



HAL
open science

La dimension autochtone de la fiscalité en Nouvelle-Calédonie

Jocelyn Bénéteau

► **To cite this version:**

Jocelyn Bénéteau. La dimension autochtone de la fiscalité en Nouvelle-Calédonie. De l'esprit de réforme et de quelques fondamentaux. Mélanges en l'honneur du Doyen Gilbert Orsoni, PUAM, pp.357-371, 2018. hal-03209065

HAL Id: hal-03209065

<https://amu.hal.science/hal-03209065v1>

Submitted on 27 Apr 2021

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

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

LA DIMENSION AUTOCHTONE DE LA FISCALITÉ EN NOUVELLE-CALÉDONIE

Jocelyn BÉNÉTEAU*

Évoquer l'existence d'une dimension autochtone de la fiscalité sur le territoire de la République française peut de prime abord surprendre. La notion de *fiscalité autochtone* semble en effet réservée à d'autres contrées. Au Canada notamment, la Constitution reconnaît trois groupes de peuples autochtones, les Indiens (ou *Premières Nations*), les Métis et les Inuit, qui peuvent bénéficier d'un régime fiscal dérogatoire au droit commun. Ainsi, les *Premières Nations* possèdent des territoires *quasi*-autonomes nommés *réserves*, sous juridiction fédérale, au sein desquels sont accordées de larges exemptions d'impôts et taxes. Le Canada est cependant un État fédéral, où multiculturalisme et communautarisme tiennent une place importante. La France est en revanche un État unitaire, gouverné par le principe d'indivisibilité de la République visé à l'article 2 de la Constitution. C'est notamment sur le fondement de ce principe que le Conseil constitutionnel a censuré les dispositions de la loi *portant statut de la collectivité territoriale de Corse* qui faisaient mention du « peuple corse, composante du peuple français »¹. Le Conseil constitutionnel avait considéré alors que la Constitution ne connaissait que le peuple français, composé de tous les citoyens français sans distinction d'origine, de race ou de religion². Au plan fiscal, le principe d'égalité exclut en principe de définir sur le territoire de la République un régime spécifique à certaines populations, en raison de leur origine. Pour autant, des exceptions existent au sein de la République. Notamment, une population, la population autochtone de Nouvelle-Calédonie, a été assujettie à un régime fiscal d'exception et à une fiscalité dérogatoire au droit commun, peu de temps après la prise de possession de son territoire par la France en 1853. Ce régime fiscal d'exception, imposé durant la période coloniale, va disparaître avec l'accession de la Nouvelle-Calédonie au statut de territoire d'outre-mer. L'application à la population autochtone de règles fiscales dérogatoires au droit commun va cependant

* Maître de conférences en droit public, Aix-Marseille Université, Centre d'Études Fiscales et Financières (CEFF - EA 891).

¹ Cons. Const., décision n° 91-290 DC du 9 mai 1991, *Loi portant statut de la collectivité territoriale de Corse*, *JORF* du 14 mai 1991, p. 6350, *Rec.*, p. 50.

² *Ibid.*

perdurer et s'amplifier à compter de la signature en 1998 de l'accord de Nouméa³, reconnaissant l'existence du « peuple kanak », réaffirmant le statut particulier des terres coutumières, transformant le statut civil particulier en « statut coutumier », et fixant un objectif de rééquilibrage au profit de la population autochtone, dans une logique d'émancipation de la collectivité. L'étude de la dimension autochtone de la fiscalité en Nouvelle-Calédonie ne peut se limiter à celle d'une fiscalité *kanak*, la reconnaissance du peuple kanak ayant été tardive et excluant alors la période antérieure à 1998, ni encore à celle d'une fiscalité *indigène*, le terme renvoyant spécifiquement en Nouvelle-Calédonie au régime de l'indigénat durant la période coloniale, ni enfin à celle d'une fiscalité *coutumière*, qui renverrait uniquement à une fiscalité issue de la coutume. La dimension autochtone de la fiscalité en Nouvelle-Calédonie va au-delà. Elle se manifeste par l'édiction, aujourd'hui comme hier, de règles fiscales plaçant la population autochtone hors du droit commun ou la considérant comme devant faire l'objet d'un régime dérogatoire (I) et entraîne des conséquences, négatives ou positives, sur les recettes d'origine fiscale des collectivités de Nouvelle-Calédonie (II).

I. LES MANIFESTATIONS DE LA DIMENSION AUTOCHTONE DE LA FISCALITÉ EN NOUVELLE-CALÉDONIE

La dimension autochtone de la fiscalité se manifeste en Nouvelle-Calédonie sous deux aspects : celui d'une fiscalité d'exception (A) et celui d'une fiscalité dérogatoire au droit commun (B). Par fiscalité d'exception, il faut entendre un régime fiscal propre à la population autochtone, en marge des règles fiscales de droit commun. Par fiscalité dérogatoire au droit commun, il faut entendre l'application différenciée des règles fiscales en vigueur en raison de l'autochtonie.

A. UNE FISCALITÉ D'EXCEPTION

Sous sa première forme, la dimension autochtone de la fiscalité en Nouvelle-Calédonie s'est manifestée, par le passé, durant la période coloniale, par la mise en place par les institutions nationales et locales d'un régime fiscal d'exception, auquel n'étaient soumis que les indigènes et les populations assimilées. La transposition, nécessairement hasardeuse, de la définition doctrinale de l'impôt à certaines pratiques coutumières, pourrait faire apparaître une autre facette de cette fiscalité d'exception, qui prendrait l'aspect d'une fiscalité coutumière.

³ Accord sur la Nouvelle-Calédonie signé à Nouméa le 5 mai 1998, *JORF* n° 121 du 27 mai 1998, p. 8039. La loi constitutionnelle n° 98-610 du 20 juillet 1998 *relative à la Nouvelle-Calédonie* (*JORF* n° 166 du 21 juillet 1998, p. 11143) et la loi organique du 19 mars 1999 *relative à la Nouvelle-Calédonie* (*JORF* n° 0068 du 21 mars 1999, p. 4197) vont doter la collectivité d'un nouveau statut *sui generis*.

