



HAL
open science

L'indifférence du droit fiscal à l'égard de la famille en matière d'impôt sur le revenu des personnes physiques en Chine

Banggui Jin

► **To cite this version:**

Banggui Jin. L'indifférence du droit fiscal à l'égard de la famille en matière d'impôt sur le revenu des personnes physiques en Chine. *Revue européenne et internationale de droit fiscal*, 2018, 2, pp.267-276. hal-03205705

HAL Id: hal-03205705

<https://amu.hal.science/hal-03205705>

Submitted on 22 Apr 2021

HAL is a multi-disciplinary open access archive for the deposit and dissemination of scientific research documents, whether they are published or not. The documents may come from teaching and research institutions in France or abroad, or from public or private research centers.

L'archive ouverte pluridisciplinaire **HAL**, est destinée au dépôt et à la diffusion de documents scientifiques de niveau recherche, publiés ou non, émanant des établissements d'enseignement et de recherche français ou étrangers, des laboratoires publics ou privés.

L'indifférence du droit fiscal à l'égard de la famille en matière d'impôt sur le revenu des personnes physiques en Chine

JIN Banggui, Aix-Marseille Univ. CEFF, Aix-en-Provence, France
Directeur de l'Institut de Recherches Europe-Asie

Résumé

La notion de la famille est particulièrement forte dans la société chinoise. Paradoxalement, le droit fiscal reste, de manière général, indifférent vis-à-vis de la famille. L'impôt sur le revenu des personnes physiques est, parmi les impôts et taxes existants, l'impôt qui concerne directement les ménages en l'absence de l'impôt sur la fortune et les droits de succession et de donation. En raison de son caractère cédulaire et analytique, l'IRPP actuel ne prend pas en compte les charges familiales du contribuable, ce qui entraîne des problèmes d'injustice fiscale de plus en plus inacceptables. Un projet de réforme de cet impôt est à l'étude. Logiquement, on pourrait s'attendre à un IRPP réformé permettant de mieux tenir compte de la situation personnelle et familiale du contribuable de sorte que le principe d'égalité soit mieux respecté en matière fiscale.

Abstract

The notion of the family is particularly strong in Chinese society. Paradoxically, tax law remains generally indifferent to the family. The personal income tax is, among existing taxes, the tax that directly affects households in the absence of wealth tax and inheritance and gift taxes. Because of its schedular and analytical nature, the current personal income tax does not take into account the family expenses of the taxpayer, which causes problems of tax injustice more and more unacceptable. A project on reforming this tax is under consideration. Logically, we could expect a personal income tax after reform to take better account of the personal and family circumstances of the taxpayer so that the principle of equality is better respected in tax matters.

Mots clés : Chine, famille, fiscalité, égalité, justice fiscale

« The root of the world is in the state, the root of the state is in the family, the root of the family is in cultivating oneself », dit Mencius¹. Enraciné dans sa tradition, le pays de Confucius accorde à la famille un rôle particulièrement important dans le gouvernement de la société. La famille est, en effet, l'unité de base dans la société chinoise traditionnelle. Selon la conception confucéenne de la famille, l'Etat et la famille forment un ordre commun et une unité ayant le même destin (« 家国一体 » *jiaguo yiti*). Les individus voient, en revanche, leur rôle se réduire à l'extrême et se trouvent par conséquent éjectés du centre de gravité des relations sociales. Selon le modèle familial de type patriarcal, le père était le chef de la famille, ses enfants ainsi que leur mère lui devaient obéissance. Ainsi, la femme n'occupait qu'une position inférieure et devait obéissance à son père, puis une fois mariée, à son époux. L'ancien régime de la famille a été abandonné au courant du XX^e siècle, et ce notamment dès l'arrivée au pouvoir du Parti communiste chinois.

L'abandon du système patriarcal, l'abrogation de l'arrangement par les parents de mariage forcés, le remplacement de l'ancienne pratique « un mari, une épouse et plusieurs

¹ MENG Ke ou MENG Tzeu est un penseur chinois confucianiste ayant vécu aux alentours de 380-289 av. J.-C.

concubines » par le principe « un mari, une épouse » ainsi que la mise en place de la liberté de mariage et de l'égalité entre mari et femme constituent les changements les plus remarquables apportés par la première loi sur le mariage promulguée en 1950. Le mariage est dès lors le seul moyen de fonder une famille en République Populaire de Chine. Si la société chinoise a connu, sur tous les plans, une évolution considérable ces quatre dernières décennies, la famille reste une notion extrêmement forte et continue à occuper une place centrale dans l'empire du Milieu. Ainsi, toute autre forme de famille (union civile ou concubinage) n'est toujours pas juridiquement reconnue dans le pays, même si le concubinage² (非婚同居 *feihun tongju*) n'est pas un phénomène rare dans la pratique, sachant également que le mariage entre deux personnes du même sexe n'est, pour l'instant, pas autorisé.

Dans le contexte chinois, il ne nous paraît pas inintéressant de voir comment la famille est traitée sur le plan fiscal. Existe-il une politique fiscale favorable à la famille ? L'imposition des revenus se fait-elle sur la base de la famille en la considérant comme une unité d'imposition ou au contraire, sur la base des particuliers ? Comment le principe de l'égalité est-il appliqué en droit fiscal ? Le droit fiscal chinois reconnaît-il le principe de l'imposition selon la capacité contributive ? Vis-à-vis du couple, le droit fiscal chinois est-il *genderblind* ? La politique du planning familial appliquée pendant quatre décennies³ a-t-elle eu un impact sur l'imposition des revenus ? Dans le cadre de cette étude, nous tenterons d'amener des éléments de réponses à ces questions.

Du fait que l'imposition sur les successions et les donations n'ait pas encore vu le jour et que l'impôt sur la fortune fait défaut en Chine, l'impôt sur le revenu des personnes physiques (IRPP) constitue l'impôt le plus significatif touchant la famille et le couple. En d'autres termes, ce dernier devrait devenir l'impôt essentiel permettant d'assurer une fonction redistributive. C'est donc sur cet impôt que nous menons notre analyse sur le traitement fiscal réservé à la famille et au couple en droit chinois. Il serait sans doute surprenant de découvrir une absence quasi totale de la considération de la famille dans l'imposition des revenus (I). Il est vrai que, dans le contexte culturel chinois, on pourrait plus facilement imaginer qu'il s'agit d'un régime d'imposition attachant une attention particulière à la famille.

