

Les recettes fiscales et douanières de la Nouvelle-Calédonie

PRÉSENTATION

En matière de fiscalité, la Nouvelle-Calédonie dispose d'une autonomie ancienne et consacrée par de nombreux textes. Déjà, et sans remonter aux périodes antérieures, le décret n° 57-811 du 22 juillet 1957, pris en application de la loi cadre du 23 juin 1956, prévoyait que l'assemblée territoriale délibérait sur la « détermination des impôts, taxes, parts de taxes, droits et contributions de toute nature à percevoir au profit du budget territorial, fixation de leurs modes d'assiette, règles de perception et tarifs ».

Ce principe d'autonomie fiscale n'a pas été remis en cause par les statuts successifs appliqués au Territoire et a même été explicitement rappelé par la loi du 9 novembre 1988⁸, portant dispositions statutaires et préparatoires à l'autodétermination de la Nouvelle-Calédonie en 1998, puis par la loi organique du 19 mars 1999 relative à la Nouvelle Calédonie.

Cette dernière loi, actuellement en vigueur, dispose : « la Nouvelle-Calédonie est compétente dans les matières suivantes : 1° Impôts, droits et taxes perçus au bénéfice de la Nouvelle-Calédonie ; création et affectation d'impôts et taxes au profit de fonds destinés à des collectivités territoriales, d'établissements publics ou d'organismes chargés d'une mission de service public ; création d'impôts, droits et taxes provinciaux ou communaux ; réglementation relative aux modalités de recouvrement, au contrôle et aux sanctions ».

Bien que cette compétence soit ancienne, sa mise en oeuvre a cependant été encouragée par l'État avec l'octroi, de 1976 à 1989, « d'avances tendant à garantir le territoire contre les pertes éventuelles

8) Art. 9. Le territoire est compétent dans les matières suivantes : 1° Les impôts, droits et taxes perçus dans le territoire.

de recettes résultant de l'application de la réforme fiscale » de 1975, avances dont le montant cumulé est resté depuis inchangé dans les comptes de l'État pour près de 288 M€.

Elle reste pourtant une fiscalité relativement jeune puisque la première imposition de la métallurgie des minerais date de 1975, l'impôt sur les sociétés de 1979, l'impôt sur le revenu de 1982 et la première taxe sur les services de 1994. Mais en même temps, son corpus actuel correspond en grande partie à l'état du droit métropolitain antérieur à 1976.

Dans le cadre de ses travaux, la chambre territoriale des comptes de Nouvelle-Calédonie a contrôlé, en 2002, la gestion des recettes fiscales et douanières calédoniennes de 1997 à 2001.

Au cours de cette période, cette collectivité a été régie par deux statuts successifs.

Jusqu'en 1999, l'exécutif du Territoire était le Haut-Commissaire, représentant l'État, en application de la loi n° 88-1028 du 9 novembre 1988 *portant dispositions statutaires et préparatoire à l'autodétermination de la Nouvelle-Calédonie en 1998*. Il soumettait au Congrès les projets de délibération et disposait des services du Territoire pour les faire exécuter une fois votés.

Depuis, en application de la loi organique du 19 mars 1999, la Nouvelle-Calédonie dispose d'un gouvernement, issu du Congrès, dont le président a repris l'essentiel des attributions du haut-commissaire pour ce qui concerne les compétences propres de la Nouvelle-Calédonie.

Ce renforcement institutionnel de l'autonomie fiscale de la Nouvelle-Calédonie est cependant tempéré par les articles 99 et 100 de la loi organique, lesquels prévoient que les « *règles relatives à l'assiette et au recouvrement des impôts, droits et taxes de toute nature* » doivent relever, pour leur fixation, de la procédure dite des « *lois du pays* », impliquant, notamment, que soit recueilli l'avis du Conseil d'État préalablement au vote des textes par le congrès.

En termes financiers, de 1997 à 2001, les recettes budgétaires de la Nouvelle-Calédonie⁹, en tant que collectivité territoriale, sont passées de 707 à 800 M€¹⁰ (+ 13 %). Parmi celles-ci, les recettes fiscales et douanières ont progressé de 468 à 584 M€ soit de 24,9 %. En conséquence, la fiscalité, qui représentait 66 % des ressources de la collectivité en 1997, contribue à 73 % de ces dernières, 5 ans plus tard.

Selon la nomenclature comptable, les recettes fiscales peuvent être décomposées en 240 M€ d'impôts directs, 310 M€ d'impôts indirects et 34 M€ affectés à des organismes tiers. Les impôts indirects, essentiellement constitués de la taxation des importations (226 M€), représentent donc encore la majeure partie des recettes bien que leur part relative ait diminué régulièrement sur les cinq dernières années, passant de 64,6 % à 58,4 %.

I – La répartition des recettes fiscales de la Nouvelle-Calédonie

Les recettes fiscales perçues par la Nouvelle-Calédonie ne sont pas destinées à couvrir les seules charges financières résultant de ses compétences propres ; elles sont réparties entre cette collectivité, les trois provinces et les trente-trois communes.

A – Les termes de la répartition des recettes fiscales

Cette situation n'est pas nouvelle puisque la loi du 3 janvier 1969, relative à la création et à l'organisation des communes dans le territoire de la Nouvelle-Calédonie et dépendances, prévoyait que leurs recettes seraient, pour l'essentiel, alimentées par un « *fonds intercommunal de péréquation [recevant] une quote-part des impôts, droits et taxes perçus au profit du budget territorial...* »

9) L'impact financier de l'État en Nouvelle-Calédonie a été en 2001 de 925,4 M€ dont 726,3 millions de dépenses directes (salaires, pensions, équipement...) et 199,1 millions de transferts au profit des collectivités territoriales (8,6 pour la "Nouvelle-Calédonie", 110,1 pour les trois provinces, 61,5 pour les trente-trois communes et 18,8 pour l'ensemble des établissements publics). *Source : Flux financiers publics 2001 (trésorerie générale).*

10) Pour mémoire, les comptes de la Nouvelle-Calédonie sont libellés en francs CFP (1 € = 119,33 CFP).

La loi de 1988, créant les provinces, a défini, selon le même principe, les modalités¹¹ à travers lesquelles leur fonctionnement financier serait assuré.

Ces deux dispositifs ont été modifiés, sans être remis en cause, par la loi organique de 1999, qui y a adjoint un « *fonds intercommunal de péréquation pour le développement de l'intérieur et des îles* », lequel, d'ailleurs, n'a jamais fonctionné.

Au total, les autres collectivités ne bénéficiant pas d'une fiscalité locale autonome, à l'exception des centimes additionnels¹² et de quelques taxes spécifiques, leurs ressources proviennent de la redistribution des recettes fiscales de la Nouvelle-Calédonie, à hauteur de 55,5 % pour les provinces¹³ et de 16,5 % pour les communes.

Ce système illustre la volonté de rééquilibrage et de redistribution qui a présidé à son élaboration.

B – L'affectation des impôts

In fine, la Nouvelle-Calédonie, en tant que collectivité territoriale, ne conserve que 28 % des impôts et taxes qu'elle lève et encaisse. En d'autres termes, pour 1 € de financement supplémentaire requis par cette collectivité, l'application directe des textes entraînerait le contribuable à en acquitter quatre, dont trois redistribués à des collectivités tierces.

Le gouvernement a fait observer que « *ce mécanisme de répartition ... n'a eu, pour le moment, aucune incidence pour les Calédoniens* ».

Il est vrai que l'affectation de taxes nouvelles ou préexistantes à des établissements publics territoriaux, entre autres, procédure à laquelle il est recouru depuis plusieurs années, a effectivement permis de

11) « *La dotation de fonctionnement des provinces est assurée par le budget du territoire dont elle constitue une dépense obligatoire.*

La somme des dotations de fonctionnement des trois provinces représente au moins 15 p. 100 en 1989 des dépenses ordinaires du budget de 1988 du territoire... A partir de 1991, cette somme évolue comme les recettes fiscales du territoire.

La dotation de fonctionnement est répartie à raison de 50 p. 100 pour la province Sud, 32 p. 100 pour la province Nord et 18 p. 100 pour la province des îles Loyauté. »

12) Dont les montants ne sont toutefois pas négligeables.

13) 27,4 % pour la Province Sud, 18,1 % pour la Province Nord et 10,1 % pour la Province des îles. A partir du mandat du congrès commençant en 2004, cette répartition peut être modifiée par une loi du pays votée à la majorité des trois cinquièmes.

n'augmenter les prélèvements qu'à concurrence des seuls besoins de la collectivité concernée et de ses établissements publics territoriaux.

