

Chine

Suivi de la réforme de l'impôt sur le revenu personnel

Pour mémoire, l'Assemblée Nationale chinoise a promulgué, le 31 août 2018, l'*Amendement de la loi chinoise sur l'impôt sur le revenu des personnes physiques ("IR") ("1^{er} Amendement")* (cf. notre Brève du 4 septembre 2018 : <Chine – Réforme de l'impôt sur le revenu des personnes physiques>). Le 20 octobre dernier, l'administration fiscale chinoise a publié pour consultation deux projets de loi, à savoir le projet de *Règles d'Application de la Loi sur l'IR* et le projet des *Règles provisoires relatives aux déductions spécifiques supplémentaires* (cf. nos Brèves des 23 et 26 octobre 2018 : <Chine – Réforme de l'impôt sur le revenu personnel – Règles d'application> et <Chine – Réforme de l'impôt sur le revenu personnel – Déductions Spécifiques Supplémentaires>).

La version finale très attendue des *Règles d'Application de la Loi sur l'IR ("Ordonnance 707")* et des *Règles provisoires relatives aux déductions spécifiques supplémentaires ("Circulaire 41")* a finalement été promulguée la dernière semaine du mois de décembre 2018, conjointement avec les *Règles transitoires sur les traitements préférentiels après la révision de la Loi sur l'IR ("Circulaire 164")* et l'*Avis sur les questions de recouvrement relatives à la pleine application de la nouvelle loi sur l'IR (« Avis 56 »)*. .

Les principaux points à retenir sont les suivants :

"Règle de six-ans" pour les personnes physique étrangères

Conformément à l'Amendement et à l'**Ordonnance 707**, à partir du 1^{er} janvier 2019, une personne physique non-domiciliée en Chine¹ devient résidente fiscale chinoise à partir du moment où elle a séjourné au moins 183 jours en Chine sur une année civile, mais elle ne devient imposable en Chine sur son revenu mondial que si elle satisfait aux deux conditions suivantes :

- Elle a séjourné au moins 183 jours en Chine chaque année pendant **six années consécutives**, et
- elle n'a **jamais** quitté la Chine plus de 30 jours d'affilé sur une année civile pendant ces six années.

En d'autres termes, le revenu de source étrangère versé par une société étrangère à une personne physique étrangère non-domiciliée en Chine mais y résidant plus de 183 jours par année civile, continuera à être exonéré de l'IR en Chine, si cette personne s'est absentée de Chine 30 jours d'affilé au moins une fois sur une période de six ans, sous réserve, de plus, d'une procédure d'enregistrement auprès du bureau fiscal compétent.

Par rapport à l'ancienne loi d'IR, la "Règle des cinq ans" est devenue la "Règle des six ans", ce qui donne un peu plus de souplesse aux personnes physiques étrangères. En revanche, la possibilité de remettre les "compteurs à zéro" en sortant de Chine pour une période cumulée de plus de 90 jours sur une année civile a été supprimée. De ce fait, il est conseillé aux personnes physiques étrangères de revoir leur planning de présence et d'absence en Chine en prenant en compte ces nouvelles règles.

Calcul mensuel de l'IR

Conformément à l'**Amendement** et à l'**Avis 56**, le Revenu Global d'une personne physique - qui comprend les salaires et traitements, mais également à partir du 1^{er} janvier 2022 les primes annuelles (voir infra ci-dessous) - doit être calculé sur une base annuelle aux fins de la détermination de l'IR. L'IR est ensuite calculé par application du barème suivant :

¹ En droit fiscal chinois et conformément à l'Ordonnance 707, « une personne physique domiciliée en Chine » est une personne résidant habituellement en Chine compte tenu de son foyer familial, sa famille ou ses intérêts économiques, ce qui n'est généralement pas le cas d'une personne physique étrangère.

