

CONCLUSIONS

M. Alexandre Lallet, rapporteur public

La SMABTP dispose en Nouvelle-Calédonie comme en Polynésie française d'un **agent spécial d'assurances**, habilité par l'Etat conformément aux dispositions de l'article R. 322-4 du code des assurances pour en être « *préposé à la direction de toutes les opérations qu'elle pratique* » dans ces territoires. Au titre de l'activité de ce dernier, elle s'est acquittée pour l'année 2013 de l'impôt sur les sociétés dans chacune de ces collectivités et, en sus, de l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières (IRVM) en Nouvelle-Calédonie. Elle a en conséquence exclu les revenus correspondants de l'assiette de son impôt métropolitain. L'administration fiscale métropolitaine ayant toutefois décidé de réintégrer ces sommes dans la base de l'impôt, la société s'est tournée vers les autorités fiscales locales pour obtenir la décharge de l'impôt acquitté localement à ce titre. Elle s'est heurtée à deux refus.

*

S'agissant de la Nouvelle-Calédonie, le tribunal administratif a prononcé la décharge de la seule cotisation d'IRVM mais la cour administrative d'appel de Paris l'a désavoué sur ce point et rejeté l'ensemble des prétentions de la société.

Cette dernière tire argument de ce que le nom de l'agent spécial a été remplacé par son initiale dans la minute de l'arrêt. La cour s'est méprise car la pseudonymisation des parties et des tiers ne s'impose que sur la version mise en ligne, ce que prévoit désormais expressément l'article L. 10 du code de justice administrative. Mais l'article R. 741-2 du code de justice administrative¹ n'exige à peine d'irrégularité que la mention du nom des parties. Or l'agent

¹ Qui se borne sur ce point à codifier une règle générale de procédure applicable devant l'ensemble des juridictions administratives à peine d'irrégularité de la décision : CE, 18 mars 2015, *H...-P...*, n° 374644, aux T.

est un tiers à la procédure. Dès l'instant que la pseudonymisation n'introduit pas d'ambiguïté dans l'arrêt et vous met tout à fait à même d'exercer votre contrôle de cassation, ce moyen ne peut être accueilli.

Pour comprendre les moyens suivants, il faut rappeler les termes du débat devant les juges du fond. La société a revendiqué depuis l'origine l'application de la convention fiscale conclue entre la France et la Nouvelle-Calédonie, approuvée par la loi n° 83-676 du 26 juillet 1983 et qui a donc une valeur législative. Son article 7 pose le principe classique selon lequel « *les bénéficiaires d'une entreprise d'un territoire ne sont imposables que dans ce territoire, à moins que l'entreprise n'exerce son activité dans l'autre territoire par l'intermédiaire d'un établissement stable qui y est situé* ». Classiquement toujours, l'article 5 de la même convention définit l'établissement stable comme une installation fixe d'affaires par l'intermédiaire de laquelle une entreprise exerce tout ou partie de son activité, et y ajoute, dans son paragraphe 5, le cas de l'agent agissant pour le compte de l'entreprise, ne jouissant pas d'un statut indépendant et disposant dans le territoire de pouvoirs qu'il y exerce habituellement, lui permettant de conclure des contrats au nom de cette entreprise.

Opérant une substitution de base légale, à la demande d'ailleurs de l'administration, le tribunal a jugé que l'application de ces dispositions était évincée par celle de la seconde phrase du deuxième alinéa de l'article Lp. 15 du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie, dans sa rédaction issue d'une loi de pays de 2007. A l'instar de l'article 209 du code général des impôts, cet article Lp. 15 pose dans son premier alinéa le principe de l'assujettissement à l'impôt sur les sociétés des bénéficiaires réalisées par les entreprises exploitées en Nouvelle-Calédonie ou y ayant leur siège, et de ceux dont l'imposition est attribuée à cette collectivité par une convention fiscale, puis définit la notion d'entreprise exploitée en Nouvelle-Calédonie dans la première phrase de son deuxième alinéa, le tout étant cohérent avec la convention de 1983. Mais la seconde phrase de ce deuxième alinéa prévoit qu'**en matière d'assurance**, une entreprise est réputée exploitée en Nouvelle-Calédonie dès l'instant que ses produits d'assurance y sont commercialisés².

