

LA REFORME EN 2018 DE L'IMPOT SUR LE REVENU EN CHINE - UNE AVANCEE SIGNIFICATIVE VERS UNE MEILLEURE JUSTICE FISCALE

Bangui JIN¹

Résumé :

L'impôt sur le revenu a été créé en 1980 en Chine et a connu une réforme majeure en 2018. Avant cette réforme, c'était un impôt cédulaire, analytique et caractérisé surtout par son individualisation absolue. Ainsi, il faisait l'objet de beaucoup de critiques pour l'injustice qu'il a provoquée en raison notamment de l'impossibilité de la prise en compte des charges personnelles et familiales du contribuable dans le calcul de l'impôt. En effet, les modifications successives de la loi sur cet impôt réalisées avant 2018 n'ont pas pu corriger son défaut principal qui est celui de l'injustice fiscale, devenue de moins en moins acceptable en Chine en 2018 dont la situation économique et sociale n'était plus comparable à celle de 1980. La nouveauté la plus importante apportée par la réforme de 2018 consiste en la mise en place des dispositifs permettant la prise en considération des charges personnelles et familiales du contribuable. A cela, il faut ajouter d'importants allègements fiscaux accordés par cette réforme. La réforme de 2018 a permis de réaliser un grand pas en avant vers une meilleure égalité fiscale en Chine, bien que les contribuables auraient souhaité que le législateur chinois aille plus loin dans ce sens.

Abstract:

The income tax was created in 1980 in China and underwent an important reform in 2018. Before this reform, it was a categorical and analytical tax characterized above all by its absolute individualisation. It was the subject of much criticism for the injustice it caused, particularly because it was impossible to take into account the taxpayers' personal and family expenses in calculating the tax. The successive amendments to the income tax law carried out before 2018 have not been able to correct its main defect, which is that of tax injustice. Such injustice became more and more unacceptable in China in 2018, whose economic and social situation was no longer comparable to that of 1980. The most important change brought by the reform in 2018 consists in putting in place measures allowing taking into account the taxpayers' personal and family expenses. In addition, the significant tax relief has also been granted by this reform. The 2018 reform represents a major step forward in improving tax justice in China, although taxpayers would have liked the Chinese legislator to go further in this direction.

En République Populaire de Chine, la population ne connaît l'impôt sur le revenu qu'assez tardivement. La création de cet impôt et son évolution reflètent parfaitement l'évolution de la situation économique et sociale du pays ainsi que les préoccupations de l'autorité chinoise qui varient selon les périodes. En effet, l'impôt sur le revenu n'a été créé qu'en 1980. Avant cette date, il n'avait sans doute pas sa raison d'exister, du fait de l'application d'un système économique hautement planifié et centralisé et de la politique de redistribution mise en place sous un tel système. Rendu nécessaire par la réforme du système économique entamée en 1978, l'impôt sur le revenu ne visait pratiquement que les résidents de nationalité étrangère dans les premières années de sa création, en raison du faible revenu des habitants chinois qui 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 yuans en 1980². La situation budgétaire difficile du pays au milieu des années 80 et l'amélioration du niveau de vie de la population, bien qu'il ne s'agisse que d'une légère amélioration, ont conduit le gouvernement chinois à créer en 1986 deux impôts sur

¹ Directeur de l'Institut de Recherches Europe-Asie, membre du Centre d'Etudes Fiscales et Financières, Faculté de Droit et de Science Politique Aix-Marseille Université.

² V. Z. LIU, « Rappel et perspectives d'évolution de l'impôt sur le revenu en Chine », *Shuiwu Yanjiu (Taxation Research)*, 2010, n° 10, p.5.

le revenu parallèles à celui créé en 1980 et applicables uniquement aux contribuables de nationalité chinoise³, en rendant ainsi l'existence d'une dichotomie en matière d'impôt sur le revenu. La réforme fiscale de 1994 permettant surtout la création de la taxe sur la valeur ajoutée a unifié la législation en matière d'impôt sur le revenu tout en maintenant un traitement avantageux en faveur des individus de nationalité étrangère qui bénéficiaient d'un abattement de 4 800 yuans par mois au lieu d'un abattement de 800 yuans accordé aux nationaux.

A partir des années 2000, au fur et à mesure que cet impôt commence à toucher un nombre croissant de personnes dans la population chinoise avec l'augmentation progressive du niveau de vie de cette dernière, il est devenu en même temps un impôt faisant l'objet de critiques grandissantes, en particulier pour l'injustice qu'il a provoquée (I). Les modifications successives de la loi en la matière réalisées avant 2018 se limitaient essentiellement à augmenter l'abattement mensuel pour apaiser les mécontentements des contribuables sans pourtant régler les problèmes de fond. En effet, la politique fiscale conduite jusqu'alors au niveau de l'impôt sur le revenu a été plutôt dominée par un souci d'efficacité économique et la préoccupation budgétaire du gouvernement. Il a fallu attendre 2018 pour que cet impôt connaisse une réforme majeure et que cette réforme soit enfin orientée par un souci de justice sociale. Force est de constater que la réforme de 2018 a permis à l'impôt sur le revenu de faire un grand pas en avant vers une meilleure justice fiscale depuis sa création dans les années 80 (II), bien que les contribuables auraient souhaité que le législateur chinois aille plus loin dans ce sens.

I. L'INJUSTICE FISCALE PROVOQUEE PAR L'IMPOT SUR LE REVENU AVANT LA REFORME DE 2018

Afin de mieux comprendre l'ampleur de la réforme de 2018 et l'avancée qu'elle a réalisée en terme de justice fiscale, il nous paraît nécessaire de nous arrêter un instant sur l'impôt sur le revenu dans son état avant cette réforme (A) ainsi que les défauts dont elle souffrait en provoquant notamment une injustice fiscale rejetée par les contribuables (B).

A. L'impôt sur le revenu avant la réforme de 2018

Avant la réforme, l'impôt sur le revenu était un impôt cédulaire et analytique utilisant essentiellement la technique de la retenue à la source. Plus précisément, il existait trois régimes d'imposition différents auxquels étaient soumises les dix catégories de revenus⁴.