Evolution des recettes affectées

(en millions d'euros)

	2000	2001	2002
Montant total des recettes de nature fiscale ¹⁴	544,79	586,61	620,07
Part de ces recettes non réparties entre les collectivités locales ¹⁵	13,74	35,84	66,29
Pourcentage	2,52%	6,11%	10,69%

Source : *compte administratif 2001*

Cependant, ces affectations de recettes entraînent aussi quelques difficultés : les délibérations correspondantes sont souvent déferées devant le juge administratif au motif, en fait sinon en droit, qu'elles diminuent les ressources des provinces et des communes, les impôts affectés n'entrant plus dans l'assiette de la redistribution.

1 – La succession des taxes

Ainsi, en 1999, le Congrès de la Nouvelle-Calédonie avait voulu affecter sept taxes, à la demande du gouvernement. La délibération correspondante fut partiellement annulée par le juge administratif, qui a considéré que si la Nouvelle-Calédonie était compétente pour la création et l'affectation des impôts et taxes, elle ne pouvait valablement affecter que ceux institués à cet effet et non ceux préexistants.

Le gouvernement a, pour le moment, résolu le problème en soumettant au congrès l'abrogation de certaines taxes anciennes et leur remplacement immédiat par des taxes équivalentes, voire identiques, expressément affectées, ce qui est illustré par les exemples suivants.

La Nouvelle-Calédonie ne connaît pas la taxe sur la valeur ajoutée. En revanche, il existe, ou il a existé, plusieurs taxes frappant les services.

Pour mémoire, la première avait été créée en 1993 afin d'équilibrer le budget de 1994, sous le nom de *taxe générale sur les prestations de service*, au taux de 3 % et pour une durée de deux ans.

14) Total des impositions directe et indirecte (hors régie des tabacs), centimes additionnels, taxes perçues pour le compte des collectivités locales, et taxes reversées à des établissements, organismes ou fonds publics ou para-publics.

15) Taxes reversées à des établissements, organismes ou fonds publics ou para-publics.

Recréée en 2000 sous le nom de taxe générale sur les services au taux de 4 %, cette taxe a été abrogée en 2002 et remplacée par la *taxe de solidarité sur les services*, au même taux, modification dont le but était d'en affecter le produit à la caisse d'allocations familiales locale, à la suite de la position prise par le tribunal administratif.

La *taxe sur le fret aérien* (TFA) est une taxe affectée créée en 2001 pour financer un établissement public chargé de porter les parts de la Nouvelle-Calédonie dans le capital de la compagnie Aircalin, cette dernière devant acquérir deux Airbus destinés à pallier le retrait d'Air France. Cette taxe, au taux de 8 %, s'applique aux marchandises importées par voie aérienne lesquelles sont, en contrepartie, exonérées de *taxe de base à l'importation* (5 %), ce qui constitue une diminution des masses financières à répartir.

La délibération fixant le taux de la TFA a été, au demeurant, annulée par la cour administrative d'appel de Paris au motif que son taux avait été fixé avant sa création officielle¹⁶ et le Congrès de la Nouvelle-Calédonie a donc dû prendre, en mars 2003, une nouvelle décision fixant le taux de la TFA, à titre rétroactif à compter du 1^{er} janvier 2003.

Les incertitudes générées par l'affectation des impôts et taxes peuvent prêter à forte confusion, comme l'illustrent, notamment, les avatars de la *contribution exceptionnelle de solidarité*.

2 – Le remplacement de la contribution exceptionnelle de solidarité par la contribution sociale

Dans un cas plus ancien, se situant, initialement, dans un contexte institutionnel différent, les errements juridiques liés à l'affectation des taxes ont conduit à une situation de confusion, voire de non droit, qui perdure.

La *contribution exceptionnelle de solidarité* (CES) avait été instituée en 1983, pour contribuer au financement du régime d'assurance chômage.

Depuis cette date, elle avait connu un certain nombre de vicissitudes, certes sans effet sur les contribuables, en changeant six fois d'affectation avant, qu'en 1996, il ne soit décidé de l'abroger et de la remplacer par la *contribution sociale* (CS), affectée, pour l'essentiel, au financement du régime local d'assurance maladie.

¹⁶ Un pourvoi en cassation ayant été formé contre cette décision de la Cour administrative d'appel de Paris, celle-ci n'a donc pas le caractère définitif.

La délibération correspondante fut annulée en décembre 1996 par le tribunal administratif de Nouméa, rétablissant ainsi la CES dont l'affectation fut, de nouveau, modifiée en 1999.

Or, en 2002, le jugement du tribunal administratif a été infirmé par la cour administrative d'appel de Paris, validant de ce fait la création de la *contribution sociale* et l'abrogation de la *contribution exceptionnelle de solidarité*.

Pourtant, c'est exactement l'inverse qui est appliqué : la CES est toujours perçue et la CS ne l'a jamais été. Quant à la délibération de 1999, réaffectant la CES, elle aboutit à l'affectation d'une taxe abrogée.

Ainsi, la Nouvelle-Calédonie perçoit et affecte un impôt qui n'existe plus, la *contribution exceptionnelle de solidarité*, et ne perçoit pas un impôt juridiquement valide, la *contribution sociale*. Toutefois, le taux de la CES étant de 0,75 % et celui de la CS de 1,75 %, cette situation n'est pas contestée par les contribuables.

II – L'inadaptation de certains textes fiscaux

En dépit des efforts de codification qui ont été effectués, en matière fiscale sinon douanière, plusieurs textes fiscaux mériteraient d'être revus. En effet, certains archaïsmes tenant à la stratification historique des dispositions applicables ou aux multiples modifications institutionnelles des dernières années, ont des répercussions sur le fonctionnement des services ou sur l'évolution relative du poids de certains impôts.

A – Des dispositions sur l'organisation des services à mettre à jour

En ce qui concerne l'organisation des services, les difficultés proviennent de l'application de textes anciens entraînant parfois des situations que l'on peut qualifier d'archaïques.

Ainsi, en application du décret du 21 juin 1938, le directeur des services fiscaux cumule ses fonctions avec celles de conservateur des hypothèques, comme à Mayotte ou à Saint-Pierre et Miquelon. Cette situation remonte à une époque où les services fiscaux de la Nouvelle-Calédonie étaient encore embryonnaires. Bien que cela ne soit plus le cas, le projet de séparation de ces fonctions, envisagé en 1987, n'a jamais abouti.

De même, si le décret du 30 mai 1912 a attribué au trésorier-payeur de l'époque la compétence de receveur des douanes, cette disposition a été abrogée en 1990, par la loi portant suppression de la tutelle administrative et financière sur les communes de la Nouvelle-Calédonie. Comme aucun autre texte n'a jamais été pris, cette organisation n'est plus justifiée que par l'article 86 du code des douanes de la Nouvelle-Calédonie qui précise que « *le trésorier-payeur, chargé de la perception des droits et taxes, est tenu d'en donner quittance* », situation paradoxale dans laquelle une collectivité territoriale légifère sur une compétence d'un fonctionnaire d'État.

Si ces deux archaïsmes n'ont pas de conséquences directes pour les usagers, l'absence de mise à jour des textes, pendant des années, par les services de l'État ou, depuis la loi organique, par la Nouvelle-Calédonie, conduisent à transgresser régulièrement les textes si tant est qu'ils existent, comme le montrent les deux exemples qui suivent.

1 – L'insécurité de la fixation du barème des amendes et confiscations

Les amendes et confiscations correspondent aux montants perçus par le service des douanes pour infractions aux règlements douaniers. Or, en matière d'amendes, la direction des douanes de la Nouvelle-Calédonie a une double compétence : État et Nouvelle-Calédonie.

Pour la compétence de l'État, les textes applicables indiquent que « *l'administration des douanes est autorisée à transiger avec les personnes poursuivies pour infraction douanière...* ». Cette autorisation a été déléguée au directeur des douanes, sous réserve d'un droit d'évocation du haut-commissaire au delà d'un seuil de 41 900 € pour les droits et taxes compromis et de 75 420 € pour les valeurs.

Pour le domaine de compétence de la Nouvelle-Calédonie, la loi organique de 1999 précise que « *le congrès peut réglementer le droit de transaction dans les matières de sa compétence.* ».

Or, depuis, aucun texte n'a été soumis au vote de cette assemblée. Il en résulte que le directeur des douanes fixe le montant des transactions concernant les infractions à la réglementation calédonienne de manière « *uniquement à respecter le principe d'équité de traitement entre les contrevenants* ».

Même si le service respecte les termes de la loi et demande l'accord du procureur de la République et même si, pour les affaires dépassant les seuils fixés, les dossiers sont transmis au gouvernement, il

serait souhaitable que les termes de la délégation accordée au directeur soient officiellement fondés.

2 – L'inadéquation des textes applicables aux caisses auxiliaires

De manière plus anecdotique mais cependant significative, un autre exemple d'inadéquation des textes peut être relevé en ce qui concerne la perception des droits de douane.

