

## Décision du Tribunal administratif n° 2300121 du 28 novembre 2023

Tribunal administratif de Polynésie française

1ère Chambre

Vu la procédure suivante :

Par une requête enregistrée le 11 avril 2023 et des mémoires enregistrés les 24 mai, 13 juillet, 29 août et 28 septembre 2023, la société par actions simplifiée (SAS) Eviden France venue aux droits de la SAS Atos, elle-même venue aux droits de la SAS Imakumo, représentée par Me Canevet, demande au tribunal :

1°) de prononcer la décharge des impositions supplémentaires, d'un montant global de de 71 545 456 F CFP en droits et pénalités, mises à sa charge au titre de l'impôt sur les sociétés, de la contribution supplémentaire à l'impôt sur les bénéfices des sociétés (CSIS), de l'impôt sur les revenus de capitaux mobiliers et au titre de la contribution de solidarité territoriale sur les revenus de capitaux mobiliers (CSTCM) pour les exercices 2017 et 2018 ;

2°) de mettre à la charge de la Polynésie française une somme de 400 000 F CFP au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

Elle soutient que :

- le présent recours est recevable ;
- la procédure de rectification est entachée d'une irrégularité substantielle ; la proposition de rectification a été notifiée à la secrétaire de cabinet comptable BDO-FITEC, qui n'est pas habilitée ; le contribuable n'a jamais fait élection de domicile au sein de ce cabinet ni accordé de pouvoir à la personne physique ayant réceptionné ce document ; cette remise ne peut avoir eu pour effet d'interrompre la prescription ;
- l'administration fiscale a, postérieurement à la saisine de la commission des impôts, communiqué les pièces obtenues dans le cadre de la demande de renseignements effectuée auprès des prestataires de services lors de la vérification de sa comptabilité ; cette demande de renseignements est relative au régime fiscal des très petites entreprises des prestataires de services et ne fait aucune référence à la vérification en cours auprès de la SAS Imakumo ; à sa connaissance aucun prestataire n'a fait, suite au contrôle opéré, l'objet d'une remise en cause du bénéfice du régime des très petites entreprises ; l'objet de la demande de renseignements est en réalité d'établir un lien avec la société Imakumo ; les personnes contrôlées ont été induites en erreur et n'ont pu répondre au questionnaire, qui leur a été adressé, en connaissance de cause ; les prestataires contrôlés étaient bien des patentés éligibles à ce régime puisqu'à défaut son bénéfice aurait été remis en cause ; ils ont fait l'objet d'une demande de renseignements contraignante, puisqu'elle est assortie de menaces de remise en cause dudit régime ; le Conseil d'Etat a considéré que si l'administration était en droit d'utiliser tous les éléments qu'elle a pu obtenir auprès de particuliers, elle ne peut pas, pour obtenir ces renseignements, induire ces particuliers en erreur sur l'étendue de leurs obligations à son égard ; le manquement de l'administration à son devoir de loyauté entraînera la décharge intégrale des impositions supplémentaires dès lors que le vérificateur fonde essentiellement les redressements sur les informations ainsi obtenues ;