La fiscalité indigène durant la période coloniale. La fiscalité indigène s'est matérialisée durant la période coloniale en Nouvelle-Calédonie par l'instauration d'impôts auxquels étaient seules assujetties la population autochtone et les populations assimilées, soumises au régime de l'indigénat. L'impôt de capitation, instauré également dans d'autres colonies françaises à la même époque, constituait une résurgence de l'impôt analogue en vigueur sous l'Ancien régime en France. Les prestations étaient comparables aux corvées royales et seigneuriales de l'Ancien régime, et aux prestations en nature ou travaux exigibles des habitants d'une commune pour l'entretien des chemins vicinaux qui ont perduré en France durant une partie du xx^e siècle. Une *taxe de guerre* propre aux indigènes sera par ailleurs mise en place en Nouvelle-Calédonie durant la seconde guerre mondiale.

À partir de 1885, plusieurs propositions d'instauration en Nouvelle-Calédonie d'un impôt de capitation, assis sur les personnes, vont être présentées par le Conseil général. Les premiers projets seront successivement rejetés, soit par cette assemblée délibérante locale, soit par les autorités étatiques⁴. À l'initiative du gouverneur Feillet, l'impôt de capitation sera mis pour la première fois en application en 1896. Il frappait alors l'ensemble des habitants de la colonie⁵. L'impôt ne sera recouvré qu'en 1896, puis neutralisé jusqu'en 1900 par le Conseil général⁶. Une nouvelle version de l'impôt de capitation sera votée en 1900. Présenté comme un acte civilisateur, il ne sera dès lors appliqué qu'aux indigènes et sera perçu jusqu'en 1947⁷. Certaines personnes seront dégrevées totalement ou partiellement de l'impôt, notamment les chefs collecteurs de la capitation ou les anciens militaires indigènes. Son taux augmentera progressivement au fil des ans. Par ailleurs, à partir de 1925, le refus de payer l'impôt de capitation figurera parmi la liste des « infractions spéciales aux indigènes non citoyens français »⁸.

Les prestations, impôt acquittable en journées de travail au service de l'administration, vont être instaurées dans un premier temps aux îles Loyauté en 1893⁹, puis vont être étendues à l'ensemble de la colonie en 1922¹⁰. Le régime des prestations va alors s'appliquer, sauf exceptions, à tous les indigènes figurant au rôle de l'impôt de capitation. Au fil des années, de nombreux cas d'exemption au profit, par exemple, des grands chefs des districts, des militaires indigènes en activité, des pères de 6 enfants vivants et âgés de moins de 16 ans, des indigènes scolarisés, etc., vont venir atténuer la charge que pouvait représenter cet impôt

⁴ J. DELATHIÈRE, « Une fiscalité coloniale propre aux indigènes : l'impôt de capitation et le régime des prestations », *Bulletin de la Société d'études historiques de la Nouvelle-Calédonie*, n° 173, 2012, p. 36-39.

⁵ *Ibid.*, p. 40.

⁶ *Ibid.*, p. 41-42.

⁷ *Ibid.*, p. 43.

⁸ G. DEL RIO, « L'indigénat, 50 ans après... », *Mwà Vée*, n° 15, janvier 1997, p. 12.

⁹ Arrêté n° 862 du 8 septembre 1893, cité in J. DELATHIÈRE, *op. cit.*, p. 48.

¹⁰ Arrêté n° 999 du 6 décembre 1922, *JONC* du 30 décembre 1922, p. 783.

pour la population autochtone. Par ailleurs, les prestations étaient rachetables sous certaines conditions.

Une *taxe de guerre* propre aux indigènes va enfin être instaurée en 1941 en Nouvelle-Calédonie¹¹. Y étaient soumis tous les hommes âgés de 18 à 49 ans, reconnus aptes au travail, à l'exception notamment des militaires en activité et des anciens combattants. Le produit de la taxe devait bénéficier aux indigènes et en particulier financer les allocations aux familles de soldats indigènes engagés volontairement dans les forces armées de la France libre¹².

La *taxe de guerre* sera supprimée à compter du 1^{er} janvier 1946 et les textes relatifs à l'impôt de capitation et aux prestations seront abrogés suite à l'entrée en vigueur de la Constitution de 1946 et à l'accession de la Nouvelle-Calédonie au statut de territoire d'outre-mer. Durant cette période coloniale, les indigènes furent soumis à ces impôts sans y avoir consenti, ne serait-ce que par le biais de leurs représentants¹³. En effet, sauf exceptions, la population autochtone ne sera dotée du droit de vote qu'à compter de l'instauration du suffrage universel dans les territoires d'outre-mer, y compris en Nouvelle-Calédonie, par la loi-cadre Defferre du 23 juin 1956¹⁴.

La question de l'existence d'une fiscalité coutumière. La question de l'existence en Nouvelle-Calédonie d'une fiscalité coutumière, en marge des règles fiscales de droit commun, est plus délicate. L'on pourrait se hasarder à transposer la définition doctrinale de l'impôt¹⁵ à certaines pratiques coutumières pour faire apparaître cette forme de fiscalité, en prenant l'exemple de la contribution des membres d'une tribu ou d'un clan, ou plus exceptionnellement d'un district, à l'édification de la maison commune ou de la case d'une chefferie, ou à toute autre activité communautaire.

L'impôt est un prélèvement pécuniaire, notamment car il est perçu en argent. Par le passé, certains prélèvements, tels que les corvées sous l'Ancien régime ou les prestations en France et en Nouvelle-Calédonie¹⁶, pouvaient être acquittés en nature au moyen d'un certain nombre de journées de travail. Ce premier élément

¹¹ Arrêté du 4 février 1941, *JONC*, février 1941, p. 46.

