

L'impôt, la Nation et l'État : pour une fiscalité plus équitable des personnes physiques en République démocratique du Congo :

Une analyse comparée de l'impôt sur les rémunérations des secteurs public et privé (2024-2027)

Taxation, the Nation and the State: Towards Fairer Personal Income Taxation in the Democratic Republic of the Congo :

A Comparative Analysis of Payroll Tax in the Public and Private Sectors (2024-2027).

Auteur 1 : MAPAMBOLI POSA Flory

Auteur 2 : KABANGA KADIMA Yves

MAPAMBOLI POSA Flory, Chef des travaux en sciences de gestion, Institut Supérieur Pédagogique (ISP), Kinshasa, RDC.

KABANGA KADIMA Yves, Assistant à l'Université Protestante au Congo, Master en microfinance, Université Protestante au Congo, RDC

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

Conflit d'intérêts : Les auteurs ne signalent aucun conflit d'intérêts.

Pour citer cet article : MAPAMBOLI POSA .F & KABANGA KADIMA .Y (2026) « L'impôt, la Nation et l'État : pour une fiscalité plus équitable des personnes physiques en République démocratique du Congo : Une analyse comparée de l'impôt sur les rémunérations des secteurs public et privé (2024-2027) », African Scientific Journal « Volume 03, Num 38 » pp: 001 – 030.



DOI : 10.5281/zenodo.23495476.

Copyright © 2026 – ASJ



Résumé

Cet article examine les disparités d'application de l'impôt sur les rémunérations entre le secteur public et le secteur privé en République démocratique du Congo, à partir des prévisions et des réalisations budgétaires des exercices 2024 à 2027. En 2025, l'impôt sur les rémunérations a rapporté 3 186,0 milliards de CDF, soit 19,3 % des recettes de la Direction générale des impôts et 11,4 % des recettes courantes. Le secteur privé en a supporté 87,3 % et le secteur public 12,7 %. Rapporté aux rémunérations versées par le pouvoir central, l'impôt acquitté par les agents publics correspond à un taux effectif moyen de 3,3 %, inchangé par rapport à 2024. Les prévisions assignées au secteur public n'ont été réalisées qu'à 50,4 % en 2024 et 77,5 % en 2025, contre 123,2 % et 107,2 % pour le secteur privé. Les prévisions de 2026 et de 2027 ne retiennent aucune amélioration de ce taux effectif. Ces résultats sont interprétés à la lumière des théories de la justice fiscale, de l'équité horizontale et du contrat fiscal. Une simulation indique qu'un taux effectif compris entre 5 % et 10 % sur les rémunérations publiques dégagerait de 208 à 821 milliards de CDF supplémentaires sur la base de 2025. L'article propose un agenda de réformes centré sur la normalisation de la paie publique, la généralisation de la retenue à la source et la mise en œuvre effective de l'impôt sur le revenu des personnes physiques entré en vigueur le 1er janvier 2026.

Mots-clés : équité fiscale ; impôt sur les rémunérations ; impôt sur le revenu des personnes physiques ; retenue à la source ; secteur public ; citoyenneté fiscale ; République démocratique du Congo.

Abstract

This article examines disparities in the application of the payroll income tax between the public and private sectors in the Democratic Republic of the Congo, using budget forecasts and outturns for fiscal years 2024 to 2027. In 2025 the tax yielded CDF 3,186.0 billion, i.e. 19.3% of the revenue collected by the tax administration and 11.4% of current revenue. The private sector bore 87.3% of it and the public sector 12.7%. Relative to the wage bill paid by the central government, the tax paid by public employees corresponds to an average effective rate of 3.3%, unchanged from 2024. Targets assigned to the public sector were met at only 50.4% in 2024 and 77.5% in 2025, against 123.2% and 107.2% for the private sector. The 2026 and 2027 forecasts assume no improvement in this effective rate. The findings are discussed in the light of theories of tax justice, horizontal equity and the fiscal contract. A simulation shows that an effective rate of 5% to 10% on public remuneration would raise an additional CDF 208 to 821 billion on the 2025 base. The article proposes a reform agenda centred on payroll standardisation, universal withholding at source and effective implementation of the personal income tax in force since 1 January 2026.

Keywords: tax equity; payroll tax; personal income tax; withholding; public sector; fiscal citizenship; Democratic Republic of the Congo.

Introduction

La fiscalité des personnes physiques est à la fois un instrument de mobilisation des ressources publiques, un outil de redistribution des revenus et l'un des fondements du contrat social qui lie l'État aux citoyens (Musgrave, 1959 ; Levi, 1988). Dans les pays à faible revenu, son rendement demeure limité par l'étroitesse du secteur formel et par la faiblesse des capacités administratives, si bien que l'impôt sur le revenu s'y réduit souvent, en pratique, à un impôt sur les salaires du secteur formel (Kaldor, 1963 ; Bird et Zolt, 2005 ; Besley et Persson, 2014).

La République démocratique du Congo (RDC) n'échappe pas à ce constat. L'impôt professionnel sur les rémunérations (IPR), devenu depuis le 1er janvier 2026 la composante « traitements et salaires » de l'impôt sur le revenu des personnes physiques (IRPP), représente près d'un cinquième des recettes de la Direction générale des impôts (DGI) et plus d'un dixième des recettes courantes de l'État. La loi s'applique en principe à tous les salariés, sans distinction de secteur. Son application révèle pourtant un contraste marqué : les salariés du secteur privé formel sont soumis à une retenue à la source rigoureuse, tandis que les agents rémunérés par le pouvoir central évoluent dans un système caractérisé par la fragmentation des rémunérations, le poids des primes et des avantages qui ne transitent pas tous par des états de paie normalisés, et une faible harmonisation des mécanismes de prélèvement (Moshonas *et al.*, 2022).

Cette situation soulève une double interrogation. Sur le plan de l'équité, elle met en cause le principe selon lequel des contribuables aux revenus comparables doivent supporter une charge comparable (Atkinson et Stiglitz, 1980). Sur le plan budgétaire, elle laisse inexploitée une assiette qui croît rapidement, puisque les rémunérations publiques sont passées de 9 167 milliards de CDF en 2024 à 15 314 milliards de CDF dans le projet de loi de finances pour 2027.

Le présent article a pour sujet l'équité de l'imposition des revenus salariaux des personnes physiques en République démocratique du Congo. Il l'aborde à travers une analyse comparée de l'application de l'impôt sur les rémunérations aux agents rémunérés par le pouvoir central, d'une part, et aux salariés du secteur privé formel, d'autre part, sur la période 2024-2027, qui couvre le passage de l'IPR à l'IRPP.

La question de recherche est donc la suivante : **dans quelle mesure les disparités d'application de l'impôt sur les rémunérations entre le secteur public et le secteur privé affectent-elles l'équité fiscale et la mobilisation des recettes publiques en République démocratique du Congo ?**

L'objectif général de l'étude est de mesurer ces disparités et d'en apprécier les conséquences sur l'équité fiscale et sur la mobilisation des recettes publiques, afin d'éclairer la mise en œuvre de l'IRPP. Plus spécifiquement, il s'agit (i) de quantifier la contribution respective des secteurs public et privé à l'impôt sur les rémunérations de 2024 à 2027 ; (ii) d'évaluer l'écart entre prévisions et réalisations pour chaque catégorie de contribuables ; (iii) d'estimer le taux effectif d'imposition des rémunérations publiques ; et (iv) de proposer des réformes susceptibles de renforcer l'équité, la transparence et l'efficacité du recouvrement. Pour ce faire, l'étude adopte une démarche hypothético-déductive, quantitative et comparative, fondée sur les données budgétaires officielles (section 4).

L'article est organisé comme suit. Après la présente introduction, la section 2 présente le cadre théorique et la revue de la littérature, dont les principaux apports sont synthétisés dans un tableau récapitulatif, et en déduit les hypothèses de recherche. La section 3 décrit le cadre institutionnel congolais, de l'IPR à l'IRPP. La section 4 expose la méthodologie et les données, en précisant d'abord le positionnement épistémologique et le mode de raisonnement retenus (section 4.1), puis l'approche, les définitions, les indicateurs et les limites de l'étude, récapitulés dans un tableau. La section 5 présente les résultats et les synthétise au regard des hypothèses ; la section 6 les discute. La section 7 formule des recommandations, elles aussi récapitulées dans un tableau, et la section 8 conclut.