La direction des douanes de la Nouvelle-Calédonie assure, en effet, le fonctionnement de deux « caisses auxiliaires »¹⁷ créées, respectivement en 1944 et 1970, sous l'empire du décret du 30 décembre 1912 *sur le régime financier des colonies*, abrogé depuis 1990.

Depuis leur création, les montants que ces caisses sont autorisées à percevoir, ou à conserver avant reversement dans la caisse du receveur, n'ont jamais été modifiés. Ils sont donc devenus sans aucun rapport avec les besoins réels.

En conséquence, bien que le relèvement de ces plafonds ait été plusieurs fois envisagé, pour éviter aux déclarants d'avoir à aller verser leurs droits au receveur des douanes à Nouméa, ces limites ne sont plus respectées, particulièrement pour la caisse de l'aéroport.

B – Des textes fiscaux anciens ou complexes méritant d'être actualisés

Hormis les carences des dispositions régissant le fonctionnement des services, de nombreux textes fiscaux n'ont jamais fait l'objet de projet de modification de la part du représentant de l'État ni de proposition issue du congrès lui-même.

Il en résulte que l'application de barèmes souvent anciens et restés inchangés a entraîné une modification parfois très sensible des poids relatifs de quelques impôts et se traduit, dans certains cas, par des rendements dérisoires.

17) L'une au port de Nouméa et l'autre à l'aéroport.

Rendements les plus faibles – droits 2001

(en millions d'euros)

Désignation	Montants
Taxe de 1 ^{ère} immatriculation des navires	0,04
Taxe de vérification des poids et mesures	0,04
Droits sur les autorisations personnelles et minières	0,02
Taxe sur les transferts de licence	0,01
Taxe sur les licences de pêche professionnelle	< 0,01
Taxe de fermeture tardive	< 0,01
Taxe de reboisement	< 0,01

Source : *Compte administratif*

A contrario, l'impôt sur le revenu¹⁸ a vu son produit croître de 147,8 % entre 1990 et 2001, alors que l'ensemble des recettes fiscales n'augmentait que de 51,8 %.

Cette évolution exceptionnelle est, sans doute, la résultante d'une relative amélioration de la situation économique générale, mais elle est aussi largement liée à l'absence de révision du mode de calcul de l'impôt.

Sur dix ans, en effet, à barème inchangé¹⁹, le simple effet de l'inflation sur les salaires, ou les revenus des professions indépendantes, s'est traduit par une croissance plus que proportionnelle de l'impôt.

Au delà de cet exemple, il existe, en matière d'imposition, des dispositions obsolètes, inappliquées ou complexes, qui mériteraient d'être abrogées ou mises en conformité avec la pratique.

Il reste que la révision des textes ne se traduit pas toujours par des simplifications évidentes.

A titre d'illustration, un rapport de 1997 sur la taxation des importations en Nouvelle-Calédonie constatait que « *la diversité des régimes de taxation, passablement complexe, aboutit à un système de superposition de taxes susceptible de devenir "ingérable". Par ailleurs, l'accumulation et la permanence de certaines dérogations s'enchevêtrent et forment un réseau de dispositions fort peu lisible pouvant à terme nuire*

18) L'impôt sur le revenu a été instauré en Nouvelle-Calédonie en 1982 ; son barème a été révisé, pour la dernière fois, en 1985.

19) L'augmentation, en 2002, du plafond de la déduction forfaitaire de 10 % pour frais professionnels, de 4 190 à 5 028 € ne modifie pas fondamentalement cette constatation.

au développement économique du Territoire et bloquer toute tentative de réforme fiscale ».

L'exécutif de la Nouvelle-Calédonie a engagé une réforme qui s'est traduite, il y a deux ans, par l'adoption de trois *lois du pays* abrogeant neuf taxes anciennes, en modifiant trois et en créant quatre nouvelles. Le système est donc resté complexe et lourd, notamment pour les produits qui se trouvent frappés simultanément par plusieurs taxes²⁰.

Sans évoquer l'ensemble des impôts concernés, certains ayant des rendements très faibles, trois exemples d'actualisation souhaitable peuvent être retenus : la *patente* pour son obsolescence, la *taxe de stabilisation du prix de l'essence et du gazole* pour sa complexité difficilement maîtrisée et *l'impôt sur le revenu* pour son caractère parfois discriminatoire.

1 – Les dispositions obsolètes de la patente

La *contribution des patentes* se compose d'un droit fixe et d'un droit proportionnel auxquels s'ajoutent des centimes additionnels.

a) *Le droit fixe*

Le droit fixe comprend une taxe déterminée et une ou plusieurs taxes variables auxquelles est appliqué un abattement général de 25 %.

Ces taxes sont calculées à partir d'un barème, fixé selon la nature de la profession et annexé à la délibération de 1975. Il est toujours en vigueur dans son état initial.

Le texte prévoyait pourtant que les commerces, industries et professions non mentionnés dans ce barème devaient être taxés provisoirement par comparaison avec des professions similaires, en attendant qu'une « commission d'étude et de surveillance du tarif des patentes » propose la liste des rubriques nouvelles à insérer dans la

20) A titre d'exemple, la bière importée de l'Union Européenne est taxée à 47 % par la *taxe conjoncturelle de protection de la production locale*, plus 10 % de *droits de douane*, 31 % de *taxe générale sur les importations*, 5 % de *taxe de base à l'importation*, et 1 % ou 3 % de *taxe de péage* ou de *taxe sur le fret aérien* selon que l'importation se fait par bateau ou par avion, auxquels viennent s'ajouter 0,34 € par litre de *taxe de consommation intérieure* et 0,10 € de *taxe sur les alcools et les tabacs en faveur du secteur sanitaire et social* ; soit un total de 94 % ou 96 %, plus 0,44 € par litre.

nomenclature des droits fixes et les modifications à apporter aux rubriques existantes.

Dans les faits, la direction des services fiscaux a indiqué qu'il semblait « *que cette commission soit tombée en désuétude, puisque les derniers comptes rendus de ses travaux conservés par le service remontent aux 29 mars et 19 avril 1978* ». C'est donc cette direction qui procède à l'établissement des droits par comparaison avec des professions similaires figurant à la nomenclature du tarif.

Par ailleurs, selon le code des impôts de la Nouvelle-Calédonie, la *patente* doit être révisée en principe annuellement. Interrogée sur les modalités effectives de la révision des bases, la direction des services fiscaux a répondu que ces dispositions étaient « *à l'évidence obsolètes et semblaient abandonnées depuis longtemps* ».

Au résultat, l'aspect « provisoire » du classement des professions perdure depuis plus de 25 ans et l'absence de révision de la taxe déterminée donne à celle-ci un caractère pour le moins obsolète dans le classement relatif des professions comme dans son tarif (de 8,4 à 4 190 € annuels) spécialement si l'on prend en compte l'inflation intervenue depuis 1976.

En fin de compte, les droits fixes dont le barème n'a pas été révisé depuis 25 ans ont un rendement relatif très faible.

b) Le droit proportionnel

Initialement, le droit proportionnel correspondait à 1,2 % de la valeur en douane des importations et exportations. Si ce taux est resté inchangé, les exportations, nickel compris, ont été, par la suite, exclues de l'assiette.

Ce droit n'est donc plus, aujourd'hui, en fait qu'une taxe complémentaire sur les importations.

c) Les centimes additionnels

Des centimes additionnels sont perçus au profit des provinces, des communes, de la chambre de commerce et d'industrie et de la chambre des métiers, mais leur assiette continue à intégrer les exportations (nickel, en particulier) sur la base d'un droit proportionnel fictif.

Au total, près de la moitié du rendement des patentes et centimes additionnels correspond ainsi à une fiscalité locale.

A titre d'illustration, la plus forte contribution s'élevait en 2001 à 3,5 M€ Mais, s'agissant d'une société minière essentiellement exportatrice, ces droits se répartissent en 84 000 € de contribution principale et 3,4 millions de centimes additionnels. Compte tenu de la répartition des recettes de la Nouvelle-Calédonie, sur ces 3,5 millions, cette collectivité ne conservera *in fine* qu'environ 160 000 € dont 136 000 au titre des frais d'assiette et de recouvrement.

2 – La complexité de la taxe de stabilisation du prix des carburants et ses conséquences

Le prix des produits pétroliers liquides est réglementé depuis fort longtemps en Nouvelle-Calédonie. Ces produits ont fait l'objet d'une succession de textes, entre autres dans le cadre général du contrôle des prix.

En 1985, a été créé un système de stabilisation du prix de l'essence remplacé quatre mois plus tard par une *taxe de stabilisation du prix de l'essence et du gazole*, destinée, dans un contexte fortement baissier, à maintenir le prix de l'essence et du gazole pour les consommateurs au niveau de juillet 1986 en faisant profiter le budget du Territoire des baisses éventuelles.

