

EPIGRAPHIE

« Il n'y a point de liberté sans lois, ni de lois sans impôt. »
— **Charles de Montesquieu**

IN MÉMORIAM

En mémoire de Feu **MUTONKOLE LUNDA WA NGOYI Jean-Felix**
Professeur des université et Docteur es langues et civilisations africaines
Mon Père et mon Repère

DÉDICACE

À NKULU KILUMBA MWENZE Véronique, ma Mère et ma force.

De toi j'ai appris le courage, la foi et la détermination. À tes cotés j'ai vaincu mes peurs et appris à être résilient. Je suis l'homme que tu as voulu que je sois, tu es la mère que j'ai toujours souhaité avoir.

AVANT PROPOS

Le présent mémoire est réalisé dans le cadre de notre formation de Master complémentaire en Fiscalité à l'Institut Supérieur de Commerce de Lubumbashi. Il porte sur une question qui se situe au croisement du droit fiscal, de la pratique professionnelle et des exigences de conformité : l'impact de l'impôt sur le revenu des personnes physiques sur la conformité fiscale des avocats exerçant dans la province du Haut-Katanga.

Le choix de ce sujet n'est pas fortuit. La réforme introduite par la loi n° 23/053 du 30 novembre 2023 a profondément renouvelé le régime d'imposition des personnes physiques en République démocratique du Congo. Son entrée en application s'accompagne de nouvelles obligations qui concernent directement les professionnels libéraux, notamment en matière de déclaration, de comptabilité, de justification des charges professionnelles et de détermination du revenu imposable. Cette évolution appelle nécessairement une réflexion sur les conditions concrètes dans lesquelles ces professionnels peuvent s'approprier et respecter les nouvelles exigences fiscales.

L'intérêt de cette étude est également lié à la place particulière qu'occupent les avocats dans le système fiscal. En tant que professionnels libéraux, ils exercent une activité fondée principalement sur des prestations intellectuelles, dans un cadre marqué à la fois par l'indépendance professionnelle, les exigences déontologiques et la nécessité d'une organisation administrative et comptable adaptée. L'avocat est ainsi simultanément un auxiliaire de justice, un professionnel indépendant et un contribuable soumis aux obligations fiscales de droit commun qui lui sont applicables.

Notre réflexion est partie d'un constat simple : l'existence d'une obligation fiscale ne signifie pas nécessairement que les conditions matérielles, techniques et institutionnelles de son respect sont réunies. La conformité fiscale dépend certes de la volonté du contribuable, mais également de sa connaissance de la norme, de la clarté des procédures, de sa capacité à organiser sa comptabilité et à conserver les justificatifs requis, ainsi que de l'accompagnement dont il peut bénéficier dans l'application d'une réforme nouvelle.

C'est dans cette perspective que nous avons choisi de ne pas limiter notre étude à une analyse théorique des dispositions de l'IRPP. Nous avons également cherché à confronter la norme fiscale à la réalité professionnelle des avocats du Haut-Katanga, afin d'identifier les difficultés concrètes auxquelles ils peuvent être confrontés et d'apprécier dans quelle mesure celles-ci peuvent influencer leur conformité fiscale.

Ce travail s'inscrit ainsi dans une démarche à la fois juridique, fiscale et empirique. Il entend contribuer à une meilleure compréhension du nouveau régime de l'IRPP applicable aux professions libérales et, plus particulièrement, aux avocats, tout en formulant des pistes susceptibles de favoriser une adaptation progressive et effective de ces derniers aux nouvelles exigences fiscales.

Nous espérons que cette étude pourra présenter un intérêt non seulement pour la communauté scientifique, mais également pour les praticiens du droit, les professionnels libéraux et l'Administration des Impôts, en contribuant, à son niveau, à la réflexion sur l'amélioration des relations entre l'administration fiscale et les contribuables dans le contexte de la réforme de l'IRPP en République démocratique du Congo.

INTRODUCTION GENERALE

I. Objet d'étude

Connu au départ comme étant déclaratif et auto-liquidatif et autrefois structuré en quatre grandes rubriques d'impôts, le système fiscal congolais a fait l'objet d'une réforme majeure en 2023¹.

En effet, la République démocratique du Congo a engagé, depuis 2023, une profonde réforme de son système d'imposition directe à travers les lois n° 23/052 et n° 23/053 du 30 novembre 2023, entrées en vigueur au 1^{er} janvier 2026. Cette réforme marque la disparition du régime cédulaire au profit d'un modèle moderne articulé autour de l'Impôt sur les Sociétés (IS) et de l'Impôt sur le Revenu des Personnes Physiques (IRPP). L'objectif affiché par les pouvoirs publics est double : d'une part, simplifier un système longtemps critiqué pour sa complexité et son hétérogénéité ; d'autre part, améliorer la mobilisation des recettes intérieures dans un contexte économique exigeant et caractérisé par une forte informalité.

Dans cette nouvelle architecture fiscale, l'IRPP occupe une place centrale puisqu'il vise à taxer l'ensemble des revenus nets de la personne physique, qu'ils soient commerciaux, professionnels, fonciers, mobiliers ou assimilés. Cette globalisation de l'assiette fiscale, combinée à un barème progressif et à une obligation de déclaration annuelle, introduit des exigences accrues en termes de compréhension des règles, de transparence et de conformité.

Les professions libérales, et particulièrement la profession d'avocat, offrent un terrain intéressant pour apprécier les effets du nouveau régime de l'IRPP. L'avocat exerce une activité dont les revenus peuvent être irréguliers et provenir de plusieurs sources. Il se trouve aussi dans une situation assez particulière : professionnel du droit, il peut être appelé à conseiller ses clients sur leurs obligations fiscales, mais il est lui-même directement concerné par les nouvelles règles fiscales et comptables.

Jusqu'à présent, les travaux consacrés à l'IRPP en RDC se sont surtout intéressés à son cadre juridique et aux objectifs poursuivis par le législateur. Ils disent moins de choses sur la manière dont la réforme est réellement perçue et vécue par ceux auxquels elle s'applique. Or, pour l'avocat, il ne suffit plus de connaître les règles de droit. Il faut également être capable d'identifier l'ensemble de ses revenus imposables, de distinguer les dépenses professionnelles des dépenses personnelles, de déterminer les charges déductibles et de conserver les justificatifs

¹ MAPOTI SAYA MBONGO Monga MOLAI, fiscalité des sociétés et des personnes physiques en république démocratique du Congo : les réformes fiscales en vigueur à partir du premier janvier 2026 et les innovations fiscales de la loi de finances 2026, 1^{ère} éd. PUK, Kinshasa, 2026, p. 57

nécessaires. C'est cette dimension pratique de la réforme que la présente étude entend également mettre en lumière.

Le choix du Haut-Katanga s'explique par l'importance économique de cette province et par le nombre important d'avocats qui y exercent. Le Barreau du Haut-Katanga compte près de 2 000 avocats, auxquels s'ajoutent des avocats du Lualaba exerçant notamment au sein de cabinets. Cette réalité offre un terrain suffisamment large pour observer des pratiques différentes en matière de comptabilité, de gestion des revenus et de rapports avec l'administration fiscale. Ces différences sont importantes, car les effets d'une même réforme peuvent être très différents selon la taille du cabinet, son organisation ou les habitudes professionnelles de l'avocat.

Le nouveau régime de l'IRPP pourrait ainsi dépasser la seule question du paiement de l'impôt. Il est susceptible de modifier la manière dont les cabinets organisent leur comptabilité, déterminent leurs honoraires et gèrent leur trésorerie. Les résultats de l'enquête montrent d'ailleurs que plusieurs avocats redoutent une diminution de la rentabilité de leur activité et envisagent, en conséquence, une augmentation de leurs honoraires. Certains répondants évoquent également le risque de dissimulation d'une partie des revenus. Ces perceptions méritent d'être prises au sérieux, non comme la preuve d'un comportement déjà généralisé, mais comme le signe des difficultés que la réforme pourrait susciter si elle n'est pas suffisamment comprise et accompagnée.

La présente recherche cherche donc à déterminer dans quelle mesure le nouveau régime de l'IRPP affecte la conformité fiscale des avocats et, plus largement, leur manière d'exercer la profession dans le Haut-Katanga. Il s'agit notamment de mesurer leur niveau de connaissance du nouveau régime, d'examiner l'état de leur organisation comptable, d'identifier les difficultés qu'ils rencontrent dans la détermination de leur revenu imposable et d'apprécier l'impact financier qu'ils associent à la réforme. L'intérêt de l'étude est à la fois scientifique et pratique : elle entend apporter des données sur une question encore peu étudiée dans le contexte congolais et fournir aux avocats, au Barreau et à l'administration fiscale des éléments permettant de mieux comprendre les difficultés concrètes liées à la mise en œuvre de l'IRPP.

II. Le phénomène observé

Le phénomène observé s'inscrit dans le contexte de la réforme fiscale introduite en République démocratique du Congo, laquelle impose de nouveaux défis aux professionnels indépendants, en particulier aux avocats du Haut-Katanga. Face à la globalisation des revenus et à la nécessité d'une gestion comptable plus rigoureuse, ces professionnels se trouvent confrontés à des difficultés inédites en matière de conformité fiscale. L'apparition de problèmes tels que la

complexité de l'agrégation des revenus, la tenue de justificatifs fiables ou encore la gestion du barème progressif met en lumière les obstacles concrets que rencontrent les avocats dans l'application de l'Impôt sur le Revenu des Personnes Physiques (IRPP), et invite à une analyse approfondie de l'impact de ces changements sur leurs pratiques comptables, celles déclaratives et leur relation avec l'administration fiscale.

Dans le contexte de l'instauration de l'Impôt sur le Revenu des Personnes Physiques (IRPP) en République démocratique du Congo, plusieurs faits empiriques ont été observés parmi les professionnels indépendants, notamment les avocats du Haut-Katanga. Concrètement, ces derniers se retrouvent face à une série de difficultés tangibles :

- l'agrégation de tous les revenus sous une seule assiette fiscale a déjà commencé à générer une hausse significative des erreurs comptables et une tendance à occulter certains revenus colossaux. De nombreux cabinets peinent à présenter des justificatifs comptables suffisamment robustes, ce qui mènera fatalement à une augmentation des contrôles et des redressements de la part de l'administration fiscale.
- L'application d'un barème progressif, avec des taux élevés, a eu pour effet direct de réduire la rentabilité de certains cabinets et de limiter la prise de risque dans la gestion de dossiers importants, dans la mesure où plusieurs cabinets n'ont pas de comptable et ne savent pas du tout comment calculer les dépenses déductibles et celles non déductibles.
- Sur le plan administratif, l'exigence de déclaration annuelle et de conformité renforcée a entraîné déjà une multiplication des omissions, en particulier chez les petites structures, qui manquent de ressources pour gérer la charge supplémentaire. Comment un professionnel indépendant peut-il survivre s'il doit en plus des tensions professionnelles qu'il supporte, engager les services d'un comptable et suivre rigoureusement ses revenus et dépenses pour s'acquitter d'une déclaration annuelle sans faille ?
- Enfin, une incertitude persiste quant à l'interprétation des règles et à l'accompagnement institutionnel, ce qui a favorisé la diversité des pratiques (paiement en cash et sans facturation, augmentation des frais de procédure au détriment des honoraires, etc.) et des difficultés (plusieurs ne connaissent même pas la réforme et son impact sur leur quotidien), notamment en dehors des grands centres urbains.

Les données recueillies font ressortir plusieurs difficultés liées à l'application du nouveau régime de l'IRPP, notamment la complexité du calcul de l'impôt, la faible formalisation comptable, l'alourdissement des obligations déclaratives et l'insuffisance de

l'accompagnement institutionnel. Ces contraintes pourraient accroître les risques d'erreurs, d'omissions et de retards, particulièrement dans les petits cabinets ne disposant pas de personnel comptable.

La globalisation des revenus constitue également une source d'inquiétude. L'agrégation des honoraires, vacations, débours, frais de procédure et autres revenus professionnels peut rendre plus difficile la détermination de l'assiette imposable. Plusieurs avocats déclarent ainsi éprouver des difficultés à anticiper le montant de l'impôt, en raison notamment du manque d'outils comptables adaptés et de la maîtrise encore insuffisante du nouveau régime.

La déductibilité des charges professionnelles apparaît comme un autre enjeu majeur. Les avocats devront pouvoir distinguer clairement les dépenses liées à l'activité professionnelle de celles relevant de leur vie personnelle et disposer de justificatifs fiables pour en établir la réalité. À défaut, certaines charges pourraient être rejetées lors d'un contrôle, entraînant une augmentation du revenu imposable et, par conséquent, de l'impôt dû. Le barème progressif pourrait également affecter la rentabilité des cabinets lorsque les revenus atteignent les tranches supérieures.

Enfin, l'irrégularité des revenus professionnels soulève des difficultés particulières en matière de trésorerie. L'obligation d'anticiper l'impôt annuel exige une organisation financière plus rigoureuse, alors que certains cabinets peuvent connaître des périodes de revenus faibles ou irréguliers. Dans ce contexte, l'absence d'accompagnement uniforme et les interprétations divergentes des nouvelles règles pourraient accentuer les difficultés de conformité et exposer certains praticiens à des risques fiscaux et financiers plus importants.

III. L'état de la question ou revue de littérature

La revue de littérature sur l'Impôt sur le Revenu des Personnes Physiques (IRPP) en République démocratique du Congo vise à offrir un panorama des principales sources officielles, des analyses doctrinales et des débats actuels autour de la réforme fiscale. Ce point permettra d'identifier les fondements juridiques, les objectifs poursuivis par les autorités, ainsi que les enjeux soulevés par l'application concrète de l'IRPP, en particulier pour des groupes professionnels spécifiques tels que les avocats.

1. Ce que la littérature dit déjà sur l'IRPP en RDC

1.1. Textes officiels et discours de réforme

Le fondement de l'ensemble de cette étude repose sur les textes constitutifs de la réforme fiscale en République démocratique du Congo. Il s'agit, en premier lieu, de la loi n° 23/053 du 30 novembre 2023, qui institue l'Impôt sur le Revenu des Personnes Physiques (IRPP) et l'Impôt sur les Sociétés (IS)², venant ainsi remplacer les anciens impôts cédulaires frappant les revenus.

À cela s'ajoute le communiqué officiel du ministère des Finances du 10 septembre 2025, annonçant le lancement de la campagne nationale de sensibilisation et de vulgarisation de la réforme de la fiscalité directe. Ce communiqué présente la réforme de l'IS et de l'IRPP comme un instrument de modernisation du système fiscal congolais poursuivant quatre objectifs majeurs : la simplification de la fiscalité directe, le renforcement de l'équité fiscale, l'élargissement de l'assiette fiscale et l'alignement du système fiscal national sur les standards internationaux³.

La Direction générale des impôts (DGI), sur ses supports officiels, présente l'IRPP comme un impôt global et progressif frappant le revenu net total de la personne physique, obtenu par agrégation de plusieurs catégories (revenus professionnels, fonciers, mobiliers, etc.), avec un barème progressif et des obligations déclaratives et de contrôle plus strictes⁴.

Le discours gouvernemental (ministère des Finances, DGI, articles de vulgarisation comme celui de Congo Indépendant) insiste sur deux idées fortes :

1. le système fiscal congolais était jusque-là complexe, fragmenté et peu performant en termes de mobilisation des recettes,
2. la réforme IS–IRPP doit le rendre plus simple et plus juste, en remplaçant une multitude d'impôts par deux grands impôts modernes.

Ces sources fixent donc le cadre : on sait ce que l'IRPP est censé faire, mais pas encore comment il affectera concrètement un groupe professionnel précis comme les avocats.

1.2. Analyses doctrinales et praticiennes sur l'IRPP

² la loi n° 23/053 du 30 novembre 2023, qui institue l'Impôt sur le Revenu des Personnes Physiques (IRPP) et l'Impôt sur les Sociétés (IS)

³ Communiqué officiel du cabinet du ministre des finances de la RDC du 10 septembre 2025 sur le lancement de la campagne nationale de sensibilisation et de vulgarisation sur la réforme de la fiscalité directe, lu sur https://maj.finances.gouv.cd/uploads/COMMUNIQUE_OFFICIEL_VULGARISATION_REFORME_DE_LA_FISCALITE_DIRECTE_5ca52f9111.pdf? Le 15 juillet 2026 à 00h02'

⁴ Lire en ce sens Kinshasa, 11 septembre 2025 – Lancement officiel de la campagne nationale de sensibilisation sur la réforme de la fiscalité directe consulté à <https://mail.dgi.gouv.cd/> consulté le 15 juillet 2026 à 23h06;

Plusieurs auteurs et institutions ont produit des livres, notes ou articles de doctrine sur l'IRPP, mais ils restent généraux.

Mapoti Saya Mbongo Molai⁵, dans son ouvrage *Fiscalité des sociétés et des personnes physiques en République démocratique du Congo : les réformes fiscales en vigueur à partir du 1er janvier 2026 et les innovations fiscales de la loi de finances 2026* (PUK, 2026), analyse le nouveau régime de l'Impôt sur le Revenu des Personnes Physiques applicable aux professions libérales. Il montre que cette réforme renforce les pouvoirs de contrôle de l'administration fiscale, notamment par l'appréciation de la sincérité des revenus déclarés au regard de la situation patrimoniale, de la trésorerie et du train de vie du contribuable.

S'agissant des professions libérales, l'auteur précise que les professionnels exerçant sans lien de subordination demeurent des contribuables indépendants personnellement assujettis à l'IRPP. Le bénéfice imposable correspond à l'excédent des recettes professionnelles sur les dépenses nécessitées par l'exercice de la profession. Les honoraires, provisions encaissées, rétrocessions, indemnités et autres rémunérations liées à l'activité sont imposables, tandis que les débours engagés pour le compte des clients sont exclus lorsqu'ils sont distinctement justifiés.

L'apport de Mapoti est important pour comprendre le cadre juridique et fiscal applicable aux professions libérales en RDC. Toutefois, son analyse demeure essentiellement normative et descriptive : elle n'examine pas les effets concrets de l'IRPP sur le comportement fiscal des avocats ni sur leur conformité fiscale dans une province déterminée. C'est cette limite que le présent mémoire entend dépasser en étudiant l'impact de l'IRPP sur les avocats exerçant dans le Haut-Katanga.

Dans son ouvrage *Pratique de la fiscalité : IRPP, IS, TVA et autres impositions* (Médiaspaul, 2025), Ahadi Toto Clément⁶ adopte une approche pratique de la fiscalité congolaise en exposant les modalités d'application des principaux impôts, notamment l'Impôt sur les Revenus des Personnes Physiques. Concernant les professions libérales, il rappelle que l'IRPP vise les personnes physiques exerçant de manière indépendante une activité non commerciale,

⁵ MAPOTI SAYA MBONGO MOLAI, *Fiscalité des sociétés et des personnes physiques en République démocratique du Congo : les réformes fiscales en vigueur à partir du 1er janvier 2026 et les innovations fiscales de la loi de finances 2026*, 1^{re} éd., Presses Universitaires de Kinshasa (PUK), Kinshasa, 2026.

⁶ AHADI TOTO Clément, *Pratique de la fiscalité : IRPP, IS, TVA et autres impositions*, Éditions Médiaspaul, Kinshasa, 2025.

parmi lesquelles figurent les avocats, médecins, experts-comptables, consultants et autres professionnels indépendants.

L'auteur analyse surtout les règles relatives à la détermination du bénéfice imposable, en insistant sur la distinction entre les charges professionnelles déductibles et les dépenses non déductibles. Il précise que seules les dépenses engagées dans l'intérêt direct de l'activité peuvent être admises en déduction, tandis que les dépenses personnelles, les dépenses de luxe, les sanctions et certaines dépenses d'investissement doivent être réintégrées dans la base imposable. Il apporte également des précisions utiles sur les dépenses mixtes et sur les sommes détenues pour le compte des clients, qui ne sont pas imposables lorsqu'elles sont enregistrées distinctement des recettes professionnelles.

L'ouvrage présente ainsi un intérêt pratique pour comprendre l'application de l'IRPP aux professions libérales, notamment en matière de calcul du bénéfice imposable, de traitement des charges et d'obligations comptables. Toutefois, son approche demeure principalement descriptive et pédagogique : elle n'analyse pas les effets de ces règles sur le comportement fiscal des contribuables ni sur la conformité spécifique des avocats dans un contexte provincial comme celui du Haut-Katanga. Le présent mémoire entend combler cette lacune par une approche empirique centrée sur les avocats exerçant dans cette province.

Dans une contribution récente publiée sur son site professionnel, Kiyana Maxence⁷ propose une analyse des principales dispositions de 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. L'auteur expose successivement le champ d'application de l'IRPP, les catégories de revenus composant le revenu net global, les règles d'assujettissement des résidents et des non-résidents, le barème progressif ainsi que les principales obligations déclaratives des contribuables. Son étude présente un intérêt pédagogique en ce qu'elle facilite la compréhension des innovations introduites par la réforme de la fiscalité directe. Toutefois, cette contribution demeure essentiellement exégétique, se limitant à une explication des dispositions légales sans examiner leurs effets pratiques sur le comportement fiscal des contribuables. En particulier, elle ne traite pas de l'incidence de l'IRPP sur la conformité fiscale des professions libérales, notamment celle des avocats exerçant dans la province du Haut-Katanga, objet du présent mémoire.

⁷ KIYANA Maxence, « Tout savoir sur l'IRPP en RDC : Guide complet de la Loi n° 23/053 du 30 novembre 2023 », consulté le 15 juillet 2026 sur <https://maxencekiyana.com/limpot-sur-le-revenu-des-personnes-physiques-irpp-en-rdc-ce-que-prevoit-la-loi-n23-053-du-30-novembre-2023/> à 23h34'

Les travaux doctrinaux et praticiens examinés présentent utilement la réforme de l'IRPP en RDC, notamment ses mécanismes juridiques, ses objectifs et ses implications générales pour les contribuables. Toutefois, ils demeurent essentiellement descriptifs et ne proposent pas d'évaluation empirique ciblée de ses effets sur une catégorie professionnelle déterminée.

Le présent mémoire se distingue donc par son approche de terrain, centrée sur l'impact concret de l'IRPP sur la conformité fiscale des avocats du Haut-Katanga. Il entend apprécier leur compréhension des nouvelles règles, leurs difficultés pratiques d'application et les pistes d'amélioration adaptées aux réalités de cette profession libérale.

2. Travaux sur la fiscalité des professions libérales en RDC (avant la réforme)

Plusieurs sources présentent l'ancien cadre fiscal applicable aux professions libérales en RDC. Dans son *Manuel de fiscalité congolaise* (Bruylant, 2021), Masilya Lumesa Godefroid⁸ analyse l'Impôt sur les Bénéfices et Profits (IBP), qui constituait le régime antérieur applicable aux professions libérales et le fondement du régime actuel de l'IRPP. Il rappelle que le bénéfice imposable était déterminé par la différence entre les recettes effectivement perçues et les dépenses nécessitées par l'exercice de la profession, consacrant ainsi le principe selon lequel seule la richesse réellement produite par l'activité professionnelle devait être imposée.

L'auteur définit la profession libérale comme une activité habituelle, indépendante et exercée sous la responsabilité personnelle du professionnel, reposant principalement sur des prestations intellectuelles, techniques ou de soins, réalisées dans le respect de règles éthiques ou déontologiques. Il y inclut notamment les avocats, médecins, architectes, experts-comptables, ingénieurs-conseils, notaires et huissiers. Toutefois, son étude demeure limitée à l'ancien régime de l'IBP et n'aborde ni les nouvelles obligations déclaratives de l'IRPP, ni les effets concrets de cette réforme sur la conformité fiscale des avocats du Haut-Katanga, objet du présent mémoire.

Le Guide des procédures fiscales des entrepreneurs en RD Congo, publié par DynamiZ ASBL – RAEC⁹ avec l'appui de la Fondation Konrad Adenauer, présente de manière pratique les principales obligations fiscales et procédures déclaratives applicables aux entrepreneurs et petites structures, y compris certaines professions libérales. Il met en évidence la complexité des procédures, le déficit d'information des contribuables et la nécessité de renforcer la sensibilisation fiscale. Toutefois, cette analyse demeure générale : elle ne traite ni du régime

⁸ MASILYA LUMESA Godefroid, *Manuel de fiscalité congolaise*, Éditions Bruylant, Paris, 2021.

⁹ DynamiZ ASBL – Réseau des Entrepreneurs d'Afrique Centrale (RAEC), Gouvernance entrepreneuriale : Guide des procédures fiscales des entrepreneurs en RD Congo, Kinshasa, Fondation Konrad Adenauer (KAS), 2017.

spécifique de l'IRPP instauré par la loi n° 23/053, ni des difficultés propres aux avocats du Haut-Katanga, objet du présent mémoire.

Ces documents montrent que les professions libérales, dont les avocats, étaient déjà identifiées comme des contribuables au régime particulier (profits professionnels, seuils de chiffre d'affaires, etc.), mais la littérature reste centrée sur la description des règles et des procédures, pas sur la mesure de la conformité réelle de ces professionnels ni sur l'impact d'une réforme de type IRPP.

3. Travaux internationaux sur la conformité fiscale des professionnels indépendants

La littérature internationale sur la conformité fiscale des indépendants, notamment les professions libérales, est particulièrement abondante.

Dans une perspective spécifiquement africaine, Fabrizio Santoro montre, à partir de recherches menées au Rwanda et en Eswatini, que la conformité fiscale doit être analysée à la lumière des caractéristiques de l'administration fiscale, des comportements des contribuables et des capacités institutionnelles de mobilisation des recettes. Son étude présente un intérêt particulier pour la présente recherche en ce qu'elle porte notamment sur les contribuables indépendants et mobilise conjointement des données administratives et des données d'enquête, permettant ainsi de dépasser une conception exclusivement normative de la conformité fiscale¹⁰.

Dans son article « Trust or Power : Improving Tax Compliance by Self-Employed Professionals », publié dans Intertax, Ogembo Daisy¹¹ analyse la conformité fiscale des professionnels indépendants au Kenya, à partir d'une étude qualitative menée auprès d'avocats et de chirurgiens-dentistes. Elle mobilise le « Slippery Slope Framework », selon lequel la conformité dépend à la fois de la confiance envers l'administration fiscale et du pouvoir de contrôle et de sanction de celle-ci.

Ogembo montre que, dans un contexte marqué par la corruption, la faible qualité des services publics et la méfiance envers les institutions, la seule coopération entre administration et contribuables ne suffit pas à améliorer la conformité fiscale. Ces facteurs affaiblissent la tax

¹⁰ Fabrizio SANTORO, Essays on tax administration and tax compliance in sub-Saharan Africa, PhD Thesis, University of Sussex, 2023.

¹¹ OGEMBO Daisy, « Trust or Power: Improving Tax Compliance by Self-Employed Professionals », Intertax, vol. 50, n° 2, Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn, 2022, pp. 113-125, DOI : 10.54648/TAXI2022012, lu sur <https://research.birmingham.ac.uk/en/publications/trust-or-power-improving-tax-compliance-by-self-employed-professi/> le 15 juillet 2026

morale, c'est-à-dire la volonté spontanée de payer l'impôt, ce qui justifie selon elle un renforcement des mécanismes de contrôle, de détection et de sanction.

L'intérêt de cette étude est d'élargir l'analyse de la conformité fiscale en y intégrant les dimensions comportementales, institutionnelles et psychologiques. Toutefois, elle demeure située dans le contexte kényan et ne porte pas sur l'IRPP congolais instauré par la loi n° 23/053 du 30 novembre 2023. Le présent mémoire s'en distingue en examinant l'impact de cette réforme sur la conformité fiscale des avocats du Haut-Katanga.

Dans son mémoire de Master intitulé *Tax Compliance among Self-Employed in the Bawku West District of Ghana*, soutenu à l'Université de Cape Coast, MBILLA Simon Akumbo Eugene¹² analyse les déterminants de la conformité fiscale des travailleurs indépendants au Ghana. À partir d'une enquête quantitative et d'une modélisation par équations structurelles, il montre que les facteurs institutionnels, individuels et sociaux influencent davantage la conformité fiscale que les facteurs strictement économiques.

L'étude souligne notamment l'importance de la simplicité des procédures, de l'accessibilité de l'administration fiscale, de la compréhension des obligations, du risque de contrôle et des normes sociales dans le respect volontaire de l'impôt. Mbilla recommande ainsi la simplification des procédures déclaratives, le développement des services numériques de paiement et le renforcement de l'éducation fiscale afin d'améliorer la conformité des indépendants.

L'apport de cette recherche réside dans son approche multidimensionnelle, qui montre que la conformité fiscale dépend de l'interaction entre variables institutionnelles, psychologiques et sociales. Toutefois, elle demeure située dans le contexte ghanéen, porte sur l'ensemble des travailleurs indépendants et ne traite pas de l'IRPP congolais ni de la situation spécifique des avocats du Haut-Katanga, objet du présent mémoire.

Dans leur article « *Taxpayer's Knowledge and Voluntary Tax Compliance amongst Self-Employed Individuals in Edo State, Nigeria* », publié dans l'*African Development Finance Journal*, Efosa Ehima et Faith Amede Otivbo¹³ analysent la conformité fiscale volontaire des

¹² MBILLA Simon Akumbo Eugene, *Tax Compliance among Self-Employed in the Bawku West District of Ghana*, mémoire de Master of Commerce (Accounting), University of Cape Coast, Cape Coast (Ghana), mars 2018, consulté sur <https://ir.ucc.edu.gh/xmlui/bitstream/handle/123456789/3395/MBILLA%202018> le 16 juillet 2026 à 00h23'.

¹³ EHIMA Efosa et OTIVBO Faith Amede, « *Taxpayer's Knowledge and Voluntary Tax Compliance amongst Self-Employed Individuals in Edo State, Nigeria* », *African Development Finance Journal*, vol. 7, n° 4, juillet 2024, pp. 132-152. Consulté le 16 juillet 2026 à 00h27' sur <https://uonjournals.uonbi.ac.ke/index.php/adf/article/view/2226>

travailleurs indépendants dans l'État d'Edo, au Nigéria. À partir d'une enquête quantitative, ils étudient l'influence de la connaissance fiscale, de l'attitude du contribuable et de la sensibilisation fiscale sur le respect des obligations déclaratives et de paiement.

Les auteurs constatent que la seule connaissance technique de la loi fiscale ne suffit pas à garantir la conformité volontaire. En revanche, une attitude positive envers l'impôt et une meilleure sensibilisation aux obligations fiscales favorisent davantage le respect spontané des déclarations et des paiements. Ils recommandent ainsi le renforcement de l'éducation fiscale afin de développer une véritable culture de conformité chez les travailleurs indépendants.

L'intérêt de cette étude est de montrer que la conformité fiscale dépend aussi de facteurs cognitifs et comportementaux, et non uniquement de la contrainte juridique ou des sanctions. Toutefois, elle demeure limitée au contexte nigérian, porte sur les travailleurs indépendants en général et n'examine pas une réforme comparable à l'IRPP congolais. Le présent mémoire s'en distingue en étudiant l'impact du nouveau régime de l'IRPP sur la conformité fiscale des avocats du Haut-Katanga.

La littérature étrangère, notamment les travaux de Daisy Ogembo, Simon Akumbo Eugene Mbilla ainsi que d'Efosa Ehima et Faith Otivbo, montre que la conformité fiscale des travailleurs indépendants ne dépend pas seulement de l'obligation légale ou des sanctions. Elle résulte plutôt de l'interaction entre la qualité des institutions fiscales, la confiance envers l'administration, la simplicité des procédures, la sensibilisation, la perception de l'équité fiscale, l'attitude du contribuable et les normes sociales.

Toutefois, ces études demeurent étrangères au contexte juridique congolais et ne portent ni sur la réforme instituée par la loi n° 23/053 du 30 novembre 2023, ni sur les comportements fiscaux des avocats. Le présent mémoire entend donc combler cette lacune en analysant l'incidence de l'IRPP sur la conformité fiscale des avocats du Haut-Katanga, à partir des enseignements doctrinaux et des réalités professionnelles propres à la RDC.

IV. Les objectifs de la recherche :

IV.1. Objectif général

Cette étude a pour objectif général d'examiner, dans une perspective analytique et contextualisée, les effets de l'instauration de l'Impôt sur le Revenu des Personnes Physiques (IRPP) sur la conformité fiscale des avocats exerçant dans la province du Haut-Katanga. Elle vise plus particulièrement à apprécier l'incidence de ce nouveau régime fiscal sur le respect

des obligations déclaratives et comptables, sur l'ampleur de la charge administrative supportée par les cabinets, ainsi que sur leur équilibre économique et financier.

1.2. Objectifs spécifiques

1. Apprécier l'effet des nouvelles exigences relatives à la tenue comptable et à la justification des charges professionnelles sur le niveau de conformité fiscale des avocats du Haut-Katanga.
2. Identifier les contraintes propres au contexte provincial, notamment en matière d'accès à l'information, de pratiques administratives et d'accompagnement institutionnel, susceptibles d'entraver l'application effective de l'IRPP par les avocats du Haut-Katanga.
3. Formuler des pistes d'amélioration et des mesures de préparation destinées à favoriser l'adaptation progressive et efficace des avocats à ce nouveau régime fiscal.

V. Problématique

L'impôt constitue un instrument essentiel de financement de l'action publique et de redistribution des richesses. En République démocratique du Congo, la loi n° 23/053 du 30 novembre 2023 a profondément réformé la fiscalité directe en instituant notamment l'Impôt sur le Revenu des Personnes Physiques (IRPP). Cette réforme vise à moderniser le système fiscal, à simplifier l'imposition, à renforcer l'équité et à élargir l'assiette fiscale. Le passage d'un système cédulaire à une imposition globale et progressive des revenus traduit ainsi la volonté du législateur d'améliorer la conformité fiscale et les recettes de l'État.