Un régime s'appliquait aux salaires et traitements dont l'impôt se calculait par mois et était prélevé à la source. Le contribuable bénéficiait d'un abattement de 3 500 yuans par mois et par personne⁵. Seules les cotisations sociales obligatoires (assurance vieillesse, assurance maladie et assurance chômage) versées par le contribuable lui-même et pour son compte étaient autorisées à être déduites du revenu brut mensuel. Comme l'indique le tableau ci-dessous, le tarif applicable était un taux progressif par sept tranches.

Tarif applicable aux traitements et salaires

tranche	revenu mensuel imposable	taux
1	jusqu'à 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%

³ Il s'agit de l'impôt sur le revenu des foyers individuels industriels et commerciaux urbains et ruraux applicable aux entrepreneurs individuels et de l'impôt de régulation sur le revenu des individus applicable aux salariés et aux personnes disposant de revenus imposables autres que salaires et traitements.

⁴ 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 des biens ; 9. revenus générés par la cession des actifs ; 10. revenus occasionnels (prix, gains de loterie, etc.).

⁵ Les personnes de nationalité étrangère, y compris les habitants de Taïwan, de Hongkong et de Macao, bénéficiaient d'un abattement de 4 800 yuans, tandis que l'abattement accordé aux contribuables de nationalité chinoise n'a été ramené à 3 500 yuans par mois qu'en 2011. Pour ces derniers, l'abattement mensuel a été initialement fixé à 800 yuans par mois et ramené à 1 600 yuans en 2005, à 2 000 yuans en 2007 et à 3 500 yuans depuis 2011.

5	entre 35 000 et 55 000 yuans	30%
6	entre 55 000 et 80 000 yuans	35%
7	au-delà de 80 000 yuans	45%

Etaient soumis à un régime d'imposition qui se distinguait considérablement de celui des traitements et salaires les bénéficiaires industriels et commerciaux réalisés notamment par les entrepreneurs individuels et les associés des entreprises en nom collectif. A la différence du régime des traitements et salaires, la détermination du revenu imposable se faisait sur le résultat annuel, et non pas mensuel. Le revenu net imposable s'obtenait en principe selon le régime réel. Il était soumis au taux progressif par cinq tranches, comme le montre le tableau ci-dessous.

tranche	revenu annuel imposable	taux
1	jusqu'à 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	au-delà de 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 des biens, étaient imposés selon un taux proportionnel. L'impôt à payer se calculait par « fois » : cela signifie que l'impôt était dû à chaque perception d'un revenu. Dans certains cas, la perception successive des revenus durant un mois pouvait être considérée comme étant une seule et même perception. C'était 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 était fixé à 20%, les droits d'auteur bénéficiaient quant à eux d'une réduction d'impôt de 30%. Par ailleurs, 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 appliquait un abattement fixé de la manière suivante : l'abattement était de 800 yuans si le revenu brut imposable était inférieur à 4 000 yuans, et était égal à 20% du revenu brut imposable si ce dernier était supérieur à 4 000 yuans. Aucun abattement n'était prévu pour les intérêts, les dividendes et les revenus occasionnels tels que les gains de loterie.

Si le système fiscal en matière d'impôt sur le revenu que nous venons de décrire présentait l'avantage d'une certaine efficacité dans la perception de l'impôt et répondait ainsi à la principale préoccupation de l'autorité chinoise pendant de longues années, les inconvénients qu'il provoquait sont indéniables. Son défaut principal consistait en l'injustice et l'inégalité fiscales 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. Le caractère cédulaire de l'impôt venait accentuer ces injustices et inégalités.

B. Les inégalités fiscales générées par l'impôt sur le revenu avant la réforme de 2018

Comme nous venons de l'évoquer, l'une des caractéristiques les plus remarquables de l'impôt sur le revenu avant la réforme en 2018 consiste sans aucun doute en l'individualisation absolue dans l'imposition des revenus des personnes physiques. Chaque individu constituait, quelle que soit sa situation familiale (marié, célibataire ou monoparental), l'unité d'imposition. L'impôt se calculait par personne, peu importe qu'elle vécût seule ou en couple. La loi fiscale chinoise n'offrait 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 complètement étrangères au droit fiscal chinois.

Par ailleurs, il n'existait aucun dispositif permettant de tenir compte des charges familiales dans le calcul de l'impôt à payer. Nous allons voir que l'impôt sur le revenu sous le système avant la réforme de 2018 provoque une inégalité fiscale à la fois horizontale (1) et verticale (2).

1. Inégalité fiscale horizontale

Trois hypothèses suivantes permettent d'illustrer parfaitement l'existence indiscutable d'une inégalité fiscale horizontale.

Première hypothèse : deux familles ayant le même montant de revenu pourraient avoir une charge fiscale différente. L'écart pourrait, dans certaines circonstances, être relativement important. Supposons que la famille A et la famille B 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 A, 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 à l'école. Avec ce revenu, il doit payer, selon le tarif applicable et indiqué dans le tableau ci-dessus, un impôt de 845 yuans par mois. Dans la famille B, le couple et le fils non marié travaillent tous les trois et chacun a un salaire mensuel de 3 500 yuans. Ils sont tous non imposables grâce à l'abattement de 3 500 yuans dont chacun d'entre eux peut bénéficier. Ainsi, l'écart entre la famille A et la famille B 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 2 185 yuans par mois et 26 220 yuans par an, si, par exemple, le mari de la famille A gagne un salaire mensuel de 18 000 yuans et que le salaire mensuel de chacun des membres de la famille B s'élève à 6 000 yuans. Cet écart pourrait se creuser davantage lorsque l'on prend en compte la possibilité de la déduction des cotisations sociales. En effet, le mari de la famille A ne peut déduire de son salaire mensuel brut que les cotisations sociales versées pour lui-même, et 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 B bénéficie de la déduction des cotisations sociales versées pour le compte des trois membres de la famille.

Deuxième hypothèse : 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. Supposons que le contribuable A et le contribuable B ont tous les deux un total de revenu mensuel de 9 800 yuans. Le premier a trois sources de revenus, à savoir, un salaire mensuel de 8000 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'impôt sur le revenu, 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 dont il peut bénéficier. Le second n'a qu'une source de revenu, son salaire mensuel de 9 800 yuans. Ce dernier doit payer comme impôt sur le revenu 705 yuans par mois. La différence entre le contribuable A et le contribuable B en terme de charge fiscale s'élève à 320 yuans sur un mois et 3 840 yuans sur douze mois, ce qui n'est pas négligeable.

