Droits de douanes, TVA ou TVA sociale
– Une application à la Nouvelle-Calédonie –

Résumé :
Au niveau mondial, la plupart des pays ont adopté la TVA. La Nouvelle-Calédonie, territoire français du Pacifique, en voie d'émancipation, fait partie des exceptions, au même titre que de nombreux petits Etats insulaires (PEI).
Afin d'éclairer le pourquoi de ces exceptions, cet article analyse les avantages nets d'une TVA pour la Nouvelle-Calédonie, au regard de ses caractéristiques propres. Une première partie décrit les caractéristiques économiques de la Nouvelle-Calédonie. Il est ensuite montré, dans une deuxième partie, que pour les petits pays dont les recettes fiscales reposent largement sur la fiscalité douanière, la TVA génère des coûts spécifiques, concernant la protection de l'industrie, l'inflation et, selon les cas, la pression fiscale moyenne sur les consommateurs. *A contrario*, l'avantage traditionnel de neutralité de la taxe a peu de pertinence dans ce cas.
Dans une troisième partie, les conséquences d'une fiscalisation des charges sociales (TVA sociale) sont étudiées. Il est montré qu'une TVA sociale (en sus de la TVA fiscale traditionnelle) apporterait des avantages certains et limiterait les inconvénients précédemment établis de la TVA.

Mots clés : Nouvelle-Calédonie, Etats insulaires, fiscalité, TVA, TVA sociale
Classification JEL : R10, R51

Summary :
Most countries worldwide have established a VAT system.
But a strong proportion of countries without VAT are small island countries (SIC).
This paper analyses the net gains of establishing a VAT for these countries, according to their economic specificities.
The first section describes the New Caledonia economy. The second section demonstrates that for New Caledonia and for the SIC, whose tax revenues largely lay on customs taxes, VAT generates specific costs, concerning the protection of industry, inflation and, sometimes, an increasing tax burden for the consumers. Conversely, the traditional advantage of a VAT, which is its neutrality, is not relevant in the SIC case.
The third section analyses the consequences of collecting social contributions through a consumption tax (social VAT).
It is then shown that a social VAT (added to a standard VAT) would bring some strong advantages to the SIC and would limit the disadvantages of a VAT previously demonstrated.

Key words : New Caledonia, island states, finance, VAT, social VAT
JEL classification : R10, R51

Introduction

La France est le premier pays à avoir introduit la TVA (introduction le 10 avril 1954 et développement dans les années 1960).
Les années 1990 ont été marquées par une forte augmentation du nombre de pays ayant adopté la TVA : la quasi-totalité des économies des ex-pays de l'Est, beaucoup de pays en développement en Afrique sub-saharienne, en Asie, dans le Pacifique (où l'adoption de la TVA a bénéficié d'une impulsion du fait des répercussions de la libéralisation des échanges extérieurs[1]) et dans les petites économies insulaires, pour lesquelles la TVA était inconnue dix ans auparavant. En 2007, plus de 130 pays avaient adopté la TVA (les États-Unis apparaissant comme une exception majeure). Cette taxe représente environ 20 % de l'ensemble des recettes fiscales collectées au niveau mondial, et concerne environ quatre milliards d'individus (Keen et Lockwood, 2007, p. 2).

Selon Grandcolas (2004, p. 12), « La TVA est une taxe moderne, maintenant en vigueur dans plus de 120 pays, allant des pays industrialises au pays en développement dans toutes les régions du monde. Plus de dix pays insulaires ont adopté la TVA depuis 1990. En termes de population, le plus petit pays avec une TVA sont les Iles Cook (18 900), les Samoa (187 000) et le Vanuatu (226 000). »
La Nouvelle-Calédonie fait partie de ceux qui n'ont pas adopté la TVA, comme beaucoup de ses voisins parmi les pays de la zone Pacifique. *A contrario* la Polynésie française a adopté cet impôt, alors que les deux territoires ont pourtant des caractéristiques économiques proches (en termes d'insularité, de PIB ou de population). La taille du pays ne semble donc pas un facteur discriminant pour explique la mise en place, ou non, de la TVA, ce qui est confirmé par Keen et Lockwood (2007, p. 17), qui considèrent que « Les variables démographiques ne semblent pas avoir d'effet sur la probabilité d'adoption d'une TVA ». En revanche, si on considère le nombre de pays océaniens n'ayant pas adopté ce système on peut penser que les caractéristiques de l'insularité constituent un facteur explicatif de refus de la TVA.
Outre son sens propre, le concept d'insularité est ici entendu comme caractérisant les pays possédant un faible marché intérieur et peu intégrés dans le commerce international (faible ouverture, faible taux de couverture, prévalence des aides internationales…). Cette typologie recoupe la composition de l'AOSIS (Alliance of Small Island States), fondée en 1990 pour renforcer la voix des PEI dans les organisations et forums internationaux (notamment vis-à-vis du changement climatique)[2].

[1] « Dans de nombreux pays en développement, l'adoption de la TVA a été accélérée (…) par l'approfondissement des motivations pour l'ouverture commerciale » (Grandcolas, 2004, p. 13).
[2] L'AOSIS regroupe notamment Antigua-et-Barbuda, Bahamas, Barbade, Belize, Cap-Vert, Cuba, Dominique, Grenade, Guinée-Bissau, Guyana, Haïti, Jamaïque, Sao Tomé-et-Principe, Saint-Christophe-et-Niévès, Sainte-Lucie, Saint-Vincent-et-les Grenadines, Suriname, Trinité-et-Tobago, Comores, Maldives, Maurice, Seychelles, Timor oriental, Îles Cook, Fidji, Micronésie, Kiribati, Iles Marshall, Nauru, Niue, Palaos, Papouasie-Nouvelle-Guinée, Samoa, Singapour, Iles Salomon, Tonga, Tuvalu, Vanuatu.

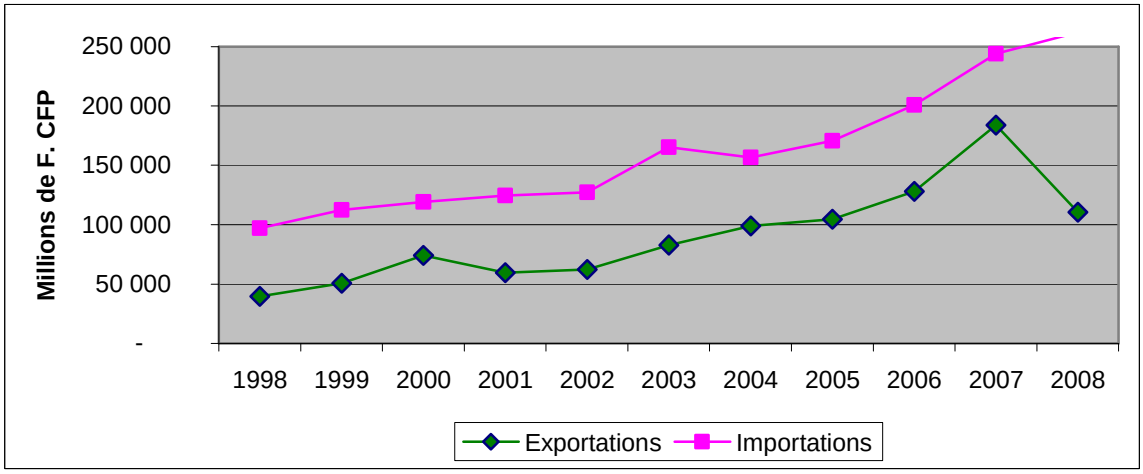
Cet article vise à évaluer les avantages et inconvénients de la TVA dans le cadre de la Nouvelle-Calédonie, supposée représentative des PEI (et ne souffrant pas non plus d'un sous-développement qui pourrait expliquer en soi le maintien d'une fiscalité pouvant apparaître obsolète au regard des évolutions internationales). Un panorama économique de la Nouvelle-Calédonie est d'abord présenté dans une première partie. A l'aide notamment des théories de la fiscalité optimale, les avantages et inconvénients d'une TVA sont ensuite présentés dans une deuxième partie. Il est enfin montré (troisième partie) comment une version innovante de la TVA pourrait en augmenter les avantages (notamment dans l'optique d'une substitution du protectionnisme par une TVA).

1. Panorama économique de la Nouvelle-Calédonie

1.1. Les grands indicateurs du commerce extérieur

L'ouverture de la Nouvelle-Calédonie est relativement faible. Le taux d'ouverture[3] a certes augmenté entre 1998 (18 %) et 2006 (25 %) mais il demeure encore faible comparé à celui prévalant dans les autres petites économies insulaires (PEI). Ainsi, seuls quatre états insulaires ont des taux d'ouverture aussi faibles que celui de la Nouvelle-Calédonie. Dans tous les autres cas, ces taux oscillent entre 50 et 80 %. L'économie calédonienne, en dépit de la petite taille de son marché intérieur, est donc très introvertie. (CEROM 2008, p. 20)
Selon CEROM, la faiblesse du taux d'ouverture de la Nouvelle-Calédonie est notamment la conséquence de la politique de protection de marché mise en place La propension à exporter est limitée, l'appareil productif est peu tourné vers l'extérieur. Le graphique n° 1 montre l'évolution des exportations et importations de la Nouvelle-Calédonie sur dix ans.

Graphique n°1 : l'évolution du commerce extérieur calédonien depuis 1998



Source : ISEE. Unité : F. CFP[4].

[3] Le taux d'ouverture est défini comme la moyenne arithmétique des exportations et des importations de biens et services rapportée au PIB.

[4] La monnaie ayant cours légal en Nouvelle-Calédonie, comme dans les autres collectivités d'outre-mer du Pacifique (Polynésie française et Wallis-et-Futuna) est le franc CFP qui depuis 1949 bénéficie d'une parité fixe avec le franc métropolitain, puis avec l'euro (1 000 F. CFP pour 8,38 euros).

On constate donc que le taux de couverture est faible, aux alentours de 50 %, hormis pour la période 2004-2007. Dans cette période, les exportations ont augmenté en valeur via la hausse des cours internationaux du nickel. Le tableau n° 1 et le graphique n° 2 indiquent la part du nickel dans les exportations de la Nouvelle-Calédonie.

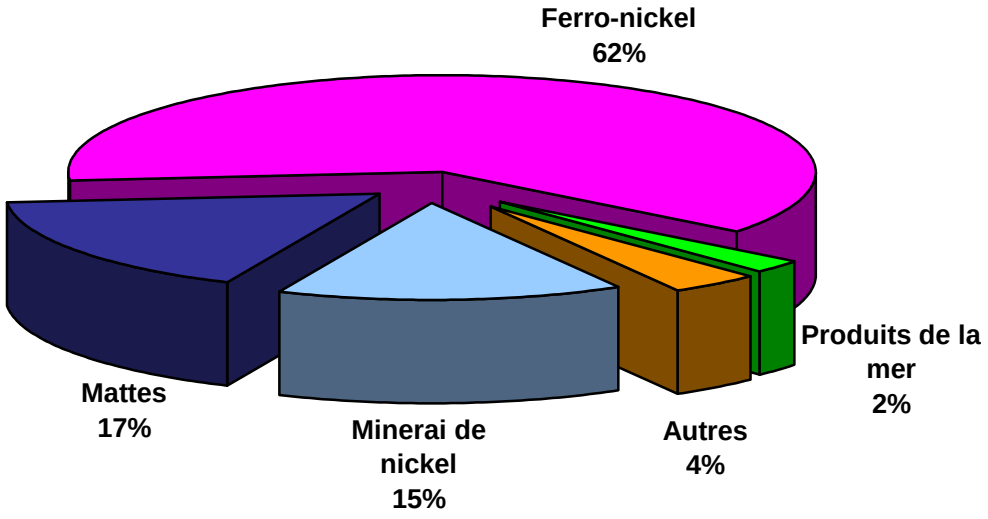
Tableau n° 1 : La structure des exportations depuis 2000

	2000	2005	2008 (p)	Parts en 2008	Var 2000/08	Var 2005/08
Minerai de nickel	15 117	15 210	16 528	15 %	9 %	9 %
Ferro-nickels	44 897	64 364	65 666	61 %	46 %	2 %
Mattes	11 029	15 285	18 025	17 %	63 %	18 %
Produits de la mer	2 682	3 006	2 350	2 %	-12 %	-22 %
Autres produits	3 314	6 909	4 285	4 %	29 %	-38 %
Total	**77 039**	**104 774**	**106 854**	**100 %**		

Source : ISEE.

Les exportations sont très majoritairement composées de minerais de nickel ou de produits du nickel[5] (graphique n°2).