Au total, les prix n'ont été modifiés que deux fois entre 1986 et 2000 et sont restés inchangés²¹ de 1994 à septembre 2000, tout en permettant d'amortir la fluctuation du coût des produits pétroliers et en assurant des ressources non négligeables à la collectivité (33,3 M€ en 1999).

Dans la pratique, trois prix sont arrêtés trimestriellement pour chacun des carburants :

1. un prix garanti aux compagnies pétrolières calculé par application d'une formule très complexe dont les paramètres ne sont révisables que trimestriellement ou annuellement,
2. un prix de cession aux revendeurs par les compagnies pétrolières,
3. un prix de vente à la pompe.

La différence entre les prix *garanti* et *de cession aux revendeurs* correspond au montant de la *taxe de stabilisation*.

21) 0,81 €par litre d'essence et 0,57 €par litre de gazole.

Au troisième trimestre 2000, le coût des produits pétroliers a augmenté très fortement. Toutefois, le gouvernement a souhaité maintenir inchangé le prix de vente à la pompe en acceptant par deux fois que la *taxe de stabilisation* devienne négative, ce qui a généré une dette d'un montant cumulé de 8,3 M€ vis-à-vis des compagnies pétrolières, résorbée par deux augmentations des prix en septembre 2000 et en 2002.

Or le procédé employé a été très anormal.

D'un point de vue formel, les arrêtés de fixation des prix n'ont pas fait apparaître, comme à l'habitude, le montant de la *taxe de stabilisation* alors qu'elle était négative. Mais surtout, au fond, des dettes de la Nouvelle-Calédonie n'ont jamais été retracées dans ses comptes, pas plus que les recettes affectées à leur remboursement. Il y a donc eu méconnaissance du principe d'universalité budgétaire et contraction de recettes et de dépenses.

Quant à la réglementation sur les carburants, sans se prononcer en opportunité, il est certain que la multiplication des taxes²² affectant les produits pétroliers ainsi que les limites juridiques posées à leur révision, rendent difficiles les ajustements de prix. Le gouvernement a d'ailleurs indiqué qu'il avait « *engagé une refonte de l'ensemble des textes liés aux hydrocarbures* ».

3 – Le caractère parfois discriminatoire de l'impôt sur le revenu

L'impôt sur le revenu est établi par foyer fiscal, assis sur le revenu global des ménages, soumis au système du quotient familial et calculé selon un barème progressif. Les revenus qui en constituent l'assiette sont les mêmes qu'en métropole, à l'exception de certains revenus des capitaux qui peuvent être soumis à prélèvement libératoire.

En effet, les revenus provenant de sociétés ayant leur siège social en Nouvelle-Calédonie, sont soumis à *l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières* dont le taux global est de 13,25 %. Cependant, si l'on tient compte du fait qu'il n'existe pas d'impôt fiscal, le cumul de l'impôt sur les sociétés et de l'IRVM sur les dividendes correspond pratiquement au taux marginal de l'impôt sur le revenu.

Ce n'est pas le cas en ce qui concerne les intérêts des fonds placés dans les établissements bancaires locaux ou sur des comptes courants d'associés qui sont soumis à *l'impôt sur les revenus des créances, dépôts*

22) Taxe générale à l'importation, taxe de base à l'importation, taxe de consommation intérieure, taxe sur les énergies renouvelables, taxe de stabilisation.

et *cautionnement* au taux de 8 %, à l'exception des obligations d'État dont les intérêts ne supportent aucune taxation.

Au delà de ces distinctions tenant à la nature des revenus, il existe comme en métropole, mais de manière beaucoup plus accentuée, une différence entre les types de contribuables à l'IR.

En effet, au sein de l'ensemble des recettes liées à *l'impôt sur le revenu* calculées selon des modalités non communiquées par la direction des services fiscaux, il apparaît que les salariés sont à l'origine de 75 % des recettes et les professions indépendantes des 25 % restants. Or, parmi ces dernières on observe un pourcentage particulièrement élevé de contribuables relevant du système du forfait et un fort taux de « non-imposés ».

L'imposition au forfait

	Bénéfices industriels et commerciaux	Bénéfices agricoles
Nombre de contribuables	5 355	686
Imposés au forfait	82 %	90 %
- dont non imposés	61 %	62 %

Source : direction des services fiscaux - données 2001

Il est vrai que pour les BIC, le plafond du forfait est de 209 500 € de chiffre d'affaires, pour les entreprises de vente, et de 62 850 € pour les autres.

Ces plafonds, beaucoup plus élevés qu'en métropole, font que nombre d'entreprises de taille pourtant non négligeable, sont classées en Nouvelle-Calédonie dans la catégorie des micro-entreprises. Elles sont, de ce fait, moins taxées et leur contrôle est rendu d'autant plus difficile que leurs obligations déclaratives sont réduites au strict minimum.

Quant aux bénéfices agricoles, le régime de droit commun est celui du forfait avec comme conséquence directe que 90 % des agriculteurs sont imposés sur 17 % des revenus qu'ils déclarent.

III – Des moyens d'action limités

Au delà des adaptations de textes nécessaires, la Nouvelle-Calédonie pourrait renforcer les outils juridiques à la disposition des services d'assiette ou de recouvrement avec, en particulier, l'instauration

du délit de fraude fiscale. Parallèlement, une amélioration des moyens de contrôle serait souhaitable avec, en particulier, une augmentation des effectifs qui y sont consacrés.

A – Des outils juridiques perfectibles

1 – L’absence de sanction pénale en matière de fraude fiscale

La fraude fiscale constitue en métropole un délit depuis 1920 et donne donc lieu à des sanctions fiscales, mais aussi à des sanctions pénales. Le code général des impôts (CGI) dispose en effet : « *quiconque s'est frauduleusement soustrait ou a tenté de se soustraire frauduleusement à l'établissement ou au paiement total ou partiel des impôts ... est passible, indépendamment des sanctions fiscales applicables, d'une amende de 5 000 francs à 250 000 francs et d'un emprisonnement d'un an à cinq ans* ».

En Nouvelle-Calédonie, les sanctions fiscales sont prévues par le code des impôts. Si un projet a été déposé en ce sens en 1995, la fraude fiscale ne constitue toujours pas un délit.

Quelle qu'aient été les vicissitudes de ce dossier, on peut considérer qu'il s'agit d'une lacune car des sanctions strictement fiscales peuvent n'avoir que peu d'effet sur des fraudeurs dont l'insolvabilité a été organisée ou sur des sociétés dissoutes, entre autres.

Les articles 86 et 87 de la loi organique du 19 mars 1999 relative à la Nouvelle-Calédonie lui permettent pourtant de se doter, en liaison avec l'État, de dispositions allant dans ce sens.

Article 86 : « *En matière pénale, le Congrès peut assortir les infractions aux lois du pays et à ses règlements de peines d'amendes qui respectent la classification des contraventions et délits et n'excèdent pas le maximum prévu pour les infractions de même nature par les lois et règlements de la République. Il peut assortir ces infractions de peines complémentaires prévues pour les infractions de même nature par les lois et règlements de la République* ».

Article 87 : « *Sous réserve d'une homologation de sa délibération par la loi, le Congrès peut assortir les infractions aux lois du pays et aux règlements qu'il édicte de peines d'emprisonnement qui respectent la classification des délits et n'excèdent pas le maximum prévu pour les infractions de même nature par les lois et règlements de la République* ».

Même si les services ne sont pas « *totalemment démunis* » puisque, en application de l'article 40 du code de procédure pénale, tout fonctionnaire peut informer le parquet des infractions constatées en matière d'abus de biens sociaux, ces moyens ne sont que des palliatifs à l'inexistence d'un délit de fraude fiscale, surtout si une taxe à la consommation du type de la TVA devait être adoptée.

2 – L'insuffisance des conventions fiscales

La Nouvelle-Calédonie ne dispose que d'une seule convention fiscale, passée avec la France en 1983.

Cette convention, qui a suivi de peu l'instauration de l'impôt sur le revenu, règle les difficultés pouvant survenir dans l'interprétation de la notion de « *résidence* » pour les personnes physiques ou morales, à travers la notion « *d'établissement stable* », et définit les conditions dans lesquelles sont perçus les droits afférents aux transmissions d'actif.

Par ailleurs, cette convention prévoit des échanges d'informations entre la direction générale des impôts française et la direction des services fiscaux de Nouvelle-Calédonie.

Il n'existe pas d'autre convention fiscale, notamment avec les différentes collectivités territoriales françaises de la zone CFP, alors même que plusieurs sociétés ayant une activité en Nouvelle-Calédonie y sont officiellement immatriculées. Cette lacune apparaît d'autant plus regrettable que les règles calédoniennes sont sensiblement différentes de celles en vigueur en Polynésie ou à Wallis et Futuna et que les flux financiers sont loin d'être négligeables. En particulier, alors que les échanges commerciaux sont facilités par un régime préférentiel, il n'existe aucune clause permettant aux différents services fiscaux d'échanger des informations concernant les contribuables.