Force est de constater que l'impôt sur le revenu actuellement en vigueur donne lieu aux critiques et aux mécontentements croissants de la part de la population en raison essentiellement de l'injustice fiscale qu'il provoque. Cela conduit par conséquent l'autorité chinoise à envisager une refonte de cet impôt. Un projet de réforme à cet égard est à l'étude. La réforme s'oriente-elle vers un impôt synthétique et une « familialisation » de l'imposition des revenus ? (II).

I. Absence de considération quasi-totale de la famille dans l'imposition des revenus des personnes physiques

En République Populaire de Chine, la population est familiarisée assez tardivement à l'impôt sur le revenu des personnes physiques. En effet, l'impôt sur le revenu des personnes physiques n'a été créé qu'en 1980⁴, d'autant plus qu'il ne visait pratiquement que les

² Le concubinage désigne ici l'état de deux personnes de sexe différent qui vivent ensemble comme mari et femme sans être mariées.

³ Cette politique mise en place vers la fin des années 70 du siècle dernier consiste à autoriser à un couple d'avoir un seul enfant sauf pour les habitants d'une ethnie minoritaire. La politique dite « enfant unique » a été abandonnée à partir du 1^{er} janvier 2015.

⁴ Il a été créé par la loi du 10 septembre 1980 sur l'impôt sur le revenu des personnes physiques adoptée par la 5^e Assemblée populaire nationale lors de sa troisième session annuelle. Il convient de noter que l'impôt sur l'intérêt

résidents de nationalité étrangère dans les premières années de sa création, en raison du faible revenu des habitants chinois. Ce dernier était largement en dessous du seuil d'imposition fixé à 800 yuans par mois en ce qui concerne les traitements et salaires, sachant que le salaire moyen des salariés au niveau national était de 63,5 yuans⁵ en 1980. L'impôt sur le revenu tel que l'on connaît aujourd'hui date de la réforme fiscale mise en place à partir du 1^{er} janvier 1994. Ce n'est qu'à compter de cette date que cet impôt commence à toucher une population de plus en plus importante en raison de l'amélioration progressive du niveau de vie de la population chinoise, et ce notamment à partir des années 2000.

L'IRPP actuel est un impôt analytique qui utilise la technique de la retenue à la source. S'il présente l'avantage d'une certaine efficacité dans sa perception, les inconvénients qu'il provoque sont indéniables. Son défaut principal consiste en l'injustice fiscale et l'inégalité générées en raison de l'individualisation de l'imposition des revenus, caractérisée par une absence quasi totale de la prise en compte de la situation familiale ; ces dites injustices et inégalités sont accentuées par le caractère cédulaire de l'impôt (a). Une interrogation s'impose : quelles sont les raisons d'une telle situation ? C'est la question sur laquelle nous nous interrogerons et tenterons dans un second temps d'apporter quelques éléments de réponse (b).

a. Injustice et inégalité fiscales provoquées par le système actuel de l'imposition des revenus

L'une des caractéristiques les plus remarquables de l'IRPP chinois consiste sans aucun doute en l'individualisation absolue dans l'imposition des revenus des personnes physiques. D'une part, chaque individu constitue, quelle que soit sa situation familiale (marié, célibataire ou monoparental), l'unité d'imposition. L'impôt se calcule donc par personne, peu importe qu'elle vive seule ou en couple. La loi fiscale n'offre, pour l'instant, aucune option d'imposition commune du couple. Ainsi, les notions comme « quotient familial », « foyer fiscal » ou « part » telles qu'on les connaît en droit fiscal français, sont entièrement étrangères au droit fiscal chinois. D'autre part, il n'existe aucun dispositif permettant de tenir compte des charges familiales dans le calcul de l'impôt à payer. Ce double manque de considération vis-à-vis de la famille (individualisation de l'imposition et absence de prise en compte des charges familiales) provoque une inégalité fiscale à la fois horizontale et verticale. Mais il nous semble bien utile de nous arrêter un instant sur le système de l'IRPP tel qu'il fonctionne aujourd'hui avant de démontrer l'inégalité fiscale que l'on pourrait lui imputer.

Système actuel de l'IRPP

Dans le système actuel, il existe trois régimes d'imposition différents auxquels sont soumis les dix catégories de revenus⁶.

de l'épargne et l'impôt sur les traitements et salaires ont été créés séparément en 1950 et que le premier n'avait qu'une courte durée d'existence et que le second n'a jamais été effectivement mis en application.

⁵ Voy. Z. Liu, « Rappel et perspectives d'évolution de l'impôt sur le revenu en Chine », *Taxation research*, 2010, n° 10, p.5.

⁶ Les dix catégories de revenus sont : 1. salaires et traitements ; 2. bénéfices industriels et commerciaux réalisés par les foyers industriels et commerciaux et les entrepreneurs individuels ; 3. bénéfices tirés de l'exploitation forfaitaire ou de la location-gérance d'une entreprise ou d'un établissement ; 4. rémunération de prestation de service ; 5. droits d'auteur ; 6. redevances ; 7. intérêts et dividendes ; 8. revenus tirés de la location ; 9. revenus générés par la cession d'actifs ; 10. revenus occasionnels (prix, gains de loterie, etc.).

Un régime s'applique aux salaires et traitements dont l'impôt se calcule par mois et est prélevé à la source. Un abattement de 3 500 yuans par mois et par personne⁷ est prévu. Seules les cotisations sociales obligatoires (assurance vieillesse, assurance maladie et assurance chômage) versées par le contribuable lui-même et pour son compte sont autorisées à être déduites du revenu brut mensuel. Comme l'indique le tableau ci-dessous, le tarif applicable est un taux progressif par sept tranches.

Tarif applicable aux traitements et salaires

tranche	revenu mensuel imposable	taux
1	< 1 500 yuans	3%
2	entre 1 500 et 4 500 yuans	10%
3	entre 4 500 et 9 000 yuans	20%
4	entre 9 000 et 35 000 yuans	25%
5	entre 35 000 et 55 000 yuans	30%
6	entre 55 000 et 80 000 yuans	35%
7	> 80 000 yuans	45%

Les bénéficiaires industriels et commerciaux sont soumis à un régime d'imposition qui se distingue considérablement de celui des traitements et salaires. A la différence de ce dernier, la détermination du revenu imposable se fait, dans ce cas, sur le résultat annuel, et non pas mensuel. Le revenu net imposable s'obtient en principe selon le régime réel. Il est soumis au taux progressif par cinq tranches, comme illustré par le tableau ci-dessous.