Troisième hypothèse : deux individus possédant un montant de revenu identique pourraient, sous le système fiscal avant la réforme, ne pas avoir la même charge fiscale à titre de l'impôt sur le revenu en raison de la nature même de leur revenu. Le contribuable A est un salarié et touche un salaire mensuel de 15 000 yuans. Son revenu annuel s'élève donc à 180 000 yuans. Soumis au régime d'imposition des traitements et salaires, il devrait voir son employeur prélever chaque mois sur son salaire un impôt de 1 870 yuans, et sa charge fiscale annuelle pour cet impôt s'élèverait à 22 440 yuans. Le contribuable B est un entrepreneur individuel en tenant un restaurant. Ce dernier réalise un revenu imposable annuel de 180 000 yuans à titre des bénéfices industriels et commerciaux. Selon le tarif applicable à cette catégorie de revenus, le contribuable B devrait avoir une charge fiscale annuelle de 48 250 yuans, soit un peu plus le double de l'impôt que devrait payer le contribuable A sur une année pour un montant de revenu identique.

La liste des hypothèses démontrant une inégalité horizontale générée par l'impôt sur le revenu sous son système avant la réforme pourrait encore s'allonger. En même temps, l'inégalité verticale entraînée par ce système nous paraît tout aussi évidente.

2. Inégalité fiscale verticale

L'autre défaut majeur de l'imposition des revenus appliquée avant la réforme de 2018 réside dans le caractère absolu de l'individualisation de l'imposition et dans l'impossibilité de prendre en considération les

charges familiales du contribuable, ce qui génère une injustice sociale et une inégalité fiscale verticale provoquant ainsi des mécontentements des contribuables⁶.

La capacité contributive d'un individu ne devrait pas, nous semble-t-il, s'apprécier uniquement en fonction de son niveau de revenu. Cette appréciation devrait également se faire par rapport aux charges personnelles et familiales du contribuable. Deux individus ayant le même revenu ne disposent pas nécessairement de la même capacité contributive si leurs charges personnelles et/ou familiales sont différentes. Les deux contribuables n'auront pas, de toute évidence, 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.

Le régime de l'imposition des traitements et salaires applicable avant la réforme de 2018 provoque, dans ce sens, une inégalité verticale incontestable. Comme nous l'avons évoqué plus haut, chaque contribuable bénéficiait d'un abattement de 3 500 yuans par mois, quelle que soit sa situation personnelle ou familiale. Autrement dit, les charges familiales du contribuable n'étaient, en aucun cas, prises en compte dans le calcul de l'impôt. L'hypothèse suivante de deux familles permet d'illustrer parfaitement cette inégalité fiscale : la famille A et la famille B. La première est composée du couple, tous les deux travaillent et ont chacun un salaire mensuel de 10 000 yuans, tandis que la seconde est composée de cinq membres, à savoir, le couple, deux enfants en bas âge et un parent âgé à leur charge. Les deux membres de la famille B travaillent et ont chacun un salaire identique à celui du couple de la famille A. Selon ce régime d'imposition, les quatre salariés des deux familles devaient être imposés individuellement et de manière identique. Plus précisément, chacun d'entre eux devrait payer, à titre de l'impôt sur le revenu, 745 yuans par mois. Si les deux foyers ont le même niveau de revenu, la faculté contributive de la famille B est, incontestablement, largement inférieure à celle dont dispose la famille A. Force est de constater qu'un tel régime d'imposition ignore entièrement le principe de la capacité contributive du contribuable.

Par ailleurs, l'impôt sur le revenu était, comme nous l'avons précisé ci-dessus, un impôt céduaire caractérisé par l'existence de multiples régimes d'impositions, ainsi, il se peut que, dans un tel système, un contribuable ayant un revenu moindre paye un impôt plus important qu'un individu ayant un revenu plus élevé. Le scénario suivant permet de montrer ce paradoxe : le contribuable A, salarié, touchait un salaire mensuel de 5 000 yuans, soit un revenu annuel de 60 000 yuans. Soumis au régime d'imposition des traitements et salaires, il bénéficiait d'un abattement mensuel de 3 500 yuans, ce qui lui permet de voir appliquer à son revenu imposable un tarif d'imposition relativement bas de 3%. L'impôt dû, calculé sur une base mensuelle, devait être de 45 yuans, le total de sa charge fiscale annuelle à titre de l'impôt sur le revenu étant de 540 yuans. Tandis que le contribuable B, non salarié et vivant de son revenu de prestation de service, disposait d'un revenu annuel de 45 000 yuans touchés en 15 fois, 3 000 yuans par fois. Or, avec ce revenu moins important que celui du contribuable A, le contribuable B devait avoir une charge fiscale plus lourde que celui-là, car le revenu de prestation de service était soumis au tarif proportionnel fixé à 20% ; et l'abattement dont le contribuable B pouvait bénéficier était de 800 yuans pour un revenu inférieur à 4 000 yuans, faut-il encore rappeler que l'impôt était dû à la perception de chaque revenu. Par conséquent, l'impôt à payer pour le contribuable B devait être de 440 yuans pour chaque revenu de 3 000 yuans. Le total de sa charge fiscale sur une année devait s'élever à 6 600 yuans. Cela revient à dire que le contribuable B qui percevait, sur une année, 15 000 yuans de moins que le contribuable A, devait payer, pour une durée égale, 6 060 yuans de charge fiscale supplémentaire par rapport à ce dernier.

Le non respect du principe de la capacité contributive était extravagant. Les inégalités fiscales illustrées par les exemples précédents, auxquelles il faudrait ajouter les injustices sociales existant dans d'autres domaines, ont suscité des mécontentements grandissants de la population depuis un certain nombre d'années avant la réforme. L'appel à une réforme majeure de l'impôt sur le revenu afin de corriger les défauts de son ancien système ne cessait de s'intensifier. Depuis la modification en 2011 consistant à ramener l'abattement mensuel à 3 500 yuans, la situation économique et sociale a considérablement évolué en Chine.

Conscientes qu'il était désormais difficile de maintenir l'ancien système privilégiant l'efficacité de la gestion et la fonction budgétaire de l'impôt, les autorités chinoises ont décidé finalement de mettre en place une réforme de cet impôt en 2018. Ainsi, le Comité Permanent de l'Assemblée Populaire Nationale a adopté

⁶ V. X. WU et Y. GENG, « la réforme du mode d'imposition des revenus des personnes physiques en Chine et les voies de son perfectionnement », *Shuiwu Yu Jingji (Taxation and Economy)*, N°1, 2019, p. 81.

le 31 août 2018 la « décision relative à la modification de la loi sur l'impôt sur le revenu ». La modification est entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2019.