Toutefois, la mise en œuvre de l'IRPP soulève des difficultés lorsqu'elle est appliquée aux réalités des professions libérales, particulièrement à celles des avocats exerçant dans le Haut-Katanga. La nature même de leur activité se caractérise par des revenus irréguliers et provenant de sources diverses, notamment les consultations, les procédures, les prestations de conseil, les vacations ou encore certaines indemnités. La réunion de ces différents revenus dans une même base imposable suppose une organisation comptable suffisamment rigoureuse, qui peut faire défaut dans certains cabinets.

La distinction entre les honoraires et les sommes reçues pour le compte des clients constitue, à cet égard, une difficulté concrète. Un avocat peut, dans le cadre d'un même dossier, percevoir à la fois ses honoraires et des provisions destinées au paiement de frais de greffe, de signification ou de déplacement. Lorsque ces montants ne sont pas correctement séparés, le risque existe d'intégrer dans le revenu imposable des sommes qui n'ont pas vocation à

constituer une rémunération, ou, à l'inverse, de ne pas déclarer certains revenus effectivement imposables. Les paiements globaux, notamment lorsqu'ils sont effectués en espèces, rendent davantage complexe la détermination de l'assiette réelle de l'impôt.

La question des charges déductibles constitue une autre source d'incertitude. Dans l'exercice quotidien de la profession, certaines dépenses peuvent avoir simultanément une dimension professionnelle et personnelle. C'est notamment le cas du véhicule, du téléphone, de l'internet, du logement utilisé également comme cabinet ou encore de certaines dépenses de déplacement. La détermination de la part effectivement déductible de ces charges peut alors donner lieu à des appréciations différentes entre l'avocat et l'administration fiscale, avec un risque de redressement lorsque les justificatifs ou les critères de répartition sont insuffisants.

À ces difficultés techniques s'ajoute une dimension économique. Le caractère progressif de l'IRPP, associé au renforcement des exigences comptables et déclaratives, peut accroître les coûts de fonctionnement des cabinets, surtout pour les avocats exerçant individuellement ou au sein de petites structures. La nécessité de conserver les pièces justificatives, de tenir une comptabilité régulière et, le cas échéant, de recourir à un comptable ou à un fiscaliste peut représenter une charge supplémentaire. Par ailleurs, lorsque ces nouvelles obligations sont confrontées à des pratiques encore largement fondées sur les paiements en espèces et une gestion comptable simplifiée, elles peuvent accroître les risques d'erreurs, d'omissions, de redressements et de contentieux fiscaux.

Dès lors, la réussite de la réforme ne dépend pas seulement de la pertinence des règles instaurées, mais également de leur capacité à être effectivement comprises et appliquées par les contribuables. Sans accompagnement adapté et sans prise en compte des particularités de la profession d'avocat, l'IRPP pourrait paradoxalement produire des effets contraires à ceux recherchés : accroissement de l'informalité, sous-déclaration des revenus, pratiques d'évitement et dégradation des rapports avec l'administration fiscale. L'enjeu est donc de parvenir à concilier les objectifs légitimes de rendement et de justice fiscale avec les réalités économiques et professionnelles des avocats, afin que la réforme puisse effectivement renforcer la conformité fiscale plutôt que devenir une source supplémentaire de difficultés.

Dès lors, la présente recherche s'articule autour de la question fondamentale suivante :

Dans quelle mesure le régime de l'Impôt sur le Revenu des Personnes Physiques institué par la loi n° 23/053 du 30 novembre 2023 est-il adapté aux réalités professionnelles des

avocats exerçant dans la province du Haut-Katanga et quel est son impact sur leur conformité fiscale ?

Cette interrogation conduit à examiner trois questions complémentaires :

Q1. Dans quelle mesure les nouvelles exigences relatives à la tenue comptable, à la justification des charges professionnelles et aux obligations déclaratives influencent-elles la conformité fiscale des avocats du Haut-Katanga ?

Q2. Quelles contraintes propres au contexte provincial du Haut-Katanga — notamment l'accès à l'information, les pratiques administratives et l'accompagnement institutionnel — entravent l'application effective de l'IRPP par les avocats ?

Q3. Quelles mesures juridiques, administratives, comptables et institutionnelles peuvent être proposées pour favoriser l'adaptation progressive et efficace des avocats du Haut-Katanga au nouveau régime de l'IRPP ?

Ainsi formulée, la présente recherche ne vise pas uniquement à apprécier les effets juridiques de la réforme de l'IRPP. Elle entend également analyser son impact sur le comportement fiscal des avocats, identifier les obstacles structurels qui limitent leur conformité et proposer des mécanismes susceptibles de renforcer l'efficacité de cette réforme dans le contexte particulier de la province du Haut-Katanga.

Voilà la problématique globale qui retient notre attention dans le présent travail et qui nous invite à formuler quelques hypothèses.

VI. Hypothèses de recherche

Dans une perspective académique, il est essentiel que les hypothèses de recherche ne se limitent pas à exposer les difficultés mais qu'elles proposent, sous forme conditionnelle, des réponses susceptibles d'être vérifiées à l'issue de l'analyse. Ainsi, les hypothèses suivantes se présentent comme des propositions explicites permettant de tester la validité des mécanismes suggérés par la problématique.

Au regard de la problématique soulevée, la présente recherche repose sur l'hypothèse générale selon laquelle l'introduction de l'IRPP par la loi n° 23/053 du 30 novembre 2023 affecterait certainement la conformité fiscale des avocats du Haut-Katanga dans la mesure où les nouvelles obligations comptables, déclaratives et justificatives exigent une adaptation organisationnelle que tous les cabinets ne maîtrisent pas encore ou n'ont pas les moyens de s'offrir.

Par rapport aux question spécifiques, nous proposons les hypothèses spécifiques suivantes :

Hypothèse spécifique 1 : les nouvelles exigences relatives à la tenue comptable, à la justification des charges professionnelles et aux obligations déclaratives pourraient influencer négativement la conformité fiscale des avocats lorsque les cabinets ne disposent pas d'une comptabilité régulière, de pièces justificatives suffisantes ou d'un accompagnement comptable adéquat qui peuvent coûter chers.

Hypothèse spécifique 2 : le fait que la DGI n'aie organisé qu'une seule formation, destiné aux commerçants (organisé au travers la FEC) et que le barreau du Haut-Katanga lui-même n'ai jamais organisé ni formation, ni matinée d'information et encore moins distribuer des guides pratiques, il s'agit clairement des contraintes pouvant constituer des obstacles à l'application effective de l'IRPP par les avocats.

Hypothèse spécifique 3 : certaines mesures telles que la vulgarisation de la réforme, la formation fiscale continue et une collaboration entre la DGI et le Barreau, favoriserait une adaptation progressive des avocats au nouveau régime de l'IRPP et renforcerait leur conformité fiscale.

La vérification de ces différentes hypothèses permettra d'apprécier si la réforme de l'IRPP est effectivement de nature à améliorer la conformité fiscale des avocats exerçant dans la province du Haut-Katanga ou si, au contraire, elle appelle des adaptations juridiques, comptables et institutionnelles afin d'assurer une conciliation entre les impératifs de mobilisation des recettes publiques, la sécurité juridique des contribuables et les réalités de l'exercice de la profession d'avocat.

VII. Méthodologie de la recherche

La présente étude porte sur l'impact de l'Impôt sur le Revenu des Personnes Physiques (IRPP) sur la conformité fiscale des avocats exerçant dans la province du Haut-Katanga. Si son objet immédiat est une norme juridique, sa finalité dépasse largement l'analyse classique du droit positif. Il ne s'agit pas uniquement de déterminer le contenu des dispositions de 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, mais également d'apprécier si cette réforme atteint effectivement les objectifs poursuivis par le législateur, à savoir la modernisation de la fiscalité directe, l'amélioration de la conformité fiscale, le renforcement de l'équité devant l'impôt ainsi que l'accroissement durable des recettes publiques.

Une telle démarche impose de dépasser l'analyse strictement normative de la règle de droit. En effet, une norme juridique ne peut être considérée comme efficace du seul fait de son existence ou de sa cohérence interne. Son efficacité doit également être appréciée au regard de ses effets concrets sur les comportements des destinataires, des coûts qu'elle engendre, de son acceptabilité sociale ainsi que de sa capacité à produire les résultats recherchés.

Comme l'observe Norberto Bobbio, le juriste ne peut plus limiter son analyse à la validité formelle de la règle de droit ; il doit également s'interroger sur son effectivité, c'est-à-dire sur son aptitude à être effectivement appliquée dans la réalité sociale¹⁴.

Dans cette perspective, la présente recherche adopte une démarche interdisciplinaire, située au croisement du droit fiscal et des sciences économiques. Cette orientation méthodologique apparaît particulièrement adaptée à un mémoire réalisé dans le cadre d'un Master en Fiscalité à l'Institut Supérieur de Commerce, dès lors que la conformité fiscale constitue simultanément un phénomène juridique, économique, organisationnel et comportemental.

1. Les méthodes de recherche

Dans un travail de recherche en Droit, la méthode s'analyse comme un procédé de raisonnement qu'il convient de mettre en œuvre pour diriger sa raison à la connaissance de la vérité, lorsque cette raison se penche sur un questionnement juridique. Elle est donc une voie qui guide le raisonnement juridique. Autrement dit, la méthode est ici une manière de guider le raisonnement juridique dans le processus systématique et rigoureux conduisant à l'acquisition de nouvelles connaissances¹⁵.

Pour atteindre les objectifs poursuivis et répondre scientifiquement à la problématique posée, nous avons adopté une démarche méthodologique articulée autour d'une double approche : normative et empirique. Ceci nous a contraint de recourir à la méthode de l'analyse économique du droit, qui a été complétée par la méthode herméneutique juridique et celle comparative.

1.1. L'analyse économique du droit

La méthode principale retenue dans cette recherche est celle de l'analyse économique du droit (Economic Analysis of Law). Développée progressivement à partir des travaux de Ronald H. Coase, Guido Calabresi et surtout Richard A. Posner, cette approche consiste à apprécier les

¹⁴ Norberto BOBBIO, De la structure à la fonction. Nouveaux essais de théorie du droit, trad. D. Soldini, Éditions Dalloz, Paris, 2012, pp. 11-35

¹⁵ R. MARTIN, cité par Aimé BANZA ILUNGA, méthodes et techniques de recherche juridiques in HAL open science , 2023, p. 6

règles juridiques non seulement sous l'angle de leur validité, mais également au regard de leurs conséquences économiques et sociales.

Dans son célèbre article « The Problem of Social Cost », Ronald Coase démontre que toute règle juridique influence les comportements économiques en modifiant les coûts supportés par les acteurs et les incitations auxquelles ils sont soumis¹⁶.

Poursuivant cette réflexion, Richard Posner soutient que le droit doit être analysé comme un instrument destiné à orienter les comportements vers une utilisation efficiente des ressources. Selon lui, l'évaluation d'une règle juridique ne peut se limiter à son contenu normatif ; elle doit également porter sur sa capacité à produire les effets économiques recherchés¹⁷.

Cette approche est particulièrement pertinente en matière fiscale. En effet, l'impôt ne constitue pas seulement une obligation juridique ; il modifie également les choix économiques des contribuables. Les règles fiscales influencent les décisions d'investissement, les modalités d'organisation des activités professionnelles, les comportements déclaratifs ainsi que les arbitrages entre conformité volontaire, optimisation et fraude.

Comme le souligne Posner, une règle juridique est économiquement efficace lorsqu'elle permet d'atteindre les objectifs poursuivis par le législateur en minimisant les coûts sociaux qu'elle génère¹⁸.

Appliquée au présent mémoire, cette méthode permettra d'apprécier si le nouveau régime de l'IRPP constitue effectivement un instrument propre à améliorer la conformité fiscale des avocats ou si, au contraire, les obligations nouvelles qu'il instaure génèrent des coûts de conformité excessifs susceptibles de compromettre les objectifs poursuivis par la réforme.

L'analyse portera notamment sur les coûts économiques induits par la réforme, tels que les dépenses liées à la tenue d'une comptabilité plus rigoureuse, à la conservation des pièces justificatives, au recours à un comptable ou à un conseiller fiscal, au temps consacré à l'établissement des déclarations fiscales ainsi qu'aux risques de redressements et de contentieux.

L'étude cherchera également à apprécier si ces coûts demeurent proportionnés aux bénéfices attendus par l'État en matière d'élargissement de l'assiette fiscale et de mobilisation des recettes publiques. En d'autres termes, il s'agira d'évaluer si la réforme maximise simultanément l'intérêt général et la conformité volontaire des contribuables ou si elle est

¹⁶ R. H. COASE, « The Problem of Social Cost », *Journal of Law and Economics*, vol. 3, University of Chicago Press, Chicago, 1960, pp. 1-44

¹⁷ R. A. POSNER, *Economic Analysis of Law*, 9th ed., Wolters Kluwer, New York, 2014, pp. 3-18

¹⁸ *Idem* pp. 19-35

susceptible de produire des effets pervers tels que le développement de pratiques informelles, la sous-déclaration des revenus ou l'accroissement des litiges fiscaux.

Cette méthode constitue ainsi le fil conducteur de l'ensemble de la recherche, les autres méthodes n'intervenant que pour compléter ou vérifier les résultats auxquels elle conduit.

1.2. La méthode herméneutique juridique

L'analyse économique du droit suppose, au préalable, une parfaite compréhension de la norme dont l'efficacité est évaluée. C'est pourquoi la présente recherche recourra également à la méthode herméneutique juridique.

Selon François GénY, l'interprétation constitue l'opération intellectuelle par laquelle le juriste recherche le véritable sens de la règle de droit afin d'en assurer une application conforme à l'intention du législateur¹⁹.

En effet, dans le but de sonder l'esprit et le sens profond des textes organisant l'Impôt sur le Revenu des Personnes Physiques (IRPP) sur la conformité fiscale des avocats exerçant dans la province du Haut-Katanga, la méthode herméneutique s'avère opportune et indispensable. L'herméneutique permet l'interprétation et la compréhension des textes juridiques... Elle sert de modèle non seulement pour l'interprétation, l'explication et la compréhension de l'esprit et de la lettre de la loi mais également pour l'étude de la fonction du droit en tant qu'institution de régulation sociale²⁰.

Cette méthode permettra d'analyser les dispositions de la loi n° 23/053 du 30 novembre 2023 ainsi que les lois de finances ultérieures, les textes réglementaires d'application, les communications officielles du ministère des Finances et de la Direction Générale des Impôts, afin d'identifier les innovations introduites par la réforme et les obligations nouvelles imposées aux contribuables.

C'est en ce sens, le problème de l'herméneutique s'est posé d'abord dans les reproches ou critiques faits à l'exégèse, c'est-à-dire dans le cadre d'une discipline qui se propose de comprendre un texte, de le comprendre à partir de son intention, sur le fondement de ce qu'il veut dire. Associée aux recherches en Droit, l'herméneutique permet, dans une certaine mesure, l'adaptation de la loi à la réalité sociale²¹.

¹⁹ F. GÉNY, *Méthode d'interprétation et sources en droit privé positif*, 2e éd., Librairie générale de droit et de jurisprudence, Paris, 1919, t. I, pp. 1-38

²⁰ Pierre Félix KANDOLO ON'UFUKU WA KANDOLO, *Guide Kandolo, Méthodes et règles de rédaction d'un travail de recherche en droit*, éd. EUE, Beau Bassin, 2018, p. 278

²¹ Aimé BANZA ILUNGA, *op. Cit.*, p. 26.

Dans cette même perspective, cette méthode, dans une démarche proche de l'analyse téléologique²² de la règle de droit, nous a permis de dépasser la lecture strictement littérale des dispositions relatives à l'Impôt sur le Revenu des Personnes Physiques (IRPP), afin de confronter leur architecture normative à leur finalité économique, sociale et fiscale. Concrètement, elle nous a conduit à apprécier si les mécanismes instaurés par la loi n° 23/053 du 30 novembre 2023 sont effectivement en mesure d'atteindre les objectifs poursuivis par le législateur, notamment l'amélioration de la conformité fiscale des personnes physiques, l'élargissement de l'assiette imposable, le renforcement de l'équité fiscale, la simplification des obligations déclaratives ainsi que l'accroissement durable des recettes publiques. Cette démarche a également permis d'évaluer si les contraintes administratives, comptables et financières résultant de la réforme demeurent compatibles avec les réalités professionnelles des avocats exerçant dans la province du Haut-Katanga ou si, au contraire, elles sont susceptibles de compromettre l'effectivité de la réforme en favorisant des comportements de non-conformité ou de maintien dans l'informalité.

Ainsi, tandis que la méthode herméneutique répondra à la question de savoir ce que prévoit effectivement le droit positif, l'analyse économique du droit permettra d'apprécier dans quelle mesure cette réglementation atteint les résultats attendus.

1.3. La méthode comparative

La recherche recourra enfin à la méthode comparative, laquelle constitue, selon René David, un instrument privilégié permettant de mieux comprendre les solutions retenues par un système juridique en les confrontant à celles adoptées dans d'autres ordres juridiques²³.

Cette méthode permettra de comparer les enseignements tirés des recherches réalisées au Kenya, au Ghana et au Nigéria avec le contexte congolais, non pas dans une perspective de transposition mécanique, mais afin d'identifier les facteurs susceptibles de favoriser ou de freiner la conformité fiscale des professions libérales.

Les travaux de Daisy Ogembo (Kenya), Simon Akumbo Eugene Mbilla (Ghana) ainsi que Efosa Ehima et Faith Amede Otivbo (Nigéria) serviront notamment de références pour apprécier l'influence de la confiance envers l'administration fiscale, de la sensibilisation, des

²² En recherche juridique, l'interprétation téléologique, est celle qui prend pour principe qu'une règle doit être appliquée de manière à remplir ses fins et interprétée à la lumière de ses finalités, lire en ce sens NYABIRUNGU MWENE SONGA, R., « De l'interprétation en Droit », in *Interprétation, Cassation et Annulation en Droit Congolais*, RDC, Parquet Général de la République, Mediaspaul, Kinshasa, 2013., p.51 et s,

²³ R. DAVID et C. JAUFFRET-SPINOSI, *Les grands systèmes de droit contemporains*, 11e éd., Dalloz, Paris, 2002, pp. 3-17

coûts de conformité et des facteurs institutionnels sur le comportement fiscal des contribuables indépendants.

2. Techniques de recherche

Sur le plan empirique, la recherche a porté sur les avocats inscrits au Barreau du Haut-Katanga, en raison de leur exposition directe au nouveau régime de l'IRPP et des particularités de leur activité, marquée par des revenus diversifiés et parfois irréguliers. Ce terrain permettait ainsi d'observer concrètement les effets de la réforme sur une profession libérale.

Un questionnaire structuré a été administré à 234 avocats afin d'apprécier leur connaissance de l'IRPP, leurs pratiques comptables, leur préparation aux nouvelles obligations et les difficultés qu'ils anticipent ou rencontrent. Les réponses ont également permis de recueillir leur perception de la pression fiscale et les mesures qu'ils jugent nécessaires pour améliorer leur conformité.

L'étude a également porté sur douze déclarations fiscales relatives aux bénéfices de cabinets d'avocats, mises à notre disposition par certains professionnels. Bien qu'établies sous l'ancien régime, ces déclarations ont permis d'observer les pratiques comptables et déclaratives existantes, ainsi que la nature des charges déclarées. Elles ont ainsi servi de point de comparaison avec les exigences du nouveau régime.

Les données recueillies ont fait l'objet d'une analyse descriptive fondée sur les fréquences, les proportions et les principales tendances observées. Ces résultats ont ensuite été confrontés aux dispositions de la loi n° 23/053 du 30 novembre 2023, à la doctrine fiscale et aux enseignements de l'analyse économique du droit. Cette démarche a permis de rapprocher les exigences de la réforme des réalités observées dans les cabinets.

La confrontation de ces différentes sources a enfin permis d'identifier les principaux obstacles à la conformité fiscale des avocats et d'en rechercher les causes économiques, institutionnelles et organisationnelles. Elle sert également de base aux propositions formulées dans cette étude, avec l'objectif de concilier la mobilisation des recettes publiques avec la sécurité juridique, la simplicité des obligations fiscales et l'effectivité de la réforme.

Pour cela nous avons mobilisé 3 techniques : celle documentaire, l'entretien semi direct et le questionnaire.

2.1. La recherche documentaire

La technique documentaire a constitué le principal instrument de collecte des données juridiques et doctrinales.

Elle a porté notamment sur :

- les textes législatifs et réglementaires ;
- la doctrine congolaise et étrangère ;
- les rapports de la Direction Générale des Impôts ;
- les publications du ministère des Finances ;
- les rapports d'organisations internationales ;
- les travaux scientifiques consacrés à la conformité fiscale.

Cette technique a permis de construire le cadre théorique et juridique de l'étude. La majorité de ces documents, surtout ceux tirés en ligne devront faire l'objet d'une rigueur de traitement afin d'être sûr de ne pas utiliser des textes déconnectés des réalités du terrain ou même générés par intelligence artificiel. C'est ainsi que nous espérons par cette technique privilégier les textes tirés des sites officiels et plateformes recommandés par la DGI et certaines institutions universitaires.

2.2. Les entretiens semi-directifs

Afin de confronter les prescriptions de la loi aux réalités professionnelles, la recherche a recouru à des entretiens semi-directifs.

Ces entretiens seront réalisés auprès :

- d'avocats inscrits au Barreau du Haut-Katanga ;
- de quelques responsables de la Direction Générale des Impôts ;

Ils ont permis d'appréhender les difficultés concrètes liées à l'application de l'IRPP, les stratégies d'adaptation développées par les cabinets, les obstacles rencontrés dans la mise en conformité ainsi que les attentes des praticiens à l'égard de l'administration fiscale.

Les données recueillies ont fait l'objet d'une analyse thématique afin de dégager les principales tendances observées.

2.3. Le questionnaire

En complément des entretiens, un questionnaire structuré sera administré à un échantillon d'avocats exerçant dans la province du Haut-Katanga (74 avocats).

Ce questionnaire avait pour finalité de mesurer :

- le niveau de connaissance du nouveau régime de l'IRPP ;
- les pratiques comptables des cabinets ;
- les difficultés rencontrées dans l'application de la réforme ;

- la perception des obligations déclaratives ;
- les besoins d'accompagnement ;
- ainsi que le niveau de conformité fiscale anticipé.

Les données recueillies ont fait l'objet d'un traitement statistique descriptif destiné à mettre en évidence les principales tendances observées.

L'étude a été menée auprès de 74 avocats inscrits au Barreau du Haut-Katanga, exerçant individuellement, comme associés ou collaborateurs. Ce choix s'explique par le fait qu'ils sont directement concernés par le nouveau régime de l'IRPP, notamment par la globalisation des revenus, les charges déductibles, la comptabilité et les obligations déclaratives. Le questionnaire visait à apprécier leur niveau de préparation et les difficultés rencontrées face à la réforme.

Pour garantir la sincérité des réponses, le questionnaire était anonyme et ne recueillait aucune donnée permettant d'identifier les participants. Cette précaution était importante au regard des questions relatives aux pratiques comptables, aux revenus et aux risques de non-conformité. L'enquête a également été complétée par l'examen de douze déclarations fiscales de cabinets d'avocats, afin de confronter les réponses recueillies aux pratiques effectivement observées.

L'étude présente certaines limites. Les réponses reposent en partie sur les perceptions des avocats et peuvent donc varier selon leur expérience et leur connaissance de la réforme. Le caractère récent de l'IRPP fait également que certaines réponses traduisent des attentes ou des inquiétudes plutôt que des pratiques déjà établies. Enfin, les douze déclarations examinées ne permettent pas de généraliser les résultats à tous les avocats du Haut-Katanga ou aux autres Barreaux de la RDC. Ces limites sont toutefois compensées par le croisement des questionnaires, entretiens, documents fiscaux, doctrine et droit positif.

VIII. Délimitation du sujet

L'étude de l'impact de l'Impôt sur le Revenu des Personnes Physiques (IRPP) sur la conformité fiscale des avocats présente un champ d'investigation particulièrement vaste. Afin de garantir la cohérence de la recherche et d'éviter toute dispersion susceptible de nuire à la rigueur scientifique, il s'est avéré nécessaire de circonscrire celle-ci dans le temps, dans l'espace et dans la matière.

a) Délimitation temporelle

Sur le plan temporel, la présente recherche couvre la période allant du 30 novembre 2023, date de promulgation de la loi n° 23/053 relative à l'Impôt sur les Sociétés et à l'Impôt sur le Revenu

des Personnes Physiques, jusqu'à l'année 2026, qui correspond à l'entrée en vigueur effective de l'IRPP ainsi qu'à la période de réalisation de l'enquête de terrain et de rédaction du présent mémoire.

Le choix de cette période se justifie par le fait qu'elle englobe à la fois la naissance du nouveau régime juridique de l'IRPP, sa mise en œuvre progressive par l'administration fiscale et les premières réactions des contribuables concernés. Elle permet ainsi d'apprécier non seulement les innovations introduites par le législateur, mais également les premières difficultés pratiques susceptibles d'affecter la conformité fiscale des avocats.

b) Délimitation spatiale

Sur le plan géographique, cette recherche est limitée à la province du Haut-Katanga et porte plus particulièrement sur les avocats inscrits au Barreau du Haut-Katanga. Ce choix se justifie par l'importance de cette province sur le plan économique et par la diversité des formes d'exercice de la profession d'avocat, offrant ainsi un cadre pertinent pour apprécier les effets du nouveau régime de l'IRPP sur leur conformité fiscale. Les résultats obtenus pourront servir de base à des recherches ultérieures dans d'autres Barreaux de la République démocratique du Congo, en tenant compte des réalités propres à chaque province.

c) Délimitation matérielle

Sur le plan matériel, cette recherche se limite à l'étude du nouveau régime de l'Impôt sur le Revenu des Personnes Physiques (IRPP) applicable aux avocats exerçant en profession libérale. Elle analyse principalement son incidence sur leur conformité fiscale, notamment en matière de détermination du revenu imposable, de globalisation des revenus, de déductibilité des charges, d'obligations déclaratives et de paiement, ainsi que les difficultés et effets économiques et organisationnels liés à la réforme. Les autres impôts et prélèvements ne sont abordés que lorsqu'ils sont nécessaires à la compréhension ou à l'évaluation du régime de l'IRPP.

IX. Structure du travail

Afin de répondre à la problématique et de vérifier les hypothèses de recherche, le mémoire est organisé en trois chapitres, précédés d'une introduction générale et suivis d'une conclusion générale. L'introduction présente le contexte de l'étude, la problématique, les hypothèses, les objectifs, l'intérêt de la recherche, la méthodologie ainsi que les délimitations du sujet.

Le premier chapitre pose le cadre conceptuel, théorique et juridique de l'Impôt sur le Revenu des Personnes Physiques (IRPP) et de la conformité fiscale. Il définit les principaux concepts

utilisés, présente les fondements théoriques de la conformité fiscale et examine le régime de l'IRPP institué par la loi n° 23/053 du 30 novembre 2023, en mettant particulièrement l'accent sur les changements apportés aux obligations fiscales des professions libérales, notamment celles des avocats. Le deuxième chapitre analyse l'incidence de ce nouveau régime sur la conformité fiscale des avocats du Haut-Katanga. À partir des données recueillies par questionnaire, entretiens et analyse de documents fiscaux, il examine les difficultés rencontrées, les coûts de conformité et l'effectivité de la réforme au regard des objectifs poursuivis par le législateur.

Le troisième chapitre est consacré aux perspectives d'amélioration du régime applicable aux professions libérales. Il formule, à partir des résultats de l'étude, des propositions visant à faciliter la conformité fiscale des avocats, à améliorer leur accompagnement par la Direction Générale des Impôts et les Barreaux et à adapter davantage les exigences comptables aux réalités de la profession. Il examine également les moyens de mieux concilier la mobilisation des recettes publiques avec la sécurité juridique, la simplicité des obligations fiscales et la viabilité économique des cabinets. La conclusion générale revient sur les principaux résultats, vérifie les hypothèses et présente les principaux apports, limites et recommandations de la recherche.

CHAPITRE 1. LE CADRE JURIDIQUE ET THÉORIQUE DE L'IMPÔT SUR LE REVENU DES PERSONNES PHYSIQUES ET DE LA CONFORMITÉ FISCALE DES PROFESSIONS LIBÉRALES

Avant d'apprécier les effets concrets de l'IRPP sur le comportement fiscal des avocats, il convient de situer cette réforme dans son cadre conceptuel, théorique et juridique. Une telle démarche permet de préciser les notions essentielles mobilisées par l'étude, d'identifier les principaux déterminants de la conformité fiscale et de dégager les règles nouvelles qui structurent l'imposition des revenus professionnels des personnes physiques exerçant une profession libérale.

Section I. Les fondements conceptuels et théoriques de la conformité fiscale

La compréhension du régime juridique de l'IRPP applicable aux avocats suppose, au préalable, d'examiner les règles qui déterminent leur assujettissement, leurs revenus imposables, les charges déductibles ainsi que les obligations déclaratives et de contrôle auxquelles ils sont désormais soumis.

§1. Les notions fondamentales

L'étude de la conformité fiscale des avocats au regard de l'impôt sur le revenu des personnes physiques suppose, au préalable, une clarification des principaux concepts qui structurent la présente recherche. En effet, toute analyse juridique exige une précision terminologique afin d'éviter les confusions susceptibles d'affecter l'interprétation des résultats. Les notions d'impôt, de revenu, de professions libérales, d'avocat, de conformité fiscale, de fraude fiscale, d'évasion fiscale ainsi que celle du coût de conformité fiscale constituent les fondements conceptuels sur lesquels repose la présente étude.

L'intérêt de cette démarche ne réside pas dans une simple définition lexicale de ces notions, mais dans la mise en évidence de leur articulation avec la problématique de recherche. En effet, la présente étude ne porte pas sur l'ensemble des obligations fiscales des contribuables, mais exclusivement sur le comportement fiscal des avocats exerçant à Lubumbashi à l'égard de l'impôt sur le revenu des personnes physiques afférent aux revenus professionnels. Il importe dès lors de préciser les concepts permettant de délimiter avec exactitude le champ matériel et théorique de cette recherche.

A. L'impôt et le revenu

Par impôt, il faut entendre la prestation pécuniaire obligatoire, perçue par l'autorité publique, auprès d'une ou plusieurs personnes physique(s) et morale(s), vivant sur un territoire ou y opérant des activités visant des intérêts et cela, en fonction de leurs capacités contributives et sans contrepartie déterminée en vue de la couverture des dépenses publiques et de la réalisation d'objectifs économiques et sociaux fixés par la puissance publique²⁴.

L'impôt constitue l'instrument fondamental par lequel l'État assure le financement des charges publiques et réalise ses politiques économiques et sociales. Traditionnellement, la doctrine le définit comme une prestation pécuniaire obligatoire, prélevée par voie d'autorité, sans contrepartie directe, au profit des personnes publiques en vue de couvrir les dépenses d'intérêt général. Cette définition met en évidence les caractéristiques essentielles de l'impôt : son caractère obligatoire, son absence de contrepartie individualisée et sa finalité collective.

En droit congolais, cette conception est consacrée par les principes généraux du droit fiscal ainsi que par les différentes lois instituant les impôts directs et indirects. L'impôt constitue ainsi une obligation légale dont le respect participe à l'effectivité des politiques publiques et au fonctionnement des institutions de l'État.

Toutefois, l'impôt ne peut être appréhendé indépendamment de son assiette²⁵. S'agissant du présent mémoire, celle-ci est constituée par le revenu professionnel réalisé par les personnes physiques. Le revenu fiscal correspond donc à la somme des ressources déclarées par les contribuables sur la déclaration des revenus, avant tout abattement. Il ne correspond pas au revenu disponible²⁶.

Par ailleurs, le revenu peut être entendu également comme l'ensemble des gains ou avantages économiques dont bénéficie une personne au cours d'une période déterminée et qui traduisent un enrichissement susceptible d'être soumis à l'impôt. Cette conception économique rejoint la conception juridique retenue par les législations fiscales modernes, lesquelles distinguent les différentes catégories de revenus selon leur origine.

²⁴ Trésor Gauthier M. KALONJI, Dieudonné NTUMBA KASONGA et André MONGA NUMBI, *lexique fiscal de la RDC*, éd. AZ, Kinshasa, 2025, p. 259

²⁵ L'assiette de l'impôt représente à la fois, l'ensemble des règles ou d'opérations tendant à déterminer les éléments (bénéfice, chiffre d'affaires, etc.) qui doivent être soumis à l'impôt et les éléments retenus pour le calcul de l'impôt ou pour l'application du tarif (l'assiette est alors synonyme de base).

²⁶ Trésor Gauthier M. KALONJI, Dieudonné NTUMBA KASONGA et André MONGA NUMBI, *op. cit.* p. 431.

Dans le cadre de la présente recherche, cette distinction présente une importance particulière puisque l'Impôt sur le Revenu des Personnes Physiques (IRPP) appréhende spécifiquement les revenus réalisés par les personnes physiques, notamment ceux provenant de l'exercice d'une activité professionnelle indépendante. Le revenu constitue ainsi le fait générateur de l'obligation fiscale dont la conformité sera évaluée tout au long de cette étude.

Ainsi, définir l'impôt et le revenu ne répond pas uniquement à une exigence théorique ; cela permet d'identifier l'objet même de l'obligation fiscale dont il sera question d'apprécier le respect par les avocats inscrits au Barreau du haut-Katanga.

B. Les professions libérales et la profession d'avocat en droit congolais

L'analyse de la conformité fiscale suppose également l'identification des personnes auxquelles les obligations fiscales sont applicables. À cet égard, la notion de profession libérale revêt une importance particulière.