Graphique n°2 : la part du nickel dans les exportations calédoniennes en 2008

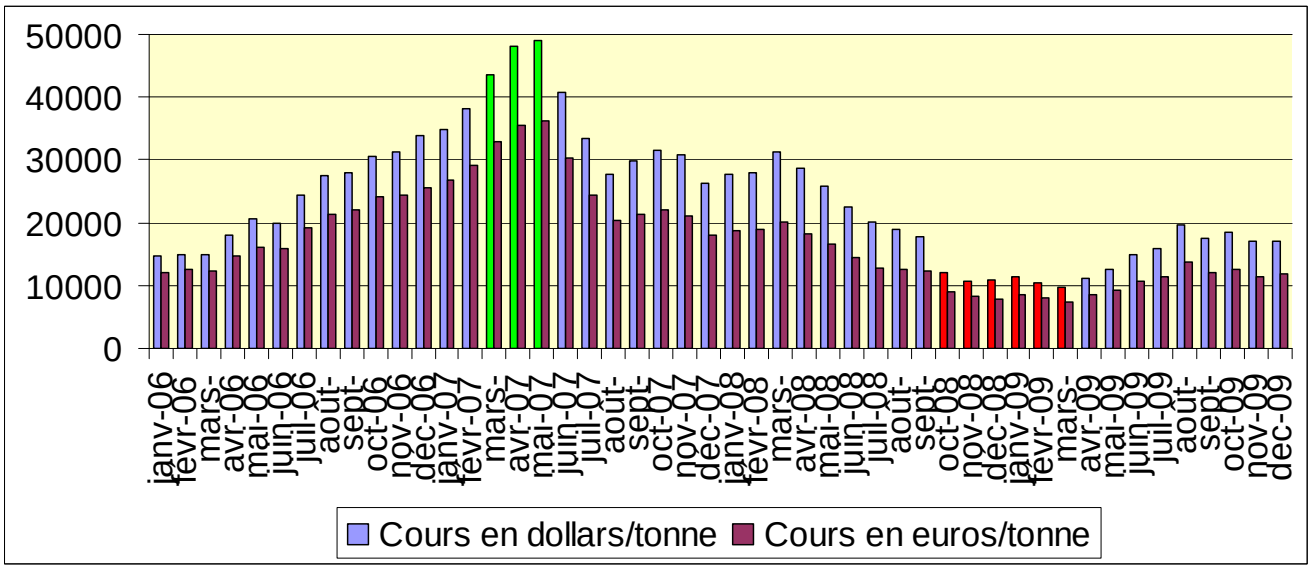


Source : ISEE.

L'amélioration du taux de couverture des importations par les exportations à partir de 2004 (graphique n°1) est donc mécaniquement liée à la hausse des cours du nickel (graphique n°3) ; de même la baisse brutale du taux de couverture en 2008 suit la chute des cours à partir de mi-2007.

[5] Les mattes sont des composés métalliques contenant, en moyenne, 75 % de nickel et 20 % de soufre. Les ferro-nickels sont des composés métalliques contenant, en moyenne, 25 % de nickel et 70 % de fer. Ils sont vendus sous forme de grenailles ou de lingots.

Graphique n°3 : l'évolution des cours internationaux du nickel depuis 2006



Source : LME; unité : dollar US.

La structure des importations (tableau n° 2) montre la prédominance des intrants industriels. On constate ainsi une grande divergence avec la structure de consommation des ménages (tableau n° 3).

Tableau n° 2 : La structure des importations depuis 2000

	2000	2005	2008	Parts 2008	Var 2000/08	Var 2005/08
Produits minéraux	18 266	27 989	50 744	19 %	178 %	81 %
Machines, et appareils électr.	22 461	34 871	48 674	19 %	117 %	40 %
Matériel de transport	17 536	25 324	38 875	15 %	122 %	54 %
Produits alimentaires	18 562	22 944	30 118	11 %	62 %	31 %
Métaux et ouvrages en métaux	7 743	12 537	16 268	6 %	110 %	30 %
Produits chimiques	9 565	13 145	16 128	6 %	69 %	23 %
Produits caoutchouc plastique	5 046	7 402	8 581	3 %	70 %	16 %
Produits textiles	3 971	4 911	6 018	2 %	52 %	23 %
Papiers et ouvrages en papier	3 485	3 850	4 607	2 %	32 %	20 %
Bois et ouvrages en bois	1 451	1 888	2 179	1 %	50 %	15 %
Autres	11 680	15 831	39 998	15 %	242 %	153 %
Total	**119 766**	**170 692**	**262 190**	**100 %**		

Source : ISEE; unité : F. CFP (millions).

Tableau n° 3 : La structure de la consommation des ménages en 2008

	Îles Loyauté		Nord		Sud		Nouvelle-Calédonie	
Alimentation, alcool, restauration	42 400	32,6	43 900	25,8	81 000	20,2	72 200	21,0
dont : pain et céréales	11 300	8,7	9 700	5,7	12 400	3,1	11 800	3,4
viande	8 700	6,7	7 800	4,6	14 600	3,6	13 100	3,8
restauration	2 700	2,1	3 300	1,9	12 300	3,1	10 100	2,9
lait, fromage, œufs	3 200	2,5	3 100	1,8	6 600	1,6	5 700	1,7
légumes yc tubercules	3 200	2,5	3 300	1,9	5 800	1,4	5 200	1,5
eaux minérales, boissons gazeuses et jus	3 000	2,3	3 700	2,2	4 800	1,2	4 500	1,3
alcool	2 000	1,5	3 400	2,0	5 900	1,5	5 200	1,5
Habitat	25 400	19,5	41 600	24,5	127 100	31,7	105 400	30,8
dont : remboursement de crédits immobiliers	3 900	3,0	6 500	3,8	32 300	8,1	25 900	7,6
loyers	3 000	2,3	5 700	3,4	26 400	6,6	21 300	6,2
électricité	7 300	5,6	9 300	5,5	13 400	3,3	12 200	3,6
gros travaux du logement	2 200	1,7	4 500	2,6	12 900	3,2	10 700	3,1
Transport et frais annexes	26 100	20,1	42 000	24,7	74 500	18,6	65 600	19,1
dont : achat d'automobile	12 300	9,5	18 400	10,8	35 200	8,8	30 700	9,0
carburant et lubrifiant	4 700	3,6	11 100	6,5	13 200	3,3	12 200	3,6
assurance liée aux transport	2 100	1,6	4 800	2,8	7 500	1,9	6 700	2,0
transport par air	4 500	3,5	1 100	0,6	7 400	1,8	6 100	1,8
transport par route	500	0,4	1 700	1,0	1 800	0,4	1 700	0,5
Autres	36 100	27,8	42 700	25,1	118 400	29,5	99 800	29,1
dont : aides ou cadeaux à un autre ménage	12 400	9,5	4 100	2,4	16 100	4,0	13 900	4,1
communications	2 900	2,2	4 700	2,8	11 300	2,8	9 600	2,8
habillement	4 100	3,2	4 800	2,8	9 000	2,2	7 900	2,3
taxes, impôts	1 300	1,0	2 900	1,7	12 900	3,2	10 400	3,0
services récréatifs et culturels	2 400	1,8	3 800	2,2	10 400	2,6	8 700	2,5
Dépense totale	130 000	100,0	170 100	100,0	401 000	100,0	342 800	100,0

Source : ISEE, 2009, p. 3 ; unités : F. FCF, %.

1.2. le commerce extérieur par pays

Les tableaux suivants indiquent les échanges de la Nouvelle-Calédonie avec ses principaux partenaires commerciaux et avec les pays de la zone Pacifique.

Tableau n°4 : Exportations et importations par pays en 2008

	Importations (1)	**Exportations (2)**	**Solde (2-1)**
Allemagne	12 298	42	-12 256
Belgique	3 828	4 074	246
Espagne	2 876	9 322	6 446
France	68 411	22 609	-45 802
RU	5 781	26	-5 755
Italie	8 951	4 029	-4 922
Pays-Bas	1 491	4442	2 951
UE (hors métropole)	42 596	21 941	-20 655
Afrique du Sud	584	3 962	3 378
Australie	25 960	7 673	-18 287
Chine	15 923	6 965	-8 958
Corée du Sud	6 226	3899	-2 327
EU	10 156	3 643	-6 513

Inde	746	1113	367
Indonésie	2 681	6	-2 675
Japon	8 697	22 292	13 595
NZ	10 436	199	-10 237
Philippines	4 431	1	-4 430
Singapour	44 590	13	-44 577
Taïwan	1 034	13 990	12 956
Thaïlande	4 738	29	-4 709
Vietnam	1377	25	-1 352

Source : ISEE; unité : F. CFP (millions).

Tableau n° 5 : Commerce extérieur de la Nouvelle-Calédonie avec quelques pays océaniens en 2008

	Importations (1)	**Exportations (2)**	**Solde (2-1)**
Iles Fidji	429	21	-408
Iles Salomon	64	0	-64
Papouasie NG	11	57	46
Polynésie frse	312	216	-96
Samoa us	0	87	87
Samoa	0	4	4
Vanuatu	317	317	0
Wallis et Futuna	9	652	643

Source : ISEE; unité : F. CFP (millions).

La France métropolitaine est le premier fournisseur de la Nouvelle-Calédonie, avec 68,4 milliards de F. CFP (soit 24 % des importations). Avec 44,5 milliards de F. CFP (soit 15,7 % des importations), Singapour, qui assure depuis 2002 l'exclusivité des approvisionnements de la Nouvelle-Calédonie en hydrocarbures liquides, devance légèrement les « Autres pays de l'Union européenne » (troisième fournisseur avec 15 % des importations) et précède nettement l'Australie qui est le quatrième fournisseur du territoire en 2008 avec 25,9 milliards de F. CFP (soit 9,1 %).

L'excédent envers le Japon se monte à 13,5 milliards (32,5 milliards en 2007). Absorbant 17,1 % des exportations de la Nouvelle-Calédonie, le Japon est le second client de la collectivité alors que la France métropolitaine se situe de peu en première position avec 22,6 milliards de F. CFP (17,4 % des exportations), suivi de près par les autres pays de l'UE. L'Australie est par ailleurs le sixième client de la Nouvelle-Calédonie, avec 7,6 milliards de F. CFP (5,9 % du total des exportations), les ventes étant essentiellement constituées de minerai de nickel. Depuis 2006, la Nouvelle-Calédonie exporte du minerai vers la Chine, faisant de ce pays le septième client (5,3 %) du territoire (cinquième en 2007, avec 12 %, lors du pic atteint par les cours du nickel). L'Espagne et Taïwan figurent également parmi les principaux clients de la Nouvelle-Calédonie (exportations de ferro-nickel).

On constate donc la très forte prédominance des échanges entre la Nouvelle-Calédonie et l'UE (*a contrario* les échanges avec l'autre grande zone monétaire que constituent les EU sont résiduels).

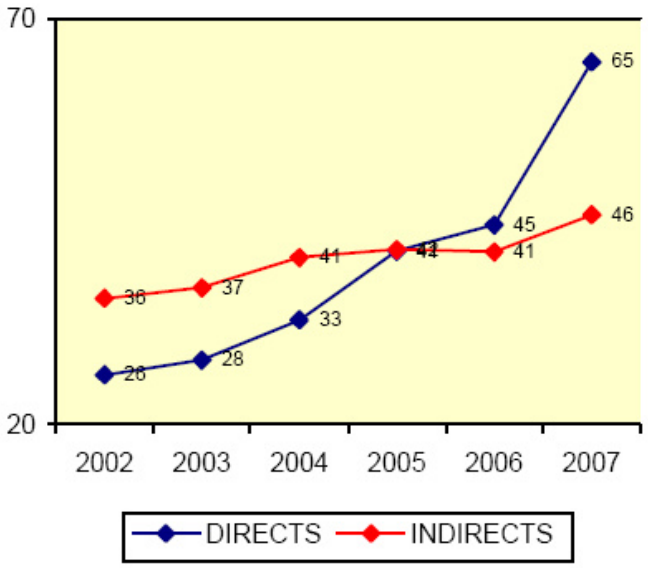
1.3. Aperçu de la fiscalité

Les parts relatives de la fiscalité directe et indirecte

La taxe générale à l'importation (cf. annexe n° 1), qui était jusqu'en 2006 la principale ressource de la Nouvelle-Calédonie, est passée au troisième rang en 2007 du fait du rendement exceptionnel de l'IS.

De ce fait, il s'est produit à partir de 2005 une inversion significative des rendements des fiscalités directe et indirecte, que la Chambre Territoriale des Comptes (CTC) met en évidence (2008, p. 9). La fiscalité directe, traditionnellement minoritaire, a rattrapé en 2005, puis dépassé la fiscalité indirecte.

Graphique n° 4 : Les recettes des impôts direct et indirects depuis 2002



Source : CTC, 2008, p. 9.

Compétence fiscale et douanière de la Nouvelle-Calédonie

L'autonomie fiscale de la Nouvelle-Calédonie, préexistante depuis 1900, a été consacrée par l'article 9 de la loi n° 88-1028 du 9 novembre 1988 portant dispositions statutaires et préparatoires à l'autodétermination de la Nouvelle-Calédonie, selon lequel « le Territoire est compétent dans les matières suivantes : 1° les impôts, droits et taxes perçus dans le territoire ». Elle a été réaffirmée par l'article 22 de la loi organique n° 99-209 du 19 mars 1999 relative à la Nouvelle-Calédonie selon lequel « 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 et taxes provinciaux ou communaux ; réglementation relative aux modalités de recouvrement, au contrôle et aux sanctions ».

La Nouvelle-Calédonie est également compétente pour réglementer le régime douanier et le commerce extérieur, comme le précise le paragraphe 6 du même article de la loi de 1999 : « commerce extérieur, à l'exception des prohibitions à l'importation et à l'exportation relatives à des matières relevant de la compétence de l'Etat ; régime douanier… ».
L'autonomie fiscale de la Nouvelle-Calédonie lui permet d'avoir une fiscalité différente de celle de la Métropole ; pour la même raison une réforme de la fiscalité calédonienne peut tout à fait conduire à des solutions non encore expérimentées en Métropole.