Il s'agit d'une réforme relativement importante qui a mis fin à une hésitation et à un débat qui ont duré pratiquement 20 ans quant au choix de la politique fiscale en matière d'impôt sur le revenu⁷.

Cette fois-ci, la réforme semble avoir été effectuée dans un souci de réaliser une meilleure justice sociale et fiscale et de renforcer la fonction de redistribution de l'impôt.

II. UNE MEILLEURE JUSTICE FISCALE REALISEE PAR LA REFORME DE 2018

S'il ne s'agit pas encore d'une refonte complète de l'impôt sur le revenu, c'est la réforme la plus importante de cet impôt depuis sa création en 1980. La structure de l'impôt a été reconçue (A). La réforme a permis non seulement d'accorder à une partie importante de la population des allègements fiscaux non négligeables, mais aussi et surtout d'introduire la possibilité pour le contribuable de faire valoir ses charges personnelles et surtout familiales dans l'acquittement de ses obligations fiscales (B)

A. Les changements au niveau du système de l'impôt

L'une des nouveautés les plus importantes apportées par la réforme de 2018 réside dans l'abandon partiel du caractère purement cédulaire et analytique de l'impôt. La réforme a introduit pour la première fois, mais partiellement le caractère synthétique dans l'impôt sur le revenu en faisant de cet impôt un « impôt combiné ». Ainsi, l'impôt sur le revenu est désormais composé d'un « impôt général » au barème progressif auquel est soumis un revenu synthétique (*zonghe suode*) (1) et des « impôts cédulaires » distincts (2). « L'impôt général » et les « impôts cédulaires » ne se super-positionnent pas, mais sont indépendants les uns des autres.

1. La création d'un « impôt général »

Le changement le plus significatif de la réforme de 2018 consiste en la création d'un « impôt général » permettant ainsi la prise en compte des charges personnelles et familiales du contribuable que nous allons voir un peu plus loin.

Le revenu synthétique inclut quatre catégories de revenus, à savoir, les traitements et salaires, les rémunérations de prestation de service, les droits d'auteur et les redevances, sachant que selon la loi modifiée sur l'impôt sur le revenu, les revenus se divisent en 9 catégories, les cinq autres catégories de revenu étant les bénéfices industriels et commerciaux (*Jingying suode*), les intérêts et dividendes, les revenus tirés de la location des biens (*caichan zulin suode*), les revenus générés par la cession des actifs (*caichan zhuanrang suode*) et les revenus occasionnels (*ouran suode*).

Contrairement à l'ancien système selon lequel l'impôt se calculait mensuellement ou à chaque perception d'un revenu, l'impôt applicable au revenu synthétique se calcule annuellement. Ce changement nous semble indispensable et logique pour pouvoir prendre en considération les charges personnelles et/ou familiales du contribuable engagées par ce dernier sur une année. Mais la technique de retenue à la source n'a pas été pour autant abandonnée. Ainsi est maintenu le prélèvement à la source mensuel en ce qui concerne les traitements et salaires ou à chaque perception d'un revenu pour les revenus de prestation de service, les droits d'auteur et les redevances. Le maintien de ce mode de perception de l'impôt implique la mise en place d'une régularisation annuelle permettant à l'administration fiscale de restituer le trop perçu ou au contribuable de payer le montant de l'impôt manquant. A cet effet, le contribuable aura à déclarer ses revenus entrant dans les quatre catégories de revenu composant le revenu synthétique entre le 1^{er} mars et le 30 juin de l'année qui suit celle à titre de laquelle l'impôt est dû.

Il convient de noter que le régime d'imposition auquel est soumis le revenu synthétique ne s'applique qu'aux contribuables résidents. Autrement dit, « l'impôt général » ne s'applique pas aux contribuables non résidents⁸. Pour ces derniers, seul leur revenu de source chinoise est imposable en Chine. Ils ne bénéficient

⁷ V. J. LIU et X. HU, « les commentaires sur la modification de l'impôt sur le revenu et les perspectives d'évolution contemporaines », *Faxue (Law Science)*, 2018, N°9, pp. 138-141.

⁸ Aux termes de la loi modifiée sur l'impôt sur le revenu, est considéré comme étant un contribuable non résident une personne n'ayant ni son domicile, ni sa résidence en Chine ou une personne n'ayant pas son domicile et dont son séjour en Chine n'atteint pas 183 jours (au lieu de 365 jours sous l'ancien système) durant une année fiscale. Mais dans la pratique, le contribuable non résident n'est pas pour autant moins

pas des déductions spécifiques ni des déductions spécifiques supplémentaires accordées aux contribuables résidents que nous préciserons ci-après, ce qui est d'ailleurs logique, du fait que les contribuables non résidents n'ont qu'une obligation fiscale partielle dans le pays. Ces derniers bénéficient pourtant de l'abattement et des déductions des charges quant à la détermination du revenu imposable catégoriel dans les mêmes conditions que les contribuables résidents. Il en va de même pour le bénéfice d'une réduction d'impôt de 30% pour les droits d'auteur.

Le revenu synthétique est soumis au taux progressif par 7 tranches de 3% à 45% (voir le tableau ci-dessous).

Tarif applicable au revenu synthétique des contribuables résidents

tranche	revenu annuel imposable	taux
1	jusqu'à 36 000 yuans	3%
2	entre 36 000 et 144 000 yuans	10%
3	entre 144 000 et 300 000 yuans	20%
4	entre 300 000 et 420 000 yuans	25%
5	entre 420 000 et 660 000 yuans	30%
6	entre 660 000 et 960 000 yuans	35%
7	au-delà de 960 000 yuans	45%

2. Le maintien d'une partie des « impôts cédulaires »

Comme nous l'avons évoqué plus haut, il ne s'agit pas d'une refonte totale de l'impôt sur le revenu. « L'impôt général » ne couvre que 4 catégories de revenus. Ainsi demeure toujours une coexistence de plusieurs régimes d'imposition des revenus des personnes physiques dans le pays. Plus précisément, deux autres régimes d'imposition sont maintenus, l'un s'applique aux bénéfices industriels et commerciaux, l'autre aux quatre catégories de revenus restantes, à savoir, les intérêts et dividendes, les revenus tirés de la location des biens, les revenus générés par la cession des actifs et les revenus occasionnels.

