

Le recouvrement de l'impôt en Chine

Banggui JIN

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

Résumé :

Le recouvrement de l'impôt en Chine est organisé et encadré par la loi du 4 septembre 1992 sur l'administration de la perception de l'impôt. Cette loi prévoit le régime général de recouvrement de l'impôt en Chine. Elle accorde aussi à l'administration fiscale des procédés de contrainte lui permettant d'assurer le recouvrement effectif de l'impôt en cas de manquement du contribuable à ses obligations de paiement de l'impôt.

Tax collection in China is organized and regulated by the Law of 4 September 1992 on the administration of tax collection. This law provides for the general system of tax collection in China. It also provides the tax authorities with restraint measures enabling them to ensure the effective recovery of tax when the taxpayer fails to pay the tax.

Introduction

L'accomplissement des obligations fiscales par le contribuable est finalisé par l'acquisition de sa dette fiscale dans le délai prévu par la loi. D'une manière générale, le recouvrement effectif de l'impôt repose sur le paiement spontané de l'impôt effectué par le contribuable. Or, force est de constater que dans la pratique, tout contribuable ne s'acquiesce pas spontanément de ses obligations fiscales en Chine comme dans tout autre pays. Les pouvoirs publics sont donc amenés à prévoir des dispositifs particuliers permettant d'assurer l'effectivité du recouvrement de l'impôt en cas de manquement du contribuable à ses obligations fiscales.

Le recouvrement de l'impôt en Chine est organisé par la loi du 4 septembre 1992 sur l'administration de la perception de l'impôt, modifiée le 28 avril 2001¹. Le chapitre 3 de ladite loi est consacré au recouvrement de l'impôt. Cette loi prévoit à la fois le régime général de recouvrement de l'impôt (I) et les procédés de contrainte destinés à assurer le recouvrement effectif de l'impôt lorsque le contribuable manque à son obligation de s'acquiesce de sa dette fiscale (II).

I. Régime général de recouvrement de l'impôt

Dans un système fiscal déclaratif comme celui mis en place en Chine, en France et dans beaucoup d'autres pays dans le monde, l'application de la loi fiscale repose sur la

¹ Elle a ensuite fait l'objet de deux mini-modifications en 2013 et 2015. Il s'agit d'une loi encadrant les procédures d'imposition, équivalente du « Livre des procédures fiscales » en France. Deux textes viennent préciser et mettre en application les dispositions de ladite loi, à savoir « le Règlement d'application de la loi sur l'administration de la perception de l'impôt » (publié le 7 septembre 2002 et modifié à trois reprises respectivement en 2012, 2013 et 2016) et « les règles relatives à l'encaissement et au décaissement de l'impôt » (texte ministériel publié par la State Administration of Taxation).

confiance accordée au contribuable, ce qui implique que le contribuable doit effectuer la déclaration fiscale et payer l'impôt dû de manière spontanée. Pour ce qui concerne la manière dont le recouvrement de l'impôt est organisé en Chine, il nous paraît bien utile de nous interroger dans un premier temps sur les personnes tenues au paiement de l'impôt ainsi que sur les personnes (autorités) chargées du recouvrement de l'impôt (A), avant de voir les différents modes de paiement de l'impôt (B) et la question relative à la prescription fiscale (C).

A. Personnes en rapport avec le recouvrement de l'impôt

Les acteurs liés par le recouvrement de l'impôt sont les personnes à l'égard desquelles l'impôt doit être recouvré d'un côté (a), et les autorités chargées d'assurer le recouvrement de l'autre (b).

a. Personnes tenues au paiement de l'impôt et solidarité fiscale

En droit chinois, les personnes tenues au versement de l'impôt et envers lesquelles le recouvrement peut être engagé par l'administration sont d'abord le contribuable, mais aussi toute personne chargée du prélèvement à la source ou de la collecte de l'impôt.

La notion de contribuable (*Na Shui Ren*) comprend, en droit fiscal chinois, le contribuable des impôts directs, des impôts indirects ainsi que de toutes autres contributions, incluant ainsi les personnes qui sont légalement tenues au paiement de l'impôt et qui ne supportent pas en définitive le poids de l'impôt, par exemple, les assujettis à la TVA.

Outre le contribuable, un autre acteur, comme nous l'avons évoqué ci-dessus, joue un rôle extrêmement important dans le recouvrement de l'impôt en Chine, dans la mesure où le recouvrement effectif passe largement par sa prestation, notamment en ce qui concerne les impôts sur les revenus. Il s'agit de « toute personne assujettie à l'obligation de prélèvement et de paiement de l'impôt » (*Koujiao Yiwuren*, appelée ci-après personne chargée du prélèvement à la source)². Ainsi, toute personne, morale ou physique, ou toute autre organisation, qui se voit confier par la loi ou le règlement administratif la mission de procéder au prélèvement à la source ou à la collecte de l'impôt, est astreinte au versement de l'impôt qu'elle avait prélevé ou collecté. Elle est soumise dans la plupart des cas aux mêmes droits et obligations que le contribuable. Elle se doit surtout de s'acquitter de son obligation de versement de l'impôt de manière spontanée et dans les délais définis par la loi.

Mérite d'être mentionné ici le mécanisme de solidarité en matière fiscale permettant à l'administration d'exiger le paiement de l'impôt auprès d'une autre personne lorsque le contribuable manque à son obligation pour une raison ou une autre. Dans la solidarité fiscale, apparaît la notion de redevable envers lequel le paiement de l'impôt peut être exigé dans certains cas prévus par la loi bien que cet impôt n'ait pas été établi à son nom.