La profession libérale ici désigne généralement celle dans laquelle l'activité intellectuelle joue le principal rôle et qui consiste en la pratique personnelle, en toute indépendance, d'une science ou d'un art²⁷.

Pour certains sont qualifiées de professions libérales, les professions qui groupent les personnes exerçant à titre habituel, de manière indépendante et sous leur responsabilité, une activité de nature généralement civile ayant pour objet d'assurer, dans l'intérêt du client ou du public, des prestations principalement intellectuelles, techniques ou de soins mises en œuvre au moyen de qualifications professionnelles appropriées et dans le respect des principes éthiques ou d'une déontologie professionnelle, sans préjudice de dispositions législatives applicables aux autres formes de travail indépendant²⁸.

Parmi ces professions figure l'avocat, dont l'exercice est organisé en République démocratique du Congo par l'ordonnance-loi N°79-028 du 28/09/1979 régissant la profession d'avocat ainsi que par les règlements des barreaux²⁹.

²⁷ MAPOTI SAYA MBONGO Monga MOLAI, op. Cit. p. 174

²⁸ MASILYA LUMESA Gaudefroid, op. Cit., p. 329

²⁹ Reprenant les mots de Cicéron, nous pensons que : « l'avocat doit être un homme de bien, versé dans la jurisprudence et dans l'art de bien dire le droit, qui concourt à l'administration de la justice soit en aidant de ses conseils ceux qui ont recours à lui, soit en défendant en jugement leurs intérêts, de vive voix ou par écrit, soit en décidant de lui-même de leurs différends, lorsque la connaissance lui est attribuée ».

La loi les veut comme des auxiliaires de justice chargés d'assister ou de représenter les parties, postuler, conclure et plaider devant les juridictions. Ils peuvent également consulter, conseiller, concilier, rédiger, des actes sous seing privé, assister ou représenter les parties en dehors des juridictions³⁰. L'indépendance de l'avocat constitue l'un des principes fondamentaux de la profession et justifie un régime particulier tant sur le plan déontologique que sur le plan fiscal.

L'intérêt de cette précision apparaît directement au regard de l'objet de la présente recherche. En effet, les avocats exercent généralement leur activité à titre indépendant et perçoivent des honoraires constituant des revenus professionnels soumis à l'IRPP. Leur mode d'exercice, marqué par l'absence d'un employeur chargé d'effectuer des retenues à la source, comparables à celles applicables aux salariés, fait reposer l'essentiel des obligations déclaratives et de paiement sur le contribuable lui-même. Cette autonomie explique que la conformité fiscale des avocats soulève des problématiques spécifiques qui justifient qu'ils fassent l'objet d'une étude particulière.

En conséquence, la détermination du statut juridique de l'avocat permet de circonscrire le champ personnel de la présente recherche et d'expliquer les raisons pour lesquelles cette catégorie de contribuables constitue une population pertinente pour l'analyse de la conformité fiscale.

C. La conformité fiscale, la fraude fiscale et l'évasion fiscale

À ce propos, la notion de conformité fiscale occupe une place centrale dans les recherches contemporaines en droit fiscal, en économie publique et en sciences comportementales. Elle renvoie, de manière générale, au respect volontaire ou contraint des obligations mises à la charge du contribuable par la législation fiscale. Ces obligations ne se limitent pas au paiement de l'impôt ; elles englobent également les devoirs de déclaration, de tenue de comptabilité, de conservation des pièces justificatives ainsi que l'ensemble des formalités prescrites par la loi fiscale.

Dans la doctrine internationale, la conformité fiscale est généralement définie comme le degré selon lequel un contribuable se conforme aux prescriptions légales relatives à la détermination, à la déclaration et au paiement de l'impôt³¹. À cet égard, James Alm considère que la conformité fiscale traduit le comportement adopté par le contribuable face aux obligations que

³⁰ Article 1 de l'ordonnance-loi 79-028, portant organisation du barreau, du corps des défenseurs judiciaires et du corps des mandataires de l'Etat.

³¹ James Alm, A perspective on the experimental analysis of tax compliance. *Economic Inquiry*, 1991, N°29(3), 577-593.

lui impose le système fiscal, comportement influencé aussi bien par les mécanismes de contrôle que par des facteurs économiques, psychologiques et institutionnels³².

En République démocratique du Congo, bien que la législation fiscale ne fournisse pas une définition expresse de la conformité fiscale, celle-ci peut être déduite de l'ensemble des obligations imposées aux contribuables par la législation relative à l'impôt sur le revenu des personnes physiques ainsi que par les règles générales de procédure fiscale. Dès lors, un contribuable conforme est celui qui déclare spontanément ses revenus, calcule correctement l'impôt dû et s'acquitte de celui-ci dans les délais prescrits par la loi.

La conformité fiscale doit être distinguée de deux notions voisines : la fraude fiscale et l'évasion fiscale.

La fraude fiscale désigne l'ensemble des manœuvres intentionnelles destinées à éluder l'impôt en violation directe des prescriptions légales. Elle suppose généralement l'existence d'une dissimulation volontaire de revenus, d'une falsification de documents ou de toute autre pratique destinée à tromper l'administration fiscale. Son caractère intentionnel constitue son principal élément distinctif³³.

L'évasion fiscale peut se définir comme une action visant à soustraire à l'impôt tout ou partie de la matière imposable sans contrevenir formellement à la loi³⁴.

La distinction entre ces trois notions présente un intérêt particulier dans le cadre de la présente recherche. En effet, l'étude n'a pas pour objet de rechercher les infractions fiscales susceptibles d'être commises par les avocats ni d'évaluer les mécanismes d'optimisation fiscale auxquels ils pourraient recourir. Elle vise essentiellement à apprécier leur niveau de conformité aux obligations déclaratives et de paiement de l'Impôt sur le Revenu des Personnes Physiques au regard de la législation congolaise. Cette précision conceptuelle permettra, dans les développements ultérieurs, d'éviter toute assimilation entre une simple insuffisance de conformité, une fraude fiscale et une stratégie licite de réduction de la charge fiscale.

D. Le coût de conformité fiscale

Au-delà de l'existence des obligations fiscales elles-mêmes, les recherches récentes mettent en évidence un facteur déterminant de la conformité des contribuables : le coût de conformité fiscale. Cette notion désigne l'ensemble des charges supportées par le contribuable afin de

³² James Alm, *Tax compliance and administration*, (1999) cité par Mohamed Kourouma, Assaendi Fahad, *Déterminants du consentement fiscal dans le secteur informel : une analyse économétrique du cas des taxis-motos à Kindia (Guinée)* In <https://hal.science/hal-05695567v1>, p.231 ;

³³ Lire en ce sens, l'article 101 de la loi n° 004/2003 du 13 mars 2003 portant réforme des procédures fiscales.

³⁴ Alain BOYER, « L'évasion et fraude fiscale », in *Introduction au droit fiscal*, Paris, Ellipses, coll. « 100 % Droit », 2020, chap. 16, p. 195

satisfaire aux exigences de la législation fiscale, indépendamment du montant de l'impôt effectivement acquitté³⁵.

Ces coûts comprennent notamment le temps consacré à la compréhension des règles fiscales, la préparation des déclarations, la tenue des documents comptables, les honoraires versés aux professionnels du chiffre ou du droit ainsi que les dépenses engagées pour satisfaire aux exigences administratives imposées par l'administration fiscale. À ces coûts monétaires s'ajoutent également des coûts psychologiques liés à la complexité de la réglementation, sa vulgarisation, à l'incertitude juridique ou encore au risque de contrôle fiscal.

La littérature économique considère désormais que ces coûts influencent directement le comportement des contribuables. Plus les formalités fiscales apparaissent complexes, longues ou coûteuses, plus le risque de non-conformité augmente, particulièrement chez les petites structures ou les professions indépendantes dont les ressources administratives demeurent limitées.

In specie, cette approche présente une importance particulière dans le cadre de la présente étude. Les avocats exerçant à titre libéral assurent eux-mêmes, dans la plupart des cas, la gestion administrative et fiscale de leur cabinet. Dès lors, les obligations déclaratives relatives à l'IRPP peuvent représenter une charge supplémentaire susceptible d'influencer leur comportement fiscal. L'analyse du coût de conformité permettra ainsi d'apprécier si les difficultés rencontrées par les avocats trouvent leur origine dans une volonté de se soustraire à l'impôt ou, au contraire, dans la complexité du système fiscal congolais.

Le coût de conformité fiscale constitue, à cet égard, un concept essentiel pour comprendre les déterminants de la conformité des avocats. Il établit un lien direct entre les contraintes administratives imposées par la législation fiscale et le niveau effectif de respect des obligations fiscales. Son étude servira de fondement à l'analyse théorique développée dans le paragraphe suivant consacré aux principaux modèles explicatifs de la conformité fiscale.

§1. Les fondements théoriques de la conformité fiscale

La conformité fiscale constitue aujourd'hui un champ de recherche pluridisciplinaire mobilisant le droit, l'économie, la psychologie comportementale ainsi que les sciences de gestion. Alors que les premières études expliquaient le comportement fiscal des contribuables essentiellement par le risque de sanction, les recherches contemporaines démontrent que la

³⁵ Jeff POPE, « Tax Compliance Costs », in Margaret Lamb (ed.), *Taxation: An Interdisciplinary Approach to Research*, Oxford, Oxford University Press, 2004, chap. 12, p. 203, DOI : 10.1093/oso/9780199242931.003.0012

décision de respecter ou non les obligations fiscales résulte d'une interaction complexe entre des facteurs économiques, institutionnels, psychologiques et sociaux.

Cette évolution doctrinale a conduit à l'élaboration de plusieurs modèles théoriques qui permettent d'expliquer les déterminants de la conformité fiscale. Dans le cadre de la présente recherche, ces théories constituent un cadre d'analyse permettant d'interpréter les comportements fiscaux observés chez les avocats inscrits au Barreau du Haut-Katanga.

A. La théorie de la dissuasion

La théorie de la dissuasion constitue le modèle fondateur de l'analyse économique de la conformité fiscale. Elle repose sur l'idée que le contribuable agit comme un agent rationnel qui compare les avantages procurés par la fraude fiscale aux risques encourus en cas de détection. Le respect des obligations fiscales dépend ainsi principalement de deux variables : la probabilité d'un contrôle fiscal et la sévérité des sanctions applicables. Plus la probabilité d'être contrôlé est élevée et plus les sanctions apparaissent importantes, plus le contribuable est incité à déclarer correctement ses revenus et à acquitter l'impôt dû³⁶.

Cette approche repose sur une logique de maximisation de l'utilité individuelle selon laquelle le contribuable effectue un arbitrage économique entre le gain attendu de la fraude et son coût potentiel. Elle a profondément influencé les politiques fiscales contemporaines, notamment en matière de contrôle, de pénalités et de recouvrement³⁷.

Toutefois, cette théorie présente certaines limites. Plusieurs études empiriques ont démontré que, malgré une faible probabilité de contrôle dans de nombreux États, une proportion importante des contribuables continue néanmoins à respecter spontanément ses obligations fiscales. Cette observation révèle que la seule crainte des sanctions ne suffit pas à expliquer la conformité fiscale et justifie la prise en considération d'autres facteurs comportementaux³⁸.

Dans le cadre de la présente étude, cette théorie permettra d'apprécier dans quelle mesure les mécanismes de contrôle et de sanction prévus par la législation congolaise influencent effectivement le comportement déclaratif des avocats exerçant à Lubumbashi.

³⁶ Lire en ce sens Allingham M. G. & Sandmo A., "Income Tax Evasion: A Theoretical Analysis", *Journal of Public Economics*, vol. 1, n° 3-4, 1972, p. 323

³⁷ En ce sens, Becker G. S., *Crime and Punishment: An Economic Approach*, *Journal of Political Economy*, vol. 76, n° 2, 1968, p.169 DOI : 10.1086/259394.

³⁸ ANDREONI, James, ERARD, Brian & FEINSTEIN, Jonathan, *Tax Compliance* », *Journal of Economic Literature*, vol. 36, n° 2, 1998, p. 818

B. La théorie de la morale fiscale

En réaction aux limites de la théorie de la dissuasion, la doctrine a progressivement développé le concept de morale fiscale (tax morale), qui renvoie à la motivation intrinsèque des contribuables à respecter volontairement leurs obligations fiscales indépendamment de l'existence d'un contrôle ou d'une sanction³⁹.

Selon cette approche, le paiement de l'impôt ne résulte pas uniquement d'un calcul économique mais également d'un ensemble de valeurs personnelles, de normes sociales et de convictions éthiques relatives au devoir de contribuer aux charges publiques⁴⁰. La conformité fiscale dépend ainsi du degré de civisme fiscal, de la perception de l'équité du système d'imposition ainsi que du sentiment d'appartenance à la collectivité nationale⁴¹.

Les recherches empiriques ont démontré que les pays présentant un niveau élevé de morale fiscale enregistrent généralement un meilleur taux de conformité spontanée et une moindre dépendance à l'égard des mécanismes répressifs.

Cette théorie présente un intérêt particulier pour la présente recherche dès lors que les avocats, en leur qualité d'auxiliaires de justice et d'acteurs de l'État de droit, sont susceptibles de développer une perception spécifique de leurs obligations fiscales. L'analyse de leur niveau de morale fiscale permettra d'apprécier si la conformité procède principalement d'une obligation juridique ou d'une adhésion volontaire aux principes de solidarité fiscale.

C. La théorie de la confiance institutionnelle

Les recherches récentes considèrent que la conformité fiscale est étroitement liée au niveau de confiance que les contribuables accordent aux institutions publiques. Plus les citoyens estiment que l'administration fiscale agit avec impartialité, compétence et transparence, plus ils acceptent spontanément de satisfaire à leurs obligations fiscales.

L'étude d'Ongwamuhana consacrée à la conformité fiscale en Tanzanie montre que l'analyse de l'effectivité d'un système fiscal ne peut être réduite à l'existence de normes imposant des obligations aux contribuables. L'auteur place la conformité volontaire au centre de l'analyse et examine l'influence du droit et des politiques fiscales sur le comportement des contribuables. Cette approche rejoint la présente recherche, qui entend apprécier non seulement le contenu

³⁹ Benno TORGLER, *Tax Morale and Compliance: Review of Evidence and Case Studies for Europe*, World Bank Policy Research Working Paper No. 5922, Washington, D.C., World Bank, 2011.

⁴⁰ Benno TORGLER, et Friedrich SCHNEIDER, *What Shapes Attitudes Toward Paying Taxes? Evidence from Multicultural European Countries*, *Social Science Quarterly*, vol. 88, n° 2, 2007, p. 453, DOI : 10.1111/j.1540-6237.2007.00466.x.

⁴¹ Bruno S. FREY, et Benno TORGLER, « Tax Morale and Conditional Cooperation », *Journal of Comparative Economics*, vol. 35, n° 1, 2007, pp. 136–159, DOI : 10.1016/j.jce.2006.10.006

normatif du régime de l'IRPP, mais également son effectivité auprès des avocats du Haut-Katanga⁴².

La confiance institutionnelle résulte notamment de la qualité des services publics, de la transparence dans la gestion des ressources publiques, de la stabilité de la législation fiscale ainsi que de la perception de l'équité dans le traitement des contribuables. À l'inverse, la corruption, l'opacité administrative ou le sentiment d'injustice fiscale sont susceptibles d'affaiblir la conformité volontaire⁴³.

Dans le contexte congolais, cette théorie revêt une importance particulière en raison des réformes entreprises en vue de moderniser l'administration fiscale et de renforcer les relations de confiance entre les contribuables et les régies financières. L'analyse des résultats de l'enquête permettra ainsi d'évaluer si la perception des institutions fiscales constitue un facteur explicatif du comportement fiscal des avocats de Lubumbashi.

D. Le Slippery Slope Framework

Le Slippery Slope Framework constitue l'un des modèles intégrés majeurs de l'analyse contemporaine de la conformité fiscale. Proposé par Erich Kirchler, Erik Hoelzl et Ingrid Wahl, il articule deux dimensions fondamentales : le pouvoir des autorités fiscales et la confiance que les contribuables leur accordent. Le pouvoir de l'administration favorise principalement la conformité imposée, notamment par les contrôles, les vérifications et les sanctions, tandis que la confiance favorise la conformité volontaire. Le modèle souligne ainsi que la conformité fiscale résulte de l'interaction dynamique entre la capacité de l'administration à faire respecter les obligations fiscales et la confiance des contribuables dans son action. Le pouvoir repose principalement sur les mécanismes de contrôle, de vérification et de sanction, tandis que la confiance découle de la légitimité des institutions, de la qualité des services administratifs et de la perception d'une fiscalité juste⁴⁴.

Lorsque ces deux variables sont réunies, la conformité fiscale tend à devenir volontaire et durable. À l'inverse, une administration exclusivement fondée sur la contrainte peut favoriser une conformité purement opportuniste, susceptible de disparaître dès que le risque de contrôle diminue.

⁴² ONGWAMUHANA, Kibuta, *Tax compliance in Tanzania: an analysis of law and policy affecting voluntary taxpayer compliance*, PhD Thesis, University of Cape Town, 2011.

⁴³ KIRCHLER, Erich, HOELZL, Erik & WAHL, Ingrid, « Enforced versus voluntary tax compliance: The “slippery slope” framework », *Journal of Economic Psychology*, vol. 29, n° 2, 2008, pp. 210–225, DOI : 10.1016/j.joep.2007.05.004.

⁴⁴ KIRCHLER, Erich, HOELZL, Erik & WAHL, Ingrid, « Enforced versus voluntary tax compliance: The “slippery slope” framework », *Journal of Economic Psychology*, vol. 29, n° 2, 2008, pp. 210–225, DOI : 10.1016/j.joep.2007.05.004

Ce modèle présente un intérêt majeur pour la présente recherche puisqu'il permet d'appréhender simultanément les facteurs juridiques, institutionnels et comportementaux susceptibles d'influencer la conformité fiscale des avocats en République démocratique du Congo.

E. L'analyse économique du droit appliquée à la fiscalité

L'analyse économique du droit envisage les règles juridiques comme des instruments destinés à orienter les comportements individuels vers une utilisation efficiente des ressources. Appliquée à la fiscalité, cette approche nous pousse à considérer que les normes fiscales doivent être appréciées non seulement au regard de leur validité juridique, mais également en fonction de leur capacité à produire les comportements attendus chez les contribuables.

Cette théorie conduit notamment à évaluer les effets économiques des obligations déclaratives, des coûts de conformité, des sanctions, des procédures de contrôle ainsi que des mécanismes de recouvrement. Elle offre ainsi une grille d'analyse particulièrement adaptée aux recherches portant sur l'effectivité des règles fiscales.

Dans le cadre du présent mémoire, cette approche nous permet d'apprécier si les mécanismes juridiques organisant le recouvrement de l'IRPP appliqué aux revenus professionnels des avocats favorisent effectivement la conformité fiscale ou s'ils génèrent, au contraire, des coûts administratifs susceptibles de décourager le respect volontaire des obligations fiscales. Elle constituera ainsi l'un des principaux fondements de l'analyse critique développée dans les chapitres suivants⁴⁵.

Les développements qui précèdent ont permis de préciser les principaux concepts ainsi que les modèles théoriques qui serviront de cadre d'analyse à la présente recherche. Les notions d'impôt, de revenu, de conformité fiscale et de coût de conformité permettent de circonscrire l'objet de l'étude, tandis que les théories de la dissuasion, de la morale fiscale, de la confiance institutionnelle, du Slippery Slope Framework et de l'analyse économique du droit offrent les outils nécessaires à l'interprétation des comportements fiscaux observés chez les avocats. Toutefois, la compréhension de la conformité fiscale des professions libérales en République démocratique du Congo ne saurait être complète sans l'examen du cadre juridique régissant l'impôt sur le revenu des personnes physiques. C'est pourquoi la section suivante sera consacrée à l'analyse des règles juridiques applicables à l'IRPP des revenus professionnels et aux obligations fiscales qui en découlent pour les avocats.

⁴⁵ Posner R. A., *Economic Analysis of Law*, 10th ed., Wolters Kluwer, 2022 ; Cooter R. & Ulen T., *Law and Economics*, 6th ed., Pearson, 2016 p.11

Section II. Le régime juridique de l'IRPP applicable aux avocats

Après avoir précisé les fondements conceptuels et théoriques de la conformité fiscale, il convient désormais d'examiner le cadre juridique spécifique dans lequel s'inscrit l'assujettissement des avocats à l'Impôt sur le Revenu des Personnes Physiques, en mettant en évidence les innovations de la réforme, les règles de détermination du revenu imposable, le régime des charges déductibles ainsi que les obligations déclaratives et de contrôle qui en découlent.

§1. Les innovations de la réforme fiscale

L'instauration de l'Impôt sur le Revenu des Personnes Physiques applicable aux revenus professionnels constitue l'une des réformes majeures introduites par 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. Ce texte a été précédé, et ce en vue de faciliter sa mise en application, par la loi n° 23/052 du 30 novembre 2023 modifiant et complétant certaines dispositions de la loi n° 004/2003 du 13 mars 2003 portant réforme des procédures fiscales. Cette réforme traduit donc la volonté du législateur congolais de moderniser l'imposition des personnes physiques, d'élargir l'assiette fiscale et d'améliorer le rendement des recettes publiques dans un contexte marqué par la recherche d'une plus grande justice fiscale. Elle s'inscrit également dans une dynamique de rationalisation du système fiscal congolais en rapprochant davantage la charge fiscale de la capacité contributive réelle des contribuables⁴⁶.

A. La philosophie et les objectifs de la réforme de l'Impôt sur le Revenu des Personnes Physiques

La réforme de l'Impôt sur le Revenu des Personnes Physiques (IRPP), consacrée par 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, s'inscrit dans un mouvement plus large de modernisation du système fiscal congolais. Elle procède d'une volonté clairement affirmée du législateur de rationaliser l'imposition des revenus des personnes physiques, de renforcer l'efficacité de l'administration fiscale et d'adapter le droit fiscal aux nouvelles réalités économiques. À travers cette réforme, le législateur ne s'est pas limité à modifier certaines règles techniques d'imposition ; il a profondément renouvelé la philosophie de la fiscalité directe applicable aux personnes

⁴⁶ Lire en ce sens l'Exposé des motifs de la loi de finances pour l'exercice 2024 et la loi n° 23/052 du 30 novembre 2023 ;

physiques en substituant à une logique centrée sur les bénéfices professionnels une approche fondée sur l'imposition globale des différentes catégories de revenus⁴⁷.

Cette évolution s'explique, en premier lieu, par les insuffisances du régime antérieur. En effet, le système applicable avant la réforme présentait une certaine dispersion normative, caractérisée par une pluralité de mécanismes d'imposition ne permettant pas toujours d'assurer une appréhension cohérente des revenus réalisés par les personnes physiques. Cette fragmentation rendait difficile la compréhension des obligations fiscales par les contribuables et limitait les capacités de contrôle de l'administration fiscale. En outre, la distinction entre les différentes catégories de revenus n'était pas suffisamment marquée, ce qui pouvait conduire à des divergences d'interprétation et à des difficultés d'application pratique. La réforme répond ainsi à un impératif de simplification et de clarification du droit fiscal⁴⁸, lequel constitue désormais un objectif largement partagé par les systèmes fiscaux contemporains⁴⁹.

La nouvelle législation poursuit également un objectif d'équité fiscale. Le principe d'égalité devant les charges publiques implique que chaque contribuable participe au financement des dépenses publiques en fonction de sa capacité contributive. Cette exigence suppose que les revenus effectivement perçus par les personnes physiques soient appréhendés de manière plus précise afin que la charge fiscale corresponde à la situation économique réelle de chacun. En distinguant désormais les revenus salariaux, les revenus des capitaux mobiliers, les plus-values, les bénéfices des activités industrielles et commerciales, les bénéfices des professions non commerciales ainsi que les bénéfices agricoles, le législateur entend adapter les règles d'imposition aux caractéristiques propres de chaque catégorie de revenus et assurer une meilleure répartition de la charge fiscale.⁵⁰

Au-delà de la recherche d'une plus grande justice fiscale, la réforme répond également à un objectif de rendement budgétaire. Dans un contexte où les ressources publiques demeurent insuffisantes pour répondre aux besoins de financement des politiques publiques, l'élargissement de l'assiette fiscale constitue un enjeu majeur. La création d'un régime moderne de l'IRPP participe ainsi à la stratégie de mobilisation accrue des recettes intérieures, stratégie qui figure parmi les priorités des pouvoirs publics congolais depuis plusieurs années. L'ambition n'est pas uniquement d'accroître les recettes fiscales, mais également de les

⁴⁷ Exposé des motifs de la Loi n° 23/053 du 30 novembre 2023, Journal officiel, pp. 11-15.

⁴⁸ Ibidem

⁴⁹ Lire en ce sens Simon James et Christopher Nobes, *The Economics of Taxation*, 12e éd., Fiscal Publications, Birmingham, 2018, pp. 29

⁵⁰ C'est l'idée tirée de Joseph E. Stiglitz, *Economics of the Public Sector*, 4e éd., W.W. Norton & Company, 2015, pp. 483-490. Lire également

sécuriser par un système davantage fondé sur la déclaration sincère des revenus et sur le renforcement des mécanismes de contrôle⁵¹.

La réforme traduit en outre une évolution de la conception des relations entre l'administration fiscale et le contribuable. Les systèmes fiscaux contemporains tendent progressivement à substituer à une logique exclusivement répressive une approche davantage orientée vers la conformité volontaire. Dans cette perspective, la qualité de la législation fiscale, la simplicité des obligations déclaratives, la prévisibilité des règles applicables ainsi que la transparence de l'action administrative deviennent des facteurs essentiels du consentement à l'impôt. Le législateur congolais semble s'inscrire dans cette évolution en mettant en place un dispositif destiné à responsabiliser les contribuables tout en renforçant les moyens de contrôle de l'administration. Cette orientation est particulièrement perceptible dans les dispositions relatives aux obligations déclaratives, aux modalités de contrôle et aux sanctions applicables en cas de manquement⁵².

Pour les professions libérales, cette réforme revêt une importance particulière. À la différence des salariés dont les revenus font généralement l'objet d'une retenue à la source, les avocats exerçant à titre indépendant demeurent les principaux acteurs de leur propre conformité fiscale. Ils sont responsables de la détermination de leur revenu imposable, de la conservation des pièces justificatives, de l'établissement des déclarations fiscales ainsi que du paiement de l'impôt dans les délais prescrits. Cette autonomie confère à la conformité fiscale une dimension particulière puisque le respect de la loi dépend moins d'un prélèvement automatique que du comportement du contribuable lui-même. La réforme de l'IRPP prend ainsi une résonance particulière pour cette catégorie socioprofessionnelle, dont les obligations déclaratives deviennent le principal instrument de réalisation de l'impôt.

Il convient toutefois de relever que la réussite de cette réforme ne dépend pas exclusivement de la qualité des nouvelles dispositions législatives. Son efficacité est également conditionnée par la capacité de l'administration fiscale à assurer une application uniforme des règles, à développer des outils de contrôle adaptés aux professions indépendantes et à instaurer une relation de confiance avec les contribuables. À défaut d'un tel accompagnement institutionnel, les innovations introduites par la loi risquent de produire des effets limités sur le niveau réel de conformité fiscale. Cette observation présente un intérêt particulier dans le cadre de la présente recherche, laquelle vise précisément à apprécier si les avocats inscrits au Barreau de

⁵¹ Exposé des motifs de la Loi n° 23/053 du 30 novembre 2023 ; Fonds Monétaire International, *Domestic Revenue Mobilization in Developing Countries*, Policy Paper, 2011.)

⁵² Ces mécanismes sont calfeutrés dans la loi n° 004/2003 du 13 mars 2003 portant réforme des procédures fiscales, telle que modifiée.

Lubumbashi se sont effectivement approprié les nouvelles exigences résultant de la réforme de l'IRPP ou si des difficultés d'application persistent encore dans la pratique.

B. La nouvelle architecture juridique de l'Impôt sur le Revenu des Personnes Physiques

La réforme opérée par la loi n° 23/053 du 30 novembre 2023 marque une rupture importante dans l'organisation de la fiscalité directe applicable aux personnes physiques en République démocratique du Congo. Elle ne se limite pas à une modification des modalités de calcul de l'impôt ou à un simple élargissement de l'assiette fiscale ; elle consacre une nouvelle architecture juridique fondée sur une distinction plus nette entre l'imposition des personnes morales et celle des personnes physiques. Cette réforme met ainsi fin à l'ancien régime des bénéfices et profits, jugé insuffisamment adapté à la diversité des revenus perçus par les personnes physiques, pour instituer un véritable Impôt sur le Revenu des Personnes Physiques organisé autour de catégories de revenus distinctes et soumises à des règles propres. Cette évolution traduit la volonté du législateur de construire un système fiscal plus cohérent, plus lisible et davantage conforme aux standards contemporains de la fiscalité directe.

1. Une séparation plus claire entre l'Impôt sur les Sociétés et l'IRPP

La première innovation majeure réside dans la distinction désormais affirmée entre l'imposition des personnes morales et celle des personnes physiques. Les sociétés relèvent exclusivement de l'Impôt sur les Sociétés, tandis que les revenus réalisés par les personnes physiques sont soumis à l'Impôt sur le Revenu des Personnes Physiques. Cette séparation permet d'adapter les mécanismes d'imposition à la nature juridique du contribuable et d'éviter la confusion qui caractérisait l'ancien régime, dans lequel les bénéfices professionnels des personnes physiques étaient souvent appréhendés selon des règles proches de celles applicables aux sociétés.

Cette distinction revêt une portée pratique importante. Les sociétés sont imposées sur leur bénéfice net, tandis que les personnes physiques sont imposées sur les revenus entrant dans les catégories prévues par la loi. Il ne s'agit donc plus d'un impôt centré uniquement sur l'activité professionnelle, mais d'un impôt destiné à appréhender l'ensemble des manifestations de la capacité contributive de la personne physique. Les règles comptables de calcul des revenus d'une personne physique sont totalement distinctes de celle des sociétés, un système qui les distingue est plus qu'idéal.

2. Une classification des revenus en catégories distinctes

Pour assurer cette imposition globale, le législateur a retenu une classification des revenus en plusieurs catégories : les revenus salariaux et assimilés, les revenus des capitaux mobiliers, les

plus-values réalisées par les personnes physiques, les bénéfices des activités industrielles, commerciales, immobilières et artisanales, les bénéfices des professions non commerciales ainsi que les bénéfices agricoles. Chacune de ces catégories obéit à des règles propres relatives à la détermination de l'assiette imposable, aux exonérations, aux charges déductibles, aux modalités de liquidation de l'impôt et, le cas échéant, aux obligations déclaratives particulières.

Cette catégorisation répond à une double logique. Sur le plan juridique, elle permet d'appliquer à chaque type de revenu un régime adapté à sa nature. Ainsi, les revenus salariaux sont généralement soumis à la retenue à la source, tandis que les bénéfices des professions non commerciales reposent principalement sur un système déclaratif. Sur le plan économique, elle tient compte des différences entre les modes de formation des revenus : ceux d'un salarié sont réguliers et facilement identifiables, alors que ceux d'un avocat, d'un médecin ou d'un consultant libéral sont souvent variables, irréguliers et liés à des charges professionnelles spécifiques. En effet, les personnes physiques les plus riches ne reçoivent pas ou que peu de salaire, cette réforme a eu le mérite d'atteindre toutes les formes de revenus et d'y adapter les mécanismes déclaratifs.

3. La reconnaissance d'un régime autonome pour les professions non commerciales

L'un des apports les plus significatifs de la réforme réside dans la consécration d'un régime autonome applicable aux bénéfices des professions non commerciales. Sous l'empire de l'ancienne législation, ces revenus étaient intégrés dans une catégorie plus générale de bénéfices professionnels. Désormais, le législateur reconnaît les spécificités des professions reposant principalement sur une activité intellectuelle exercée de manière indépendante. Les articles 92 à 101 de la loi encadrent ainsi les revenus imposables, les recettes accessoires, les dépenses professionnelles déductibles ainsi que les dépenses exclues de la déduction.

Cette innovation est particulièrement importante pour les avocats, dont l'activité professionnelle repose sur des prestations intellectuelles, des honoraires variables, des débours et des charges parfois difficiles à distinguer des dépenses personnelles. En reconnaissant la spécificité des bénéfices des professions non commerciales, la réforme offre un cadre juridique plus adapté à leur réalité professionnelle.

Par ailleurs, cette nouvelle législation apporte une précision importante pour les professions libérales, notamment pour les avocats : toutes les sommes qui transitent par le cabinet ne constituent pas nécessairement des revenus imposables. Lorsque l'avocat reçoit des fonds pour le compte de son client, sans qu'il y ait enrichissement personnel ni encaissement effectif à son profit, ces sommes ne doivent pas être intégrées dans l'assiette de l'IRPP. Toutefois, pour

conserver ce caractère non imposable, elles doivent être clairement individualisées sur le plan comptable et enregistrées dans un compte distinct de celui des recettes professionnelles courantes. Cette exigence permet de distinguer les véritables honoraires, qui rémunèrent l'activité de l'avocat, des fonds détenus temporairement pour autrui, tels que les dépôts, fond pour acheter une parcelle, avances ou débours destinés à couvrir des frais engagés au nom du client.

4. Une articulation renforcée entre l'assiette, la déclaration et le contrôle

La nouvelle architecture de l'IRPP ne se limite pas à définir les revenus imposables. Elle organise également les obligations comptables, les obligations déclaratives, les modalités de paiement, les procédures de contrôle et les mécanismes de recouvrement. Cette approche intégrée renforce la cohérence du système fiscal : les règles d'assiette, les formalités déclaratives et les pouvoirs de contrôle se complètent afin d'assurer une meilleure effectivité de la norme fiscale.