Saisie d'un moyen critiquant le raisonnement du tribunal et réitérant le grief tiré de la méconnaissance de la convention fiscale de 1983, la cour a répondu en deux temps :

- d'une part, elle a confirmé l'applicabilité de la seconde phrase du deuxième alinéa de l'article Lp. 15 dès lors que, intervenant dans le domaine de la loi au titre des règles

² Cette qualification sectorielle s'inspire des stipulations qu'on trouve dans de très nombreuses conventions fiscales bilatérales conclues par la France, qui déduisent l'existence d'un établissement stable de ce que la compagnie d'assurance perçoit des primes dans un Etat ou assure des risques encourus dans cet Etat par l'intermédiaire d'une personne dépendante.

d'assiette mentionnées à l'article 99 de la loi organique du 19 mars 1999, elle a valeur législative en vertu de l'article 107 de cette même loi organique et constitue une loi spéciale dérogeant à la convention de 1983 qui a elle-même valeur législative³ ;

- d'autre part, elle a jugé qu'en tout état de cause, cette convention n'avait pas été méconnue.

Le premier motif est aussi erroné que surabondant.

Il est erroné au regard de l'interprétation que vous avez donnée de ces dispositions particulières de l'article Lp. 15 dans la décision du 18 décembre 2019 par laquelle vous avez refusé, dans le même litige, de renvoyer au Conseil constitutionnel la QPC visant cette disposition. Vous vous êtes alors appuyé sur les travaux préparatoires de la loi du pays du 16 janvier 2007 pour juger que la seconde phrase du deuxième alinéa, relative à l'activité d'assurances, ne s'applique qu'aux entreprises « *ayant un établissement stable dans un Etat autre que la France* » de sorte que le législateur du pays n'a, en tout état de cause, pas entendu déroger à la convention fiscale de 1983. Comme les parties, nous comprenons cette formulation inadéquate comme signifiant, conformément aux conclusions d'Anne Iljic, que cette disposition ne s'applique qu'aux assureurs étrangers, car on ne voit pas pourquoi, au regard de l'objet de cette règle, on traiterait différemment deux entreprises françaises, dont l'une a un établissement stable à l'étranger et pas l'autre.

³ CE, Assemblée, 19 avril 1991, *F...*, n° 55242 et la décision n° 83-160 DC du 19 juillet 1983. Le commentaire aux cahiers du Conseil constitutionnel de la décision n° 2016-539 QPC du 10 mai 2016 indique que cette convention aurait valeur organique, par analogie avec celle que prévoyait la loi organique n° 2010-93 du 25 janvier 2010 tendant à permettre à Saint-Barthélemy d'imposer les revenus de source locale des personnes établies depuis moins de cinq ans (dont la décision n° 2009-597 DC du 21 janvier 2010 précise au considérant 5 qu'elle doit être approuvée par une loi organique dans la mesure où elle affecte les compétences transférées à la collectivité par la loi organique prise sur le fondement de l'article 74 de la Constitution). C'est la loi organique n° 2011-416 du 19 avril 2011 qui y procède, pour Saint-Martin, Saint-Barthélemy et la Polynésie française. Mais on ne trouve pas trace d'une loi organique qui approuverait (de nouveau) la convention de 1983 avec la Nouvelle-Calédonie. Et le I de l'article 222 de la loi organique de 1999 prévoit que les dispositions législatives en vigueur à la date de sa promulgation et qui ne lui sont pas contraires demeurent applicables (cependant que les lois intervenant dans les matières transférées à la Nouvelle-Calédonie peuvent être modifiées par les institutions locales – mais tel n'est pas le cas car la fiscalité avait déjà été transférée et la convention ne saurait être modifiée unilatéralement par la Nouvelle-Calédonie. La position exprimée par le commentaire aux cahiers pourrait être fondée sur l'intention du législateur organique de 1999, qui aurait entendu conférer à la convention une valeur organique, conformément à l'article 75 de la Constitution, notamment en prévoyant à l'article 223 de la loi organique du 19 mars 1999 que la Nouvelle-Calédonie succède au territoire d'outre-mer de la Nouvelle-Calédonie dans l'ensemble de ses droits, biens et obligations ; ou, plus simplement, sur une forme de « transmutation automatique » de la loi ordinaire, qui, intervenant dans le champ des compétences dévolues aux autorités territoriales, se serait vu conférer un « caractère organique » par l'effet de l'article 75 de la Constitution. Il est vrai que seule une loi organique pourrait approuver un avenant à cette convention.