2. Cadre théorique et revue de la littérature

2.1. Justice fiscale et capacité contributive

Musgrave (1959) assigne aux finances publiques trois fonctions : l'allocation des ressources, la redistribution des revenus et la stabilisation macroéconomique. L'impôt sur le revenu des personnes physiques relève au premier chef de la deuxième, car il permet de moduler le prélèvement selon la capacité contributive de chacun (Musgrave et Musgrave, 1976). La théorie de la justice de Rawls (1971) fournit à ce principe un fondement normatif : les institutions doivent répartir équitablement les charges et les avantages de la coopération sociale, et les inégalités ne sont admissibles que si elles bénéficient aux plus défavorisés. Un traitement fiscal différencié selon la seule qualité de l'employeur, public ou privé, ne répond à aucun de ces critères.

Les travaux contemporains confirment le rôle de la progressivité dans la réduction des inégalités de revenu (Piketty et Saez, 2003 ; Diamond et Saez, 2011 ; Piketty, 2013 ; Atkinson, 2015), tout en montrant que son efficacité redistributive s'érode lorsque se multiplient les régimes dérogatoires, les exonérations et les revenus échappant de fait à l'assiette (Slemrod et Bakija, 2008 ;

Stiglitz, 2012). Dans les pays en développement, Bird et Zolt (2005) soulignent que l'impôt personnel sur le revenu ne joue qu'un rôle redistributif limité, précisément parce qu'il repose sur une base étroite constituée pour l'essentiel des salaires déclarés.

2.2. Équité horizontale et équité verticale

La théorie de la fiscalité distingue deux exigences (Musgrave, 1959 ; Atkinson et Stiglitz, 1980) :

- l'équité horizontale, selon laquelle des contribuables placés dans des situations économiques équivalentes doivent supporter des charges fiscales équivalentes ;
- l'équité verticale, selon laquelle les contribuables disposant d'une capacité contributive plus élevée doivent contribuer davantage (Atkinson, 1975).

Le respect de l'équité horizontale suppose une base imposable large et peu de déductions ou de régimes particuliers (Shoup, 1969). La coexistence d'un barème progressif appliqué intégralement aux salariés du privé et de taux forfaitaires réduits appliqués, parfois partiellement, aux rémunérations publiques constitue de ce point de vue une rupture caractérisée : à revenu égal, la charge diffère selon le secteur d'emploi. Dans plusieurs économies africaines, la multiplicité des régimes et l'absence de contrôle fiable des revenus rendent cette exigence particulièrement difficile à satisfaire (Fjeldstad et Heggstad, 2011).

2.3. Contrat fiscal, citoyenneté et consentement à l'impôt

L'impôt n'est pas seulement un prélèvement ; il est aussi une relation politique. Pour Buchanan (1975), la contribution fiscale s'inscrit dans un contrat constitutionnel entre les individus et l'État. Levi (1988) montre que le consentement à l'impôt est « quasi volontaire » : les contribuables s'acquittent de leurs obligations lorsqu'ils estiment que l'État respecte ses engagements et que les autres contribuables paient également leur part. Feld et Frey (2007) parlent à ce propos d'un contrat fiscal psychologique, dont la rupture altère durablement la disposition à payer.

Les travaux empiriques sur le civisme fiscal confirment que la perception de l'équité du système et de la qualité de la contrepartie publique influence le comportement déclaratif (Luttmer et Singhal, 2014 ; OCDE, 2019). En Afrique subsaharienne, Fjeldstad et Semboja (2001) puis Ali, Fjeldstad et Sjørnsen (2014) établissent que l'attitude des citoyens à l'égard de l'impôt dépend de la fourniture de services publics, du traitement jugé équitable des contribuables et du comportement perçu des autres. Lorsque certains groupes apparaissent moins imposés que d'autres, a fortiori lorsqu'il s'agit des agents et des dirigeants de l'État lui-même, la confiance dans les institutions s'affaiblit.

La littérature sur la construction de l'État par l'impôt prolonge cette analyse. La négociation fiscale entre gouvernants et contribuables favorise la redevabilité et la qualité de la gouvernance (Moore, 2004 ; Bräutigam, Fjeldstad et Moore, 2008 ; Prichard, 2015). En RDC même, Weigel (2020) montre, à partir d'une expérimentation menée à Kananga, que les citoyens soumis à une campagne de recouvrement de l'impôt foncier participent davantage à la vie politique locale. L'impôt peut donc renforcer le lien civique, à condition d'être perçu comme juste.

2.4. État fiscal, capacité administrative et retenue à la source

La capacité d'un État à prélever l'impôt sur ses ressortissants est un marqueur de sa consolidation (Schumpeter, 1918/1991 ; Tilly, 1990). En Afrique, cette capacité demeure inégale, en raison notamment de la faible emprise administrative sur le territoire et sur les revenus (Herbst, 2000), et les systèmes fiscaux reposent largement sur les impôts indirects et sur un nombre restreint de grands contribuables (OCDE, ATAF et CUA, 2019 ; Moore, Prichard et Fjeldstad, 2018).

Le modèle classique de la fraude fiscale fait dépendre la conformité de la probabilité de détection et de la sanction (Allingham et Sandmo, 1972). Kleven *et al.* (2011) en tirent une conséquence essentielle : la fraude est quasi nulle sur les revenus déclarés par un tiers et soumis à retenue à la source, et substantielle sur les revenus autodéclarés. L'efficacité de l'impôt sur les salaires tient donc moins au barème qu'à la qualité de l'information détenue par l'administration et au dispositif de retenue. Or cet avantage disparaît lorsque l'employeur, ici l'État, verse une partie des rémunérations en dehors du circuit de paie normalisé. Moshonas *et al.* (2022) décrivent précisément la gestion de la paie publique congolaise comme un système fragmenté, où les primes occupent une place prépondérante et relèvent de circuits multiples. La numérisation des administrations fiscales et des systèmes de paie peut réduire ces angles morts, mais ses effets dépendent des incitations institutionnelles à utiliser l'information produite (Okunogbe et Santoro, 2023).

Le tableau 1 synthétise les principaux apports de la littérature mobilisée et le rôle de chacun d'eux dans la présente étude.

Tableau 1. Synthèse de la revue de la littérature

Auteur(s) et année	Courant théorie	ou	Apport principal pour l'étude
Musgrave (1959) ; Musgrave et Musgrave (1976)	Théorie des finances publiques	des	Fonction redistributive de l'impôt sur le revenu, modulé selon la capacité contributive.
Rawls (1971)	Théorie de la justice	la	Fondement normatif : répartition équitable des charges de la coopération sociale ; un traitement fiscal différencié selon la seule qualité de l'employeur n'y répond pas.
Shoup (1969) ; Atkinson et Stiglitz (1980)	Équité horizontale et verticale		À situation économique équivalente, charge fiscale équivalente ; l'équité horizontale suppose une base large et peu de régimes particuliers.
Kaldor (1963) ; Bird et Zolt (2005) ; Besley et Persson (2014)	Fiscalité des pays en développement		L'impôt sur le revenu s'y réduit souvent à un impôt sur les salaires du secteur formel, au rôle redistributif limité.
Slemrod et Bakija (2008) ; Diamond et Saez (2011) ; Stiglitz (2012)	Progressivité et redistribution	et	La progressivité réduit les inégalités, mais son efficacité s'érode avec les régimes dérogatoires et les revenus échappant à l'assiette.
Buchanan (1975) ; Levi (1988) ; Feld et Frey (2007)	Contrat fiscal		Consentement « quasi volontaire » fondé sur la réciprocité ; la rupture du contrat fiscal psychologique altère la disposition à payer.
Fjeldstad et Semboja (2001) ; Ali, Fjeldstad et Sjurssen (2014) ; Luttmer et Singhal (2014)	Civisme fiscal		L'attitude envers l'impôt dépend des services publics, du traitement jugé équitable des contribuables et du comportement perçu des autres.
Moore (2004) ; Bräutigam, Fjeldstad et Moore (2008) ; Prichard (2015) ; Weigel (2020)	Construction de l'État par l'impôt	de	La négociation fiscale favorise la redevabilité ; en RDC (Kananga), l'effort de recouvrement accroît la participation civique.
Schumpeter (1918/1991) ; Tilly (1990) ; Herbst (2000)	État fiscal et capacité étatique	et	La capacité de prélever l'impôt marque la consolidation de l'État ; elle demeure inégaie en Afrique.