Il convient de distinguer la solidarité en cas de disparition du contribuable et celle en cas de refus ou d'insolvabilité de paiement de l'impôt. Dans le premier cas, deux situations

² Voir l'article 4 de la loi sur l'administration de la perception de l'impôt.

se présentent. Lorsqu'il s'agit d'une dette fiscale d'un contribuable personne physique, le recouvrement peut être exercé, en cas de décès de ce dernier, auprès des héritiers ou légataires³. En cas de disparition d'une entreprise, c'est la société absorbante ou la nouvelle société qui est devenue redevable de la dette fiscale de la société absorbée ou disparue s'il s'agit d'une fusion ; lorsqu'il s'agit d'une scission, le passif fiscal de la société scindée est apporté aux sociétés nouvelles ou existantes en fonction de la convention signée entre elles.

En cas de refus ou d'insolvabilité de paiement de l'impôt, la caution est tenue solidairement au paiement de l'impôt dans le cas où une caution est constituée dans les conditions définies par la loi. En cas de défaillance de la personne chargée du prélèvement à la source, cette dernière est devenue débitrice de la somme de l'impôt dont le prélèvement ou la collecte lui incombe.

b. Autorités chargées du recouvrement de l'impôt

En Chine, l'administration fiscale⁴ et l'autorité de douane sont compétentes pour recouvrer les impôts. La première est chargée de recouvrer tous les impôts directs et indirects à l'exception des droits de douane et des taxes prélevés lors de l'importation ou de l'exportation des marchandises (en particulier la TVA et la taxe sur la consommation) dont le recouvrement est confié à la seconde⁵. Notre étude porte uniquement sur le recouvrement assuré par l'administration fiscale.

L'organisation du recouvrement de l'impôt en Chine présente une particularité par rapport à ce qui se passe en France. Dans le système français, les comptables publics sont chargés de recouvrer, d'encaisser les recettes et de payer les dépenses des personnes morales de droit public ainsi que de conserver les fonds et valeurs appartenant à ces dernières ; ils exercent leur fonction sous leur responsabilité civile, pécuniaire et personnelle ; ils engagent, le cas échéant, des poursuites en leur nom pour assurer le recouvrement des recettes fiscales et ont une qualité juridique distincte de celle des agents de l'assiette. Ce n'est pas le cas en Chine. Dans l'Empire du milieu, si l'administration fiscale est juridiquement responsable du recouvrement de l'impôt, l'action de recouvrement est distincte de l'opération d'encaissement des recettes ainsi que de l'action de manier les fonds et de tenir les comptes du trésor public. En d'autres termes, l'encaissement proprement dit des recettes fiscales est confié au Trésor public. Indépendant de l'administration fiscale et dépourvu de ses propres comptables, le Trésor public ne gère pas directement les opérations d'encaissement et de décaissement

³ Mais le recouvrement n'est possible que jusqu'à concurrence de la valeur réelle des biens du défunt, à moins que les héritiers ou légataires veuillent payer volontairement le reste. Si l'héritier ou le légataire renonce à la succession, il n'est plus tenu alors au versement du passif du défunt, y compris de la dette fiscale.

⁴ L'administration fiscale en Chine est dirigée par la State Administration of Taxation (SAT). N'étant pas une composante du Ministère des finances, la SAT est instituée parallèlement à ce dernier et relève directement du Conseil des Affaires d'Etat (Gouvernement central) sans en être une composante. Au niveau local, l'administration fiscale était divisée en administration des impôts d'Etat et administration des impôts locaux suite à la réforme fiscale de 1994 et ce jusqu'à 2018, année durant laquelle les administrations fiscales ont été réunifiées.

⁵ Le recouvrement de la taxe sur l'occupation de la terre cultivable et des droits d'enregistrement des biens immobiliers (*ainsi que des impôts agricoles supprimés depuis 2006*) est confié dans certaines provinces au service ou département de finances du gouvernement local.

de trésorerie. Ces opérations ainsi que la tenue des comptes du Trésor public sont confiées par l'Etat à la Banque Populaire de Chine (Banque centrale de Chine). D'un point de vue juridique, ni le Trésor public, ni les personnels de la Banque centrale n'engagent aucune responsabilité sur le recouvrement des créances fiscales et ne dispose pas de pouvoirs permettant d'engager des poursuites en cas de refus ou de retard de paiement du contribuable ou du redevable. La responsabilité de poursuivre le recouvrement incombe donc à l'administration fiscale, tandis que le Trésor public ne possède aucun pouvoir vis-à-vis du contribuable ou du redevable. C'est également vrai en cas de demande de délais gracieux pour le paiement de l'impôt, puisque l'octroi de ces délais relève des agents des impôts.

Par ailleurs, au sein de l'administration fiscale, les fonctions de gestion de l'assiette ne sont pas séparées de celles du recouvrement de l'impôt. Ainsi, les agents de l'assiette s'occupent en même temps des questions de recouvrement et ce sont eux qui prennent, le cas échéant, l'initiative des mesures conservatoires ou des mesures de recouvrement forcé que nous allons voir plus loin. Par contre, la vérification fiscale est confiée à un service séparé et spécialisé.

B. Délais et modes de paiement de l'impôt

Pour que le contribuable puisse remplir correctement ses obligations fiscales, il faut qu'il soit parfaitement informé du délai légal dans lequel il est tenu de verser le montant de l'impôt dû d'une part (a), et des modes de paiement possibles prévus par la loi d'autre part (b)

a. Délai de paiement de l'impôt

Les délais de paiement varient selon les impôts en Chine. Ils sont souvent liés à une autre notion de délai en droit fiscal chinois, à savoir la période d'imposition (*nashui qixian*) qui est l'intervalle de temps retenu pour calculer l'impôt dû. Elle varie selon les impôts. Elle est annuelle pour l'impôt sur les sociétés, et annuelle ou mensuelle pour l'impôt sur le revenu des personnes physiques selon les catégories de revenus. Elle peut être de 1 jour, 3 jours, 5 jours, 10 jours, 15 jours ou 1 mois pour la TVA ou la Taxe sur la consommation (équivalent des droits d'accises en Europe).