Il ne faut pas faire mystère de la **hardiesse de la lecture que vous avez retenue de ces dispositions**, qui, en délicatesse avec la jurisprudence de Section *Commune de Houdan*⁴, échafaude sur la base d'un texte clair et de travaux préparatoires qui nous le paraissent moins qu'à notre collègue Iljic. Lecture qui, de surcroît, va à l'encontre de la position exprimée par le Gouvernement de la Nouvelle-Calédonie avant votre décision QPC et qu'il maintient devant vous aujourd'hui au terme d'une argumentation qui ne peut laisser indifférent. Il nous semble bien, en effet, que l'intention des auteurs de la loi du pays était de contourner la difficulté de saisir un établissement stable en présence d'une activité largement dématérialisée comme le sont les assurances, en dégagant un critère de compétence dont on ne perçoit pas spontanément pourquoi il devrait s'appliquer différemment aux sociétés françaises et étrangères, qui sont toutes, en quelque sorte, des sociétés « étrangères » au regard de la législation fiscale néo-calédonienne. Si certains intervenants lors des débats au congrès ont laissé entendre que seules les sociétés non métropolitaines seraient concernées, c'est, semble-t-il, parce qu'ils sont partis du présupposé erroné que la loi du pays ne pouvait déroger à la convention de 1983.

Pour autant, tous ces éléments se trouvaient dans le débat en 2019 et nous n'avons aucun changement de circonstances à faire valoir pour vous inviter à re-délibérer d'une question aussi fraîchement tranchée. Et après tout, il est loisible à la Nouvelle-Calédonie de faire évoluer le texte.

Dès l'instant que ces dispositions de l'article Lp. 15 ne sont pas applicables au litige et que ce dernier doit donc se régler sur le terrain de la convention de 1983, le motif par lequel la cour a écarté comme inopérante l'invocation de cette convention, avant de répondre au fond sur ce terrain, est surabondant. Vous pourriez toutefois relever incidemment son caractère erroné si vous souhaitiez, pour répondre aux critiques persistantes de la Nouvelle-Calédonie, réaffirmer votre interprétation de l'article Lp. 15.

Le motif déterminant est ainsi fondé sur **l'absence d'établissement stable** au sens de la convention. La cour a rappelé les termes de votre jurisprudence *Nouvelle Calédonie c/ SA Eagle Star Vie* du 1^{er} juin 2005⁵ par laquelle vous avez jugé qu'à défaut d'installation fixe d'affaires sur ce territoire, une entreprise devait être regardée comme y disposant d'un établissement stable au sens de cette convention si elle a recours à une personne non indépendante ayant le pouvoir d'y conclure des contrats en son nom⁶, à condition que cette

⁴ CE, Sect., 27 octobre 1999, *Commune de Houdan*, n° 188685, p. 326.

⁵ n° 259618, au Rec., Dr. fisc. 2006, n° 7, comm. 177, concl. P. Collin ; RJF 10/2005, n° 1087 ; BDCF 10/2005, n° 121, concl. P. Collin

⁶ Cette condition, qu'on retrouve dans le modèle de convention fiscale de l'OCDE, semble devoir s'entendre, au-delà de sa lettre, comme visant le pouvoir d'engager contractuellement l'entreprise (CE, Sect., 20 juin 2003,

personne utilise effectivement, de façon non occasionnelle, le pouvoir qui lui est ainsi dévolu. Vous avez précisé que l'habilitation d'un agent spécial dans un territoire donné, en application de l'article R. 322-4 du code des assurances, ne suffit pas à établir l'existence dans ce territoire d'un établissement stable si l'intéressé n'exerce pas habituellement les pouvoirs lui permettant de conclure des contrats au nom de l'entreprise.

Analysant le contrat passé entre la SMABTP et l'agent spécial désigné sur le fondement de ce texte, la cour a constaté que ce dernier effectuait l'intégralité de la gestion des contrats d'assurance proposés par la société en Nouvelle-Calédonie, en proposait la souscription en adaptant le contenu des polices d'assurance sur instruction de la société, appelait et encaissait les cotisations, réglait les sinistres sur la base des critères définis par la société, acquittait les taxes et autres prélèvements frappant celle-ci et établissait les états comptables et statistiques qu'elle lui demandait. La société disposait en outre d'un pouvoir de contrôle et d'inspection étendu, pouvant exiger la production de tout document. La cour a enfin relevé que l'agent percevait une commission couvrant l'intégralité des prestations et une participation aux bénéfices.

Cette motivation vous met tout à fait à même d'exercer votre contrôle. Et contrairement à ce qui est soutenu, la cour a bien déduit de l'ensemble de ses constatations que l'agent spécial avait le pouvoir de conclure des contrats au nom de l'entreprise.

Reste l'exigence, reprise du paragraphe 6 de l'article 5 du modèle de convention fiscale de l'OCDE, que l'agent ne soit pas **indépendant**. Cette condition a donné lieu à une jurisprudence moins nourrie que l'autre condition, avec laquelle elle est parfois confondue sous le vocable générique et réducteur d'« agent dépendant ». On peut toutefois en tirer l'idée que **la dépendance s'apprécie dans sa double dimension juridique et économique**, comme le prévoit d'ailleurs le modèle OCDE⁷.