Tarif applicable aux bénéficiaires industriels et commerciaux

tranche	revenu annuel imposable	taux
1	< 15 000 yuans	5%
2	entre 15 000 et 30 000 yuans	10%
3	entre 30 000 et 60 000 yuans	20%
4	entre 60 000 et 100 000 yuans	30%
5	> 100 000 yuans	35%

Enfin, les revenus entrant dans les autres catégories, tels que les revenus de prestation de service, les droits d'auteur, les redevances ou les revenus tirés de la location, sont imposés selon un taux proportionnel. L'impôt à payer se calcule par « fois » : cela signifie que l'impôt est dû à chaque perception d'un revenu. Dans certains cas, la perception successive des revenus durant un mois peut être considérée comme étant une seule et même perception. C'est par exemple le cas des rémunérations perçues durant un mois en raison de la prestation de service effectuée pour le même projet. Le taux d'imposition est fixé à 20%, les droits d'auteur bénéficient quant à eux d'une réduction d'impôt de 30%. Il convient de noter que plusieurs situations différentes sont à distinguer, notamment au niveau de la détermination du revenu net imposable. Sans entrer dans le détail, dans la majorité des cas, il faut appliquer un abattement fixé de la manière suivante : l'abattement est de 800 yuans si le revenu brut imposable est inférieur à 4000 yuans, et est égal à 20% du revenu brut imposable si ce dernier est supérieur à 4 000 yuans. Aucun abattement n'est prévu pour les intérêts, les dividendes⁸ et les revenus occasionnels (gains de loterie).

⁷ Les personnes de nationalité étrangère, y compris les habitants de Taiwan, de Hongkong et de Macao, bénéficient d'un abattement de 4800 yuans.

⁸ A l'exception des dividendes distribués par les sociétés cotées en bourses chinoises et qui bénéficient, pour l'instant, d'un abattement de 50% du montant obtenu.

Après avoir parcouru rapidement les règles actuelles en matière d'IRPP, nous sommes en mesure de démontrer assez facilement les inégalités qu'elles pourraient provoquer.

Inégalité fiscale horizontale

En premier lieu, deux familles ayant le même montant de revenu pourraient avoir une charge fiscale différente : l'écart pourrait, dans certaines hypothèses, être relativement important. Supposons que la famille ZHANG et la famille WANG ont toutes les deux trois membres (le couple et un enfant) : leur revenu mensuel s'élève à 10 500 yuans après déduction des cotisations sociales. Dans la famille ZHANG, seul le mari travaille et perçoit un salaire mensuel de 10 500 yuans, tandis que la femme est sans emploi et que l'enfant continue ses études. Il doit donc payer, selon le tarif indiqué dans le tableau ci-dessus, un impôt de 845 yuans par mois⁹. Dans la famille WANG, le couple et l'enfant travaillent tous les trois et chacun a un salaire mensuel de 3 500 yuans. En raison de l'abattement de 3 500 yuans dont chacun d'entre eux peut bénéficier, ils sont tous non imposables. L'écart entre la famille ZHANG et la famille WANG en terme de charge fiscale s'élève à 845 yuans par mois et à 10 140 yuans sur une année. Cet écart peut s'accroître si ces deux familles ont un revenu identique plus important. Il atteindra 1 735 yuans par mois et 20 820 yuans par an, si, par exemple, le mari de la famille ZHANG gagne un salaire mensuel de 15 000 yuans et que le salaire mensuel de chacun des membres de la famille WANG s'élève à 5 000 yuans. On peut encore creuser davantage cet écart, lorsque l'on prend en compte la possibilité de la déduction des cotisations sociales : le mari de la famille ZHANG ne peut déduire de son salaire mensuel brut que les cotisations sociales versées pour lui-même, et que les cotisations sociales qu'il doit prendre en charge pour son épouse et son enfant ne sont pas déductibles en raison de l'individualisation de l'imposition. A contrario, la famille WANG bénéficie de la déduction des cotisations sociales versées pour le compte des trois membres de la famille.

En second lieu, deux individus ayant le même revenu pourraient ne pas payer le même montant d'impôt, si l'un dispose de multiples sources de revenus et que l'autre ne dispose que d'une seule source ou moins de sources de revenu. Deux familles ayant le même montant de revenus peuvent dès lors avoir une charge fiscale différente. Supposons que la famille CHEN et la famille LI ont toutes les deux trois membres (le couple et un enfant qui poursuit ses études), que seul le mari a des revenus et que les deux familles ont un total de revenu mensuel de 9 800 yuans. Monsieur CHEN a trois sources de revenus : un salaire mensuel de 8 000 yuans, une rémunération de prestation de service de 1 000 yuans qu'il touche chaque mois en tant que consultant pour une autre entreprise et un loyer de 800 yuans. Pour ces trois sources de revenus, il doit à l'administration fiscale 385 yuans par mois en terme de l'IRPP, soit 345 yuans à titre de son salaire, 40 yuans à titre de sa rémunération de prestation de service, le loyer de 800 yuans n'étant pas imposable en raison de l'abattement qu'il peut bénéficier. Monsieur LI n'a qu'une source de revenu, son salaire mensuel de 9 800 yuans : il doit payer comme IRPP 705 yuans par mois. La différence entre la famille CHEN et la famille LI en terme de charge fiscale s'élève à 320 yuans sur un mois et 3 840 yuans sur douze mois, ce qui est loin d'être négligeable.