On pourrait regretter qu'un véritable impôt général couvrant l'ensemble des catégories de revenus ne soit pas créé, car la coexistence de plusieurs régimes d'imposition est, à notre avis, une source d'inégalité fiscale, comme nous avons pu le démontrer plus haut sous l'ancien système. Certes, le coût pour un contribuable d'obtenir un revenu varie selon les catégories de revenu. Mais cela ne devrait pas constituer, sur le plan technique, un obstacle à la mise en place d'un impôt unique sur le revenu. Il suffirait alors de prévoir les règles relatives à la détermination du revenu imposable catégoriel différentes pour tenir compte de la particularité de chaque catégorie de revenu. Ce sont donc d'autres éléments, sans doute essentiellement budgétaires, qui ont conduit l'autorité chinoise à réformer cet impôt de manière progressive en conservant, pour une période encore indéterminée, une partie des « impôts cédulaires ».

a. L'imposition des bénéfices industriels et commerciaux

Comme dans l'ancien système, l'imposition des bénéfices industriels et commerciaux se réalise sur une période annuelle et le revenu net imposable s'obtient selon le régime réel. Il est soumis au tarif progressif par 5 tranches de 5% à 35% (voir le tableau ci-dessous). Ce qui a changé par rapport à l'ancien système, c'est que le barème de chaque tranche a été considérablement rehaussé. Nous reviendrons sur ce point.

Tarif applicable aux bénéfices industriels et commerciaux

favorablement traité par rapport au passé. Bien au contraire, le pouvoir exécutif accorde une condition d'application plus favorable quant à la soumission à l'impôt chinois des revenus de source étrangère. Selon le règlement d'application de la loi sur l'impôt sur le revenu publié le 18 décembre 2018, un contribuable non résident n'a pas à payer son impôt en Chine pour son revenu de source étrangère si le nombre d'années consécutives ayant un séjour en Chine supérieur à 183 jours n'atteint pas 6 ans (au lieu de 5 ans appliqués avant la réforme). Encore faut-il ajouter que le calcul du nombre d'années consécutives dont le séjour en Chine atteint 183 jours repart à zéro s'il y a une absence en Chine dépassant 30 jours durant une année fiscale, ce qui signifie que pour un individu étranger, s'il ne souhaite pas que ses revenus obtenus à l'étranger ne soient pas imposés en Chine, il suffit qu'il effectue à la sixième année un séjour de plus de 30 jours dans un pays autre que la Chine. Avec ce dispositif, le pouvoir exécutif voulait créer une condition fiscale favorable à encourager les personnes étrangères professionnellement qualifiées à venir entreprendre dans l'Empire du milieu.

tranche	revenu annuel imposable	taux
1	jusqu'à 30 000 yuans	5%
2	entre 30 000 et 90 000 yuans	10%
3	entre 90 000 et 300 000 yuans	20%
4	entre 300 000 et 500 000 yuans	30%
5	au-delà de 500 000 yuans	35%

Ce qui mérite d'être noté, c'est que, selon le règlement d'application de la loi sur l'impôt sur le revenu⁹, un contribuable (entrepreneur individuel ou associé d'une entreprise en nom collectif) n'ayant pas de revenu synthétique, peut bénéficier, comme dans le cadre du régime d'imposition applicable au revenu synthétique, d'un abattement annuel de 60 000 yuans, de la déduction spécifique, de la déduction spécifique complémentaire ainsi que d'autres déductions définies par la loi.

N'étant pas prévue par la loi modifiée sur l'impôt sur le revenu elle-même, cette possibilité de déduction des charges en cas d'absence d'un revenu synthétique accordée par le pouvoir exécutif permet d'atténuer le caractère d'injustice fiscale qui pourrait être provoquée par la coexistence de différents régimes d'imposition.

b. L'imposition proportionnelle des quatre catégories de revenus

Dans le nouveau système de l'impôt sur le revenu, il existe encore des « impôts cédulaires proportionnels ». En effet, sont soumis à une imposition proportionnelle de 20% les 4 catégories de revenus qui sont les intérêts et dividendes, les revenus tirés de la location des biens, les revenus générés par la cession des actifs et les revenus occasionnels. Pour ces revenus, l'impôt se calcule par fois, ce qui signifie que l'impôt est dû à chaque perception d'un revenu. Les contribuables ne bénéficient d'aucun abattement, ni de la déduction d'autres frais éventuels pour ce qui concerne les intérêts, les dividendes ou les revenus occasionnels, les sommes obtenues constituant donc les revenus nets imposables, tandis que les revenus tirés de la location des biens, eux, se voient octroyer un abattement de 800 yuans si le revenu perçu est inférieur à 4 000 yuans, et un abattement de 20% du revenu brut si ce dernier est supérieur à 4 000 yuans. Enfin, pour les revenus tirés de la cession des actifs, le revenu net imposable s'obtient en retranchant du prix de vente du bien le prix d'acquisition initial de ce dernier et les frais raisonnables y afférents.

Ainsi, on observe que la reconstruction du système de l'impôt sur le revenu réalisée par la réforme de 2018 n'est qu'à mi chemin vers une modernisation souhaitable de l'imposition des revenus en Chine, bien que les changements apportés ne sont pas moins significatifs, d'autant que les apports à d'autres égards sont tout aussi appréciables et notables.

B. La mise en place des dispositifs permettant la prise en compte des charges personnelles et familiales dans le calcul de l'impôt

La nouveauté la plus importante apportée par la réforme de 2018 consiste, indiscutablement, en la mise en place des dispositifs permettant la prise en considération des charges personnelles et familiales du contribuable, jamais réalisée jusqu'alors dans l'Empire du milieu (2). Mais cette réforme se caractérise également par les allègements fiscaux que l'on peut qualifier d'importants (1). Ces deux mesures permettent de remédier, du moins en partie, aux inégalités fiscales générées par l'ancien système de l'impôt et de réaliser ainsi une réelle avancée vers une meilleure justice sociale dans le pays.