La passation de conventions fiscales avec la Polynésie Française et Wallis et Futuna, sans parler d'autres pays géographiquement proches, serait donc plus que souhaitable.

Elle est d'ailleurs rendue possible par l'article 29 de la loi organique de 1999 qui dispose : « *dans le domaine de compétence de la Nouvelle-Calédonie, le congrès peut autoriser par délibération le président du gouvernement à négocier, dans le respect des engagements internationaux de la République, des accords avec un ou plusieurs Etats, territoires ou organismes régionaux du Pacifique...*

3 – L’absence d’hypothèque légale et de privilège du Trésor

En France métropolitaine, le Trésor peut bénéficier de l’hypothèque légale sur tous les biens immeubles des redevables et des tiers solidairement responsables ; ce n’est pas le cas en Nouvelle-Calédonie.

Pourtant, cette sûreté aurait pour effet de conférer un droit de préférence par rapport aux autres créanciers non inscrits ainsi qu’un droit de suite sur l’immeuble hypothéqué entre les mains de l’acquéreur.

L’instauration de cette garantie, outre son caractère dissuasif, serait de nature à faciliter le recouvrement des créances fiscales en Nouvelle-Calédonie.

Par ailleurs, le code des impôts de la Nouvelle-Calédonie fixe à deux ans seulement la durée du privilège du Trésor. Or, il serait logique que ce privilège puisse s’appliquer tant que la créance n’est pas atteinte par la prescription.

Ces deux procédures sont de la compétence de l’État. En effet, l’hypothèque légale et le privilège du Trésor ont la nature de sûretés et, à ce titre, sont du domaine du droit civil (articles 2098 et 2121 du code civil), lequel relève de la compétence de l’État en application de l’article 21-III-4 de la loi organique du 19 mars 1999 relative à la Nouvelle-Calédonie.

Il serait souhaitable que les démarches entreprises par le gouvernement envers l’État dans ce sens dès juillet 2002, aboutissent dans des délais raisonnables.

B – Une activité de contrôle réduite

Le système fiscal calédonien est un système à caractère essentiellement déclaratif avec, notamment pour l’impôt sur le revenu, une proportion importante de contribuables imposés sur la base du forfait. Dans ces conditions, la faiblesse éventuelle du contrôle fiscal peut contribuer à une perte de recettes, directe ou indirecte, qui doit être supportée *in fine* par les autres contribuables, alors que l’égalité des contribuables devant l’impôt a valeur constitutionnelle.

1 – Les services fiscaux

La mission de contrôle de la direction des services fiscaux est assurée sur pièces par les différents services gestionnaires, chacun en ce qui le concerne puis, si nécessaire, sur place, par la division de contrôle.

Le nombre total de contrôles sur pièces s'est établi, en 2001, à environ 600 pour le service des contributions diverses et 200 pour le service de la fiscalité professionnelle.

Si l'on fait abstraction des taxations d'office, on ne peut que constater la baisse quantitative du nombre de procédures de redressement contradictoire.

Nombre de procédures de redressement contradictoire

	1997	1998	1999	2000	2001
Contributions diverses			1 096	531	428
Fiscalité professionnelle	147	126	106	61	83

Source : Lettre DSF n° 3000-44/02.SG.PJ du 26 juin 2002

Il est vrai, qu'à effectifs quasi-constants les charges de gestion du service ont augmenté pour des raisons externes, avec une croissance du nombre de foyers fiscaux de 32 % depuis 1997, et pour des raisons internes avec une expérience, pas très heureuse en termes de charges, de saisie directe par les agents des déclarations de revenu.

Les résultats du contrôle sur place sont aussi en baisse constante depuis quatre ans, mais la division de contrôle ne disposait jusqu'à présent que de trois agents vérificateurs, dont un seul confirmé, sur les cinq prévus.

Le rapport d'activité de 1997 de la direction précisait pourtant déjà que « *la section du contrôle fiscal nécessiterait depuis longtemps d'être un service, le plus important d'ailleurs de la direction territoriale des services fiscaux* » et que le contrôle fiscal était « *la principale cause d'inquiétude des cadres* ».

Procédures de contrôle sur place

(en millions d'euros)

	1997	1998	1999	2000	2001
Nombre de contrôles	33	32	27	19	12
Droits recouvrés	3,15	3,86*	3,06	2,57	0,91
Pénalités	1,30	1,47	1,22	0,36	0,31

* Auxquels il faut ajouter un rappel sur une société de 5,97 millions

Face à ce constat, la direction des services fiscaux a récemment sélectionné deux agents vérificateurs supplémentaires, mais ceux-ci ne sont pas encore opérationnels. Dans l'attente de la formation de ces nouveaux vérificateurs, un renfort en cadres formés de l'État serait souhaitable.

2 – Le service des douanes

La situation n'est pas meilleure pour le service des douanes. Les effectifs du centre du renseignement, d'orientation et de contrôle sont en baisse constante sur la période contrôlée, ses contrôles également.

Effectifs et contrôles CERDOC

	1997	1998	1999	2000	2001
Effectifs CERDOC	6	7	5	4	4
Nombre d'enquêtes		74	57	51	30

En sus des 400 dossiers contentieux annuels (en moyenne) faisant l'objet d'un règlement transactionnel

Il est vrai que la direction des douanes donne logiquement de la priorité à l'écoulement du trafic et s'efforce de traiter les déclarations en douane dans des délais raisonnables.

C'est donc le service des opérations commerciales qui se trouve servi en priorité en termes d'effectifs (41 agents en 1999, 49 en 2001) au détriment des services de contrôle.

Une augmentation des effectifs et des contrôles serait toutefois souhaitable, au moins dans l'attente de l'informatisation à venir.

————— **CONCLUSION ET RECOMMANDATIONS** —————

En un peu plus de vingt ans, l'État et la Nouvelle-Calédonie ont instauré un système fiscal cohérent dans son ensemble, permettant à cette collectivité et, par voie de conséquence, aux provinces et aux communes, d'assurer l'essentiel de leur besoin de financement dans des conditions satisfaisantes.

Sur la forme, les services fiscaux ont réussi à codifier avec fiabilité la majeure partie des dispositions applicables, d'une manière accessible à tous, contribuables et agents du service. Il reste que ces efforts de codification n'ont pas été menés à leur terme en matière de fiscalité indirecte dont le poids est particulièrement sensible. Il paraît donc nécessaire que l'ensemble des dispositions douanières, notamment, fassent à leur tour l'objet d'un document unique qui ne soit pas le simple recueil des tarifs applicables aux produits importés.

Il reste qu'il est paradoxal de constater que sur la même période, sans que cela paraisse ressortir d'une volonté délibérée à l'exception du barème de l'impôt sur le revenu, rien ou presque n'ait été entrepris pour mettre à jour ou supprimer les textes les plus anciens, avec pour effet de faire, désormais, voisiner des dispositions modernes avec d'autres particulièrement obsolètes, que ce soit en termes d'organisation des services, en termes de fiscalité proprement dite, voire de sécurité juridique.

Alors que, depuis un peu plus de trois ans, la Calédonie dispose de l'ensemble des compétences institutionnelles en la matière, la Cour considère comme très souhaitable que son gouvernement poursuive l'effort de modernisation des textes qu'il a déjà engagé.

Elle relève également que les moyens humains, mais aussi juridiques, des services fiscaux et douaniers ne sont plus totalement en adéquation avec les compétences nécessaires. Elle incite donc le gouvernement de la Nouvelle-Calédonie à rechercher avec les services de l'Etat, dans le respect de la répartition des compétences fixée par la loi, les moyens de renforcer les garanties juridiques données au Trésor, le contrôle fiscal proprement dit et le suivi des relations financières entre les différentes collectivités françaises du Pacifique.

RÉPONSE DE LA MINISTRE DE L'OUTRE-MER

L'insertion au rapport public de la Cour relatif aux recettes fiscales et douanières de la Nouvelle-Calédonie montre que la situation fiscale et douanière de cette collectivité d'outre-mer est dans une phase de transition qui nécessite des mesures d'ajustement relevant de la compétence statutaire dévolue à la Nouvelle-Calédonie. Cette situation s'explique principalement par le caractère récent du système fiscal de la Nouvelle-Calédonie étroitement lié au principe d'autonomie fiscale qui lui est applicable.

De la répartition des compétences entre l'Etat et la Nouvelle-Calédonie, il ressort que le ministère de l'outre-mer ne joue, en matière fiscale et douanière, qu'un rôle d'expertise et de conseil. En effet, la Nouvelle-Calédonie est compétente en matière de fiscalité ainsi qu'en dispose l'article 22 de la loi organique du 19 mars 1999 : « la Nouvelle-Calédonie est compétente dans les matières suivantes : les impôts, droits et taxes perçus au bénéfice de la Nouvelle-Calédonie ; création et affectation d'impôts et taxes au profit de fonds destinés à des collectivités territoriales, d'établissements publics ou d'organismes chargés d'une mission de service public ; création d'impôts, droits et taxes provinciaux ou communaux ; réglementation relative aux modalités de recouvrement, au contrôle et aux sanctions».