En troisième lieu, deux individus possédant un montant de revenu identique pourraient ne pas avoir la même charge fiscale à titre de l'IRPP en raison de la nature même de leur

⁹ Il bénéficie d'un abattement de 3500 yuans et son revenu net imposable s'élève à 7 000 yuans. Il doit payer donc 45 yuans pour la tranche inférieure à 1500 yuans, 300 yuans pour la tranche entre 1 500 et 4 500 yuans et 500 yuans pour la tranche entre 4 500 et 9 000 yuans.

revenu. Madame HU est une salariée qui touche, en 2016, un salaire mensuel de 15 000 yuans, son revenu annuel s'élève à 180 000 yuans pour l'année 2016. Soumise au régime d'imposition des traitements et salaires, Madame HU va voir son employeur prélever chaque mois sur son salaire un impôt de 1870 yuans, sa charge fiscale annuelle pour cet impôt s'élève à 22 440 yuans. Madame HUANG gère une entreprise individuelle et obtient pour la même année un revenu imposable de 180 000 yuans à titre des bénéficiaires industriels et commerciaux. Selon le tarif applicable à cette catégorie de revenus illustré dans le tableau ci-dessus, Madame HUANG va avoir une charge fiscale annuelle de 48 250 yuans, soit un peu plus le double de l'impôt que doit payer Madame HU pour la même année et pour un montant de revenu identique.

Il nous semble inutile de continuer plus loin cette démonstration. Une telle liste pourrait encore s'allonger. L'inégalité horizontale résultant du système de l'IRPP nous apparaît alors comme évidente et alarmante. Par ailleurs, on pourrait reprocher à ce système d'avoir entraîné une inégalité verticale tout aussi difficilement acceptable.

Inégalité fiscale verticale

Si l'individualisation de l'imposition des revenus adoptée actuellement par la Chine présente l'avantage de la neutralité de l'IRPP vis-à-vis du mariage, n'entraîne pas de pénalités sur le plan de l'acquittement de l'impôt, l'individualisation mise en place en Chine, caractérisée par l'impossibilité de prendre en considération les charges familiales, génère une injustice sociale et une inégalité fiscale de plus en plus critiquées par la population.

La capacité contributive d'un individu ne devrait pas s'apprécier uniquement en fonction de son niveau de revenu. Son appréciation devrait également se faire par rapport à ses charges personnelles ou familiales. Il ne nous semble pas difficile d'accepter l'idée selon laquelle deux individus ayant le même revenu ne disposent pas de la même faculté contributive si, par exemple, l'un est célibataire sans charge familiale et que l'autre, marié, a son épouse sans emploi et un enfant scolarisé à charge, ou encore si l'un vit avec son conjoint disposant de sa propre source de revenu, et que l'autre, seul, vit avec deux enfants à sa charge.

La masse salariale constitue en Chine le premier contributeur de l'imposition des revenus. Elle représente depuis quelques années environ 65% du produit fiscal de l'IRPP. L'imposition des traitements et salaires est, de ce fait, un bon exemple pour illustrer l'inégalité verticale provoquée par le système actuel. Chaque individu bénéficie, comme nous l'avons évoqué plus haut, d'un abattement de 3 500 yuans par mois, quelle que soit sa situation personnelle ou familiale. Un tel système ignore complètement le principe de la capacité contributive du contribuable, car la situation familiale et les charges familiales ne sont pas prises en considération dans le calcul de l'impôt. Ce constat peut être illustré par l'exemple suivant de deux familles : la famille LI et la famille SUN. La première est composée du couple, tous les deux travaillent et ont chacun un salaire mensuel de 6 000 yuans, tandis que la seconde est composée de cinq membres, le couple, deux filles jumelles de 10 ans et un parent âgé à leur charge, Monsieur et Madame SUN travaillent tous deux et ont chacun un salaire identique à celui du couple de la première famille. Selon le régime d'imposition des traitements et salaires, les quatre salariés des deux familles vont être taxés individuellement et de manière identique. Chacun d'entre eux devra payer, à titre de l'IRPP, 145 yuans par mois. Si la famille LI et la famille SUN ont le même niveau de revenu, la faculté contributive de la famille SUN est, de toute évidence, largement inférieure à celle dont dispose la famille LI.

Comme nous l'avons évoqué plus haut, l'IRPP est actuellement un impôt cédulaire caractérisé par l'existence de multiples régimes d'impositions. Il se peut également que, dans un tel système, un individu ayant un revenu moindre paye un impôt plus important qu'un individu ayant un revenu plus élevé. Le scénario suivant nous montrera ce paradoxe : Monsieur CHEN, salarié, touche un salaire mensuel de 5 000 yuans et son revenu annuel s'élève à 60 000 yuans. Soumis au régime d'imposition des traitements et salaires, il bénéficie d'un abattement mensuel de 3 500 yuans, ce qui lui permet de voir appliquer à son revenu imposable un taux relativement bas, à savoir, 3%. L'impôt dû, calculé sur une base mensuelle, s'élève à 45 yuans, le total de sa charge fiscale annuelle à titre de l'IRPP étant de 540 yuans. Monsieur LI, non salarié, vit de son revenu de prestation de service. Sur une année, il a eu 15 fois un revenu de 3 000 yuans. Son revenu annuel s'élève à 45 000 yuans, moins important que celui de Monsieur CHEN. Or, sa charge fiscale est bien plus lourde que ce dernier, car le revenu de prestation de service est, comme nous l'avons vu, soumis au tarif proportionnel fixé à 20% ; et l'abattement dont peut bénéficier le contribuable est de 800 yuans pour un revenu inférieur à 4 000 yuans, sachant également que l'impôt est dû à la perception de chaque revenu. Selon le régime actuel, la charge fiscale de Monsieur LI est de 440 yuans pour chaque revenu de 3 000 yuans. Le total de sa charge fiscale sur une année est donc égal à 6 600 yuans (440 x 15). Cela revient à dire que Monsieur LI, sur une année, perçoit 15 000 yuans de moins que Monsieur CHEN, mais doit payer, pour une durée égale, 6 060 yuans de charge fiscale supplémentaire par rapport à ce dernier.

Le non respect du principe de l'égalité de traitement et du principe de la capacité contributive est ici extravagant. Face à une telle situation, une simple question nous taraude : pourquoi et comment arrivons nous à un tel constat ?

b. Éléments de réponse de la situation

L'adoption et le maintien du système actuel de l'IRPP sont dus au concours de nombreux éléments. Mais les éléments qui nous paraissent les plus essentiels sont de trois ordres différents : le contexte particulier de la création de l'impôt, la priorité accordée à l'efficacité au détriment de l'égalité et enfin le manque de consécration explicite du principe de la capacité contributive, en raison du sous-développement du droit fiscal.