Ministre c/ Société Interhome AG, n° 224404, au Rec.), de sorte qu'un commissionnaire, qui conclut des contrats au nom du commettant sans l'engager directement, ne remplirait pas cette condition, sauf à ce que le prétendu contrat de commission constitue en réalité un contrat de mandat (CE, 31 mars 2010, *Sté Zimmer Limited*, n° 304715-308525, au Rec.). A l'inverse, la seule circonstance que la signature du contrat revienne formellement à l'entreprise, qui entérine les décisions prises par l'agent, ne justifie pas d'écarter la qualification d'établissement stable (CE, Plén. Fisc., 11 décembre 2020, *Ministre de l'action et des comptes publics c/ Sté Conversant International Ltd*, n° 420174, au Rec.).

⁷ Le paragraphe 6 de cet article 5 écarte toute indépendance lorsqu'une personne agit exclusivement ou presque exclusivement pour le compte d'une ou de plusieurs entreprises auxquelles elle est étroitement liée. Le paragraphe 7 indique en revanche que la seule existence d'un contrôle entre deux sociétés, en particulier l'appartenance à un même groupe, ne suffit pas à caractériser la dépendance. Enfin, le paragraphe 8 précise qu'une entreprise est étroitement liée à une autre si, compte tenu de l'ensemble des faits et circonstances pertinents, l'une contrôle l'autre ou toutes deux sont sous le contrôle des mêmes entreprises, ce qui est le cas d'une filiale par exemple (V. sur ce sujet : B. Gouthière, *Les impôts dans les affaires internationales*, p.207).

Au titre de la dimension juridique, il convient d'apprécier le **degré d'autonomie** de l'agent à l'égard de l'entreprise contribuable, qui dépend en particulier du pouvoir décisionnel réel du premier, du caractère plus ou moins détaillé des instructions que lui adresse la seconde⁸ et des prérogatives de contrôle et de sanction dont elle dispose à son égard. Mais contrairement à ce qui est soutenu, **il n'y a pas lieu de circonscrire la dépendance juridique à la relation de salariat**, par opposition à la relation de prestation de services entre un donneur d'ordres et un travailleur indépendant au sens du droit du travail⁹. Autrement dit, un agent peut être « dépendant » au sens de la convention alors même qu'il n'existe **aucun lien de subordination** au sens du droit du travail, lien qui est caractérisé, vous le savez, par l'exécution d'un travail sous l'autorité d'un employeur qui a le pouvoir de donner des ordres et des directives, d'en contrôler l'exécution et de sanctionner les manquements de son subordonné¹⁰.

L'importance du critère de **dépendance économique** a, quant à elle, été consacrée par votre décision de Section *MINEFI c/ Société Interhome* du 20 juin 2003 (n° 224407, au Rec.). Vous avez écarté toute indépendance d'une filiale à l'égard de la société-mère en relevant que la première exerçait son activité exclusivement au profit de la seconde et qu'elle percevait de manière récurrente une subvention d'équilibre de la part de la seconde afin de combler l'insuffisance des commissions reçues. Comme l'indique Stéphane Austry dans ses conclusions sur cette affaire, sur la base du commentaire du modèle de convention fiscale de l'OCDE, le fait que l'agent soit entièrement ou essentiellement tributaire de l'entreprise contribuable pour ses achats de fournitures ou la vente de ses prestations, est un élément décisif, *a fortiori* s'il ne dispose d'aucune solution alternative équivalente¹¹. De même, il est pertinent d'examiner la réalité du risque d'exploitation supporté par l'agent.

En l'espèce, la cour n'a pas caractérisé l'existence d'une réelle dépendance économique. En particulier, elle n'a pas relevé que l'agent spécial travaillait exclusivement pour la SMABTP – au contraire, dans l'affaire polynésienne, elle a constaté qu'il exerçait son activité pour le compte d'autres compagnies d'assurance. Le rappel des conditions de rémunération de l'agent spécial est quant à lui ambigu puisque la cour relève que la rémunération couvrait

⁸ Commentaire sous l'article 5, §38.

⁹ L'article L. 8221-6-1 du code du travail présume travailleur indépendant celui dont les conditions de travail sont définies exclusivement par lui-même ou par le contrat les définissant avec son donneur d'ordre.