- l'administration n'a pas répondu à son courrier du 21 avril 2023 lui demandant de justifier de l'accord des prestataires de services concernés quant à la divulgation des informations fiscales personnelles obtenues dans le cadre du contrôle diligenté à leur encontre ; elle invite également l'administration fiscale à informer le juge de l'impôt des suites données aux contrôles fiscaux opérés auprès de ces prestataires de services ;
- l'administration fiscale ne justifiant pas d'une notification régulière au contribuable de la proposition de rectification avant le 29 mai 2021, les redressements portant sur l'exercice 2017 sont prescrits ; la preuve de cette notification n'a pas été rapportée ;
- la présomption de salariat résultant de l'article L. 1211-1-1 du code du travail étant entrée en vigueur postérieurement à la publication au journal officiel de la loi du pays n° 2018-20 du 4 mai 2018, celle-ci ne peut être appliquée de façon rétroactive ; si cette disposition est d'ordre public, il s'agit, s'agissant d'une disposition du code du travail, d'un ordre public de protection dont seul le salarié peut se prévaloir ; les prestataires de la société étaient tous immatriculés au RCS de Papeete et doivent être présumés exercer une activité indépendante ; l'allégation selon laquelle ces prestataires auraient un seul donneur d'ordre est contredite par les pièces du dossier ; le contrôle réalisé par l'inspection du travail le 10 novembre 2018 a conduit la direction du travail à estimer qu'il y avait lieu de régulariser les contrats de travail à compter de la date du contrôle réalisé ; il s'agit là d'une décision de la Polynésie française, qui s'impose aux services fiscaux ; cette position a également été retenue par la caisse de prévoyance sociale, l'ordre de recettes qu'elle a émis pour la période allant du mois de novembre 2018 au mois de mai 2019 d'un montant de 10 934 748 F CFP a été réglé par la société requérante et la CPS a attesté qu'elle était en règle de ses obligations envers le régime des salariés au 5 octobre 2021 ; à supposer que la Polynésie française ne soit pas liée par les positions adoptées par son service du travail et par la CPS, l'existence d'un lien de subordination n'est pas démontrée, la circonstance que certains prestataires n'étaient pas encore connus de la CPS est liée à l'obligation de résidence de six mois ; la position de l'administration porte atteinte au principe de sécurité juridique ;
- M. B a assuré une mission de représentation générale de la société, qui ne relève pas d'un contrat de travail, mais du mandat social, excluant en toute hypothèse l'application de l'article 113-5 du code des impôts ;
- impôt sur les sociétés : la Polynésie française a réintégré les déductions de charges opérées par la SAS Imakumo en raison des prestations effectuées par plusieurs personnes physiques, dont il n'est pas contesté par ailleurs qu'elles aient été régulièrement immatriculées auprès du RCS et déclarées à la CPS, la réalité des prestations effectuées n'est pas remise en cause, la déduction de la charge en frais généraux ou en salaires par le contribuable n'emporte strictement aucune conséquence fiscale et il n'y a aucune imposition éludée par le contribuable ; la société n'a pas manqué à son obligation d'immatriculation obligatoire au régime des salariés ; l'article LP. 113-5. 4 du code des impôts ne pouvait trouver à s'appliquer, créé le 19 novembre 2015 l'établissement secondaire est exonéré de l'impôt sur les sociétés ; les dispositions de l'article LP. 471-1 du code des impôts ne peuvent trouver à s'appliquer ; la société a également droit au bénéfice d'une réduction d'impôt en sa qualité d'entreprise exportatrice

de services informatiques, ce point est confirmé par une prise de position du 19 avril 2017 ; en application de l'article LP. 421-1 du code des impôts, l'administration fiscale est tenue d'accorder au contribuable la réduction d'impôt dès lors que cette dernière n'a pas été rapportée, la société a réalisé l'intégralité de son chiffre d'affaires à l'export, aussi, elle doit être exonérée de l'intégralité de l'impôt sur les sociétés ;

- les développements au titre de l'impôt sur les bénéfices des sociétés s'appliquent mutatis mutandis en matière de contributions supplémentaires au titre de l'impôt sur les sociétés ;

- l'impôt sur le revenu des capitaux mobiliers : les versements réalisés correspondent à un travail effectif ; l'administration fiscale se borne à requalifier la prestation de services en contrat de travail, il s'en infère qu'il ne saurait y avoir de distribution occulte ; à supposer que la présomption de distribution ait vocation à s'appliquer, elle ne peut, compte tenu des développements précédents sur l'impôt sur les sociétés, être assujettie à l'IRCM ;

- la contribution de solidarité territoriale sur les revenus de capitaux mobiliers : les développements qui précèdent en matière d'impôt sur le revenu de capitaux mobiliers s'appliquent mutatis mutandis à la contribution de solidarité territoriale sur les revenus de capitaux mobiliers ;

- la contribution de solidarité territoriale sur les traitements et salaires : alors que ni l'inspection du travail ni la caisse de prévoyance sociale n'estiment que les prestataires de services devaient être titulaires d'un contrat de travail et devaient être affiliés au régime des salariés pour la période antérieure au 10 novembre 2018, l'administration fiscale entend assujettir l'entreprise à la CST du mois de janvier 2017 au mois de décembre 2018 ; pour les mêmes raisons que celles développées précédemment, cette analyse devra être sanctionnée ; la position défendue par l'administration fiscale sur ce point entraîne une double imposition des rémunérations versées aux prestataires de services, qui les ont déjà soumises à la contribution de solidarité territoriale sur les activités non salariées prévue par l'article 194-1 du code des impôts de la Polynésie française ; il n'est possible de sanctionner un contribuable, sur le fondement de l'article LP. 113-5 du code des impôts, que pour autant qu'un manquement à l'obligation d'affiliation soit caractérisé, l'administration fiscale est donc nécessairement liée par les prises de position de la direction du travail et de la caisse de prévoyance sociale relatives au respect par le contribuable de la réglementation de la sécurité sociale ; cette position porte, en outre, atteinte au principe de sécurité juridique ;

- les intérêts de retard et majorations : en conséquence des développements qui précèdent, ils seront annulés.