Pour les avocats, cette articulation signifie que la conformité fiscale ne dépend plus seulement du paiement de l'impôt. Elle suppose également une bonne qualification des revenus, une conservation rigoureuse des pièces justificatives, une déclaration complète et sincère ainsi qu'une capacité à répondre aux exigences du contrôle fiscal.

C. Le régime juridique de l'assujettissement des avocats à l'Impôt sur le Revenu des Personnes Physiques

L'assujettissement constitue le point de départ de toute relation fiscale. Avant de déterminer l'assiette de l'impôt, son taux ou ses modalités de recouvrement, il convient d'identifier les personnes légalement tenues de contribuer aux charges publiques. En droit fiscal, l'assujettissement désigne ainsi le lien juridique qui rattache une personne à un impôt déterminé et fait naître à sa charge l'ensemble des obligations prévues par la loi.

Il ne s'agit donc pas seulement d'une qualité abstraite de contribuable, mais d'un véritable statut juridique entraînant des obligations déclaratives, comptables et financières. Cette exigence participe directement au principe de légalité de l'impôt consacré par la Constitution de la République démocratique du Congo, selon lequel nul ne peut être soumis à un impôt en dehors des conditions prévues par la loi.

1. Les critères généraux d'assujettissement à l'IRPP

Dans le cadre de la réforme fiscale de 2023, le législateur a retenu un critère essentiellement personnel pour déterminer les personnes soumises à l'Impôt sur le Revenu des Personnes

Physiques. Selon l'article 59 de la loi n° 23/053 du 30 novembre 2023, sont assujetties à cet impôt les personnes physiques résidentes, sous réserve des conventions internationales relatives à la prévention de la double imposition, ainsi que les personnes physiques non-résidentes pour leurs revenus de source congolaise.

Cette règle repose sur une distinction classique du droit fiscal international : d'une part, l'imposition fondée sur la résidence fiscale ; d'autre part, l'imposition fondée sur la source du revenu. Elle permet à l'État congolais d'imposer les personnes qui entretiennent avec son territoire un lien personnel, économique ou patrimonial suffisamment significatif.

2. La résidence fiscale comme critère déterminant

Le recours au critère de la résidence fiscale traduit la volonté du législateur de soumettre à l'impôt les personnes qui présentent un rattachement suffisamment étroit avec la République démocratique du Congo. Les articles 60 à 66 de la loi précisent les situations dans lesquelles une personne physique peut être considérée comme résidente fiscale.

Sont notamment visées les personnes disposant en République démocratique du Congo d'un foyer d'habitation permanent, du centre de leurs intérêts économiques ou d'un séjour habituel dans les conditions fixées par la loi. Ces critères, inspirés des standards internationaux, visent à éviter que certains contribuables échappent à l'impôt en raison de leur mobilité géographique ou de la pluralité de leurs lieux de résidence.

L'intérêt de ces dispositions apparaît avec une acuité particulière en ce qui concerne les professions libérales. Les avocats exerçant leur activité dans un contexte transfrontalier, notamment dans les provinces du Haut-Katanga et du Lualaba où les échanges économiques avec la Zambie sont importants, peuvent être amenés à fournir des prestations au profit de clients établis à l'étranger ou à percevoir des honoraires provenant de plusieurs États. La détermination de leur résidence fiscale revêt alors une importance décisive puisqu'elle conditionne l'étendue de leur obligation fiscale en République démocratique du Congo. En présence d'une convention internationale de non-double imposition, les règles conventionnelles prévalent afin d'éviter une double imposition économique du même revenu.

Au-delà de la résidence fiscale, la réforme consacre une approche particulièrement large de l'assujettissement. En effet, le fait générateur de l'impôt n'est plus uniquement lié à l'exercice d'une activité professionnelle déterminée, mais à la perception de revenus entrant dans l'une des catégories prévues par la loi. Ainsi, un avocat est susceptible d'être imposé non seulement sur les honoraires provenant de son activité professionnelle, mais également sur les revenus de capitaux mobiliers, les plus-values, les revenus fonciers lorsque ceux-ci relèvent du champ

d'application de la loi, ou toute autre catégorie de revenus imposables qu'il est amené à percevoir. Cette conception globale du revenu constitue l'une des principales innovations de la réforme et traduit une volonté d'appréhender la capacité contributive réelle du contribuable dans toutes ses composantes⁵³.

S'agissant plus spécifiquement de la profession d'avocat, il convient de relever que la loi ne prévoit aucune exclusion particulière quant à leur assujettissement. Dès lors qu'ils exercent leur activité à titre indépendant et perçoivent des bénéfices entrant dans la catégorie des bénéfices des professions non commerciales, ils sont pleinement soumis à l'Impôt sur le Revenu des Personnes Physiques. Cette précision présente une portée pratique importante. Pendant de nombreuses années, certaines professions libérales ont parfois considéré que la nature intellectuelle de leur activité ou les particularités de leur organisation professionnelle justifiaient un traitement fiscal spécifique. La réforme de 2023 écarte désormais toute ambiguïté en intégrant explicitement les bénéfices des professions non commerciales dans le champ de l'IRPP⁵⁴.

Il convient également de souligner que l'assujettissement emporte des conséquences juridiques qui dépassent la seule obligation de payer l'impôt. La qualité de contribuable oblige l'avocat à satisfaire à un ensemble d'obligations accessoires, notamment la tenue d'une comptabilité conforme aux prescriptions légales lorsque celle-ci est requise, la conservation des pièces justificatives, la souscription des déclarations fiscales dans les délais légaux ainsi que la collaboration avec l'administration fiscale dans le cadre des procédures de contrôle. Ces obligations constituent les instruments essentiels de la conformité fiscale, laquelle ne se limite pas au paiement spontané de l'impôt mais implique le respect de l'ensemble des prescriptions légales qui entourent sa liquidation et son recouvrement.

Toutefois, l'efficacité du régime d'assujettissement ne dépend pas uniquement de la précision des critères légaux retenus par le législateur. Elle suppose également que les contribuables soient correctement informés de leur statut fiscal et des obligations qui en découlent. Or, la pratique révèle que nombre de professionnels libéraux continuent d'éprouver des difficultés à distinguer les notions de résidence fiscale, de domicile fiscal et de source du revenu, particulièrement lorsqu'ils exercent leurs activités dans plusieurs juridictions ou perçoivent des revenus de nature différente. Cette complexité peut favoriser des situations de non-conformité

⁵³ Article 58 de la Loi n° 23/053 du 30 novembre 2023

⁵⁴ Articles 58 et 92 de la Loi n° 23/053 du 30 novembre 2023.

involontaire, lesquelles ne traduisent pas nécessairement une intention frauduleuse, mais résultent davantage d'une insuffisante maîtrise de la législation fiscale.

Cette observation revêt une importance particulière dans le cadre de la présente recherche. En effet, l'analyse de la conformité fiscale des avocats ne saurait être réduite à la seule constatation du paiement ou du non-paiement de l'impôt. Elle suppose, au préalable, de vérifier si les personnes concernées identifient correctement leur qualité de contribuable, comprennent les règles gouvernant leur assujettissement et maîtrisent les conséquences juridiques qui en découlent. Ainsi, le régime juridique de l'assujettissement apparaît comme le fondement sur lequel repose l'ensemble des obligations fiscales ultérieurement examinées, notamment celles relatives à la détermination des revenus imposables, aux charges déductibles, aux obligations déclaratives et au contrôle fiscal.

D. La détermination des revenus professionnels imposables des avocats

La détermination des revenus professionnels imposables constitue une étape centrale dans l'application de l'Impôt sur le Revenu des Personnes Physiques. Elle permet d'identifier les recettes entrant dans le champ de l'impôt, d'en préciser la qualification juridique et d'en apprécier les modalités d'évaluation. Pour les professions libérales, cette opération présente une importance particulière en raison de la diversité des prestations réalisées, de l'irrégularité des honoraires et de l'absence d'une rémunération fixe comparable à celle des salariés.

1. Le principe d'un régime spécifique aux professions non commerciales

Contrairement aux revenus salariaux, généralement déterminés à partir d'une rémunération prédéfinie et soumis à une retenue à la source, les revenus des professions libérales résultent de l'exercice indépendant d'une activité principalement intellectuelle. Leur détermination exige donc une appréciation individualisée des recettes effectivement perçues et des dépenses engagées pour leur acquisition.

L'article 92 de la loi définit les bénéfices des professions non commerciales comme ceux réalisés par les personnes physiques exerçant une profession dans laquelle l'activité intellectuelle joue un rôle prépondérant et qui n'est ni commerciale, ni industrielle, ni artisanale, ni agricole. Cette définition met l'accent sur la nature de l'activité exercée plutôt que sur son organisation matérielle.

La profession d'avocat entre naturellement dans cette catégorie, dès lors qu'elle repose principalement sur des prestations intellectuelles accomplies de manière indépendante : conseil, assistance, représentation, rédaction d'actes et défense des intérêts des justiciables devant les juridictions ou les administrations.

Cette qualification présente une portée pratique considérable. En reconnaissant expressément les bénéfices des professions non commerciales comme une catégorie autonome de revenus imposables, le législateur met fin aux incertitudes qui pouvaient exister sous l'empire de l'ancienne législation quant au régime fiscal applicable à certaines professions libérales. Les avocats sont désormais soumis à un cadre juridique clairement identifié, lequel détermine non seulement les revenus imposables, mais également les charges déductibles, les obligations déclaratives et les modalités de contrôle. Cette clarification renforce la sécurité juridique tant pour les contribuables que pour l'administration fiscale.

S'agissant plus particulièrement des avocats, le revenu imposable est principalement constitué des honoraires perçus en contrepartie des prestations juridiques fournies aux clients. Ces honoraires peuvent résulter de consultations juridiques, de la rédaction d'actes, de l'assistance dans les négociations contractuelles, de la représentation devant les juridictions ou encore de missions de conseil permanent auprès des entreprises. Dès lors que ces sommes constituent la rémunération directe de l'activité professionnelle, elles entrent intégralement dans l'assiette de l'impôt sous réserve des charges légalement déductibles⁵⁵.

Toutefois, la détermination du revenu imposable des avocats ne saurait être réduite aux seuls honoraires classiques. L'exercice contemporain de la profession conduit fréquemment les cabinets d'avocats à développer des activités complémentaires telles que les formations professionnelles, les consultations spécialisées, les missions d'arbitrage, les expertises juridiques, les médiations ou encore les prestations de conformité réglementaire (« compliance »). Lorsque ces activités sont exercées dans le prolongement normal de la profession d'avocat et rémunèrent une prestation intellectuelle indépendante, les revenus qui en résultent doivent également être intégrés dans les bénéfices des professions non commerciales. Cette interprétation apparaît conforme à la finalité de la réforme, laquelle vise à appréhender l'ensemble des revenus provenant de l'activité professionnelle réelle du contribuable.

La pratique révèle néanmoins plusieurs difficultés relatives à la détermination des recettes imposables. La première concerne les provisions sur honoraires. Dans de nombreux cabinets, les clients versent des provisions destinées à couvrir les diligences futures de l'avocat. Tant que ces sommes conservent leur caractère de provisions susceptibles d'être restituées ou régularisées, leur qualification fiscale peut susciter des interrogations. Une seconde difficulté réside dans les honoraires de résultat. Ceux-ci sont généralement subordonnés à l'issue favorable d'un litige et peuvent n'être exigibles qu'après plusieurs années de procédure. La

⁵⁵ Articles 92 et suivants de la Loi n° 23/053 du 30 novembre 2023

détermination de l'exercice fiscal auquel ces revenus doivent être rattachés constitue alors une question délicate, susceptible d'influencer le montant de l'impôt dû. De même, les paiements échelonnés ou les créances irrécouvrables peuvent compliquer la détermination du revenu réellement acquis au cours d'un exercice déterminé.

Ces difficultés mettent en évidence la nécessité d'une interprétation prudente des dispositions légales. Si la loi fixe les principes généraux de détermination des bénéfices imposables, leur application aux professions libérales appelle une analyse tenant compte des réalités économiques de ces activités. La profession d'avocat ne produit pas des revenus réguliers et prévisibles comparables à ceux d'une entreprise commerciale. Les recettes dépendent souvent de la durée des procédures judiciaires, des modalités de facturation convenues avec les clients et, parfois, de l'issue même des litiges. Une application excessivement formaliste des règles fiscales pourrait conduire à imposer des revenus qui ne sont pas définitivement acquis ou qui demeurent incertains.

Cette problématique revêt une importance particulière dans le contexte congolais. La pratique des cabinets d'avocats révèle que de nombreuses prestations sont exécutées sur une longue période et donnent lieu à des paiements fractionnés. À cela s'ajoutent les difficultés de recouvrement des honoraires, fréquentes dans les rapports entre avocats et clients. Dans ces conditions, la détermination du revenu imposable ne peut être envisagée indépendamment des règles gouvernant la constatation des recettes effectivement acquises. Il appartient dès lors à l'administration fiscale de veiller à une application équilibrée des dispositions légales afin de préserver le principe de capacité contributive qui demeure le fondement de l'IRPP.

En définitive, les dispositions relatives aux revenus professionnels imposables traduisent la volonté du législateur de soumettre les professions libérales à un régime fiscal cohérent, fondé sur la prise en compte de l'ensemble des revenus tirés de leur activité intellectuelle. Toutefois, l'efficacité de ce dispositif dépendra largement de la qualité de son interprétation et de son application par les contribuables comme par l'administration fiscale. Pour les avocats, une identification correcte des revenus imposables constitue le préalable indispensable au respect des obligations déclaratives et, plus largement, à la réalisation d'une véritable conformité fiscale. C'est précisément pourquoi la détermination des recettes professionnelles doit être complétée par l'étude des charges susceptibles d'être légalement déduites, lesquelles participent également à la détermination du revenu net imposable.

2. Les difficultés pratiques de détermination des revenus imposables des avocats

Le régime des bénéfices des professions non commerciales présente l'avantage de mieux prendre en considération les spécificités des activités intellectuelles indépendantes. Toutefois, son application à la profession d'avocat soulève plusieurs difficultés pratiques qui ne trouvent pas toujours de réponses explicites dans la loi. Ces difficultés sont susceptibles d'affecter non seulement la détermination de l'assiette imposable mais également le niveau de conformité fiscale observé auprès des avocats.

a) Le traitement fiscal des provisions sur honoraires

Dans la pratique des cabinets d'avocats, il est fréquent que le client verse une provision avant l'exécution complète de la mission confiée. Cette somme permet généralement de couvrir les premières diligences ainsi que les frais susceptibles d'être engagés au cours de la procédure. Toutefois, toutes les provisions ne constituent pas nécessairement un revenu définitivement acquis.

Ainsi, lorsqu'une partie de la provision demeure susceptible d'être restituée au client ou d'être imputée sur des prestations futures, la question se pose de savoir si cette somme doit être immédiatement intégrée au revenu imposable ou seulement lorsqu'elle devient définitivement acquise à l'avocat.

Cette problématique revêt une importance pratique considérable car une imposition prématurée pourrait conduire le contribuable à supporter une charge fiscale sur des sommes qu'il sera éventuellement amené à restituer. Une clarification administrative sur ce point contribuerait à renforcer la sécurité juridique des professions libérales.

b) Les honoraires de résultat

Le pacte de quota litis étant interdit en droit congolais, les conventions d'honoraires prévoient néanmoins fréquemment un honoraire complémentaire de résultat venant s'ajouter aux honoraires fixes lorsque le dossier aboutit favorablement.

Sur le plan fiscal, ces rémunérations présentent une difficulté particulière. En effet, le droit à l'honoraire n'existe véritablement qu'au moment où le résultat est obtenu, parfois plusieurs années après le début de la procédure judiciaire.

Se pose alors la question de savoir si le revenu doit être rattaché :

- à l'année de signature de la convention ;
- à l'année d'exécution des diligences ;
- ou à l'année où l'honoraire devient exigible.

L'absence de précision légale pourrait conduire à des divergences d'interprétation entre les contribuables et l'administration fiscale.

c) Les débours et les frais avancés pour le compte du client

L'exercice de la profession d'avocat conduit fréquemment celui-ci à avancer diverses dépenses :

- frais de greffe ;
- droits de signification ;
- frais d'huissier ;
- frais d'expertise ;
- frais de déplacement ou vacation.

Or ces sommes ne rémunèrent pas le travail intellectuel de l'avocat. Elles sont avancées au nom et pour le compte du client. La difficulté consiste donc à distinguer les véritables honoraires des simples remboursements de débours.

À défaut d'une distinction suffisamment précise, le risque existe de voir intégrer dans les recettes imposables des sommes qui ne constituent pourtant aucun enrichissement réel du contribuable ou inversement de voir passer sous couvert des débours des honoraires perçus.

d) Les paiements en espèces

En République démocratique du Congo, une part importante des honoraires demeure payée en espèces. Cette réalité économique complique considérablement la traçabilité des recettes professionnelles. Lorsque les paiements ne transitent pas par le système bancaire, leur justification repose essentiellement sur les livres comptables et les quittances établies par le cabinet.

Cette situation accroît les difficultés du contrôle fiscal tout en exposant les avocats à des contestations portant sur l'exhaustivité des recettes déclarées.

La généralisation progressive des moyens de paiement électroniques pourrait contribuer à améliorer la transparence fiscale tout en réduisant les risques de redressement.

e) Les honoraires perçus en devises étrangères

Dans les provinces minières du Haut-Katanga et du Lualaba, une proportion importante des prestations juridiques est rémunérée en dollars américains.

Cette pratique soulève plusieurs interrogations :

- quelle date retenir pour la conversion en francs congolais ?

- quel taux de change appliquer ?
- comment traiter les écarts de change lorsque les paiements sont fractionnés ?

La loi demeure relativement discrète sur ces aspects alors même qu'ils présentent un impact direct sur la détermination du revenu imposable.

f) Les revenus accessoires de l'avocat

Aujourd'hui, l'activité de nombreux avocats dépasse largement la représentation en justice.

Ils interviennent également comme :

- arbitres ;
- médiateurs ;
- formateurs ;
- consultants en conformité (« compliance ») ;
- administrateurs indépendants de sociétés ;
- membres de conseils d'administration ;
- experts auprès des juridictions.

La qualification fiscale de ces rémunérations mérite une attention particulière. En principe, lorsqu'elles procèdent de l'exercice de l'activité intellectuelle indépendante, elles devraient être intégrées dans les bénéfices des professions non commerciales.

Toutefois, certaines situations peuvent relever d'autres catégories de revenus prévues par la loi, ce qui suppose une analyse au cas par cas.

En somme, l'étude des revenus imposables met en évidence que la réforme de l'IRPP a considérablement modernisé le régime fiscal applicable aux professions libérales en consacrant un cadre juridique autonome pour les bénéfices des professions non commerciales. Toutefois, cette modernisation demeure essentiellement normative. Plusieurs questions essentielles touchant à la pratique quotidienne des avocats — notamment le traitement des provisions sur honoraires, des débours, des paiements en devises ou encore des revenus accessoires — ne font l'objet d'aucune réglementation spécifique.

Cette absence de précisions est susceptible d'engendrer une insécurité juridique tant pour les contribuables que pour l'administration fiscale. Dans ces conditions, le risque de divergences d'interprétation demeure élevé, ce qui pourrait compromettre l'objectif même de la réforme, à savoir l'amélioration de la conformité fiscale volontaire. Il apparaît dès lors souhaitable que l'administration fiscale élabore des instructions ou une doctrine administrative précisant le régime applicable à ces situations particulières. Une telle démarche renforcerait la prévisibilité

de la norme fiscale, réduirait les risques de contentieux et favoriserait une meilleure adhésion des avocats aux nouvelles obligations déclaratives.

§2. Le régime des charges professionnellement déductibles

La détermination du revenu net imposable ne se limite pas à l'identification des recettes professionnelles. Elle suppose également de préciser les dépenses pouvant être retranchées de ces recettes afin de refléter la capacité contributive réelle du contribuable. C'est dans cette logique que les articles 98 à 101 de la loi n° 23/053 du 30 novembre 2023 organisent le régime des charges professionnellement déductibles applicable aux bénéfices des professions non commerciales.

Ces dispositions reposent sur une idée essentielle : l'impôt ne doit pas frapper le chiffre d'affaires brut du professionnel, mais uniquement le bénéfice effectivement réalisé après prise en compte des dépenses nécessaires à l'exercice de l'activité.

1. Le principe de nécessité des dépenses professionnelles

Le régime des charges déductibles repose sur le principe de nécessité des dépenses professionnelles. Selon ce principe, seules peuvent être admises en déduction les dépenses engagées dans l'intérêt direct de l'exercice de la profession, effectivement supportées par le contribuable et justifiées par des pièces probantes.

La déduction fiscale ne constitue donc pas une faveur accordée au contribuable. Elle est la conséquence logique de la détermination du bénéfice réel. En revanche, toute dépense étrangère à l'activité professionnelle, insuffisamment justifiée ou dépourvue de lien avec l'exercice de la profession doit être exclue des charges déductibles.

Pour les avocats, les charges déductibles peuvent notamment comprendre les loyers du cabinet, les rémunérations du personnel administratif, les frais de communication, les abonnements aux bases de données juridiques, les cotisations ordinaires, les dépenses de formation continue, les fournitures de bureau, l'achat d'ouvrages de droit, les frais de déplacement liés aux dossiers, les honoraires d'experts sollicités dans le traitement des affaires ainsi que les dépenses nécessaires au fonctionnement normal du cabinet.

Dans tous les cas, il appartient à l'avocat contribuable de démontrer le lien entre la dépense engagée et l'activité professionnelle effectivement exercée.

2. Le traitement des dépenses mixtes

L'application du principe de nécessité devient plus délicate lorsqu'il s'agit des dépenses mixtes, c'est-à-dire des dépenses présentant à la fois un caractère professionnel et personnel. Cette situation est fréquente dans la profession d'avocat.

Peuvent notamment être concernées les dépenses relatives à un véhicule utilisé aussi bien pour les audiences que pour les déplacements privés, à un téléphone servant à la fois aux communications professionnelles et familiales, à un ordinateur utilisé pour le cabinet et pour des besoins personnels, ou encore à un immeuble affecté partiellement à l'habitation et partiellement à l'activité professionnelle.

Dans ces hypothèses, la qualification fiscale de la dépense exige une ventilation objective permettant d'isoler la part réellement affectée à l'activité professionnelle. À défaut d'une distinction suffisamment précise, l'administration fiscale peut remettre en cause tout ou partie de la déduction sollicitée.

Cette exigence permet de préserver l'équité fiscale en évitant que des dépenses de consommation personnelle soient artificiellement transférées dans la sphère professionnelle.

3. L'exigence de justification des charges

La documentation des charges occupe une place centrale dans le régime légal. La charge de la preuve incombe au contribuable, qui doit être en mesure de produire les documents établissant la réalité, le montant et l'objet professionnel de chaque dépense.

Les factures, contrats, quittances, relevés bancaires, notes d'honoraires, quittances fiscaux et pièces comptables constituent ainsi des éléments essentiels pour justifier les déductions opérées.

Cette exigence répond à un double objectif. Elle protège d'abord les intérêts du Trésor public en limitant les risques de déductions fictives ou exagérées. Elle garantit ensuite les droits du contribuable, en lui permettant de démontrer la légitimité de ses charges lors d'un contrôle fiscal.

La tenue rigoureuse de la documentation comptable apparaît ainsi comme une composante essentielle de la conformité fiscale des professions libérales.

4. Le régime des amortissements

Le régime des amortissements participe également à la détermination du bénéfice imposable. Lorsque les immobilisations acquises pour les besoins de l'activité professionnelle sont

utilisées sur plusieurs années, leur coût ne peut pas être déduit intégralement au cours de l'exercice d'acquisition. Il doit être réparti sur leur durée probable d'utilisation selon les règles fiscales applicables.

Les locaux professionnels, le mobilier de bureau, les véhicules, les équipements informatiques, les serveurs, les bibliothèques juridiques et les logiciels professionnels constituent autant d'immobilisations susceptibles de faire l'objet d'un amortissement.

Cette technique assure une meilleure correspondance entre les charges supportées et les revenus générés au cours des différents exercices. Elle évite qu'une acquisition importante ne réduise artificiellement le bénéfice d'une seule année alors que son utilité économique s'étend sur plusieurs périodes fiscales.

En somme, le régime des charges déductibles institué par la loi n° 23/053 traduit la volonté de rapprocher la détermination du bénéfice imposable de la réalité économique de l'activité professionnelle. Toutefois, son efficacité dépend d'une interprétation cohérente des critères de nécessité, de justification et d'affectation professionnelle des dépenses. Pour les avocats, dont l'activité repose sur des prestations intellectuelles et sur des moyens de travail parfois utilisés à des fins mixtes, l'absence de lignes directrices précises peut générer une insécurité juridique préjudiciable à la conformité fiscale volontaire.

5. Illustration du calcul de l'IRPP applicable à un professionnel non commerçant

Le régime fiscal applicable aux professions non commerciales repose sur la détermination préalable du bénéfice imposable. Aux termes de l'article 93 de la loi n° 23/053 du 30 novembre 2023, celui-ci correspond à l'excédent des recettes sur les dépenses nécessitées par l'exercice de la profession. Les dépenses professionnelles déductibles comprennent notamment les rémunérations du personnel, le loyer des locaux professionnels, les frais généraux, les dépenses de formation et de recherche ainsi que les amortissements admis suivant les règles fiscales.

À titre d'illustration, soit le cas d'un avocat exerçant son activité à titre individuel et ayant enregistré, au cours d'un exercice, des entrées financières d'un montant de 477.352 USD. Une partie de ces sommes correspond toutefois à des fonds détenus pour le compte de ses clients, notamment les frais de procédure, débours et paiements reçus pour autrui. Ces sommes, qui ne constituent pas une rémunération acquise par le professionnel, doivent être distinguées des recettes professionnelles. Cette distinction est conforme à l'article 97 de la loi, qui exclut de l'imposition les sommes transitant sans donner lieu à un encaissement effectif, sous réserve notamment de leur enregistrement distinct.

Après exclusion des fonds détenus pour autrui, les recettes professionnelles effectivement retenues s'élèvent ainsi à 191.853 USD.

Les dépenses engagées dans l'exercice de la profession se présentent comme suit :

Charges professionnelles	Montant annuel (USD)
Rémunérations du personnel	25.800,00
Loyer des locaux professionnels	12.000,00
Fournitures	5.400,00
Achats de livres professionnels	1.234,00
Formation professionnelle	2.500,00
Carburant	2.000,00
Communications téléphoniques	3.000,00
Internet	600,00
Amortissement du mobilier	324,16
Amortissement des véhicules	250,00
Total des charges	53.108,16

Source : illustration proposée sur fond des méthodes données par Ahadi Toto Clément

Sous réserve que ces dépenses soient effectivement engagées dans l'intérêt de la profession, dûment justifiées et satisfassent aux conditions légales de déductibilité, le bénéfice professionnel imposable est déterminé comme suit :

$$191.853 \text{ USD} - 53.108,16 \text{ USD} = 138.744,84 \text{ USD}.$$

Le professionnel dispose donc, avant application de l'IRPP, d'un bénéfice professionnel net de 138.744,84 USD.

L'article 118 de la loi n° 23/053 soumet ensuite le revenu net global au barème progressif de l'IRPP : 3 % jusqu'à 1.944.000 FC, 15 % de 1.944.001 à 21.600.000 FC, 30 % de 21.600.001 à 43.200.000 FC et 40 % au-delà de 43.200.000 FC. L'impôt total ne peut toutefois excéder 30

% du revenu imposable. La DGI reprend actuellement ce même barème dans sa présentation officielle de l'IRPP.

Le taux est dit progressif lorsqu'il progresse avec l'évolution de l'assiette, selon un aménagement par tranches (IPR). Cette progressivité conduit à améliorer le rendement budgétaire de l'impôt à mesure que la richesse des contribuables s'accroît, notamment le superflu présumé de richesse. S'il tient davantage compte des capacités contributives du contribuable, bien qu'arithmétiquement injuste, il est souvent critiqué pour son faible rendement budgétaire du fait des dispositifs mis en place pour éviter son caractère confiscatoire. Il freine parfois la croissance économique et la volonté d'accroissement des revenus chez les contribuables. L'application de la progressivité peut faire appel notamment à la progressivité globale (ou par classe) et à la progressivité par tranche (ou par palier)⁵⁶. Le calcul de l'IRPP se fait sur base d'une progressivité par palier.

Pour permettre l'application du barème à l'exemple exprimé en dollars américains, il est retenu, à titre d'illustration, le cours indicatif de la Banque Centrale du Congo du 24 août 2026, soit 1 USD = 2.264 FC.

Le bénéfice imposable de 138.744,84 USD correspond alors à :

$$138.744,84 \times 2.264 = 314.118.317,76 \text{ FC.}$$

L'application du barème produit le calcul suivant :

Tranche de revenu imposable	Base imposable	Taux	Impôt
0 à 1.944.000 FC	1.944.000 FC	3 %	58.320 FC
1.944.001 à 21.600.000 FC	19.656.000 FC	15 %	2.948.400 FC
21.600.001 à 43.200.000 FC	21.600.000 FC	30 %	6.480.000 FC
Plus de 43.200.000 FC	270.918.317,76 FC	40 %	108.367.327,10 FC
Impôt résultant du barème			117.854.047,10 FC

Source : illustration proposée sur fond des méthodes données par Ahadi Toto Clément

L'application mécanique du barème conduirait ainsi à un impôt de 117.854.047,10 FC, soit environ 52.055,67 USD au cours retenu. Toutefois, ce montant doit être confronté à la règle de

⁵⁶ Starmans Bofoe Lokangu, *Droit fiscal et procédures fiscales en République démocratique du Congo : théories générales*, éd. L'Harmattan, Paris, 2021, p. 177.

plafonnement prévue par l'article 118. En effet, l'impôt total ne peut excéder 30 % du revenu imposable. Le plafond est donc de :

$$314.118.317,76 \text{ FC} \times 30 \% = 94.235.495,33 \text{ FC, soit environ } 41.623,45 \text{ USD.}$$

L'IRPP résultant de l'application du barème est donc ramené à 94.235.495,33 FC, correspondant à 41.623,45 USD dans le cadre de la présente illustration.

Ce montant doit enfin être confronté au minimum de perception prévu par l'article 122. Lorsque le revenu global comprend notamment des bénéfices provenant de professions non commerciales, l'impôt global ne peut être inférieur à 1 % du chiffre d'affaires réalisé au cours de l'exercice. Loi n°23 du 30 Novembre relative à l'IS et l'IRPP.pdf En retenant, pour les besoins de l'exemple, les recettes professionnelles de 191.853 USD comme chiffre d'affaires effectivement réalisé, le minimum s'établit à :

$$191.853 \text{ USD} \times 1 \% = 1.918,53 \text{ USD.}$$

Le montant résultant du barème après plafonnement, soit 41.623,45 USD, étant supérieur à ce minimum, c'est ce premier montant qui constitue, dans cette illustration, l'IRPP avant prise en compte des éventuelles retenues à la source, réductions ou autres imputations légalement admises.

L'exemple met ainsi en évidence que, pour le professionnel non commerçant, l'IRPP n'est pas déterminé par l'application d'un taux unique au montant des recettes encaissées. Il suppose successivement l'identification des recettes fiscalement imposables, la déduction des charges professionnelles admises, la détermination du bénéfice professionnel net, l'intégration de celui-ci dans le revenu global et l'application du barème progressif, sous réserve du plafonnement légal de 30 % et du minimum de perception.

§3. Les obligations déclaratives

Les obligations déclaratives constituent le socle opérationnel de l'Impôt sur le Revenu des Personnes Physiques. Dans un système fiscal moderne, l'efficacité de l'impôt ne dépend pas seulement de l'existence de règles d'assiette ou de taux, mais aussi de la capacité de l'administration à disposer d'informations exactes, complètes et régulièrement transmises par les contribuables. La déclaration fiscale permet ainsi d'identifier les revenus imposables, de calculer l'impôt dû et de préparer, le cas échéant, l'exercice du contrôle fiscal.

Etymologiquement, le mot déclaration vient du latin *declarare*, le verbe décomposé *de-claro*, signifiant rendre clair, révéler, faire la lumière. Parlant de cette définition, C. De La

MARDIERE donne à ce terme l'acception de révéler un fait préexistant, ignoré ou contesté⁵⁷, Cette définition permet, en effet, de distinguer la déclaration fiscale de la confession. Il convient de souligner qu'un contribuable qui souscrit sa déclaration d'impôt ne fait pas acte de confession, ce dernier concept renfermant l'idée de faute et de punition. « L'impôt n'est aucunement pas une punition et déclarer une base d'imposition n'est pas une faute⁵⁸.

Pour les avocats, ces obligations revêtent une importance particulière. En l'absence d'une retenue à la source comparable à celle qui s'applique généralement aux salariés, ils demeurent responsables de la détermination de leurs revenus imposables, de la justification des charges déduites et du paiement de l'impôt correspondant.

Cette déclaration est celle relative à l'assiette, qui vise l'établissement direct de l'impôt et est prévue à l'article 3 de la Loi n° 004/2003 telle que modifiée et complétée à ce jour⁵⁹. Elle se distingue de l'obligation de la déclaration d'existence prévue par l'article 1er de la même loi.

1. La déclaration comme instrument de collaboration fiscale

La finalité première des obligations déclaratives réside dans la collaboration entre le contribuable et l'administration fiscale. Le système déclaratif repose sur la confiance accordée au contribuable, lequel est tenu de révéler spontanément sa situation fiscale, de déterminer ses revenus conformément à la loi et de transmettre les informations nécessaires au calcul de l'impôt.