De même, le processus de décision en matière fiscale et douanière est indiqué dans les articles 99 et 100 de la loi organique de 1999 qui prévoient que les « règles relatives à l'assiette et au recouvrement des impôts, droits et taxes de toute nature » résultent des délibérations du Congrès désignées sous les termes de « loi de pays » dont les projets sont soumis pour avis directement au Conseil d'Etat avant leur adoption définitive.

Pour sa part, le Haut-commissaire en Nouvelle-Calédonie est chargé du contrôle de légalité et de régularité budgétaire.

C'est dans ce cadre qu'il convient d'apprécier les observations formulées par la Cour des comptes.

Les spécificités fiscales de la Nouvelle-Calédonie

Il convient en préalable de rappeler que les recettes fiscales de la Nouvelle-Calédonie se répartissent actuellement à hauteur de 41 % en impôts directs, 53 % en impôts indirects et 6 % en recettes affectées. Au cours des dix dernières années, la part des impôts directs dans les recettes fiscales de la Nouvelle-Calédonie est passée de 37 % environ en 1990 à 42 % en 2001 tandis que la part des impôts indirects passait de 63% environ du total des recettes fiscales en 1990 à 58 % en 2001.

a) Le rapport relève en premier lieu que l'essentiel (72 %) des recettes fiscales perçues par la Nouvelle-Calédonie est versé aux provinces, aux communes, aux établissements publics et autres organismes conformément aux dispositions de la loi organique.

On peut observer que le fonds intercommunal de péréquation versé aux communes (article 49 de la loi de 1999) et la dotation de fonctionnement versée aux provinces (article 181 de la loi de 1999) sont calculés sur les seules recettes fiscales non affectées, c'est-à-dire abondant le budget général.

La pratique des recettes fiscales affectées à des établissements publics contribue à réduire le financement des communes et des provinces.

Par une délibération de 1999, le Congrès de la Nouvelle-Calédonie a voulu affecter le produit de taxes à certains établissements publics. Le juge administratif a partiellement annulé cette délibération au motif que la Nouvelle-Calédonie n'était pas compétente pour affecter des taxes existantes. En effet, l'article 22 1° de la loi organique du 19 mars 1999 dispose que la Nouvelle-Calédonie est compétente pour « la création et l'affectation d'impôts et taxes au profit de fonds destinés à des collectivités territoriales, d'établissements publics ou d'organismes chargés d'une mission de service public... ». Il résulte de ces dispositions, selon le tribunal administratif de Nouvelle-Calédonie, que « la Nouvelle-Calédonie ne peut affecter des impôts et taxes au profit des fonds, établissements ou organismes susmentionnés, que si ces impôts ont été institués à cette fin ».

Le Congrès de la Nouvelle-Calédonie a remplacé certaines taxes existantes par des taxes équivalentes affectées. Tel est le cas de la taxe générale sur les services qui a été remplacée en 2002 par la taxe de solidarité sur les services et affectée à la caisse d'allocations familiales.

b) En deuxième lieu, le rapport souligne les imperfections techniques de la fiscalité néo-calédonienne.

Le ministère de l'outre-mer partage avec la Cour le constat selon lequel certains textes fiscaux sont inadaptés. Il s'agit notamment des règles relatives à la patente et à l'impôt sur le revenu. La TVA n'a pas été introduite en Nouvelle-Calédonie, bien que cette question soit évoquée depuis plusieurs années.

c) Le rapport fait ensuite mention des moyens d'action de l'administration fiscale de cette collectivité que la Cour des comptes considère comme limités.

Il apparaît que les possibilités prévues par la loi organique n'ont pas été suffisamment exploitées. Ainsi, certaines dispositions de la loi organique de 1999 ne sont pas mises en œuvre comme celles relatives aux sanctions pénales en matière fiscale ou la possibilité de signer des conventions fiscales avec les pays de la zone Pacifique. Par ailleurs, le Trésor ne bénéficie pas

d'hypothèque légale ni de privilège, ce qui rend problématique le recouvrement de ses créances. Enfin, le manque d'effectifs ne permet pas un contrôle efficace des déclarations fiscales et des comptabilités des opérateurs économiques.

En définitive, ce sont 53 types de taxes fiscales qui sont perçues par la Nouvelle-Calédonie auxquels s'ajoutent 12 types de centimes additionnels. A cela, on relèvera que 8 services différents interviennent dans la détermination des bases d'imposition. Pour les perceptions, le rôle principal dévolu au Trésor de Nouvelle-Calédonie coexiste avec 10 autres services de recouvrement.

Les spécificités douanières de la Nouvelle-Calédonie

En matière de douane, le poids de la fiscalité perçue à l'entrée de la Nouvelle-Calédonie est important. Sur l'ensemble des recettes fiscales qui font l'essentiel des perceptions de la Nouvelle-Calédonie, la taxe générale à l'importation, en 2001, représentait environ 20 % des recettes fiscales. Au total, le montant des perceptions douanières sous la forme de 16 taxes différentes représente 38 % des recettes fiscales globales et 28 % du total des recettes.

Indépendamment des droits et taxes perçus à l'importation, les douanes gèrent divers dispositifs fiscaux à l'importation qui trouvent leurs fondements dans des délibérations du Congrès régulièrement actualisées et qui représentent des montants importants (4,3 milliards FCPF en 2000). A ce régime s'ajoute celui des biens à double usage avec une taxe générale à l'importation de 0 %, des taxes affectées et une fiscalité particulière dans le secteur métallurgique qui se traduit par une exonération de tous droits et taxes à l'importation.

Ces mécanismes pèsent incontestablement sur les possibilités d'évolution de la fiscalité douanière en Nouvelle-Calédonie. Des efforts ont été faits ces dernières années sans avoir complètement aboutis.

Ainsi, en 1996, le Congrès était amené à créer une commission chargée d'étudier une réforme de la fiscalité en vigueur en Nouvelle-Calédonie. Fin 1997, l'administration des douanes a procédé à une mission d'expertise de la fiscalité douanière et a proposé une réforme ainsi qu'une réduction du nombre des taxes perçues à l'importation. Cette mission d'expertise a aussi analysé les conditions d'une mise en place d'une TVA en liaison avec les services fiscaux. Une loi de pays 2000-003 du 18 août 2000 portant réforme de la fiscalité douanière a été votée par le Congrès de la Nouvelle Calédonie.

Le constat de la Cour des comptes en matière douanière fait ressortir notamment l'importance des décalages avec les modes de fonctionnement classiques des administrations douanières qu'il s'agisse de l'absence d'un

véritable réseau comptable propre aux douanes et semblable à ce qui existe en métropole, des conditions d'exercice du droit de transaction en matière douanière qui repose sur l'article 204 du code des douanes local, du caractère nécessairement limité des procédures d'enquête douanières dans un schéma où le rôle attendu de la douane au plan local est avant tout celui d'un collecteur de recettes circonscrit au contrôle de l'assiette des droits et taxes perçus par le trésorier payeur général conformément à l'article 86 du code local des douanes.

En outre, si les effectifs théoriques de la douane sont quasiment constants depuis plusieurs années, la situation des effectifs réels tend à montrer qu'il n'existe pas d'adéquation objective avec l'évolution du fonctionnement des douanes à partir d'un calcul de la charge de travail lié notamment aux opérations de dédouanement.

Enfin, on peut souligner l'importance du processus d'informatisation des opérations de dédouanement de la Nouvelle-Calédonie abordé dans un rapport de l'inspection générale des finances de 1997 et qui vient d'être lancé en juillet 2003. Il s'agit d'un projet d'implantation en 18 mois du système informatique SYDONIA développé et mis au point dans le cadre de la UNTACD-CNUCED (conférence des Nations Unies pour le commerce et le développement). Sous réserve que la version informatique qui va être lancée soit la version la plus récente mise au point par la CNUCED, cette modernisation devrait permettre d'améliorer significativement le traitement des opérations douanières.

Les perspectives

L'insertion au rapport public annuel de la Cour identifie précisément les questions que soulève le fonctionnement d'une administration qui relève, d'un principe d'autonomie reconnu à la Nouvelle-Calédonie au terme de l'article 22 de la loi organique du 19 mars 1999.

La situation observée sur le territoire de la Nouvelle-Calédonie rend nécessaire un point d'étape sur la fiscalité en vigueur pour rechercher des mesures d'adaptation de la fiscalité calédonienne et pour faire évoluer en tant que de besoin l'organisation et le fonctionnement des services.