Contexte particulier de la création de l'IRPP

L'IRPP est un impôt relativement jeune en Chine. Au moment de sa création en 1980, l'économie chinoise était une économie quasiment publique et les individus n'avaient, pour la quasi totalité de la population, qu'une seule source de revenu : leur salaire. Sachant que ce dernier était d'un montant très faible, très loin de l'abattement mensuel fixé à 800 yuans, cela revient à dire que l'IRPP n'était pas initialement conçu pour poursuivre, selon la conception classique de l'impôt sur le revenu, un objectif de redistribution des revenus. Ce n'est à partir du milieu des années 1980, et avec l'apparition et le développement de l'économie individuelle et privée que la fonction redistributive de l'IRPP commence à devenir une des préoccupations des autorités chinoises. C'est d'ailleurs en mettant en avant l'objectif de la redistribution des revenus que le gouvernement a créé en 1986, avec l'habilitation du législateur, deux autres impôts de même nature auxquels étaient soumises les personnes physiques de nationalité chinoise : l'IRPP, créé en 1980, devient alors un impôt sur le revenu applicable uniquement aux individus de nationalité étrangère. Il s'agissait de « l'impôt de régularisation sur le revenu des personnes physiques » et de « l'impôt sur le revenu des foyers individuels et commerciaux urbains et ruraux » : le premier était essentiellement destiné à la

masse salariale, tandis que le second visait les entrepreneurs individuels. En mettant en place ces deux impôts, le gouvernement de l'époque poursuivait plutôt un objectif budgétaire en raison de la situation économique difficile du pays. Les tarifs d'imposition mis en place en sont les meilleurs témoins : avec un abattement mensuel fixé à 400 yuans, le tarif applicable aux traitements et salaires était un taux progressif en 5 tranches, allant de 20% à 60%, et le taux de 60% s'appliquait dès qu'un revenu net mensuel atteignait 800 yuans ; en ce qui concerne le revenu industriel et commercial, était mis en application un taux progressif en 10 tranches allant de 7% à 60%. La question de l'égalité de traitement et de la justice fiscale n'était pas la préoccupation principale, c'est le moins que l'on puisse dire, des pouvoirs publics.

Issu de la réforme fiscale mise en place en 1994, l'IRPP actuel a fait à plusieurs reprises l'objet de modifications qui consistaient uniquement ou principalement à augmenter le montant de l'abattement, sans aller toucher le système de base de cet impôt. Ainsi, l'abattement mensuel concernant les traitements et salaires a été ramené à 1600 yuans en 2005, 2000 yuans en 2007 et 3500 yuans en 2011. Certes, l'augmentation successive du montant de l'abattement a permis de remédier partiellement au défaut d'injustice fiscale entraîné par cet impôt, mais cela n'a pas suffi, comme démontré ci-dessus, à régler le problème.

Efficacité – une préoccupation dominante au détriment de l'égalité fiscale

L'impôt sur le revenu est très fortement attaché à l'idée de redistribution et sert en général d'instrument pour réaliser, en dehors de son objectif budgétaire, un idéal de justice sociale, grâce notamment au tarif d'imposition progressif souvent mis en place pour cet impôt. Mais c'est aussi un impôt difficile à gérer, car l'administration fiscale doit faire face à un nombre d'individus extrêmement important, ayant des situations différentes, et dont l'attitude et les comportements vis-à-vis de l'impôt pourraient varier fortement. En raison du manque d'expérience en matière de gestion de l'impôt sur le revenu, le gouvernement chinois a opté, lors de la création de cet impôt, pour la technique de la retenue à la source et l'individualisation pure et simple de l'imposition des revenus. C'est donc l'efficacité de la gestion de l'impôt qui a été privilégiée, simplifiant ainsi la prise en compte des charges personnelles ou familiales du contribuable. Elle consiste, comme évoqué plus haut, à traiter tous les contribuables de manière identique, quelle que soit leur situation personnelle ou familiale.

Encore conviendrait-il d'ajouter que le gouvernement central l'a envisagé comme un impôt local lors de la réforme fiscale de 1994, réforme ayant projeté de diviser dès l'année 1994 les impôts en impôts d'Etat, impôts locaux et impôts communs, le produit de ces derniers étant partagé entre le gouvernement central et les gouvernements locaux. Le fait que le pouvoir central ait fait de l'IRPP un impôt local, compte tenu de la probable difficulté de gestion et du produit faible de l'impôt à l'époque, a contribué à l'aggravation de l'écart existant entre les régions en terme de niveau de développement économique et, par conséquent, à la dégradation de la situation de justice sociale entre les habitants de différentes régions. Il est important de souligner que l'IRPP apporte, depuis la fin des années 1990, un produit fiscal non négligeable dans certaines régions économiquement plus développées. Là encore, l'objectif de la justice sociale n'a pas suffisamment été pris en considération lors de la prise de décision. Cette situation fut cependant partiellement corrigée par la transformation en 2002 de l'IRPP en un impôt commun.

D'une manière plus générale, force est de constater que c'est aussi l'efficacité économique qui a été privilégiée, si l'on étend notre examen à l'ensemble des mesures fiscales mises en place depuis l'application vers la fin des années 1970, de la politique d'ouverture et de réforme économique. En effet, la fiscalité a depuis toujours été utilisée comme un instrument de régulation macroéconomique pour accompagner les réformes économiques¹⁰. A titre d'exemple, afin d'attirer les investissements étrangers, le gouvernement a mis en place pendant trente ans (1978-2008) un impôt particulier sur les sociétés applicable aux entreprises étrangères et aux entreprises à investissements étrangers en leur accordant une série d'avantages fiscaux importants dont les entreprises à capitaux chinois n'avaient pas le droit de bénéficier¹¹.

Manque de concrétisation dans le droit fiscal du principe constitutionnel d'égalité

Au fond, l'élément de réponse clé peut, nous semble-t-il, se trouver dans l'état du développement du droit fiscal en général et dans le manque de concrétisation subséquent du principe constitutionnel d'égalité en particulier.