Par des mémoires enregistrés les 13 juillet, 21 août et 15 septembre 2023, la Polynésie française conclut au rejet de la requête.

Elle fait valoir qu'aucun des moyens soulevés n'est fondé.

Vu les autres pièces du dossier ;

Vu :

- la loi organique n° 2004-192 du 27 février 2004 ;

- le code des impôts ;

- le code du travail ;
- le code de justice administrative.

Les parties ont été régulièrement averties du jour de l'audience.

Ont été entendus au cours de l'audience publique :

- le rapport de M. Boumendjel,
- les conclusions de Mme Theulier de Saint-Germain, rapporteure publique,
- les observations de Me Canevet pour la société Atos et celles de M. A pour la Polynésie française.

Une note en délibéré présentée pour la société Atos a été enregistrée le 15 novembre 2023.

Considérant ce qui suit :

1. La société Imakumo, spécialisée dans le conseil en systèmes informatiques, disposait d'un établissement secondaire en Polynésie française. Sa comptabilité a fait l'objet d'une vérification par la direction des impôts et des contributions publiques de la Polynésie française. Au terme de ce contrôle, elle a été destinataire d'une proposition de rectification, datée du 28 mai 2021, portant sur les exercices 2017 et 2018. Le 6 juillet 2021, la société a présenté des observations sur les rectifications envisagées puis a saisi, le 15 octobre 2021, la commission des impôts. Le 15 mars 2022, la commission des impôts s'est déclarée incompétente pour l'ensemble des questions soulevées. Les impositions notifiées ont été mises en recouvrement, par rôle individuel, le 4 avril 2022 et par un avis de mise en recouvrement du 24 juin 2022. Le recours contentieux, qu'elle a formé le 22 août 2022, a été implicitement rejeté. Par la présente requête, la société Eviden France venue aux droits de la société Atos France, elle-même venue aux droits de la SAS Imakumo le 30 juin 2022, demande au tribunal de la décharger de la somme de 71 545 456 F CFP ainsi mise à sa charge.

Sur la régularité de la procédure d'imposition :

2. Il résulte de l'instruction que le 21 octobre 2015, la société a déclaré l'adresse et la boîte postale de la société BD0-FITEC, son expert comptable, comme adresse d'établissement à l'administration fiscale. En outre, l'administration fiscale soutient sans être contredite que le président de la société Imakumo avait accordé une délégation de pouvoir à une experte-comptable de cette société, afin notamment d' " agir au nom de la société dans toute procédure impliquant cette dernière vis-à-vis de l'administration fiscale, répondre à toute demande d'information et plus généralement, à tout courrier de l'administration fiscale, notamment en matière contentieuse, précontentieuse ou de vérification ". Dans ces conditions, alors au surplus que la société requérante a présenté des observations après la réception de la proposition de rectification du 28 mai 2021, la société Atos France n'est pas fondée à soutenir que la proposition de rectification ne lui a pas été régulièrement notifiée.

3. Aux termes de l'article LP. 411-1 du code des impôts : " Les agents assermentés de la direction des impôts et des contributions publiques ont le pouvoir d'assurer le contrôle de l'ensemble des impôts et taxes dus par les contribuables. /A cette fin, ils peuvent demander aux contribuables tous renseignements, justifications et éclaircissements relatifs aux déclarations souscrites et aux actes déposés. / Ils contrôlent également les documents déposés en vue d'obtenir des déductions, restitutions ou remboursements. ". Selon l'article LP. 441-1 de ce même code : " Il est institué un droit de

communication à l'usage des agents assermentés de la direction des impôts et des contributions publiques pour toutes les impositions et taxes dont ils assurent l'assiette, la liquidation et le contrôle, ainsi que pour l'application de conventions d'assistance réciproque en matière fiscale conclues par la Polynésie française. Ce droit permet aux agents assermentés d'avoir connaissance des documents et renseignements mentionnés dans les articles suivants. Le droit prévu aux alinéas précédents s'exerce quel que soit le support utilisé pour la conservation des documents, y compris lorsqu'il est magnétique. Le droit de communication est étendu, en ce qui concerne les documents mentionnés aux articles D. 442-1 à LP. 442-8, au profit des agents des administrations chargées du recouvrement des impôts, droits et taxes prévus par le présent code. "