Auteur(s) et année	Courant théorie	ou Apport principal pour l'étude
Allingham et Sandmo (1972) ; Kleven <i>et al.</i> (2011)	Économie de la fraude fiscale	La fraude est quasi nulle sur les revenus déclarés par un tiers et soumis à retenue à la source.
Moshonas <i>et al.</i> (2022) ; Okunogbe et Santoro (2023)	Paie publique et numérisation	La paie publique congolaise est fragmentée et les primes relèvent de circuits multiples ; la numérisation peut réduire ces angles morts.

Source : auteurs, à partir de la revue de la littérature (sections 2.1 à 2.4).

2.5. Hypothèses

De ce cadre découlent trois hypothèses.

- **H1.** La contribution du secteur public à l'impôt sur les rémunérations est très inférieure à celle que justifierait le volume des rémunérations versées, ce qui traduit une rupture de l'équité horizontale.
- **H2.** Les prévisions de recettes assignées au secteur public sont structurellement moins bien réalisées que celles du secteur privé, ce qui affecte la sincérité des prévisions budgétaires.
- **H3.** L'harmonisation des mécanismes de taxation, la normalisation de la paie et la généralisation de la retenue à la source permettraient d'accroître sensiblement les recettes sans création d'impôt nouveau ni relèvement des taux.

L'effet de ces disparités sur la confiance des citoyens et le consentement à l'impôt, solidement documenté par la littérature citée, n'est pas testé empiriquement ici ; il est traité comme une implication théorique à vérifier par des enquêtes ultérieures.

3. Cadre institutionnel : de l'IPR à l'IRPP

Jusqu'au 31 décembre 2025, les rémunérations étaient imposées au titre de l'impôt professionnel sur les rémunérations, l'un des impôts cédulaires sur les revenus institués par l'ordonnance-loi n° 69/009 du 10 février 1969 (République démocratique du Congo, 1969). L'impôt est retenu à la source par l'employeur et reversé à la DGI. Le barème de droit commun est progressif, par tranches de 3 %, 15 %, 30 % et 40 %, l'impôt total ne pouvant excéder 30 % du revenu imposable. S'y ajoute, pour le personnel expatrié, un impôt exceptionnel sur les rémunérations (IERE), qui est à la charge de l'employeur.

Les rémunérations des agents publics obéissent en pratique à un régime distinct. Des taux forfaitaires de 3 % et de 15 % leur sont appliqués selon la nature des éléments de rémunération, et le taux prélevé sur les primes des agents de l'État a été ramené de 15 % à 3 % à la suite de

négociations avec l'intersyndicale de l'administration publique (Actualite.cd, 2022). En outre, une partie des primes, indemnités et avantages ne transite pas par les états de paie normalisés et est comptabilisée sous les rubriques de fonctionnement des institutions et des ministères, ce qui la soustrait de fait à la retenue.

La loi n° 23/053 du 30 novembre 2023 relative à l'impôt sur les sociétés et à l'impôt sur le revenu des personnes physiques (République démocratique du Congo, 2023a), entrée en vigueur le 1er janvier 2026, substitue aux impôts cédulaires un impôt assis sur le revenu net global du contribuable. Elle redéfinit les catégories de revenus, précise les charges déductibles et renforce les obligations de déclaration et de paiement (Deloitte Afrique francophone, 2025 ; DGI, 2025). Les documents budgétaires conservent néanmoins, pour 2026 et 2027, la nomenclature des « impôts sur les rémunérations », complétée par une ligne « autres IRPP ». Par commodité, l'expression « impôt sur les rémunérations » désigne dans la suite l'ensemble de ces lignes, quel que soit l'exercice.

4. Méthodologie et données

4.1. Positionnement épistémologique et mode de raisonnement

Le choix de la démarche méthodologique découle de la nature de la question de recherche. Celle-ci porte sur des faits observables et mesurables (le produit de l'impôt sur les rémunérations, sa répartition entre catégories de contribuables, l'écart entre prévisions et réalisations, le rapport entre l'impôt acquitté et l'assiette des rémunérations publiques), qui existent indépendamment du chercheur et peuvent être appréhendés à partir de sources officielles. L'étude s'inscrit dès lors dans un positivisme aménagé, proche du post-positivisme : elle postule l'existence d'une réalité fiscale objectivable, tout en reconnaissant que sa connaissance demeure approximative, tributaire de la qualité et du périmètre des données budgétaires, et que les chiffres doivent être interprétés à la lumière du contexte institutionnel (Gavard-Perret *et al.*, 2012 ; Thiétart *et al.*, 2014).

Le mode de raisonnement est principalement hypothético-déductif. L'étude part des théories de la justice fiscale, de l'équité horizontale et verticale et du contrat fiscal (section 2) pour en déduire trois hypothèses (H1 à H3), traduites en indicateurs mesurables puis confrontées aux données budgétaires de 2024 à 2027. Un raisonnement de type abductif intervient à titre complémentaire dans la discussion, pour proposer les explications les plus plausibles de régularités que les données ne permettent pas de tester directement, comme le caractère structurel de la sous-imposition des rémunérations publiques ou la recomposition de l'impôt prévue par le PLF 2027.

L'approche retenue est quantitative, descriptive et comparative, et repose sur des données budgétaires secondaires, présentées à la section 4.2. Elle a été préférée à une approche qualitative, qui aurait éclairé les perceptions des acteurs sans permettre de mesurer l'ampleur des écarts, et à une approche économétrique, que ne permettent ni la nature agrégée des données, ni la brièveté de la période (quatre exercices, dont deux en prévision), ni l'absence de microdonnées individuelles de paie. La comparaison systématique entre secteurs, entre exercices et entre prévisions et réalisations, complétée par une simulation de scénarios, constitue dans ces conditions la démarche la plus cohérente avec la question posée et les données disponibles (Creswell et Creswell, 2018).

4.2. Approche

L'étude repose sur une approche documentaire et quantitative de nature descriptive et analytique. L'analyse documentaire porte sur les textes fiscaux, les lois de finances et leurs annexes. L'analyse quantitative exploite les prévisions et les réalisations de l'impôt sur les rémunérations, ventilées par catégorie de contribuables, pour six jeux de données : la loi de finances rectificative (LFR) 2024, les réalisations 2024, la LFR 2025, les réalisations 2025, la LFR 2026 et le projet de loi de finances (PLF) 2027. Les prévisions du PLF 2026 sont mobilisées à titre complémentaire. Ces données proviennent des lois de finances, des projets de lois de finances et de leurs annexes (République démocratique du Congo, 2023b, 2024, 2025a, 2025b, 2025c, 2026a, 2026b). Tous les montants sont exprimés en milliards de francs congolais (CDF) courants.

4.3. Définitions

Le « secteur public » regroupe les personnes dont la rémunération est versée par le pouvoir central : les membres des institutions politiques, d'une part, les fonctionnaires et agents publics de l'État, y compris les agents des régies financières, d'autre part. Le « secteur privé » regroupe tous les autres salariés du secteur formel : les nationaux hors institutions politiques et fonction publique, les expatriés, ainsi que l'IERE acquitté par leurs employeurs et, à partir de 2026, les autres lignes d'IRPP.

4.4. Indicateurs

Quatre indicateurs sont calculés pour chaque catégorie i et chaque exercice t :

- la part relative de chaque secteur dans le produit total de l'impôt ;
- le taux de réalisation, rapport entre les recettes réalisées et les prévisions de la loi de finances rectificative du même exercice ;
- le poids de l'impôt sur les rémunérations dans les recettes de la DGI et dans les recettes courantes des trois régies financières ;

- le taux effectif moyen d'imposition des rémunérations publiques, défini comme suit :

$$\text{Taux effectif } (t) = \text{impôt acquitté par les agents publics } (t) / \text{rémunérations publiques } (t)$$

où les rémunérations publiques correspondent aux salaires de base et primes inscrits au budget du pouvoir central.