Le principe d'égalité est explicitement consacré par la Constitution chinoise qui déclare dans son article 33 que « tous les citoyens de la République Populaire de Chine sont égaux devant la loi ». Logiquement, il devrait constituer un droit fondamental pour les citoyens et un principe fondamental qui s'impose à l'ensemble des pouvoirs publics lorsqu'ils agissent en matière fiscale ou autre. Mais la réalité, telle que démontrée dans les paragraphes précédents, nous a amené à comprendre que ce n'était pas encore le cas à l'heure actuelle.

Le seul article consacré directement à l'impôt dans la Constitution chinoise est l'article 56 qui prévoit ceci : « les citoyens de la République Populaire de Chine ont le devoir de payer les impôts conformément à la loi ». Le principe de la capacité contributive n'est par conséquent nullement mentionné dans la Constitution. Ce principe est donc absent en droit constitutionnel chinois, car la Constitution reste, en Chine, la seule source des règles constitutionnelles en raison de l'absence d'une juridiction constitutionnelle indépendante. D'ailleurs, il n'est pas non plus explicitement consacré ni par la loi du 31 octobre 1993 sur le l'impôt sur le revenu des personnes physiques, ni par les autres textes fiscaux législatifs. Or, ce principe aurait dû être une concrétisation en droit fiscal du principe constitutionnel d'égalité.

Guidée pendant longtemps par une logique économique plutôt qu'une logique juridique, la théorie de l'impôt souffre, à notre avis, d'un sous-développement sur le plan juridique. En effet, si le droit a, généralement parlant, connu en Chine un développement remarquable ces quatre dernières décennies, le droit fiscal demeure une branche du droit sensiblement moins développée que les autres branches du droit. Certes, les juristes et les universitaires étudient les grands principes du droit fiscal tels que le principe d'égalité devant l'impôt, le principe de légalité de l'impôt, le principe de la capacité contributive, etc. Mais cela ne suffit pas pour qu'ils existent réellement en droit chinois : le seul moyen de faire en sorte que ces principes

¹⁰ Voy. G. Li, « On the relations between tax law with a micro-controlling purpose and the fundamental principles of tax law », *Journal of Xiamen University*, 2010, n° 3, p.82.

¹¹ Par exemple, les entreprises à investissements étrangers ayant une activité de production pouvaient bénéficier, à partir de la première année bénéficiaire, d'une exonération de l'impôt sur les sociétés pour les deux premières années, suivie d'une réduction de 50% de cet impôt au titre des trois années suivantes, et, si elles sont implantées dans une zone économique spéciale, d'un taux d'imposition préférentiel de 15% au lieu de 33% applicable aux entreprises à capitaux chinois.

soient respectés et appliqués consiste à les faire reconnaître explicitement par une loi constitutionnelle ou législative. Comme nous l'avons évoqué ci-dessus, une institution constitutionnelle susceptible de confirmer ou enrichir un grand principe du droit fiscal, comme le Conseil constitutionnel en France, n'existe pas encore dans l'empire du Milieu. A cela, il faut ajouter que la jurisprudence ne constitue pas une source officielle du droit. Or, le code général des impôts, tel que nous connaissons en France, fait défaut en Chine, d'autant plus que, pendant très longtemps et ce jusqu'à présent, il n'existait que trois textes législatifs en matière fiscale¹² ; la majorité des impôts et taxes, la TVA et la taxe sur la consommation (équivalent des droits d'accises en Europe) incluses, furent créés et sont toujours régis par les textes réglementaires élaborés en vertu des deux lois d'habilitation du pouvoir législatif adoptées respectivement en 1984 et 1985. Elles ont conféré au pouvoir exécutif le pouvoir fiscal général, et ce sans aucune limitation de la durée¹³.

Le fait que le principe de légalité de l'impôt n'a été consacré que très récemment par la loi sur la législation lors de sa modification en 2014 n'est-il pas en soi hautement significatif ?

II. Perspectives d'évolution - vers un impôt synthétique et une familialisation de l'impôt sur le revenu des personnes physiques ?

L'IRPP actuel fait l'objet de nombreuses critiques depuis un certain nombre d'années. Depuis deux ou trois ans, l'appel à la réforme de l'IRPP est de plus en plus fort. Conscient des failles d'un tel système, le gouvernement chinois envisage de procéder à une réforme dans un proche délai. La question qui se pose est de savoir comment faudrait-il réformer cet impôt ? S'agirait-il d'une modification qui ne consisterait, à l'instar des réformes précédentes, qu'à augmenter le seuil d'imposition ou d'une refonte complète du système de l'impôt ? La Chine va-t-elle adopter, au lieu de maintenir l'individualisation de l'imposition des revenus, une familialisation de cette imposition, ou tout au moins un régime d'imposition plus favorable à la famille (b) ? Il serait fort souhaitable que cette réforme puisse tenir compte de l'évolution de la structure familiale dans la société chinoise ainsi que du changement de la politique relative au planning familial qui a eu lieu il y a maintenant plus de deux ans (a).

a. Evolution de la structure de la famille dans la société chinoise

Dans la conception traditionnelle chinoise de la famille, plus nombreux sont les enfants et les petits enfants, plus heureuse est la famille ; le fait que « les quatre générations vivent sous le même toit est le synonyme du bonheur de la famille » et que « les cinq générations vivent sous le même toit représente une famille parfaite » constituent l'essence de cette philosophie. Ainsi, la famille est, par tradition, nombreuse : cela se vérifie notamment dans les campagnes. Le nombre moyen des membres d'une famille était de 5,5 personnes au début du 20^e siècle¹⁴ : encore conviendrait-il de noter que le lien familial était généralement extrêmement fort, les membres de la famille ayant un devoir mutuel de prise en charge.

¹² Il s'agit d'une loi en matière de procédures fiscales intitulée « la loi sur la perception et l'administration de l'impôt » adoptée en 1992, de la loi de 1980 sur l'IRPP remplacée par la loi de 1993 et de la loi de 1991 sur l'impôt sur le revenu des entreprises à investissement étranger et des entreprises étrangères substituée par la loi de 2007 sur l'impôt sur le revenu des entreprises.

¹³ Il convient de noter que l'habilitation du pouvoir législatif est désormais encadrée par la loi du 15 mars 2000 sur la législation. Aux termes de cette loi, la loi d'habilitation doit préciser l'objectif, la matière, le champ d'application, la durée de l'habilitation ainsi que les principes à respecter par l'autorité habilitée pour exercer le pouvoir législatif.