4. Il résulte de de l'instruction qu'afin de vérifier si les prestations de services, facturées par des personnes physiques à la société, avaient été réalisées par des personnes indépendantes et sans lien de subordination avec la société, l'administration fiscale a saisi, d'une part, sur le fondement des articles LP. 441-1 et LP. 442-1 du code des impôts, la caisse de prévoyance sociale d'une demande visant à déterminer si les patentés travaillant ou ayant travaillé pour la SAS Imakumo étaient immatriculés au régime de protection sociale au titre des années 2016, 2017 et 2018 en précisant, le cas échéant, la nature du régime dont ils relevaient, leur date d'immatriculation et leur date de radiation. D'autre part, l'agent de contrôle a demandé, en application de l'article LP. 411-1 du code des impôts, à chaque patenté des renseignements sur son activité, notamment, la facturation de la TVA, le montant du chiffre d'affaires réalisé par exercice au titre des années 2016, 2017 et 2018 et l'identité de ses principaux clients. La société requérante soutient que l'administration fiscale a utilisé de façon déloyale l'article LP. 411-1 du code des impôts alors même que l'objet de cette demande n'était pas de vérifier l'éligibilité de ces personnes à un régime fiscal mais de requalifier ces relations commerciales en contrat de travail. Toutefois, le régime fiscal dont relevaient les prestataires de la société Imakumo a été remis en cause dès lors que ceux-ci ont été qualifiés, par l'administration fiscale, de salariés au sens et pour l'application du code des impôts. En outre, les courriers adressés aux prestataires mentionnaient clairement que cette demande de renseignements était effectuée pour vérifier l'éligibilité du destinataire au régime fiscal des très petites entreprises. Par ailleurs, la situation de ces prestataires a, à la demande de l'administration du travail et de la caisse de prévoyance sociale, été régularisée par l'entreprise au mois d'octobre 2021 et les relations commerciales ont été requalifiées en relations salariales à compter du mois de novembre 2018, date des constats de l'inspection du travail. En tout état de cause, la circonstance, au demeurant contredite par les pièces du dossier, que le statut fiscal de ces prestataires n'ait pas été remis en cause par l'administration est sans incidence sur sa propre situation. Dans ces conditions, alors, d'une part, que les destinataires de la demande de renseignements n'ont pas été induits en erreur sur l'étendue de leurs obligations à l'égard de l'administration fiscale et, d'autre part, que ceux-ci avaient cessé d'exercer en tant que patentés, la SAS Atos n'est pas fondée à soutenir que l'administration fiscale a exercé son droit de communication de façon déloyale.

5. La société requérante ne peut utilement se prévaloir de la méconnaissance du secret fiscal dès lors qu'il n'est ni établi ni d'ailleurs allégué que les informations recueillies dans le cadre du contrôle de sa

comptabilité ou d'autres informations fiscales la concernant ont été divulguées. De même, la circonstance que l'administration fiscale n'ait pas fait droit à sa demande tendant à obtenir la preuve que les destinataires de la demande de renseignements, évoquée au point précédent, ont expressément consenti à l'utilisation des informations communiquées, est sans incidence sur la régularité et le bien-fondé des impositions contestées. Par suite, la SAS Atos ne se prévaut pas utilement de la circonstance que l'administration ne lui a pas justifié le consentement des prestataires de services concernés à la divulgation des informations fiscales personnelles obtenues dans les suites des demandes de renseignements.

Sur le bien-fondé des impositions :

En ce qui concerne la prescription :

6. Aux termes de l'article LP. 451-1 du code des impôts de la Polynésie française alors applicable : " Les omissions totales ou partielles constatées dans l'assiette ou la liquidation des impôts et taxes visés au présent code ainsi que les erreurs commises dans l'établissement des impositions, dans l'application des tarifs ou dans le calcul des cotisations peuvent être réparées jusqu'à l'expiration de la troisième année suivant celle au titre de laquelle l'imposition est due ( ) ". Selon l'article LP. 451-3 du même code : " Est interruptive de prescription : - toute proposition de rectification motivée et notifiée à son destinataire ( ) ". En outre, aux termes de l'article LP. 7 de la loi du pays n° 2000-20 du 3 août 2020 : " Sont suspendus à compter du 12 mars 2020 et jusqu'à l'expiration d'un délai d'un mois à compter de la date de cessation de l'état d'urgence sanitaire déclaré dans les conditions de l'article 4 de la loi n° 2020-290 du 23 mars 2020 d'urgence pour faire face à l'épidémie de covid-19 et ne courent qu'à compter de l'expiration de ce même délai, s'agissant de ceux qui, pour l'application des 2° et 3°, auraient commencé à courir pendant la période précitée, les délais : 1°) Accordés, en application des articles LP. 451-1 et LP. 451-2 du code des impôts, à l'administration pour réparer les omissions totales ou partielles constatées dans l'assiette de l'impôt, les insuffisances, les inexactitudes ou les erreurs d'imposition et appliquer les intérêts de retard et les sanctions, lorsque la prescription est acquise au 31 décembre 2020 " ; Aux termes de l'article 1 de la loi n° 2020-546 du 11 mai 2020 : " I.- L'état d'urgence sanitaire déclaré par l'article 4 de la loi n° 2020-190 du 23 mars 2020 d'urgence pour faire face à l'épidémie de Covid-19 est prorogé jusqu'au 10 juillet 2020 ( ) ". Il résulte de la combinaison de ces dispositions que le délai de reprise dont dispose l'administration a été suspendu du 12 mars 2020 au 10 août 2020. De ce fait, le délai dont disposait l'administration pour vérifier la comptabilité de l'exercice 2017 de la société requérante, qui aurait dû arriver à terme le 31 décembre 2020, a été prorogé de quatre mois et 29 jours, soit jusqu'au 29 mai 2021 inclus.