Sous réserve de l'accord des autorités de la Nouvelle-Calédonie, une mission d'expertise fiscale et douanière pourrait être lancée dans le courant de l'année 2004 pour traiter de ces différents points.

Il reste que, tant dans le domaine douanier qu'en matière fiscale, les questions soulevées par la Cour relèvent d'un principe d'autonomie reconnu à la Nouvelle-Calédonie aux termes de l'article 22 de la loi organique du 19 mars 1999.

RÉPONSE DU PRÉSIDENT DU GOUVERNEMENT DE LA NOUVELLE-CALEDONIE

La Nouvelle-Calédonie partage le point de vue de la Cour des comptes, tel qu'il est exprimé dans ses conclusions et recommandations. Disposant depuis juin 1999 de l'ensemble des compétences institutionnelles, la Nouvelle-Calédonie entend effectivement poursuivre l'effort entrepris pour moderniser sa fiscalité. Cette démarche qui nécessite le soutien de l'Etat tant en termes d'expertise que de ressources humaines constitue d'ailleurs un objectif politique clairement affiché par le gouvernement de la Nouvelle-Calédonie.

Pour autant, le système fiscal actuel qui résulte d'une sédimentation historique ne peut être véritablement apprécié qu'au regard du contexte constitutionnel des vingt dernières années.

Ainsi, si la fiscalité calédonienne reste proche du dispositif métropolitain, les élus se sont efforcés d'adapter la réglementation aux spécificités du tissu économique local.

Cet éclairage indispensable accompagné d'éléments techniques, a été donné lors du contrôle de la chambre territoriale des comptes et, semble-t-il, traduit dans la lettre d'observations définitives (LOD).

Les remarques suivantes sont néanmoins formulées, dans l'ordre des pages du rapport.

I. Concernant l'affectation des impôts et notamment la taxe sur le fret aérien (TFA) la Cour relève que : « La délibération fixant le taux de la TFA a été, au demeurant, annulée par la cour administrative d'appel de Paris au motif que son taux avait été fixé avant sa création officielle et le Congrès de la Nouvelle-Calédonie a donc dû prendre, en mars 2003, une nouvelle décision fixant le taux de la TFA, à titre rétroactif à compter du 1^{er} janvier 2003. »

Cet arrêt de la Cour d'appel de Paris paraît méconnaître la distinction en matière fiscale, de ce que recouvre le domaine du règlement d'application de celui de la norme supérieure et des attributions respectives du congrès et du gouvernement (un pourvoi en cassation a été formé contre cet arrêt).

Ainsi, on peut affirmer sans risque que le taux, peut être voté en même temps que la loi du pays fixant les règles d'assiette et de recouvrement, car il s'agit là simplement de déterminer les 3 composantes de l'impôt (tels que prévus par l'article 34 de la constitution : l'assiette, le taux et le recouvrement) et non de prendre une mesure d'application, comme l'ont estimé le tribunal administratif, puis la Cour d'appel de Paris.

En effet, il paraît évident que l'on ne peut voter une loi du pays fixant les règles d'assiette et de recouvrement, sans en connaître le taux puisque

c'est un élément tout aussi fondamental qui permet d'apprécier l'impact budgétaire. Si ce dernier est adopté par voie de délibération simple (et non par voie de loi du pays) c'est tout simplement dans un souci de simplification pris en compte lors de la rédaction de la loi organique. Il serait très lourd de recueillir l'avis du Conseil d'Etat pour un simple changement de taux (le principe de l'impôt restant inchangé) et cette réalité prend bien toute sa dimension en fiscalité douanière, puisque celle-ci est essentiellement constituée de taux.

2. Concernant « l'inadaptation de certains textes fiscaux, des dispositions sur l'organisation des services à mettre à jour », la Cour relève deux archaïsmes :

S'agissant en premier lieu de la fonction de conservateur, la Cour indique « Ainsi, en application du décret du 21 juin 1938, le directeur des services fiscaux cumule ses fonctions avec celles de conservateur des hypothèques, comme à Mayotte ou à Saint-Pierre et Miquelon. Cette situation remonte à une époque où les services fiscaux de la Nouvelle-Calédonie étaient encore embryonnaires. Bien que cela ne soit plus le cas, le projet de séparation de ces fonctions, envisagé en 1987, n'a jamais abouti ».

Il conviendrait de bien signaler que le projet de séparation des fonctions envisagé en 1987 n'a jamais constitué un projet officiel, et qu'à l'époque, la direction générale des impôts qui envoyait alors des fonctionnaires d'État, notamment pour occuper le poste de directeur des services fiscaux, avait considéré que « le détachement de fonctionnaires d'État serait mis à mal, si le rôle de conservateur n'était plus confié au grade le plus haut de l'administration fiscale. » Cet argumentaire a déjà été communiqué à la chambre territoriale et l'on ne comprend pas pourquoi l'organisation fonctionnelle objective, et qui se révèle particulièrement efficace dans le cadre du contrôle (les informations sont collectées par un agent centralisateur des services fiscaux) et fondée juridiquement, est relevée par la Chambre territoriale, ou la Cour, depuis que ce poste est occupé par un fonctionnaire territorial.

En outre, la Cour admet elle-même que cette situation n'a pas de conséquence directe pour l'utilisateur.

En second lieu, la Cour relève que l'abrogation du décret du 30 mai 1912 par la loi de 1990 a créé, dans différents domaines, des situations d'incertitude voire de relative incohérence.

Sans méconnaître les objections de la Cour relatives à la situation du receveur des douanes, celles-ci semblent être essentiellement formelles et ne pas devoir remettre en cause un dispositif qui, du point de vue de la douane, donne satisfaction. La refondation juridique de cette situation pourrait sans doute être envisagée, mais il s'agit là d'un chantier important, mobilisateur de ressources et consommateur de temps.

De manière plus pragmatique et avec l'objectif d'un meilleur service rendu aux usagers, puisque tel semble être le souci essentiel de la Cour, le réaménagement de certaines procédures ou le retour à de meilleures pratiques peuvent permettre un fonctionnement plus fluide et conforme aux textes, des rapports entre liquidateur et comptable. C'est ce à quoi s'emploient actuellement les services de la trésorerie générale et la douane.

3. Sur "l'insécurité de la fixation du barème des amendes et confiscations"

L'article 88 de la loi organique n° 99-209 du 19 mars 1999 dispose que le Congrès peut réglementer le droit de transaction dans les matières de sa compétence, notamment en matière douanière. Cette mesure précise, en outre, que lorsque la transaction porte sur des faits constitutifs d'infraction et a pour effet d'éteindre l'action publique, la transaction ne peut intervenir qu'après l'accord du procureur de la République.

Cette disposition constitue une faculté et non une obligation, qu'à ce jour la Nouvelle-Calédonie n'a pas souhaité mettre en œuvre.

Il convient de souligner que même si le Congrès avait délibéré sur cette question, l'Etat demeurerait compétent pour réglementer, dans le code des douanes de la Nouvelle-Calédonie, le droit de transaction portant sur la répression des infractions douanières afférentes à la protection de l'ordre public et aux engagements internationaux souscrits par la République française (il s'agit pour l'essentiel des prohibitions trouvant leur fondement dans le droit pénal, à l'instar des stupéfiants, des contrefaçons, etc.).

Il résulte de ce qui précède que la rédaction de l'article 204 du code des douanes applicable en Nouvelle-Calédonie, relatif au droit de transaction, résulte de l'extension de l'article 350 du code des douanes dans la collectivité par l'article 28-II de la loi n° 96-609 du 5 juillet 1996 portant dispositions diverses à l'outre-mer, à l'exception des dispositions du a) qui ont trait à la consultation du comité du contentieux fiscal, douanier et des changes dans les cas où aucune action judiciaire n'est engagée et que la transaction excède les limites de compétence des services extérieurs de l'administration des douanes.

Toutefois, le b) de l'article 204 précité qui conditionne l'exercice du droit de transaction de l'administration des douanes avec, selon le cas, l'accord du procureur de la République ou du président de la juridiction saisie lorsque la transaction intervient après la mise en mouvement d'une action judiciaire, doit être interprété à la lumière de l'article 88 de la loi du 19 mars 1999.

En effet, lorsque l'infraction porte sur des faits constitutifs des délits douaniers de première et de seconde classe et sur la contravention douanière de cinquième classe pour lesquels l'action publique prévue à l'article 197-1 du code des douanes local peut être diligentée par le parquet, l'accord du

procureur de la République est systématique, que la transaction intervienne avant ou après la mise en mouvement d'une action judiciaire.

Ce particularisme ne remet pas en cause l'opportunité des poursuites dont dispose l'administration au titre de l'action fiscale (article 197-2 du code des douanes local).