Les délais de paiement se déterminent donc à partir de la période d'imposition définie par la loi ou choisie par le contribuable avec l'accord de l'administration fiscale. Ainsi, pour la TVA et la Taxe sur la consommation, le délai de paiement est fixé à 10 jours après l'échéance de la période d'imposition si celle-ci est mensuelle, et à 5 jours dans les autres cas. En ce qui concerne l'impôt sur les sociétés, bien que la période d'imposition soit annuelle comme nous l'avons évoqué ci-dessus, le contribuable est tenu de verser, selon le cas, les acomptes mensuels ou trimestriels dans les 15 jours qui suivent le mois ou le trimestre.

Quant à l'impôt sur le revenu des personnes physiques, à l'exception de la catégorie du revenu industriel et commercial soumise au régime fiscal qui lui est propre, l'obligation de versement de l'impôt incombe essentiellement, en raison de l'adoption de la technique de retenue à la source, à la personne chargée du prélèvement à la source. Cette dernière est tenue d'effectuer le versement dans le délai de 15 jours qui suit le

mois du prélèvement. La régularisation annuelle a lieu entre le 1^{er} mars et le 30 juin de l'année qui suit celle au titre de laquelle l'impôt est dû. La régularisation annuelle permet de procéder à l'opération, selon le cas, de restitution du trop perçu ou de paiement de l'insuffisance de l'impôt dû. Dans le cas où la personne chargée du prélèvement à la source est absente, le contribuable se doit de déclarer le revenu imposable et payer l'impôt dû dans le délai de 15 jours. Le contribuable ayant des revenus de source étrangère a l'obligation de déclarer ces revenus et de payer l'impôt entre le 1^{er} mars et le 30 juin de l'année qui suit celle durant laquelle le revenu imposable est réalisé.

Aux termes de l'article 32 de la loi sur l'administration de la perception de l'impôt, le non paiement par le contribuable ou le non versement par la personne chargée du prélèvement dans les délais évoqués ci-dessus donne lieu à l'application de l'indemnité de retard de 0,05% (cinq pour dix mille) par jour du montant de l'impôt impayé.⁶

En revanche, lorsque le contribuable ne se trouve pas en mesure de payer l'impôt dans le délai de paiement en raison d'une situation particulièrement difficile, il peut demander un **délai gracieux de paiement** auprès de l'administration fiscale. L'octroi de ce délai qui ne peut pas être supérieur à 3 mois relève de l'administration fiscale située au niveau des gouvernements à l'échelon de province, de région autonome ou de municipalité ayant le statut d'une province,⁷ ce qui signifie qu'en réalité, l'obtention d'un délai ne serait pas une chose facile pour le contribuable. Constituant un réel report de l'exigibilité de l'impôt, l'octroi d'un délai de paiement n'est pas conditionné par la constitution des garanties et ne donne pas lieu non plus à l'application d'une indemnité de retard.

b. Modes de paiement de l'impôt

Les modes de paiement utilisables par le contribuable ou le redevable sont identiques pour tous les impôts à l'exception des droits de timbres qui sont payés par l'apposition des timbres fiscaux. Il convient de rappeler que la technique de prélèvement à la source est très utilisée dans le système fiscal chinois et que le versement de l'impôt au Trésor incombe dans ce cas-là à la personne chargée du prélèvement à la source.

Le paiement de l'impôt n'est considéré comme étant réalisé qu'à partir du moment où la somme de l'impôt due est effectivement encaissée par le Trésor public. Tout moyen de paiement (virement, carte bancaire, chèque, voire espèce) peut être utilisé. Le paiement peut être effectué soit auprès de l'administration fiscale, soit auprès de la banque dans laquelle le contribuable a ouvert un compte fiscal spécial ou encore directement auprès de la caisse du Trésor public tenue par la Banque populaire de Chine.

Si le contribuable effectue le paiement auprès de l'administration fiscale, cette dernière est tenue de verser l'impôt encaissé sur le compte du Trésor public le même jour que celui de cet encaissement.

⁶ Ce taux était de 0,2% (deux pour mille) par jour avant la modification en 2001 de la loi sur l'administration de la perception de l'impôt.

⁷ Le pouvoir d'accorder un délai gracieux de paiement a été centralisé en 2001 pour l'attribuer à ces administrations fiscales. Il relevait jusqu'alors de l'administration fiscale des gouvernements à l'échelon de district en raison de son usage parfois abusif par ces derniers.

Mais les deux modes de paiement les plus courants à l'heure actuelle restent le prélèvement par la banque mandatée et le paiement en ligne. Dans le premier cas, le contribuable ou le redevable ouvre un compte spécial destiné au paiement de l'impôt auprès d'une banque commerciale agréée par l'administration fiscale et signe un accord de prélèvement avec ladite banque. Il dépose sur ce compte une somme suffisante pour payer l'impôt de la période d'imposition en cours. Dès réception de l'avis de recouvrement de l'impôt communiqué par l'administration fiscale, la banque procède au prélèvement de la somme indiquée sur cet avis et à son virement au compte du Trésor public. Dans le second cas, le contribuable paye directement l'impôt en ligne, soit via l'application mise en place par l'administration fiscale, soit via les applications proposées par les banques commerciales avec l'accord de l'administration fiscale, banques auprès desquelles le contribuable a ouvert un compte.

