un contribuable type qui, au moment d'accepter l'amnistie, choisit simultanément le montant de revenus précédemment élués et le montant des nouveaux revenus qu'il va déclarer. En

prenant cette décision, le contribuable tient compte à la fois de la probabilité d'être soumis à un contrôle et de la possibilité qu'il aura de régulariser sa situation fiscale en bénéficiant d'une future amnistie. Si l'amnistie actuelle est vue comme une défaillance de l'administration dans la lutte contre l'évasion fiscale, la possibilité de bénéficier d'une future amnistie sera réputée très probable. Dans ce cas, l'effet positif sur les recettes dues à la hausse des probabilités de contrôle pourra être neutralisé par une forte attente d'amnisties à venir (effet de substitution). Cette anticipation, si elle n'influence pas le choix concernant le montant à déclarer au moment de l'adhésion à l'amnistie, encouragera, en effet, l'évasion lors de la déclaration des revenus courants⁴.

Dans le cadre de la politique fiscale, les résultats susmentionnés démontrent clairement que l'efficacité des amnisties en termes de réduction de l'évasion et d'augmentation des recettes à court terme est fondamentalement liée à l'adoption simultanée de mesures accessoires adéquates (en termes de réorganisation et d'établissement de nouveaux objectifs pour l'activité de contrôle, de renforcement des sanctions prévues pour l'évasion...) qui fixeront en pratique les nouvelles règles du jeu entre l'administration fiscale et les contribuables. Une nouvelle politique fiscale qui entraîne un changement dans les calculs des contribuables en matière d'efficacité de l'administration et donc de probabilité des contrôles à venir peut impliquer des changements structurels dans leur comportement permettant aux effets positifs de l'amnistie de perdurer.

Toutefois, les recherches sur l'interaction stratégique entre l'administration et les contribuables mettent en évidence qu'aucun nouveau comportement de l'institution ne peut changer les calculs des contribuables avisés ni à court terme, ni à long terme, si le « changement de cap » annoncé par l'administration n'est pas crédible⁵. La crédibilité de l'administration est liée à sa capacité de demeurer fidèle aux politiques annoncées. Dans ce domaine, il faut donc que les politiques de lutte contre l'évasion fiscale, planifiées en même temps que les amnisties, prévoient selon les cas :

- l'augmentation des ressources destinées au contrôle fiscal ;
- l'élaboration de modèles de rémunération pour les vérificateurs pour assurer des incitations adéquates pouvant les encourager à s'engager au maximum dans l'activité de dissuasion et restreindre les probabilités de corruption ;
- ou l'introduction de nouvelles règles qui facilitent l'accès direct de l'administration aux informations importantes à des fins fiscales.

La vérification empirique des conséquences de ce genre d'amnistie sur les recettes à court et à long terme ne parvient pas à des conclusions univoques. L'analyse des effets de trois amnisties⁶ accordées en Italie en 20 ans, de 1972 à 1992, confirme la présence d'effets positifs sur les recettes brutes à court terme. La constatation de ces effets positifs, bien que faibles et temporaires, excluait des effets de substitution considérables. Elle démontrerait, d'autre part, que les amnisties n'ont pas encouragé les contribuables à mieux remplir leurs obligations fiscales sur les périodes suivantes. En revanche,

l'analyse des effets de ces amnisties appliquée au seul produit de la TVA montre que, pendant la période couverte par l'amnistie, les recettes ordinaires ont baissé et que, de surcroît, dans le cas de la dernière amnistie considérée, cette diminution n'a pas été compensée par les recettes supplémentaires de l'amnistie. Des recherches expérimentales sur les effets à court terme ont prouvé que l'effet de substitution est lié à l'attente des amnisties à venir et qu'il est plutôt faible si les contribuables perçoivent une plus grande probabilité de contrôles et de sanctions.

En ce qui concerne le long terme, toujours par référence aux amnisties italiennes, on a constaté un effet structurel d'augmentation des recettes au début des années 1980 qui, toutefois d'un point de vue statistique, ne peut être relié uniquement à l'amnistie en vigueur à l'époque. En tenant compte des autres modifications législatives importantes de la période concernée, on peut conclure que les amnisties n'ont pas porté préjudice aux effets de la politique fiscale. Une étude utilisant la même technique économétrique pour l'analyse d'une amnistie accordée aux États-Unis au milieu des années 1980 parvient à des conclusions différentes : elle ne relève pas de changements significatifs d'un point de vue statistique dans l'évolution à long terme des recettes fiscales ordinaires^{7 et 8}.