¹² V. I. MERLE, « De la question de la représentativité d'un « peuple citoyen » en Nouvelle-Calédonie. Retour sur l'histoire », in Carine DAVID (dir.), *15 ans de lois du pays en Nouvelle-Calédonie. Sur les chemins de la maturité*, PUAM, 2016.

¹³ V. J. BÉNÉTEAU, « La citoyenneté fiscale et la Nouvelle-Calédonie », in J.-F. BOUDET, X. CABANNES (dir.), *Les finances publiques citoyennes*, LGDJ, coll. Systèmes, 2017, à paraître.

¹⁴ Loi n° 56-619 du 23 juin 1956 *autorisant le Gouvernement à mettre en œuvre les réformes et à prendre les mesures propres à assurer l'évolution des territoires relevant du ministère de la France d'outre-mer*, *JORF* du 24 juin 1956, p. 5782.

¹⁵ V. notamment : J. LAMARQUE, O. NÉGRIN, L. AYRAULT, *Droit fiscal général*, 2^e éd., LexisNexis, 2011, p. 7 et s.

¹⁶ V. *supra*.

de la définition de l'impôt peut sans difficulté être appliqué à la contribution des membres d'une structure coutumière visée *supra*, qui peut se matérialiser par le versement d'une somme d'argent ou par une contribution en nature.

L'impôt est par ailleurs un prélèvement de caractère obligatoire, effectué en vertu de prérogatives de puissance publique. Ces deux éléments de la définition doctrinale de l'impôt semblent *a priori* plus difficilement applicables à la contribution prise en exemple. En effet, dans un cadre coutumier, le caractère obligatoire de la contribution ne peut résulter d'une obligation qui pèserait sur le *contribuable-coutumier* en vertu de la loi. De plus, les autorités coutumières ne disposent pas des prérogatives exorbitantes du droit commun de l'administration fiscale. Néanmoins, il semble exister une forme d'obligation de s'acquitter de la contribution prise en exemple, qui n'est pas une obligation légale mais qui pourrait être qualifiée d'obligation coutumière.

L'impôt est ensuite un prélèvement perçu à titre définitif, qui ne peut donc faire l'objet d'une restitution de la part de la personne qui en est bénéficiaire, et sans contrepartie déterminée pour celui qui s'en acquitte. La transposition de ces éléments de la définition de l'impôt à la contribution prise en exemple ne pose pas de difficultés. En effet, cette contribution ne peut être restituée, d'autant moins lorsqu'elle est acquittée en nature, et elle ne donne pas lieu à une contrepartie immédiate et individualisable.

L'impôt est enfin un prélèvement destiné à assurer le financement des charges publiques. Il est en principe perçu au profit de l'État, des collectivités territoriales et des établissements publics administratifs, personnes morales de droit public. Il a été cependant admis que le produit d'une imposition puisse bénéficier à des personnes morales de droit privé¹⁷. La personnalité juridique de la tribu a été reconnue par un arrêté gubernatorial de 1867¹⁸. Celle du clan a été récemment reconnue par deux arrêts de la cour d'appel de Nouméa en date du 22 août 2011¹⁹, qui précisent notamment que cette structure coutumière ne se résume pas à la somme des individualités qui le composent, qu'elle défend des intérêts collectifs dignes d'être protégés et qu'elle est dotée d'organes exécutifs, en particulier les chefs de clan. La question de savoir si ces deux structures seraient plutôt assimilables à des personnes morales de droit privé ou à des personnes morales de droit public reste en suspens. En tout état de cause, en tant qu'elles sont dotées de la personnalité morale, il ne semble pas qu'il existe d'obstacle à ce que ces deux structures coutumières perçoivent le produit d'*impositions coutumières*. L'article 28

¹⁷ V. J. LAMARQUE, O. NÉGRIN, L. AYRAULT, *op. cit.*, p. 32-34.

¹⁸ Arrêté du 24 décembre 1867 *déclarant l'existence légale de la tribu indigène dans l'organisation coloniale de la Nouvelle-Calédonie*, BONC, 1867, p. 350. Cette structure coutumière correspondait à l'époque aux actuels districts.

¹⁹ Cour d'appel de Nouméa, 22 août 2011, n° 10/00532, *Clan Tiaouniane c/ SAEML « Grand projet VKP »* ; Cour d'appel de Nouméa, 22 août 2011, n° 10/00531, *Clan Tiaouniane c/ GDPL Clanique de Baco*.

de la proposition de loi du pays du Sénat coutumier *relative aux autorités coutumières*, en cours d'élaboration, va dans ce sens en prévoyant que « les Conseils des Chefs de Clan et les Conseils de District disposent pour l'exercice de leurs compétences, de ressources financières et humaines provenant : - Des mécanismes de Solidarité et de Cohésion coutumières collectives [...] »²⁰.

Cette démonstration de la potentielle assimilation à un impôt de certaines pratiques coutumières, non étayée par des sources écrites du fait de l'oralité de la coutume, et nécessairement approximative de par la méconnaissance par son auteur de la coutume kanak, peut tout de même faire apparaître l'existence en Nouvelle-Calédonie d'une forme de fiscalité coutumière. Le droit coutumier ne doit pas être négligé, mais la difficulté à en saisir la substance réside dans le fait que les *voix* de la coutume sont souvent impénétrables.