1. Des allègements fiscaux significatifs

L'impôt sur le revenu était resté inchangé pendant plus de 7 ans depuis sa dernière modification réalisée en 2011. Mais cet immobilisme a été rendu difficilement tenable en 2018 par l'évolution rapide de la situation économique et sociale nationale ainsi que le changement du contexte économique mondial : par exemple, le ralentissement de la croissance économique, le fossé grandissant entre les différentes couches sociales de la

⁹ V. L'article 15, alinéa 2 du Règlement d'application de la loi sur l'impôt sur le revenu publié le 18 décembre 2018 par le Conseil des Affaires d'Etat.

population sur le plan national, et sur le plan international, des mesures d'allègements fiscaux destinées à renforcer la compétitivité de leur économie nationale mises en place dans de nombreux pays, notamment aux Etats-Unis. Ainsi, le gouvernement chinois a été contraint, en quelques sortes, de prendre rapidement des mesures fiscales favorables, sur le plan économique, à l'incitation à la consommation pour soutenir l'économie, et surtout sur le plan social, à la diminution des inégalités de niveau de vie entre la population à faible revenu et la population aisée ou riche.

Cela pourrait expliquer que le gouvernement central a décidé d'appliquer dès le 1^{er} octobre 2018 la mesure relative au rehaussement de l'abattement mensuel pour ce qui concerne les salaires et traitements, bien que la loi modificative sur l'impôt sur le revenu adoptée le 31 août 2018 ne soit entrée en vigueur qu'à partir du 1^{er} janvier 2019.

Trois types de mesures entreprises par cette loi modificative ont permis d'alléger de façon significative les charges fiscales des contribuables, en particulier, ceux à faible et moyen revenu.

Premièrement, l'abattement est ramené à 5 000 yuans par mois, soit 60 000 yuans par an pour ce qui concerne les traitements et salaire. Cette augmentation de 1 500 yuans par mois et par personne a rendu, au niveau national, plus de 70 millions de salariés non imposables¹⁰. Elle a permis en trois mois un allègement fiscal de 100 milliards de yuans¹¹. Cette mesure ainsi que le nouveau tarif applicable permettent aux contribuables ayant un revenu mensuel inférieur à 20 000 yuans de voir leur charge fiscale diminuer de plus de 50%. Par exemple, un contribuable ayant un revenu mensuel de 8 000 yuans devait payer 345 yuans d'impôt par mois et le montant de cet impôt est ramené à 90 yuans sous le nouveau système, soit 255 yuans de moins par mois par rapport ce qu'il devait payer avant la réforme, ce qui représente une diminution de 74%, et ce sans tenir compte de la déduction éventuelle des charges personnelles ou familiales accordée par le nouveau système. De même, un contribuable ayant un revenu mensuel de 18 000 yuans peut avoir une diminution d'impôt de 55% en payant 1190 yuans par mois au lieu de 2 620 yuans sous l'ancien système, soit une économie de 1 430 yuans par mois.

Deuxièmement, le barème de l'impôt a été revu à la hausse de manière importante. Ainsi, les plafonds des trois premières tranches d'imposition sous lesquels est appliqué un taux correspondant ont considérablement augmenté, tandis que ceux des quatre dernières hautes tranches restent inchangés. Ce choix exprime clairement la volonté du gouvernement de faire de la population à faible et moyen revenu la première et principale bénéficiaire des allègements fiscaux apportés par la réforme, afin de renforcer la fonction de redistribution de l'impôt d'une part, et de réaliser une meilleure justice sociale en réduisant le fossé existant au sein de la société chinoise d'autre part. En effet, le plafond de la première tranche d'imposition au-delà duquel est appliqué le taux de 3% a été doublé et ramené à 3 000 yuans¹² au lieu de 1 500 yuans sur la base d'un mois, soit 36 000 yuans sur la base d'une année. Le plafond de la deuxième tranche au taux de 10% a été rehaussé à 12 000 yuans sur la base d'un mois au lieu de 4 500 yuans, soit 144 000 yuans sur une année, ce qui représente une augmentation de 167%. Le plafond de la troisième tranche au taux de 20% a connu une augmentation de 178%.

Des rehaussements significatifs similaires ont également été apportés dans le cadre du régime d'imposition des bénéfices industriels et commerciaux. Par exemple, le barème pour la tranche au taux de 35% a été quintuplé. En effet, un revenu annuel net imposable au-delà de 100 000 yuans était soumis au taux de 35% alors qu'à partir du 1^{er} janvier 2019, ce taux est appliqué à un revenu annuel supérieur à 500 000 yuans.

Enfin, à ces deux mesures il faut ajouter les dispositifs permettant de prendre en considération des charges personnelles et familiales du contribuable que nous allons voir ci-dessous.

2. La prise en compte des charges personnelles et familiales du contribuable

Attendue depuis de longues années par les contribuables, la possibilité accordée à ces derniers de déduire de leur revenu des charges personnelles et surtout familiales est incontestablement la mesure phare de la réforme de 2018. Grâce à ces dispositifs, les contribuables, en particulier ceux qui ont de lourdes charges familiales, vont voir leurs charges fiscales diminuer de manière encore plus sensible.

¹⁰ V. S. SUN, « le nouveau impôt sur le revenu a permis un allègement de 100 milliards de yuans en 3 mois », *Jingji Cankao Bao (Economic Information Daily)*, le 18 janvier 2019.

¹¹ Ibid.

¹² Il s'agit du revenu net imposable, soustraction faite de l'abattement mensuel. Il en va de même pour les chiffres qui suivent.

Mais le législateur chinois n'est pas allé jusqu'à la « familialisation » de l'impôt, bien qu'un débat ait bien eu lieu sur la question de savoir s'il était souhaitable d'introduire la notion du « foyer fiscal » et de considérer le foyer comme étant une unité d'imposition¹³. Le législateur a finalement choisi de maintenir l'individualisation de l'impôt. L'impôt reste donc dû par chaque individu. Il convient de dire que l'individualisation de l'imposition des revenus n'est pas en soi critiquable. Elle peut même présenter l'avantage d'être neutre vis-à-vis du mariage, car sous un tel système, le mariage n'entraîne aucun changement dans l'imposition des revenus du contribuable. Ce qui a posé des problèmes dans l'ancien système de l'impôt sur le revenu, c'était essentiellement le caractère absolu de l'individualisation de l'imposition caractérisée, comme nous l'avons déjà évoqué, par l'absence quasi-totale de prise en considération de la situation familiale du contribuable.