¹⁰ En revanche, il va de soi qu'un agent qui serait en droit de demander la requalification du contrat commercial qui le lie à l'entreprise en contrat de travail en raison de l'existence d'un tel lien de subordination est nécessairement un « agent dépendant ».

¹¹ Critère qui est un élément important de caractérisation de la dépendance économique au sens de l'article L. 420-2 du code de commerce.

« *l'intégralité des prestations accomplies par lui* », ce qui ne dit rien, nous semble-t-il, de son montant rapporté aux charges supportées, avant de se borner à préciser que cette rémunération prenait la forme d'une commission selon un barème fixé par le contrat et d'une participation aux bénéfices de 7,5 % des recettes de l'exercice nette de la rémunération de l'agent et des sinistres payés. Il n'y a là rien de très caractéristique d'un lien de dépendance économique, nous semble-t-il. Le pourvoi élève quant à lui un débat sur le caractère « brut » des commissions, au sens où elles ne couvriraient pas ses frais d'exploitation et constitueraient ainsi des revenus non commerciaux ; mais cette argumentation est à la fois nouvelle en cassation et difficilement compatible avec la déclaration de ces mêmes commissions en traitements et salaires par l'intéressé lui-même et sa non-soumission à la contribution des patentes.

Quoiqu'il en soit, la cour a caractérisé l'existence d'une **très forte dépendance juridique** en mettant en exergue la quasi-absence d'autonomie de l'intéressé dans la conception et la rédaction des contrats et la gestion des sinistres, ainsi que le droit de regard très étendu de la société sur son fonctionnement, ce dernier critère étant parfaitement opérant et ne constituant, dans le raisonnement de la cour, qu'un indice parmi d'autres, contrairement à ce qui est allégué. Le pourvoi se borne à faire valoir la liberté dont disposait l'agent dans l'organisation de son travail au quotidien, mais cette circonstance, si elle susceptible d'exclure tout lien de subordination, ne nous convainc pas que la cour aurait inexactement qualifié les faits de l'espèce. Vous relèverez au passage que le préambule du traité de nomination de l'agent spécial indique que, par son entremise, la SMABTP a estimé qu'elle s'était « implantée » sur le territoire de la Nouvelle-Calédonie.

Nous ajouterons que même si votre décision *SA Eagle Vie* cultive l'autonomie du droit fiscal à l'égard du droit des assurances, en se refusant, à juste titre, à tirer des conséquences mécaniques de la désignation d'un agent spécial quant au respect de la condition tenant à l'exercice habituel de pouvoirs engageant contractuellement la compagnie, elle laisse entendre, comme les conclusions de Pierre Collin, qu'un agent spécial exerçant la plénitude des fonctions qui lui sont normalement dévolues présenterait les caractéristiques d'un établissement stable, ce que laisse entendre la notion de « *préposé* » qu'utilise l'article R. 322-4 du code des assurances. Tel n'était pas le cas dans ce précédent, puisque, contrairement à ce qu'il en est ici, les compagnies d'assurance n'avaient nommé des agents spéciaux que pour ordre, la distribution des produits incombant en réalité à des agents généraux.

Nous sommes donc convaincu du bien-fondé de la qualification opérée par la cour.

*

7

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

Dans la seconde affaire, l'administration, comme les juges du fond, ont appliqué l'article 113-1 du code des impôts de la Polynésie française qui soumet à l'impôt sur les sociétés les bénéfices réalisés par les entreprises ayant leur siège social ou un établissement stable dans cette collectivité, ainsi que les bénéfices provenant d'opérations réalisées dans ce territoire par certaines catégories de personnes, dont, d'une part, au 4^{ème} alinéa, les « *représentants n'ayant pas de personnalité distincte de celle de l'entreprise qu'ils représentent* » et, d'autre part, au 6^{ème} alinéa, les entreprises « *qui, exerçant leurs activités par l'entremise d'un courtier, d'un commissionnaire général ou de tout autre agent jouissant d'un statut indépendant, à condition que ces personnes agissent dans le cadre ordinaire de leur activité, sont de ce fait considérées comme y disposant d'un établissement stable* ».

Vous aurez peut-être constaté à l'audition de la citation que ce 6^{ème} alinéa souffre d'une grossière malfaçon. Paradoxalement, il déduit l'existence d'un établissement stable du statut d'indépendant de l'agent et de la circonstance qu'il agit dans le cadre ordinaire de ses activités. Cette rédaction a été corrigée par l'article LP 5 de la loi du pays n° 2016-39 du 6 décembre 2016, la disposition prévoyant désormais que l'existence de l'établissement stable résulte de ce que l'agent jouissant d'un statut indépendant n'agit pas dans le cadre ordinaire de son activité¹². Il nous semble qu'il n'aurait pas été hors de portée, sinon nécessaire pour assurer sa légalité, de redresser le texte, en neutralisant la locution « de ce fait » et en autorisant la qualification d'établissement stable par une recherche de la dépendance réelle derrière l'indépendance formelle. La loi du pays de 2016 se présente d'ailleurs à cet égard comme une simple mesure de « clarification »¹³, alors que, à la lettre, elle inverse purement et simplement la logique du texte. Mais ce débat n'a jamais été élevé dans la présente procédure.