L'importance croissante d'une réforme provient du fait que le système actuel est le fruit d'une « sédimentation historique », selon l'expression de la CTC (2008, p. 6) : les taxes se rajoutent au fil du temps, alors que les exemptions par produits se multiplient. Ces exemptions font de la fiscalité douanière calédonienne un système complexe et peu efficace (voir sur ce point l'annexe n° 2). L'annexe n°1 présente l'évolution de la fiscalité indirecte néo-calédonienne depuis 2001.

1.4. Les inégalités sociales

La société calédonienne présente des inégalités de revenus monétaires élevées : les 20 % des ménages les plus riches (soit environ 15 000 foyers fiscaux) perçoivent 55 % du total des revenus déclarés aux services des contributions, contre respectivement 40 % en France métropolitaine, 41 % en Australie et 43 % en Nouvelle-Zélande (CEROM, 2008, p. 45).
En 2006, le coefficient de Gini calculé pour la Nouvelle-Calédonie était de 0,50, soit un niveau similaire à celui constaté en 2000. Ce taux est élevé : les pays les plus égalitaires ont un coefficient de l'ordre de 0,25. C'est notamment le cas du Japon, du Danemark, de la Suède ou encore de la République tchèque. La France a un indice de Gini de 0,33. Les pays les plus inégalitaires ont un coefficient de l'ordre de 0,6 comme le Brésil, l'Afrique du Sud, Haïti ou encore le Botswana (CEROM, 2008, p. 45). Une approche par province montre que les inégalités de revenus monétaires touchent l'ensemble du territoire : l'indice de Gini est de 0,42 pour la province des iles et de 0,44 pour la province Nord. Le fait que les inégalités soient maximales dans la province Sud (la plus monétarisée) permet de minorer la critique selon laquelle l'indicateur surévaluerait les inégalités dans les espaces tribaux, peu monétarisés, mais pour lesquels existent des mécanismes de compensation non monétaires (entraide, autoconsommation).

La part des salariés du secteur privé rémunérés au salaire minimum est de 19 % en Nouvelle-Calédonie (sources ISEE et CAFAT) contre 14 % en Métropole.
A cela s'ajoute que le salaire minimum en Nouvelle-Calédonie (SMG) est égal à 70 % du SMIC métropolitain, que la population salariée agricole (non prise en compte dans les 19 % *supra*) est payée au SMG agricole, qui correspond légalement à 85 % du SMG et que les prix sont nettement plus élevés en Nouvelle-Calédonie (voir sur ce dernier point Descombels et Lagadec, 2009, pp. 143-147).
On comprend dès lors que les inégalités en Nouvelle-Calédonie correspondent avec acuité à un problème de pouvoir d'achat pour les bas salaires.

2. Coûts et avantages d'une TVA

Les principes généraux de la TVA sont résumés en annexe n° 3.

2.1. Les enseignements de la fiscalité optimale

Les analyses en termes de fiscalité optimale permettent de mettre en évidence les qualités économiques (bien-être social) des différents outils fiscaux.
L'objet de la théorie de la fiscalité optimale est de déterminer le système fiscal qui maximiserait le bien-être des consommateurs, en tenant compte du fait qu'ils réagiront à toutes les incitations découlant de ce système.
La problématique de la fiscalité optimale est celle de l'arbitrage entre efficacité et équité (redistribution) quand l'impôt doit s'appliquer à des situations individuelles dont les caractéristiques ne sont pas observables. Le champ d'application s'étend à la fiscalité directe comme indirecte[6]. Les caractéristiques individuelles pertinentes sont a priori plus observables pour ce qui est de la fiscalité directe (salaires vu comme une proxy de la productivité, essentiellement), mais les résultats théoriques dépendent fortement des hypothèses concernant la distribution des productivités dans la population, de sorte que c'est au niveau de la fiscalité indirecte (et de la comparaison entre les deux types de fiscalité) que les résultats peuvent apparaître les plus tranchés[7].
Les premiers travaux sur cet arbitrage entre équité et redistribution (Ramsey, 1927) ont conclu que des taux d'imposition indirects devaient être différenciés en cela que des taux supérieurs doivent s'appliquer aux biens ayant pour caractéristiques :

- une faible élasticité prix en valeur absolue (i) ;
- une forte élasticité revenu (ii).

La première caractéristique vise un objectif d'efficacité. Plus l'élasticité prix est faible (en valeur absolue) et moins la taxe sera distorsive (faible effet de substitution d'un bien contre un autre). Les principes de la fiscalité douanière sont d'ailleurs conformes à ce résultat. La seconde caractéristique vise un objectif d'équité : en taxant les biens majoritairement consommés par les ménages à hauts revenus, on permet la redistribution. Ces deux objectifs s'opposent pour les biens inférieurs et les biens de luxe. Les biens inférieurs ont une faible élasticité prix, mais (par définition) également une élasticité revenu négative. Les biens de luxe ont (par définition) une forte élasticité revenu, mais peuvent également avoir une élasticité prix fortement négative. Pour ces biens, ces deux effets s'opposent donc, mais (sauf cas particulier) sans se neutraliser. Ils limitent donc la différenciation des taux sans la supprimer.

---

[6] Les impôts directs sont ceux qui peuvent être appliqués aux agents en fonction de leurs caractéristiques économiques et sociales – ces impôts peuvent avoir un taux non linéaire et permettent ainsi la progressivité. Les impôts indirects sont au contraire basés sur des variables non observables au niveau individuel (transactions anonymes) – ce qui ne permet qu'une taxation linéaire.

[7] Et les résultats concernant la fiscalité directe ne sont pas forcément d'application facile, comme la recommandation de taxation dégressive pour les hauts revenus (voir sur ce point Mankiw *et al.*, pp. 151-155).

Poursuivant ces travaux (et dans un cadre statique), Atkinson et Stiglitz (1976) montrent que l'impôt indirect est dominé par l'impôt direct, c'est-à-dire qu'il vaut toujours mieux taxer les revenus (fiscalité directe) que les biens (fiscalité indirecte). Ce résultat peut être expliqué ainsi : les agents ont des rémunérations différentes, découlant de l'hétérogénéité de leur productivité ; l'impôt sur le revenu demeure (sous la contrainte de ne pas décourager l'offre de travail) le meilleur instrument pour corriger ces inégalités (Cremer 1999, pp. 86-87). Plus précisément, il n'existe pas d'informations à propos de caractéristiques non observables impactant le comportement de consommation d'un individu qui ne soient pas révélées par son revenu et donc ces caractéristiques peuvent être prises en compte par la fiscalité sur le revenu. Dès lors, l'objectif de redistribution pouvant être plus directement atteint en taxant le revenu, l'objectif d'efficacité est plus facilement atteint s'il n'existe pas de distorsion sur les comportements de consommation, ce qui signifie que la taxation indirecte doit se faire à taux uniforme (résultat qui remet en question les conclusions initiales de Ramsey). Cela signifie donc qu'une détermination optimale de l'impôt sur le revenu l'emportera toujours sur une TVA à taux uniforme ou à taux différenciés[8].

C'est également dans une préoccupation d'efficacité que les théories de la fiscalité optimale amènent à prôner une imposition nulle sur le capital (Diamond et Mirrlees, 1971). L'efficacité économique globale dépendant de l'accumulation du capital, les taxes désincitant à cette accumulation doivent être évitées. En outre, à un niveau individuel, les revenus du capital étant un produit de l'épargne, leur taxation signifierait une double imposition de la consommation (présente et future) qui serait contradictoire avec la recommandation de taxation uniforme. La consommation différée serait donc plus fortement taxée que la consommation présente. Cette différence n'a pas de justification au regard des objectifs de la fiscalité optimale : consommations présente et future ne peuvent être discriminées selon des critères d'élasticité prix ou revenu (critère de Ramsey) ou entraîner des taux non uniformes (critère de Atkinson et Stiglitz).

Appliquer strictement les recommandations de la fiscalité optimales amènerait à substituer l'ensemble de la fiscalité indirecte et de la fiscalité sur le capital (impôt sur les sociétés et taxation de l'épargne) par une taxe uniforme sur la consommation de biens et services. Une telle thérapie de choc n'est pas réaliste. La fiscalité indirecte coexiste dans tous les pays avec une fiscalité directe, pour des raisons tant économiques que politiques (taxer le revenu est politiquement plus coûteux *a fortiori* quand la pression fiscale est amenée à croître).

Notre objet est la réforme d'une fiscalité indirecte. On retiendra à cet égard plusieurs enseignements de la fiscalité optimale : taxation de la consommation à taux uniforme, taxation faible du capital et taxation nulle des intrants.

---

[8] En pratique, il semble que la TVA ait un impact redistributif très faible. La raison en est que la consommation des ménages n'est pas suffisamment différenciée selon le niveau de revenu (ou de richesse). Ainsi, par rapport au revenu, la TVA payée par les ménages français varie très peu selon les déciles (Lamotte et Saint Aubin 1999, pp. 110-11 ou Besson 2007, p. 42). L'aspect redistributif est notamment limité par le fait que les biens de luxe (livres, produits de la culture) sont faiblement taxés pour des raisons non économiques (promouvoir l'accès à la culture) alors qu'ils sont majoritairement consommés par les ménages à hauts revenus. Toutefois quand on aborde une perspective dynamique, la TVA apparaît plus redistributive. Dans ce cadre l'effet direct anti redistributif d'un relèvement de la TVA est contrebalancé : (i) par l'effet de l'indexation du salaire minimum et des revenus de transferts sur l'inflation ; (ii) par les comportements de consommation qui modifient la structure des dépenses au détriment des biens qui se renchérissent le plus (Besson 2007, p. 47).

On constate directement que ces critères n'ont pas de raison d'avoir une portée moindre pour des pays insulaires. Au contraire, un pays à l'économie introvertie aura tout intérêt à veiller à ce que les intrants importés ne soit pas taxés, de façon non seulement à améliorer l'efficacité globale de son économie (reposant fortement sur l'import) mais également à améliorer sa compétitivité à l'export et donc à augmenter son taux d'ouverture.
C'est donc bien l'aune de ces critères que la réforme fiscale en Nouvelle-Calédonie doit être appréciée (avant que ses mérites puissent être discutés au regard des spécificités du territoire).

2.2. Les avantages de la TVA

Le fait que la TVA n'ait été supprimée définitivement que par deux pays après son adoption pourrait illustrer ses mérites : la Grenade (où la TVA a été introduite en 1986 et supprimée peu après) et Belize (introduite en 1996, la TVA a été supprimée en 1999). Toutefois, si procéder à une réforme fiscale est coûteux, notamment d'un point de vue politique, défaire cette réforme risquerait d'être encore plus couteux, voire prohibitif.
Selon Keen et Lockwood (2007, p. 2), « Jusqu'à maintenant les causes et conséquences du développement de la TVA n'ont reçu aucune attention, que ce soit d'un point de vue théorique ou empirique. Presque rien n'est connu à propos des deux grandes questions de base : y a-t-il des indices que la TVA est conforme, en pratique, aux arguments mis en avant par ses promoteurs (et craints par certains de ses opposants) ? Et quel est réellement le moteur de son développement partout dans le monde ? ». En réalité, les mérites de la TVA, s'ils sont communément vantés, tiennent peut-être plus du consensus accepté que d'une analyse coût/avantage exhaustive s'écartant du modèle théorique d'une économie parfaitement concurrentielle. Cette idée est confortée par le fait que la probabilité d'adoption de la TVA est augmentée pour les pays amenés à participer à des programmes du FMI (cf. note n° 14).

Parmi les avantages traditionnellement reconnus à la TVA figure la garantie de recettes dans la mesure où elles sont collectées tout au long du processus de production (contrairement à une taxe de vente au détail) mais sans fausser les décisions en matière de production, comme le ferait une taxe sur le chiffre d'affaires[9].

[9] Un impôt sur le chiffre d'affaires est perçu sur le produit des ventes indépendamment de la valeur ajoutée. La taxe collectée sur un produit donné reflétera donc le nombre d'étapes imposables dans la chaîne de sa production, entraînant un effet « en cascade » dans la charge fiscale. Cette situation incite les producteurs à délaisser les intrants taxés, pour limiter leur coût. Il y a donc rentabilité sur le plan individuel, mais inefficacité d'un point de vue social. De ce fait, les industries sont incitées à l'intégration verticale uniquement pour réduire leur charge fiscale, ce qui constitue une distorsion supplémentaire.

Keen et Lockwood analysent l'efficience de la TVA à partir du ratio « recettes fiscales sur PNB ». Une réforme fiscale est jugée positive si elle se traduit par une amélioration de ce ratio. Les résultats de l'analyse sont ambigus : « Ajouter à une équation type d'effort fiscal une variable muette pour la présence ou l'absence d'une TVA montre que les effets de la TVA sont positifs de façon significative mais sont toutefois modestes : l'adoption d'une TVA est associée avec une hausse à long terme du ratio recettes fiscales sur PNB de l'ordre de 4,5 %. Cependant, en permettant à l'impact de la TVA de varier selon les caractéristiques des pays[10], un tableau plus complexe transparait. L'effet de l'introduction d'une TVA devient alors défavorable ; mais joue aussi un effet contradictoire, associé aux gains de la TVA, qui semblent plus élevés dans les économies à hauts revenus et à forte ouverture commerciale ». (Keen et Lockwood, 2007, p. 26)

L'ambigüité des résultats ne permet pas de trancher sur la désirabilité d'une TVA selon le critère retenu (ratio « recettes fiscales sur PNB »). Dans le cadre de la Nouvelle-Calédonie, on peut penser que le critère est encore moins favorable puisque les recettes douanières ne permettent pas les fraudes (pas de dédouanement sans paiement préalable de la taxe) et que, pour les mêmes raisons, la taxe est facile à collecter et ses coûts de recouvrement faibles (en outre pour augmenter le ratio il suffirait de réduire l'étendue des exemptions).