¹⁴ Voy. J.-H. Yang et Z.-H. Zhao, « Continuity or change ? Chinese family in transitional era », *Population Research*, N°2 March 2014, p. 40.

Or, force est de constater que la structure de la famille en Chine a connu un profond changement ces dernières décennies, et ce notamment depuis la mise en application vers la fin des années 1970 de deux politiques importantes : la politique d'ouverture et de réforme du système économique et la politique du planning familial dite « politique de l'enfant unique ». Les changements suivants requièrent, à notre sens, une attention toute particulière de la part du législateur chinois s'il envisage de réformer l'IRPP :

- *Diminution de la taille des ménages et augmentation des ménages composés d'une seule génération.* La famille chinoise est devenue moins nombreuse. Le nombre moyen des personnes du ménage a été porté à 3,1 personnes en 2010, alors que le nombre des ménages ayant d'entre 4 et 6 personnes et des ménages ayant plus de 7 personnes est en forte diminution¹⁵. Selon une étude réalisée sur l'évolution de la structure familiale chinoise entre 1982 et 2010, si le nombre des ménages composés de trois générations restait relativement stable durant cette période et il représentait 19,7% en 1982 et 18% en 2010, celui des ménages composés d'une seule génération est en forte augmentation passant de 12,8% en 1980 à 34,2% en 2010, alors que celui des ménages composés de membres de deux générations différentes diminue sensiblement passant de 67,3% en 1982 à 47,8% en 2010¹⁶.
- *Apparition d'un nombre croissant des ménages composés hors mariage.* Depuis la publication en 1950 de la première loi sur le mariage, seul le mariage peut constituer légalement une famille. Le concubinage, « hors mariage », était considéré comme étant contraire aux bonnes mœurs, et qualifié par conséquent d'illégal. La loi de 1980 sur le mariage a maintenu cette position vis-à-vis du concubinage. Pragmatique, le législateur a su toutefois protéger les intérêts des enfants nés hors mariage en disposant dans la loi de 1950 comme dans le texte de 1980 que les enfants naturels bénéficient des mêmes droits que les enfants légitimes. Il convient de noter qu'avant la publication le 1^{er} février 1994 du nouveau règlement relatif au registre des mariages, le droit chinois reconnaissait tout de même le mariage de fait si les deux personnes de sexe différent, vivant publiquement comme mari et femme, remplissaient les conditions substantielles du mariage prévues par la loi. Depuis la publication de ce règlement, le mariage de fait n'est plus reconnu : le couple n'ayant pas rempli la formalité d'enregistrement du mariage ne se voit plus protégé par la loi, même si le terme « concubinage illégal » a été abandonné depuis la modification de la loi sur le mariage en 2001. Il existe dans la pratique un nombre non négligeable et croissant de ménages hors mariage¹⁷, et ce en raison des changements des modes de vie de la population, surtout de la jeune génération. Mais comment le droit fiscal devrait-il réagir face à une telle situation ?

¹⁵ *Ibid.*

¹⁶ *Ibid.*

¹⁷ Cf. X. Sun, « le concubinage hors mariage se promène en dehors de la loi », *Line of Vision*, avril 2003, p. 18 ; Y. Zhang, « La jurisprudence relative à la réglementation du concubinage hors mariage et les problèmes qui en résultent », Mémoire de master en droit, soutenu en 5 mai 2017 à Jilin Université ; Z.-H. Yang, « La construction d'un régime juridique du concubinage hors mariage en Chine », Mémoire de master en droit, soutenu en octobre 2009 à China University of Political Science and Law.

- *Augmentation du nombre des familles monoparentales*¹⁸. Cette augmentation est due notamment au nombre croissant des divorces et à la croissance des enfants nés hors mariage. Les familles monoparentales représentent un peu moins de 10% du nombre total des ménages en Chine¹⁹.
- *Changement de la politique du planning familial*. Pour faire face aux problèmes résultant du vieillissement de la population, le gouvernement chinois a commencé à adoucir la politique du planning familial à partir de l'année 2013 en autorisant les couples qui sont eux-mêmes enfants uniques d'avoir un deuxième enfant. Cette autorisation a été ensuite étendue à l'ensemble des couples à partir du 1^{er} janvier 2016. Or, l'abandon de la politique rigoureuse du planning familial n'aurait pas, selon certains analystes, trop d'impact sur la fécondité des femmes et l'augmentation de la population²⁰ en raison du concours de différents éléments tels que les dépenses généralement importantes consacrées aux enfants par les ménages chinois, les difficultés pour les femmes de concilier travail et vie de famille, le mariage de plus en plus tardif, l'augmentation de l'âge moyen des femmes à la première naissance, le nombre croissant des couples qui ne souhaitent pas avoir d'enfant, etc.

Alors, si le gouvernement chinois souhaite encourager la natalité, le droit fiscal pourrait avoir un rôle à jouer. En tout cas, l'IRPP actuel est un impôt allant dans le sens défavorable à la natalité en raison notamment de l'impossibilité de prise en charge des dépenses engagées pour l'entretien et l'éducation des enfants.

Du point de vue de l'évolution de la structure familiale, la société chinoise rejoint *grosso modo* la tendance de l'évolution des ménages dans les sociétés occidentales. Face à une telle évolution, le droit fiscal, en particulier, le droit régissant l'IRPP, peut-il encore demeurer indifférent ?

b. Vers une imposition des revenus tenant compte de la situation familiale du contribuable ?

Nombreux sont ceux qui appellent à une refonte totale du système actuel de l'IRPP. Mais les avis divergent sur le devenir de cet impôt. Certains proposent la mise en place d'un impôt synthétique et d'une familialisation de l'impôt, d'autres suggèrent le maintien de l'individualisation de l'impôt tout en permettant la prise en compte de la situation familiale du contribuable ou encore un système mixte combinant les caractères cédulaire et synthétique²¹.

L'individualisation de l'imposition des revenus n'est pas en soi critiquable, c'est d'ailleurs la norme dans la majorité écrasante des pays, la France étant une exception à cet égard. Dans ces pays, les conjoints sont imposés séparément. Il convient de rappeler que

¹⁸ Cf. F.-Q. Yuan et Z.-Y. Ma, « Evolution de la famille en Chine contemporaine et l'amélioration du droit de la famille », *Journal of Tianjin Administrative Cadre College of Politics and Law*, 2009, N°3, p.29.