4.5. Limites

Trois limites doivent être signalées. Premièrement, l'assiette salariale du secteur privé n'est pas observée, de sorte qu'aucun taux effectif comparable ne peut être calculé pour ce secteur ; la comparaison repose sur les parts relatives, les taux de réalisation et le barème légal. Deuxièmement, l'agrégat des rémunérations publiques passe de 9 167 milliards de CDF en 2024 à 12 260 milliards en 2025, soit une hausse de 33,7 % qui peut refléter en partie une différence de périmètre ; le taux effectif de 2024 est donc à interpréter avec prudence. Troisièmement, l'étude ne comporte pas d'enquête auprès des contribuables : les effets sur la perception de la justice fiscale sont inférés de la littérature.

Le tableau 2 récapitule les principaux choix méthodologiques de l'étude.

Tableau 2. Récapitulatif de la démarche méthodologique

Élément de la démarche	Choix retenu dans l'étude
Positionnement épistémologique	Positivisme aménagé (post-positivisme)
Mode de raisonnement	Hypothético-déductif (hypothèses H1 à H3 déduites de la littérature), complété par un raisonnement abductif dans la discussion
Approche	Documentaire et quantitative, descriptive et comparative
Type de données	Données budgétaires secondaires et agrégées
Sources	LFR 2024, réalisations 2024, LFR 2025, réalisations 2025, LFR 2026, PLF 2027 ; PLF 2026 à titre complémentaire ; textes fiscaux
Période et unité	2024-2027 (réalisations 2024-2025 ; prévisions 2026-2027) ; milliards de CDF courants

Élément de la démarche	Choix retenu dans l'étude
Catégories comparées	Secteur public (membres des institutions politiques ; fonctionnaires et agents publics) et secteur privé (nationaux, expatriés, IERE, autres IRPP)
Indicateurs calculés	Part relative de chaque secteur ; taux de réalisation ; poids dans les recettes de la DGI et dans les recettes courantes ; taux effectif moyen d'imposition des rémunérations publiques
Simulation	Taux effectifs moyens de 5 %, 7,5 % et 10 % appliqués aux rémunérations publiques de 2025 et du PLF 2027
Principales limites	Assiette salariale privée non observée ; périmètre de l'agrégat 2024 ; absence d'enquête auprès des contribuables

Source : auteurs, à partir des sections 4.1 à 4.5.

5. Résultats

5.1. Un impôt central dans les recettes intérieures, mais dont le poids relatif recule

Le tableau 3 présente le produit de l'impôt sur les rémunérations par catégorie. Les réalisations sont passées de 2 934,8 milliards de CDF en 2024 à 3 186,0 milliards en 2025, soit une progression de 8,6 %. La LFR 2026 retient 3 538,9 milliards (+11,1 % par rapport aux réalisations de 2025) et le PLF 2027 3 252,4 milliards, en recul de 8,1 % par rapport à la LFR 2026.

Tableau 3. Impôt sur les rémunérations par catégorie de contribuables, 2024-2027 (milliards de CDF)

Catégorie (milliards de CDF)	LFR 2024	Réal. 2024	LFR 2025	Réal. 2025	LFR 2026	PLF 2027
Nationaux, secteur privé (a)	1 263,4	1 601,6	1 678,4	1 582,8	1 767,7	1 081,7
Membres des institutions politiques (b)	412,6	119,9	325,3	198,8	261,0	298,5
Fonctionnaires et agents publics (c)	199,6	188,4	197,0	206,1	276,3	304,6
dont agents des régies financières	31,7	40,9	40,3	28,1	50,8	31,8

Catégorie (milliards de LFR CDF)	Réal. 2024	Réal. 2025	Réal. 2026	PLF 2027
<i>dont autres fonctionnaires et agents</i>	167,9	147,5	156,7	178,0
Expatriés (d)	437,6	472,6	445,1	576,5
Impôt exceptionnel, expatriés – IERE (e)	430,7	552,2	471,4	621,9
Autres IRPP (f)	–	–	–	4,9
Secteur public (b + c)	612,1	308,3	522,3	404,8
Secteur privé (a + d + e + f)	2 131,7	2 626,4	2 594,9	2 781,1
Total	2 743,9	2 934,8	3 117,2	3 186,0

Source : calculs des auteurs à partir des lois de finances rectificatives 2024, 2025 et 2026, du projet de loi de finances 2027 et des données d'exécution budgétaire. Note : LFR = loi de finances rectificative ; PLF = projet de loi de finances ; IERE = impôt exceptionnel sur les rémunérations versées aux expatriés. Les « autres IRPP » incluent l'IRPP sur les bénéfices des entreprises de petite taille.

En 2025, l'impôt sur les rémunérations a représenté 19,3 % des recettes de la DGI et 11,4 % des recettes courantes (tableau 4), des proportions stables par rapport à 2024 (19,4 % et 11,3 %). Les prévisions annoncent en revanche un recul marqué : 17,6 % des recettes de la DGI dans la LFR 2026 et 14,1 % dans le PLF 2027, soit 8,1 % des recettes courantes. Entre les réalisations de 2025 et le PLF 2027, les recettes de la DGI augmenteraient de 39,4 % et les recettes courantes de 44,4 %, tandis que l'impôt sur les rémunérations ne progresserait que de 2,1 %.

Tableau 4. Répartition public/privé et poids de l'impôt sur les rémunérations dans les recettes, 2024-2027

Indicateur	LFR 2024	Réal. 2024	LFR 2025	Réal. 2025	LFR 2026	PLF 2027
Part du secteur public dans l'impôt (%)	22,3	10,5	16,8	12,7	15,2	18,5
Part du secteur privé dans l'impôt (%)	77,7	89,5	83,2	87,3	84,8	81,5
Recettes de la DGI (milliards de CDF)	14 016,5	15 163,8	16 407,6	16 533,5	20 100,0	23 055,3
Recettes courantes (milliards de CDF)	25 473,3	25 961,3	29 898,8	27 846,3	34 819,2	40 210,6
Impôt sur les rémunérations / recettes DGI (%)	19,6	19,4	19,0	19,3	17,6	14,1
Impôt sur les rémunérations / recettes courantes (%)	10,8	11,3	10,4	11,4	10,2	8,1

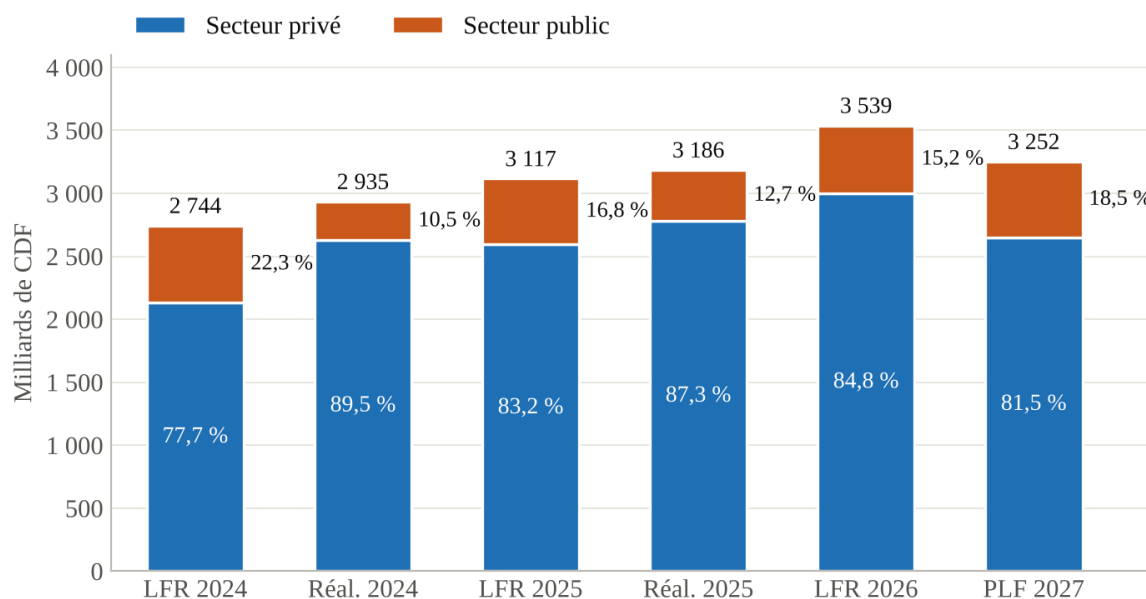
Source : calculs des auteurs à partir des mêmes sources que le tableau 3. Les recettes courantes sont celles des trois régies financières.