A la différence de la situation qui prévaut en matière de transaction fiscale (cf. l'article L. 247 du livre des procédures fiscales), les infracteurs ne bénéficient pas d'un droit de recours gracieux aux fins de solliciter auprès de l'administration la souscription d'un règlement transactionnel. Dans cette hypothèse, le refus de transiger peut être contesté devant le juge de l'impôt dans le cadre du contentieux de l'excès de pouvoir.

Or, dans le cadre du droit de transaction organisé à l'article 204 du code des douanes de Nouvelle-Calédonie, la douane ne peut prendre aucun acte administratif décisive préalable à la signature du contrat.

En effet, elle est souveraine pour décider en opportunité des dossiers contentieux susceptibles d'être poursuivis par voie de règlement transactionnel dans les conditions (nécessairement confidentielles) fixées par sa doctrine en matière de politique répressive et de ses priorités en matière de lutte contre la fraude.

Dans ces conditions, au-delà du fait qu'une telle pratique serait contraire aux dispositions de l'article 204 du code des douanes de Nouvelle-Calédonie, divulguer le barème transactionnel au public ou essayer de lui conférer une force juridique au moyen d'une délibération du Congrès, est susceptible d'entraver gravement l'action des services douaniers dans la recherche des infractions douanières.

Pour mémoire, l'article 6-1 de la loi n° 78-753 du 17 juillet 1978 portant diverses mesures d'amélioration des relations entre l'administration et le public et diverses dispositions d'ordre administratif, social et fiscal considère que ne sont pas communicables les documents administratifs dont la consultation ou la communication porterait atteinte à la recherche des infractions, par les services compétents, des infractions fiscales et douanières.

En outre, la commission d'accès aux documents administratifs considère que les documents relatifs à la politique répressive et à la lutte contre la fraude en matière douanière (dont le barème transactionnel) entrent dans le champ d'application de l'article précité.

4. Sur "l'inadéquation des textes applicables aux caisses auxiliaires"

Comme le souligne la Cour, les limites d'encaissement par les bureaux de douane ne sont plus adaptées au contexte actuel et devraient être révisées. Toutefois l'affirmation selon laquelle "ils ne sont plus respectés du tout" doit être nuancée.

La situation dépend en fait de la pression qu'exercent les déclarants occasionnels (voyageurs...) sur le service.

Faible à Nouméa Port, ce bureau ne connaît que peu de dépassements lesquels sont essentiellement dus à l'acceptation de paiements représentatifs de droits portuaires afin de ne pas retarder d'une journée l'appareillage des bateaux concernés. Un doublement des limites actuelles devrait permettre de régler la plupart des difficultés rencontrées.

La situation est en revanche différente à Tontouta où le nombre des déclarants occasionnels est nettement supérieur, contraignant cet office à accepter des paiements très au-delà des limites prévues.

Les travaux entrepris conjointement par les services de la trésorerie générale et de la douane ainsi que la mise en place du nouveau système de dédouanement devraient permettre de remédier à ces dysfonctionnements.

5. « Des textes fiscaux anciens ou complexes méritant d'être actualisés », un exemple, l'impôt sur le revenu.

La Cour rappelle que « l'impôt sur le revenu a vu son produit croître de 147,8 % entre 1990 et 2001... Cette évolution exceptionnelle est, sans doute, la résultante d'une relative amélioration de la situation économique générale, mais elle est aussi largement liée à l'absence de révision du mode de calcul de l'impôt.

Sur dix ans, en effet, à barème inchangé, le simple effet de l'inflation sur les salaires, ou les revenus des professions indépendantes, s'est traduit par une croissance bien plus que proportionnelle de l'impôt»

La Cour relève que l'impôt sur le revenu n'ayant pas évolué depuis 1985, les contribuables ont subi une pression fiscale accrue par les effets de l'inflation.

Concernant l'impact de l'inflation sur le rendement de l'impôt sur le revenu, on s'aperçoit qu'entre 1985 et 2002, le produit de l'impôt a augmenté de 7,594 milliards, soit 614,9 % de hausse, alors que le taux d'inflation calculé sur cette même période est de 40 %. Les simulations conduites par le gouvernement ont permis d'estimer à 50,7 % la hausse de l'impôt sur le revenu entre 1985 et 2002, due à l'inflation ; le reste, soit 49,3 % de la hausse provient de l'augmentation du nombre de contribuables et de la hausse des revenus nets de l'inflation.

6. « le caractère parfois discriminatoire de l'impôt sur le revenu »

La Cour relève que les intérêts d'obligations d'Etat ne supportent aucune taxation, ce qui lui paraît anormal. Au cours de la procédure contradictoire, il avait été précisé que cet état de fait résultait d'une réponse doctrinale publiée au JONC du 23/09/1993 « En ce qui concerne les impôts directs, selon l'interprétation de la réglementation fiscale actuellement applicable sur le Territoire et en particulier les articles 528 et suivants du

CTI et l'article 111 du même code, les intérêts d'emprunts d'État sont exonérés, pour les souscripteurs personnes physiques », l'exécutif (État) s'était à l'époque inspiré du mécanisme de l'article 132 bis du code général des impôts qui exonère de retenue à la source les intérêts des emprunts d'État, cette doctrine sera donc pour l'avenir rapportée.

7. « des outils juridiques perfectibles »

La Cour indique « En Nouvelle-Calédonie, les sanctions fiscales sont prévues par le code des impôts.

Quelle qu'aient été les vicissitudes de ce dossier, on peut considérer qu'il s'agit d'une lacune car des sanctions strictement fiscales peuvent n'avoir que peu d'effet sur des fraudeurs dont l'insolvabilité a été organisée ou sur des sociétés dissoutes, entre autres. »

La rédaction de ce paragraphe, et notamment la mention des « vicissitudes de ce dossier » nécessite que soient apportées des précisions. L'historique exact de ce dossier est le suivant :

- En mars 1996, le service d'études, de législation et du contentieux (SELC) avait donné un avis très réservé sur l'opportunité du projet de texte présenté par la direction des services fiscaux, lequel était « amputé de la majorité de ses articles, en sachant que le législateur doit de toute façon intervenir pour accorder son homologation. D'une part, cette homologation peut être attendue longtemps, d'autre part, les amendes seront limitées à 10 000FF jusqu'à l'intervention du législateur. Il vaudrait mieux lui demander d'adopter un texte plus complet ».

- En mai 1996, le comité consultatif avait émis l'avis suivant : « Ce texte comportant des dispositions qui relèvent de la loi, est retiré à la demande du Délégué du Gouvernement, pour un examen supplémentaire. »

- En août 1997, le Secrétariat général du territoire renvoyait à la DSF le dossier relatif aux infractions pénales à caractère fiscal avec la mention suivante : « En retour, l'examen de ce texte est reporté à une date ultérieure à la demande de l'Exécutif du territoire. », et comme l'a très justement rappelé la Cour au début de son rapport : « Jusqu'en 1999, l'exécutif du Territoire était le Haut-Commissaire, représentant de l'État, en application de la loi n° 88-1028 du 9 novembre 1988... Il soumettait au Congrès les projets de délibération et disposait des services du Territoire pour les faire exécuter une fois votée. »

Ainsi, il ressort sans ambiguïté de ce rappel historique que le dossier sur la fraude fiscale n'a pas abouti suite aux instructions même du représentant de l'État.

De plus, s'agissant des sociétés dissoutes, pour lesquelles la Cour considère qu'il y a une lacune, il convient de rappeler que la solidarité des dirigeants peut être recherchée en vertu de l'article 1156 du CI, cette

procédure a d'ailleurs été mise en œuvre avec succès par le payeur mais sur les conseils techniques du service du contentieux fiscal, qui a également défendu la légalité du texte devant le tribunal administratif.

8. Sur "une activité de contrôle réduite, [le service des douanes]"

L'activité de contrôle du service des douanes est effectivement réduite, situation essentiellement due, comme le souligne la Cour, à la priorité accordée à l'écoulement du trafic en l'absence actuelle d'un outil de traitement automatisé des opérations de dédouanement, situation qui devrait trouver son terme en 2005.

Toutefois, sans attendre cette échéance, des dispositions ont été prises pour porter remède à la dégradation du taux de contrôle. Elles ont porté leurs fruits puisque, à effectif inchangé, le CERDOC a, depuis 2002, presque doublé le nombre de ses enquêtes et accru très notablement le montant de ses recouvrements comme le montre le tableau suivant.

<i>Exercice</i>	<i>Nombre d'enquêtes</i>	<i>Nombre de contentieux</i>	<i>Droits et taxes élundés ou compromis (MF CFP)</i>	<i>Pénalités recouvrées (MF CFP)</i>
2000	51	33		
2001	30	24	27	12,3
2002	79	39	36,5	22
2003 (*)	79	49	48,9	18,2
<i>(*) au 31.10.2003, dont 3 dossiers pour lesquels les pénalités ne sont pas fixées.</i>				

Dans le même temps, les constatations contentieuses relevées par les autres services sont passées de 410 en 1999 à 729 en 2002.