La mise en place de la prise en compte des charges familiales du contribuable permet d'atténuer le caractère individuel de l'impôt et de réaliser ainsi, si l'on peut dire, une certaine « familialisation » de l'impôt.

Dans le cadre de « l'impôt général », outre l'abattement annuel de 60 000 yuans, deux types de déductions sont prévues par le nouveau système de l'impôt, à savoir la déduction spécifique (*zhuanxiang kouchu*) (a) et la déduction spécifique supplémentaire (*zhuanxiang fujia kouchu*) (b).

a. La déduction spécifique

Cette possibilité de déduction existait déjà sous l'ancien système. Mais elle ne s'appliquait que dans le cadre de l'imposition des traitements et salaires, les autres catégories de revenu n'étant pas concernées. Elle s'applique désormais aux quatre catégories de revenu soumis à l'impôt général et le cas échéant, dans le cadre de l'imposition des bénéficiaires industriels et commerciaux. Les charges déductibles spécifiques sont les charges personnelles du contribuable. Plus précisément, il s'agit des cotisations pour les assurances sociales (assurance vieillesse de base, assurance maladie de base et assurance chômage) versées par le contribuable et pour son propre compte, et de la cotisation pour le Fonds de logement.

b. La déduction spécifique supplémentaire

La déduction spécifique supplémentaire, nouvellement mise en place par la réforme, vise 6 catégories de charges personnelles et familiales. Ce sont les dépenses consacrées à l'éducation des enfants, celles à la formation continue, les frais médicaux des maladies graves, les intérêts des crédits logement, le loyer ainsi que les pensions alimentaires. Ces charges sont déductibles dans les conditions et selon les modalités définies par la loi ou le règlement. Si elles ne sont pas déductibles dans leur totalité, leur déduction accordera, nous allons le constater, une diminution non négligeable des charges fiscales notamment pour les contribuables ayant une charge familiale relativement lourde.

Selon « le règlement d'application de la loi sur l'impôt sur le revenu » et « les modalités à titre provisoire relatives à la déduction spécifique supplémentaires » publiés en décembre 2018 par le Conseil des Affaires d'Etat, **les charges relatives à l'éducation des enfants** concernent les dépenses consacrées à l'éducation préscolaire des enfants (entre 3 ans et l'entrée à l'école primaire) et à l'éducation diplômante des enfants (de l'école primaire jusqu'à la formation doctorante). Le montant déductible de ces charges est fixé de manière forfaitaire. Il est de 1 000 yuans par mois et par enfant. Les deux parents peuvent décider de leur propre chef de laisser l'un d'entre eux procéder à la déduction à 100% ou de procéder à cette déduction chacun de son côté à 50%. Ainsi, si un contribuable a deux enfants à l'école, il a la possibilité de déduire de son revenu, pour cette catégorie de charges, un montant de 24 000 yuans par an, ce qui est loin d'être négligeable pour une famille à faible et moyen revenu.

En ce qui concerne **les charges relatives à la formation continue** du contribuable, deux types de dépenses sont déductibles : les dépenses relatives à la formation continue diplômante¹⁴ et celles consacrées à

¹³ H. LI, « foyer ou individu : sur le choix relatif à l'unité d'imposition en matière d'impôt sur le revenu en Chine », *Caizheng Yanjiu (Finance Research)*, 2011, N°2, pp.31-34 ; G. LI et C. CHEN, « la conception du système de l'impôt sur le revenu basé sur le foyer fiscal », *Nanfang Jingji (Economie du Sud)*, 2014, N°8, pp.44-55 ; C. ZHEN, « le choix concernant l'unité d'imposition en matière d'impôt sur le revenu : sous l'angle de la neutralité vis-à-vis du mariage », *Shehui Kexuejia (Social Scientist)*, 2008, N°2, pp. 55-58.

¹⁴ Il s'agit d'une formation continue donnant lieu à l'attribution d'un diplôme à l'issue de la formation délivré par un établissement d'enseignement situé sur le territoire chinois.

la formation continue de qualification professionnelle¹⁵. Pour les premières, un montant forfaitaire de 400 yuans par moi est déductible et ce pour une durée maximale de 48 mois ; pour les secondes, un montant forfaitaire de 3 600 yuans peut être déduit du revenu de l'année où le contribuable obtient le certificat professionnel concerné.

La déduction des **frais médicaux des maladies graves** vise à apporter une aide aux contribuables ayant des frais de santé relativement lourds. Si les frais restant à la charge personnelle du contribuable après le remboursement versé par l'assurance maladie de base ne sont pas déductibles en totalité, cette mesure permet à ces contribuables, ou au moins à une partie d'entre eux, de voir leurs charges fiscales diminuer de manière sensible, voire devenir non imposables. Selon les règles précisées par le gouvernement, si la partie restant à la charge personnelle du contribuable cumulée durant une année fiscale dépasse 15 000 yuans, les frais au-delà de 15 000 yuans sont déductibles dans la limite de 80 000 yuans par an par personne. La déduction est effectuée lors de la régularisation annuelle de l'impôt. Ce qui est intéressant pour le contribuable et mérite d'être noté, c'est que cette partie de frais peut être déduite non seulement du revenu du contribuable lui-même, mais aussi du revenu de son époux(se). D'ailleurs, les frais médicaux des enfants peuvent être déduits du revenu de l'un des deux parents.

Parmi les dépenses familiales, les dépenses de logement constituent souvent une dépense importante pour le foyer. La déductibilité d'une partie de ces dépenses peut constituer une réelle aide à un nombre de foyers non négligeable. Elle concerne deux types de dépenses de logements : les intérêts des crédits logement d'une part, et le loyer d'autre part. Ces deux types de dépenses sont soumis aux règles de déduction respectives.