A la place, la société a demandé au tribunal administratif de vous renvoyer la question de la contrariété de ce 6^{ème} alinéa avec le principe d'égalité devant les charges publiques, dans le cadre du contrôle juridictionnel spécifique de la légalité, par voie d'exception, des actes dits « lois du pays », organisé par l'article 179 de la loi organique du 27 février 2004. Le tribunal a refusé d'y procéder en relevant que cet article, dans sa version applicable au litige, est issu

¹² Ce que nous comprenons comme renvoyant à une situation de dépendance à l'égard de l'entreprise donneuse d'ordre, comme c'est le cas dans la convention néo-calédonienne de 1983 et, plus largement, dans les conventions bilatérales fondées sur le modèle OCDE. Le paragraphe 6 de l'article 5 du modèle précise ainsi que le paragraphe 5 « *ne s'applique pas lorsque la personne qui agit dans un État contractant pour le compte d'une entreprise de l'autre État contractant exerce dans le premier État une activité d'entreprise comme agent indépendant et agit pour l'entreprise dans le cadre ordinaire de cette activité* ».

¹³ Le rapport (n° 2016-178) sur la loi du pays ne dit d'ailleurs absolument rien d'une malfaçon de l'article 113-1 et de sa modification. Il fait état d'une volonté d'éviter que les sociétés d'assurance n'échappent à l'impôt polynésien en apportant « *des précisions aux dispositions du code des impôts concernant l'imposition des entreprises étrangères d'assurance* ».

d'une délibération n° 95-214 AT du 12 décembre 1995 et ne résulte donc pas d'une loi du pays. Il a, en conséquence, examiné lui-même la légalité de cet article 113-1 dans le cadre d'une exception d'illégalité classique et jugé qu'il ne méconnaissait pas l'égalité devant les charges publiques garanti par l'article 13 de la Déclaration de 1789.

Devant la cour, la société est revenue à la charge en reprochant au tribunal d'avoir refusé de vous transmettre la question « préjudicielle » de la légalité de l'article 113-1, mais aussi en critiquant la réponse qu'il a apportée sur le fond, par la reprise de son argumentation de première instance. La cour s'est bornée à juger que le tribunal avait, à bon droit, refusé de faire application de l'article 179 de la loi organique dans la mesure où la délibération de 1995 ne constitue pas une « loi du pays ».

Il résulte des termes mêmes de cet article 179 qu'il ne s'applique qu'aux actes dits « lois du pays ». Cette catégorie, créée par la loi organique de 2004, suit un régime procédural précisément décrit aux articles 139 et suivants de cette loi organique et un régime contentieux spécifique défini aux articles 176 et suivants de celle-ci.

Par construction, la délibération de 1995 dont est issu l'article 113-1 du code des impôts de la Polynésie française¹⁴ ne constitue pas une « loi du pays ». Ce code en porte lui-même la trace puisque, dans sa version applicable à l'exercice 2013 ici en cause, le numéro de l'article n'est pas précédé des initiales « LP. », contrairement, par exemple, aux articles LP. 113-4 et LP. 113-5 qui figurent dans la même section, et contrairement à ce qu'il en est depuis l'intervention de la loi du pays de 2016 que nous avons évoquée, qui a réécrit l'article 113-1, devenu LP. 113-1.

Aucune disposition de la loi organique ne confère le caractère de « loi du pays » à l'ensemble des actes antérieurs intervenus dans le domaine de la loi et le champ de compétence de la Polynésie française¹⁵, et, dans les travaux préparatoires de celle-ci, aucune volonté du législateur organique de procéder à une telle transmutation. Au contraire, la loi organique réaffirme l'existence de délibérations de l'assemblée n'ayant pas ce caractère. Et celle-ci sont justiciables d'un recours pour excès de pouvoir ou d'une exception d'illégalité classique devant le tribunal administratif¹⁶.

¹⁴ L'alinéa litigieux a été modifié postérieurement à 1995, précisément pour ajouter la condition « *que ces personnes agissent dans le cadre ordinaire de leur activité* ». Nous n'avons pas identifié l'acte à l'origine de cet ajout, mais il est certain qu'il est antérieur à 2004 car le code des impôts 2004 comporte l'article ainsi modifié.