Amnisties destinées à révéler les revenus de l'économie souterraine

Le cadre analytique utilisé pour discuter de l'efficacité des amnisties destinées au recouvrement des impôts

éludés est également applicable dans le cas où l'administration a l'intention de faire « émerger » les revenus provenant de l'économie souterraine par le biais d'une amnistie. Pour analyser ce deuxième type d'amnistie, il faut cependant tenir compte d'une autre difficulté rencontrée par l'administration dans le contrôle des revenus provenant de l'économie légale et non déclarés au fisc (qui peuvent plus probablement être soumis à contrôle) et des revenus provenant de l'économie souterraine (dont la probabilité d'être soumis à un contrôle est relativement faible). En outre, dans ce cas, les conditions d'accès à l'amnistie doivent être définies, compte tenu du fait qu'il existe, raisonnablement, un écart positif de rendement entre les revenus provenant de l'économie souterraine et les revenus provenant de l'économie légale.

Ces considérations sont introduites par Das-Gupta et Mookherjee⁹ qui analyse les effets des amnisties portant sur les revenus non déclarés, sur la distribution des avoirs détenus par un contribuable type entre économie légale et économie souterraine, et sur le total des recettes fiscales obtenues (dérivées de l'accomplissement volontaire, de l'accomplissement suite à un contrôle, et d'une amnistie). Le cadre de l'analyse comporte trois phases : la période de pré-amnistie, d'amnistie et de post-amnistie ; et l'on considère que pendant toutes ces périodes, la capacité de contrôle de l'administration reste inchangée.

Le résultat (quasi évident) est que les amnisties peuvent encourager les contribuables à s'acquitter spontanément de leurs obligations fiscales. Les

avoirs de l'économie souterraine sont ainsi redistribués vers l'économie légale. Cependant, si la capacité de contrôle est faible et/ou la proportion des avoirs initialement détenus dans l'économie souterraine est relativement élevée, le total des recettes obtenu grâce à une amnistie n'est pas supérieur au total des recettes qui seraient obtenues par le biais du contrôle fiscal. Compte tenu des hypothèses de cette étude, on peut affirmer que cette conclusion est valable, que l'amnistie soit attendue ou non par les contribuables. En effet, une amnistie non attendue a un effet directement négatif sur les recettes pendant sa période d'application, compte tenu du coût supporté par l'administration pour encourager les contribuables à y adhérer¹⁰. Le prix que les contribuables sont disposés à payer pour une amnistie étant conditionné par leur perception de l'efficacité du contrôle fiscal sur les revenus de l'économie souterraine, le coût pour l'administration est d'autant plus élevé que le risque de contrôle des revenus non « amnistiés » est faible. À cet effet direct s'ajoute ensuite un effet indirect, associé à la redistribution des avoirs entre économie souterraine et économie légale. Ce dernier entraîne une réduction des impôts et des sanctions sur les revenus qui, s'ils n'étaient pas « amnistiés », seraient considérés comme provenant de l'économie souterraine. Cet effet est d'autant plus important que les revenus initialement tirés de l'économie souterraine sont élevés.

Si l'amnistie est attendue pendant la période de pré-amnistie, la fraude touchant l'économie légale pourra être plus importante et les avoirs redistri-

bués temporairement dans l'économie souterraine. Dans ce cas, le premier effet sur les recettes fiscales peut être positif grâce à une plus grande rentabilité du contrôle des revenus provenant de l'économie souterraine (dont le rendement est supérieur à celui qu'ils auraient dans l'économie légale). En revanche, durant la période d'amnistie et la suivante, les effets directs et indirects, similaires à ceux déjà illustrés pour l'amnistie non attendue, pourraient être négatifs (coût des incitations à l'adhésion et perte en impôts et sanctions sur les revenus qui auraient pu être contrôlés en tant que revenus dissimulés s'ils n'avaient été amnistiés). Le total des recettes fiscales pourrait être inférieur à celui qui aurait été obtenu sans amnistie. Comme pour les amnisties non attendues, le faible risque de contrôle des revenus dissimulés et la proportion plutôt importante des avoirs détenus initialement dans l'économie souterraine rendent les bénéfices de la période de pré-amnistie moins importants et accentuent l'effet négatif de la période suivante.