5.2. Une contribution très inégale des deux secteurs

Le secteur privé a fourni 89,5 % du produit de l'impôt en 2024 et 87,3 % en 2025 ; le secteur public, 10,5 % puis 12,7 % (figure 1). En valeur, la contribution du secteur public est passée de 308,3 à 404,8 milliards de CDF (+31,3 %), sous l'effet principalement du redressement des versements des membres des institutions politiques (de 119,9 à 198,8 milliards, soit +65,8 %). Celle du secteur privé a augmenté de 2 626,4 à 2 781,1 milliards (+5,9 %).

Un fait mérite d'être relevé : les lois de finances attribuent systématiquement au secteur public une part plus élevée que celle qui est effectivement réalisée. La LFR 2024 prévoyait 22,3 % pour un résultat de 10,5 % ; la LFR 2025, 16,8 % pour un résultat de 12,7 %. La LFR 2026 et le PLF 2027 retiennent respectivement 15,2 % et 18,5 %.

Figure 1. Produit de l'impôt sur les rémunérations et répartition entre secteurs, 2024-2027 (milliards de CDF et parts en %)



Source : calculs des auteurs à partir des données du tableau 3. Les valeurs au-dessus des barres indiquent le total ; les pourcentages, la part de chaque secteur.

5.3. Des prévisions dépassées dans le privé, non atteintes dans le public

Le tableau 5 et la figure 2 comparent les réalisations aux assignations des lois de finances rectificatives. Dans l'ensemble, l'impôt sur les rémunérations a dépassé ses prévisions : 107,0 % en 2024 et 102,2 % en 2025. Ce résultat global masque deux dynamiques opposées.

Le secteur privé a réalisé 123,2 % de ses prévisions en 2024 et 107,2 % en 2025, soit des plus-values de 494,7 puis 186,2 milliards de CDF. Le secteur public n'a atteint que 50,4 % en 2024 et 77,5 % en 2025, soit des moins-values de 303,8 puis 117,5 milliards. Sur les deux exercices, le manque à gagner cumulé du secteur public par rapport aux prévisions s'élève à 421,3 milliards de CDF, intégralement compensé par l'excédent cumulé du secteur privé (681,0 milliards).

Au sein du secteur public, l'écart est concentré sur les membres des institutions politiques : sur 412,6 milliards prévus dans la LFR 2024, 119,9 milliards ont été recouvrés (29,1 %) ; sur 325,3 milliards prévus dans la LFR 2025, 198,8 milliards (61,1 %). Les fonctionnaires et agents publics ont, à l'inverse, atteint 94,4 % puis 104,6 % de leurs assignations. Parmi eux, l'impôt des agents des régies financières a reculé de 40,9 à 28,1 milliards entre 2024 et 2025 (-31,2 %), pour un taux de réalisation de 69,8 % en 2025.

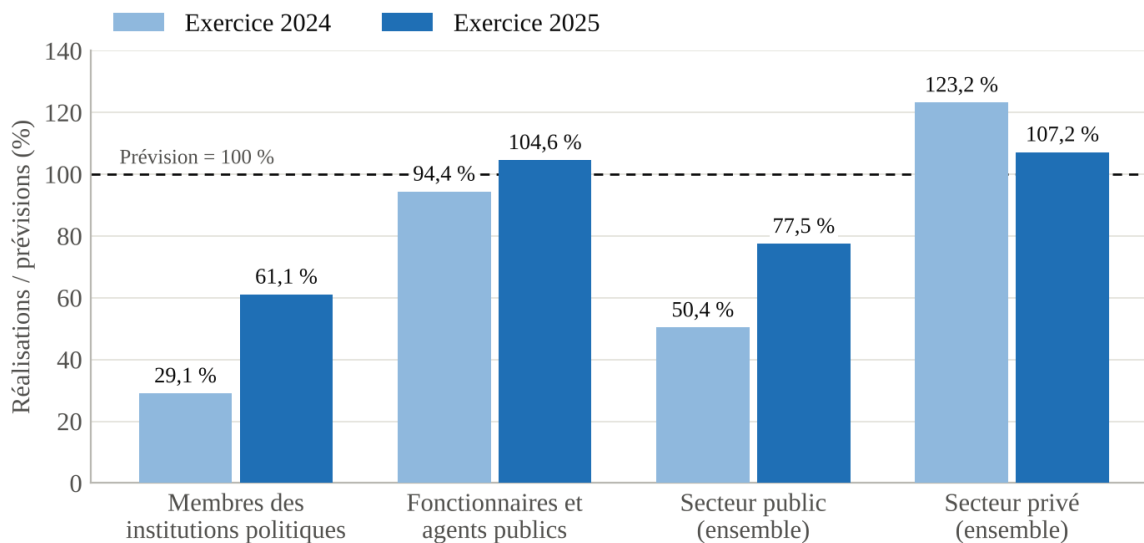
Dans le secteur privé, les recettes de 2025 ont été tirées par les rémunérations des expatriés (129,5 % des prévisions) et par l'IERE (131,9 %), alors que l'impôt des salariés nationaux est resté légèrement en deçà de l'objectif (94,3 %) et a reculé de 1,2 % par rapport à 2024.

Tableau 5. Taux de réalisation de l'impôt sur les rémunérations par catégorie, 2024 et 2025

Catégorie (réalisations / prévisions de la LFR, en %)	Exercice 2024	Exercice 2025
Nationaux, secteur privé	126,8	94,3
Expatriés	108,0	129,5
Impôt exceptionnel sur les rémunérations des expatriés	128,2	131,9
Membres des institutions politiques	29,1	61,1
Fonctionnaires et agents publics	94,4	104,6
<i>dont agents des régies financières</i>	128,9	69,8
<i>dont autres fonctionnaires et agents</i>	87,9	113,5
Secteur privé	123,2	107,2
Secteur public	50,4	77,5
Total	107,0	102,2
Écart du secteur privé (milliards de CDF)	+494,7	+186,2
Écart du secteur public (milliards de CDF)	-303,8	-117,5

Source : calculs des auteurs. Le taux de réalisation rapporte les recettes réalisées aux prévisions de la loi de finances rectificative du même exercice.

Figure 2. Taux de réalisation des prévisions par catégorie, 2024 et 2025 (en %)



Source : calculs des auteurs à partir des données du tableau 5.

5.4. Un taux effectif d'imposition des rémunérations publiques proche de 3 %

Rapporté aux rémunérations versées par le pouvoir central, l'impôt acquitté par les agents publics correspond à un taux effectif moyen de 3,36 % en 2024 et de 3,30 % en 2025 (tableau 6). Ce niveau coïncide avec la première tranche du barème et avec le taux forfaitaire le plus bas : tout se passe comme si l'ensemble des rémunérations publiques, y compris les plus élevées, était imposé au taux minimal. Encore ce calcul n'intègre-t-il pas les primes et avantages non permanents imputés sur les crédits de fonctionnement des institutions et des ministères ; leur prise en compte ramènerait le taux effectif en dessous de 3 %.

Les prévisions n'anticipent qu'une amélioration marginale. La LFR 2025 tablait sur un taux implicite de 4,32 %, qui n'a pas été atteint. La LFR 2026 et le PLF 2027 retiennent tous deux 3,9 % : entre ces deux textes, l'impôt attendu du secteur public augmente de 12,2 %, exactement comme l'assiette des rémunérations (+12,2 %). Le PLF 2027 n'intègre donc aucun effet de réforme sur l'imposition des rémunérations publiques, alors que l'IRPP est censé s'appliquer depuis le 1er janvier 2026.