7. Il résulte de l'instruction que la proposition de rectification n° 230-MEF-DICP du 28 mai 2021 a été remise en main propre le même jour à l'adresse qu'avait indiquée l'entreprise comme adresse d'établissement. Par suite, la société Atos n'est pas fondée à se prévaloir de la prescription pour l'exercice 2017 et a fortiori pour les exercices postérieurs, qui a été interrompue par la notification, le 28 mai 2021, de la proposition de rectification n° 230-MEF-DICP du 28 mai 2021.

En ce qui concerne l'impôt sur les sociétés :

8. Aux termes de l'article 111-1 du code des impôts : " Il est établi un impôt sur l'ensemble des bénéfices ou revenus réalisés par les sociétés et autres personnes morales désignées à l'article 112-1 ci-après. / Cet impôt est désigné sous le nom d'impôt sur les sociétés. En application de l'article LP. 113-5 du code des impôts : " Sont exclus des charges déductibles pour la détermination du bénéfice imposable : ( ) 4 - Les salaires perçus par les salariés astreints à immatriculation obligatoire à un régime de protection sociale en Polynésie française, qui ne respectent pas cette obligation, pour leur activité dans l'entreprise ;

Pour l'application de ces dispositions, doit être considérée comme salariée toute personne liée à un employeur par un contrat de travail écrit ou tacite ou tenue vis à vis de ceux qui utilisent ses services par des liens de subordination ou d'étroite dépendance ; ( ). "

9. Il résulte de l'instruction que la SAS Imakumo avait principalement pour activité l'exploitation de service " cloud " et l'adaptation de logiciels ou solutions informatiques spécifiques aux métiers de sa clientèle nationale ou internationale. Son établissement secondaire, installé en Polynésie française, venait en appui de l'établissement principal dans le développement, le paramétrage et l'assistance des logiciels clients. Il n'est pas contesté que l'établissement contrôlé par l'administration fiscale n'a déclaré aucun salarié sur la totalité de la période vérifiée. Il avait ainsi exclusivement recours, avant la régularisation intervenue au mois d'octobre 2021, à des prestataires. Il ressort de la proposition de rectification que les contrats passés entre la société et ses prestataires précisaient que, sauf accord express préalable, les prestations devaient être réalisées dans les locaux de la société. Le prestataire devant, en outre, respecter les règles internes dans la réalisation de leurs missions et se conformer aux objectifs fixés par un bon de commande dont le modèle est uniforme à l'intégralité des prestataires. De même, le format des factures et les relevés de temps sont les mêmes pour la majorité des personnes physiques éditant des factures pour la société. Les moyens et renseignements nécessaires à l'accomplissement des prestations étaient fournis par la société. En outre, un des prestataires, qui assurait une mission de direction de l'établissement, avait nécessairement pour mission de superviser et de coordonner les autres prestataires. L'agent de contrôle a également relevé que les factures éditées par les prestataires suivaient un ordre chronologique et se suivaient de façon continue au bénéfice exclusif ou quasi exclusif de la société requérante. Ce faisant, l'agent de contrôle a pu caractériser l'existence d'une situation de dépendance économique au sens et pour l'application de l'article LP. 113-5 du code des impôts cité au point précédent. Par suite, c'est à bon droit que l'administration fiscale, en dépit de la dénomination du contrat par les parties et l'inscription des prestataires au registre du commerce et des sociétés, a considéré que l'accomplissement effectif d'une prestation de travail dans les conditions précitées prévues par ce même contrat, plaçait le " prestataire " dans un état de subordination et de dépendance à l'égard de son " commanditaire " et qu'en conséquence, sous l'apparence d'un contrat de prestations de services informatique, était en fait dissimulée l'existence d'un contrat de travail.