Les effets directs et indirects des amnisties sur les recettes nettes et sur les recettes totales, tels qu'identifiés par l'analyse théorique, sont statistiquement significatifs dans une analyse empirique des différentes amnisties proposées en Inde dans les années 1980, et qui avait été conduite par les mêmes spécialistes¹¹. Toutefois, l'analyse économétrique n'est pas à même de quantifier l'impact différentiel de ces effets sur les recettes. Par conséquent, la seule conclusion valable (liée à l'observation que pendant la période prise en considération, les effets directs positifs sont enclins à devenir toujours

moins importants que les effets indirects négatifs) semble être que l'aspect cyclique (et donc la prévisibilité des amnisties) réduit leur capacité à révéler définitivement une base imposable autrement inconnue de l'administration.

Ces conclusions de l'analyse économique et de l'examen empirique ne peuvent être étendues qu'aux amnisties destinées à encourager le rapatriement des revenus éludés et détenus à l'étranger. En effet, si l'on prend en considération l'envergure internationale de la fraude fiscale, il est évident que l'efficacité de l'activité de contrôle ne dépend pas uniquement des choix effectués par l'administration proposant l'amnistie. Eu égard à la capacité nationale de contrôle, l'efficacité de l'action administrative dépend de façon cruciale du fonctionnement de la coopération internationale entre administrations fiscales. Tout cela implique que la probabilité de contrôler les revenus détenus illégalement à l'étranger peut être en valeur absolue très basse, en raison du mauvais fonctionnement de la coopération administrative ou, au maximum, égale à zéro si l'accès aux informations nécessaires à l'activité de contrôle est interdit par le secret bancaire¹².

L'existence d'un lien très fort entre l'efficacité des amnisties et la capacité de l'administration à combattre l'évasion fiscale peut conduire à mettre en cause l'utilité même de l'amnistie, surtout au regard de ses possibles effets négatifs sur les recettes totales, dans un scénario où l'on ne tient pas compte de l'envergure internationale de l'évasion fiscale. Cependant, dans des économies ouvertes et caractérisées par une

grande mobilité des capitaux financiers, les amnisties peuvent être le seul instrument à disposition de l'administration fiscale pour lutter contre l'évasion internationale par le rapatriement de la base imposable échappant au contrôle, en raison des limites de l'échange de renseignements en matière fiscale entre différentes juridictions.

Amnisties destinées à la réduction des coûts du contrôle fiscal et du contentieux

L'activité de contrôle de l'administration fiscale suivie d'un contentieux au résultat positif permet le recouvrement des impôts sur le revenu non déclaré, tout comme celui des sanctions et des intérêts. La procédure contentieuse entraîne cependant des coûts considérables. Si les coûts des contrôles sont très élevés, l'administration fiscale peut décider de les réduire en donnant aux contribuables la possibilité d'être exclus d'un contrôle potentiel après acquittement de l'impôt prévu par l'amnistie.

Une telle mesure peut être assimilée à une assurance contre les risques de contrôle. Adhérer à cette mesure pourrait convenir aux contribuables, dès lors que cette assurance leur permet d'éviter le paiement des coûts du contrôle et du contentieux. Ces coûts sont évidemment différents, selon qu'il s'agit de contribuables de bonne foi ou de fraudeurs. Le coût prévu pour les contribuables de bonne foi est le résultat de la multiplication du risque de contrôle par les frais destinés aux consultants qui vont les assister dans

leurs relations avec l'administration fiscale et avec les juges fiscaux. Le coût prévu pour les fraudeurs est donc plus élevé, puisqu'il est le résultat de la probabilité d'être soumis à un contrôle multipliée par le montant des frais d'avocat et de l'impôt majoré assorti des sanctions.

Si les coûts des contrôles sont très élevés, la meilleure stratégie à adopter par l'administration, qui souhaite augmenter les recettes fiscales et les sanctions après déduction de ces coûts, est d'encourager l'adhésion à l'amnistie en annonçant une forte probabilité d'être soumis à un contrôle et en offrant la possibilité d'en être exclus à un « prix » tellement bas que les contribuables de bonne foi, comme les fraudeurs, y auront recours. L'impôt optimal prévu par l'amnistie est donc égal au coût supporté pour le contrôle des contribuables de bonne foi, et permet aux fraudeurs de jouir d'une rente découlant de l'amnistie.