B. UNE FISCALITÉ DÉROGATOIRE AU DROIT COMMUN

La dimension autochtone de la fiscalité se manifeste également en Nouvelle-Calédonie par une application dérogatoire de certaines règles fiscales de droit commun. Les institutions de la Nouvelle-Calédonie n'ont cependant jamais clairement établi de véritable régime fiscal propre à la population autochtone, contrairement aux institutions du Canada, par exemple, qui ont multiplié les textes relatifs aux peuples autochtones en y insérant des dispositions fiscales. Notamment, l'article 87 de la *loi sur les Indiens* prévoit, sauf exceptions, une exemption de taxation pour le droit d'un Indien ou d'une bande sur une réserve ou des terres cédées et pour les biens meubles d'un Indien ou d'une bande situés sur une réserve. Le même article pose également que nul Indien ou bande n'est assujéti à une taxation concernant la propriété, l'occupation, la possession ou l'usage d'un bien mentionné *supra* ni autrement soumis à une taxation quant à l'un de ces biens. L'article dispose enfin qu'aucun impôt sur les successions, taxe d'héritage ou droit de succession n'est exigible à la mort d'un Indien en ce qui concerne un bien de cette nature ou la succession visant un tel bien, si ce dernier est transmis à un Indien, et qu'il ne sera tenu compte d'aucun bien de cette nature en déterminant le droit payable, en vertu de la Loi fédérale sur les droits successoraux, ou l'impôt payable, en vertu de la Loi de l'impôt sur les biens transmis par décès, sur d'autres biens transmis à un Indien ou à l'égard de ces autres biens.

Les règles fiscales dérogatoires au droit commun applicables à la population autochtone de Nouvelle-Calédonie concernent sensiblement les mêmes domaines de la fiscalité, mais leur substance n'est pas identifiée aussi distinctement dans le corpus normatif calédonien. Le code des impôts de la Nouvelle-Calédonie comporte des dispositions éparées édictées par les institutions de la collectivité,

²⁰ Source : Sénat coutumier. La proposition prévoit aussi de doter les « Conseils de Districts » de la personnalité morale.

qui reflètent en particulier la prise en considération du statut particulier des terres coutumières, du statut civil coutumier²¹, et plus généralement de la coutume kanak, mais dont la rédaction est parfois approximative et qui sont sujettes à interprétation. Ces dispositions se traduisent généralement par des exemptions partielles ou totales d'impôt, dues au statut des terres coutumières, et sont donc favorables au contribuable, mais l'interprétation des textes fiscaux par l'administration fiscale de Nouvelle-Calédonie peut dans certaines hypothèses aboutir à une surtaxation des personnes du fait de leur statut civil coutumier. Cette fiscalité dérogatoire au droit commun appliquée à la population autochtone ne concerne pas les impôts, droits et taxes assis sur le revenu, le bénéfice, ou encore l'exercice d'une profession²².

L'exonération de contribution foncière au profit des terres coutumières. La contribution foncière a été étendue par l'État à la Nouvelle-Calédonie en 1864, avant même que la colonie soit dotée d'une compétence en matière fiscale²³. Les terres constituant des réserves autochtones vont très rapidement être exonérées de contribution foncière²⁴, ces terres ayant été considérées très tôt par l'État comme propriétés incommutables des tribus, insusceptibles d'aucune propriété privée, insaisissables pour dettes, et ne pouvant faire l'objet d'aucun contrat de location ou autre²⁵.

En droit positif, l'article Lp. 163 du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie dresse une liste des biens exonérés à titre permanent de la contribution foncière des propriétés bâties et non bâties, parmi lesquels figure « la maison d'habitation située à l'intérieur d'une réserve autochtone »²⁶. Ces dispositions, pourtant issues d'une loi du pays de 2001²⁷, ne prennent pas en considération le fait que les *terres coutumières* se sont substituées aux anciennes *réserves autochtones* depuis l'entrée en vigueur de la loi organique du 19 mars 1999 relative à la Nouvelle-Calédonie. Aux termes de l'article 18 de la loi organique « les terres coutumières

²¹ Nommé « statut civil particulier » avant la signature de l'accord de Nouméa.

²² Notamment, la population autochtone de Nouvelle-Calédonie n'est pas soumise à un régime spécifique en matière d'impôt sur le revenu, d'impôt sur les sociétés, de contribution des patentes, ou encore de taxe de solidarité sur les services, quand bien même les revenus seraient générés ou l'activité serait exercée sur terre coutumière, et quel que soit le statut civil des personnes assujetties.

²³ La loi du 13 avril 1900 autorisera ultérieurement le Conseil général à délibérer sur l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement des contributions et taxes. Loi du 13 avril 1900 *portant fixation du budget général des dépenses et des recettes de l'exercice 1900*, article 33 § 3, *JORF*, 14 avril 1900, p. 2312.

²⁴ Arrêté du 14 décembre 1872, *Moniteur*, 1872, p. 309, *BONC*, 1872, p. 683.

²⁵ Arrêté du 24 décembre 1867 *déclarant l'existence légale de la tribu indigène dans l'organisation coloniale de la Nouvelle-Calédonie*, précité ; arrêté du 22 janvier 1868 *relatif à la constitution de la propriété territoriale indigène*, *BONC*, 1868, p. 17.

²⁶ Cette exonération est prévue au 5) de l'article Lp. 163.

²⁷ Loi du pays n° 2001-010 du 25 septembre 2001 *portant diverses dispositions d'ordre fiscal*, *JONC* du 9 octobre 2001, p. 4996.

sont constituées des réserves, des terres attribuées aux groupements de droit particulier local et des terres qui ont été ou sont attribuées par les collectivités territoriales ou les établissements publics fonciers, pour répondre aux demandes exprimées au titre du lien à la terre. Elles incluent les immeubles domaniaux cédés aux propriétaires coutumiers ». Le même article réaffirme le statut particulier des terres coutumières en posant la règle dite des 4 i selon laquelle ces terres sont inaliénables, incessibles, incommutables et insaisissables.