Cette déclaration dite contrôlée revêt l'allure d'une « confession fiscale » dont elle possède les avantages et les inconvénients. L'avantage fiscal est que le contribuable est mieux placé que quiconque pour connaître le montant exact de la matière imposable (revenu, chiffre d'affaires ou capital) qui le concerne. En revanche, cette déclaration impose au contribuable un travail complexe qui constitue une charge sur le plan économique et une source de tension sur le plan psychologique. De plus, les confessions ne sont pas toujours sincères. De ce fait, l'efficacité de la méthode déclarative dépend surtout de l'efficacité des contrôles. Cela introduit les inégalités dans la connaissance de la matière imposable entre les catégories de contribuables pour lesquels les contrôles sont relativement aisés (salaires, professions réglementées ou conventionnées,

⁵⁷ De La MARDIERE C. « La déclaration fiscale », in R.F.F.P., n° 71, L.G.D.J, Paris, 2000, p. 122.

⁵⁸ KASHOBA KABONSHI Denis, les procédures fiscales en République Démocratique du Congo, éd. PUL, Lubumbashi 2024, p. 29

⁵⁹ Cet article prévoit que « les personnes visées à l'article 1er ci-dessus sont tenues de souscrire, dans les conditions et délais prévus au chapitre II du présent Titre, des déclarations selon le modèle fourni par l'Administration des impôts [...]. Elles déterminent, dans ces déclarations et sous leur responsabilité, les bases d'imposition et le montant des impôts et autres droits dus, conformément aux dispositions légales [...] »

propriétaires immobiliers, détenteurs de capitaux mobiliers) et celles pour lesquelles les « recoupements » sont plus difficiles⁶⁰.

Cette logique traduit l'évolution des systèmes fiscaux contemporains vers une conformité volontaire, dans laquelle le contribuable participe activement à la réalisation de l'impôt, tandis que l'administration conserve son pouvoir de vérification en cas d'erreur, d'omission ou de risque particulier.

2. La responsabilité déclarative propre aux avocats

Pour les avocats, la déclaration fiscale devient le document central à partir duquel l'administration apprécie la sincérité de leur situation fiscale. Elle doit permettre de retracer les honoraires perçus, les autres revenus liés à l'activité professionnelle, les charges déduites, les éventuels débours ainsi que les éléments nécessaires à la détermination du revenu net imposable.

Cette responsabilité suppose une organisation interne rigoureuse. L'avocat doit non seulement déclarer ses revenus, mais aussi être en mesure d'expliquer leur origine, de distinguer les sommes qui constituent une rémunération professionnelle de celles reçues pour le compte du client, et de justifier les dépenses retranchées de l'assiette imposable.

3. La transparence et la prévention du contentieux fiscal

Les obligations déclaratives contribuent également à assurer la transparence des relations entre le contribuable et l'administration. Une déclaration complète et sincère limite les incertitudes relatives au montant des revenus réalisés, facilite l'exercice du contrôle fiscal et réduit les risques de contestation.

À l'inverse, une déclaration incomplète, tardive ou inexacte peut justifier l'engagement d'une procédure de contrôle menant à un redressement fiscal. Elle expose le contribuable à des pénalités et, dans certains cas, à un contentieux fiscal dont l'origine peut résider dans une mauvaise organisation documentaire plutôt que dans une volonté frauduleuse.

4. La dématérialisation des procédures déclaratives

La modernisation de l'administration fiscale conduit progressivement au développement de la dématérialisation des procédures déclaratives. L'usage des plateformes numériques permet une transmission plus rapide des déclarations, améliore la conservation des données fiscales et facilite les opérations de croisement d'informations.

⁶⁰ Grégoire BAKANDEJA WA MPUNGU et Trésor-Gauthier M. KALONJI, Droit fiscal des affaires en république Démocratique du Congo, éd. Bruylant, Bruxelles, 2025, p. 31

Cette évolution peut contribuer à réduire les coûts administratifs, tant pour l'administration que pour les contribuables. Okunogbe Oyebola Et Pouliquen Victor constatent notamment que la télédéclaration réduit d'environ 40 % le temps consacré aux obligations fiscales, soit près de cinq heures par mois. L'étude montre également que la réduction des interactions physiques avec l'administration peut modifier les comportements de paiement et réduire certaines possibilités de corruption⁶¹. Néanmoins, si la télédéclaration a ses avantages, elle suppose toutefois un accompagnement adapté des professionnels, afin de garantir la maîtrise effective des outils numériques, la sécurité des données transmises et l'accessibilité des services en ligne.

5. La fonction probatoire des pièces justificatives

La question de la preuve occupe une place essentielle dans le système déclaratif. La force probante de la déclaration se résume en la présomption d'exactitude ou la présomption de sincérité. Elle signifie que lorsque la déclaration a été valablement souscrite, celle-ci jouit, estiment la doctrine⁶² et la jurisprudence congolaises⁶³, d'une présomption d'exactitude jusqu'à preuve du contraire, qui devra être apportée par le Fisc. Par déclaration Valablement souscrite, il faut entendre une « déclaration régulièrement établie, c'est-à-dire parfaite quant aux exigences formelles, et déposée dans les délais ([...] »). Cette règle montre une fois de plus combien la déclaration constitue une garantie pour le contribuable. Elle confirme le droit de participer à l'établissement de l'impôt reconnu au contribuable, car, si l'Administration fiscale estime que cette déclaration est inexacte, elle doit en apporter la preuve⁶⁴.

Les informations mentionnées dans la déclaration doivent pouvoir être corroborées par des documents justificatifs conservés par le contribuable. Cette exigence confère à la documentation comptable une fonction probatoire centrale.

En cas de contrôle, la sincérité de la déclaration ne se présume pas : elle doit être démontrée par les pièces correspondantes. Les factures, quittances, notes d'honoraires, relevés bancaires, contrats, registres comptables et justificatifs de dépenses deviennent ainsi indispensables pour sécuriser la situation fiscale du contribuable.

En définitive, l'obligation déclarative constitue l'un des principaux indicateurs de la conformité fiscale. Elle matérialise le devoir de collaboration du contribuable, fournit à l'administration les informations nécessaires à la liquidation de l'impôt et constitue le point de départ du

⁶¹ OKUNOGBE Oyebola et POULIQUEN Victor, « Technology, Taxation, and Corruption: Evidence from the Introduction of Electronic Tax Filing », *American Economic Journal: Economic Policy*, vol. 14, n° 1, 2022, p. 341-372, DOI : 10.1257/pol.20200123.

⁶² AZAMA LANA, *opcit*, p. 308.

⁶³ Cour d'Appel, Kinshasa/Gombe, RAA 073, 1994, FANAPLAST et Pascal Remy c/RDC.

⁶⁴ , KASHOBA KABONSHI Denis, *op. Cit.* p. 46

contrôle fiscal. Pour les avocats, sa bonne exécution suppose une organisation comptable fiable, une conservation rigoureuse des justificatifs et une compréhension suffisante des règles applicables à l'IRPP.

§4. Le contrôle fiscal

Le contrôle fiscal constitue le prolongement logique des obligations déclaratives. Si la déclaration repose sur la confiance accordée au contribuable, le contrôle permet à l'administration fiscale de vérifier la sincérité des informations transmises et de s'assurer que l'impôt légalement dû a été correctement liquidé.

Elle tire sa justification du fait que l'ensemble du processus fiscal repose sur la déclaration du contribuable et la présomption de bonne foi qui s'y attache. Elle constitue la légitime contrepartie de cette confiance accordée au contribuable⁶⁵. Il apparaît ainsi comme un instrument essentiel de protection des intérêts du Trésor public, mais également comme un moyen de garantir l'égalité de tous les contribuables devant l'impôt.

1. La finalité du contrôle fiscal

Le contrôle fiscal a pour objectif principal de vérifier l'exactitude, la sincérité et la complétude des déclarations produites par les contribuables. Il permet à l'administration d'identifier les erreurs, omissions ou insuffisances susceptibles d'affecter le montant de l'impôt dû. Il remplit également une fonction préventive, dans la mesure où la possibilité d'une vérification ultérieure incite les contribuables à respecter spontanément leurs obligations fiscales.

2. Les pouvoirs reconnus à l'administration fiscale

Pour accomplir cette mission, la législation fiscale reconnaît à l'administration des pouvoirs de contrôle étendus. Celle-ci peut notamment demander la communication des documents comptables, procéder à des vérifications sur place, recueillir des renseignements auprès de tiers et, lorsque la situation l'exige, reconstituer la situation fiscale du contribuable selon les procédures prévues par la loi sur les procédures fiscales.

Ces prérogatives permettent à l'administration de contrôler la cohérence entre les revenus déclarés, les charges déduites, les pièces justificatives produites et les éléments objectifs révélant la capacité contributive du contribuable.

⁶⁵ Jacques Grosclaude, Philippe Marchessou et Bruno Tresher, *Procédures fiscales*, 11^{ème} éd. Dalloz, Paris, 2022, p. 135

3. Les garanties reconnues au contribuable

Le système fiscal congolais étant déclaratif, l'Administration dispose certes de la latitude de vérifier l'exactitude des déclarations souscrites par les contribuables ou redevables. Mais, cette vérification doit se faire dans le strict respect des droits reconnus aux contribuables ou redevables, notamment les droits de la défense, étant surtout entendu que l'Administration fiscale dispose des pouvoirs exorbitants de droit commun. C'est pourquoi, à part la possibilité d'exercer les recours administratifs de droit commun, le législateur organise certains recours particuliers en faveur de ces derniers. Il s'agit notamment des recours afférents au report de la date de la première intervention ; à la fourniture des explications, éclaircissements, justifications ou renseignements ; aux avis de redressements ; aux taxations d'office et aux agissements frauduleux⁶⁶.

Ces garanties traduisent l'exigence d'un équilibre entre les nécessités du contrôle fiscal et la protection des droits fondamentaux du contribuable. Elles contribuent également à renforcer la légitimité de l'action administrative et la confiance dans le système fiscal.

4. Le redressement fiscal et les sanctions

Lorsque le contrôle révèle des insuffisances déclaratives, l'administration peut procéder à un redressement fiscal afin de rétablir l'impôt légalement dû. Cette procédure vise à corriger les erreurs constatées tout en permettant au contribuable de discuter les rectifications proposées et, le cas échéant, de les contester selon les voies prévues par la législation applicable.

Dans les procédures de redressement, il est question d'analyser le redressement contradictoire, une procédure de droit commun permettant à l'Administration de réparer les insuffisances, les inexactitudes, les omissions, voire les dissimulations dans les éléments servant de base au calcul des impôts et autres droits dus et relevés d'une part dans les déclarations des contribuables, et d'autre part dans les autres redressements dans lesquels le principe du contradictoire est soit exclu, soit pas obligatoire⁶⁷.

En cas de manquements caractérisés, la loi prévoit différentes sanctions fiscales destinées à assurer l'effectivité de la norme. Ces sanctions peuvent prendre la forme d'intérêts de retard, de majorations, d'amendes administratives ou, dans les situations les plus graves, de poursuites répressives lorsque les faits sont constitutifs de fraude fiscale. Elles n'ont pas seulement une

⁶⁶ Emile Lambert OWENGA ODINGA, Recours administratifs et juridictionnels en matière fiscale, éd. PPDC, Kinshasa, 2018, p. 45

⁶⁷ Denis KASHOBA KABONSHI, op. Cit. p. 265

finalité punitive ; elles visent également à préserver l'équité fiscale en empêchant que le non-respect de la loi procure un avantage économique au contribuable défaillant.

5. La nécessité d'un contrôle équilibré dans le contexte de l'IRPP

L'efficacité du contrôle fiscal dépend moins de l'étendue des pouvoirs reconnus à l'administration que de la manière dont ces pouvoirs sont exercés. Dans le contexte de la réforme de l'IRPP, le contrôle constitue un levier essentiel pour assurer l'effectivité des nouvelles obligations imposées aux avocats. Toutefois, un contrôle exclusivement répressif pourrait affaiblir la conformité volontaire recherchée par le législateur.

La littérature contemporaine en matière de conformité fiscale met ainsi en évidence la nécessité d'articuler le pouvoir de contrôle et de sanction de l'administration avec des mécanismes propres à renforcer la confiance des contribuables, l'efficacité de la conformité fiscale résultant moins d'une approche exclusivement répressive que d'une intervention proportionnée combinant information, accompagnement, prévention, contrôle et, lorsque la nature ou la persistance du manquement le justifie, sanction⁶⁸.

Il apparaît dès lors préférable de privilégier une approche équilibrée, fondée sur l'information, l'accompagnement et la prévention des erreurs déclaratives, tout en réservant les sanctions les plus sévères aux comportements frauduleux. Cette orientation est particulièrement pertinente pour les avocats, dont la conformité fiscale dépend à la fois de la maîtrise des nouvelles règles, de la qualité de leur organisation comptable et du dialogue instauré avec l'administration fiscale.

Une telle approche permettrait de concilier les impératifs de mobilisation des recettes publiques avec le renforcement de la sécurité juridique et de la confiance des contribuables, objectifs qui sous-tendent la réforme opérée par la loi n° 23/053 du 30 novembre 2023.

⁶⁸ KIRCHLER, Erich, HOELZL, Erik & WAHL, Ingrid, « Enforced versus voluntary tax compliance: The “slippery slope” framework », *Journal of Economic Psychology*, vol. 29, n° 2, 2008, pp. 210-225, DOI 10.1016/j.joep.2007.05.004.

CHAPITRE 2. ÉVALUATION EMPIRIQUE DE L'IMPACT DE L'IRPP SUR LA CONFORMITÉ FISCALE DES AVOCATS DU HAUT-KATANGA

Ce deuxième chapitre est consacré à l'évaluation empirique de l'impact de l'Impôt sur le Revenu des Personnes Physiques sur la conformité fiscale des avocats exerçant dans la province du Haut-Katanga. Après avoir posé, dans le premier chapitre, les bases conceptuelles, théoriques et juridiques de l'IRPP et de la conformité fiscale, il convient désormais de confronter ces enseignements aux réalités observées sur le terrain. Cette démarche permet d'apprécier dans quelle mesure les objectifs poursuivis par la réforme fiscale se traduisent effectivement dans les pratiques professionnelles des avocats, notamment en matière de connaissance des règles, d'organisation comptable, de respect des obligations déclaratives et de gestion des coûts de conformité.

L'analyse développée dans ce chapitre repose ainsi sur les données recueillies auprès des responsables de cabinets d'avocats du Haut-Katanga, complétées par l'examen de certaines déclarations fiscales et par les observations issues du terrain. Elle vise à mettre en évidence les forces, les insuffisances et les contraintes qui caractérisent la préparation des avocats face au nouveau régime fiscal.

Pour ce faire, le chapitre s'articule autour de trois sections. La première présente le cadre et le champ empirique de la recherche, en précisant le terrain d'étude, les techniques de collecte des données, les méthodes de traitement ainsi que les garanties de fiabilité scientifique. La deuxième section analyse le niveau de préparation des avocats face au nouveau régime de l'IRPP, en insistant sur leurs connaissances juridiques et sur le degré d'organisation comptable des cabinets. Enfin, la troisième section examine les effets attendus de l'IRPP sur la conformité fiscale des avocats, notamment les coûts de conformité, les risques de non-conformité et les attentes exprimées à l'égard de l'administration fiscale et du Barreau.

Section I. Cadre et champ empirique de la recherche

L'analyse doctrinale développée au premier chapitre a permis de mettre en évidence les fondements juridiques de l'Impôt sur le Revenu des Personnes Physiques ainsi que les principales évolutions introduites par la réforme fiscale entrée en vigueur en République démocratique du Congo. Toutefois, l'objet de la présente recherche ne consiste pas uniquement à commenter le droit positif. Il vise également à apprécier, à partir d'observations de terrain, les effets susceptibles d'être produits par ce nouveau régime fiscal sur les pratiques professionnelles des avocats exerçant dans la province du Haut-Katanga.

Dans cette perspective, il était indispensable de compléter l'analyse juridique par une investigation empirique permettant de confronter les objectifs poursuivis par le législateur aux réalités observées auprès des principaux acteurs concernés. Cette démarche s'inscrit dans la logique de l'analyse économique du droit, qui consiste à apprécier l'efficacité concrète d'une règle juridique à travers ses effets économiques, organisationnels et comportementaux.

La présente section expose successivement le champ empirique retenu, les techniques de collecte des données, les méthodes utilisées pour leur traitement ainsi que les garanties scientifiques destinées à assurer la fiabilité et la crédibilité des résultats obtenus.

§1. Délimitation et justification du champ empirique

Le choix du champ empirique constitue une étape déterminante de toute recherche scientifique. Il conditionne la qualité des observations recueillies ainsi que la pertinence des conclusions susceptibles d'en être tirées. Dans le cadre de la présente étude, l'investigation empirique a été volontairement circonscrite aux avocats exerçant dans la province du Haut-Katanga, plus particulièrement dans les différents cabinets établis à Lubumbashi, principal centre judiciaire et économique de la province.

Ce choix ne procède nullement du hasard. D'une part, les avocats constituent l'une des principales catégories de contribuables directement concernées par le nouveau régime de l'IRPP applicable aux professions libérales. Leur activité repose essentiellement sur la perception d'honoraires, la gestion de débours, la tenue de justificatifs comptables et le respect d'obligations déclaratives qui correspondent précisément aux problématiques étudiées dans le présent mémoire.

D'autre part, le Barreau du Haut-Katanga regroupe un nombre significatif de cabinets présentant des profils variés, tant en ce qui concerne leur taille que leur ancienneté, leur organisation interne ou leur spécialisation. Cette diversité permet d'observer différentes modalités d'adaptation à la réforme fiscale et offre un terrain particulièrement propice à une analyse comparative.

Afin de garantir la pertinence des informations recueillies, seuls les avocats responsables de cabinets ou associés, disposant d'une connaissance effective de la gestion financière et fiscale de leur structure, ont été retenus dans l'échantillon définitif. Les collaborateurs n'ont pas été intégrés à l'analyse lorsqu'ils n'intervenaient pas directement dans les décisions relatives à la comptabilité, aux déclarations fiscales ou à l'organisation administrative du cabinet.

Au total, 74 questionnaires ont été distribués auprès des cabinets d'avocats répondant aux critères de sélection retenus. Après vérification de leur complétude et de leur cohérence, seuls

63 questionnaires effectivement exploitables ont été retenus pour l'analyse statistique. En complément de cette enquête, douze déclarations fiscales de cabinets d'avocats ont pu être consultées et analysées. Bien que numériquement limité, ce corpus documentaire présente un intérêt particulier en ce qu'il permet de confronter les déclarations des répondants aux pratiques fiscales effectivement observées.

Le choix de ce terrain d'étude apparaît ainsi pleinement cohérent avec la problématique de la recherche. Il permet d'appréhender les effets de la réforme auprès des premiers destinataires du nouveau régime fiscal tout en tenant compte des spécificités organisationnelles des cabinets d'avocats.

§2. Les techniques de collecte des données

Afin d'assurer une compréhension aussi complète que possible du phénomène étudié, la présente recherche a privilégié une démarche méthodologique combinant plusieurs techniques complémentaires de collecte des données.

La principale technique utilisée est celle du questionnaire standardisé. Celui-ci a été élaboré de manière à recueillir des informations objectives relatives aux caractéristiques professionnelles des répondants, à leur niveau de connaissance de l'IRPP, à l'organisation comptable des cabinets, à leur perception des nouvelles obligations fiscales, aux coûts de conformité anticipés ainsi qu'aux difficultés pratiques susceptibles de résulter de la réforme. La standardisation des questions a permis d'assurer l'homogénéité des réponses et de faciliter leur traitement statistique.

Cette enquête quantitative a été complétée par une analyse documentaire portant sur les principales sources juridiques applicables à la réforme de l'IRPP, les ouvrages doctrinaux, les publications scientifiques, les rapports institutionnels ainsi que les déclarations fiscales effectivement recueillies auprès de certains cabinets. Cette technique a permis de confronter les données empiriques aux exigences du droit positif et d'apprécier la cohérence des pratiques observées avec le cadre juridique en vigueur.

Enfin, les échanges réalisés avec plusieurs praticiens au cours de l'administration des questionnaires ont fourni des éléments qualitatifs utiles à l'interprétation des résultats statistiques. Sans constituer une campagne d'entretiens formalisés, ces observations de terrain ont permis de mieux comprendre certaines réponses et d'enrichir l'analyse juridique et économique développée dans le présent chapitre.

§3. Les techniques de traitement et d'analyse des données

Les données recueillies ont fait l'objet d'un traitement méthodique destiné à assurer leur exploitation scientifique.

Dans un premier temps, les questionnaires ont été vérifiés, codifiés et classés afin d'éliminer les réponses incomplètes ou incohérentes. Les données ainsi validées ont ensuite été intégrées dans une base de traitement permettant leur exploitation statistique.

L'analyse quantitative repose principalement sur la statistique descriptive. Les résultats ont été présentés sous forme de fréquences, de pourcentages, de tableaux de synthèse et de graphiques permettant de mettre en évidence les principales tendances observées. Lorsque cela apparaissait pertinent, des tableaux croisés ont été utilisés afin d'examiner les relations existantes entre certaines variables, notamment entre la taille des cabinets, leur niveau d'organisation comptable, la connaissance de l'IRPP et la perception des coûts de conformité.

Toutefois, la présente recherche ne se limite pas à une lecture statistique des données. Les résultats obtenus ont été interprétés à la lumière de la **méthode de l'analyse économique du droit**, érigée en méthode centrale de cette étude. Cette approche a permis d'apprécier dans quelle mesure les obligations instaurées par le nouveau régime de l'IRPP sont susceptibles d'influencer les comportements des avocats, d'accroître les coûts de conformité ou, au contraire, de favoriser une meilleure discipline fiscale. Les données empiriques ont ainsi été confrontées aux objectifs poursuivis par le législateur afin d'évaluer l'effectivité pratique de la réforme.

Cette confrontation constante entre les résultats de l'enquête, les exigences du droit positif et les enseignements de l'analyse économique du droit constitue l'ossature intellectuelle de l'ensemble du chapitre.

§4. Fiabilité, validité et exigences de rigueur scientifique

La crédibilité d'une recherche empirique dépend étroitement de la qualité des méthodes mises en œuvre ainsi que des garanties offertes quant à la fiabilité des résultats obtenus.

Afin d'assurer la fiabilité des données recueillies, le questionnaire a été conçu selon une structure uniforme et administré dans des conditions identiques auprès de l'ensemble des répondants. Les informations collectées ont fait l'objet d'une vérification préalable destinée à éliminer les réponses manifestement incomplètes ou contradictoires.

La validité de la recherche repose sur plusieurs éléments complémentaires. En premier lieu, les variables étudiées ont été directement construites à partir de la problématique et des hypothèses

de recherche, garantissant ainsi une cohérence entre les objectifs poursuivis et les informations recueillies. En deuxième lieu, les résultats du questionnaire ont été confrontés aux déclarations fiscales effectivement analysées ainsi qu'aux données doctrinales et normatives examinées au premier chapitre. Cette triangulation des sources renforce la robustesse des conclusions formulées.

Enfin, l'ensemble de la recherche a été conduit dans le respect des principales exigences de rigueur scientifique. Les répondants ont bénéficié d'un anonymat complet, favorisant la sincérité de leurs réponses sur des questions particulièrement sensibles touchant à leurs pratiques fiscales. Les limites de l'enquête, notamment le caractère ciblé de la population étudiée et le nombre restreint de déclarations fiscales consultées, ont été prises en considération dans l'interprétation des résultats. En conséquence, les conclusions de la présente étude doivent être comprises comme une analyse approfondie de la situation des cabinets d'avocats du Haut-Katanga, sans prétendre à une généralisation automatique à l'ensemble des professions libérales de la République démocratique du Congo.

Section II. Le niveau de préparation des avocats face au nouveau régime de l'IRPP

Cette section examine le niveau de préparation des avocats du Haut-Katanga face aux exigences nouvelles découlant de l'instauration de l'Impôt sur le Revenu des Personnes Physiques. Il s'agit d'apprécier, à partir des données recueillies sur le terrain, dans quelle mesure les avocats disposent des connaissances juridiques, des outils comptables et de l'organisation interne nécessaires pour se conformer efficacement au nouveau régime fiscal. L'analyse portera ainsi, d'une part, sur leur compréhension des règles applicables à l'IRPP et, d'autre part, sur la capacité des cabinets à adapter leurs pratiques administratives et comptables aux obligations imposées par la réforme.

§1. Les connaissances juridiques des avocats face au nouveau régime de l'IRPP

L'entrée en vigueur de l'Impôt sur le Revenu des Personnes Physiques constitue l'une des réformes les plus importantes de la fiscalité directe congolaise depuis plusieurs décennies. Son succès dépend toutefois moins de la qualité technique des dispositions légales que de leur compréhension par les contribuables appelés à les mettre quotidiennement en œuvre. En matière de professions libérales, où le contribuable est lui-même responsable de la détermination de son revenu imposable, de la tenue de sa comptabilité et de l'établissement de

sa déclaration fiscale, le niveau de connaissance de la réforme constitue le premier indicateur de l'effectivité attendue de celle-ci. Dans le cadre de ce mémoire, voici

Les données recueillies auprès des soixante-trois responsables de cabinets d'avocats révèlent, à première vue, un niveau relativement satisfaisant de sensibilisation à la réforme. En effet, cinquante-cinq (55) répondants, soit **86,96 %**, déclarent avoir connaissance de l'introduction de l'IRPP applicable aux professions non commerciales, tandis que seulement huit avocats (**8,70 %**) indiquent ne pas en avoir connaissance. Ce premier résultat traduit l'existence d'une diffusion relativement large de l'information relative à la réforme auprès des responsables de cabinets.

Toutefois, une analyse plus approfondie des résultats invite à nuancer cette première impression. Si la réforme est largement connue dans son existence, sa maîtrise juridique apparaît sensiblement plus limitée. Seuls 22 répondants (**34,78 %**) déclarent avoir pris entièrement connaissance des textes légaux, alors que trente et trois (**52,17 %**) reconnaissent n'en avoir qu'une connaissance partielle. Huit répondants (**8,70 %**) indiquent ne jamais avoir consulté les textes. Ce décalage entre la connaissance de l'existence de la réforme et la connaissance de son contenu révèle déjà une première difficulté : la vulgarisation de l'information ne garantit pas nécessairement l'appropriation des règles juridiques qu'elle véhicule.

Cette tendance se confirme lorsqu'il est demandé aux répondants d'évaluer eux-mêmes leur niveau de maîtrise de la réforme. Une majorité d'entre eux situe ses connaissances à un niveau simplement **moyen (39,13 %)** ou **bon (26,09 %)**, tandis que seuls huit avocats (**8,70 %**) estiment posséder une très bonne maîtrise des nouvelles dispositions. À l'inverse, quatorze répondants (**21,74 %**) reconnaissent un niveau faible ou très faible de connaissance. Ainsi, même parmi les avocats qui déclarent connaître la réforme, peu considèrent en maîtriser pleinement les mécanismes techniques.

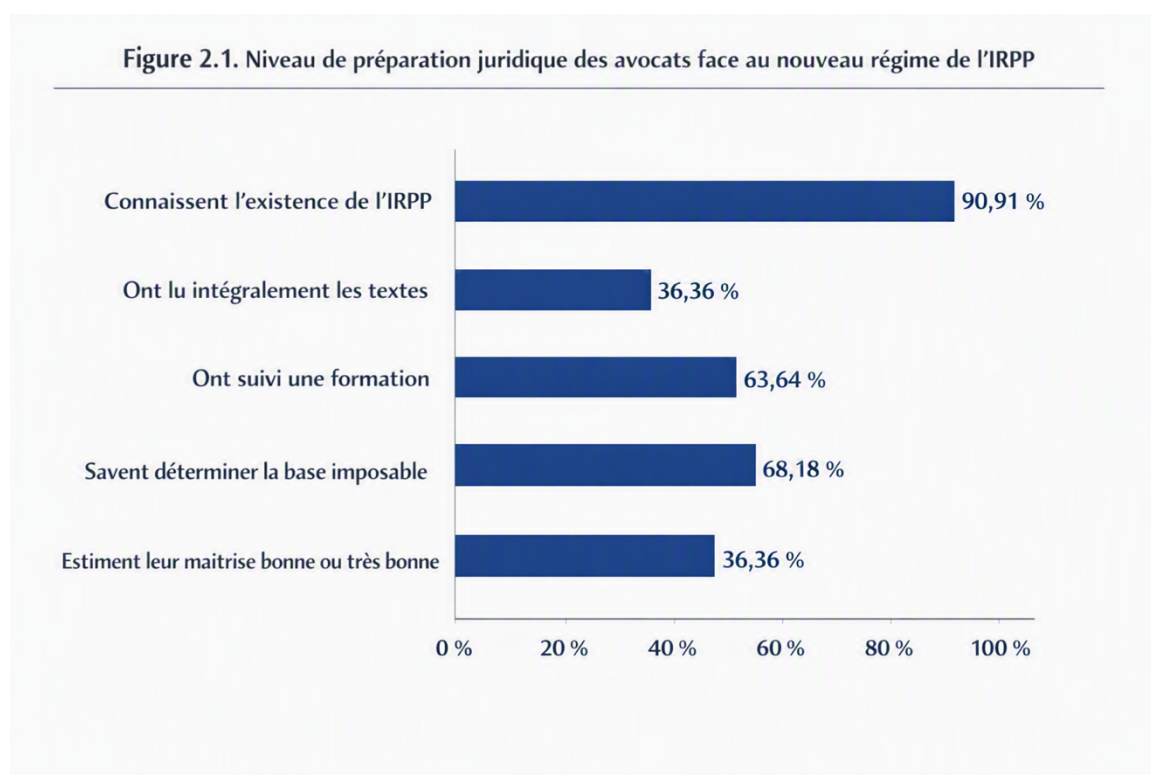
L'analyse devient encore plus révélatrice lorsqu'elle porte sur les compétences directement requises pour appliquer l'IRPP. Quarante et un répondants (**65,22 %**) affirment être capables de déterminer correctement la base imposable, tandis que 19 (**30,43 %**) reconnaissent ne pas disposer de cette compétence. Ce résultat doit être interprété avec prudence. La détermination de la base imposable constitue l'une des opérations les plus complexes du nouveau régime fiscal puisqu'elle suppose l'identification des revenus imposables, la distinction entre les débours et les honoraires, l'application des règles relatives aux charges déductibles ainsi que la maîtrise des dépenses exclues par les articles 99 et 100 de la loi. Dès lors, la confiance

exprimée par certains répondants ne préjuge pas nécessairement d'une parfaite maîtrise technique de ces mécanismes.

L'enquête met également en évidence l'importance de la formation professionnelle. Trente-huit avocats (**60,87 %**) déclarent avoir participé à une activité de formation consacrée à l'IRPP, tandis que vingt-deux (**34,78 %**) n'ont bénéficié d'aucune formation spécifique. Ce résultat traduit les efforts déjà entrepris par certaines institutions, mais révèle également qu'une part importante des praticiens demeure privée d'un accompagnement structuré.

Ces résultats sont synthétisés dans la figure ci-dessous.

Figure 2.1. Niveau de préparation juridique des avocats face au nouveau régime de l'IRPP



Source : Enquête de terrain auprès des responsables de cabinets d'avocats du Haut-Katanga (2026).

A. Interprétation de la figure 2.1

La figure 2.1 met en évidence un phénomène particulièrement intéressant : **les avocats connaissent globalement l'existence de la réforme, mais cette connaissance demeure essentiellement générale et inégalement approfondie.** L'information circule ; la compréhension technique, en revanche, reste imparfaite.

Cette distinction revêt une importance particulière au regard de la présente recherche. La conformité fiscale ne suppose pas uniquement la connaissance abstraite de l'existence d'une obligation légale. Elle exige la capacité concrète de traduire cette obligation dans les pratiques professionnelles quotidiennes. Or, une réforme aussi technique que l'IRPP impose aux avocats des compétences nouvelles en matière de qualification des revenus, de justification des charges, d'organisation documentaire et de calcul de l'impôt. Une compréhension approximative de ces mécanismes est susceptible d'engendrer des erreurs déclaratives qui ne procèdent pas nécessairement d'une intention frauduleuse, mais d'une difficulté objective d'application de la norme.

B. Analyse économique du droit

Du point de vue de **l'analyse économique du droit**, ces résultats présentent un intérêt particulier. L'efficacité d'une norme juridique ne dépend pas exclusivement de sa qualité rédactionnelle ou de la sévérité des sanctions qu'elle prévoit. Elle dépend également du coût cognitif que représente sa compréhension pour les destinataires. Lorsqu'une règle exige des connaissances techniques importantes pour être correctement appliquée, les coûts d'apprentissage, de formation et de mise en conformité augmentent sensiblement. Ces coûts constituent des **coûts de conformité** au même titre que les coûts administratifs ou comptables. Plus ils sont élevés, plus la probabilité d'une conformité spontanée diminue.

Dans le cas présent, les résultats de l'enquête suggèrent que le principal défi de la réforme ne réside pas encore dans son application, mais dans son appropriation intellectuelle par les professionnels concernés. Les avocats interrogés apparaissent globalement sensibilisés à l'existence du nouveau régime fiscal ; ils ne disposent cependant pas tous des outils techniques nécessaires pour en assurer une application pleinement sécurisée. Ce constat tend à confirmer que l'effectivité de la réforme dépendra moins de la multiplication des contrôles fiscaux que de la capacité des pouvoirs publics et des organisations professionnelles à réduire le coût d'accès à la norme fiscale par une politique permanente de vulgarisation, de formation et d'assistance technique.

Il ressort ainsi de cette première analyse que **la conformité fiscale commence bien avant la déclaration de l'impôt : elle trouve son fondement dans la connaissance effective de la règle de droit**. Dès lors que cette connaissance demeure incomplète ou approximative, la conformité devient incertaine et les objectifs poursuivis par le législateur risquent de ne pas être pleinement atteints.