L'offre d'un tel type d'amnistie procure donc des recettes supplémentaires ; ce qui est intéressant pour l'administration. Certaines situations peuvent cependant empêcher l'amnistie d'engendrer des recettes nettes supérieures à celles encaissées sans amnistie. En effet, les contribuables avisés, étant à même d'évaluer correctement l'intérêt de l'amnistie, sont conscients que l'administration est encouragée à la proposer à des conditions qui conviennent aux fraudeurs ; aussi, ont-ils tendance à choisir la fraude. Même si les contribuables choisissent la stratégie de la fraude, quand le système de contrôle est suffisamment « encombré », l'amnistie peut garantir des recettes nettes supérieures à celles

qui seraient encaissées sans son application. Dans ce cas, la perte de recettes associée à une fraude plus importante provoquée par l'attente de l'amnistie est plus que compensée par les recettes d'impôt encaissées grâce à l'amnistie, par les recettes nettes des contrôles des contribuables n'ayant pas choisi de bénéficier de l'amnistie (peu nombreux si l'amnistie avait du succès), ainsi que par les économies considérables sur les coûts des contrôles¹³.

De telles amnisties peuvent aussi entraîner un autre effet positif indirect : le règlement de la situation des contribuables bénéficiant de l'amnistie libère des ressources que l'administration peut facilement exploiter en réorganisant de manière plus efficace l'activité de contrôle des années suivant l'amnistie et/ou en ciblant le contrôle sur des catégories de contribuables à haut risque de fraude¹⁴.

Les quelques analyses empiriques sur le rapport entre amnistie et efficacité de l'administration fiscale démontrent que l'amélioration de la lutte contre la fraude est rapidement annulée au cours des périodes suivant immédiatement son introduction¹⁵. Ce résultat n'a rien de surprenant : une augmentation stable de l'efficacité du contrôle ne peut être engendrée que par une réforme de l'administration qui, si elle est bien articulée et mise en œuvre, pourrait rendre inutile le recours à l'amnistie. À ce propos, une forte implication politique découlant de l'analyse économique des amnisties décrites dans cette section est que les amnisties elles-mêmes (même si elles permettent des résultats positifs en termes de recettes nettes) peuvent entraîner des comportements inefficaces de l'administration

fiscale. En effet, les recettes fiscales dérivant des amnisties étant d'autant plus élevé que le coût du contrôle fiscal attendu est lui-même important, l'amnistie conduit, d'une part, l'administration à programmer des contrôles à un niveau nettement supérieur à celui optimal et, d'autre part, n'encourage pas la réduction des coûts sociaux du contrôle fiscal par des réformes nécessaires de l'activité administrative et de la justice fiscale.

L'ATTRACTIVITÉ DES AMNISTIES

En utilisant les résultats de l'analyse économique illustrés ci-dessus, on peut essayer de tirer les conclusions sur l'attractivité des amnisties, en les évaluant par rapport aux critères d'efficacité technique, d'efficacité parétienne et d'équité.

Les amnisties peuvent représenter un coût net pour l'administration fiscale en termes d'efficacité technique. En effet, étant donné l'opposition entre efficacité technique et niveau du respect spontané des obligations fiscales, les résultats théoriques montrent que les amnisties affaiblissent l'incitation à mettre en œuvre les réformes structurelles qui (pour obtenir le niveau de dissuasion souhaité) pourraient garantir l'emploi optimal des ressources humaines, des infrastructures informatiques et des procédures en général. Les bénéfices des amnisties en termes de recouvrement des sommes éludées peuvent ainsi être très bien compensés par les coûts de l'inefficacité technique qui en découlent.

L'analyse de l'efficacité parétienne montre que dans un contexte de *second best* (c'est-à-dire dans des situations caractérisées par des imperfections dans le fonctionnement du marché et/ou par des limites dans la mise en œuvre de mesures discrétionnaires d'intervention publique), il est possible de réaliser des gains en efficacité grâce aux amnisties.