L'étude du CERDI (2008), spécifique à la Nouvelle-Calédonie, utilise d'autres critères. La réforme fiscale est envisagée soit par l'instauration d'une TVA à taux unique (8,4 %), soit par l'instauration d'une TVA à deux taux (2 % et 10 %). Les effets des deux scénarios sont analysés à partir d'un modèle d'équilibre général calculable. Le modèle est bâti à partir de 687 équations représentant l'économie calédonienne. L'étude présente notamment l'intérêt de distinguer les comportements de marge des commerçants, selon que la réforme est suivie d'une captation de marge ou non.

Les critères correspondent aux variations de grands agrégats (PIB, consommation, importations…) en référence à la variation de ces mêmes agrégats entre l'année de l'étude et l'année précédente.

Les résultats correspondent soit à des variations négligeables, soit à des variations de sens opposés selon l'hypothèse de comportement de marge. Par exemple, le PIB est supposé croitre de 0,05 points de plus que sans la TVA si pas de captation de la baisses des tarifs et croitre très légèrement moins sinon. Face à la même hypothèse alternative, les importations sont supposées croitre de 1,3 point de plus sans captation et de 3,1 points de moins avec captation.

Ces résultats peu décisifs sont conformes à l'ambigüité mise en avant par Keen et Lockwood. Ils renforcent l'idée que les bienfaits éventuels d'une TVA ne sont pas à chercher du côté d'effets économiques traditionnels et que c'est plutôt dans une version inédite de la TVA que résident les meilleures potentialités.

Les résultats de l'étude du CERDI sont synthétisés en annexe n° 4.

Le système de TVA a également pour avantage de désinciter à la fraude fiscale. En effet, le mécanisme de déduction, qui repose sur le principe du crédit sur facture reliant explicitement le crédit de taxe sur les inputs de l'acheteur à la taxe acquittée par le fournisseur de ces inputs, décourage la sous-évaluation frauduleuse des ventes intermédiaires.

[10] Les « caractéristiques des pays » correspondent aux niveaux de revenus, à l'ouverture, à la part de l'agriculture et au fait d'être un Etat fédéral ou unitaire.

Au niveau des coûts d'administration, il est convenu qu'ils sont inversement proportionnels à la simplicité des mécanismes de la TVA (donc faibles avec un taux unique et un seuil d'assujettissement élevé). Le seuil de chiffre d'affaires à partir duquel l'assujettissement à la TVA est obligatoire constitue un élément décisif dans la structure et la mise en œuvre d'une TVA[11]. Le niveau du seuil d'assujettissement à la TVA varie considérablement d'un pays à l'autre, allant de quelques milliers de dollars US à plus de 200 000 dollars US selon les cas. Même au sein de l'UE, bien qu'un cadre juridique commun régisse la TVA dans les États membres, les écarts de seuils d'assujettissement peuvent être considérables.
L'attrait d'un seuil élevé tient à la constatation selon laquelle une large part des recettes de TVA potentielles provient généralement d'une proportion réduite d'entreprises. Un seuil élevé permet d'économiser des ressources administratives et d'améliorer l'efficacité et le rendement de la TVA. Les autorités peuvent se permettre d'exonérer les petits entrepreneurs sans risquer de conséquences néfastes en termes de recettes, dès lors que ces petits entrepreneurs génèrent une valeur ajoutée limitée.
Grandcolas (2005) met en avant l'importance de bien calibrer le seuil d'assujettissement, pour faciliter un succès d'une mise en place de la TVA : « [Plusieurs] enseignements peuvent être tirées des expériences des différents pays (…). La réussite d'une TVA requiert :

- un gouvernement motivé à la mise en place de la TVA (et motivé à ne pas l'abroger) ;
- un calendrier d'application de la TVA bien conçu ;
- une loi d'instauration de la TVA bien conçue, avec peu d'exemptions, sans taux nul pour la consommation domestique et un seuil d'assujettissement bien calibré en fonction des capacités administratives du pays ».

Il demeure que le prélèvement de TVA est de fait limité à la part de revenu consacrée à la consommation individuelle, cette part étant proportionnellement d'autant plus petite que le salaire est haut (plus le revenu est élevé et plus le taux d'épargne est important). Pour les bas salaires, le pourcentage de TVA est alors pris sur la totalité du salaire (entièrement consommé). En revanche, pour les hauts revenus, la TVA ne touche que la partie dépensée (c'est-à-dire à l'exclusion de l'épargne). Ainsi, le système de la cotisation sociale est progressif, alors que la TVA est dégressive, dans le sens où la consommation progressant moins vite que le revenu la pression fiscale indirecte diminue quand le revenu augmente (épargne non impactée par la TVA). La TVA peut donc apparaître comme un impôt inéquitable. Toutefois, outre que cet aspect se retrouve également dans les recommandations concernant la fiscalité directe (note n° 7), dès lors que l'aspect positif du gain d'efficacité l'emporte, la TVA est cependant un impôt dont les principes sont conformes aux recommandations de la théorie de la fiscalité optimale en cela qu'elle ne taxe pas les intrants (voir sur ce point Mankiw *et al*., 2009, pp. 165-166).

[11] L'expérience montre que nombre de pays ont eu tendance à fixer un seuil trop bas, se retrouvant ainsi confrontés à des difficultés considérables si les services fiscaux n'ont pas la capacité de gérer un grand nombre d'assujettis à la TVA (plus le seuil est fixé bas et plus il y a d'entreprises assujetties). « Cinq pays insulaires du Pacifique ont déjà mis en œuvre avec succès un régime de TVA. La Papouasie Nouvelle-Guinée, Fidji, les Samoa, le Vanuatu et les Iles Cook ont déjà instauré une TVA à taux unique (de 10 % à 12,5 %). Ces pays ont aussi adopté un seuil d'assujettissement compatible avec leurs capacités administratives, bien que ce ne fut pas le cas dans chaque pays à la date d'introduction (Samoa notamment) » (Grandcolas, 2005, p. 6).

En outre, une TVA à taux uniforme (ou même à deux taux) permet de solutionner le problème de la multiplicité des taux de taxe en Nouvelle-Calédonie, du fait du nombre de taxe, des différences d'assiette et de la multiplication des exemptions douanières (cf. annexe n° 2).

2.3. Le cas des petits pays

Existe-t-il des pays si petits que la TVA n'y serait pas appropriée ? La question est importante pour l'avenir et l'extension de cet impôt, puisqu'un grand nombre de pays ne l'ayant pas encore adopté sont des petits pays. Ainsi, si on considère uniquement les pays de la zone Pacifique Sud, c'est-à-dire les pays voisins de la Nouvelle-Calédonie, les pays suivants n'ont pas adopté la TVA : Etats Fédérés de Micronésie, Iles Marshall, Kiribati, Niue, Palau, Iles Salomon, Tokelau, Tuvalu[12].

Trois arguments peuvent être avancés : (i) les protections de marché (qui peuvent être importantes dans les PEI), (ii) la facilité de collecte fiscale et (iii) les pressions inflationnistes.

Premier argument. Comme indiqué précédemment, les recettes de TVA augmentent avec la part du commerce international dans l'économie. Les petits pays ayant tendance à être plus dépendants des échanges commerciaux (petites économies ouvertes), on peut *a priori* déduire que la TVA donne de meilleurs résultats dans ces pays que dans les grands.
Selon Grandcolas (2005, p. 6), « Dans de nombreux pays en développement, l'adoption de la TVA a été renforcée quand les recettes douanières sont apparues vouées à diminuer du fait du développement des engagements en faveur de la libéralisation commerciale. Dans le Pacifique, les réductions de tarifs douaniers sont organisées par deux accords : Le PICTA (Pacific Islands Countries Trade Agreement) et le PACER (Pacific Agreement on Closer Economic Relations) ».

Le Forum des Îles du Pacifique est un regroupement régional des 16 Etats (et territoires) océaniens. Il s'agit d'une organisation politique internationale de coopération régionale, créée en 1971, visant les domaines suivants : environnement, télécommunications, aviation civile, énergie, sécurité, commerce, pêche, communications maritimes. La Nouvelle-Calédonie et la Polynésie française, deux des trois collectivités françaises d'Océanie, en sont devenues membres associés depuis le 37ème sommet annuel (24 octobre 2006).
Le Picta (Pacific Islands Countries Trade Agreement), est un accord de libre-échange entré en vigueur en avril 2003 qui concerne quatorze des seize pays membres du Forum des Îles du Pacifique, mais il exclut l'Australie et la Nouvelle-Zélande. Le Pacer (Pacific Agreement on Closer Economic Relations), est un autre accord commercial, entré en vigueur en octobre 2002 et incluant cette fois-ci l'Australie et la Nouvelle-Zélande, en plus des Etats du Picta.

[12] Sources : CEROM (2008), PNUD (2009), doingbusiness.org (www.doingbusiness.org/ExploreTopics/PayingTaxes/), Ministère des affaires étrangères (www.diplomatie.gouv.fr).

En août 2004, la Présidente du Gouvernement de la Nouvelle-Calédonie, avait estimé que le Picta et le Pacer offraient des perspectives intéressantes pour les territoires français du Pacifique. Officiellement, la démarche de la Nouvelle-Calédonie, réitérée récemment, consiste désormais à étudier comment ce territoire français pourrait s'insérer dans un tel accord-cadre.
Remarque : La nature même de ces deux accords en exacerbe les enjeux pour les territoires français du Pacifique. En effet, le Picta et le Pacer sont articulés : entrer dans le Picta conduit à entrer dans le Pacer. Les territoires français risquent alors une double concurrence : celle des pays océaniens à faible coût de main d'œuvre et celle des pays à forte valeur ajoutée que sont l'Australie et la Nouvelle-Zélande.

Depuis 2004, le Forum affiche une politique d'ouverture vis-à-vis des territoires du Pacifique, qu'ils soient français ou américains. En matière commerciale, cette ouverture est principalement motivée par la reconnaissance grandissante du fait que ces territoires possèdent les pouvoirs d'achat les plus élevés de toute la région Pacifique insulaire. L'objectif à terme est d'entamer des négociations « exploratoires » en vue de leur intégration au sein de la zone de libre-échange océanienne, zone qui représente potentiellement 7 millions de consommateurs, répartis sur un tiers de la surface du globe. Pour les territoires français du Pacifique, les avantages du Picta et du Pacer seraient avant tout d'ouvrir à leurs entreprises, en particulier dans les secteurs de la transformation néo-calédonienne (presque pas de base industrielle en Polynésie française), les marchés océaniens insulaires, dont les plus importants, dans la région immédiate, sont Fidji, Vanuatu et la Papouasie-Nouvelle-Guinée.

Mais la problématique n'est pas si simple, car les territoires français, surtout la Nouvelle-Calédonie, possèdent des niveaux de protection commerciale élevés. Positionner les territoires français du Pacifique par rapport au libre échange régional que constituent le Picta et le Pacer obligerait donc aussi à clarifier leur position par rapport aux principes du multilatéralisme de l'OMC[13]. Cela nécessitera également une refonte de la politique commerciale puisque tant que les finances publiques calédoniennes reposent principalement sur la fiscalité douanière, rejoindre un accord de libre échange est une gageure (les taxes douanières[14] représentent en 2008 94 % des recettes de la fiscalité indirecte, pour un tarif douanier moyen de 21 %).
C'est en ce sens que des pressions régionales se font jour pour inciter à réformer la fiscalité indirecte calédonienne, en substituant la TVA aux droits de douanes. Le tableau ci-dessous permet de montrer combien la politique commerciale de la Nouvelle-Calédonie diffère de celles de ses principaux voisins.

[13] L'Accord Général sur les Tarifs Douaniers et le Commerce (GATT) de 1947, ainsi que celui de 1994, ont été acceptés par la France sans réserve d'application territoriale. Les règles de l'OMC en matière d'importation des marchandises ont donc vocation à s'appliquer non seulement au territoire douanier métropolitain, mais également aux territoires douaniers de l'ensemble de ses collectivités territoriales.
[14] Taxe générale à l'importation, Taxe de base à l'importation, Droit de douane, Taxe sur les produits pétroliers, Taxe additionnelle sur les produits pétroliers, Taxe sur le fret aérien, Taxe de consommation intérieure, Taxe Conjoncturelle pour la Protection de la Production Locale, Taxe de soutien aux productions agricoles, Taxe de péage, Taxe sur les alcools et tabacs, Taxe anti-pollution. Voir également annexe n°1 et CTC (2008, p. 22).