Une interprétation littérale des dispositions de l'article Lp. 163 du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie et de l'article 18 de la loi organique aurait exclu de l'exonération de contribution foncière toutes les propriétés bâties et non bâties autres qu'une maison d'habitation située à l'intérieur d'une réserve. En réalité, l'ensemble des terrains et constructions situés sur les terres coutumières sont aujourd'hui exonérés de contribution foncière²⁸. Pour parvenir à cette solution, l'administration fiscale de Nouvelle-Calédonie effectue ce que l'on pourrait nommer un *tour de passe-passe* juridique en considérant que les propriétaires de ces terres ne sont pas identifiés, ou du moins ne disposent pas de tous les attributs de la propriété au sens du droit civil. Aussi, en l'absence de propriétaire, il ne peut y avoir de contribution foncière. Selon le même raisonnement, il ne peut y avoir sur ces terres d'usufruitier, d'emphytéote ou de preneur à bail à construction assujéti à la contribution foncière.

Le code des impôts de la Nouvelle-Calédonie exonère par ailleurs de contribution foncière « les immeubles appartenant à l'agence de développement de la culture canaque, à l'exclusion des immeubles productifs de revenus »²⁹, ainsi que « les propriétés détenues par l'agence de développement rural et d'aménagement foncier, à l'exception de celles qu'elle donne en location à des exploitants ou qu'elle utilise pour ses propres besoins »³⁰, c'est-à-dire essentiellement celles qui sont destinées à être vendues ou cédées à titre gracieux, principalement à des groupements de droit particulier local (GDPL). L'on relèvera que les terres coutumières bénéficient également d'une exonération de redevance d'occupation du domaine public maritime, qui toutefois ne constitue pas un prélèvement de nature fiscale³¹.

²⁸ Seules les terres de GDPL ont été soumises à la contribution foncière durant quelques années. Cependant, en 2008, un dégrèvement a été accordé par le président du gouvernement de la Nouvelle-Calédonie, de manière rétroactive, pour les années 2000 à 2008, et ces terres ne sont plus imposées depuis lors. En revanche, il faut préciser que les GDPL possèdent la personnalité morale et relèvent de plein droit du régime fiscal des sociétés translucides prévu à l'article 49 du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie. Aussi, l'imposition de leurs éventuels bénéfices peut être opérée entre les mains de leurs membres.

²⁹ Cette exonération est prévue au 10) de l'article Lp. 163. Les dispositions de l'article sont mal orthographiées. Il s'agit d'une exonération au profit de l'Agence de Développement de la Culture Kanak.

³⁰ Cette exonération est prévue au 7) de l'article Lp. 163.

³¹ Article 80 de la loi du pays n° 2001-017 du 11 janvier 2002 *sur le domaine public maritime de la Nouvelle-Calédonie et des provinces*, JONC du 18 janvier 2002, p. 240.

L'assujettissement partiel à la taxe communale d'aménagement. La taxe communale d'aménagement (TCA) a été instaurée en Nouvelle-Calédonie en 2010³². Elle est établie sur la construction, la reconstruction et l'agrandissement des bâtiments de toute nature. Paradoxalement, les constructions édifiées en terre coutumière sont assujetties à la TCA, mais sous certaines réserves et adaptations. En premier lieu, la TCA ne frappe que les constructions édifiées en terre coutumière affectées à l'exploitation et productives de revenus commerciaux, industriels ou artisanaux. En deuxième lieu, le régime de la TCA est nécessairement adapté à la spécificité des terres coutumières. Le régime de droit commun prévoit que la taxe est liquidée par l'autorité administrative compétente pour délivrer l'autorisation de construire, au tarif en vigueur à la date, selon le cas, soit de la délivrance du permis de construire ou du permis modificatif, soit de l'autorisation tacite de construire, soit du procès-verbal constatant les infractions. Pour les constructions édifiées en terre coutumière, non soumises à l'obligation d'un permis de construire, la taxe est liquidée par la même autorité administrative, mais au tarif en vigueur à la date de l'acte coutumier autorisant les constructions. L'édification de constructions en terre coutumière n'étant pas obligatoirement et systématiquement précédée d'un acte coutumier, l'on peut douter de l'efficacité de ces dispositions, qui peuvent engendrer un évitement de l'impôt, volontaire ou non. En troisième lieu, alors qu'en principe le redevable de la TCA est le bénéficiaire de l'autorisation de construire, dans le cas de construction sur terre coutumière, la taxe est due par la personne morale ou physique responsable de l'édification des bâtiments.

L'application nuancée des règles relatives aux droits d'enregistrement, à la taxe hypothécaire et à la contribution de sécurité immobilière. La population autochtone peut être assujettie en Nouvelle-Calédonie aux droits d'enregistrement, à la taxe hypothécaire, et à la contribution de sécurité immobilière, nonobstant les difficultés d'application des dispositions régissant ces impositions dues notamment au statut des terres coutumières ou au statut civil coutumier du contribuable. Néanmoins, certaines exonérations sont explicitement prévues par le code des impôts de la Nouvelle-Calédonie, au bénéfice des tribus³³ et des GDPL³⁴. Par ailleurs, les baux de longue durée ou emphytéotiques de la zone des pas géométriques consentis par les provinces aux autorités coutumières ou propriétaires fonciers coutumiers ne sont pas soumis aux droits d'enregistrement ni à la taxe hypothécaire³⁵.

³² Loi du pays n° 2010-5 du 3 février 2010 *instituant une taxe communale d'aménagement*, JONC du 11 février 2010, p. 967.

³³ Articles Lp. 271-I 2°, Lp. 419 5° et Lp. 427 1° du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie.

³⁴ Articles Lp. 271-I 3°, Lp. 419 6° et Lp. 427 2° du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie.

³⁵ Articles Lp. 271-I 5° et Lp. 419 8° du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie.

Les règles de droit commun doivent faire l'objet dans certains cas d'adaptations en raison du statut civil coutumier du contribuable. À titre d'exemple, l'article Lp. 264 du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie précise que « la liquidation des droits de mutation par décès dus à l'occasion de la succession de citoyens de statut civil particulier est effectuée, au vu des certificats d'hérédité ou de propriété, établis à la suite de la réception d'un acte coutumier et dont un exemplaire est adressé à la direction des services fiscaux, service de la fiscalité immobilière, par le service compétent ».