Par exemple, le fonctionnement imparfait du marché des capitaux peut entraîner le non accomplissement des obligations fiscales ordinaires, du fait de l'existence de contraintes temporelles de liquidité. Dans ce contexte, le respect des obligations lors de l'amnistie peut être interprété comme la restitution d'un prêt obtenu de l'administration fiscale, et la proposition d'amnistie peut être considérée comme une mesure de correction face aux carences du marché¹⁶. Il en est de même lorsque des contribuables décident du niveau de respect de leurs obligations fiscales ordinaires en étant mal informés sur leurs préférences ; lorsqu'avec le temps, ils parviennent à mieux appréhender leur situation et comprennent que, compte tenu de leurs préférences réelles, leur choix n'est pas optimal, l'amnistie leur donne l'occasion de le reconsidérer et donc de réaliser un gain en termes d'efficacité¹⁷.

Le critère d'efficacité peut être aussi employé pour l'évaluation de la mise en œuvre des amnisties. Dans ce sens, les « meilleures » mesures, au sens parétien, sont celles qui prévoient des

prix, définis dans le cadre de l'amnistie, correspondant à ce que les adhérents potentiels sont disposés à payer¹⁸.

Même lorsque les amnisties sont mises en œuvre de façon efficace, elles ne sont pas des instruments de politique fiscale équitables. Le prix payé par les contribuables qui adhèrent à une amnistie ne comprend pas les sanctions et/ou les intérêts qui seraient dus en cas de contrôle, et, dans certains cas, peut être inférieur au montant de l'impôt dû sur le revenu non déclaré. Ainsi, la mise en œuvre de ces mesures a pour conséquence que tous les contribuables, dans des conditions similaires, ne supportent pas la même charge fiscale ; c'est pourquoi elles violent le principe d'équité horizontale.

Ces considérations relatives à l'attractivité des amnisties semblent n'avoir aucune importance pour l'évaluation des amnisties elles-mêmes en tant qu'instruments de lutte contre la fraude internationale. Si les efforts des pouvoirs publics dans l'élaboration de réformes efficaces du système de contrôle fiscal national voient leur portée limitée par l'absence de coopération entre administrations fiscales et d'accords internationaux adaptés, ou sont neutralisés, à la limite, par la présence de juridictions qui opposent le secret bancaire, alors l'amnistie (quelle que soit son attractivité) peut devenir le seul instrument à la disposition de l'administration pour le recouvrement des bases imposables qui, par ailleurs, serait hors d'atteinte.

NOTES

1. L'analyse économique, en faisant abstraction des caractéristiques spécifiques de chaque mesure, classe les amnisties en trois catégories :
 - amnisties offrant aux contribuables qui ne sont pas soumis à un contrôle la possibilité d'être exclus du contrôle pour les revenus déclarés au moment du contrôle ou bien pour tous les revenus relatifs aux années d'imposition pour lesquelles ils bénéficient de l'amnistie (*investigation amnesties*) ;
 - amnisties offrant aux contribuables qui ne sont pas soumis à un contrôle l'opportunité de rectifier les déclarations précédentes (*revision amnesties*) ;
 - amnisties offrant aux contribuables qui sont déjà soumis à un contrôle la possibilité de régler les litiges en cours devant les tribunaux fiscaux (*prosecution amnesties*).
2. Allingham et Sandmo, 1972.
3. Pour l'application du modèle fondé sur le meilleur choix d'évasion à l'analyse des amnisties, il faut se référer à : Alm et Beck, 1991 ; Andreoni, 1991 ; ou Malik et Schwab, 1991. Ils ont contribué à l'étude des mesures pour prolonger le délai de paiement des impôts.
4. Cette explication de l'effet probable de substitution entre les recettes provenant de l'amnistie et celles provenant de l'imposition ordinaire, qui pourrait à la limite annuler l'efficacité de l'amnistie, constitue un résultat tangible de cette étude, car (dans l'hypothèse réaliste du coût supporté par le contribuable lorsqu'il échappe à l'imposition et est soumis à un contrôle, lorsqu'il paie régulièrement l'impôt et lorsqu'il accepte l'amnistie) elle reste inchangée par rapport aux différentes préférences indiquées par les contribuables (voir, par exemple : Fiorentini et Martina, 1997 ; ou Malik et Schwab, 1991).
5. Stella, 1991.
6. Marchese, 1997.
7. Alm et Beck, 1993.
8. Andreoni (1991) conclut son travail sur l'effet de substitution, en remarquant que cet effet n'entraîne pas la diminution du revenu global dans le cas où l'amnistie est offerte à des conditions plus avantageuses par rapport à l'accomplissement volontaire. Ce résultat éclaire les conclusions différentes développées par les recherches empiriques qui, en effet, se réfèrent à des mesures aux caractéristiques institutionnelles différentes. Contrairement aux États-Unis, en Italie, des facilités spécifiques ont été prévues, afin de rendre les amnisties moins coûteuses que l'accomplissement ordinaire des obligations fiscales.
9. Das-Gupta et Mookherjee, 1996.
10. Si les avoirs détenus dans l'économie souterraine assurent des rendements plus élevés que ceux détenus dans l'économie légale, la proposition d'amnistie doit être effectuée à un « prix » qui compense l'écart de rendement pour les adhérents potentiels.
11. Das-Gupta et Mookherjee, 1995.
12. En toute logique, si l'on envisageait le parfait fonctionnement de la coopération administrative, on pourrait considérer comme équivalentes les probabilités de soumettre au contrôle les revenus provenant de l'économie souterraine et les revenus illégalement détenus à l'étranger.
13. Franzoni, 1996.
14. La possibilité d'avoir recours à une amnistie pour « annuler » le passé et de faire face à l'avenir d'une manière plus efficace est l'un des arguments les plus souvent utilisés pour justifier des mesures d'amnistie introduites en même temps que les réformes radicales du système fiscal ou des procédures de contrôle et de contentieux.
15. Fiorentini, 1997.
16. Andreoni, 1992.
17. Malik et Schwab, 1991.
18. Cassone et Marchese, 1995.