Pour les **intérêts de crédit logement**, sont déductibles lorsqu'ils sont générés pour l'achat du premier logement situé en Chine engagés soit par le contribuable lui-même ou son époux(se), soit conjointement par le couple. Ils sont alors déductibles pour l'année fiscale durant laquelle les dépenses d'intérêts de crédit sont réellement générées. Le montant déductible est fixé de manière forfaitaire. Il est de 1 000 yuans par mois et par famille, et ce pour une durée maximale de 240 mois. Le couple peut choisir l'un d'entre eux pour bénéficier de cette déduction, ce qui laisse la possibilité au couple de choisir comme bénéficiaire celui ou celle qui a le revenu plus élevé afin de profiter au maximum de ce dispositif. Mais l'option ne peut pas être modifiée durant l'année fiscale. Les contribuables célibataires bénéficient de cette déduction dans les mêmes conditions que les contribuables mariés. Il convient aussi de préciser qu'un contribuable ne peut bénéficier de cette déduction qu'une seule fois. S'il s'agit des intérêts des crédits générés de l'achat respectif de leur premier logement par les deux époux avant le mariage, le couple peut alors choisir, après leur mariage, l'un des deux logements pour bénéficier de la déduction. La déduction peut être réalisée par l'un des deux époux à 100%. Mais les deux époux peuvent aussi choisir de bénéficier de la déduction pour leur logement respectif et chacun aura alors 50% du montant forfaitaire à déduire de son revenu imposable.

S'agissant des **dépenses de loyer**, seules celles remplissant les conditions définies par le règlement sont déductibles. Ainsi, le contribuable bénéficie du droit à la déduction lorsqu'il a une dépense de loyer dans la ville de son lieu de travail principal où il ne dispose pas de son propre logement. S'il s'agit d'un contribuable marié, ce dernier est considéré comme ayant son propre logement lorsque son conjoint a un logement dans la ville où il a son lieu de travail principal. Mais si les lieux de travail principal des deux époux se situent dans deux villes différentes, les deux époux ont alors, chacun de son côté, un droit respectif à la déduction des dépenses de loyer.

D'autre part, le montant forfaitaire déductible varie selon les villes où le contribuable habite. Cette variation est déterminée par le gouvernement central en tenant essentiellement compte du niveau de vie de chaque type de ville. Pour l'instant, un montant forfaitaire déductible d'entre 800 yuans et 1 500 yuans par mois est accordé selon les villes :

- 1 500 yuans par mois s'il s'agit des municipalités relevant directement du Gouvernement central (Beijing, Shanghai, Tianjin et Chongqing), des villes où se situent les chefs-lieux des gouvernements à l'échelon de province telles que Nanjing, Hangzhou ou Xi'an, des villes ayant un statut indépendant vis-à-vis de la province telles que Shenzhen, Dalian, Xiamen, Ningbo et Qingdao, ainsi que d'autres villes désignées par le Conseil des Affaires d'Etat;
- 1 100 yuans par mois pour les villes dont le nombre de la population dépasse un million d'habitants;

¹⁵ Il s'agit d'une formation professionnelle permettant d'obtenir un certificat de qualification professionnelle.

- et 800 yuans par mois pour les villes dont le nombre de la population est inférieur à un million d'habitants.

Enfin **les pensions alimentaires** constituent aussi une dépense non négligeable pour les contribuables à faible revenu ayant cette charge. La non-déductibilité de cette charge sous l'ancien système de l'impôt a créé indiscutablement des inégalités fiscales entre les contribuables ayant cette charge familiale et ceux qui n'en ont pas. La réforme de 2018 a rendu déductible une partie de ces charges familiales. Désormais, le contribuable ayant une obligation de pensions alimentaires envers un ou plusieurs parents ascendants¹⁶ âgé(s) de plus de 60 ans (60 ans inclus) a le droit de déduire de ses revenus un montant forfaitaire fixé par le gouvernement et dans les modalités définies par ce dernier. Le montant forfaitaire déductible est fixé à 2 000 yuans par mois si le contribuable est un enfant unique. Si cela n'est pas le cas, le montant déductible de 2 000 yuans par mois sera réparti entre les frères et sœurs sans que la part attribuée à chaque personne ne puisse dépasser 1 000 yuans par mois.

Nous observons que le gouvernement chinois a décidé de privilégier la technique forfaitaire pour définir les montants des charges déductibles. En effet, outre les dépenses de loyer pour lesquelles le gouvernement a choisi de varier les montants déductibles selon trois types de villes différents, les 5 autres catégories de charges sont soumises aux conditions et modalités de déduction identiques sur l'ensemble du territoire chinois, malgré les écarts et les inégalités qui existent entre les différentes régions en terme de niveau de vie des habitants et de niveau de développement économique.

En conclusion, la réforme de 2018 a fait incontestablement un grand pas en avant vers une meilleure égalité fiscale en Chine. Une amélioration du respect du principe de la capacité contributive du contribuable a été réalisée, bien que l'on aurait souhaité que ce principe puisse être consacré au niveau constitutionnel. Les allègements fiscaux en faveur de la population à faible et moyen revenu sont réels et significatifs. Mais force est de constater qu'elle n'a pas pu, loin de là, régler tous les problèmes d'inégalité générés par l'ancien système de l'impôt. Par exemple, si les inégalités provoquées par l'existence de plusieurs régimes d'imposition ont été atténuées par la création d'un « impôt général », elles ne sont pas pourtant complètement disparues en raison du maintien de certains impôts cédulaires. A cet égard, ne serait-il pas souhaitable de créer, en Chine et dans un futur proche, un réel impôt général ou global incluant l'ensemble des revenus du contribuable ? De même, dans l'application de la déduction des charges personnelles et familiales, le fossé et les écarts qui existent entre les différentes provinces et villes n'ont pas été pris en considération. Là-aussi, on pourrait poser la question de savoir s'il est envisageable d'aller plus loin, en droit et en pratique, en différenciant les montants déductibles selon les provinces ou les villes ? Enfin, la « familialisation » de l'imposition des revenus ne constitue-t-elle pas une solution souhaitable et envisageable en Chine ? La mise en place d'une déclaration commune du couple et du mécanisme de quotient familial tel qu'il existe en droit fiscal français 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, d'autant plus qu'elle s'adapterait mieux, nous semble-t-il, à la société chinoise attachant par tradition une importance particulière à la famille, et que la solidarité mutuelle entre les membres de la famille est une obligation constitutionnelle qui s'impose à chaque individu¹⁷.

¹⁶ Outre les deux parents du contribuable, les bénéficiaires des pensions alimentaires peuvent aussi être les grands-parents paternels et maternels si tous les enfants de ces derniers sont décédés.

¹⁷ La Constitution chinoise prévoit dans son article 49 que « le père et la mère ont le devoir de pourvoir à l'éducation de leurs enfants mineurs, les enfants majeurs ont le devoir de prendre soin de leurs parents ».