Tableau n° 6 : La protection douanière dans les principaux pays de l'Océanie

	Tarifs douaniers moyens effectifs		Année de référence
Pays	**Tous produits**	**Hors agriculture**	
Iles Salomon (*)	9,9 %	9,2 %	2008
Fidji	15,6 %	15,1 %	2007
Vanuatu	23,3 %	15,9 %	2007
Tonga (**)	17,6 %	17,3 %	nd
Papousie-NG (*)	4,9 %	3,6 %	2008
Australie	5,3 %	5,4 %	2007
Nouvelle-Zélande	3,2 %	3,2 %	2007

(*) Moyenne des tarifs non pondérée par le commerce (données insuffisantes).
(**) Moyenne des droits consolidés finals (c'est-à-dire seuils plafond des taux).
Source : OMC, 2009.

Toutefois, l'analyse de Keen et Lockwood (2007), qui étudient 143 pays sur 25 ans, amène à des résultats plus nuancés sur le lein entre ouverture et recettes de TVA. D'un côté, l'ouverture commerciale est un facteur positif sur les revenus fiscaux de la TVA, mais d'un autre côté, les tests démontrent que plus les économies sont ouvertes et moins les pays sont enclins à instaurer une TVA. Les auteurs expliquent ainsi cet apparent paradoxe : « Les deux résultats sont cependant cohérents si, pour certaines raisons, l'adoption d'une TVA est particulièrement couteuse dans les économies les plus ouvertes (...) Pour un pays en développement relativement ouvert, les tarifs douaniers sont une source de revenus relativement simple, ce qui implique de faibles incitations à développer les capacités de collecte fiscale en interne. Alors qu'une TVA pourrait faire la preuve de son efficacité en termes de collecte, sa mise en œuvre requiert généralement un changement fondamental dans la façon de collecter les taxes domestiques (…). Le besoin d'une large modernisation de l'administration fiscale pour instaurer une TVA (…) est en réalité largement perçu comme le principal bénéfice d'introduire d'une TVA, agissant comme un catalyseur pour une réforme plus profonde. Il est possible que ces coûts soient systématiquement plus élevés dans les économies ouvertes, qui sont traditionnellement plus dépendantes des recettes douanières, même si ce critère – plus grande ouverture – semble se traduire par des bénéfices supérieurs dès lors que ces coûts ont été supportés ». (Keen et Lockwood, 2007, p. 23)

Ainsi, la constatation de la faible inclination des PEI à instaurer une TVA[15] s'expliquerait justement par le fait que, pour ces pays, la TVA n'est pas forcément plus efficiente que la fiscalité douanière.

[15] D'autres éléments contradictoires entrent bien entendu en compte. Il en va ainsi de l'intervention du FMI. « L'effet significatif sur la décision d'adoption de la participation à un programme du FMI – les pays qui rejoignent un programme du FMI sans avoir de TVA ont, toutes choses égales par ailleurs, une probabilité de 25 % supérieure de l'adopter l'année suivante – tend à confirmer l'opinion très répandue que le fonds lui-même a joué un rôle significatif dans le développement de la TVA. » (Keen et Lockwood, 2007, p. 17)

En outre, dans le cas où la TVA se substituerait entièrement à une recette tarifaire, et où la protection ne serait pas qu'un motif de recettes fiscales mais bien également une protection de marché, la substitution de taxe signifierait un abaissement de la protection. Dans ce cas, un maintien de la protection passerait forcément par une politique de contingentements. Le problème serait alors que les quotas constituent un instrument de politique commerciale néfaste pour ce qui est du bien-être social. En termes purement économiques, le quota est un instrument bien moins efficace que le tarif ; le système des prix ne peut plus jouer son rôle de signal qui permettrait une allocation efficiente des ressources. De plus, le bien-être des consommateurs est détérioré par la réduction de l'éventail de choix.

Deuxième argument. La TVA est une taxe reconnue comme « facile » à collecter et a donc un rendement élevé. Ça ne signifie pas pour autant qu'elle soit optimale selon ce critère ; d'autres taxes peuvent être plus rentables.
Pour les petites économies ouvertes, la question qui se pose est celle de la comparaison entre un droit de douane uniforme et une TVA – la taxe douanière est encore plus facile à collecter. Ebrill *et al*. (2002) estiment ainsi que pour une petite économie insulaire les écarts de coûts de gestion entre la TVA et les droits de douane « devraient être assez élevés pour l'emporter sur le facteur efficience d'une TVA ».
Surtout, les auteurs rappellent que l'intérêt de la TVA dépend de la structure de l'économie (*a fortiori* pour une économie insulaire). Moins la production intérieure comportera de stades de transformation et moins la TVA présentera d'avantages par rapport à un tarif douanier. A titre d'illustration, si on fait l'hypothèse de coûts de gestion nuls pour les deux types de fiscalité, et si on prend le cas (abstrait) d'un bien produit localement sans aucun stade de transformation, le droit de douanes et la taxe sont alors équivalents. Mais c'est bien parce que le droit de douane est plus facile à collecter que le nombre de stades de production devient un facteur discriminant. « Plus la part des importations dans le PIB et la proportion de la consommation importée sont faibles, plus la part des biens intermédiaires dans les importations est élevée, et plus grands sont les avantages d'une TVA, qui augmentent aussi à mesure qu'une économie se développe ». (Ebrill *et al*, 2002, p. 46)

Encadré n° 1 : Autres possibilités de réforme

Des possibilités de réforme fiscale alternatives, ou *a minima* complémentaires existent et participent d'ailleurs au débat politique en Nouvelle-Calédonie. Il en va ainsi de la proposition de taxer les flux financiers au départ du territoire. L'idée est alors, avec un seul d'assujettissement élevé, de taxer davantage les profits non réinvestis sur le territoire. Pour une discussion de ce type de fiscalité, voir CERDI (2008, p. 27).
Une autre possibilité, pour stabiliser l'assiette fiscale (ce qui serait aussi l'avantage attendu d'une TVA) consiste en une taxation de l'industrie minière, non pas au titre de l'IS mais au niveau de la tonne de minerai exporté. Ce système prévalait jusqu'en 1975, date à laquelle il a été remplacé par l'IS ; il reste envisageable de faire coexister ces deux types de fiscalité. Le Président du gouvernement de la Nouvelle-Calédonie a récemment évoqué cette possibilité, avec cependant l'idée que la taxe abonderait un fonds spécifique[16].

[16] « La possibilité de création d'une redevance domaniale applicable à la tonne de minerai extraite, indexée sur le cours du Nickel, sera examinée. Le produit de cette redevance sera affecté au Fonds Nickel pour les générations futures, fonds qui sera également susceptible de recevoir, en période de

Concernant toujours le nickel, on peut également envisager une réforme fiscale avec substitution de la TVA aux droits de douanes, mais évitant la détaxation des intrants du nickel. Il est à noter que cette détaxation est déjà en vigueur pour les projets actuels (Goro Nickel au Sud avec l'usine hydro-métallurgique de la FMN Vale-Inco, Koniambo au Nord avec l'usine pyro-métallurgique de la FMN Xstrata, la SLN à Nouméa avec son extension à objectif de 75 000 tonnes) et est prévue pour durer quinze années après le démarrage de la phase d'exploitation. Or, ces exemptions fiscales sont déjà critiquées en cela qu'elles n'étaient sans doute pas nécessaires pour attirer des FMN et pénalisent les finances calédoniennes pour une contrepartie uniquement en termes d'emplois[17]. Dans ce contexte, et alors qu'on parle justement de renforcer la fiscalité nickel, il semble relativement aisé d'instaurer une taxation spécifique des intrants ce qui signifierait que la TVA ne se substitue pas à toutes les positions tarifaires. Toutefois, à l'heure où la Nouvelle-Calédonie, par la voix de son Président, souhaite devenir majoritaire dans la SLN (passage de 34 à 51 % du capital), un tel projet serait à double tranchant : mené à terme il ne faciliterait pas les visées de la Nouvelle-Calédonie vis-à-vis de la maison mère Eramet et, *a contrario*, utilisé comme un pouvoir de négociation pour obtenir la majorité des parts, il ne serait vraisemblablement pas mené à terme en cas de succès de l'objectif premier.

Troisième argument. Dans le cas des PEI, les économies sont souvent peu concurrentielles. Du fait de la taille de leur population, les économies des PEI sont marquées par leur étroitesse. (Les enseignements de la fiscalité optimale sont le fruit de réflexions menées en situation concurrentielle.)

Cette étroitesse est renforcée par l'insularité et l'éloignement (peu de possibilité de marché commun avec des voisins de taille équivalente comme, par exemple, en Europe).

Quand la base industrielle existe, l'étroitesse a pour conséquence la mise en place de monopoles naturels, qui ont notamment pour effet de renchérir les prix[18].

En outre, quand coexistent localement plusieurs cultures, cette diversité fait que les modes de consommation sont eux aussi diversifiés (mode européen, océanien, influences asiatique et australienne…). Cette situation signifie en partie segmentation de micromarchés, qui renforce encore les effets de l'étroitesse.

---

forte croissance, les surplus budgétaires de la Nouvelle-Calédonie » (Déclaration de politique générale du Président du gouvernement de la Nouvelle-Calédonie du 31 août 2008).

[17] Ce qui est certain, c'est que dans les vingt prochaines années, le métal qui sera produit en Nouvelle-Calédonie ne rapportera à la collectivité qu'une faible fraction du potentiel fiscal qu'il représente. En effet, parmi les trois sociétés métallurgiques, la SLN sera la seule à contribuer réellement au budget de la collectivité, les nouveaux opérateurs miniers (Goro et Koniambo) ayant obtenu des pouvoirs publics une exonération fiscale (CTC, 2008, p. 10). Pour la critique des exemptions voir également CTC (2008, pp. 48-50).

[18] « La spécificité des petits territoires est que le monopole naturel y est presque la norme. Or, qui dit monopole dit obligatoirement prix élevés. À cela s'ajoute que, même pour un monopole, l'échelle de production est le plus souvent surdimensionnée par rapport à la population calédonienne. Il est ainsi très fréquent qu'une entreprise de transformation locale produise à partir de machines (souvent italiennes ou allemandes) qui sont les plus petites de leur gamme et correspondent encore à une production calibrée pour cinq cent mille ou un million d'habitants. Les entreprises calédoniennes produisant pour une population bien inférieure, leurs prix de production sont donc mécaniquement plus élevés. » (Descombels et Lagadec, 2009).

Dans un contexte peu concurrentiel, les marges sont plus élevées, mais ont aussi tendance à changer de nature, au moins dans le petit commerce. S'appliquant à de petits volumes, les marges, qui sont calculées de façon à couvrir les coûts et à assurer un revenu au commerçant, sont fixées en volume plutôt qu'en taux. La fixation en volume est une sécurité pour les commerçants, puisqu'elle permet un profit (et donc un revenu indépendant des variations des prix)[19].
Dès lors, substituer une TVA à une fiscalité douanière génèrerait un choc inflationniste, puisque dans le second cas la TVA s'applique alors également à la marge (phénomène de « cascade »). Selon la direction des affaires économiques de la Nouvelle-Calédonie (DAE, 2006), « le passage de la TVA avec un niveau de taxation de 10 % pourrait se traduire par un effet inflationniste dans le secteur de l'alimentation et du prêt-à-porter dans le cas où les professionnels voudraient maintenir leurs marges actuelles en valeur absolues ».
L'encadré ci-dessous explicite cet effet.

Encadré n°2 : Substituer la TVA au protectionnisme : quel impact sur les prix ?

On raisonne à partir d'un exemple. On considère un magasin de vente dans l'équipement de la personne.
Soit un loyer de 150 000 francs par mois, un salaire de vendeuse de 250 000 francs charges comprises et un salaire du gérant de 300 000 francs. Soit un coût de revient par pièce de 2 000 francs, avec en moyenne 6 pièces vendues par jours. Soit une TGI à 36 %. Le prix de revient TTC est donc de 2 720 francs. Loyer plus salaires se montent à 700 000 francs.
Sur 26 jours ouvrés par mois, on a donc 700 000 divisés par 26, divisés par 6, qui donnent : 4500 francs, soit le montant nécessaire pour amortir l'activité. Le point mort est donc atteint pour une pièce vendue 2720 + 4500 : 7220 francs. Sur ce total s'ajoute 10 % de marge bénéficiaire, ce qui amène à un prix de vente de 7950 francs environ.
Imaginons maintenant la même activité, avec une TVA à 10 %.
Le coût de la pièce est égal à (2000 + 4500) + 10 % de marge = 7 150 francs. Le prix de vente est alors de 7 150 + 10 % de TVA = 7 865.
L'écart de prix entre les deux systèmes fiscaux est donc d'environ 100 francs, c'est-à-dire environ 1,5 %. Il n'est même pas certain que cette faible baisse soit répercutée, du fait des arrondis de prix de vente. (En revanche, l'assiette de la taxe sera maximisée : totalité des achats de biens et de services.)
Ce qu'il faut retenir de cet exemple est que, quelque soit le mode de prélèvement, la fiscalité indirecte est toujours *in fine* assise sur la consommation des ménages ; la réforme fiscale n'a donc pas d'incidence directe sur les marges, ni en moyenne, de raison de participer à la baisse des prix pour le consommateur. Si on ajoute que les marges sont en pratique des marges en valeur et non en taux, comme expliqué plus haut, l'idée (fréquente) que la marge s'applique aussi sur la taxe est erronée et la substitution d'une taxe par une autre est totalement sans effet sur la marge.