C. Prescription

Que se passe-t-il lorsqu'un contribuable manque à ses obligations fiscales ? Si l'on regarde ce qui se passe dans le monde, de manière générale, l'administration fiscale dispose d'un certain temps pour agir contre le contribuable défaillant et perd cette possibilité d'agir à l'issue de ce délai. Il s'agit de la prescription fiscale. Cette prescription a pour effet d'éteindre l'obligation du contribuable par le seul écoulement du délai prévu par la loi. On distingue, en France, en Allemagne, au Japon et dans beaucoup d'autres pays, la prescription de l'action en recouvrement et la prescription du droit de reprise.

Or, ce n'est pas le cas en Chine. En effet, si la loi chinoise prévoit une prescription fiscale, elle ne fait pas, à notre avis, la distinction entre la prescription de l'action en recouvrement et celle du droit de reprise⁸. La prescription fiscale en Chine est régie par l'article 52 de la loi sur l'administration de la perception de l'impôt. Cette disposition non seulement donne lieu aux interprétations divergentes, mais aussi fait l'objet de nombreux critiques en raison de l'ambiguïté qu'elle provoque dans la définition de la prescription à laquelle elle entend donner. Certains estiment que la prescription prévue par ledit article couvre à la fois l'action en recouvrement et le droit de reprise. Mais la doctrine dominante est celle selon laquelle il s'agit du délai de reprise⁹.

Regardons d'abord ce qui a été prévu par cet article. Ce dernier prévoit trois situations différentes :

- Premièrement, si le non-paiement ou l'insuffisance du paiement de l'impôt est le fait de l'administration fiscale, celle-ci peut demander au contribuable ou à la personne chargée du prélèvement de régulariser la situation dans le délai de 3 ans. La régularisation ne donne pas lieu, dans ce cas, à l'application de l'indemnité de retard.
- Deuxièmement, lorsque le non-paiement ou l'insuffisance du paiement de l'impôt est dû à des erreurs, telles que des erreurs de calcul ou des erreurs matérielles manifestes, commises par le contribuable ou la personne chargée du prélèvement, l'administration fiscale peut, dans le délai de 3 ans, procéder à la

⁸ Voir Zhengwen SHI, *la prescription de la créance fiscale*, Chinese Journal of Law, 2007, N°4, p.56 ; voir aussi Wei XIONG, *Analyse sur le système de prescription fiscale en Chine*, Eastern China University of Political Science and Law Journal, 2007, N°4, p.29.

⁹ *Ibid.*

perception de l'impôt qui aurait dû être perçu ainsi qu'au recouvrement de l'indemnité de retard ; en cas de circonstances exceptionnelles¹⁰, ce délai est prolongé à 5 ans.

- Enfin, l'administration fiscale n'est pas limitée dans le temps pour poursuivre la perception de l'impôt en cas de fraude, ou d'opposition à l'imposition ou d'autres agissements frauduleux commis par le contribuable.

C'est le seul et unique article consacré à la prescription fiscale applicable à l'ensemble des impôts dont la collecte incombe à l'administration fiscale. Le point de départ du délai de prescription est, conformément au règlement d'application de cette loi, la date à laquelle l'impôt en cause aurait dû être payé¹¹.

Force est de constater que les règles définies par cet article sont, c'est le moins que l'on puisse dire, imprécises et ambiguës et que la distinction entre la prescription de l'action en recouvrement et celle du droit de reprise fait défaut. Il s'agit, à notre sens, plutôt du délai de reprise. L'application de ces règles dans la pratique et surtout les interprétations données par la State Administration of Taxation of China (SAT) vont également dans le sens de notre analyse. Dans la réponse donnée le 16 août 2005 à la question relative au délai de reprise posée par le Bureau des impôts d'Etat de la Province de Hubei¹², la SAT explique que l'article 52 de la loi sur l'administration de la perception de l'impôt doit être interprété de la manière suivante : les délais définis par cet article s'appliquent au cas où le non-paiement ou l'insuffisance du paiement de l'impôt du fait de l'administration fiscale ou du contribuable n'a pas été découvert pendant un certain temps et la réclamation de cette créance fiscale ne peut plus avoir lieu une fois passés ces délais ; l'administration fiscale n'est pas liée par les délais définis par ledit article lorsque le contribuable a déjà effectué la déclaration ou que l'administration fiscale a constaté le manque ou l'insuffisance du paiement de l'impôt à l'issue d'un contrôle fiscal ; cette dernière peut, dans ce cas, procéder au recouvrement de manière indéfinie dans le temps.

Cela veut dire que, si l'on suit l'interprétation de la SAT, l'action en recouvrement de l'administration fiscale n'est pas limitée dans le temps dès lors que l'impôt a pu être établi dans le délai de reprise. Faute pour l'instant de précision apportée par le législateur lui-même, nombreux sont ceux qui partagent le sens donné par la SAT.¹³ Une telle interprétation traduit-elle la volonté initiale du législateur ? Ce n'est pas certain. Mais ce qui est certain, c'est qu'elle est en total défaveur du contribuable.

A cela il convient d'ajouter que la loi reste également muette sur les questions relatives à l'interruption ou la suspension de la prescription.

De tels défauts et lacunes dans la législation posent, de toute évidence, de graves problèmes pour le contribuable. S'agit-il d'une négligence du législateur ? Peu importe. Ce qui est important est que l'action du recouvrement de l'administration fiscale soit

¹⁰ Faute de précision dans la loi, les « circonstances exceptionnelles » désignent, selon son règlement d'application, le cas où le montant cumulé de l'impôt impayé ou insuffisamment payé dû aux erreurs commises par le contribuable est supérieur à 100 000 yuans.