§2. Le degré de préparation organisationnelle des cabinets d'avocats face aux exigences de l'IRPP

L'entrée en vigueur du nouveau régime de l'Impôt sur le Revenu des Personnes Physiques ne modifie pas uniquement les obligations fiscales des contribuables. Elle transforme également les conditions d'organisation des cabinets d'avocats. En effet, la détermination du revenu imposable suppose désormais une comptabilité plus rigoureuse, un suivi systématique des recettes et des dépenses, la conservation régulière des pièces justificatives ainsi qu'une meilleure maîtrise des obligations déclaratives. Dès lors, la conformité fiscale ne dépend plus exclusivement de la connaissance de la règle de droit ; elle est également fonction de la capacité organisationnelle des cabinets à répondre aux nouvelles exigences administratives imposées par la réforme.

Les résultats de l'enquête révèlent que cette préparation demeure contrastée. Sur les soixante-trois questionnaires exploitables, **46 cabinets, soit 72,73 %, déclarent tenir une comptabilité régulière**, tandis que **17 cabinets (27,27 %)** reconnaissent ne pas disposer d'une organisation comptable suffisamment structurée. Si cette proportion paraît relativement satisfaisante, elle doit être interprétée avec prudence dans la mesure où la notion de comptabilité régulière repose sur une appréciation déclarative des répondants et ne préjuge pas de sa conformité aux exigences de la législation en la matière.

Le recours à un professionnel de la comptabilité apparaît également relativement développé, mais sous une forme essentiellement occasionnelle. **Quarante répondants (63,64 %) indiquent recourir à un comptable ou à un fiscaliste à temps partiel**, tandis que **trois cabinets (4,55 %) dispose d'un comptable permanent**. À l'inverse, **vingt cabinets (31,82 %) déclarent ne bénéficier d'aucun accompagnement comptable spécialisé**. Ces résultats mettent en évidence que, même lorsque les avocats reconnaissent l'utilité d'une expertise comptable, celle-ci demeure souvent ponctuelle plutôt que permanente.

La taille du cabinet semble également exercer une influence sur le niveau d'organisation observé. Parmi les cabinets comptant **plus de dix collaborateurs, 28 sur 31, soit 90,91 %**, déclarent tenir une comptabilité régulière. En revanche, cette proportion tombe à **42,86 %** pour les cabinets comprenant **6 à 10 collaborateurs**, puisque seuls **9 cabinets sur 21** disposent d'une comptabilité régulière. Les cabinets de taille plus réduite présentent une situation intermédiaire, **9 cabinets sur 11** déclarent tenir une comptabilité organisée.

Ces résultats sont synthétisés dans la figure ci-dessous.

Figure 2.2. Taille du cabinet et existence d'une comptabilité régulière

Graphique en barres comparatives — Figure 2.2		
Catégorie	%	Barre comparative
1-5 collaborateurs	75,00	
6-10 collaborateurs	42,86	
>10 collaborateurs	90,91	

Source : Enquête de terrain auprès des responsables de cabinets d'avocats du Haut-Katanga (2026).

A. Lecture de la figure 2.2

La figure met en évidence une tendance selon laquelle le niveau de formalisation comptable tend à augmenter avec la taille du cabinet. Les structures disposant d'un effectif plus important apparaissent mieux préparées aux exigences organisationnelles induites par le nouveau régime fiscal, tandis que les cabinets de taille intermédiaire semblent rencontrer davantage de difficultés à structurer leur gestion comptable.

L'analyse de l'ancienneté professionnelle révèle une situation comparable concernant le recours à un comptable ou à un fiscaliste. Parmi les avocats totalisant **cinq à dix années d'exercice**, qui constituent la majorité de l'échantillon (**72,73 %**), **24 sur 46** recourent à un professionnel de la comptabilité, principalement à temps partiel. Les avocats plus expérimentés semblent également privilégier cette solution, tandis que l'absence totale d'accompagnement comptable demeure plus fréquente chez les praticiens les moins expérimentés.

Figure 2.3. Ancienneté professionnelle et recours à un comptable

Graphique en barres comparatives — Figure 2.3		
Ancienneté	% recours	Barre comparative
5-10 ans	62,50	
Autres	66,67	

Source : Enquête de terrain auprès des responsables de cabinets d'avocats du Haut-Katanga (2026).

B. Lecture de la figure 2.3

Les données montrent que le recours à un comptable accompagne généralement le développement de l'activité professionnelle. À mesure que les cabinets gagnent en expérience et voient leur volume d'activité augmenter, les dirigeants semblent davantage conscients de la nécessité de sécuriser leurs obligations fiscales au moyen d'un accompagnement spécialisé.

Enfin, les résultats montrent que **la connaissance de l'IRPP ne garantit pas nécessairement une préparation organisationnelle satisfaisante**. En effet, parmi les vingt répondants déclarant connaître la réforme, plusieurs reconnaissent néanmoins ne pas disposer d'une comptabilité régulière ou ne recourir à aucun professionnel de la comptabilité. Cette observation confirme que la connaissance juridique de la réforme ne se traduit pas automatiquement par une adaptation des pratiques de gestion.

Figure 2.4. Connaissance de l'IRPP et niveau de préparation organisationnelle des cabinets

Graphique en barres comparatives — Figure 2.4		
Indicateur	%	Barre comparative
Connaissent l'IRPP	90,91	
Comptabilité régulière	72,73	
Recours à un comptable	68,19	

Source : Enquête de terrain auprès des responsables de cabinets d'avocats du Haut-Katanga (2026).

C. Lecture de la figure 2.4

La figure fait apparaître un écart entre la connaissance déclarée de la réforme et les capacités organisationnelles effectivement disponibles au sein des cabinets. Cette situation révèle que la diffusion de l'information constitue une condition nécessaire, mais non suffisante, à la conformité fiscale.

D. Interprétation juridique

Ces résultats présentent une portée juridique importante. La réforme de l'IRPP instaure bien davantage qu'une simple obligation de paiement de l'impôt. Elle impose aux contribuables une véritable obligation de traçabilité financière et documentaire. Les dispositions relatives à la

détermination du bénéfice imposable, à la déductibilité des charges professionnelles ainsi qu'au contrôle fiscal supposent désormais une organisation comptable permettant de justifier l'ensemble des opérations réalisées.

Dès lors, l'insuffisance de l'organisation interne du cabinet peut produire des conséquences juridiques significatives. L'absence de pièces justificatives, le défaut de tenue régulière de la comptabilité ou l'absence d'accompagnement spécialisé sont susceptibles d'entraîner le rejet de certaines charges professionnelles, d'augmenter artificiellement la base imposable et d'exposer le contribuable à des redressements fiscaux, indépendamment même de sa bonne foi.

E. Analyse économique du droit

Sous l'angle de l'analyse économique du droit, les résultats obtenus mettent en évidence l'existence de **coûts de conformité organisationnels** particulièrement importants.

En effet, la réforme fiscale oblige progressivement les cabinets à investir dans des ressources qui ne participent pas directement à la production des prestations juridiques : organisation comptable, recours à un expert-comptable, conservation documentaire, logiciels de gestion et suivi administratif permanent. Ces investissements représentent un coût économique supplémentaire que les cabinets devront supporter afin de réduire leur exposition au risque fiscal.

Les résultats de l'enquête montrent que les cabinets les mieux structurés sont également ceux qui paraissent les mieux préparés à absorber ces coûts. À l'inverse, les petites structures ou celles ne disposant pas d'un accompagnement comptable régulier risquent de supporter un coût de conformité proportionnellement plus élevé. Cette situation pourrait conduire certains cabinets à arbitrer entre les coûts immédiats de la conformité et les risques futurs liés à un éventuel contrôle fiscal.

Du point de vue de l'analyse économique du droit, cette observation confirme que l'efficacité d'une réforme fiscale ne dépend pas exclusivement du contenu des obligations qu'elle institue, mais également des capacités organisationnelles des contribuables à en supporter les coûts de mise en œuvre. Plus ces coûts sont élevés, plus la conformité volontaire risque de diminuer, ce qui peut compromettre les objectifs poursuivis par le législateur.

En somme, l'analyse de la préparation organisationnelle des cabinets montre que les avocats du Haut-Katanga apparaissent globalement sensibilisés aux exigences du nouveau régime fiscal, mais que leur niveau de préparation demeure inégal. Si les cabinets les plus structurés semblent déjà disposer d'une organisation compatible avec les nouvelles obligations de l'IRPP,

plusieurs structures devront encore renforcer leur gouvernance comptable afin de satisfaire pleinement aux exigences de la réforme. Ainsi, la conformité fiscale ne saurait être envisagée comme une simple question de connaissance juridique ; elle suppose également une capacité organisationnelle suffisante pour traduire les prescriptions de la loi en pratiques administratives effectives.

Section III. Les effets attendus du nouveau régime de l'IRPP sur la conformité fiscale des avocats

§1. Les coûts de conformité induits par le nouveau régime de l'IRPP

La conformité fiscale a nécessairement un coût. Au-delà du paiement de l'impôt, le contribuable doit consacrer du temps, des moyens humains et des ressources matérielles pour respecter ses obligations fiscales. Ces coûts concernent notamment la tenue de la comptabilité, la conservation des justificatifs, la préparation des déclarations et, lorsque cela est nécessaire, le recours à des professionnels spécialisés.

Cette question se pose avec une acuité particulière pour les avocats soumis à l'IRPP. Contrairement aux salariés, dont l'impôt est généralement prélevé à la source, les avocats doivent eux-mêmes déterminer leurs revenus imposables, suivre leurs recettes et leurs dépenses, conserver les pièces justificatives et accomplir leurs obligations déclaratives. La fiscalité devient ainsi une véritable activité de gestion qui mobilise du temps et des compétences en dehors de leur activité juridique.

Les résultats de l'enquête menée auprès des responsables de cabinets montrent que la majorité des répondants s'attend à une augmentation importante de cette charge administrative. L'identification des différents revenus, la détermination des charges déductibles, la conservation des justificatifs et l'établissement de la déclaration annuelle sont perçus comme des exigences susceptibles d'alourdir la gestion quotidienne des cabinets. Cette situation est d'autant plus préoccupante qu'une partie des cabinets ne dispose pas encore d'une organisation comptable suffisamment adaptée aux exigences de l'IRPP.

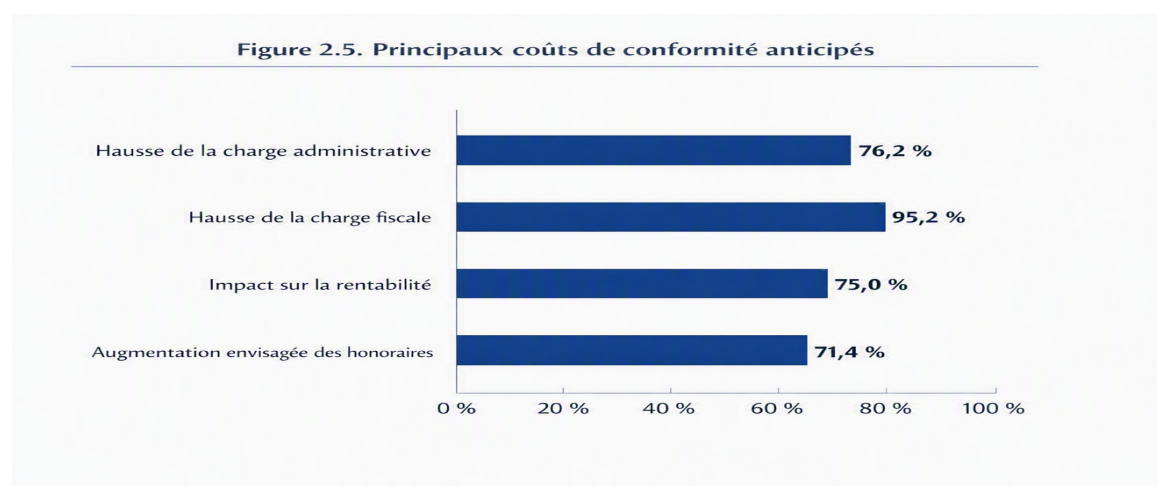
Les avocats interrogés soulignent également les conséquences financières de cette évolution. Pour plusieurs d'entre eux, le recours à un comptable ou à un conseiller fiscal pourrait devenir nécessaire afin de limiter les erreurs et de sécuriser leurs déclarations. Cette dépense supplémentaire risque de peser davantage sur les petits et moyens cabinets, pour lesquels les coûts de conformité peuvent représenter une charge significative.

La conservation des pièces justificatives constitue par ailleurs une contrainte importante. Le suivi et le classement des documents relatifs aux dépenses professionnelles exigent une organisation plus rigoureuse afin de pouvoir démontrer, en cas de contrôle, le caractère professionnel et déductible des charges déclarées. À cela s'ajoute le temps consacré au suivi des recettes et des dépenses, à la préparation de la déclaration annuelle et aux échanges avec l'administration fiscale.

Ainsi, l'IRPP ne représente pas seulement, pour les avocats, une nouvelle charge fiscale. Il entraîne également des coûts administratifs, financiers et temporels liés à la nécessité de se conformer correctement aux nouvelles règles. Si ces exigences peuvent contribuer à une meilleure transparence fiscale, leur poids pourrait toutefois être disproportionné pour certains cabinets et mérite, à ce titre, d'être pris en compte dans l'évaluation de la réforme.

Ces résultats sont résumés dans la figure ci-après.

Figure 2.5. Principaux coûts de conformité anticipés par les avocats face au nouveau régime de l'IRPP



Source : Enquête de terrain auprès des responsables de cabinets d'avocats du Haut-Katanga (2026).

A. Lecture de la figure 2.5

La figure met en évidence que les coûts de conformité anticipés par les avocats ne se limitent pas au paiement de l'impôt lui-même. Les répondants identifient principalement une augmentation des charges administratives, des besoins en accompagnement comptable et du temps consacré à la gestion fiscale. Ces résultats montrent que l'impact économique de la réforme est perçu avant tout comme un coût de gestion, indépendamment de la charge fiscale proprement dite.

B. Interprétation juridique

Ces observations traduisent une évolution significative de la conception même de l'obligation fiscale. Le nouveau régime de l'IRPP ne crée pas seulement une obligation de verser un impôt calculé sur les revenus réalisés ; il impose également un ensemble d'obligations accessoires destinées à permettre à l'administration fiscale de vérifier l'exactitude des déclarations produites.

L'obligation fiscale tend ainsi à devenir une obligation de transparence documentaire permanente. La tenue d'une comptabilité régulière, la conservation des justificatifs, la qualification correcte des dépenses professionnelles ainsi que la préparation d'une déclaration annuelle complète constituent désormais des éléments essentiels de la conformité fiscale.

En conséquence, le non-respect de ces obligations formelles est susceptible d'entraîner des conséquences juridiques importantes, notamment le rejet de certaines charges professionnelles, la remise en cause de la base imposable déclarée ou encore l'ouverture de procédures de redressement fiscal.

C. Analyse économique du droit

Sous l'angle de l'analyse économique du droit, les résultats obtenus confirment que la réforme de l'IRPP augmente sensiblement les **coûts de conformité** supportés par les cabinets d'avocats.

L'analyse économique enseigne qu'une règle juridique produit des effets d'autant plus favorables que les coûts nécessaires à son respect demeurent raisonnables. À l'inverse, lorsque les coûts de conformité deviennent excessifs, les contribuables peuvent être conduits à modifier leur comportement économique afin de les réduire.

Dans le cas présent, plusieurs formes de coûts apparaissent simultanément :

- Les **coûts financiers**, résultant notamment du recours à un comptable, de l'acquisition éventuelle de logiciels spécialisés ou encore de la mise en place de nouveaux outils de gestion.
- Les **coûts administratifs**, liés à l'établissement des déclarations, au classement des justificatifs et aux relations avec l'administration fiscale.
- Les **coûts d'opportunité**, enfin, correspondant au temps que les avocats devront consacrer aux obligations fiscales au détriment de leurs activités professionnelles génératrices de revenus.

Pris isolément, chacun de ces coûts pourrait paraître supportable. Leur cumul est toutefois susceptible de modifier sensiblement l'équilibre économique des cabinets, en particulier ceux

de petite taille. Dans une telle hypothèse, la conformité fiscale cesse d'être uniquement une exigence juridique ; elle devient une décision économique impliquant un arbitrage permanent entre les coûts immédiats de la mise en conformité et les risques futurs associés à un éventuel contrôle fiscal.

Cette observation rejoint pleinement la logique de l'analyse économique du droit : une réforme fiscale ne peut être considérée comme efficace que si les bénéfices qu'elle procure à la collectivité demeurent supérieurs aux coûts qu'elle impose aux contribuables. À défaut, la recherche de conformité volontaire risque progressivement de céder la place à des stratégies d'évitement, de sous-déclaration ou de maintien dans l'informalité, compromettant ainsi les objectifs poursuivis par le législateur.

Pour clore, ces données empiriques recueillies montrent que les avocats du Haut-Katanga appréhendent l'entrée en vigueur de l'IRPP moins comme une augmentation de la pression fiscale que comme une transformation profonde de leurs obligations administratives et organisationnelles. Les coûts de conformité apparaissent ainsi comme le premier défi pratique de la réforme. Dès lors, l'efficacité du nouveau régime dépendra largement de la capacité du législateur et de l'administration fiscale à accompagner les professions libérales dans cette transition, en veillant à ce que les exigences de conformité demeurent proportionnées aux capacités économiques et organisationnelles des contribuables concernés.

§2. Les risques de non-conformité et leurs incidences sur les cabinets d'avocats

La conformité fiscale ne dépend pas exclusivement de l'existence d'une obligation légale ni même de la volonté des contribuables de respecter la loi. Elle est également tributaire de leur capacité réelle à satisfaire aux exigences administratives, comptables et financières qu'impose le système fiscal. Lorsque ces exigences apparaissent excessivement complexes ou coûteuses, elles peuvent progressivement engendrer des comportements de non-conformité, qu'ils soient intentionnels ou simplement imputables à des difficultés pratiques d'application de la norme.

Dans le contexte du nouveau régime de l'Impôt sur le Revenu des Personnes Physiques, cette problématique revêt une importance particulière pour les avocats. En effet, ces derniers exercent une profession caractérisée par une grande diversité de revenus, une forte irrégularité des encaissements, l'existence fréquente de débours avancés pour le compte des clients et une frontière parfois délicate entre certaines dépenses professionnelles et personnelles. La détermination correcte du revenu imposable suppose ainsi une maîtrise technique importante ainsi qu'une discipline comptable constante. À défaut, le risque de non-conformité fiscale devient particulièrement élevé.

Les données recueillies auprès des responsables de cabinets confirment cette réalité. Une large majorité des répondants estime que la réforme augmentera le risque d'erreurs dans les déclarations fiscales, principalement en raison de la difficulté de distinguer les charges déductibles des dépenses non admises en déduction, de la complexité de la globalisation des revenus et de l'insuffisance des outils comptables actuellement utilisés dans plusieurs cabinets.

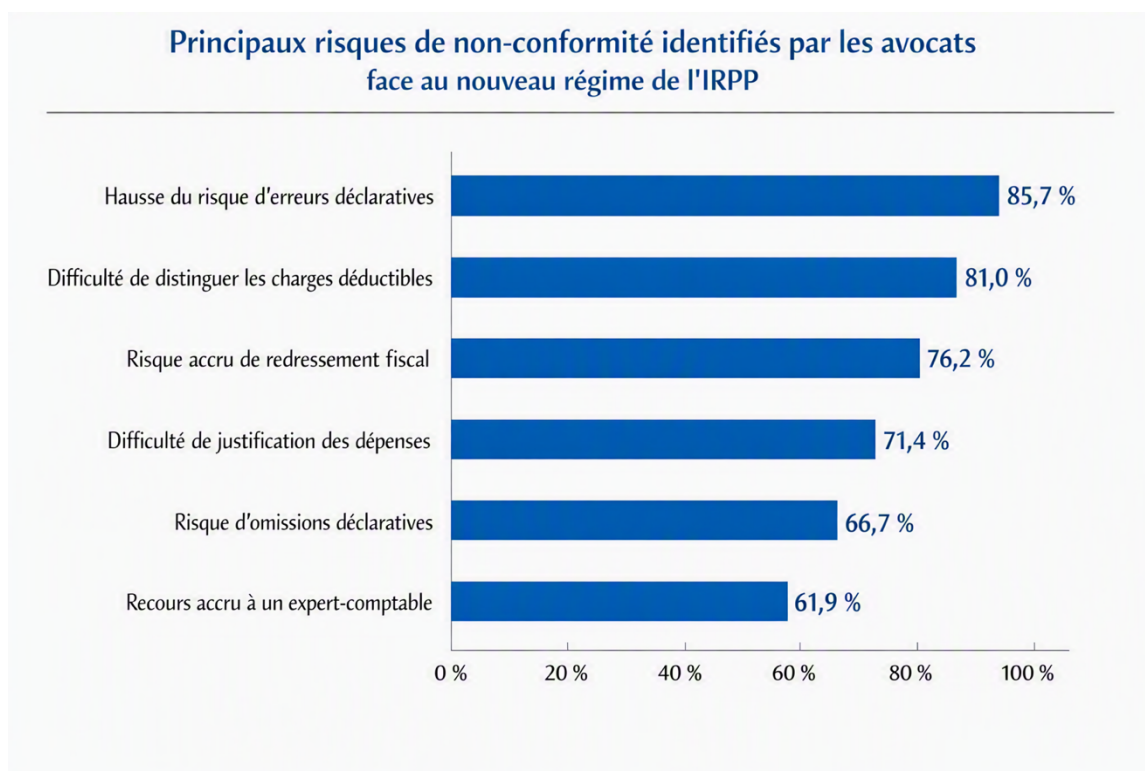
Les répondants expriment également des préoccupations importantes quant aux conséquences économiques susceptibles de découler de ces difficultés. Plusieurs considèrent que l'augmentation des obligations administratives pourrait conduire certains professionnels à retarder leurs déclarations, à commettre des omissions involontaires ou encore à adopter des pratiques destinées à limiter artificiellement la charge fiscale. Il ne s'agit pas nécessairement d'une volonté de fraude, mais bien souvent d'une réaction à la complexité du nouveau dispositif.

Cette perception apparaît d'autant plus crédible que les résultats des paragraphes précédents ont déjà mis en évidence deux constats convergents. D'une part, la maîtrise technique de la réforme demeure incomplète chez une partie importante des répondants. D'autre part, tous les cabinets ne disposent pas encore d'une organisation comptable pleinement compatible avec les nouvelles exigences de l'IRPP. Dans ces conditions, l'apparition de difficultés déclaratives constitue une conséquence prévisible de la réforme.

Les inquiétudes exprimées par les répondants concernent également les contrôles fiscaux. Plusieurs avocats estiment que la multiplication des obligations documentaires augmentera mécaniquement les risques de redressement fiscal, notamment lorsque certaines dépenses professionnelles ne pourront être suffisamment justifiées ou lorsque la qualification fiscale de certaines opérations demeurera incertaine. Cette crainte apparaît particulièrement marquée parmi les cabinets ne disposant pas d'un accompagnement comptable permanent.

Les résultats de l'enquête montrent enfin que plusieurs responsables de cabinets envisagent déjà certaines stratégies d'adaptation. Parmi celles-ci figurent la révision des honoraires, le recours plus fréquent à un expert-comptable, le renforcement des procédures internes de gestion documentaire ainsi que la mise en place d'outils de suivi plus performants. Ces réponses traduisent une volonté manifeste de se conformer à la réforme, mais elles témoignent également du coût organisationnel qu'impose cette adaptation.

Figure 2.6. Principaux risques de non-conformité identifiés par les avocats face au nouveau régime de l'IRPP



A. Lecture de la figure 2.6

Les résultats mettent en évidence que les principaux risques de non-conformité identifiés par les répondants sont moins liés à une volonté délibérée de se soustraire à l'impôt qu'aux difficultés pratiques d'application du nouveau régime fiscal. Les erreurs de qualification des revenus, la justification des charges, la complexité des obligations déclaratives ainsi que la perspective de contrôles fiscaux plus fréquents constituent les principales préoccupations exprimées par les responsables de cabinets.

B. Interprétation juridique

Ces observations confirment que la conformité fiscale ne peut être réduite au seul respect formel de l'obligation de déclaration. Elle suppose une capacité permanente à appliquer correctement des règles juridiques parfois complexes, dont la méconnaissance ou la mauvaise interprétation est susceptible d'entraîner des conséquences juridiques importantes.

Le nouveau régime de l'IRPP renforce ainsi les exigences pesant sur les professions libérales en matière de justification des opérations, de conservation des documents comptables et de détermination de la base imposable. Dès lors, les insuffisances organisationnelles observées au sein de certains cabinets sont susceptibles d'accroître le risque de redressement fiscal, indépendamment même de l'existence d'une intention frauduleuse.

Cette situation invite à distinguer la fraude fiscale, qui suppose une volonté délibérée d'éluder l'impôt, de la non-conformité involontaire résultant de difficultés objectives d'application de la loi. Cette distinction apparaît essentielle dans le cadre de la présente recherche.

C. Analyse économique du droit

L'analyse économique du droit conduit à une lecture particulièrement éclairante de ces résultats.

Toute réforme fiscale modifie les incitations auxquelles sont confrontés les contribuables. Lorsque les coûts de conformité demeurent raisonnables, ceux-ci ont généralement intérêt à respecter volontairement leurs obligations fiscales. En revanche, lorsque ces coûts deviennent trop importants, le comportement économiquement rationnel peut consister à réduire les dépenses consacrées à la conformité ou à différer certaines obligations, augmentant ainsi le risque de non-conformité.

Les résultats obtenus montrent que les avocats perçoivent précisément ce phénomène. La réforme ne crée pas uniquement une obligation supplémentaire ; elle modifie également l'équilibre économique de leur activité en imposant des coûts administratifs, comptables et organisationnels nouveaux.

Dans cette perspective, l'analyse économique du droit permet de comprendre que la conformité fiscale ne dépend pas uniquement de l'intensité des sanctions prévues par la loi. Elle dépend également du rapport entre le coût du respect de la règle et le coût attendu de son non-respect. Si la mise en conformité apparaît excessivement coûteuse pour certains cabinets, ceux-ci pourraient être conduits à adopter des comportements de simplification, voire de contournement, non par volonté de fraude, mais en raison des contraintes économiques générées par la réforme.

L'efficacité du nouveau régime de l'IRPP dépendra ainsi de la capacité des pouvoirs publics à maintenir les coûts de conformité à un niveau compatible avec les capacités financières et organisationnelles des professions libérales.

§3. Les attentes des avocats à l'égard de l'administration fiscale et du Barreau en vue d'une meilleure conformité fiscale

L'efficacité d'une réforme fiscale ne dépend pas uniquement de la qualité de ses dispositions normatives. Elle repose également sur la capacité des institutions chargées de son application à accompagner les contribuables dans l'appropriation des nouvelles règles. Cette exigence apparaît avec une acuité particulière lorsqu'il s'agit des professions libérales, dont les

obligations fiscales reposent largement sur l'autodétermination de l'impôt, la tenue de la comptabilité et la déclaration spontanée des revenus.

Les résultats de l'enquête montrent que les avocats du Haut-Katanga ne remettent pas en cause le principe même de l'Impôt sur le Revenu des Personnes Physiques. Au contraire, la plupart reconnaissent la légitimité de la réforme et l'intérêt qu'elle présente pour la modernisation du système fiscal congolais. Les difficultés exprimées par les répondants concernent essentiellement les conditions pratiques de sa mise en œuvre et les insuffisances de l'accompagnement actuellement disponible.

Les réponses recueillies révèlent d'abord une forte demande de vulgarisation juridique. Une majorité des répondants estime que les textes instituant l'IRPP demeurent insuffisamment connus ou insuffisamment expliqués aux professions libérales. Les avocats souhaitent disposer de guides pratiques, de commentaires administratifs accessibles ainsi que d'exemples concrets illustrant le traitement fiscal des principales opérations rencontrées dans leur activité quotidienne, notamment les honoraires, les débours, les provisions, les frais de procédure, les indemnités ou encore les dépenses mixtes.

L'enquête fait également apparaître une attente importante à l'égard du Barreau. Plusieurs répondants considèrent que l'Ordre professionnel devrait jouer un rôle plus actif dans l'accompagnement de ses membres en organisant régulièrement des formations spécialisées, des séminaires de mise à niveau et des sessions de perfectionnement consacrés à la fiscalité des professions libérales. Une telle implication permettrait non seulement d'améliorer les connaissances techniques des avocats, mais également d'assurer une interprétation uniforme des nouvelles dispositions fiscales.

Les répondants insistent également sur la nécessité d'un dialogue institutionnel renforcé entre la Direction Générale des Impôts et le Barreau. Selon eux, une collaboration permanente entre ces deux institutions permettrait de résoudre plus rapidement les difficultés d'interprétation rencontrées dans la pratique et de prévenir les divergences susceptibles de conduire à des redressements fiscaux évitables.

Au-delà des actions de formation, plusieurs avocats estiment que la réforme devrait s'accompagner d'une réflexion plus large sur les modalités de gestion comptable propres aux professions libérales. De nombreux cabinets fonctionnent selon une organisation qui diffère sensiblement de celle des entreprises commerciales. Les revenus sont souvent irréguliers, les débours occupent une place importante dans les opérations courantes et certaines dépenses présentent un caractère mixte qui complique leur qualification fiscale. Dans ces conditions,

plusieurs répondants considèrent qu'un référentiel comptable adapté aux cabinets d'avocats faciliterait sensiblement le respect des nouvelles obligations déclaratives.

Les données recueillies montrent enfin qu'une part importante des répondants souhaite que la période d'entrée en vigueur de la réforme soit accompagnée d'une politique privilégiant l'assistance plutôt que la sanction. Les avocats interrogés estiment qu'une phase transitoire caractérisée par des actions de sensibilisation, des contrôles pédagogiques et un accompagnement technique serait de nature à favoriser une meilleure conformité volontaire qu'une application immédiate de sanctions sévères.

Figure 2.7. Principales mesures d'accompagnement souhaitées par les avocats

Mesure	Graphique comparatif des effectifs et pourcentages
Formations du Barreau	 21 (50,0 %)
Guides pratiques	 9 (21,4 %)
Séminaires	 5 (11,9 %)
Documentation juridique	 5 (11,9 %)
Permanence fiscale	 2 (4,8 %)

Source : Enquête de terrain (2026).

A. Lecture de la figure 2.7

Les résultats montrent que les attentes des avocats s'orientent principalement vers un renforcement de l'accompagnement institutionnel plutôt que vers un assouplissement des obligations fiscales. Les répondants privilégient des mesures susceptibles d'améliorer leur capacité à respecter la loi, notamment la formation, la clarification des règles applicables et le développement d'outils adaptés à l'exercice de leur profession.

B. Interprétation

Ces résultats traduisent une évolution importante de la conception contemporaine du droit fiscal. Celui-ci ne peut plus être envisagé comme un simple ensemble d'obligations assorties de sanctions. Il constitue également un instrument de régulation qui suppose un dialogue permanent entre l'administration et les contribuables.

Dans cette perspective, l'accompagnement institutionnel participe pleinement de l'effectivité de la norme fiscale. Une règle insuffisamment comprise ou difficilement applicable risque de produire davantage de contentieux que de conformité. À l'inverse, une administration qui privilégie la pédagogie, la transparence et la sécurité juridique favorise une meilleure adhésion des contribuables aux objectifs poursuivis par le législateur.

C. Analyse économique du droit

Sous l'angle de l'analyse économique du droit, les attentes exprimées par les répondants apparaissent particulièrement cohérentes.

Les mesures proposées — formation, guides pratiques, référentiel comptable spécifique, coopération entre le Barreau et la DGI — poursuivent toutes un objectif commun : réduire les coûts de conformité.

En effet, une meilleure information diminue les erreurs de déclaration ; une comptabilité adaptée réduit les coûts administratifs ; un accompagnement technique limite les risques de redressement ; enfin, un dialogue institutionnel permanent améliore la prévisibilité des décisions de l'administration fiscale. Chacune de ces mesures contribue ainsi à réduire les coûts de transaction associés à l'application de la réforme.

L'analyse économique du droit enseigne qu'une réforme fiscale est d'autant plus efficace que les coûts supportés par les contribuables pour s'y conformer demeurent inférieurs aux bénéfices attendus de son application. Les résultats de l'enquête montrent précisément que les avocats ne sollicitent pas un allègement de leurs obligations, mais une diminution des coûts nécessaires à leur respect. Cette distinction est fondamentale. Elle démontre que les difficultés rencontrées relèvent davantage de l'organisation du système que du principe même de l'imposition.

À cet égard, la présente recherche conduit à une observation importante. Les cabinets d'avocats ne disposent pas des mêmes caractéristiques économiques que les entreprises commerciales. Leur activité repose essentiellement sur des prestations intellectuelles, des revenus souvent irréguliers et des flux financiers comprenant de nombreux débours effectués pour le compte des clients. Dès lors, l'application de règles comptables conçues pour des entreprises commerciales peut engendrer des coûts de conformité disproportionnés.

C'est pourquoi il apparaît opportun d'envisager, à l'instar de certains régimes particuliers existant pour d'autres catégories d'organisations, l'élaboration d'un référentiel comptable simplifié et adapté aux cabinets d'avocats, permettant de concilier les exigences de transparence fiscale avec les spécificités économiques de la profession.