[19] Dans le cas de la Nouvelle-Calédonie, un rapport de la direction des affaires économiques du 3 octobre 2006, précisait : « La relativité des prix est de mise et il est vrai que le prix d'un même produit peut fluctuer d'un arrivage à l'autre. L'évolution, à la hausse comme à la baisse, peut être due à divers facteurs tels le cours des devises, des matières premières, du fret, l'origine des produits, la façon dont son acheminées les marchandises et le comportement des professionnels » (DAE, 2006).

Un autre effet est susceptible de peser fortement sur les pouvoirs d'achats.
Si on remplace une fiscalité protectionniste par une TVA, c'est à la condition d'un maintien des recettes fiscales. Ce point est peu discuté puisque la TVA est reconnue pour une assiette très large. Pourtant les différences d'assiette ne sont pas forcément à l'avantage des consommateurs. Ainsi, une entreprise exportatrice participe aux recettes douanières par les intrants qu'elle importe, mais ne participerait pas aux recettes de TVA.
Cela signifie que pour un objectif de stabilité des recettes fiscales, suite à une réforme remplaçant la fiscalité douanière par une TVA, la pression fiscale devrait obligatoirement augmenter sur les consommateurs, dont le pouvoir d'achat serait donc diminué d'autant.
Cet effet serait marginal dans certain PEI faiblement exportateurs, mais serait important dans d'autres (au premier rang desquels la Nouvelle-Calédonie et son industrie du nickel dont la totalité du produit est exportée[20]).
Il est d'ailleurs intéressant de noter que des préoccupations équivalentes d'accroissement de la charge fiscale sont récurrentes aux Etats-Unis, pour nourrir les réticences à l'introduction d'une TVA (les EU sont le seul pays de l'OCDE n'ayant pas instauré cet impôt). Ainsi, selon le President's Advisory Panel (2006)[21], cité par Keen et Lockwood (2007) : « Certains "panellists" étaient préoccupés par le fait qu'introduire une TVA mènerait dans le temps à plus de collecte fiscale et faciliterait le développement d'un plus gros gouvernement fédéral – en d'autres mots, que la TVA serait une "money machine". »

Ainsi, qu'on mène une analyse théorique ou plus appliquée, les éléments défavorables à l'instauration d'une TVA semblent conséquents pour les PEI. *A contrario*, c'est peut-être par des formes plus modernes de TVA que ces éléments pourraient se trouver minorés.

3. La fiscalisation des charges sociales

3.1. Les principes du transfert des cotisations

La fiscalisation des charges sociales consiste à transférer le montant des charges sociales intégrées dans le prix de revient des entreprises, vers ce qui sera toujours une cotisation sociale mais enregistrée de manière comptable comme la TVA, c'est-à-dire en dehors du prix de revient. Le prix TTC des produits fabriqués localement restera lui inchangé, les entreprises répercutant dans les deux cas cette charge à leur client dans le prix de vente.
Il s'agit donc d'un mode nouveau de calcul des cotisations sociales (la TVA « normale » est alors appelée TVA « fiscale »). Toutefois, dans l'optique d'une réforme substituant une TVA à une fiscalité protectionniste, il ne faudrait pas distinguer TVA « fiscale » et TVA « sociale » : les deux seraient indifférenciées au niveau de la collecte (et appelées selon l'expression la plus englobante « TVA sociale »). C'est au niveau de l'affectation de la taxe que se retrouverait la distinction, puisqu'une partie (« sociale ») alimenterait les organismes sociaux (en Nouvelle-Calédonie, la Caisse de protection sociale « CAFAT »).

[20] C'est bien pour cela que la recommandation de la fiscalité optimale de ne pas taxer les intrants perd ici de sa pertinence (la consommation en Nouvelle-Calédonie du nickel produit localement, tant au niveau de la consommation finale que des consommations intermédiaires, est nulle).
[21] President's Advisory Panel on Federal Tax Reform, 2006, *Simple, Fair & Pro-Growth: Proposals to Fix America's Tax System*.

Le calcul et la perception de la TVAS sont semblables à ceux de la TVA : elle s'appliquerait à tous les biens vendus sur le territoire considéré et ne s'appliquerait pas aux exportations.
Les prix à l'export seraient alors « hors TVAS » et les prix sur le marché intérieur seraient TVAS comprise. C'est en cela que réside l'intérêt du mécanisme de transfert des charges sociales, qui se traduirait par un double gain :

- diminution des prix à l'export par la suppression des cotisations (et donc accroissement de la compétitivité) ;
- augmentation du prix des produits importés par l'addition de la TVAS à la TVA (protection du marché intérieur).

L'instauration d'un tel mécanisme ne modifierait pas les charges des entreprises (puisque les hausses de salaires seraient compensées par les cotisations sociales retirées des prix de revient). Les prix intérieurs n'auraient pas non plus vocation à augmenter (puisque, globalement, le montant de la TVA sociale (TVAS) compenserait les taxes douanières – qui sont un coût pour les entreprises dès lors qu'elles frappent les intrants – et les cotisations). Le mécanisme serait donc normalement neutre pour les consommateurs.
Un tel mécanisme est envisagé par le gouvernement de la Nouvelle-Calédonie, issu des élections de mai 2009 (encadré n° 3).

Encadré n° 3 : Extraits de la Déclaration de politique générale du président du gouvernement de la Nouvelle-Calédonie du 31 août 2009

« Pour améliorer le pouvoir d'achat des petites rémunérations, le gouvernement propose que le Salaire Minimum soit porté à 150 000 F CFP progressivement, sur les 3 prochaines années, à raison de 132 000 F CFP au 1er janvier 2010, 140 000 F CFP au 1er janvier 2011 et 150 000 F CFP au 1er janvier 2012. Afin que cette revalorisation ne se traduise pas par un tassement de l'échelle des salaires, je convoquerai les commissions de branche dans le but d'examiner, secteur par secteur, les bas salaires entre 1 et 1,5 SMG, afin qu'une revalorisation de 15 % en moyenne, sur la même période triennale, leur soit appliquée. (…) Conjointement, et afin que ces augmentations salariales ne pèsent pas sur les prix, un pacte pour l'amélioration de la productivité des entreprises devra être négocié, dans chaque secteur d'activité. Il s'agit là d'un élément substantiel du processus dans lequel le gouvernement s'engagera. (…) Par ailleurs la réduction des coûts de production des entreprises pour une meilleure compétitivité économique par, la fiscalisation de certaines charges sociales, non directement liées au travail, sera examinée. »

3.2. Les gains attendus d'un mécanisme de TVA sociale

De façon générale, les avantages peuvent être divisés en trois catégories :

- la lutte contre les délocalisations :
  - en diminuant le coût du travail pour favoriser l'emploi[22],

[22] Le corollaire attendu de la baisse du coût du travail est la diminution du travail au noir (ce qui n'est sans doute pas l'effet le plus attendu pour des PEI).

- en supprimant toute distorsion de nature fiscale dans le coût de production entre les biens, selon qu'ils sont ou non fabriqués dans le pays considéré. Cela signifie que la TVAS frapperait les biens domestiques comme les biens importés et serait donc non discriminatoire quel que soit le pays d'origine du produit. *A contrario*, les cotisations sociales peuvent être vues comme un impôt discriminatoire qui frappe les productions domestiques et exonère les productions étrangères. Les productions domestiques sont donc handicapées à l'export et les importations qui les concurrencent sur le marché domestique sont facilitées : en ce sens, le système traditionnel de TVA simple peut être considéré comme « un droit de douane à l'envers » ;

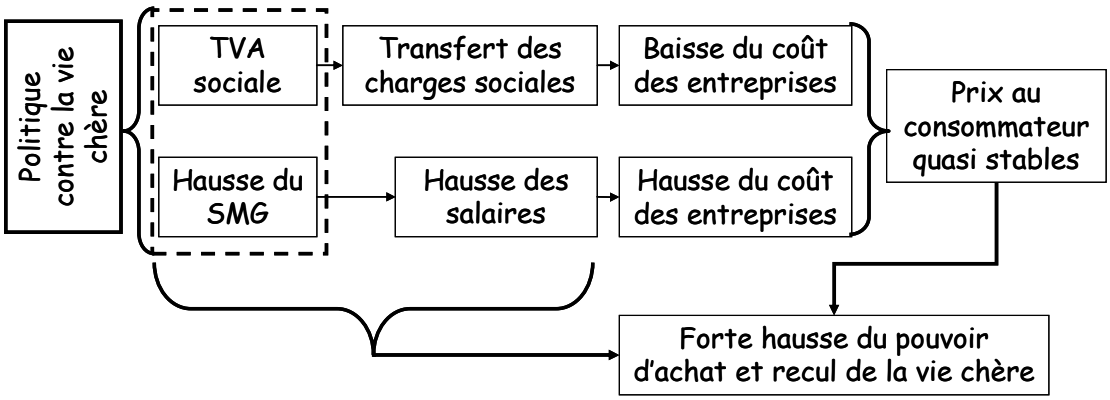
- la réduction des déficits publics :
  - en appliquant la TVAS aux retraites de fonctionnaires, qui ne seraient donc plus financées par l'État,
  - en faisant participer les producteurs étrangers à la protection sociale du pays considéré en taxant les produits importés (une entreprise qui produit et vend sur le territoire calédonien et emploie dix salariés doit payer dix cotisations sociales, tandis que celle qui importe les mêmes biens avec deux employés seulement n'en paye que deux) ;
- la promotion du commerce extérieur :
  - en diminuant le prix des biens à l'export (vendus hors TVA et hors TVAS),
  - en augmentant le prix des biens importés.

Pour synthétiser au mieux les avantages d'une TVAS, on peut dire qu'un tel dispositif permettrait d'améliorer la compétitivité sans réduire la demande globale, qui nourrit la croissance et l'emploi. Cette croissance de la compétitivité permet également de favoriser le pouvoir d'achat. Or, la Nouvelle-Calédonie, comme beaucoup de PEI, fait face à une problématique de « vie chère » (ONU, 2009, p. 112), c'est-à-dire un pouvoir d'achat dégradé (*a fortiori* dans le contexte de la crise économique mondiale et de ses impacts en cours et à venir). Pour contrecarrer la baisse du pouvoir d'achat, la solution immédiate peut sembler être la hausse des salaires, mais une telle volonté se heurterait à d'importantes difficultés :

- dans le privé (là où les bas salaires sont inférieurs à ceux de la fonction publique), on ne pourrait agir que sur le montant du salaire minimum ;
- augmenter le salaire minimum risque d'amener à un tassement des grilles salariales (« smicardisation » de la société) ;
- la hausse des minima salariaux entraînerait des difficultés pour les entreprises.

En revanche, en couplant hausse des salaires et mise en place d'une TVA sociale (incluant donc le transfert des cotisations patronales sur la valeur ajoutée), il deviendrait possible d'améliorer le pouvoir d'achat sans alourdir les charges des entreprises (graphique n°1).

Graphique n° 5 : TVA sociale accompagnée d'une relance salariale



Dès lors que la hausse des salaires ne dépasserait pas le montant des charges « économisées », les charges totales des entreprises n'augmenteraient pas du fait de la réforme.
Outre les avantages directs de hausse du pouvoir d'achat et de stabilité des charges, une telle politique présenterait nombre d'avantages indirects :

- le financement des charges sociales se ferait sur une assiette très large et serait donc plus indolore ;
- les entreprises bénéficieraient des avantages d'une TVA classique (plus de flexibilité, plus de trésorerie – ce qui est dynamisant pour l'économie) ;
- les entreprises en concurrence avec les importations seraient mieux protégées que dans le cas d'une TVA simple : la TVA et la TVA sociale s'appliquent aux importations ; comme la TVAS a par définition un taux supérieur à la TVA, la protection est augmentée d'autant ;
- les entreprises visant l'export deviendraient plus compétitives (diminution des prix à l'export par la suppression des cotisations) ;
- pour les entreprises, la TVAS permettrait aussi d'éloigner la « menace » d'une TVA simple (dans le cas où la TVA ne serait pas souhaitée).

3.3. Les inconvénients économiques attendus d'un mécanisme de TVAS

L'équité fiscale. Le système de la cotisation sociale est progressif, alors que la TVA est dégressive ; cette dernière peut donc apparaître comme un impôt inéquitable. Le problème d'équité devient crucial si on se concentre sur le cœur du dispositif (la substitution des cotisations par la TVAS), puisque la hausse des taux de TVA toucherait des individus qui ne sont pas directement concernés par les allègements de cotisation.

L'inflation. Le risque inflationniste de la TVAS serait réel si la taxe se substitue aux charges patronales (et non salariales), et uniquement si les entreprises ne répercutent pas la baisse des charges patronales dans leur prix de vente (hausse de la marge – effet d'aubaine) ; alors, sous ces hypothèses, les consommateurs pourraient « supporter » la taxe sous la forme d'un choc inflationniste.

3.4. Illustration

Concernant les simulations relatives à un passage à la TVAS, la tâche s'avère complexe, comme l'explique Malinvaud : « Supposons qu'une diminution indifférenciée du taux des cotisations patronales soit introduite simultanément avec une augmentation compensatoire du taux de la TVA. Une telle décision devrait immédiatement déclencher un ensemble de réactions, tantôt simultanées tantôt s'effectuant en cascade. Elles concerneront les prix hors taxes, les prix taxes comprises, les coûts, les transferts, les anticipations, *etc*.