¹⁵ L'article 11 se borne à prévoir l'applicabilité des lois et règlements « métropolitains » antérieurs et la possibilité pour la Polynésie de les modifier lorsqu'ils sont intervenus dans son domaine de compétence.

¹⁶ V. les articles 171 et suivants.

La double analogie que met en avant le pourvoi ne nous convainc pas :

- d'une part, il est tout à fait exact que l'article 113 de la loi organique du 12 avril 1996 avait mis en place un régime comparable de « question préjudicielle » à l'encontre des délibérations de l'assemblée polynésienne, circonscrit toutefois à la question de la compétence de la Polynésie au regard de la répartition des compétences entre l'Etat, le territoire et les communes, et que vous l'avez jugé implicitement applicable aux délibérations antérieures à l'entrée en vigueur de cette loi organique (CE, 3 novembre 1997, *Haut-commissaire de la République en Polynésie française*, n° 188606, aux conclusions très nettes du Président Combrexelle). Mais cette solution s'explique tout simplement par le fait que la loi organique se bornait à viser les « délibérations » et qu'une délibération adoptée son entrée en vigueur était et restait une délibération après celle-ci. Du reste, vous noterez que l'article 174 a maintenu ce dispositif, étendu à la question de la répartition des compétences entre le gouvernement et l'assemblée de la Polynésie française, à l'encontre des délibérations de l'assemblée autres que les « lois du pays ».
- d'autre part, il n'y a rien de commun entre le cas de figure litigieux et l'article 61-1 de la Constitution, qui permet de contester toute disposition législative par la voie de la QPC. Une loi adoptée avant la révision constitutionnelle de 2008 renfermait et renferme des dispositions législatives aussi longtemps qu'elle n'a pas été abrogée ou déclassée. Il est donc parfaitement logique que de telles dispositions soient justiciables d'une QPC. En sens inverse, il est tout aussi logique de juger, comme vous l'avez fait dans une décision *Société Polyanna* du 2 octobre dernier (n° 439969), que des dispositions du code des impôts de Nouvelle-Calédonie antérieures à la loi organique du 19 mars 1999 qui a créé la catégorie des « lois du pays » présentent un caractère réglementaire et ne sont donc pas justiciables d'une QPC, quand bien même, d'ailleurs, ces dispositions auraient-elles été modifiées ensuite par une loi du pays inapplicable *ratione temporis* au litige.

La cour n'a donc commis aucune erreur de droit en refusant de faire application de l'article 179 de la loi organique. Nous pensons en revanche qu'elle a eu tort de ne pas répondre elle-même au moyen tiré de l'illégalité de l'article 113-1 du code des impôts, comme le tribunal l'avait fait. Il est certain en effet qu'une question formulée à tort dans le cadre du dispositif de « renvoi préjudiciel » de l'article 179 doit être recyclée en moyen de légalité autonome qu'il appartient à la juridiction compétente d'examiner elle-même.

Et lorsque, comme en l'espèce, le requérant d'appel revient, d'ailleurs longuement, sur le sérieux de la question posée, en réitérant l'argumentation de fond articulée devant le tribunal, le moyen doit être regardé comme repris en appel et le juge d'appel doit y répondre.

L'omission de le faire ne constitue pas tant, à nos yeux et comme le soutient le pourvoi, une méconnaissance de l'office du juge qui mériterait sanction au titre du bien-fondé de l'arrêt, qu'une simple insuffisance de motivation, moyen qu'on peut tout aussi aisément déceler dans l'argumentation du pourvoi. Mais ce moyen de cassation ne peut être fondé que si le moyen éludé était opérant. Or nous ne pensons pas que tel soit le cas.

En effet, à supposer qu'elle puisse légalement exister¹⁷, la différence de traitement dénoncée entre une entreprise métropolitaine exerçant ses activités en Polynésie par le biais d'un agent indépendant, qui subirait selon elle une double taxation, et une entreprise polynésienne exerçant ses activités en métropole dans les mêmes conditions, qui ne serait imposée qu'en Polynésie, résulterait du choix de la Polynésie, dans son domaine de compétence, d'imposer la première en dépit de l'indépendance de son agent et du choix du législateur national, à l'article 209 du code général des impôts, de ne pas imposer la seconde en raison de cette indépendance. Comme le juge le Conseil constitutionnel s'agissant des matières transférées à la collectivité, il ne peut être utilement soutenu que le droit local différerait du droit métropolitain, cette différenciation trouvant sa source dans la Constitution et le statut organique de ces collectivités (n° 2010-4/17 QPC du 22 juillet 2010). Et nous ne voyons aucune raison de contraindre la Polynésie à adapter son droit fiscal au vu de la législation métropolitaine qui ne lui est ni applicable, ni supérieure¹⁸. Le cas échéant, c'est la convention