¹⁹ Voy. J.-H. Yang et Z.-H. Zhao, *op. cit.* p.42.

²⁰ Cf. M.-D. Qi, M.-Y. Dai et Y.-Y. Zhen, « Discuss impact and tendency of the universal two-child policy on China's birth rate fluctuation », *China population : resources and environment*, 2016, N°9, p. 1.

²¹ Sur la réforme de l'IRPP, voy. par exemple, H. Li, « foyer ou individu : sur le choix relatif à l'unité d'imposition en matière d'IRPP en Chine », *Finance Research*, 2011, N°2, p.31-34 ; G.-W. Li et C.Chen, « la conception du système de l'IRPP basé sur le foyer fiscal », *Economie du Sud*, 2014, N°8, p.44-55 ; C.-R. Zhen, « le choix concernant l'unité d'imposition en matière d'IRPP : sous l'angle de la neutralité vis-à-vis du mariage », *Social scientist*, 2008, N°2, p.55-58.

l'individualisation de l'imposition présente l'avantage d'être neutre vis-à-vis du mariage : les charges fiscales d'un contribuable ne varient pas en fonction de sa situation personnelle, mariée ou célibataire ; le mariage n'entraîne aucun changement pour l'impôt sur le revenu. Ce système inciterait les femmes mariées à travailler et permettrait ainsi de réduire la dépendance des femmes envers leur mari.

Ce qui pose des problèmes dans l'imposition individuelle des revenus mise en place en Chine, c'est essentiellement le caractère absolu de l'individualisation de l'imposition caractérisée par l'absence quasi-totale de prise en considération de la situation familiale du contribuable. A cela, il faut ajouter bien entendu le régime cédulaire de l'impôt.

La familialisation de l'imposition des revenus constitue une solution méritant d'être étudiée sérieusement. Le système français pourrait être un exemple intéressant pour la Chine. La mise en place d'une déclaration commune du couple et du mécanisme de quotient familial permettrait de réduire les effets de la progressivité de l'impôt et par conséquent de mieux tenir compte des charges familiales d'un foyer fiscal. Par ailleurs, la familialisation de l'imposition des revenus s'adapterait mieux, nous semble-t-il, à la société chinoise attachant par tradition une importance particulière à la famille, d'autant plus que la solidarité mutuelle entre les membres de la famille est une obligation constitutionnelle qui s'impose à chaque individu²². Elle permettrait de mieux répondre à la mise en place depuis le 1^{er} janvier 2016 de la nouvelle politique du planning familial du gouvernement.

Le revers de la médaille, c'est que l'imposition commune du couple fait perdre la neutralité de l'impôt vis-à-vis du mariage. En effet, dans un tel système, le mariage pourrait être, selon le cas, avantageux ou pénalisant pour le couple en terme d'impôt à acquitter. Il permettrait de réaliser des économies d'impôt qui seraient, dans certains cas, non négligeables, notamment lorsque les conjoints ont des revenus très différenciés. Il inciterait les couples à augmenter leur écart de revenus et à décourager ainsi la participation du conjoint qui gagne le moins (la femme dans la plupart des cas) au marché du travail, ce qui favoriserait, dans une certaine mesure, l'inactivité des femmes.

En cas d'option pour la familialisation de l'imposition des revenus en Chine, la difficulté principale résiderait dans la définition du foyer fiscal (unité d'imposition) : quel type de famille devrait être considéré comme constituant une unité d'imposition ? Logiquement, seule la famille nucléaire constituerait le foyer fiscal. Mais une famille composée de quatre générations vivant sous le même toit pourrait être définie comme étant une unité d'imposition ?

Un projet de réforme de l'IRPP est à l'étude. Le gouvernement n'a pas encore divulgué, pour l'instant, le contenu précis du projet. Selon les informations diffusées lors de la session annuelle du parlement chinois en mars 2018, il ne s'agirait pas de créer, à la place de l'IRPP actuel, un impôt complètement synthétique qui prend en compte l'ensemble des revenus pour les taxer de manière globale. Il s'agirait plutôt de mettre en place un système mixte combinant le régime cédulaire et le régime synthétique, système consistant à totaliser une partie des revenus (surtout les revenus résultant du travail tels que traitements et salaire, revenus de prestation de services, droits d'auteur, redevances, etc.) pour les taxer de manière globale après leur avoir appliqué une déduction des charges. Ce qui est annoncé aussi, c'est que certaines

²² La Constitution chinoise prévoit dans son article que « le père et la mère ont le devoir de pourvoir à l'éducation de leurs enfants, garçons et filles, jusqu'à leur majorité, les enfants majeurs, garçons et filles, ont le devoir de prendre soin de leurs parents ».

charges personnelles et familiales (frais d'éducation des enfants, frais de soin pour les maladies graves, etc.) seraient prises en compte lors de l'imposition des revenus et que le seuil d'imposition serait rehaussé²³.

Quant au choix entre l'individualisation et la familialisation de l'imposition des revenus, la question ne semble pas encore, pour l'instant, tranchée.

Conclusion

En définitive, il nous paraît fort nécessaire de pouvoir réformer dans le plus bref délai le système actuel de l'IRPP en Chine. Quel que soit le système à mettre en place, au regard du respect du principe d'égalité, il faudrait faire en sorte que les charges familiales de chaque contribuable soient prises en compte pour que sa capacité contributive soit appréciée de manière globale. D'autre part, une attention particulière devrait être portée à la tradition particulière chinoise relative à la famille ainsi qu'à son évolution dans la société contemporaine (famille monoparentale, famille recomposée, le concubinage, etc). Enfin, il est fort souhaitable que le principe de la capacité contributive puisse être reconnu explicitement par la future loi sur l'IRPP, bien qu'il s'agisse d'une reconnaissance au niveau législatif.

²³ Voy. Y.-B. Shi, « Rendre l'IRPP plus juste », Conférence de Presse du Ministre des finances du 7 mars 2018 organisée lors de la 1^{ère} session annuelle de la 13^e Assemblée populaire nationale de Chine, disponible en ligne : http://www.mof.gov.cn/zhengwuxinxi/caizhengxinwen/201803/t20180307_2829104.htm, consulté le 7 mars 2018.