Suivre précisément cet ensemble de réactions supposerait une connaissance fine des formes de la concurrence, des modalités des décisions salariales, des rigidités des prix et des salaires, des règles de révision des transferts, *etc.* Cela d'autant plus que les situations varient, d'un bien à un autre, d'une branche à une autre, d'un transfert à un autre, et d'autant plus aussi que le contexte dans lequel ces multiples réactions se produiront sera lui-même influencé par elles, notamment s'il y a des effets favorables à l'emploi. Puisque nous ne disposons pas de la connaissance fine qui serait requise pour un suivi précis au delà de quelques trimestres, nous devons faire appel à notre jugement et schématiser en portant l'attention autant sur les prix et coûts relatifs que sur les effets de volume ». (Malinvaud 1998, p. 40)

Afin de faciliter la compréhension du mécanisme envisagé, nous nous limiterons donc ici à l'illustrer par un double exemple, dans le cas de produits fabriqués en Nouvelle-Calédonie et dans le cas de produits importés.
Considérons ainsi le cas d'une industrie important des inputs (matières premières) taxés par les douanes à 20 % et le cas d'un distributeur important des produits taxés à 25 % (l'industrie bénéficie d'exonérations sur les importations d'inputs). On suppose que les importations (matières premières ou produits) coûtent 30, les amortissements 15 pour l'industrie et 10 pour l'import-distribution et les salaires hors cotisations patronales 40 pour l'industrie et 20 pour l'import-distribution[23]. Le montant des taxes douanières s'élèvent donc respectivement à 6 et 7,5 et les cotisations patronales respectivement à 13 et 7 (arrondi)[24].
On considère une marge bénéficiaire de 8 % (même si dans le petit commerce la marge est souvent fixée en valeur – cf. encadré n° 2) et des taux de TVA fiscale et de TVA sociale maintenant un même niveau de recettes. Cela signifie en pratique un taux de TVA fiscale de 8 % et un taux de TVA sociale de 14 %. Le premier taux est inférieur au taux du tarif douanier, puisque l'assiette est plus large et le second taux est inférieur au taux de cotisations patronales puisque l'assiette est également plus large (et d'autant plus pour l'import, dont la part des salaires dans le coût de revient est moindre).
L'exemple détaille :

- la situation actuelle ;
- la situation d'une TVA se substituant aux taxes douanières (*a minima* à recettes constantes) ;
- la situation d'une TVA se substituant aux taxes douanières et d'une TVAS se substituant aux cotisations patronales;
- la situation d'une TVA se substituant aux taxes douanières et d'une TVAS accompagnée d'une augmentation salariale (de 10 %).

Dans le troisième cas, on considère donc l'hypothèse selon laquelle la totalité des charges patronales serait transférée sur la valeur ajoutée, sans que rien ne soit changé quant aux parts salariales (retenues sur salaires).
Le tableau n°7 illustre les effets d'une TVA sociale accompagnée d'une relance salariale dans le cas de l'industrie et le cas de l'importation (la part des salaires dans le prix de revient diffère fortement, de même donc que les effets du changement de fiscalité).

[23] Les valeurs relatives des salaires et amortissement par rapport aux matières premières (industrie locale) ou aux produits (import) ont été fixées après l'avis de l'ancien Président de la Fédération des industries de NC et après l'avis de l'ancien Président du Syndicat des commerçants de Nouvelle-Calédonie.
[24] 32×30,3 % (chiffres pour la Nouvelle-Calédonie).

Tableau n° 7 : Exemple d'une TVAS avec relance salariale en Nouvelle-Calédonie

	Actuel		TVA		TVAS		TVAS + 10% W	
	Industrie	Import	Industrie	Import	Industrie	Import	Industrie	Import
Matières premières HT	30,0		30,0		30,0		30,0	
Produits		30,0		30,0		30,0		30,0
Taxes douanières	6,0	7,5	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Amortissements équipements	15,0	10,0	15,0	10,0	15,0	10,0	15,0	10,0
Salaires hors cotisations pat.	40,0	20,0	40,0	20,0	40,0	20,0	44,0	22,0
Cot pat. versées à la CAFAT	13,3	6,7	13,3	6,7	0,0	0,0	0,0	0,0
Profits avant impôt	8,3	5,9	7,9	5,3	6,8	4,8	7,1	5,0
Prix de vente HT	112,7	80,1	106,2	72,0	91,8	64,8	96,1	67,0
Prix de vente hors toutes TVA	np	np	106,2	72,0	91,8	64,8	96,1	67,0
TVA versée	0,0	0,0	8,5	5,8	7,3	5,2	7,7	5,4
TVAS versée à la CAFAT	0,0	0,0	0,0	0,0	12,9	9,1	13,5	9,4
Prix de vente TTC	**112,7**	**80,1**	**114,7**	**77,8**	**112,0**	**79,1**	**117,3**	**81,7**
Variation des recettes fiscales			2,5	-1,7	0,9	0,1	1,8	0,6
Variation du prix TTC (%)			1,8%	-2,9%	-2,4%	1,7%	4,7%	3,3%
Variation du salaire réel (%)							5,3%	6,7%

np : non pertinent.

L'exemple indique que le prix de vente au consommateur calédonien serait globalement inchangé[25], pour des taux de TVA et de TVAS correctement calibrés[26], l'économie dans son ensemble bénéficiant des avantages de la TVAS (ou simplement de la TVA) : souplesse de trésorerie pour les entreprises, transparence des prix, fin du « droit de douane à l'envers » (TVAS), meilleure compétitivité, dynamisation de l'économie, etc. Au niveau des produits importés, leurs prix seront majorés de la TVA ou de la TVAS, c'est-à-dire, dans ce dernier cas, de 22 %[27]. La situation de l'industrie et de l'import est cependant doublement différenciée. Dans le cas d'un passage à la TVA le prix des produits de l'industrie augmenterait alors que celui des produits importés diminuerait. Cette différence est liée à l'assiette douanière initialement plus faible pour l'industrie du fait des exemptions, alors qu'on considère un taux de TVA unique. Dans le cas d'un passage à la TVAS, les prix varieraient en sens inverse. Cette fois ci, la différence est liée à une assiette des cotisations patronales plus faible pour l'import (salaires), qui l'emporte sur l'effet d'assiette précédent.

[25] L'impact de la TVAS sur les prix dépendrait, pour chaque secteur, de la part représentée par les salaires dans le coût de production. Plus cette part serait élevée et plus le prix de vente TTC serait mécaniquement diminué par la substitution de la TVAS aux cotisations patronales. La part des salaires dépendant des secteurs, les prix diminueraient pour certains secteurs et augmenteraient pour d'autres. C'est au niveau de l'économie dans son ensemble que l'effet serait neutre sur les prix, pour un taux de TVAS calibré à cet effet (et qui nécessiterait des simulations économiques poussées).

[26] Résultat logique dès lors que le « calibrage » signifie stabilité de la charge fiscale (cf. aussi encadré n°2) et que l'exemple ne considère par les intrants du nickel (dont la détaxation signifierait, à recettes constantes, alourdissement de la charge fiscale pour les autres acteurs).

[27] Bien que l'exemple du tableau n° 7 soit illustratif et non pas prospectif, ce taux de 22 % est vraisemblablement proche de celui qui devrait prévaloir dans l'hypothèse d'une prise en charge de

Si on compare les colonnes 2 et 3 (« actuel ») aux colonnes 8 et 9, les salaires bruts augmenteraient de 10 % et les prix TTC augmenteraient de 4,7 % dans le cas de l'industrie et de 3,3 % dans le cas de l'import. L'industrie serait donc pénalisée par rapport à l'import-distribution parce que les droits de douanes sur les intrants y sont minorés, alors qu'une TVA n'offrirait *a priori* pas la même souplesse. Toutefois, *a contrario*, une TVAS offrirait des compensations en termes de protection de marché (le taux de TVAS s'appliquerait aux importations concurrençant la production locale). Si certains biens nécessitaient transitoirement des protections supplémentaires, un protectionnisme spécifique pourrait alors intervenir.

Selon qu'on le calcule par rapport au prix des biens industriels transformés localement ou par rapport au prix des importations, le salaire brut réel augmenterait donc de 5,3 % ou de 6,7 %. Il ya donc possibilité d'un effet positif sur le pouvoir d'achat (voir supra « Les inégalités sociales), sans pénaliser les entreprises qui, au contraire, profiteraient de la hausse de la demande générée. L'argument selon lequel la réforme augmenterait les prix ne serait donc pas pertinent.

Si on ajoutait dans le mécanisme de TVAS la fiscalisation des charges *salariales*, l'effet sur le pouvoir d'achat serait encore renforcé.

Conclusion

Alors que le système de TVA s'est répandu dans une grande majorité de pays, on constate qu'une proportion importante des petits Etats insulaires n'a pas instauré cet outil fiscal. Les spécificités de ces économies permettent souvent de justifier ce choix – la Nouvelle-Calédonie n'étant donc pas une exception en ce domaine. Les recettes fiscales des PEI dépendent fortement de la fiscalité douanière, or, ce type de fiscalité n'est pas forcément dominé par une TVA pour ces pays (notamment, du fait du peu de stades de transformation). En outre, le passage à la TVA risque de générer un choc inflationniste (du fait notamment de la fixation de marges en valeur dans ces économies peu concurrentielles). Enfin, la TVA du fait de sa large assiette signifierait moindres protections de marché (tarifs) et risquerait donc d'être source de réticences parmi les chefs d'entreprises (c'est-à-dire ceux chargés de collecter la taxe).

D'une certaine façon, c'est en allant au-delà de la TVA que la Nouvelle-Calédonie et d'autres PEI pourraient avoir un intérêt supérieur à cet outil. En incluant dans la taxe le financement des charges sociales (qui seraient alors transférées du travail vers la consommation), pourraient être obtenues tant une amélioration de la compétitivité à l'export qu'une protection accrue vis-à-vis des importations (par rapport à un passage à une TVA simple).

---

l'ensemble des dépenses de la sécurité sociale (CAFAT) par la TVAS. En effet, le gouvernement de la Nouvelle-Calédonie envisageait en 2006 de remplacer 36 milliards de recettes fiscales par un taux de TVA d'environ 8 %. Les cotisations CAFAT se montent à environ 65 milliards (accidents du travail, chômage, prestations familiales, RUAMM). On arrive donc à environ 100 milliards de francs CFP, qui correspondraient alors à un taux de TVA globale (TVA « fiscale » plus TVA sociale) de 22 % (8 % ÷ 36 × 100 = 22,2 %).

Source : http://www.cafat.nc/net/Cafat.nsf/Caf-chiffres/Caf-chiffres-020.

En outre, le transfert des charges permettrait des augmentations salariales sans dégrader la compétitivité des entreprises ; cela créerait donc des opportunités pour stimuler le pouvoir d'achat (et donc accroître la demande globale pour les entreprises opérant sur le marché intérieur).
Une telle réforme fiscale n'aurait pas de raison d'être brutale. Une TVA pourrait être instaurée avec maintien des cotisations patronales ; ensuite, le transfert de ces cotisations vers une TVAS pourrait se faire progressivement : en diminuant par étapes les cotisations patronales et en augmentant concomitamment les taux de TVA.
Un calendrier progressif serait conforme aux recommandations de Grandcolas pour un succès de la réforme fiscale : « En termes administratifs, l'instauration de la TVA dans les pays insulaires du Pacifique est possible si certaines conditions sont satisfaites. Premièrement, une motivation forte et explicite au sommet de l'Etat est nécessaire ; deuxièmement, la préparation d'un plan détaillé de mise en œuvre avec des dates réalistes pour les principales étapes est requise. » (Grancolas, 2004, p. 22) Dans le cas de la Nouvelle-Calédonie, la motivation de l'exécutif semble réel pour mener à bien une réforme fiscale et des hausses salariales (Gomès, 2009). Reste alors à déterminer la meilleure architecture pour articuler les différents objectifs sans détériorer la compétitivité de l'économie.

Bibliographie :

ATKINSON A. B., STIGLITZ J. E., 1976, "The design of tax structure: direct versus indirect taxation", *Journal of Public Economics*, 6, 55-75.

BESSON E., 2007, *TVA sociale*, Secrétariat d'Etat chargé de la prospective et de l'évaluation des politiques publiques, septembre, 157 pages.

CERDI, 2008, *Impact de la réforme de la fiscalité indirecte sur l'économie calédonienne*, Etude pour le gouvernement de la Nouvelle-Calédonie, mars, 80 pages.

CEROM, 2008, Les défis de la croissance calédonienne, 60 pages.

CHAMBRE TERRITORIALE DES COMPTES DE LA NOUVELLE-CALÉDONIE, 2008, *Rapport d'observations définitives établi à la suite de l'examen de la gestion des recettes fiscales et douanières de la Nouvelle-Calédonie*, 13 novembre 2008, 74 pages.

CREMER H., 1999, "Fiscalité optimale et choix des instruments de taxation", in L'architecture des prélèvements en France : état des lieux et voies de réforme, Bourguignon F. et Bureau D., Rapport du CAE, La Documentation française, 83-92.

DAE, 2006, *Note sur les simulations d'évolution de prix avec la TVA*, octobre, 8 pages.

DESCOMBELS A., LAGADEC G., 2009, *L'ombre de la crise – La Nouvelle-Calédonie sera-t-elle épargnée par la crise économique?*, MPRA, Paper n° 17871, mai, 228 pages.

DIAMOND P. A., MIRRLEES J. A., 1971. "Optimal taxation and public production I: Tax production efficiency," *American Economic Review*, 61, 1, 8-27.