¹¹ Voir l'article 83 du Règlement d'application de la loi sur l'administration de la perception de l'impôt.

¹² Voir *Guoshuihan* (2005) N°813.

¹³ Voir Zhengwen SHI, *op. cit.* p. 65 ; Wei XIONG, *op. cit.* p. 30.

encadrée et limitée dans le temps. Il est donc fort souhaitable que le législateur puisse agir rapidement et légiférer dans ce sens en introduisant en droit fiscal chinois la distinction entre la prescription de l'action en recouvrement et celle du droit de reprise.

II. Procédés de contrainte de recouvrement de l'impôt

L'absence dans la pratique de l'encadrement dans le temps de l'action en recouvrement du fisc met le contribuable dans une situation encore plus difficile et désarmée face aux prérogatives dont dispose celui-là pour assurer le recouvrement de l'impôt. En effet, le législateur chinois a estimé qu'il est utile et nécessaire de mettre à la disposition de l'administration fiscale des mesures particulières pour faire face au contribuable ou redevable récalcitrant. Les procédés de contrainte auxquels peut recourir l'administration fiscale chinoise pour assurer le recouvrement d'une créance fiscale sont de deux ordres. Ce sont des mesures conservatoires (A) et des mesures d'exécution forcée (B). En même temps, il nous paraît extrêmement intéressant de voir si le contribuable chinois bénéficie des garanties et s'il dispose des voies de recours pour faire valoir ses droits (C).

A. Mesures conservatoires

Plusieurs types de dispositifs ont été mis en place par la loi chinoise afin de permettre à l'administration fiscale de préserver la possibilité de recouvrement d'une créance fiscale. Plus précisément, ils consistent dans le recouvrement anticipé (a), la constitution des garanties (b) ainsi que le blocage des comptes bancaires et la saisie des biens du redevable (c).

a. Recouvrement anticipé

A l'instar de l'expérience japonaise, le législateur chinois a organisé une procédure de recouvrement anticipé. Aux termes de l'article 38 de la loi sur l'administration de la perception de l'impôt, lorsque l'administration fiscale dispose des preuves permettant de croire que le contribuable agit pour échapper au paiement de l'impôt, elle peut, avant l'échéance du délai de paiement, adresser au contribuable concerné un avis de paiement anticipé dans lequel elle fixe un délai durant lequel le paiement doit être réalisé. Mais ce dispositif ne s'applique qu'au contribuable ayant des activités industrielles ou commerciales. On comprend que le dispositif s'adresse essentiellement aux entreprises et à tous les impôts auxquels ces dernières sont assujetties.

Sans être encadré par les conditions et les procédures d'usage précises définies par cette législation ni par son règlement d'application, le dispositif constitue une prérogative redoutable accordée à l'administration fiscale. Cette dernière dispose, à notre sens, d'un pouvoir d'appréciation discrétionnaire trop important. Par ailleurs, si le dispositif est considéré comme étant utile et efficace pour assurer le recouvrement de l'impôt, nous ne voyons pas cependant l'intérêt de limiter son champ d'application au contribuable ayant des activités industrielles ou commerciales, car tous les impôts, qu'il soit dû par un individu ou une entreprise, sont par nature des créances du Trésor public, et doivent être recouverts. A l'heure actuelle, certains contribuables peuvent être astreints à la procédure de recouvrement anticipé, d'autres, même s'ils organisent son insolvabilité, y échappent.

Ce dispositif est utilisé souvent en combinaison avec le dispositif de constitution des garanties.

b. Constitution des garanties

Dans certains cas, l'administration fiscale chinoise dispose du droit de demander au contribuable de présenter des garanties. Elle peut agir ainsi face au contribuable qui se trouve dans l'une des deux circonstances suivantes : le contribuable auquel est appliqué le dispositif de recouvrement anticipé et le contribuable ou son représentant légal qui souhaite quitter le territoire chinois mais qui a des dettes fiscales arriérées.

Pour le premier, s'il y a, durant le délai fixé par l'administration fiscale pour effectuer le paiement anticipé, des indices manifestes qui montrent que le contribuable est en train d'organiser son insolvabilité en transférant ou dissimulant ses marchandises, produits et autres biens ou ses revenus imposables, l'administration fiscale peut lui ordonner de constituer des garanties. Si le contribuable refuse de fournir des garanties, des mesures plus contraignantes, telles que le blocage des comptes bancaires ou la saisie des biens que nous allons voir ci-dessous, peuvent être prises contre lui.

Pour le second, il doit, avant de quitter le territoire, soit payer ses dettes fiscales arriérées, soit fournir des garanties. Sinon, il peut faire l'objet d'une mesure d'interdiction de sortie du territoire qui sera effectuée par l'autorité compétente à la frontière à la demande de l'administration fiscale.

Dans les deux cas, il existe pour le contribuable deux formes possibles de constitution des garanties : soit il trouve une caution acceptée par l'administration et ayant la capacité financière pour s'engager à payer ses dettes fiscales en cas de défaillance du débiteur ; soit il affecte à la garantie du paiement de son impôt ses biens mobiliers ou immobiliers non grevés d'un gage ou d'une hypothèque.

c. Blocage de compte bancaire et saisie conservatoire ou mise sous scellés

Pour le contribuable ayant des activités industrielles ou commerciales et soumis au dispositif de recouvrement anticipé pour des raisons évoquées plus haut, si l'ordre de constituer des garanties qui lui a été adressé par l'administration fiscale reste sans effet, deux mesures plus contraignantes peuvent être alors prises au choix par cette dernière.