Tableau 6. Taux effectif moyen d'imposition des rémunérations publiques, 2024-2027

Indicateur	Réal. 2024	LFR 2025	Réal. 2025	LFR 2026	PLF 2027
Rémunérations : salaires de base et primes (milliards de CDF)	9 167,0	12 097,4	12 259,8	13 654,9	15 314,5
Impôt des agents publics de l'État (milliards de CDF)	308,3	522,3	404,8	537,3	603,1
Taux effectif moyen (%)	3,36	4,32	3,30	3,93	3,94

Source : calculs des auteurs. Les rémunérations de la LFR 2024 ne sont pas disponibles. L'agrégat de 2024 peut différer, par son périmètre, de celui des exercices suivants (voir section 4.5).

5.5. Les prévisions 2026 et 2027 : un effort toujours attendu du secteur privé, puis une recomposition

Le projet de loi de finances pour 2026 prévoyait 4 052,9 milliards de CDF d'impôt sur les rémunérations, soit 30,0 % de plus que la LFR 2025. Sur les 935,7 milliards supplémentaires attendus, 871,8 milliards devaient provenir du secteur privé et 63,8 milliards seulement du secteur public. La loi de finances rectificative du 7 août 2026 a ramené la prévision à 3 538,9 milliards, soit 514,0 milliards de moins (-12,7 %) ; la révision porte pour l'essentiel sur le secteur privé (-465,1 milliards). Cette correction confirme que les hypothèses initiales étaient difficiles à justifier en l'absence de réforme identifiable de formalisation de l'économie ou d'élargissement de l'assiette.

Le PLF 2027 marque une inflexion (tableau 7). Le total recule de 8,1 % par rapport à la LFR 2026, et sa composition se modifie profondément. L'impôt attendu des salariés nationaux du secteur privé chute de 38,8 % (de 1 767,7 à 1 081,7 milliards) et celui des expatriés de 31,5 %, tandis que l'IERE augmente de 80,0 % (de 616,9 à 1 110,6 milliards). L'IERE deviendrait ainsi la première ligne de l'impôt sur les rémunérations, avec 34,1 % du total contre 19,5 % dans les réalisations de 2025. Hors IERE, c'est-à-dire pour la seule partie supportée par les salariés, l'impôt passerait de 2 564,1 milliards réalisés en 2025 à 2 141,8 milliards en 2027, soit une baisse de 16,5 %.

Les données disponibles ne permettent pas d'identifier la cause de cette recomposition, qui peut tenir à des changements de classification liés au passage à l'IRPP, à une révision des hypothèses d'assiette ou à des mesures nouvelles. Elle appelle en tout état de cause une justification explicite dans les annexes du projet de loi, car elle déplace une part croissante du rendement vers un

prélèvement à la charge des employeurs de main-d'œuvre expatriée, sans rapport avec la capacité contributive des salariés.

Tableau 7. Variations de l'impôt sur les rémunérations, de son assiette publique et des recettes, 2024-2027

Variation (%)	Réal. 2025 / 2024	LFR 2026 / Réal. 2025	PLF 2027 / LFR 2026	PLF 2027 / Réal. 2025
Nationaux, secteur privé	-1,2 %	+11,7 %	-38,8 %	-31,7 %
Expatriés	+22,0 %	+6,2 %	-31,5 %	-27,3 %
Impôt exceptionnel (IERE)	+12,6 %	-0,8 %	+80,0 %	+78,6 %
Membres des institutions politiques	+65,8 %	+31,3 %	+14,4 %	+50,2 %
Fonctionnaires et agents publics	+9,4 %	+34,1 %	+10,2 %	+47,8 %
Secteur privé	+5,9 %	+7,9 %	-11,7 %	-4,7 %
Secteur public	+31,3 %	+32,7 %	+12,2 %	+49,0 %
Total de l'impôt sur les rémunérations	+8,6 %	+11,1 %	-8,1 %	+2,1 %
Rémunérations publiques (assiette)	+33,7 %	+11,4 %	+12,2 %	+24,9 %
Recettes de la DGI	+9,0 %	+21,6 %	+14,7 %	+39,4 %
Recettes courantes	+7,3 %	+25,0 %	+15,5 %	+44,4 %

Source : calculs des auteurs à partir des données des tableaux 3, 4 et 6.

5.6. Synthèse des principaux résultats

Le tableau 8 récapitule les principaux résultats et les met en regard des hypothèses formulées à la section 2.5. Trois constats convergents s'en dégagent : une contribution minoritaire du secteur public, comprise entre 10,5 % et 18,5 % du produit de l'impôt selon l'exercice ; une réalisation récurrente de ses prévisions inférieure à celle du secteur privé (50,4 % puis 77,5 %, contre 123,2 % puis 107,2 %) ; et un taux effectif moyen d'imposition des rémunérations publiques inférieur à 4 % sur l'ensemble de la période, y compris dans les prévisions pour 2026 et 2027.

Tableau 8. Synthèse des principaux résultats, 2024-2027

Indicateur	Réal. 2024	Réal. 2025	LFR 2026	PLF 2027	Hyp.
Produit total de l'impôt sur les rémunérations (milliards de CDF)	2 934,8	3 186,0	3 538,9	3 252,4	—
Part du secteur privé dans l'impôt (%)	89,5	87,3	84,8	81,5	H1
Part du secteur public dans l'impôt (%)	10,5	12,7	15,2	18,5	H1
Impôt sur les rémunérations / recettes de la DGI (%)	19,4	19,3	17,6	14,1	—
Impôt sur les rémunérations / recettes courantes (%)	11,3	11,4	10,2	8,1	—
Taux de réalisation, secteur privé (%)	123,2	107,2	s.o.	s.o.	H2
Taux de réalisation, secteur public (%)	50,4	77,5	s.o.	s.o.	H2
Rémunérations publiques (milliards de CDF)	9 167,0	12 259,8	13 654,9	15 314,5	H1
Taux effectif moyen d'imposition des rémunérations publiques (%)	3,36	3,30	3,93	3,94	H1
Gain simulé pour un taux effectif de 5 % à 10 % (milliards de CDF)	—	+208,2 +821,1	à —	+162,6 +928,3	à H3

Source : auteurs, à partir des tableaux 3, 4, 5, 6 et 9. Note : LFR 2026 et PLF 2027 = prévisions ; s.o. = sans objet (exercices non clôturés) ; Hyp. = hypothèse de recherche concernée.

6. Discussion

6.1. Une rupture de l'équité horizontale

Les résultats corroborent l'hypothèse H1. Un salarié du secteur privé formel est soumis à un barème progressif pouvant atteindre 30 % de son revenu imposable, retenu à la source sur l'ensemble de sa rémunération. Les rémunérations publiques supportent en moyenne 3,3 %. L'écart ne s'explique

pas seulement par le niveau modeste de la plupart des traitements de la fonction publique : la catégorie pour laquelle les recouvrements sont les plus éloignés des prévisions est celle des membres des institutions politiques, dont les rémunérations sont les plus élevées. L'atteinte à l'équité est donc à la fois horizontale, puisque des revenus comparables sont imposés différemment selon le secteur, et verticale, puisque la sous-imposition concerne aussi le haut de la distribution des rémunérations publiques (Atkinson et Stiglitz, 1980).

Cette situation paraît plus structurelle que délibérée. Elle résulte de la coexistence de taux forfaitaires réduits, de primes et d'avantages versés hors états de paie normalisés et d'un circuit de retenue dans lequel l'État est à la fois employeur, collecteur et bénéficiaire. La littérature rappelle que la retenue à la source n'est efficace que si l'information sur les revenus est complète et centralisée (Kleven *et al.*, 2011) ; la fragmentation de la paie publique (Moshonas *et al.*, 2022) prive l'administration fiscale de cette condition.

6.2. Sincérité des prévisions et crédibilité budgétaire

L'hypothèse H2 est également confirmée. Deux exercices consécutifs présentent le même profil : sous-réalisation dans le secteur public, sur-réalisation dans le secteur privé. Une amélioration est cependant perceptible, le taux de réalisation du secteur public passant de 50,4 % à 77,5 %, grâce à une prévision plus réaliste et à un recouvrement en hausse auprès des institutions politiques. Elle reste fragile, puisque près de quatre francs sur dix attendus de ces institutions n'ont pas été recouverts en 2025.