10. L'entreprise ne peut sérieusement soutenir qu'un mandataire social, présenté comme le dirigeant de l'établissement, peut être considéré comme un prestataire extérieur et facturer, comme le ferait un tiers

à l'établissement, sa prestation à l'établissement alors, en outre, que l'administration fiscale a relevé que celui-ci présentait des notes de frais pour obtenir le remboursement de dépenses effectuées dans l'exercice de son travail. En outre, la société requérante ne conteste pas l'analyse de l'administration fiscale qui a établi, sur la base des facturations réalisées, que cette personne exerçait exclusivement pour la société requérante et a ainsi caractérisé l'existence d'une situation de dépendance économique. Par suite, c'est à bon droit que l'administration fiscale, en dépit de la dénomination du contrat par les parties et l'inscription de ce prestataire au registre du commerce et des sociétés, a considéré que l'accomplissement effectif de la prestation de travail de M. B dans les conditions prévues par ce contrat, plaçait ce prestataire " dans un état de subordination et de dépendance " à l'égard du " commanditaire " et qu'en conséquence, sous l'apparence d'un contrat de prestations de services informatiques, était en fait dissimulée l'existence d'un contrat de travail.

11. La circonstance que l'administration du travail et la caisse de prévoyance sociale aient demandé que la situation de ces prestataires soit régularisée à compter du mois de novembre 2018, ne faisait pas obstacle à ce que l'administration fiscale, faisant application du 4 de l'article 113-5 du code des impôts de la Polynésie française, cité au point 8, constate l'existence d'une situation de salariat en 2017 et en 2018.

12. Il résulte de ce qui précède que c'est sans entacher sa décision d'une erreur de droit ou d'appréciation que l'administration fiscale a remis en cause la déductibilité de ces prestations de services, qui étaient comptabilisées en charge, pour la détermination du bénéfice imposable et soumis les rehaussements en résultant à l'impôt sur les sociétés.

13. D'une part, aux termes de l'article LP. 115-1 du code des impôts : " () 6 - Les personnes morales passibles de l'impôt sur les sociétés, qui produisent, transforment ou revendent des biens corporels neufs ainsi que celles qui conçoivent, développent ou exploitent des productions informatiques ou multimédia, bénéficient d'une réduction d'impôt égale au pourcentage du chiffre d'affaires réalisé à l'exportation par rapport au chiffre d'affaires total. Ce ratio, exprimé en pourcentage, est arrondi à l'unité inférieure. () ". En vertu de l'article LP. 115-3 : "1 - Les entreprises nouvelles sont exonérées d'impôt sur les sociétés pour leurs trois premiers exercices. Lorsque la durée cumulée des trois premiers exercices excède 36 mois, l'exonération du troisième exercice est calculée au prorata de cette dernière limite. Tout mois commencé est comptabilisé ". L'article LP. 421-2 de ce même code : " L'administration ne peut procéder à aucune rectification sur le fondement d'une interprétation différente lorsque le redevable démontre que l'interprétation du texte fiscal qui fait l'objet du différend, avait été, à l'époque, formellement admise dans une réponse individuelle qui lui avait été adressée suite à une demande de renseignements écrite, par le directeur des impôts et des contributions publiques, sous réserve que la réponse soit, elle-même, le cas échéant, conforme aux instructions, circulaires et réponses déjà publiées. La prise de position invoquée par le contribuable doit lui avoir été officiellement adressée et doit être antérieure à la date de dépôt de la déclaration, ou en l'absence d'obligation déclarative, à celle du paiement. En toute hypothèse, l'administration conserve la faculté de rapporter, pour l'avenir, sa prise de position antérieure () ".

14. D'autre part, selon l'article LP. 471-1 de ce code : " Le bénéfice des crédits, réductions ou exonérations d'impôts de tous types prévus par le présent code et le code des investissements est subordonné à la déclaration régulière des éléments servant de base à la détermination et au contrôle des impôts sur lesquels les dits crédits, réductions ou exonérations ont vocation à s'appliquer. / Il en résulte que les crédits, réductions, ou exonérations d'impôts ne peuvent être déterminés ou imputés sur des impositions consécutives à des rectifications ou taxations d'office effectués par la direction des impôts et des contributions publiques. / Les crédits, réductions, ou exonérations d'impôts ne peuvent être déterminés ou imputés sur des impositions faisant l'objet des majorations prévues au 3 de l'article LP. 511-4 du présent code ".