L'interprétation des textes par l'administration fiscale peut enfin être défavorable aux contribuables de statut civil coutumier. La Direction des services fiscaux de Nouvelle-Calédonie a été amenée par exemple à se prononcer sur les droits d'enregistrement applicables à un acte de partage entre deux personnes de statut civil coutumier dans le cadre d'un divorce coutumier³⁶. Ces deux personnes étaient mariées coutumièrement et propriétaires indivis d'un bien immobilier situé en dehors des terres coutumières acquis durant leur mariage. Selon l'acte en cours devant les instances coutumières qui devait prononcer le divorce, le bien devait être attribué à l'épouse, à charge pour elle de verser une soulte à l'époux, qui devait ensuite abandonner ladite soulte. L'administration a considéré que l'acte de partage ne pouvait bénéficier des dispositions de l'article Lp. 313 du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie prévoyant un droit de partage de 1 % sur l'actif net sans taxation de la soulte au taux prévu pour les ventes, car les bien visés par cet article sont ceux détenus par les époux selon le régime de la communauté, or la notion de régime matrimonial est étrangère à la coutume. Par conséquent, l'administration a conclu à l'application du droit de partage et des droits de donation entre étrangers sur la soulte abandonnée par le conjoint, ce qui revient à nier que les personnes mariées coutumièrement sont des époux.

II. L'IMPACT DE L'AUTOCHTONIE SUR LES RECETTES D'ORIGINE FISCALE DES COLLECTIVITÉS DE NOUVELLE-CALÉDONIE

Lorsqu'elles aboutissent à une exonération d'impôt ou à une réduction de la charge fiscale, les dispositions fiscales dérogoires au droit commun applicables à la population autochtone engendrent une perte de recettes d'origine fiscale pour les collectivités de Nouvelle-Calédonie (A). Cependant, à l'inverse, la prise en considération de l'autochtonie peut entraîner une multiplication des recettes d'origine fiscale des communes (B).

³⁶ Doctrine fiscale n° CS12-3600-198/DSF du 13 juillet 2012, *JONC* du 4 septembre 2012, p. 6605.

A. UNE PERTE DE RECETTES D'ORIGINE FISCALE

Les dispositions fiscales dérogatoires au droit commun applicables à la population autochtone aboutissant à des exonérations totales ou partielles d'impôt génèrent une perte de recettes pour la collectivité centrale. La Nouvelle-Calédonie perçoit en effet l'intégralité des impôts, droits et taxes et en conserve une partie, pour le financement des charges liées à l'exercice de ses compétences, après avoir reversé la quote-part revenant aux provinces et aux communes *via* son *budget principal de répartition*³⁷. Par ricochet, ces dispositions fiscales dérogatoires au droit commun entraînent également une perte de recettes pour les provinces et les communes. En effet, les dotations de fonctionnement et d'équipement versées par la Nouvelle-Calédonie aux provinces sont financées notamment par prélèvement d'une quote-part des impôts, droits et taxes perçus au profit du budget de la Nouvelle-Calédonie³⁸. Les fonds intercommunaux de péréquation et le fonds intercommunal pour le développement de l'intérieur et des îles sont également abondés par une quote-part des recettes fiscales perçues par la collectivité centrale³⁹. La diminution du produit des impôts, droits et taxes perçus par la Nouvelle-Calédonie entraîne par voie de conséquence une diminution des dotations versées aux provinces et aux communes.

L'exonération permanente de contribution foncière au profit des propriétés bâties et non bâties situées sur terres coutumières génère à un autre titre une perte de recettes pour les collectivités *infra-territoriales*. En effet, les assemblées de provinces et les conseils municipaux sont autorisés à percevoir des centimes additionnels à la contribution foncière, dans la limite de 30 centimes pour les premières⁴⁰ et dans la limite de 60 centimes pour les seconds⁴¹. Les provinces et les communes composées essentiellement de terres coutumières perçoivent logiquement moins de centimes additionnels, du fait de l'exonération des propriétés bâties et non bâties situées sur ces terres. L'assemblée de province des îles Loyauté n'a pas adopté de délibération fixant le montant des centimes additionnels à la contribution foncière perçus à son profit et par conséquent ne perçoit aucun centime sur cette contribution. Cette inertie tient vraisemblablement au fait que les îles Loyauté sont constituées quasi-intégralement de terres coutumières. Néanmoins, les communes de Lifou, Maré et Ouvéa, situées dans cette province, perçoivent actuellement, ou ont perçu ces dernières années, un montant symbolique de centimes additionnels à la contribution foncière⁴². La province Nord

³⁷ Les recettes fiscales perçues au profit des collectivités *infra-territoriales* ou d'autres entités transigent quant à elles par le *budget annexe de reversement* de la Nouvelle-Calédonie.

³⁸ Article 181 de la loi organique du 19 mars 1999 *relative à la Nouvelle-Calédonie*.

³⁹ Voir *infra*.

⁴⁰ Article 897 du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie.

⁴¹ Article 872 du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie.

⁴² Ainsi, en 2012 et 2013, au titre des centimes additionnels à la contribution foncière, les communes de Lifou, Maré et Ouvéa ont perçu respectivement 212 712 CFP (1 782 €),

perçoit des centimes additionnels à la contribution foncière, pour un montant fixé à 30 centimes depuis une délibération de l'assemblée de province de 2015⁴³. La province Nord comprend nombre de terres coutumières, néanmoins dans une proportion moins importante que la province des îles Loyauté. Aussi, pour l'année 2016, le produit de ses centimes additionnels s'est élevé à 14 980 376 CFP⁴⁴ (125 535 €). À titre de comparaison, la province Sud, où les terres coutumières sont peu nombreuses, a perçu la même année la somme de 364 983 000 CFP⁴⁵ (3 058 559 €) pour un montant de centimes additionnels fixé par l'assemblée de province à 10 centimes⁴⁶.