CHAPITRE 3. ADAPTATION PLUS EFFICIENTE DU RÉGIME DE L'IRPP AUX RÉALITÉS DES AVOCATS

L'analyse doctrinale menée au premier chapitre ainsi que les investigations empiriques réalisées auprès des avocats du Haut-Katanga mettent en évidence un constat fondamental : l'instauration de l'Impôt sur le Revenu des Personnes Physiques répond incontestablement à un objectif légitime de modernisation du système fiscal congolais, de renforcement de l'équité entre les contribuables et d'élargissement de l'assiette fiscale. Toutefois, les résultats de l'enquête révèlent également que l'effectivité de cette réforme demeure étroitement conditionnée par sa capacité à prendre en considération les spécificités économiques, comptables et organisationnelles des professions libérales.

Les difficultés identifiées ne procèdent pas principalement d'un refus des avocats de satisfaire à leurs obligations fiscales. Elles résultent davantage d'un décalage entre les exigences nouvelles du législateur et les conditions concrètes dans lesquelles s'exerce la profession. Les coûts de conformité, l'insuffisance de la vulgarisation, les incertitudes entourant la qualification de certaines opérations ainsi que l'absence d'outils comptables adaptés sont autant d'éléments susceptibles de compromettre les objectifs poursuivis par la réforme.

Dans cette perspective, le présent chapitre ne se limite pas à dresser un constat critique du régime actuellement applicable. Il entend formuler des propositions susceptibles d'améliorer son efficacité en conciliant deux impératifs complémentaires : d'une part, la protection des intérêts financiers de l'État et, d'autre part, le respect des contraintes propres à l'exercice des professions libérales. Cette démarche s'inscrit dans la logique de l'analyse économique du droit, laquelle recherche la solution normative la plus efficiente, c'est-à-dire celle qui permet d'atteindre les objectifs poursuivis par le législateur au moindre coût social et économique.

Section I. Les limites du régime actuel de l'IRPP appliqué aux professions libérales

Après avoir mis en évidence les effets empiriques du nouveau régime de l'IRPP sur la conformité fiscale des avocats du Haut-Katanga, il convient désormais d'en apprécier les limites à la lumière des réalités juridiques, institutionnelles et organisationnelles observées. En effet, si la réforme de l'IRPP répond à des objectifs légitimes de modernisation fiscale, d'élargissement de l'assiette imposable et de renforcement de l'équité devant l'impôt, son application aux professions libérales révèle certaines insuffisances susceptibles d'en compromettre l'effectivité. Ces limites tiennent notamment à l'imprécision de certaines règles applicables aux revenus et charges professionnels, à l'insuffisance de l'accompagnement institutionnel ainsi qu'à l'absence d'outils comptables et déclaratifs spécifiquement adaptés aux particularités de l'exercice libéral. L'analyse de ces limites permet ainsi d'identifier les ajustements nécessaires pour rendre le régime de l'IRPP plus cohérent, plus prévisible et plus efficace à l'égard des avocats et, plus largement, des professions libérales réglementées.

§1. Les limites juridiques du régime applicable aux professions libérales

L'instauration de l'Impôt sur le Revenu des Personnes Physiques constitue sans conteste l'une des réformes fiscales les plus importantes intervenues en République démocratique du Congo depuis plusieurs décennies. En substituant un impôt global aux anciens mécanismes d'imposition catégorielle, le législateur a poursuivi plusieurs objectifs complémentaires, notamment l'amélioration de l'équité fiscale, l'élargissement de l'assiette imposable, la simplification du système fiscal et le renforcement des recettes publiques. Cette réforme répond également aux orientations généralement préconisées par les organisations internationales en matière de modernisation des systèmes fiscaux telles que l'OCDE, lesquelles privilégient une imposition globale de la capacité contributive des personnes physiques.

Toutefois, l'analyse du nouveau dispositif révèle que, si le principe même de la réforme apparaît juridiquement cohérent, son application aux professions libérales demeure confrontée à plusieurs difficultés d'ordre normatif. Ces difficultés ne remettent pas fondamentalement en cause la légitimité de l'IRPP ; elles traduisent plutôt un décalage entre l'architecture générale du texte et les spécificités propres à certaines catégories de contribuables, en particulier les avocats. En effet, la profession d'avocat présente des caractéristiques économiques et juridiques qui la distinguent sensiblement des autres activités indépendantes. Les honoraires ne sont pas toujours perçus de manière régulière, les débours occupent une place importante

dans la gestion des dossiers, les provisions peuvent être conservées pendant une période relativement longue avant leur affectation définitive, tandis que certaines dépenses professionnelles présentent un caractère mixte rendant leur qualification fiscale particulièrement délicate.

Ces particularités ne sont pas ignorées par le législateur. La loi n° 23/053 du 30 novembre 2023 modifiant et complétant certaines dispositions de la loi n° 004/2003 du 13 mars 2003 portant réforme des procédures fiscales, de la loi n° 004/2003 portant impôt sur les revenus professionnels et de plusieurs textes connexes a consacré un régime spécifique applicable aux bénéficiaires des professions non commerciales et revenus assimilés. Les chercheurs en la matière montrent d'ailleurs que le législateur a tenté d'encadrer plus précisément la détermination du bénéfice imposable ainsi que la déductibilité des charges professionnelles⁶⁹.

Cependant, l'étude de terrain réalisée dans le cadre de cette recherche démontre que ces précisions demeurent insuffisantes pour répondre aux interrogations quotidiennes des praticiens. Les avocats interrogés relèvent notamment les difficultés liées à la qualification de certains flux financiers transitant par le cabinet, à la distinction entre les débours et les honoraires, au traitement fiscal des provisions reçues des clients ainsi qu'à l'identification des dépenses effectivement déductibles. Cette situation est d'autant plus préoccupante que les erreurs de qualification peuvent avoir une incidence directe sur la détermination de la base imposable et, par conséquent, sur le montant de l'impôt dû.

L'analyse de ces difficultés conduit à identifier trois limites juridiques majeures du régime actuellement applicable aux professions libérales : l'incertitude entourant la qualification de certains revenus professionnels, la délimitation encore imparfaite des charges déductibles et l'absence d'un véritable cadre juridique spécifique aux professions libérales réglementées.

A. Une qualification juridique encore incertaine de certains revenus professionnels

Le premier facteur d'insécurité juridique réside dans la qualification fiscale de plusieurs catégories de revenus propres à l'exercice des professions libérales.

En théorie, la loi distingue clairement les honoraires constituant la rémunération des prestations professionnelles des sommes qui ne font que transiter par le professionnel pour le compte de son client. Ainsi, les débours régulièrement justifiés ne doivent pas être assimilés à un revenu

⁶⁹ Lire en ce sens **Mapoti Saya Mbongo Monga Molai**, *op. cit.*, et de **Ahadi Toto Clément**, *op. cit.*,

imposable, tandis que les avances et provisions destinées à rémunérer les prestations futures peuvent, sous certaines conditions, intégrer les recettes professionnelles. Cette distinction est rappelée par les doctrinaires⁷⁰, lesquels insistent sur la nécessité d'apprécier la nature économique réelle des sommes perçues plutôt que leur seule qualification contractuelle.

En pratique, cette distinction se révèle beaucoup moins évidente. Les cabinets d'avocats manipulent quotidiennement des fonds dont la nature juridique varie selon les dossiers : provisions destinées à couvrir les honoraires futurs, sommes avancées pour le paiement des frais de justice, consignations, sommes séquestrées entre les mains du conseil, remboursements de débours, indemnités transactionnelles ou encore remboursements de dépenses effectuées pour le compte du client. La frontière entre ces différentes catégories demeure parfois difficile à établir, surtout lorsqu'aucune comptabilité analytique n'est tenue.

Cette incertitude accroît le risque de divergences d'interprétation entre le contribuable et l'administration fiscale. Deux qualifications différentes d'une même opération peuvent conduire à des bases imposables sensiblement différentes, générant ainsi des redressements dont l'origine réside moins dans une volonté de fraude que dans une ambiguïté de la règle applicable. Une telle situation est contraire à l'exigence de sécurité juridique, laquelle suppose que le contribuable puisse déterminer avec un degré raisonnable de certitude les conséquences fiscales de ses opérations.

B. Une délimitation encore imparfaite des charges professionnelles déductibles

L'une des principales innovations du nouveau régime de l'Impôt sur le Revenu des Personnes Physiques réside dans l'adoption du principe selon lequel le bénéfice imposable des professions non commerciales est déterminé par la différence entre les recettes professionnelles effectivement encaissées et les dépenses nécessitées par l'exercice de la profession. Ce principe, déjà connu sous l'ancien régime de l'Impôt sur les Bénéfices et Profits des professions libérales, est aujourd'hui consacré par la loi relative à l'IS et à l'IRPP et précisé par la doctrine fiscale congolaise.

Cette architecture juridique apparaît cohérente dans son principe. Toutefois, son application pratique aux professions libérales réglementées révèle plusieurs insuffisances. La loi énonce les critères généraux de déductibilité sans toujours fournir les éléments permettant de résoudre les nombreuses situations intermédiaires auxquelles sont quotidiennement confrontés les praticiens. En matière de barreau, la frontière entre les dépenses exclusivement

⁷⁰ Lire en ce sens **Mapoti Saya Mbongo Monga Molai**, *op. cit.*, et de **Ahadi Toto Clément**, *op cit.*,

professionnelles et les dépenses présentant un caractère mixte est particulièrement difficile à tracer.

À titre d'illustration, plusieurs interrogations demeurent ouvertes. Plusieurs avocats nous ont soumis une situation de ce genre : un véhicule acquis par un avocat afin d'assurer ses déplacements entre les juridictions, les administrations publiques et les sites d'expertise constitue-t-il une immobilisation exclusivement professionnelle ou une dépense à usage mixte ? Dans quelle proportion les frais de télécommunication, d'internet, de représentation, de restauration ou encore de carburant peuvent-ils être considérés comme nécessaires à l'exercice de la profession ? Qu'en est-il des dépenses engagées pour la participation à des conférences scientifiques, des abonnements aux bases de données juridiques ou de l'acquisition d'ouvrages spécialisés ? Si ces dépenses participent incontestablement au développement de l'activité professionnelle, leur qualification fiscale demeure parfois incertaine faute de critères suffisamment détaillés.

Cette difficulté est encore accentuée par la diversité des modes d'exercice de la profession d'avocat. Les besoins d'un cabinet individuel diffèrent sensiblement de ceux d'une structure regroupant plusieurs associés, des collaborateurs permanents, un personnel administratif et des services spécialisés. Pourtant, le régime juridique applicable demeure uniforme, sans distinguer les contraintes organisationnelles propres à chacune de ces catégories.

Les résultats de notre enquête confirment cette analyse. Une proportion importante des avocats interrogés a indiqué éprouver des difficultés à identifier les dépenses effectivement déductibles et à réunir les justificatifs susceptibles d'être admis lors d'un contrôle fiscal. Cette situation révèle que la difficulté ne réside pas uniquement dans l'application de la loi, mais également dans le degré de précision des critères retenus par celle-ci.

Sous l'angle de la sécurité juridique, cette imprécision présente plusieurs conséquences. Elle accroît d'abord le risque d'interprétations divergentes entre les contribuables et l'administration fiscale. Elle augmente ensuite l'insécurité économique des cabinets, qui demeurent dans l'incertitude quant au traitement fiscal de certaines opérations pourtant courantes. Enfin, elle favorise indirectement le contentieux fiscal, les redressements trouvant fréquemment leur origine dans la qualification des charges plutôt que dans la dissimulation des revenus.

Dans ces conditions, il apparaît que le régime actuel gagnerait à être complété par un référentiel national des dépenses professionnelles déductibles applicable aux professions libérales réglementées. Un tel instrument ne modifierait pas le principe légal de la déductibilité, mais

contribuerait à harmoniser son interprétation et à renforcer la prévisibilité des décisions administratives.

C. L'absence d'un véritable cadre juridique spécifique aux professions libérales réglementées

Au-delà des difficultés relatives à la qualification des revenus et des charges professionnelles, la principale limite du régime actuel réside probablement dans son caractère essentiellement uniforme. En effet, le nouveau régime de l'IRPP applique aux professions libérales un ensemble de règles largement inspirées des mécanismes traditionnellement utilisés pour les activités commerciales, alors même que ces deux catégories d'activités obéissent à des logiques économiques profondément différentes.

Les professions libérales réglementées, parmi lesquelles figure la profession d'avocat, se distinguent par plusieurs caractéristiques fondamentales. Elles reposent essentiellement sur une prestation intellectuelle fournie personnellement par le professionnel, dans le respect d'obligations déontologiques strictes. Leur activité ne poursuit pas uniquement une finalité lucrative ; elle participe également à l'administration de la justice, à la protection des droits fondamentaux et au bon fonctionnement des institutions publiques. Cette dimension institutionnelle distingue profondément l'avocat des opérateurs économiques soumis au droit commercial.

Sur le plan économique, les revenus des avocats présentent également des spécificités importantes. Ils sont généralement irréguliers, fortement dépendants de la nature des dossiers traités, parfois différés sur plusieurs mois, voire plusieurs années, et fréquemment associés à des débours importants avancés pour le compte des clients. La trésorerie des cabinets connaît ainsi des variations importantes qui rendent plus complexe la planification des obligations fiscales.

Malgré ces particularités, le droit positif ne prévoit aucun dispositif comptable spécifiquement conçu pour les professions libérales réglementées. Contrairement à certaines catégories de contribuables bénéficiant de régimes simplifiés adaptés à leur capacité contributive, les avocats demeurent soumis à des exigences comptables et déclaratives qui reproduisent largement les mécanismes applicables aux autres activités professionnelles indépendantes.

Cette uniformité apparaît difficilement conciliable avec le principe d'égalité devant l'impôt. L'égalité fiscale ne signifie pas l'application mécanique des mêmes règles à des situations objectivement différentes ; elle suppose, au contraire, que des situations comparables soient

traitées de manière comparable et que des situations différentes puissent justifier des adaptations raisonnables. En d'autres termes, l'égalité commande parfois la différenciation.

Les enseignements de l'analyse économique du droit conduisent à la même conclusion. Une règle juridique est d'autant plus efficace qu'elle tient compte des caractéristiques économiques des acteurs auxquels elle s'adresse. Lorsqu'une norme impose des coûts de conformité disproportionnés au regard des capacités organisationnelles des contribuables concernés, son efficacité pratique tend à diminuer. Les résultats de notre enquête illustrent précisément ce phénomène : les difficultés rencontrées par les avocats résultent moins d'un refus de satisfaire à leurs obligations fiscales que de l'inadéquation de certains outils juridiques aux réalités de leur activité.

Cette observation conduit à une proposition qui constitue, à notre sens, la principale contribution scientifique de la présente recherche. Il apparaît souhaitable que le législateur congolais envisage, à terme, l'élaboration d'un véritable **statut fiscal des professions libérales réglementées**, regroupant dans un même corpus les règles relatives à la détermination du revenu imposable, aux obligations comptables, aux dépenses déductibles, aux modalités déclaratives ainsi qu'aux procédures de contrôle adaptées à ces professions.

Une telle évolution ne remettrait nullement en cause les principes fondamentaux de l'IRPP. Elle contribuerait au contraire à renforcer son effectivité en rapprochant davantage la norme fiscale des réalités économiques et professionnelles des contribuables auxquels elle s'applique. Elle favoriserait ainsi une meilleure sécurité juridique, une réduction des coûts de conformité et une amélioration durable de la conformité fiscale volontaire, conformément aux objectifs poursuivis par la réforme.

§2. Les limites institutionnelles dans la mise en œuvre de la réforme

L'efficacité d'une réforme fiscale ne dépend pas exclusivement de la qualité technique des dispositions législatives qui l'instituent. Elle repose également sur la capacité des institutions chargées de son application à assurer une diffusion suffisante de l'information, à accompagner les contribuables dans la compréhension de leurs nouvelles obligations et à instaurer un climat de confiance propice à la conformité volontaire. En matière fiscale, l'effectivité de la norme est ainsi le résultat d'une interaction permanente entre le droit, les institutions et les comportements des contribuables.

Cette approche est largement consacrée par les travaux contemporains de l'analyse économique du droit, qui démontrent que les coûts de conformité ne résultent pas uniquement des obligations imposées par la loi, mais également des difficultés rencontrées par les contribuables

pour accéder à une information fiable, comprendre les règles applicables et obtenir une assistance adéquate. Les résultats de notre enquête confirment pleinement cette observation. Les difficultés exprimées par les avocats ne trouvent pas seulement leur origine dans la complexité intrinsèque du nouveau régime de l'IRPP ; elles résultent également de certaines insuffisances institutionnelles qui limitent son appropriation par les professions libérales.

L'analyse des données empiriques recueillies auprès des responsables de cabinets met particulièrement en évidence quatre insuffisances majeures : la faiblesse de la vulgarisation de la réforme, l'insuffisance de l'accompagnement administratif des contribuables, le rôle encore limité des organisations professionnelles et l'absence d'un dialogue institutionnel permanent entre la Direction générale des impôts et les professions libérales.

A. Une vulgarisation encore insuffisante de la réforme fiscale

Toute réforme fiscale d'une certaine ampleur suppose un important travail de vulgarisation. La publication de la loi au Journal officiel, bien qu'indispensable à son entrée en vigueur, ne saurait suffire à garantir sa compréhension par les contribuables. Les nouvelles obligations doivent être expliquées, illustrées et adaptées aux réalités des différentes catégories professionnelles.

Or, les résultats de notre enquête montrent que cette vulgarisation demeure insuffisante. Certes, une majorité des avocats interrogés déclare avoir connaissance de l'existence de l'IRPP. Toutefois, cette connaissance reste souvent générale et ne s'accompagne pas d'une maîtrise satisfaisante des mécanismes techniques de détermination du revenu imposable, de qualification des recettes professionnelles ou de déductibilité des charges.

Cette situation apparaît d'autant plus préoccupante que les professions libérales exercent généralement sans service juridique ou fiscal spécialisé. Contrairement aux grandes entreprises, les cabinets d'avocats ne disposent pas toujours de ressources internes leur permettant d'assurer une veille permanente sur les évolutions de la législation fiscale. La vulgarisation constitue dès lors un instrument essentiel de sécurisation juridique.

B. Un accompagnement administratif encore limité

Au-delà de la diffusion de l'information, la mise en œuvre effective de l'IRPP exige un accompagnement technique permanent des contribuables. Celui-ci peut prendre diverses formes : permanences fiscales, réponses aux demandes d'interprétation, guides pratiques, simulateurs de calcul ou encore assistance lors de la préparation des premières déclarations.

Les données recueillies révèlent que plusieurs avocats éprouvent des difficultés à identifier l'interlocuteur compétent pour répondre à leurs interrogations fiscales. Cette situation favorise les interprétations divergentes, les erreurs de déclaration et, à terme, les contestations avec l'administration.

Il apparaît ainsi que l'administration fiscale demeure encore principalement perçue comme un organe de contrôle et de recouvrement, alors qu'elle devrait également assumer pleinement une mission d'assistance et d'accompagnement des contribuables. Cette évolution est aujourd'hui observée dans plusieurs administrations fiscales modernes, où l'amélioration de la conformité volontaire repose davantage sur la prévention des erreurs que sur la seule répression des manquements.

C. Un rôle encore insuffisamment structuré des organisations professionnelles

Les organisations professionnelles occupent une place privilégiée dans la diffusion des nouvelles obligations fiscales auprès de leurs membres. Le Barreau, en particulier, constitue l'interlocuteur naturel des avocats et bénéficie d'une légitimité institutionnelle propre à favoriser l'adhésion aux réformes.

Notre enquête montre que les avocats souhaitent une implication beaucoup plus importante de leur Ordre professionnel dans l'accompagnement de la réforme. Plusieurs répondants préconisent l'organisation régulière de formations spécialisées, la publication de guides pratiques, la mise en place de permanences fiscales ainsi que l'élaboration d'outils comptables adaptés à la profession.

Ces attentes apparaissent parfaitement légitimes. L'obligation de formation continue imposée aux avocats pourrait utilement intégrer un volet consacré à la fiscalité professionnelle, permettant ainsi d'assurer une actualisation permanente des connaissances dans un domaine en constante évolution.

C. L'absence d'un dialogue institutionnel permanent entre la DGI et le Barreau

Enfin, la principale limite institutionnelle observée réside probablement dans l'absence d'un cadre permanent de concertation entre la Direction générale des impôts et les organisations représentatives des professions libérales.

À l'heure actuelle, les échanges entre ces institutions interviennent principalement à l'occasion des contrôles fiscaux, des contentieux ou de quelques séances ponctuelles de sensibilisation. Cette approche demeure essentiellement réactive. Elle ne permet ni d'anticiper les difficultés

d'application de la réforme ni d'assurer une harmonisation progressive des pratiques administratives.

Pourtant, l'expérience comparée montre que les réformes fiscales produisent de meilleurs résultats lorsqu'elles s'appuient sur une coopération régulière entre l'administration et les organisations professionnelles concernées. Un dialogue institutionnel permanent favoriserait l'identification rapide des difficultés pratiques, la clarification des points controversés et l'élaboration d'une doctrine administrative plus stable.

Section II. Les perspectives d'adaptation du régime de l'IRPP aux réalités des professions libérales

Les limites mises en évidence dans la section précédente ne sauraient conduire à remettre en cause les fondements de la réforme instituant l'Impôt sur le Revenu des Personnes Physiques. Au contraire, elles démontrent que cette réforme poursuit des objectifs légitimes de justice fiscale, de modernisation du système d'imposition et d'élargissement de l'assiette fiscale. Les difficultés relevées tiennent essentiellement à l'absence de mécanismes suffisamment adaptés aux spécificités économiques et organisationnelles des professions libérales réglementées.

Les données empiriques recueillies auprès des avocats du Haut-Katanga montrent d'ailleurs que ces derniers ne contestent pas le principe de l'imposition de leurs revenus. Ils expriment surtout le souhait de disposer d'un environnement juridique, comptable et institutionnel permettant de satisfaire plus facilement à leurs obligations fiscales. Cette observation rejoint les enseignements de l'analyse économique du droit selon lesquels l'efficacité d'une règle juridique dépend autant de son contenu que du coût supporté par ses destinataires pour s'y conformer.

Dans cette perspective, l'amélioration du régime de l'IRPP suppose une double évolution. D'une part, un renforcement du cadre institutionnel destiné à accompagner les contribuables dans la compréhension et l'application des nouvelles règles. D'autre part, une adaptation des instruments juridiques, comptables et déclaratifs aux réalités particulières des professions libérales. Ces deux dimensions apparaissent complémentaires : une réforme juridique dépourvue d'accompagnement institutionnel demeurerait difficilement applicable, tandis qu'un accompagnement performant ne saurait pallier durablement les insuffisances du cadre normatif.

§1. Le renforcement du cadre institutionnel de la conformité fiscale

L'effectivité d'un système fiscal ne dépend pas exclusivement de la qualité des règles qui l'organisent. Elle repose également sur la capacité des institutions publiques et des organisations professionnelles à accompagner les contribuables dans leur mise en œuvre. Cette exigence revêt une importance particulière lorsqu'il s'agit de professions libérales dont les obligations fiscales reposent essentiellement sur l'autodéclaration des revenus, la tenue d'une comptabilité régulière et la conservation des pièces justificatives. Dans un tel contexte, la conformité fiscale ne peut être assurée par le seul mécanisme du contrôle et de la sanction. Elle suppose également une politique permanente d'information, de formation et d'assistance.

Les résultats de notre enquête démontrent clairement cette réalité. Une très forte majorité des avocats interrogés considère que les difficultés rencontrées dans l'application du nouveau régime de l'IRPP trouvent leur origine moins dans le principe même de la réforme que dans l'insuffisance de son accompagnement institutionnel. Cette observation conduit à privilégier une approche coopérative de la conformité fiscale, fondée sur le dialogue entre l'administration fiscale, les organisations professionnelles et les contribuables.

A. Instituer un partenariat permanent entre la Direction générale des impôts et le Barreau

L'une des premières mesures susceptibles d'améliorer l'effectivité du régime de l'IRPP consiste à instaurer une coopération institutionnelle permanente entre la Direction générale des impôts et les Barreaux de la République démocratique du Congo.

À l'heure actuelle, les relations entre ces deux institutions demeurent essentiellement ponctuelles. Elles se limitent généralement aux opérations de contrôle, aux contentieux fiscaux ou à quelques activités de sensibilisation organisées de manière occasionnelle. Or, une réforme fiscale d'une telle ampleur exige un dialogue beaucoup plus structuré.

Nous proposons ainsi la création d'un **Comité permanent DGI-Barreau**, composé de représentants de l'administration fiscale, des Ordres des avocats, d'experts-comptables, d'universitaires et, le cas échéant, de représentants des autres professions libérales réglementées.

Ce comité pourrait être chargé :

- d'identifier les difficultés pratiques d'application de l'IRPP ;
- d'élaborer des recommandations communes ;
- de proposer des clarifications administratives ;

- de préparer des formations conjointes ;
- de participer à l'évaluation périodique de la réforme.

Une telle structure favoriserait une interprétation harmonisée des textes et contribuerait à prévenir les divergences susceptibles d'alimenter le contentieux fiscal.

Cette proposition trouve un fondement dans l'analyse économique du droit. En réduisant les coûts d'information, les coûts de transaction et les coûts liés aux conflits d'interprétation, un dialogue institutionnel permanent permettrait d'améliorer simultanément la sécurité juridique des contribuables et l'efficacité de l'administration fiscale.

B. Généraliser la formation fiscale continue des professions libérales

L'une des principales faiblesses mises en évidence par notre enquête réside dans le niveau encore insuffisant de maîtrise technique du nouveau régime de l'IRPP. Bien que la majorité des avocats interrogés déclare avoir connaissance de la réforme, une proportion sensiblement plus faible affirme maîtriser les mécanismes relatifs à la détermination de la base imposable, à la qualification des recettes professionnelles ou à la déductibilité des charges. Cette situation démontre que la diffusion de l'information ne suffit pas à garantir une application correcte de la norme fiscale. La conformité volontaire suppose un apprentissage permanent, particulièrement dans un contexte où la législation fiscale évolue rapidement.

Dans cette perspective, la formation continue apparaît comme un instrument essentiel de sécurisation juridique. Elle permet non seulement de maintenir les connaissances techniques des praticiens à jour, mais également de prévenir les erreurs déclaratives qui résultent davantage d'une mauvaise compréhension des textes que d'une volonté de fraude. L'expérience montre qu'un contribuable correctement formé est plus enclin à respecter spontanément ses obligations fiscales qu'un contribuable confronté à une réglementation qu'il ne maîtrise pas.

Il serait dès lors opportun que le Conseil de l'Ordre intègre un **module obligatoire de fiscalité professionnelle** dans le programme annuel de formation continue des avocats. Cette formation pourrait être organisée en partenariat avec la Direction générale des impôts, les universités, les experts-comptables et les spécialistes de la fiscalité des professions libérales. Les thèmes abordés devraient dépasser la simple présentation des textes pour privilégier une approche pratique : calcul du revenu imposable, traitement des débours, détermination des charges déductibles, gestion des justificatifs, préparation des déclarations et prévention des risques fiscaux.

Une telle mesure contribuerait à réduire les coûts de conformité identifiés dans notre enquête et renforcerait la sécurité juridique des cabinets. Elle permettrait également de développer une véritable culture de conformité fiscale au sein de la profession.

C. Élaborer une doctrine administrative spécifique aux professions libérales

L'analyse du droit positif révèle que les principales difficultés rencontrées par les avocats ne résultent pas toujours d'une insuffisance de la loi elle-même, mais de l'absence de précisions administratives permettant d'en assurer une interprétation uniforme. Les dispositions relatives à la qualification des recettes, à la déductibilité des charges ou aux obligations documentaires demeurent parfois générales, laissant une marge d'appréciation importante tant au contribuable qu'à l'administration fiscale.

Cette situation est source d'insécurité juridique. Deux contribuables confrontés à une même opération peuvent adopter des interprétations différentes de la loi, tandis que deux services fiscaux peuvent retenir des positions divergentes lors d'un contrôle. Une telle variabilité est difficilement conciliable avec les exigences de prévisibilité et de sécurité juridique qui doivent caractériser tout système fiscal moderne.

Afin de remédier à cette situation, il apparaît nécessaire que la Direction générale des impôts élabore une **doctrine administrative spécifique aux professions libérales réglementées**. Celle-ci pourrait prendre la forme d'un guide officiel de l'IRPP applicable aux professions libérales, régulièrement mis à jour et librement accessible. Ce document préciserait notamment le traitement fiscal des honoraires, des provisions, des débours, des indemnités, des frais professionnels, des dépenses mixtes et des principales opérations rencontrées dans la pratique quotidienne des avocats.

Cette doctrine pourrait être complétée par des circulaires interprétatives, une foire aux questions, des réponses administratives opposables et une base documentaire numérique. L'objectif ne serait pas de modifier la loi, mais d'en assurer une application uniforme sur l'ensemble du territoire national.

Sous l'angle de l'analyse économique du droit, une telle mesure contribuerait à réduire les coûts d'information, à prévenir les contentieux et à améliorer la conformité volontaire. Plus les règles sont prévisibles, moins les contribuables consacrent de ressources à leur interprétation et plus ils sont enclins à les respecter.

D. Développer une assistance fiscale numérique adaptée aux professions libérales

La transformation numérique de l'administration publique constitue aujourd'hui l'un des principaux leviers d'amélioration de la gouvernance fiscale. Les administrations fiscales les plus performantes ont progressivement développé des plateformes numériques permettant aux contribuables d'accomplir leurs obligations fiscales, d'obtenir des informations fiables et de communiquer plus facilement avec les services compétents.

En République démocratique du Congo, cette évolution demeure encore inachevée s'agissant des professions libérales. Les résultats de notre enquête montrent que plusieurs avocats éprouvent des difficultés à accéder rapidement à des informations officielles relatives à l'application de l'IRPP. Cette situation favorise le recours à des sources d'information parfois incomplètes ou contradictoires et augmente le risque d'erreurs déclaratives.

Il conviendrait dès lors de mettre en place une **plateforme numérique dédiée aux professions libérales**, intégrée au système d'information de la Direction générale des impôts. Cette plateforme pourrait offrir plusieurs services : simulateur de calcul de l'IRPP, modèles de registres comptables, guides pratiques, téléchargement des formulaires, réponses aux questions fréquentes, espace d'assistance en ligne et système de prise de rendez-vous avec les services fiscaux.

À cette plateforme pourrait s'ajouter une application mobile permettant aux avocats de suivre leurs obligations fiscales, de recevoir les mises à jour de la législation, d'être alertés des échéances déclaratives et d'accéder instantanément aux principaux textes applicables.

Du point de vue de l'analyse économique du droit, la numérisation de l'assistance fiscale présente un double avantage. Elle réduit, d'une part, les coûts administratifs supportés par les contribuables en facilitant l'accès à l'information et, d'autre part, les coûts de gestion de l'administration elle-même grâce à la dématérialisation des procédures. L'amélioration de la conformité fiscale résulte ainsi moins d'un renforcement des sanctions que d'une réduction des obstacles pratiques auxquels les contribuables sont confrontés.

En somme, le renforcement du cadre institutionnel constitue un préalable indispensable à l'effectivité du régime de l'IRPP. Les propositions formulées dans le présent paragraphe démontrent que l'amélioration de la conformité fiscale ne passe pas uniquement par l'adoption de nouvelles dispositions législatives. Elle suppose également une administration plus accessible, une formation continue des professionnels, une doctrine administrative claire et des outils numériques adaptés aux réalités des professions libérales. En réduisant les coûts de conformité et en renforçant la sécurité juridique, ces réformes institutionnelles favoriseraient

une adhésion plus durable des avocats au nouveau système fiscal et contribueraient à la réalisation des objectifs poursuivis par le législateur. Elles préparent ainsi le terrain à la réforme la plus structurante de la présente recherche : l'élaboration d'un **régime juridique, comptable et déclaratif spécifiquement adapté aux professions libérales réglementées**, qui constitue l'objet du paragraphe suivant.

§2. Vers un régime juridique, comptable et déclaratif adapté aux professions libérales réglementées

L'analyse des limites du régime actuel de l'Impôt sur le Revenu des Personnes Physiques met en évidence une difficulté fondamentale. Si les principes généraux gouvernant la détermination du revenu imposable apparaissent juridiquement cohérents, leur application aux professions libérales demeure largement inspirée de mécanismes conçus pour des activités dont les caractéristiques économiques diffèrent sensiblement. Or, les professions libérales réglementées, parmi lesquelles figure la profession d'avocat, présentent des spécificités qui justifient une adaptation des instruments juridiques et comptables destinés à assurer leur conformité fiscale.

L'enquête réalisée auprès des avocats du Haut-Katanga confirme cette observation. Les difficultés les plus fréquemment rencontrées concernent moins le principe de l'imposition que les modalités concrètes de détermination du bénéfice imposable, de conservation des justificatifs, de qualification des dépenses professionnelles et d'établissement de la déclaration annuelle. Il apparaît ainsi que les coûts de conformité identifiés dans le chapitre précédent résultent en grande partie de l'absence d'outils adaptés aux réalités de la profession.

Dans cette perspective, la présente recherche propose la mise en place d'un véritable **régime juridique, comptable et déclaratif des professions libérales réglementées**, destiné à compléter le régime général de l'IRPP sans en modifier les principes fondamentaux. Une telle évolution permettrait de concilier les exigences de transparence fiscale avec les contraintes particulières auxquelles sont confrontés les professionnels indépendants.

A. Instituer un référentiel comptable simplifié applicable aux professions libérales

L'une des principales difficultés révélées par l'enquête concerne l'organisation comptable des cabinets d'avocats. Si plusieurs structures disposent déjà d'un comptable ou d'un système de suivi financier, les méthodes utilisées demeurent particulièrement hétérogènes. Certains cabinets tiennent une comptabilité commerciale relativement complète, tandis que d'autres se limitent à des registres informels ou à de simples relevés bancaires. Cette diversité accroît les risques d'erreurs déclaratives et complique les opérations de contrôle fiscal.