15. Il résulte des dispositions citées aux points précédents que la société requérante ne peut se prévaloir ni de l'exonération dont bénéficient les entreprises nouvelles, ni de la réduction d'impôt dont bénéficient les entreprises exportatrices de prestations informatiques, ni de la prise de position du 19 avril 2017, dès lors que les impositions mises à sa charge sont consécutives à des rectifications effectuées par la direction des impôts et des contributions publiques.

En ce qui concerne la contribution supplémentaire sur les bénéfices des sociétés :

16. Aux termes de l'article 121-1 du code des impôts : " Les sociétés visées au chapitre Ier du titre Ier du code des impôts dont le bénéfice fiscal de l'exercice aura atteint ou dépassé cinquante millions de francs sont soumises à la contribution supplémentaire sur les bénéfices des sociétés et autres personnes morales ". Selon l'article LP. 121-2-1 de ce code : " La réduction prévue, à l'impôt sur les sociétés, au 6 de l'article LP. 115-1 du présent code est applicable, dans les mêmes conditions, à la contribution supplémentaire ". En application de l'article LP. 121-2 de ce même code : " La contribution est assise sur le montant du bénéfice fiscal, taxable à l'impôt sur les bénéfices des sociétés et autres personnes morales de l'exercice. Elle est calculée selon les tranches et les taux ci-après : Montant compris entre 50 000 000 et 100 000 000 F CFP 7% ; entre 100 000 000 F CFP et 200 000 000 F CFP 10% et entre 200 000 00 F CFP et 400 000 000 F CFP 12% ( ) ".

17. Ainsi qu'il a été dit au point 15, les dispositions de l'article LP. 471-1 du code des impôts font obstacle à ce qu'une exonération ou une réduction d'impôt s'impute sur des impositions consécutives à des rectifications. Par suite, l'entreprise ne se prévaut pas utilement de son statut d'entreprise nouvelle et d'entreprise exportatrice de prestations informatiques.

En ce qui concerne l'impôt sur le revenu des capitaux mobiliers :

18. Aux termes de l'article 171-1 du code des impôts : " L'impôt sur le revenu des capitaux mobiliers s'applique : ( ) 9°) aux revenus distribués par les personnes morales visées aux 1°) et 2°), dans les conditions suivantes : a) tous les bénéfices ou produits de ces personnes morales qui ne sont pas mis en réserve ou incorporés au capital ; b) toutes les sommes ou valeurs mises à la disposition des associés, actionnaires ou porteurs de parts et non prélevées sur les bénéfices ; ( ) ". Selon l'article LP. 172-1 de ce même code : " ( ) 7° Pour l'application du 9°) de l'article 171-1, les sommes imposables sont déterminées par la comparaison du total des postes de capital, de réserves et de résultat figurant au bilan de clôture de la période d'imposition avec le total des mêmes postes figurant au bilan de clôture de la période

précédente. / () Toute rectification de bénéfice imposable à l'impôt sur les sociétés au titre d'une période sera pris en compte au titre de la même période pour le calcul des revenus distribués, dans la mesure où les sommes correspondantes ne sont pas restées investies dans l'entreprise ; () ".

19. Ainsi qu'il a été dit au point 12, l'administration fiscale de la Polynésie française a, à raison, soumis les rehaussements en lien avec la requalification des contrats de prestations en contrats de travail à l'impôt sur les sociétés. Dès lors que le bénéfice imposable à l'impôt sur les sociétés avait été rectifié, ce même bénéfice devait être pris en compte au titre de la même période pour les calculs des revenus distribués conformément aux prévisions du 7°) de l'article LP. 172-1 du code des impôts cité au point précédent. Dans ces conditions, alors que les dispositions de l'article LP. 471-1 du code des impôts font obstacle à ce qu'un contribuable dont les impositions ont été rectifiées puisse se prévaloir d'une exonération ou d'une réduction fiscale et nécessairement d'une prise de position en lien avec cette exonération ou d'une réduction fiscale, la SAS Atos n'est pas fondée à soutenir que l'administration fiscale a fait une inexacte application des dispositions citées au point précédent.

En ce qui concerne la contribution de solidarité territoriale sur les revenus des capitaux mobiliers (CST RCM) :

20. Aux termes de l'article 196-1 du code des impôts : " Les revenus taxables en application du chapitre II du titre Ier de la Ire partie du code des impôts et mis à la disposition des bénéficiaires à compter du 1er janvier 1995 supportent une contribution de solidarité territoriale ". Selon l'article 196-2 du même code : " L'ensemble des dispositions de ce chapitre s'applique mutatis mutandis à cette contribution à l'exclusion des taux. ". L'article 196-3 de ce code précise : " Le taux de la contribution de solidarité est fixé à 5 % () ".