Cette perte de recettes pour les collectivités *infra-territoriales* est cependant atténuée, s'agissant des communes, par la multiplication potentielle de leurs recettes d'origine fiscale du fait des doubles comptes de population.

B. UNE MULTIPLICATION DES RECETTES D'ORIGINE FISCALE

La population comptée à part au titre de l'appartenance à une tribu kanak constitue un potentiel multiplicateur des recettes d'origine fiscale versées *via* les fonds intercommunaux aux communes de Nouvelle-Calédonie.

Les articles 49 et 49-1 de la loi organique du 19 mars 1999 *relative à la Nouvelle-Calédonie* prévoient respectivement la constitution d'un fonds intercommunal de péréquation pour le fonctionnement des communes et d'un fonds intercommunal de péréquation pour l'équipement des communes. L'article 49-2 de la loi organique permet par ailleurs la constitution d'un fonds intercommunal pour le développement de l'intérieur et des îles. Le fonds intercommunal de péréquation pour le fonctionnement des communes reçoit une quote-part des impôts, droits et taxes perçus au profit du budget de la Nouvelle-Calédonie et des recettes de la régie locale des tabacs, qui ne peut être inférieure à 16 % de ces ressources. Le fonds intercommunal de péréquation pour l'équipement des communes reçoit également une quote-part de la somme du produit des mêmes ressources, qui ne peut être inférieure à 0,5 %. Le fonds intercommunal pour

42 629 CFP (357 €) et 40 598 CFP (340 €) ; en 2014, les communes de Lifou et Ouvéa ont perçu respectivement 200 486 CFP (1680 €) et 58 200 CFP (487 €) ; en 2015, la commune de Lifou a perçu 200 486 CFP (1680 €) et en 2016 cette même commune a perçu 186 942 CFP (1 566 €). Source : Direction du Budget et des Affaires financières de la Nouvelle-Calédonie.

⁴³ Délibération n° 2015-307/APN du 17 décembre 2015 *modifiant la délibération modifiée n° 237/2002-APN du 20 décembre 2002 fixant le montant des centimes additionnels perçus au profit de la province Nord*, JONC du 22 décembre 2015, p. 11782. Antérieurement, depuis 2002, la province ne percevait que 10 centimes sur la contribution foncière. L'augmentation des centimes reflète la crise des finances publiques frappant les collectivités de Nouvelle-Calédonie.

⁴⁴ Source : Direction du Budget et des Affaires financières de la Nouvelle-Calédonie.

⁴⁵ *Ibid.*

⁴⁶ Délibération n° 126-90/APS du 28 décembre 1990 *fixant le montant des centimes additionnels aux impôts locaux perçus au profit de la Province*, JONC du 31 décembre 1990, p. 3456.

le développement de l'intérieur et des îles peut recevoir le produit des impôts, droits ou taxes institués à cette fin par la Nouvelle-Calédonie. L'attribution de ces ressources aux communes est effectuée *via* le *budget principal de répartition* de la Nouvelle-Calédonie.

Ces trois fonds sont gérés chacun par un comité comprenant des représentants de l'État, du territoire et des communes⁴⁷, qui répartit annuellement les ressources du fonds entre les communes. La répartition annuelle entre les communes des ressources du fonds intercommunal de péréquation pour le fonctionnement des communes et du fonds intercommunal pour le développement de l'intérieur et des îles est effectuée par chacun des comités, pour une part au prorata du nombre de leurs habitants, pour une autre part compte tenu de leurs charges⁴⁸.

Pour la détermination du nombre d'habitants d'une commune, l'Institut de la Statistique et des Études Économiques (ISEE), établissement public chargé notamment du recensement de la population en Nouvelle-Calédonie, applique les dispositions de l'article R 114-1-II du code des communes de la Nouvelle-Calédonie selon lesquelles les catégories de population sont la population municipale, la population comptée à part, et la population totale qui est la somme des deux précédentes. La répartition annuelle du fonds intercommunal de péréquation pour le fonctionnement des communes et du fonds intercommunal pour le développement de l'intérieur et des îles est effectuée au regard notamment de la population totale. L'article 2 du décret du 28 janvier 2015 *authentifiant les résultats du recensement de la population effectué en Nouvelle-Calédonie en 2014*⁴⁹ dispose en effet que « sauf disposition législative ou réglementaire contraire, la population totale [...] constitue la population à prendre en considération pour l'application des lois et règlements ».

La population municipale comprend les personnes ayant leur résidence habituelle sur le territoire de la commune et les personnes assimilées. Il s'agit donc de la population réelle de la commune. Cette population municipale peut être majorée par la population comptée à part, population fictive, en particulier du fait de la considération par une personne ne résidant pas dans la commune de son appartenance à une tribu kanak de la commune. En effet, aux termes du dernier alinéa de l'article R 114-1-IV du code des communes de la Nouvelle-Calédonie, « les personnes se considérant comme appartenant à une tribu sont comptées au titre de la population comptée à part de la commune où est située la tribu si elles résident habituellement dans une autre commune et sont, par suite, recensées dans cette dernière ». Les personnes concernées sont donc recensées

⁴⁷ Les autres collectivités ou organismes contributeurs siègent en outre au comité gérant le fonds intercommunal de péréquation pour l'équipement des communes lorsqu'ils l'abondent.

⁴⁸ Concernant le fonds intercommunal de péréquation pour l'équipement des communes, le comité répartit les ressources du fonds compte tenu des programmes d'investissement présentés.