L'une consiste à aviser par écrit la banque auprès de laquelle le contribuable a ouvert son compte ou autres établissements financiers concernés, de bloquer un dépôt égal à la somme de l'impôt due. L'autre est la saisie conservatoire ou la mise sous scellés des marchandises, produits ou autres biens d'une valeur correspondant au montant de l'impôt impayé. L'application de ces deux mesures nécessite cependant une autorisation du directeur du bureau des impôts situé à l'échelon des gouvernements de district et au dessus.

Il est à noter que la saisie conservatoire peut aussi être engagée contre le contribuable n'ayant pas effectué la déclaration d'existence fiscale. Ce dernier est dans ce cas soumis à

l'imposition d'office et tenu de payer le montant de l'impôt évalué et mis en recouvrement par l'administration fiscale ; en cas de refus de paiement, sans que l'autorisation de la part du directeur du bureau des impôts soit nécessaire, l'agent des impôts chargé du dossier peut prendre directement la décision de procéder à la saisie conservatoire des marchandises ou produits d'une valeur correspondant au montant de l'impôt dû. Le contribuable en cause est tenu de payer l'impôt dans le délai de 15 jours à compter du jour où la saisie est effectuée. Faute de paiement effectué dans ce délai réglementaire¹⁴, une mesure d'exécution forcée, que nous allons voir ci-après, pourra être engagée. Si la saisie porte sur des produits frais ou vivants, ou des produits susceptibles de se détériorer ou de se périmer facilement, l'agent des impôts peut amener ce délai de 15 jours à un délai plus bref.

L'exécution de la saisie ne peut avoir lieu qu'en présence d'au moins deux agents des impôts et que si le contribuable concerné, ou le représentant légal s'il s'agit d'une personne morale, en est informé. Mais le refus de présence de ce dernier ne fait pas obstacle à l'engagement de l'opération de saisie¹⁵.

Le logement principal et les biens nécessaires au maintien de la vie quotidienne du contribuable et des personnes qu'il a la charge d'entretenir ne peuvent pas faire l'objet des mesures conservatoires. Cependant, les véhicules automobiles, les bijoux en or ou en argent, les antiquités et les objets d'art ainsi que les logements de luxe et les logements autres que celui dans lequel il habite ne font pas partie des biens exclus de l'application de ces mesures.

Si après la prise des mesures conservatoires, le contribuable effectue le paiement de l'impôt dans le délai fixé par l'administration fiscale, cette dernière se doit d'annuler ces mesures dans le délai de 1 jour à compter de l'encaissement de l'impôt par elle ou de la réception du bordereau de paiement communiqué par la banque ayant reçu le paiement. Si tel n'est pas le cas, l'administration fiscale engage sa responsabilité d'indemnisation pour le préjudice causé au contribuable en raison de retard dans la mainlevée de ces mesures conservatoires.

Les mesures conservatoires sont des mesures préventives et constituent un réel moyen de faire pression sur le contribuable aux fins de recouvrement de la créance fiscale. En effet, elles constituent, dans certains cas, des mesures qui préparent les mesures d'exécution forcée.

B. Exécution forcée

Lorsque les moyens évoqués ci-dessus n'arrivent pas à convaincre le contribuable récalcitrant, l'administration fiscale chinoise dispose des voies ultimes pour recouvrer l'impôt. C'est ce que l'on appelle en droit chinois « les mesures d'exécution forcée ». En matière fiscale, les mesures d'exécution forcée sont régies à la fois par la loi de 1992 sur l'administration de la perception de l'impôt et par la loi du 30 juin 2011 sur les mesures de contrainte administratives.

¹⁴ Sans précision de la part du législateur, le pouvoir exécutif fixe ce délai à 15 jours.

¹⁵ Voir l'article 63 du Règlement d'application de la loi sur l'administration de la perception de l'impôt.

A la différence de la situation dans certains pays de l'OCDE où certaines mesures d'exécution forcée ne peuvent être appliquées qu'à la suite de procédures judiciaires ou même dans le cadre d'une procédure judiciaire, les autorités fiscales chinoises bénéficient du privilège d'exécution d'office¹⁶. Cela leur permet d'être dispensées d'une autorisation préalable du pouvoir judiciaire pour mettre en œuvre les mesures d'exécution forcée.

Quant aux conditions d'exercice de ces mesures, il faut distinguer deux situations : les mesures applicables à la suite des mesures conservatoires d'une part (a) et les mesures applicables indépendamment des mesures conservatoires et ayant une portée plus large.

a. Mesures applicables à la suite de mesures conservatoires

Si le contribuable contraint aux mesures conservatoires ne s'acquitte pas de sa dette fiscale dans le délai fixé par l'administration fiscale, cette dernière peut, selon le cas, soit faire vendre aux enchères les marchandises ou produits saisis ou mis sous scellés et se faire payer sur le prix, soit aviser la banque ou autres établissements financiers auprès desquels le blocage des dépôts a été demandé, de prélever l'impôt dû sur la somme bloquée. Ces deux mesures peuvent être mises en application au terme du délai fixé lors de l'application des mesures conservatoires. Mais leur application fait l'objet d'une autorisation préalable accordée par le directeur du bureau des impôts situé à l'échelon des gouvernements de district et au dessus.

L'exécution forcée mise en place dans ce cas n'est que la suite logique des mesures conservatoires en cas de résistance du contribuable et ne s'applique qu'au contribuable à l'encontre duquel les mesures conservatoires ont été prises. Cependant, force est de noter tout de suite qu'en droit fiscal chinois, les dispositifs de recouvrement forcé de même nature peuvent être mis en œuvre dans des conditions plus générales et ont une portée plus large.

b. Mesures d'exécution forcée à portée plus large

En effet, indépendamment des mesures conservatoires, les mesures de recouvrement forcé évoquées ci-dessus peuvent s'appliquer à tous les impôts et aux personnes qui sont le contribuable ayant des activités industrielles ou commerciales, la personne chargée du prélèvement à la source et la caution qui s'engage à payer en cas de défaillance du débiteur. Aux termes de l'article 40 de la loi sur l'administration de la perception de l'impôt, lorsque ces personnes ne paient pas l'impôt dû dans le délai de paiement, l'administration fiscale leur adresse alors une lettre de mise en demeure de payer en leur fixant un délai inférieur à 15 jours.