Barème	Montant taxable annuel	Taux d'IR (%)	Déduction rapide
1	Inférieur ou égal à RMB 36 000	3	0
2	RMB 36 000 - RMB 144 000	10	2 520
3	RMB 144 000 - RMB 300 000	20	16 920
4	RMB 300 000 - RMB 420 000	25	31 920
5	RMB 420 000 - RMB 660 000	30	52 920
6	RMB 660 000 - RMB 960 000	35	85 920
7	Supérieur à RMB 960 000	45	181 920

L'IR continue à être déclaré et réglé sur une base mensuelle, mais en appliquant la formule de calcul suivante :

Montant de l'IR mensuel = (base imposable **cumulée** x taux d'IR – déduction rapide) – montant des exonérations cumulées – montant de l'IR déjà acquitté sur les mois précédents.

Etant précisé que :

La base imposable **cumulée** est constituée du montant cumulé de la rémunération de l'employé depuis le 1^{er} janvier de l'année concernée jusqu'au mois pour lequel est effectué la déclaration d'IR, duquel est déduit :

- les revenus exonérés d'impôt (le cas échéant),
- le montant cumulé des déductions générales (soit RMB 5 000 par mois pour chaque mois déjà écoulé),
- Le montant cumulé des déductions spécifiques (soit la part salariale des contributions obligatoires aux charges sociales et au fond de logement pour chaque mois déjà écoulé),
- le montant cumulé des Déductions Spécifiques Complémentaires et de toute autre déduction autorisée déjà appliquées sur les mois précédents.

Compte tenu de l'application de cette méthode de calcul, le taux d'IR applicable à chaque contribuable ainsi que le montant de l'IR mensuel évoluera au fil de l'année civile. Ainsi, une personne ayant une rémunération de RMB 35 000/mois et ne bénéficiant que de la déduction générale de RMB 5 000/mois, se trouvera dans la tranche d'imposition de 3 % au mois de janvier, passera dans la tranche de 10 % dès le mois de février, puis à 20 % à compter du mois de mai, pour finir à 25% à partir du mois d'octobre. Son montant d'IR mensuel de l'ordre de RMB 900 au mois de janvier atteindra environ RMB 7 500 en décembre.

Régime fiscal applicable aux primes annuelles

Avant la réforme de l'IR, les primes annuelles bénéficiaient d'un traitement fiscal préférentiel prévu par la Circulaire Guoshuifa [2005] No.9, qui consistait à diviser le montant de la prime perçue par 12 afin d'identifier le taux d'imposition applicable, et de bénéficier ainsi d'un taux fortement réduit particulièrement favorable aux contribuables. Ce traitement préférentiel ne pouvait être utilisé qu'une fois par an pour chaque employé.

Une période transitoire de trois ans est accordée aux contribuables qui pourront continuer à bénéficier de ce régime préférentiel jusqu'au 31 Décembre 2021. A compter du 1^{er} janvier 2022, les primes annuelles seront incluses dans le Revenu Global annuel pour la détermination d'IR, et soumises au calcul exposé ci-dessus.

Même si l'application du régime fiscal préférentiel pour les primes annuelles est plus avantageux pour les contribuables, compte tenu du changement en profondeur de la méthode de calcul d'IR et des différences de situation personnelle, il conviendra de procéder à une analyse au cas par cas pour déterminer l'impact réel pour chaque employé en 2022 de la suppression de ce régime fiscal préférentiel.

Mises à jour concernant les Déductions Spécifiques Supplémentaires

Par rapport au projet des *Règles provisoires relatives aux déductions spécifiques supplémentaires* (cf. notre Brève du 26 octobre 2018), la Circulaire 41 a procédé aux ajustements suivants :

- Frais médicaux en cas de maladies graves : le seuil annuel de déduction est porté à RMB 80 000 (au lieu de RMB 60 000).
- Intérêts d'emprunt immobilier : la déduction liée aux intérêts d'emprunt immobilier n'est applicable qu'aux logements situés sur le territoire de la Chine.
- Loyers du logement : le montant de déduction est porté à RMB 1 500 par mois pour les grandes villes ; le montant de déduction est porté à RMB 1 100 par mois pour les villes de taille moyenne.