Il apparaît dès lors souhaitable que le législateur ou l'administration fiscale élabore un **référentiel comptable simplifié**, spécialement conçu pour les professions libérales réglementées.

Ce référentiel pourrait notamment prévoir :

- un **registre chronologique des honoraires encaissés**, distinguant clairement les paiements définitifs, les provisions et les honoraires restant à percevoir ;
- un **registre spécifique des débours**, permettant d'isoler les sommes avancées pour le compte des clients afin d'éviter leur assimilation à des recettes professionnelles ;
- un **registre des dépenses professionnelles**, reprenant de manière standardisée les principales catégories de charges admises en déduction ;
- un modèle uniforme de classement et d'archivage des pièces justificatives.

L'adoption d'un tel référentiel présenterait un double avantage. Elle simplifierait, d'une part, les obligations comptables des avocats et faciliterait, d'autre part, les opérations de contrôle réalisées par l'administration fiscale.

B. Élaborer un guide national des dépenses professionnelles déductibles

La détermination des charges professionnelles constitue aujourd'hui l'une des principales sources d'insécurité juridique pour les professions libérales.

Notre enquête montre que plusieurs avocats éprouvent des difficultés à distinguer les dépenses effectivement déductibles des dépenses présentant un caractère personnel ou mixte. Cette incertitude favorise tant les erreurs involontaires que les divergences d'interprétation lors des contrôles fiscaux.

Il apparaît dès lors opportun que la Direction générale des impôts élabore un **Guide national des dépenses professionnelles déductibles des professions libérales**.

Ce document pourrait préciser, à titre indicatif, le traitement fiscal de nombreuses dépenses fréquemment rencontrées dans la pratique :

- cotisations ordinales ;
- frais de formation continue ;
- documentation juridique ;
- abonnements aux bases de données ;
- carburant ;
- téléphonie ;
- internet ;
- déplacements professionnels ;

- représentation ;
- acquisition et utilisation des véhicules ;
- informatique ;
- mobilier professionnel ;
- frais de mission ;
- loyers ;
- personnel administratif.

Pour chacune de ces dépenses, le guide pourrait préciser les conditions de déductibilité, les justificatifs exigés ainsi que les critères permettant de distinguer les dépenses exclusivement professionnelles des dépenses mixtes.

Une telle initiative renforcerait considérablement la sécurité juridique des contribuables tout en harmonisant les pratiques de l'administration fiscale.

C. Instituer un régime déclaratif simplifié pour les petits cabinets

L'uniformité actuelle des obligations déclaratives apparaît difficilement conciliable avec la diversité des structures d'exercice de la profession d'avocat.

Un cabinet individuel ne dispose généralement ni des ressources humaines ni des capacités financières d'une grande société d'avocats employant plusieurs collaborateurs et un personnel administratif spécialisé.

Dans cette perspective, il serait opportun d'instaurer un **régime déclaratif simplifié** applicable aux petits cabinets.

Celui-ci pourrait notamment prévoir :

- une déclaration annuelle simplifiée ;
- un modèle unique de registre comptable ;
- des obligations documentaires allégées ;
- une assistance renforcée lors des premières déclarations ;
- une dématérialisation complète des formalités.

Une telle différenciation ne remettrait nullement en cause le principe d'égalité devant l'impôt. Au contraire, elle permettrait de tenir compte des capacités organisationnelles réelles des contribuables, conformément au principe de proportionnalité.

D. Renforcer la sécurité juridique par une doctrine administrative permanente

La sécurité juridique constitue l'un des fondements essentiels de tout système fiscal moderne.

Or, plusieurs difficultés observées dans le cadre de cette recherche trouvent leur origine dans l'absence d'une doctrine administrative suffisamment développée pour préciser l'application des nouvelles dispositions relatives à l'IRPP.

Afin de renforcer cette sécurité juridique, il apparaît souhaitable que la Direction générale des impôts adopte une **doctrine administrative permanente**, régulièrement actualisée.

Cette doctrine pourrait comprendre :

- une circulaire annuelle relative à l'IRPP ;
- des réponses administratives opposables ;
- une base documentaire accessible en ligne ;
- un recueil des principales décisions administratives ;
- une veille fiscale permanente ;
- des notes explicatives publiées après chaque réforme.

Une telle doctrine présenterait un intérêt considérable tant pour les contribuables que pour l'administration elle-même. En harmonisant les interprétations, elle réduirait les risques de contentieux et améliorerait la prévisibilité des décisions fiscales.

En somme, les propositions formulées dans le présent paragraphe traduisent la conviction selon laquelle l'amélioration de la conformité fiscale des professions libérales ne saurait résulter du seul renforcement des obligations déclaratives ou des mécanismes de contrôle. Elle suppose avant tout la mise en place d'un environnement juridique, comptable et administratif adapté aux réalités de ces professions. L'instauration d'un référentiel comptable simplifié, l'élaboration d'un guide national des dépenses déductibles, la création d'un régime déclaratif proportionné et le développement d'une doctrine administrative permanente contribueraient à réduire les coûts de conformité identifiés dans la présente recherche tout en renforçant la sécurité juridique des contribuables. En conciliant ainsi les impératifs de transparence fiscale avec les contraintes propres à l'exercice des professions libérales, ces réformes favoriseraient une meilleure effectivité de l'IRPP et participeraient durablement à la modernisation du système fiscal congolais.

Notre thèse est qu'une réforme fiscale n'atteint véritablement son objectif que lorsque la recherche de recettes publiques s'accompagne d'une réduction des coûts de conformité supportés par les contribuables. L'efficacité de l'IRPP résidera ainsi moins dans le renforcement de la contrainte que dans la capacité du législateur et de l'administration fiscale à instaurer un environnement juridique, comptable et institutionnel adapté aux réalités des professions libérales

§3. Plan opérationnel de mise en œuvre

Le plan opérationnel de mise en œuvre constitue une étape essentielle dans la traduction concrète des propositions formulées en vue d'adapter le régime de l'IRPP aux réalités des professions libérales. Il ne suffit pas, en effet, d'identifier les limites juridiques, institutionnelles et organisationnelles du dispositif actuel ; encore faut-il définir les actions prioritaires, les acteurs responsables, les échéances réalistes ainsi que les résultats attendus. Dans cette perspective, le présent plan vise à structurer progressivement les réformes proposées afin de favoriser une meilleure conformité fiscale des avocats, de réduire les coûts de mise en conformité et de renforcer la sécurité juridique des contribuables concernés.

Tableau 3.1. Proposition de plan de mise en œuvre progressive des réformes visant l'adaptation du régime de l'IRPP aux professions libérales en République démocratique du Congo

Proposition	Objectif recherché	Acteurs responsables	Échéance indicative	Résultat attendu
Élaborer un guide national des professions libérales	Uniformiser l'interprétation des règles fiscales	DGI – Ministère des Finances – Barreaux	Court terme (6 à 12 mois)	Réduction des erreurs déclaratives et amélioration de la sécurité juridique
<i>Instituer un partenariat permanent DGI-Barreau</i>	<i>Assurer un dialogue institutionnel continu</i>	<i>DGI – Conseil national des Barreaux</i>	<i>Court terme</i>	Résolution rapide des difficultés pratiques et harmonisation des interprétations
<i>Organiser une formation fiscale continue obligatoire</i>	<i>Renforcer les compétences</i>	<i>Barreaux – DGI – Universités – Experts-comptables</i>	<i>Annuellement</i>	Amélioration de la conformité volontaire

Proposition	Objectif recherché	Acteurs responsables	Échéance indicative	Résultat attendu
	<i>s fiscales des avocats</i>			
<i>Élaborer un référentiel comptable simplifié pour les professions libérales</i>	<i>Adapter les obligations comptables aux réalités des cabinets</i>	<i>Ministère des Finances – Conseil Permanent de la Comptabilité au Congo (CPCC) – ONEC – Barreaux</i>	<i>Moyen terme (1 à 2 ans)</i>	<i>Réduction des coûts de conformité et amélioration de la qualité des déclarations</i>
<i>Créer un registre normalisé des honoraires</i>	<i>Faciliter la traçabilité des recettes professionnelles</i>	<i>DGI – CPCC – Barreaux</i>	<i>Moyen terme</i>	<i>Sécurisation de la détermination du revenu imposable</i>
<i>Instituer un registre distinct des débours</i>	<i>Éviter la confusion entre recettes et fonds appartenant aux clients</i>	<i>DGI – Barreaux</i>	<i>Moyen terme</i>	<i>Réduction des redressements liés aux débours</i>
<i>Publier un guide des dépenses professionnelles déductibles</i>	<i>Clarifier la qualification des charges</i>	<i>DGI</i>	<i>Court terme</i>	<i>Diminution des contentieux fiscaux</i>

Proposition	Objectif recherché	Acteurs responsables	Échéance indicative	Résultat attendu
<i>Mettre en place une plateforme numérique d'assistance fiscale</i>	<i>Faciliter l'accès aux informations fiscales</i>	<i>DGI – Ministère du Numérique</i>	<i>Moyen terme</i>	Réduction des coûts administratifs
<i>Développer un simulateur officiel de calcul de l'IRPP</i>	<i>Sécuriser le calcul de l'impôt</i>	<i>DGI</i>	<i>Moyen terme</i>	Limitation des erreurs de calcul
<i>Instituer une doctrine administrative permanente</i>	<i>Harmoniser les pratiques administratives</i>	<i>DGI</i>	<i>Permanent</i>	Renforcement de la sécurité juridique
<i>Adapter les formulaires déclaratifs aux professions libérales</i>	<i>Simplifier les obligations déclaratives</i>	<i>DGI</i>	<i>Moyen terme</i>	Déclarations plus fiables
<i>Prévoir une phase transitoire d'accompagnement pédagogique</i>	<i>Favoriser l'adhésion des contribuables</i>	<i>Ministère des Finances – DGI</i>	<i>Première année d'application</i>	Amélioration de la conformité volontaire

Proposition	Objectif recherché	Acteurs responsables	Échéance indicative	Résultat attendu
<i>Évaluer périodiquement l'application de la réforme</i>	<i>Mesurer l'efficacité du dispositif</i>	<i>Ministère des Finances – DGI – Universités</i>	<i>Tous les deux ans</i>	Ajustement continu du régime de l'IRPP

E. Tableau 3.2. Modèle congolais de conformité fiscale des professions libérales

Pilier stratégique	Mesures proposées	Effet attendu
Pilier 1 : Sécurité juridique	Guide officiel, doctrine administrative, circulaires interprétatives	Réduction des divergences d'interprétation
Pilier 2 : Comptabilité adaptée	Référentiel comptable simplifié, registres normalisés, guide des charges déductibles	Diminution des coûts de conformité
Pilier 3 : Accompagnement institutionnel	Partenariat DGI-Barreau, assistance fiscale, formations continues	Renforcement de la conformité volontaire
Pilier 4 : Numérisation	Plateforme numérique, simulateur IRPP, téléprocédures, assistance en ligne	Simplification des démarches et gain de temps
Pilier 5 : Gouvernance fiscale	Évaluation périodique, concertation permanente, amélioration continue	Pérennisation de la réforme et augmentation durable des recettes fiscales

F. Feuille de route de mise en œuvre

Pério de	Actions prioritaires
0–6 mois	Publication du guide pratique, lancement des campagnes de vulgarisation, création du comité DGI–Barreau
6–12 mois	Premières formations, mise en ligne du portail numérique, publication de la doctrine administrative
1–2 ans	Adoption du référentiel comptable des professions libérales, création des registres normalisés, simplification des formulaires déclaratifs
2–3 ans	Évaluation nationale de la réforme, ajustements réglementaires et consolidation des bonnes pratiques

CONCLUSION GÉNÉRALE

La présente recherche avait pour objet d'analyser **l'impact de l'Impôt sur le Revenu des Personnes Physiques (IRPP) sur la conformité fiscale des avocats exerçant dans la province du Haut-Katanga**. Cette réflexion est née du constat selon lequel la réforme fiscale introduite par la loi n° 23/053 du 30 novembre 2023, dont l'application effective est intervenue à partir du 1er janvier 2026, modifie profondément les modalités d'imposition des revenus des personnes physiques et impose aux professions libérales de nouvelles exigences en matière de comptabilité, de justification des dépenses, de déclaration et de gestion fiscale. Si cette réforme poursuit des objectifs légitimes de modernisation du système fiscal, de justice fiscale et d'élargissement de l'assiette imposable, son effectivité dépend largement de son adaptation aux réalités économiques et organisationnelles des contribuables auxquels elle s'adresse.

La problématique de cette étude reposait dès lors sur une interrogation essentielle : **dans quelle mesure le nouveau régime de l'IRPP est-il susceptible d'améliorer la conformité fiscale des avocats du Haut-Katanga, et dans quelles conditions cette réforme peut-elle atteindre les objectifs poursuivis par le législateur sans générer des coûts de conformité disproportionnés ?**

Afin d'apporter une réponse scientifiquement fondée à cette question, la recherche a mobilisé une approche pluridisciplinaire conciliant le droit fiscal et les sciences économiques. La méthode de l'analyse économique du droit a constitué le fil conducteur de notre démarche, en ce qu'elle permet d'apprécier non seulement la validité juridique d'une norme, mais également son efficacité pratique au regard des comportements qu'elle induit, des coûts qu'elle engendre et des objectifs qu'elle poursuit. Cette approche a été complétée par une lecture herméneutique des textes applicables, une analyse doctrinale approfondie ainsi qu'une enquête empirique réalisée auprès de 63 cabinets d'avocats exerçant dans la province du Haut-Katanga.

L'analyse doctrinale développée au premier chapitre a permis de mettre en évidence la philosophie générale de la réforme, ses fondements juridiques ainsi que les principales innovations introduites par le législateur congolais. Il est apparu que le nouveau régime de l'IRPP traduit une volonté de rapprocher le système fiscal congolais des standards contemporains d'imposition globale du revenu, en substituant progressivement à l'ancien régime catégoriel un mécanisme davantage fondé sur la capacité contributive réelle des personnes physiques. Toutefois, cette étude a également révélé que la doctrine nationale demeure encore largement centrée sur l'analyse des textes et de leurs mécanismes techniques,

sans véritable évaluation empirique de leur impact sur les professions libérales. Cette lacune justifiait pleinement la réalisation de la présente recherche.

Le deuxième chapitre, consacré à l'évaluation empirique de la réforme, a permis de confronter les objectifs poursuivis par le législateur aux réalités observées auprès des avocats du Haut-Katanga. Les résultats de l'enquête montrent que, si les professionnels interrogés adhèrent globalement au principe d'une réforme visant à améliorer la justice fiscale, ils expriment également des préoccupations importantes quant à ses modalités de mise en œuvre. Les principales difficultés identifiées concernent la qualification des recettes professionnelles, la distinction entre les charges déductibles et les dépenses personnelles, la tenue d'une comptabilité adaptée, l'augmentation des obligations déclaratives ainsi que les coûts supplémentaires liés au recours à une assistance comptable et fiscale.

L'analyse économique du droit a permis d'interpréter ces résultats sous un angle particulier. Elle met en évidence que l'efficacité d'une réforme fiscale ne dépend pas uniquement de la qualité de ses dispositions normatives, mais également des coûts de conformité qu'elle impose aux contribuables. Lorsque ces coûts deviennent excessifs ou apparaissent disproportionnés au regard des capacités organisationnelles des professions concernées, ils peuvent compromettre la conformité volontaire et favoriser des comportements d'évitement, non nécessairement frauduleux mais économiquement rationnels. Les difficultés relevées au cours de l'enquête illustrent précisément cette problématique.

Le troisième chapitre a été consacré à la formulation de propositions destinées à renforcer l'effectivité du régime de l'IRPP. L'étude a démontré que les principales limites de la réforme ne résident pas dans ses objectifs, mais dans l'absence d'un environnement juridique, comptable et institutionnel pleinement adapté aux professions libérales réglementées. À cet égard, plusieurs recommandations ont été formulées, notamment le renforcement du partenariat entre la Direction générale des impôts et le Barreau, la généralisation de la formation fiscale continue, l'élaboration d'une doctrine administrative spécifique aux professions libérales, le développement d'une assistance fiscale numérique, la création d'un référentiel comptable simplifié, l'adoption d'un guide national des dépenses professionnelles déductibles ainsi que la mise en place d'un régime déclaratif davantage proportionné aux capacités organisationnelles des cabinets.

Les résultats obtenus permettent de se prononcer sur les hypothèses formulées au début de cette recherche.

La première hypothèse soutenait que l'entrée en vigueur du nouveau régime de l'IRPP entraînerait une augmentation des coûts de conformité des avocats en raison du renforcement des obligations comptables, documentaires et déclaratives. Cette hypothèse est **largement confirmée**. Les données recueillies montrent que la réforme impose des exigences nouvelles auxquelles de nombreux cabinets ne sont pas encore suffisamment préparés, tant sur le plan organisationnel que technique.

La seconde hypothèse postulait que l'effectivité de la réforme dépendrait largement de son adaptation aux réalités économiques et professionnelles des avocats, notamment par un renforcement de la vulgarisation, de l'accompagnement institutionnel et par l'élaboration d'outils comptables spécifiques. Les résultats de l'enquête, les enseignements de la doctrine ainsi que l'analyse économique du droit conduisent également à **confirmer cette hypothèse**. L'amélioration de la conformité fiscale apparaît moins liée à un renforcement des sanctions qu'à une réduction des coûts de conformité grâce à un meilleur accompagnement des contribuables.

La troisième hypothèse proposait enfin que les spécificités de l'exercice de la profession d'avocat justifient l'élaboration d'un régime juridique, comptable et déclaratif adapté aux professions libérales réglementées. Les analyses réalisées conduisent également à **valider cette hypothèse**. L'uniformité actuelle des règles apparaît insuffisamment adaptée aux caractéristiques économiques des cabinets d'avocats, notamment en ce qui concerne la gestion des honoraires, des débours, des dépenses mixtes et des obligations comptables.

Au regard de ces constats, plusieurs recommandations méritent d'être retenues. Il apparaît tout d'abord nécessaire de renforcer la coopération institutionnelle entre la Direction générale des impôts et les organisations représentatives des professions libérales, afin de développer une véritable culture de conformité fiscale fondée sur le dialogue et l'assistance. Il convient ensuite d'élaborer des instruments techniques adaptés, notamment un référentiel comptable simplifié, un guide officiel des charges déductibles et une doctrine administrative stable permettant d'assurer une interprétation uniforme des nouvelles dispositions. Enfin, une réflexion législative pourrait être engagée afin de consacrer un véritable régime fiscal des professions libérales réglementées, conciliant les exigences de transparence fiscale avec les contraintes propres à ces activités.

La présente recherche ne prétend toutefois pas avoir épuisé toutes les questions soulevées par la réforme de l'IRPP. Son champ d'investigation a été volontairement limité aux avocats exerçant dans la province du Haut-Katanga, de sorte que ses conclusions ne sauraient être

généralisées sans précaution à l'ensemble des professions libérales ou à toutes les provinces de la République démocratique du Congo. De futures recherches pourraient utilement étendre cette analyse à d'autres catégories de professions libérales, telles que les médecins, les architectes, les experts-comptables ou les notaires, afin d'apprécier si les difficultés observées présentent un caractère transversal. D'autres études pourraient également mesurer, dans quelques années, les effets réels de la réforme sur les recettes publiques, le niveau de conformité volontaire, la fréquence des contentieux fiscaux ou encore la compétitivité économique des professions indépendantes.

En définitive, cette recherche montre que **l'effectivité du nouveau régime de l'Impôt sur le Revenu des Personnes Physiques ne dépend pas uniquement de la qualité de la loi, mais surtout de sa capacité à s'intégrer harmonieusement dans la réalité économique des professions auxquelles elle s'applique.** Une fiscalité moderne ne saurait se limiter à l'édiction de nouvelles obligations ; elle doit également offrir aux contribuables les moyens juridiques, comptables et institutionnels de les respecter. C'est à cette condition que l'IRPP pourra pleinement réaliser son ambition de concilier justice fiscale, efficacité économique et renforcement durable de la conformité fiscale volontaire en République démocratique du Congo.

BIBLIOGRAPHIE INDICATIVE

1. AHADI TOTO Clément, (2025) *Pratique de la fiscalité : IRPP, IS, TVA et autres impositions*, Éditions Médiaspaul, Kinshasa,.
2. ALLINGHAM, Michael G. et SANDMO, Agnar, (1972), « Income Tax Evasion: A Theoretical Analysis », in *Journal of Public Economics*, vol. 1, nos 3-4, Amsterdam.
3. ALM James, (1991), « A Perspective on the Experimental Analysis of Tax Compliance », in *Economic Inquiry*, vol. 29, n° 3, Californie.
4. ALM James, (1999) *Tax Compliance and Administration*, in *Economic Inquiry*, Californie.
5. ANDREONI, James, ERARD, Brian et FEINSTEIN, Jonathan, (1998) « Tax Compliance », in *Journal of Economic Literature*, vol. 36, n° 2, Nashville.
6. BAKANDEJA WA MPUNGU Grégoire et KALONJI M. Trésor-Gauthier, (2025) *Droit fiscal des affaires en République démocratique du Congo*, Bruylant, Bruxelles.
7. Banque mondiale, Avant-projet de loi relatif aux impôts sur les revenus : révisions proposées et commentaires à discuter, République démocratique du Congo.
8. BANZA ILUNGA Aimé, (2023) « Méthodes et techniques de recherche juridiques », in HAL Open Science,.
9. BECKER Gary S., (1968) « Crime and Punishment: An Economic Approach », in *Journal of Political Economy*, vol. 76, n° 2, Chicago, DOI : 10.1086/259394.
10. BOBBIO Norberto, (2012) *De la structure à la fonction : nouveaux essais de théorie du droit*, traduit par D. Soldini, Dalloz, Paris.
11. COASE Ronald H., (1960) « The Problem of Social Cost », in *Journal of Law and Economics*, vol. 3, University of Chicago Press, Chicago.
12. Constitution de la République démocratique du Congo du 18 février 2006, telle que modifiée par la Loi n° 11/002 du 20 janvier 2011 portant révision de certains articles de la Constitution de la République démocratique du Congo du 18 février 2006 (textes coordonnés), Journal officiel de la République démocratique du Congo, 52e année, numéro spécial, Kinshasa, 5 février 2011.
13. COOTER Robert et ULEN, Thomas, (2016) in *Law and Economics*, 6e éd., Pearson, Chicago.
14. DAVID René et JAUFFRET-SPINOSI Camille, (2002), *Les grands systèmes de droit contemporains*, 11e éd., Dalloz, Paris,.
15. DE LA MARDIÈRE Catherine, (2000) « La déclaration fiscale », in *Revue française de finances publiques*, , n° 71, LGDJ, Paris.
16. Direction Générale des Impôts (DGI), Kinshasa, 11 septembre 2025 – Lancement officiel de la campagne nationale de sensibilisation sur la réforme de la fiscalité directe, 11 septembre 2025.
17. Direction Générale des Impôts (DGI), Rapport annuel 2023.
18. DYNAMIZ ASBL – Réseau des Entrepreneurs d’Afrique Centrale (RAEC), Gouvernance entrepreneuriale : Guide des procédures fiscales des entrepreneurs en RD Congo, Kinshasa, Fondation Konrad Adenauer (KAS), 2017.
19. EHIMA, Efosa et OTIVBO, Faith Amede, (juillet 2024) « Taxpayer’s Knowledge and Voluntary Tax Compliance amongst Self-Employed Individuals in Edo State, Nigeria », in *African Development Finance Journal*, vol. 7, n° 4, Nairobi.

20. FONDATION KONRAD ADENAUER (KAS), (2018) Guide des procédures fiscales des entrepreneurs en RD Congo,.
21. Fonds monétaire international, Domestic Revenue Mobilization in Developing Countries, Policy Paper, 2011.
22. FREY, Bruno S. et TORGLER, Benno, (2007) « Tax Morale and Conditional Cooperation », in *Journal of Comparative Economics*, vol. 35, n° 1, , DOI : 10.1016/j.jce.2006.10.006.
23. GÉNY François, (1919) *Méthode d'interprétation et sources en droit privé positif*, 2e éd., Librairie générale de droit et de jurisprudence, Paris, ,
24. GROSCLAUDE Jacques, MARCHESSOU Philippe et TRESHER Bruno (2022), *Procédures fiscales*, 11e éd., Dalloz, Paris,.
25. JAMES Simon et NOBES Christopher, (2018) *The Economics of Taxation*, 12e éd., Fiscal Publications, Birmingham,.
26. Kashoba KABONSHI Denis, (2024) *Les procédures fiscales en République démocratique du Congo*, Éditions PUL, Lubumbashi.
27. KALONJI M. Trésor-Gauthier, NTUMBA KASONGA Dieudonné et MONGA NUMBI André, (2025) *Lexique fiscal de la RDC*, Éditions AZ, Kinshasa,.
28. KANDOLO ON'UFUKU WA KANDOLO Pierre Félix, (2018) Guide Kandolo : méthodes et règles de rédaction d'un travail de recherche en droit, Éditions EUE, Beau Bassin.
29. KIRCHLER, Erich, HOELZL, Erik et WAHL, Ingrid, (2008) « Enforced versus Voluntary Tax Compliance: The "Slippery Slope" Framework », in *Journal of Economic Psychology*, vol. 29, n° 2, Amsterdam , DOI : 10.1016/j.joep.2007.05.004.
30. KIYANA, Maxence, « Tout savoir sur l'IRPP en RDC : Guide complet de la Loi n° 23/053 du 30 novembre 2023 ».
31. KOUROUMA Mohamed et FAHAD Assaendi, « Déterminants du consentement fiscal dans le secteur informel : une analyse économétrique du cas des taxis-motos à Kindia (Guinée) », HAL Open Science.
32. Loi n° 004/2003 du 13 mars 2003 portant réforme des procédures fiscales, telle que modifiée.
33. 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.
34. MAPOTI SAYA MBONGO MONGA MOLAI, (2026) *Fiscalité des sociétés et des personnes physiques en République démocratique du Congo : les réformes fiscales en vigueur à partir du 1er janvier 2026 et les innovations fiscales de la loi de finances 2026*, 1^{ère} éd., Presses Universitaires de Kinshasa (PUK), Kinshasa.
35. MASILYA LUMESA Godefroid, (2021) *Manuel de fiscalité congolaise*, éd. Bruylant, Paris,.
36. MBILLA Simon Akumbo Eugene (mars 2018), *Tax Compliance among Self-Employed in the Bawku West District of Ghana, mémoire de Master of Commerce (Accounting)*, University of Cape Coast, Cape Coast, Ghana,.
37. Ministère des Finances de la République démocratique du Congo, Communiqué officiel du Cabinet du Ministre des Finances du 10 septembre 2025 sur le lancement de la campagne nationale de sensibilisation et de vulgarisation sur la réforme de la fiscalité directe, 10 septembre 2025.

38. NYABIRUNGU MWENE SONGA, R., (2013), « *De l'interprétation en droit* », in *Interprétation, Cassation et Annulation en droit congolais, Parquet Général de la République*, Médiaspaul, Kinshasa,.
39. OGEMBO Daisy, (2022) « Trust or Power: Improving Tax Compliance by Self-Employed Professionals », *Intertax*, vol. 50, n° 2, in *Kluwer Law International*, La Haye.
40. OKUNOGBE Oyebola et POULIQUEN Victor, (2022) « Technology, Taxation, and Corruption: Evidence from the Introduction of Electronic Tax Filing », in *American Economic Journal: Economic Policy*, vol. 14, n° 1, Tennessee, DOI : 10.1257/pol.20200123.
41. ONGWAMUHANA, Kibuta, (2011) *Tax Compliance in Tanzania: An Analysis of Law and Policy Affecting Voluntary Taxpayer Compliance*, PhD Thesis, University of Cape Town,.
42. Ordonnance-loi n° 79-028 portant organisation du Barreau, du corps des défenseurs judiciaires et du corps des mandataires de l'État.
43. Organisation mondiale du commerce, Examen des politiques commerciales de la République démocratique du Congo, document WT/TPR/S/339, 11 mai 2016.
44. OWENGA ODINGA Emile Lambert, (2018) *Recours administratifs et juridictionnels en matière fiscale*, Éditions PPDC, Kinshasa.
45. POPE Jeff, (2004) « Tax Compliance Costs », in Margaret Lamb (ed.), *Taxation: An Interdisciplinary Approach to Research*, Oxford University Press, , chap. 12, Oxford, DOI : 10.1093/oso/9780199242931.003.0012.
46. POSNER Richard A., (2022) *Economic Analysis of Law*, 10e éd., Wolters Kluwer, New York,
47. POSNER Richard A., (2014), *Economic Analysis of Law*, 9e éd., Wolters Kluwer, New York.
48. SANTORO Fabrizio, (2023) *Essays on Tax Administration and Tax Compliance in Sub-Saharan Africa*, PhD Thesis, University of Sussex,.
49. STARMANS BOFOE LOKANGU, (2021) *Droit fiscal et procédures fiscales en République démocratique du Congo : théories générales*, éd. L'Harmattan, Paris.
50. STIGLITZ Joseph E., (2015), *Economics of the Public Sector*, 4e éd., W.W.Norton & Company, New york .
51. TORGLER Benno et SCHNEIDER, Friedrich, (2007), « What Shapes Attitudes Toward Paying Taxes? Evidence from Multicultural European Countries », *Social Science Quarterly*, vol. 88, n° 2, p. 453, DOI : 10.1111/j.1540-6237.2007.00466.x.
52. TORGLER, Benno, (2011) *Tax Morale and Compliance: Review of Evidence and Case Studies for Europe*, World Bank Policy Research Working Paper No. 5922, Washington, D.C., World Bank.

Table des matières

INTRODUCTION GENERALE	1
I. <i>Objet d'étude</i>	6
II. <i>Le phénomène observé</i>	7
III. <i>L'état de la question ou revue de littérature.....</i>	9
IV. <i>Les objectifs de la recherche :.....</i>	16
V. <i>Problématique</i>	17
VI. <i>Hypothèses de recherche</i>	19
VII. <i>Méthodologie de la recherche.....</i>	20
VIII. <i>Délimitation du sujet</i>	27
IX. <i>Structure du travail</i>	28
 CHAPITRE 1. LE CADRE JURIDIQUE ET THÉORIQUE DE L'IMPÔT SUR LE REVENU DES PERSONNES PHYSIQUES ET DE LA CONFORMITÉ FISCALE DES PROFESSIONS LIBÉRALES	 30
SECTION I. LES FONDEMENTS CONCEPTUELS ET THEORIQUES DE LA CONFORMITE FISCALE	30
§1. <i>Les notions fondamentales.....</i>	30
§1. <i>Les fondements théoriques de la conformité fiscale</i>	35
SECTION II. LE REGIME JURIDIQUE DE L'IRPP APPLICABLE AUX AVOCATS.....	40
§1. <i>Les innovations de la réforme fiscale.....</i>	40
§2. <i>Le régime des charges professionnellement déductibles</i>	54
§3. <i>Les obligations déclaratives.....</i>	59
§4. <i>Le contrôle fiscal.....</i>	63
 CHAPITRE 2. ÉVALUATION EMPIRIQUE DE L'IMPACT DE L'IRPP SUR LA CONFORMITÉ FISCALE DES AVOCATS DU HAUT-KATANGA	 66
SECTION I. CADRE ET CHAMP EMPIRIQUE DE LA RECHERCHE.....	66
§1. <i>Délimitation et justification du champ empirique</i>	67
§2. <i>Les techniques de collecte des données</i>	68
§3. <i>Les techniques de traitement et d'analyse des données.....</i>	69
§4. <i>Fiabilité, validité et exigences de rigueur scientifique.....</i>	69
SECTION II. LE NIVEAU DE PREPARATION DES AVOCATS FACE AU NOUVEAU REGIME DE L'IRPP.....	70
§1. <i>Les connaissances juridiques des avocats face au nouveau régime de l'IRPP.....</i>	70
§2. <i>Le degré de préparation organisationnelle des cabinets d'avocats face aux exigences de l'IRPP</i>	74
SECTION III. LES EFFETS ATTENDUS DU NOUVEAU REGIME DE L'IRPP SUR LA CONFORMITE FISCALE DES AVOCATS ..	78
§1. <i>Les coûts de conformité induits par le nouveau régime de l'IRPP</i>	78
§2. <i>Les risques de non-conformité et leurs incidences sur les cabinets d'avocats.....</i>	81
§3. <i>Les attentes des avocats à l'égard de l'administration fiscale et du Barreau en vue d'une meilleure conformité fiscale</i>	84

**CHAPITRE 3. ADAPTATION PLUS EFFICIENTE DU RÉGIME DE L'IRPP AUX RÉALITÉS DES
AVOCATS 88**

SECTION I.	LES LIMITES DU RÉGIME ACTUEL DE L'IRPP APPLIQUÉ AUX PROFESSIONS LIBÉRALES	89
§1.	<i>Les limites juridiques du régime applicable aux professions libérales</i>	89
§2.	<i>Les limites institutionnelles dans la mise en œuvre de la réforme</i>	94
SECTION II.	LES PERSPECTIVES D'ADAPTATION DU RÉGIME DE L'IRPP AUX RÉALITÉS DES PROFESSIONS LIBÉRALES	97
§1.	<i>Le renforcement du cadre institutionnel de la conformité fiscale</i>	98
§2.	<i>Vers un régime juridique, comptable et déclaratif adapté aux professions libérales réglementées</i>	102
§3.	<i>Plan opérationnel de mise en œuvre</i>	106
CONCLUSION GÉNÉRALE		111
BIBLIOGRAPHIE INDICATIVE		115