EBRILL L., KEEN M., BODIN J-P., SUMMERS V., 2002, "L'attrait de la taxe sur la valeur ajoutée", *Finances & développement*, juin, 44-47.

GOMES Ph., 2009, *Discours de politique générale de Monsieur Philippe Gomès Président du Gouvernement de la Nouvelle-Calédonie*, Prononcé devant le Congrès de la Nouvelle-Calédonie le 31 août 2009, 60 pages.

GRANDCOLAS C., 2004, "VAT in the Pacific Islands", *Asia-Pacific Tax Bulletin*, January/February, 12-22.

GRANDCOLAS C., 2005, "The Occasional Failure in VAT Implementation: Lessons for the Pacific", *Asia-Pacific Tax Bulletin*, January/February, 6-13.

ISEE, 2009, *Budget consommation des ménages 2008 – Synthèse*, juin, 4 pages.

KEEN M., Lockwood B., 2007, "The Value Added Tax: Its Causes and Consequences", *Warwick Economic Research Papers*, n° 801, May, 34 pages.

LAMOTTE H., SAINT AUBIN B., 1999, "TVA et redistribution", in L'architecture des prélèvements en France : état des lieux et voies de réforme, Bourguignon F. et Bureau D., Rapport du CAE, La Documentation française, 109-121.

MALINVAUD E., 1998, Les cotisations sociales à la charge des employeurs : analyse économique, Rapport du CAE, La Documentation française, 116 pages.

MANKIW G., N., WEINZIERL M., YAGAN D., 2009, "Optimal taxation in theory and in practice", *Journal of Economic Perspectives*, vol. 23, 4, 147-174.

OMC, 2009, *Profils tarifaires dans le monde 2009*, 205 pages.

ONU, 2009, *Economic and social survey of Asia and the Pacific 2009 – Adressing triple threats to development*, Economic and social commission for Asia and the Pacific, 232 pages.

PNUD, 2009, *Rapport mondial sur le développement humain 2007/2008*, 399 pages.

RAMSEY F. P., 1928, "A Mathematical Theory of Saving", *Economic Journal*, vol. 38, n° 152, pp. 543-559

SYNDEX, 2009, *Les causes de la vie chère en Nouvelle-Calédonie – Structure des prix et des coûts*, avril, 114 pages.

WORLD BANK GROUP & PricewaterhouseCoopers, 2009, *Paying Taxes 2009 – The global picture*, 100 pages.

Annexe n°1 : L'évolution de la fiscalité indirecte néo-calédonienne depuis 2001

	2001	**2002**	**2003**	**2004**	**2005**	**2006**	**2007**	**2008 (p)**	Part 2008
Taxe générale à l'importation (TGI)	12 254	12 361	13 707	14 903	16 300	14 915	15 274	16 617	39 %
Taxe de base à l'importation	4 561	4 407	4 810	5 239	5 759	5 901	6 214	7 152	17 %
Droit de douane	2 726	2 715	3 147	3 496	4 310	4 685	5 306	5 988	14 %
Taxe sur les produits pétroliers	///	///	///	///	///	2 257	4 614	4 828	11 %
Taxe additionnelle sur les produits pétroliers	///	///	///	///	///	867	2 051	2 168	5 %
Taxe sur le fret aérien	1 263	1 271	1 344	1 467	1 518	1 583	1 712	1 936	4 %
Taxe de consommation intérieure	4 249	4 868	5 036	5 189	4 812	2 293	1 445	1 572	4 %
Taxe Conjoncturelle pour la Protection de la Production Locale	537	528	553	624	716	805	841	880	2 %
Taxe de soutien aux productions agricoles	610	595	553	528	581	594	758	856	2 %
Taxe de péage	186	178	196	213	235	253	281	331	1 %
Taxe sur les alcools et tabacs	///	182	189	205	201	223	214	230	1 %
Taxe anti-pollution	///	///	13	27	26	31	134	155	0 %
Autres taxes	268	275	293	293	275	282	340	351	1 %
Total	**26 820**	**27 381**	**29 839**	**32 184**	**34 734**	**34 689**	**39 183**	**43 063**	100 %

Annexe n°2 : L'inefficacité croissante du système fiscal calédonien du fait des exemptions

Selon la Chambre Territoriale des Compte de Nouvelle-Calédonie (2008), le système fiscal à l'importation, qui protège l'économie locale au détriment du coût de la vie, devient « *incohérent* » du fait des très nombreuses exonérations qui s'y sont ajoutées au fil du temps et qui faussent le dispositif initial. Il existe en effet 2 600 cas d'exonérations sur 8000 positions tarifaires. Pour chacune des taxes douanières, le pourcentage d'exonérations est le suivant :

SIGLE	INTITULE DES TAXES	MONTANTS EXONERES	% D'EXONERATION
TAPP	Taxe accessoire sur les produits pétroliers	840.854.689	17.24 %
DD	Droits de douane	1.381.325.695	26.04 %
TAP	Taxe anti-pollution	6.289.534	4.69 %
TAT	Taxe sur les alcools et les tabacs	4.379.244	0.22 %
TBI	Taxe de base à l'importation	1.095.465.610	17.63 %
TCI	Taxe de consommation intérieure	40.794.604	2.82 %
TCPPL	Taxe conjoncturelle pour la protection de la production locale	39.637.137	4.71 %
TER	Taxe sur les énergies renouvelables	11.490	0.02 %
TFA	Taxe sur le fret aérien	196.203.632	11.45 %
TGI	Taxe générale à l'importation	7.033.085.521	46.04 %
TP	Taxe de péage	202.482.936	72.18 %
TPP	Taxe sur les produits pétroliers	142.122.604	2.91 %
TSPA	Taxe de soutien à l'agriculture	43.042	0,01 %
	TOTAL DES EXONERATIONS DOUANIERES	**10.982.695.738**	**27.29 %**

Les exonérations douanières pour l'année 2007 se sont élevées à près de 11 milliards de francs, correspondant à près de 30 % des recettes douanières constatées. Sur la période 2002-2007, ces exonérations cumulées ont privé la Nouvelle-Calédonie de 48,7 milliards de francs de recettes. « Certaines exonérations sont de nature à faire perdre toute crédibilité au bien-fondé des taxes auxquelles elles s'appliquent. C'est le cas notamment de la taxe de péage dont près des trois quarts font l'objet d'exonérations. Il en est de même pour la taxe générale à l'importation dont le taux d'exonération atteint près de 50 % ». (CTC, 2008, pp. 25-26)

Annexe n° 3 : Les principes généraux de la TVA

Les modalités d'application de la TVA à travers le monde sont très diverses : les assiettes et les activités auxquelles elle s'applique varient en fonction des pays.

La multiplicité des cas s'accompagne d'une diversité de visions de ce que doit être la taxe, mais plusieurs aspects fondamentaux font consensus. Premièrement, l'assiette finale de la taxe doit être la consommation (et non la valeur ajoutée, comme l'appellation de la taxe peut à tort le laisser penser).

Une telle TVA suppose la déductibilité de la taxe payée sur les biens d'investissement, elle ne doit pas fausser les prix d'achat et de vente, et doit donc permettre d'assurer l'efficience économique (la taxe est neutre et n'influence pas les décisions des opérateurs). La TVA étant perçue à chaque stade de la production, il faut également, pour s'assurer qu'elle ne pèse que sur la consommation, garantir la déductibilité complète de la taxe payée sur les inputs et éviter les ruptures dans la chaîne de la TVA (comme une exonération des intrants[28]).

Il s'agit là du mécanisme des déductions : les assujettis doivent facturer la TVA sur toutes leurs ventes, mais peuvent également déduire la taxe qu'ils ont acquittée sur tous leurs achats.

L'effet cumulatif de la taxation, à chaque étape du cycle de production, est neutralisé par le droit à déduction. De sorte que l'agent économique qui accomplit habituellement des opérations passibles de la TVA devient, pour chacune d'elles, et dans la même période, à la fois redevable envers le Trésor de la TVA facturée à son client et créancier du Trésor à raison de la taxe qu'il a payée à ses fournisseurs[29].

En pratique, il est procédé à un double calcul :

- on totalise, d'un côté, la taxe exigible liquidée en fonction des opérations imposables réalisées au cours de la période de référence ;
- de l'autre, on additionne la taxe dont le droit à déduction a pris naissance au cours de cette même période.

On procède ensuite au calcul du solde, consistant à soustraire la taxe récupérable de la taxe due. Lorsque la taxe exigible est supérieure à la taxe récupérable, le solde sera seul à acquitter ; dans le cas où le solde est négatif, le crédit dégagé se reporte sur les opérations réalisées au cours de la période qui suit.

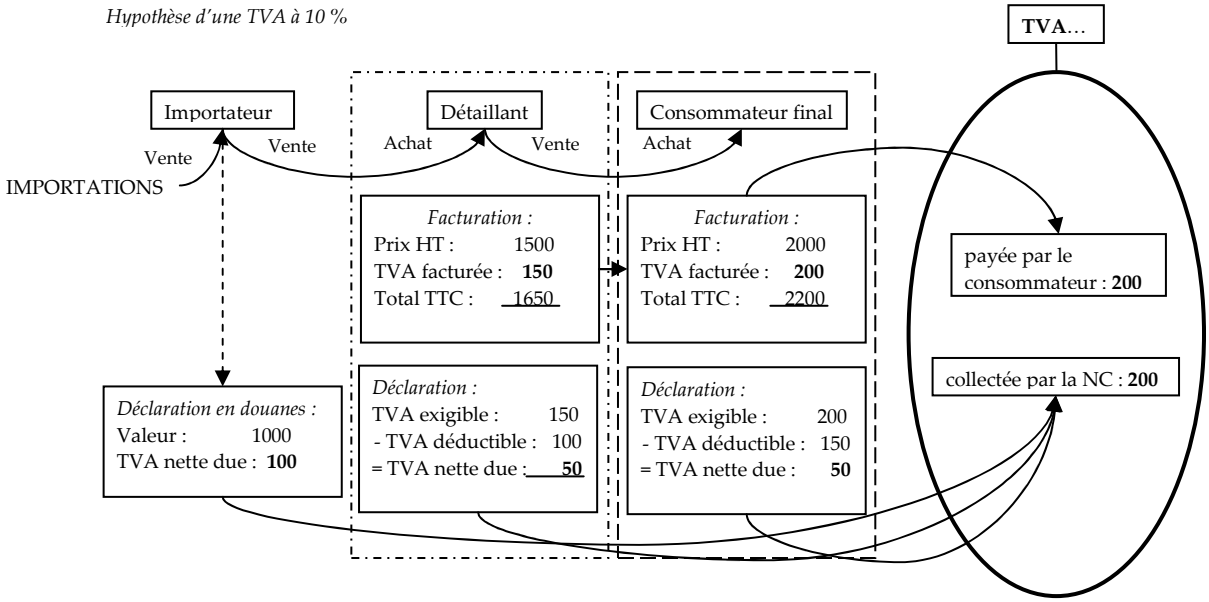
Le graphique ci-dessous illustre le mécanisme des déductions.

---

[28] Le taux zéro correspond à la situation dans laquelle le taux de la taxe appliquée aux ventes est nul, mais l'entrepreneur est autorisé à déduire la taxe payée en amont sur ses achats. Dans ce cas, l'entreprise dispose d'un droit à un remboursement intégral de la taxe payée sur ses achats. Dès lors que la TVA est conçue pour n'être qu'une taxe sur la consommation intérieure, les exportations sont imposées à un taux zéro et, par conséquent, quittent le pays sans avoir été grevées d'aucune TVA intérieure. Ce principe de destination constitue la norme internationale en matière de fiscalité indirecte, la taxe totale payée sur un produit étant déterminée par le taux perçu dans le pays de la vente finale et le montant de recettes revenant à ce pays. L'alternative au principe de destination est le principe d'origine, en vertu duquel la taxe est payée aux pays dans lesquels le produit est fabriqué et au taux en vigueur dans ceux-ci plutôt que là où il est consommé.

[29] La TVA serait théoriquement à acquitter pour chaque opération taxable. Mais, dans un souci évident de simplification, les assujettis sont autorisés à liquider la TVA pour l'ensemble des opérations qu'ils réalisent au cours d'une période donnée, le mois généralement, ou, en fonction des pays, le trimestre ou même l'année pour les entreprises les plus modestes.

Graphique n°6 : La TVA et le mécanisme des déductions



Annexe n° 4 : Les principaux résultats de l'étude du CERDI 2008 (Impact de la réforme de la fiscalité indirecte sur l'économie calédonienne)

	Référence	Réforme tarifaire & taux de TVA à 2 & 10 %		Réforme tarifaire & taux de TVA à 8,4 %	
Comportement de marge des commerçants (captation de la baisse des tarifs)		Non (0 %)	Oui (0 %)	Non (0 %)	Oui (0 %)
Taux de variation en %					
PIB	*4,115*	4,14	4,04	4,12	4,03
Consommation des ménages	*4,784*	4,17	1,28	3,85	0,84
Investissement	*9,997*	11,17	11,81	11,93	12,18
Importations	*6,452*	7,86	3,58	7,76	3,57
Indice : référence = 100					
Epargne du gouvernement	*100*	99,43	104,54	99,86	105,44
Indice des prix à la consommation	*100*	100,16	105,47	100,58	106,04