La révision à la baisse de 514,0 milliards de CDF opérée par la LFR 2026 illustre par ailleurs le coût, en termes de crédibilité, de prévisions construites sans lien explicite avec l'évolution de l'assiette. Le fait que le PLF 2027 reconduise un taux effectif inchangé sur les rémunérations publiques, au moment même où l'IRPP entre en application, indique que la réforme n'est pas encore traduite dans la programmation budgétaire.

6.3. Un potentiel de mobilisation sous-exploité

Pour apprécier l'hypothèse H3, le tableau 9 simule le produit de l'impôt sur les rémunérations publiques pour trois taux effectifs moyens, appliqués aux assiettes de 2025 et du PLF 2027. Chaque point de taux effectif représente environ 122,6 milliards de CDF sur la base de 2025 et 153,1 milliards sur celle de 2027.

Tableau 9. Simulation du produit de l'impôt sur les rémunérations publiques selon le taux effectif moyen (milliards de CDF)

Taux effectif moyen retenu	Impôt simulé, base 2025	Gain réalisé 2025	Impôt simulé, base PLF 2027	Gain / PLF 2027
Situation de référence (3,30 % ; 3,94 %)	404,8	–	603,1	–
Scénario bas : 5 %	613,0	+208,2	765,7	+162,6
Scénario central : 7,5 %	919,5	+514,6	1 148,6	+545,5
Scénario haut : 10 %	1 226,0	+821,1	1 531,4	+928,3

Source : simulations des auteurs. L'impôt simulé est le produit du taux effectif retenu par les rémunérations publiques (12 259,8 milliards de CDF réalisés en 2025 ; 15 314,5 milliards dans le PLF 2027). Les scénarios sont illustratifs : ils ne reposent pas sur la distribution individuelle des rémunérations, qui n'est pas observée.

Un taux effectif de 5 % procurerait 208,2 milliards de CDF supplémentaires sur la base de 2025 ; un taux de 7,5 %, 514,6 milliards ; un taux de 10 %, 821,1 milliards. Sur la base du PLF 2027, les gains s'échelonnent de 162,6 à 928,3 milliards. À titre de comparaison, le gain du scénario central équivaut à 16,2 % du produit total de l'impôt sur les rémunérations réalisé en 2025. Ces montants seraient obtenus sans création d'impôt nouveau ni relèvement des taux, par la seule application des règles existantes à l'ensemble des rémunérations effectivement versées.

Ces ordres de grandeur doivent être nuancés. Une part importante des agents publics perçoit des traitements modestes, relevant légitimement des tranches basses du barème ; le taux effectif cible ne saurait donc être celui du secteur privé formel. Par ailleurs, la retenue étant opérée sur des dépenses de l'État, une partie du gain brut correspond à une réduction de la rémunération nette des agents, dont l'acceptabilité sociale suppose une mise en œuvre graduelle et ciblée en priorité sur les rémunérations les plus élevées.

6.4. Équité, confiance et construction de l'État

L'enjeu dépasse le rendement budgétaire. Lorsque les salariés du privé constatent que l'impôt leur est appliqué strictement tandis que les agents et les dirigeants de l'État y contribuent faiblement, la réciprocité qui fonde le consentement à l'impôt est mise en cause (Levi, 1988 ; Feld et Frey, 2007). Le risque est celui d'une défiance à l'égard du système fiscal, d'un repli vers l'informalité et d'un

affaiblissement de la cohésion nationale. À l'inverse, l'exemplarité fiscale de l'État employeur constitue un signal fort : elle rend crédible la demande d'effort adressée aux autres contribuables et renforce la redevabilité des gouvernants (Moore, 2004 ; Prichard, 2015). L'objectif n'est donc pas d'opposer un secteur à l'autre, mais de consolider l'État par une contribution équitable de tous.

7. Recommandations

Les mesures suivantes s'inscrivent dans le prolongement de la réforme de la fiscalité directe et peuvent être engagées sans modification des taux.

1. Aligner le régime d'imposition des rémunérations publiques sur le droit commun de l'IRPP, en appliquant le même barème progressif à l'ensemble des éléments de rémunération, quel que soit l'employeur.
2. Généraliser un bulletin de paie complet et normalisé pour tous les agents publics et les membres des institutions politiques, intégrant salaires de base, primes, indemnités et avantages.
3. Rendre la retenue à la source automatique sur toutes les rémunérations figurant dans les états de paie de l'État, y compris les primes et avantages actuellement imputés sur les crédits de fonctionnement.
4. Attribuer un numéro d'identification fiscale à chaque institution et service employeur, assorti d'une obligation de déclaration périodique, afin d'assurer la traçabilité des retenues.
5. Rendre effective la déclaration annuelle individuelle des revenus prévue par la réforme de l'IRPP, en commençant par les titulaires des rémunérations les plus élevées.
6. Interconnecter le fichier de la paie publique et le système d'information de la DGI, pour permettre le rapprochement automatique entre rémunérations versées et impôt retenu.
7. Publier chaque année, en annexe au projet de loi de finances, la ventilation de l'impôt sur les rémunérations par catégorie de contribuables, les taux de réalisation et les hypothèses d'assiette retenues, afin de renforcer la sincérité des prévisions.

Le tableau 10 met chaque recommandation en regard du constat de l'étude auquel elle répond et de l'objectif qu'elle poursuit.

Tableau 10. Synthèse des recommandations

Recommandation	Constat de l'étude	Objectif visé
1. Aligner l'imposition des rémunérations publiques sur le droit commun de l'IRPP	Taux forfaitaires réduits (3 % et 15 %) ; taux effectif moyen de 3,3 % contre un barème pouvant atteindre 30 % dans le privé	Rétablir l'équité horizontale et verticale (H1)
2. Généraliser un bulletin de paie complet et normalisé	Primes, indemnités et avantages versés hors états de paie normalisés ; paie publique fragmentée	Rendre l'assiette publique complète et observable
3. Rendre la retenue à la source automatique sur toutes les rémunérations de l'État	Primes et avantages imputés sur les crédits de fonctionnement, soustraits de fait à la retenue	Élargir l'assiette effectivement imposée sans relever les taux (H3)
4. Attribuer un numéro d'identification fiscale à chaque institution et service employeur	L'État est à la fois employeur, collecteur et bénéficiaire de la retenue	Assurer la traçabilité des retenues
5. Rendre effective la déclaration annuelle individuelle des revenus	Recouvrement auprès des membres des institutions politiques limité à 29,1 % puis 61,1 % des prévisions	Mettre en œuvre l'IRPP, en commençant par les rémunérations les plus élevées
6. Interconnecter le fichier de la paie publique et le système d'information de la DGI	Information sur les revenus incomplète et non centralisée	Rapprocher automatiquement rémunérations versées et impôt retenu
7. Publier la ventilation de l'impôt par catégorie, les taux de réalisation et les hypothèses d'assiette	Prévisions du secteur public réalisées à 50,4 % puis 77,5 % ; révision de 514,0 milliards de CDF en 2026	Renforcer la sincérité des prévisions budgétaires (H2)

Source : auteurs, à partir des sections 5 à 7.

8. Conclusion

Cet article a montré que l'impôt sur les rémunérations, qui fournit près d'un cinquième des recettes de la DGI, repose à plus de 87 % sur le secteur privé formel. Les rémunérations publiques, dont le volume a dépassé 12 000 milliards de CDF en 2025, ne sont imposées en moyenne qu'à 3,3 %. Les prévisions assignées au secteur public sont réalisées à 50,4 % puis 77,5 %, quand celles du secteur privé sont dépassées, et les prévisions pour 2026 et 2027 n'anticipent aucune amélioration du taux effectif.

Ces constats traduisent une rupture de l'équité horizontale et verticale et un potentiel de recettes inexploité, compris selon les scénarios entre 200 et 800 milliards de CDF par an sur la base de 2025. L'entrée en vigueur de l'IRPP offre l'occasion d'y remédier, à condition que la normalisation de la paie publique et la généralisation de la retenue à la source accompagnent le changement de législation.