⁴⁹ Décret n° 2015-98 du 28 janvier 2015 *authentifiant les résultats du recensement de la population effectué en Nouvelle-Calédonie en 2014*, JORF n° 0027 du 1^{er} février 2015, p. 1552.

dans la commune où elles résident et sont intégrées également dans la population comptée à part de la commune où est située leur tribu d'appartenance, ce qui vient alors accroître fictivement la population de cette dernière. Ainsi, les communes au sein desquelles le nombre de tribus kanak est élevé sont susceptibles de percevoir davantage de ressources provenant des fonds intercommunaux de péréquation pour le fonctionnement des communes et pour le développement de l'intérieur et des îles, du fait de ces « doubles comptes » servant de référence pour la répartition des fonds.

L'analyse du tableau reproduit *infra* fait apparaître, à titre d'exemples, que la population comptée à part de Nouméa au titre de l'appartenance à une tribu s'élève logiquement à 0, à défaut de tribu dans cette commune, alors que la population comptée à part d'Ouvéa au titre de l'appartenance à une tribu de la commune s'élève à 4824, chiffre supérieur à celui de sa population municipale, c'est-à-dire de sa population réelle. La commune d'Ouvéa a ainsi perçu en 2016 la somme de 466 201 346 CFP⁵⁰ (3 906 770 €) au titre du fonds intercommunal de péréquation pour le fonctionnement des communes, pour une population municipale de 3 374 habitants et des charges s'élevant à 113 726 173 CFP⁵¹ (953 025 €). Par comparaison, la commune de La Foa, dont la population comptée à part au titre de l'appartenance à une tribu est faible, a perçu la même année 366 014 680 CFP⁵² (3 067 205 €) au titre du même fonds, pour une population municipale (3 542 habitants) et des charges (120 508 551 CFP⁵³ soit 1 009 862 €) légèrement supérieures à celles d'Ouvéa. La population comptée à part au titre de l'appartenance à une tribu peut ainsi augmenter substantiellement la population totale d'une commune et par voie de conséquence les recettes communales issues des fonds intercommunaux.

Le dispositif peut apparaître insolite, mais il doit être regardé comme une prise en considération du lien à la terre, omniprésent dans la culture kanak, et comme une manifestation du partage par le rééquilibrage mentionné dans le préambule de l'accord de Nouméa : « Le passé a été le temps de la colonisation. Le présent est le temps du partage, par le rééquilibrage. L'avenir doit être le temps de l'identité, dans un destin commun »⁵⁴.

⁵⁰ Source : Direction du Budget et des Affaires financières de la Nouvelle-Calédonie.

⁵¹ *Ibid.*

⁵² *Ibid.*

⁵³ *Ibid.*

⁵⁴ Accord sur la Nouvelle-Calédonie signé à Nouméa le 5 mai 1998, *JORF* n° 121 du 27 mai 1998, p. 8039.

LA DIMENSION AUTOCHTONE DE LA FISCALITÉ EN NOUVELLE-CALÉDONIE

| Communes | Population totale 2014 (avec doubles comptes) (1) = (2) + (3) | Population municipale (2) | Population comptée à part | |
|----------------------|---|---------------------------|---------------------------|---|
| | | | totale (3) | dont : au titre de l'appartenance à une tribu de la commune (4) |
| 01. Belep | 1 601 | 843 | 758 | 722 |
| 02. Boulouparis | 3 300 | 3 005 | 295 | 264 |
| 03. Bourail | 6 448 | 5 444 | 1 004 | 454 |
| 04. Canala | 5 869 | 3 687 | 2 182 | 2 018 |
| 05. Dumbéa | 32 290 | 31 812 | 478 | 0 |
| 06. Farino | 636 | 612 | 24 | 0 |
| 07. Hienghène | 3 897 | 2 483 | 1 414 | 1 335 |
| 08. Houailou | 6 273 | 4 240 | 2 033 | 1 913 |
| 09. Ile-des-Pins (L) | 2 921 | 1 958 | 963 | 916 |
| 10. Kaala-Gomen | 2 530 | 2 033 | 497 | 430 |
| 11. Koné | 8 331 | 7 340 | 991 | 835 |
| 12. Koumac | 4 766 | 4 252 | 514 | 302 |
| 13. La Foa | 4 035 | 3 542 | 493 | 231 |
| 14. Lifou | 22 835 | 9 275 | 13 560 | 13 177 |
| 15. Maré | 12 424 | 5 648 | 6 776 | 6 593 |
| 16. Moindou | 869 | 709 | 160 | 146 |
| 17. Mont-Dore (Le) | 27 939 | 27 155 | 784 | 424 |
| 18. Nouméa | 101 909 | 99 926 | 1 983 | 0 |
| 19. Ouégoa | 3 198 | 2 360 | 838 | 774 |
| 20. Ouvéa | 8 302 | 3 374 | 4 928 | 4 824 |
| 21. Païta | 21 583 | 20 616 | 967 | 316 |
| 22. Poindimié | 6 358 | 4 868 | 1 490 | 1 220 |
| 23. Ponérihoun | 4 153 | 2 370 | 1 783 | 1 677 |
| 24. Pouébo | 4 036 | 2 452 | 1 584 | 1 438 |
| 25. Pouembout | 2 872 | 2 591 | 281 | 71 |
| 26. Poum | 2 069 | 1 463 | 606 | 525 |
| 27. Poya | 3 541 | 3 036 | 505 | 440 |
| 28. Sarraméa | 856 | 584 | 272 | 262 |
| 29. Thio | 3 287 | 2 643 | 644 | 598 |
| 30. Touho | 3 112 | 2 087 | 1 025 | 828 |
| 31. Voh | 3 813 | 3 160 | 653 | 570 |
| 32. Yaté | 2 683 | 1 747 | 936 | 917 |
| 33. Kouaoua | 1 859 | 1 452 | 407 | 392 |
| Nouvelle-Calédonie | 320 595 | 268 767 | 51 828 | 44 612 |

Source : Décret n° 2015-98 du 28 janvier 2015 *authentifiant les résultats du recensement de la population effectué en Nouvelle-Calédonie en 2014* (JORF n° 0027 du 1^{er} février 2015, p. 1552), Annexe, Tableau II.