21. Il résulte des dispositions citées au point précédent que les sommes soumises à l'impôt sur le revenu des capitaux mobiliers supportent une contribution de solidarité territoriale. Ainsi qu'il a été dit au point 19, l'administration a fait une exacte application des dispositions relatives à l'impôt sur le revenu des capitaux mobiliers en assujettissant les rehaussements en lien avec la requalification des contrats de prestations en contrats de travail à l'impôt sur les sociétés. Par suite, l'administration a fait une exacte application des dispositions citées au point 20 et de l'article LP. 471-1 cité au point 14 en assujettissant ces mêmes rehaussements à la contribution de solidarité territoriale.

En ce qui concerne la contribution de solidarité territoriale sur les traitements et salaires :

22. Aux termes de l'article 193-1 du code des impôts : " Les traitements, salaires, pensions, rentes viagères et indemnités diverses dus à compter du 1er janvier 1995 sont imposables à la contribution de solidarité territoriale dans les conditions déterminées au présent chapitre. () ". Selon l'article LP. 193-5 de ce code : " 1 - La contribution est assise sur le montant brut total des traitements, indemnités, soldes, salaires versés à raison d'une profession ou activité salariée publique ou privée, des pensions des personnels ou retraités civils ou militaires et allocations, quels que soient leurs modes de calcul et de versement, leurs dénominations ou leurs formes, et quelle que soit la nature du débiteur. Ce montant comprend aussi bien les sommes fixes que les commissions sur ventes, les participations aux bénéfices, les primes, gratifications, la part correspondant à l'application à toute rémunération d'un coefficient de

majoration ou d'index de correction, les indemnités diverses et les avantages en nature () ". L'article LP. 193-10 de ce même code précise : " Les entreprises et débiteurs des revenus désignés à l'article LP. 193-5 sont astreints à une déclaration mensuelle () ".

23. Ainsi qu'il a été dit au point 12, les rémunérations versées aux prestataires de la SAS Imakumo doivent être regardées comme des salaires au sens et pour l'application des dispositions citées au point précédent. Par suite, l'administration fiscale de la Polynésie française a fait une exacte application de ces dispositions en assujettissant ces salaires à la contribution de solidarité territoriale.

24. La circonstance, au demeurant non établie, que les " prestataires " de l'entreprise se seraient acquittés de la contribution de solidarité territoriale sur les activités non salariées ne saurait caractériser une situation de double imposition dès lors que le versement allégué n'a pas été effectué par la société requérante.

25. Ainsi qu'il a été dit au point 11, la circonstance que l'administration du travail et la caisse de prévoyance sociale aient demandé que la situation de ces prestataires soit régularisée à compter du mois de novembre 2018, ne faisait pas obstacle à ce que l'administration fiscale, faisant application du 4 de l'article 113-5 du code des impôts de la Polynésie française, cité au point 8, constate l'existence d'une situation de salariat en 2017 et en 2018.

En ce qui concerne les intérêts de retard et les majorations :

26. Les conclusions de la requérante tendant à être déchargée des intérêts de retard et des majorations par voie de conséquence des décharges des impositions supplémentaires mises à sa charge ne peuvent qu'être rejetées.

Sur les frais liés au litige :

27. Dans les circonstances de l'espèce, il n'y a pas lieu de faire application des dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative et de mettre à la charge de la Polynésie française, qui n'est pas la partie perdante à la présente instance, la somme que demande la société requérante au titre des frais exposés par elle et non compris dans les dépens.

**D E C I D E :**

Article 1er : La requête est rejetée.

Article 2 : Le présent jugement sera notifié à la SAS Eviden France, à la SAS Atos France et à la Polynésie française.

Délibéré après l'audience du 14 novembre 2023, à laquelle siégeaient :

M. Devillers, président,

M. Graboy-Grobescio, premier conseiller,

M. Boumendjel, premier conseiller.

Rendu public par mise à disposition au greffe le 28 novembre 2023.

Le rapporteur,

M. Boumendjel

Le président,

P. Devillers

La greffière,

D. Germain

La République mande et ordonne au haut-commissaire de la République en Polynésie française en ce qui le concerne ou à tous commissaires de justice à ce requis en ce qui concerne les voies de droit commun, contre les parties privées, de pourvoir à l'exécution de la présente décision.

Pour expédition,

Un greffier,