Déduction fiscale des avantages en nature des personnes physiques étrangères

Conformément aux dispositions des Circulaires Caishui [1994] No. 20 ("**Circulaire 20**") et Guoshuifa [1997] No. 54 ("**Circulaire 54**"), les avantages en nature liés aux frais de scolarité des enfants, loyers, frais de repas, frais de cours linguistique, frais de voyage dans le pays d'origine, frais de blanchisserie et frais de déménagement alloués aux personnes physiques étrangères sont susceptibles, sous certaines conditions, d'être exonérés d'IR ("**Régime Expatriés**").

A la différence du **Régime Expatriés** qui prévoit, sous certaines conditions, une exonération totale de ces avantages en nature, l'Amendement propose uniquement une déduction forfaitaire de RMB 1 000 mois/enfant pour les frais de scolarité, de RMB 1 500 (ou RMB 1 100) pour les loyers d'appartements loués dans la ville où travaille le contribuable et de RMB 400 pour les frais de formation.

Le changement de régime aura donc très clairement un impact significatif pour les personnes physiques étrangères bénéficiant de ce type d'avantages en nature ainsi que pour leurs employeurs.

Ainsi afin de permettre aux employeurs de revoir leurs politiques RH et leurs budgets en prenant en compte ces nouveaux éléments, **la Circulaire 164** prévoit une période transitoire de trois ans, du 1^{er} janvier 2019 au 31 Décembre 2021, pendant laquelle les personnes physiques étrangères résidentes fiscales chinoises (c'est à dire résidant plus de 183 jours/an en Chine), peuvent choisir d'appliquer le nouveau régime des Déductions Spécifiques Supplémentaires, ou de continuer à appliquer le **Régime Expatriés** actuel. L'option, une fois faite, ne peut pas être changée pendant une année fiscale.

A compter du 1^{er} janvier 2022, les personnes physiques étrangères ne pourront plus bénéficier du **Régime Expatriés** en ce qui concerne les frais de scolarité, les loyers et les frais de cours linguistique et devront appliquer les Déductions Spécifiques Supplémentaires.

Certaines questions en suspens nécessitent un éclaircissement de la part du législateur et/ou des administrations fiscales, comme par exemple :

- a) Est-ce que les personnes physiques étrangères non résidentes fiscales chinoises, c'est-à-dire passant moins de 183 jours/an en Chine peuvent continuer à bénéficier du Régime Expatrié pendant la période transitoire ? Nous considérons que dès lors que les Circulaires 20 et 54 restent en vigueur, le Régime Expatriés devrait rester accessible à toutes les personnes physiques étrangères jusqu'au 31 décembre 2021.
- b) Quid des autres avantages en nature prévu dans le Régime Expatrié (frais de repas, frais de voyage dans le pays d'origine, frais de blanchisserie et frais de déménagement), mais non compris dans les Déductions Spécifiques Supplémentaires ? Selon une interprétation stricte de la Circulaire 164, une personne physique étrangère qui aurait opté, pendant la période transitoire, pour l'application des Déductions Spécifiques Supplémentaires, perdrait alors également ces

avantages liés au Régime Expatrié. En outre, à compter du 1^{er} janvier 2022, ces avantages en nature ne devraient plus pouvoir être exonérés.

- c) Quid de la méthode de calcul de l'IR pour les personnes physiques étrangères occupant des fonctions en Chine et à l'étranger, et passant plus ou moins de 183 jours/an en Chine ?

Sylvie Savoie - Counsel Pékin

Savoie@dsavocats.com

He Shunshan – Tax advisor Pékin

Heshunshan@dsavocat.com

Liu Yijun – Tax advisor Shanghai

liuyijun@dsavocats.com