¹⁷ L'article 39 du code général des impôts permet à une entreprise ayant effectué à l'étranger des opérations dont le résultat entre dans ses bénéfices imposables en France de déduire la charge que représente l'impôt prélevé par cet Etat étranger, le cas échéant, sauf stipulation conventionnelle spécifique y faisant obstacle (CE, 20 novembre 2002, *SA Etablissements Soulés et Cie*, n° 230530, au Rec.). Ces dispositions devraient logiquement s'appliquer dans le cas de l'assujettissement en Polynésie française d'une activité également soumise à l'impôt en métropole. C'est d'ailleurs en se fondant sur ces dispositions que le tribunal administratif a écarté le moyen tiré de la méconnaissance du principe d'égalité devant les charges publiques. On comprend mal, alors, pourquoi l'administration fiscale métropolitaine a refusé la déduction opérée par la société en l'espèce, laquelle aurait été mieux inspirée de contester ce refus. Il nous semble donc qu'en tout état de cause, le moyen n'était pas fondé.

¹⁸ La situation est différente de celle de Saint-Barthélemy et de Saint-Martin qui a donné lieu à l'avis de la Section des finances n° 381054 du 27 décembre 2007. Celle-ci a tiré des dispositions qui prévoient que les compétences de ces collectivités s'exercent notamment « *dans le respect* » des dispositions du 1° du I des articles LO. 6214-4 et LO. 6314-4 (lesquelles indiquent à quelles conditions les personnes physiques et morales peuvent être considérées comme ayant leur domicile fiscal dans ces collectivités), que le législateur organique a entendu préciser la compétence de ces collectivités en matière fiscale au regard de la domiciliation fiscale des personnes et, en particulier, a exclu qu'une personne domiciliée fiscalement en France puisse faire l'objet d'une imposition de ses bénéfices réalisés dans ces collectivités.

approuvée par la loi organique qui pourrait régler une éventuelle difficulté¹⁹. En l'état, la convention de 1957 ne le fait pas²⁰.

Les derniers moyens, relatifs au statut de l'agent spécial, ne vous retiendront pas.

Contrairement à ce qui est soutenu, la cour a recherché et constaté que ce dernier agissait dans le cadre ordinaire de son activité d'agent spécial, et non dans le cadre d'une activité commerciale distincte, dans la mesure notamment où sa rémunération couvre l'intégralité des prestations qu'il accomplissait pour le compte de la société.

Le pourvoi reproche enfin à la cour d'avoir inexactement qualifié les faits en regardant l'intéressé comme indépendant. Il est certain que la cohérence de cette position avec l'arrêt rendu le même jour par la même formation de jugement à propos de la Nouvelle-Calédonie interpelle, alors qu'il s'agit du même agent spécial, lié à la même société par des stipulations contractuelles analogues. Mais la société, prise au piège d'un article 113-1 aberrant, n'a jamais contesté l'indépendance de l'agent. L'aurait-elle fait qu'il aurait été possible – et même indispensable en logique, à défaut de rectifier prétoriennement le 6^{ème} alinéa – de considérer qu'un agent dépendant n'a pas de « personnalité distincte » de l'entreprise donneuse d'ordre au sens du même article et constitue ainsi lui aussi un établissement stable, par application du 4^{ème} alinéa²¹.

PCMNC au rejet des pourvois et à ce qu'une somme de 3000 euros soit mise à la charge de la SMABTP dans chaque affaire.

¹⁹ Convention qui a pu être qualifiée de « minimaliste » (cf. [X. Cabannes, Les conventions fiscales entre l'Etat français et les collectivités d'outre-mer : le cas des conventions passées par la France avec la Polynésie française et la Nouvelle-Calédonie](#)).

²⁰ Pas plus que l'accord concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale signé le 29 décembre 2009 et approuvé par la loi organique n° 2011-416 du 19 avril 2011.

²¹ Certes, il a une personnalité juridique distincte ; mais il n'a pas de « personnalité professionnelle » distincte, pour reprendre le vocable justement utilisé par la doctrine fiscale pour définir l'assujettissement à l'impôt sur les sociétés en métropole (BOI-IS-CHAMP-60-10-10 du 27 juin 2014, §. 170 à 190).