L'étude appelle des prolongements. Une analyse sur données individuelles de paie permettrait de mesurer la progressivité effective de l'impôt dans chaque secteur. Une enquête auprès des contribuables permettrait de tester l'effet des disparités observées sur la perception de la justice fiscale et sur le consentement à l'impôt. Restaurer l'équité fiscale n'est pas seulement une nécessité administrative : c'est un moyen de renforcer la confiance entre les citoyens et les institutions et de donner à l'État les moyens de ses ambitions.

Références bibliographiques

Ouvrages, articles et rapports

1. Ali, M., Fjeldstad, O.-H. et Sjørnsen, I. H. (2014). To pay or not to pay? Citizens' attitudes toward taxation in Kenya, Tanzania, Uganda, and South Africa. *World Development*, 64, 828-842.
2. Allingham, M. G. et Sandmo, A. (1972). Income tax evasion: A theoretical analysis. *Journal of Public Economics*, 1(3-4), 323-338.
3. Atkinson, A. B. (1975). *The Economics of Inequality*. Oxford : Clarendon Press.
4. Atkinson, A. B. (2015). *Inequality: What Can Be Done?* Cambridge (MA) : Harvard University Press.
5. Atkinson, A. B. et Stiglitz, J. E. (1980). *Lectures on Public Economics*. New York : McGraw-Hill.
6. Besley, T. et Persson, T. (2014). Why do developing countries tax so little? *Journal of Economic Perspectives*, 28(4), 99-120.
7. Bird, R. M. et Zolt, E. M. (2005). Redistribution via taxation: The limited role of the personal income tax in developing countries. *UCLA Law Review*, 52(6), 1627-1695.
8. Bräutigam, D., Fjeldstad, O.-H. et Moore, M. (dir.) (2008). *Taxation and State-Building in Developing Countries: Capacity and Consent*. Cambridge : Cambridge University Press.
9. Buchanan, J. M. (1975). *The Limits of Liberty: Between Anarchy and Leviathan*. Chicago : University of Chicago Press.
10. Creswell, J. W. et Creswell, J. D. (2018). *Research Design: Qualitative, Quantitative, and Mixed Methods Approaches* (5e éd.). Thousand Oaks (CA) : Sage.
11. Diamond, P. et Saez, E. (2011). The case for a progressive tax: From basic research to policy recommendations. *Journal of Economic Perspectives*, 25(4), 165-190.
12. Feld, L. P. et Frey, B. S. (2007). Tax compliance as the result of a psychological tax contract: The role of incentives and responsive regulation. *Law & Policy*, 29(1), 102-120.
13. Fjeldstad, O.-H. et Heggstad, K. K. (2011). *The tax systems in Mozambique, Tanzania and Zambia: Capacity and constraints*. CMI Report R 2011:3. Bergen : Chr. Michelsen Institute.

14. Fjeldstad, O.-H. et Semboja, J. (2001). Why people pay taxes: The case of the development levy in Tanzania. *World Development*, 29(12), 2059-2074.
15. Gavard-Perret, M.-L., Gotteland, D., Haon, C. et Jolibert, A. (2012). *Méthodologie de la recherche en sciences de gestion : réussir son mémoire ou sa thèse* (2e éd.). Paris : Pearson.
16. Herbst, J. (2000). *States and Power in Africa: Comparative Lessons in Authority and Control*. Princeton : Princeton University Press.
17. Kaldor, N. (1963). Will underdeveloped countries learn to tax? *Foreign Affairs*, 41(2), 410-419.
18. Kleven, H. J., Knudsen, M. B., Kreiner, C. T., Pedersen, S. et Saez, E. (2011). Unwilling or unable to cheat? Evidence from a tax audit experiment in Denmark. *Econometrica*, 79(3), 651-692.
19. Levi, M. (1988). *Of Rule and Revenue*. Berkeley : University of California Press.
20. Luttmer, E. F. P. et Singhal, M. (2014). Tax morale. *Journal of Economic Perspectives*, 28(4), 149-168.
21. Moore, M. (2004). Revenues, state formation, and the quality of governance in developing countries. *International Political Science Review*, 25(3), 297-319.
22. Moore, M., Prichard, W. et Fjeldstad, O.-H. (2018). *Taxing Africa: Coercion, Reform and Development*. Londres : Zed Books.
23. Moshonas, S., De Herdt, T., Titeca, K. et Balungwe Shamavu, P. (2022). Bureaucratic fragmentation by design? The case of payroll management in the Democratic Republic of Congo. *African Affairs*, 121(485), 509-534.
24. Musgrave, R. A. (1959). *The Theory of Public Finance: A Study in Public Economy*. New York : McGraw-Hill.
25. Musgrave, R. A. et Musgrave, P. B. (1976). *Public Finance in Theory and Practice* (2e éd.). New York : McGraw-Hill.
26. Okunogbe, O. et Santoro, F. (2023). The promise and limitations of information technology for tax mobilization. *The World Bank Research Observer*, 38(2), 295-324.
27. Piketty, T. (2013). *Le Capital au XXIe siècle*. Paris : Seuil.
28. Piketty, T. et Saez, E. (2003). Income inequality in the United States, 1913-1998. *The Quarterly Journal of Economics*, 118(1), 1-41.

29. Prichard, W. (2015). *Taxation, Responsiveness and Accountability in Sub-Saharan Africa: The Dynamics of Tax Bargaining*. Cambridge : Cambridge University Press.
30. Rawls, J. (1971). *A Theory of Justice*. Cambridge (MA) : Harvard University Press.
31. Schumpeter, J. A. (1918/1991). The crisis of the tax state. Dans R. Swedberg (dir.), *The Economics and Sociology of Capitalism* (p. 99-140). Princeton : Princeton University Press.
32. Shoup, C. S. (1969). *Public Finance*. Chicago : Aldine.
33. Slemrod, J. et Bakija, J. (2008). *Taxing Ourselves: A Citizen's Guide to the Debate over Taxes* (4e éd.). Cambridge (MA) : MIT Press.
34. Stiglitz, J. E. (2012). *The Price of Inequality: How Today's Divided Society Endangers Our Future*. New York : W. W. Norton.
35. Thiétart, R.-A. (dir.) (2014). *Méthodes de recherche en management* (4e éd.). Paris : Dunod.
36. Tilly, C. (1990). *Coercion, Capital, and European States, AD 990-1990*. Cambridge (MA) : Basil Blackwell.
37. Weigel, J. L. (2020). The participation dividend of taxation: How citizens in Congo engage more with the state when it tries to tax them. *The Quarterly Journal of Economics*, 135(4), 1849-1903.

Textes légaux et documents budgétaires

1. République démocratique du Congo (1969). Ordonnance-loi n° 69/009 du 10 février 1969 relative aux impôts cédulaires sur les revenus, telle que modifiée et complétée à ce jour.
2. République démocratique du Congo (2023a). Loi n° 23/053 du 30 novembre 2023 relative à l'impôt sur les sociétés et à l'impôt sur le revenu des personnes physiques.
3. République démocratique du Congo (2023b). Loi de finances n° 23/056 du 10 décembre 2023 pour l'exercice 2024.
4. République démocratique du Congo, Ministère du Budget (2024). *Projet de loi de finances rectificative de l'exercice 2024 et annexes* (document A). Kinshasa, septembre 2024. <https://budget.gouv.cd/budget-2024/>
5. République démocratique du Congo (2025a). Loi de finances rectificative n° 25/044 du 28 juin 2025 pour l'exercice 2025. <https://budget.gouv.cd/budget-2025/>

6. République démocratique du Congo, Ministère du Budget (2025b). *Projet de loi de finances pour l'exercice 2026* (document n° 1). Kinshasa, septembre 2025. <https://budget.gouv.cd/budget-2026/>
7. République démocratique du Congo (2025c). Loi de finances n° 25/060 du 29 décembre 2025 pour l'exercice 2026.
8. République démocratique du Congo (2026a). Loi de finances rectificative n° 26/032 du 7 août 2026 pour l'exercice 2026. <https://budget.gouv.cd/budget-2026/>
9. République démocratique du Congo, Ministère du Budget (2026b). *Projet de loi de finances pour l'exercice 2027* (documents n° 1 à 12, dont le document n° 4 : annexe explicative des prévisions des recettes). Kinshasa, septembre 2026. <https://budget.gouv.cd/budget-2027/>