BIBLIOGRAPHIE

- ALLINGHAM M.-G. et SANDMO A., *Income Tax Evasion : a Theoretical Analysis*, Journal of Public Economics, vol.1, n° 3/4, 1972, pp. 323-338.
- ALM J., MCKEE M. et BECK W., *Amazing Grace : Tax Amnesties and Compliance*, National Tax Journal, vol. 43, n° 1, 1990, pp. 23-37.
- ALM J. et BECK W., *Wiping the Slate Clean : Individual Response to State Tax Amnesties*, Southern Economic Journal, vol. 57, n° 4, 1991, pp. 1043-1053.
- ALM J. et BECK W., *Tax Amnesties and Compliance in the Long Run : a Time Series Analysis*, National Tax Journal, vol. 46, n° 1, 1993, pp. 53-60.
- ANDREONI J., *The Desirability of a Permanent Tax Amnesty*, Journal of Public Economics, vol. 45, n° 2, 1991, pp. 143-159.
- ANDREONI J., *IRS as Loan Shark : Tax Compliance with Borrowing Constraints*, Journal of Public Economics, vol. 49, n° 1, 1992, pp. 143-159.
- CASSONE A. et MARCHESE C., *Tax Amnesty as Price-Discriminating Behavior by a Monopolistic Government*, International Centre for Economic Research, Torino, Italy, mimeo, 1998.
- DAS-GUPTA A. et MOOKHERJEE D., *Tax Amnesties in India : an Empirical Evaluation*, Boston University Institute for Economic Development, Discussion Paper Series, n° 53, 1995.
- DAS-GUPTA A. et MOOKHERJEE D., *Tax Amnesties as Asset Laundering Devices*, Journal of Law, Economics and Organization, vol. 12, 1996, pp. 408-431.
- FIorentini G. et MARCHESE C., *Il fisco indulgente : amnistie e concordati nei moderni sistemi fiscali*, Giappichelli, Torino, 1997.
- FIorentini G. et MARTINA R., *L'efficacia dei provvedimenti di condono fiscale : analisi teorica e risultati empirici* in Fiorentini G. et Marchese C., 1997, pp. 121-155.
- FIorentini G., *Provvedimenti di condono fiscale ed efficienza dell'amministrazione finanziaria* in Fiorentini G. et Marchese C., 1997, pp. 251-276.
- FRANZONI L.-A., *Condoni tributari, sanatorie e accertamenti : un analisi teorica* in Fiorentini G. et Marchese C., 1997, pp. 183-204.
- MALIK A.-S. et SCHWAB R.-M., *The Economics of Tax Amnesties*, Journal of Public Economics, vol. 46, n° 1, 1991, pp. 29-49.
- MARCHESE C., *Le conseguenze dei condoni : un analisi empirica* in Fiorentini G. et Marchese C., 1997, pp. 223-249.
- STELLA P., *An Economic Analysis of Tax Amnesties*, Journal of Public Economics, vol. 46, n° 3, 1991, pp. 383-400.