Si à l'expiration de ce délai accordé par l'administration fiscale, la mise en demeure reste sans effet, cette dernière peut, avec l'autorisation du directeur du bureau des impôts situé à l'échelon des gouvernements de district et au dessus, mettre en application, selon le cas, l'une des deux mesures d'exécution forcée suivantes :

¹⁶ En droit chinois, certaines administrations, telles que l'administration fiscale, les autorités douanières, les autorités de sécurité publique, sont investies du pouvoir d'exécution forcée, d'autres administrations ne le sont pas et ont besoin d'une autorisation judiciaire pour mettre en œuvre une mesure d'exécution forcée.

- Demander à la banque auprès de laquelle le redevable a ouvert un compte bancaire, ou aux autres établissements financiers concernés, de prélever sur ses dépôts une somme égale au montant de l'impôt dû ;
- Saisir, mettre sous scellés et faire vendre aux enchères les marchandises, produits ou autres biens d'une valeur correspondant au montant de l'impôt impayé et se faire payer sur le prix.

Dans les deux cas, l'exécution forcée porte aussi, le cas échéant, sur les indemnités de retard impayées.

Comme dans le cadre de l'exécution des mesures conservatoires, le logement principal et les biens nécessaires au maintien de la vie quotidienne du contribuable et des personnes qu'il a la charge d'entretenir sont exclus de l'exécution forcée.

Le dispositif permettant de demander aux banques de procéder au prélèvement sur les comptes bancaires du redevable ressemble à la procédure de l'avis à tiers détenteur en droit français. Mais le dispositif chinois ne concerne que les banques ou autres établissements financiers qui tiennent les comptes bancaires du redevable défaillant, alors qu'en France, on le sait, les personnes concernées par la procédure de l'avis à tiers détenteur sont beaucoup plus étendues. L'expérience française pourrait être intéressante pour la Chine.¹⁷

Or, s'il est bien utile que l'administration fiscale bénéficie des prérogatives pour assurer l'exécution de ses missions, le recours à ces prérogatives souvent exorbitantes doit nécessairement tenir compte des droits du contribuable.

C. Garanties du contribuable et contentieux

Il est donc extrêmement important que le contribuable bénéficie de suffisantes garanties (a) et qu'il dispose des voies de recours lui permettant de contester les mesures qui ont été prises à son encontre (b). C'est sur ces deux points que nous allons voir ce qui se passe dans l'Empire du milieu.

a. Garanties du contribuable

Les garanties du contribuable peuvent être assurées, du moins en partie, lorsque l'exercice par l'administration fiscale des mesures de contrainte est parfaitement encadré. Force est de constater que pendant de longues années la situation en Chine à cet égard était inquiétante dans la mesure où l'unique loi sur les procédures fiscales ne précise quasiment pas de règles procédurales lorsqu'elle accorde des prérogatives au fisc telles que l'on a vues précédemment. La situation s'est sensiblement améliorée depuis l'entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2012 de la loi du 30 juin 2011 sur les mesures de contrainte administratives qui s'applique à l'ensemble des administrations, l'administration fiscale incluse.

¹⁷ Voir Banggui JIN, *la réforme des procédures fiscales en Chine*, Presse Universitaire d'Aix-Marseille (PUAM), 2000, p. 196 et suivantes.

Désormais, l'administration fiscale doit respecter les règles imposées par cette législation. On constate qu'elle apporte surtout une nette amélioration en ce qui concerne les garanties en matière d'information du contribuable ainsi que de protection des droits d'explication et de défense. Par exemple, en ce qui concerne le blocage des comptes bancaires, l'administration fiscale est depuis lors dans l'obligation de notifier dans le délai de 3 jours à partir de la prise de décision, l'avis de blocage des comptes qui doit mentionner, outre les informations concernant l'identité du contribuable et l'administration fiscale auteur de la décision, les motifs, les fondements et la durée du blocage, le (s) compte(s) concerné(s) et le montant faisant l'objet du blocage ainsi que les voies de recours et leur délai¹⁸. Par ailleurs, la durée du blocage est en principe limitée à 30 jours. En cas de circonstances complexes, elle peut être prolongée après avoir obtenu l'autorisation du responsable de l'administration concernée. Mais la prolongation ne peut être supérieure à 30 jours.

Quant aux mesures conservatoires, de nouvelles obligations procédurales ont également été imposées aux administrations. Outre les obligations déjà existantes telles que la présence d'au moins deux agents des impôts et l'invitation du redevable à être présent lors de l'exécution des mesures conservatoires, l'administration fiscale doit désormais :

- informer sur place le redevable des motifs et des fondements de la prise des mesures conservatoires, des droits et des voies de recours dont dispose le redevable ;
- entendre les explications et la défense du redevable ;
- établir sur place un procès-verbal ;
- assurer que le procès-verbal soit signé par le redevable, les agents chargés de l'exécution des mesures et que le refus de signature par le redevable, le cas échéant, soit mentionné dans le procès-verbal.

Il convient de noter que l'incohérence qui existe entre la loi de 1992 sur l'administration de la perception de l'impôt et la loi de 2011 sur les mesures de contrainte administratives a entraîné des difficultés dans l'application des mesures conservatoires. En effet, les locaux, équipements ou biens susceptibles de faire l'objet des mesures conservatoires telles que la saisie et la mise sous scellés sont limités par la loi de 2011 à ceux ayant un lien avec le dossier ou l'infraction commise, alors que sous la loi de 1992 cette limitation fait défaut. Une clarification de la part du législateur sur la question est donc attendue et bien souhaitable.

Sans trop nous arrêter sur l'encadrement de l'exercice des prérogatives par le fisc, nous allons voir si le contribuable chinois bénéficie des voies de recours lui permettant de faire valoir ses droits contre les mesures de recouvrement forcées prises à son encontre.

b. Contentieux

Le contribuable bénéficie de deux voies de recours possibles, l'un est administratif, c'est ce que l'on appelle en droit chinois « réexamen administratif » (*Xingzheng Fuyi*)¹⁹, l'autre judiciaire. En matière fiscale, la réclamation administrative est préalable et obligatoire avant de saisir la justice pour certains litiges, c'est le cas pour les litiges contestant le

¹⁸ Voir l'article 31 de la loi du 30 juin 2011 sur les mesures de contrainte administratives.

¹⁹ Il s'agit du recours administratif régi par la loi du 29 avril 1999 sur le réexamen administratif, entrée en vigueur le 1^{er} octobre 1999.

bien-fondé d'une imposition ; pour d'autres litiges que nous précisons ci-dessous, le recours administratif préalable n'est pas obligatoire. En d'autres termes, dans ce dernier cas, le contribuable a le choix de saisir l'autorité fiscale compétente pour faire connaître sa réclamation et si le désaccord persiste à l'issue de ce recours administratif, saisir le tribunal ; il peut également saisir directement le tribunal pour contester les décisions prises à son encontre.

Les actes contre lesquels les contestations peuvent être portées directement devant la justice concernent surtout les mesures destinées à assurer le recouvrement de l'impôt et les sanctions fiscales, à savoir,

- La décision ordonnant la présentation d'une caution fiscale ou la constitution des garanties de paiement de l'impôt,
- L'avis à la police des frontières d'empêcher la sortie du contribuable,
- Les mesures conservatoires que nous avons vues ci-dessus,
- Les mesures d'exécution forcée précédemment mentionnées,
- Et les décisions relatives à la sanction administrative fiscale.

En cas de choix de recours administratif préalable, la réclamation doit être présentée, sous peine d'irrecevabilité, dans le délai de 60 jours à partir de la notification ou de l'exécution, selon le cas, de l'acte contesté. Le recours n'est en principe pas suspensif. Mais le contribuable peut demander à l'administration fiscale saisie de la réclamation de suspendre l'exécution de l'acte administratif contesté. L'administration fiscale doit rendre sa décision dans le délai de 60 jours qui pourrait être prolongé d'un délai de moins de 30 jours.

En cas de persistance du désaccord à l'issue du recours administratif, ou de recours directement devant la justice, les plaintes en matière fiscale comme en d'autres, doivent être portées devant le tribunal populaire, juridiction de l'ordre judiciaire unique, sachant que l'ordre de juridictions administratives tel qu'on le connaît en France fait défaut dans l'Empire du milieu. En revanche, des chambres administratives ont été créées au sein des cours populaires de tous échelons²⁰. Il est à noter que tout litige fiscal, en matière d'impôts directs comme en matière d'impôts indirects, est considéré en droit chinois comme étant un litige de nature administrative. Les chambres administratives sont donc compétentes pour tous les litiges fiscaux.

Comme dans le cadre d'une procédure de recours administratif, l'introduction de l'instance n'est pas suspensive. Le plaignant peut pourtant demander de suspendre l'exécution de l'acte administratif contesté. Si cette demande est justifiée aux yeux du juge, la suspension de l'exécution pourra être consentie. Pour rendre sa décision, le tribunal dispose de 6 mois ou 45 jours s'il s'agit d'une procédure simplifiée applicable au litige contestant une décision prise sur place ou dont le montant est inférieur à 2000 yuans RMB (environ 267 euros). Le contribuable peut contester une décision de première instance devant une cour immédiatement supérieure dans le délai de 15 jours à compter de la notification de la décision contestée. La décision rendue par la cour d'appel est une décision de dernier ressort. Le droit chinois ignore le pourvoi devant la

²⁰ C'est en 1989 que le législateur a adopté « la loi sur le contentieux administratif » en accordant pour la première fois dans l'histoire de la Chine au citoyen la possibilité de contester une décision administrative devant le tribunal. La mise en place de cette loi a marqué un véritable changement dans les relations entre l'administration en général et le citoyen.

juridiction suprême tel qu'il existe en France. Mais le justiciable chinois bénéficie d'une procédure dite de « contrôle juridictionnel » (*shenpan jiandu chengxu*) via laquelle il peut demander à la juridiction supérieure de rejurer l'affaire. Cette procédure permet aux juges de rejurer l'affaire en fait et en droit.

Enfin, il convient de noter que le référé fiscal tel qu'il existe en droit français fait défaut en droit chinois.

Conclusion

Comme on a pu le constater, l'administration fiscale chinoise dispose de moyens parfois redoutables pour assurer le recouvrement de l'impôt. Face à l'administration fiscale toute puissante, le contribuable ou le redevable ne semble pas être aussi bien équipé que son administrateur pour faire valoir ses droits, même si, il faut le reconnaître, la Chine a enregistré depuis un certain nombre d'années une nette amélioration en matière de protection des droits du contribuable. Mais davantage d'efforts sont souhaitables. Il n'est pas inintéressant, par exemple, de mettre en place, à l'instar du droit français, un référé fiscal en droit chinois.