

RÉPUBLIQUE FRANÇAISE
AU NOM DU PEUPLE FRANÇAIS

TRIBUNAL ADMINISTRATIF DE PARIS

15 janvier 2019

Vu la procédure suivante :

Par une requête enregistrée le 9 novembre 2016 et un mémoire enregistré le 26 juin 2017, la SAS X, représentée par son président, demande au tribunal :

1°) de prononcer la décharge des rappels de crédit d'impôt pour dépenses de production d'œuvres phonographiques et des majorations correspondantes qui lui ont été réclamés par un avis de mise en recouvrement du 15 février 2016 pour un montant total de 94 650 euros ;

2°) de mettre à la charge de l'Etat la somme de 2 000 euros en application de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

Elle soutient que les rémunérations des missions techniques assurées indépendamment de son mandat social par le président de la société productrice, qui sont définies dans son contrat de travail et justifiées par des feuilles de temps non contestées par l'administration, doivent être prises en compte dans la base de calcul du crédit d'impôt phonographique, conformément à la lettre de la direction de la législation fiscale du 19 mars 2014, qui est opposable à l'administration en vertu de l'article L. 80 A du livre des procédures fiscales et du « devoir de loyauté », et qui doit être interprétée au regard de la volonté du législateur de favoriser le développement de la création artistique en France.

Par un mémoire en défense enregistré le 28 avril 2017, le directeur régional du contrôle fiscal d'Ile de France-Est conclut au rejet de la requête en faisant valoir que les moyens sont infondés. Il maintient ses conclusions par un mémoire enregistré le 6 décembre 2018, sans présenter de nouvelle observation.

Vu les autres pièces du dossier ;

Vu:

— le code général des impôts et le livre des procédures fiscales ;

— le code du travail ;

— la loi n° 2014-1655 du 29 décembre 2014 de finances rectificative pour 2014, et notamment son article 50 ;

— 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. Pottier,

— les conclusions de M. Hanry, rapporteur public,

— et les observations de Me Gaston, représentant la SAS X.

Considérant ce qui suit :

1. La SAS X, filiale fiscalement intégrée dans un groupe dont la société mère est la SAS X, exerce une activité d'enregistrement sonore et d'édition musicale. Elle a fait l'objet en 2014 et 2015 d'une vérification de comptabilité au cours de laquelle l'administration a constaté que la société avait déclaré, au titre des dépenses de personnel éligibles au crédit d'impôt pour dépenses de production d'œuvres phonographiques, des rémunérations versées à son président en 2011, 2012 et 2013. Ayant estimé que ces rémunérations ne faisaient pas partie des dépenses de personnel éligibles à ce crédit d'impôt en application du III de l'article 220 octies du code général des impôts, l'administration a réclamé à la SAS X des rappels de crédit d'impôt correspondant à ces rémunérations, dont la société requérante demande au Tribunal la décharge.

Sur l'application de la loi fiscale : Le cadre légal du litige :

2. L'article 220 octies du code général des impôts prévoit un crédit d'impôt au titre des dépenses de production, de développement et de numérisation d'un enregistrement phonographique ou vidéographique musical. Selon le II de cet article, le crédit d'impôt est égal à 20 % du montant total des dépenses qui sont limitativement énumérées au 1° et au 2° de ce paragraphe. Aux termes de ces dernières dispositions, dans leur rédaction résultant de la loi n° 2007-1824 du 25 décembre 2007, les dépenses éligibles au crédit d'impôt sont les suivantes : « /° Pour les dépenses correspondant aux frais de production d'un enregistrement phonographique ou vidéographique musical : / (..) / a bis) Les frais de personnel permanent de l'entreprise directement concerné par les œuvres : les salaires et charges sociales afférents aux assistants label, chefs de produit, coordinateurs label, techniciens son, chargés de production, responsables artistiques, directeurs artistiques, directeurs de label, juristes label ; / (..)/ 2° Pour les dépenses liées œt développement de productions phonographiques ou vidéographiques musicales mentionnées au II : / a.-les frais de répétition des titres ayant fait l'objet d'un enregistrement dans les conditions mentionnées au IT ((..) salaires et charges sociales afférents (.) au personnel permanent suivant : administrateurs de site, attachés de presse, coordinateurs promotion, graphistes, maquettistes, chefs de produit nouveaux médias, responsables synchronisation, responsables nouveaux médias, assistants nouveaux médias, directeurs de promotion, directeurs marketing, responsables export, assistants export) ».

3. Il résulte des termes mêmes des dispositions précitées du 1° et du 2° du IH de l'article 220 octies du code général des impôts, dans leur rédaction alors applicable, que seuls les « salaires et charges sociales » sont susceptibles d'ouvrir droit au crédit d'impôt pour dépenses de production d'œuvres phonographiques. Le législateur n'a entendu instituer aucune différence dans la notion de « salaires » au sens de ces dispositions et au sens du droit du travail. Il y a

ainsi heu d'entendre par « salaires », pour l'application des dispositions précitées, toute rémunération d'un travail exécuté sous l'autorité de l'employeur, dans un lien de subordination constitutif d'un contrat de travail, à l'exclusion des rémunérations versées aux mandataires de sociétés au titre de leurs mandats. Les rémunérations qui sont allouées aux présidents de sociétés par actions simplifiées à raison de leurs mandats sociaux n'entrent donc pas dans le champ des dépenses de personnel ouvrant droit au crédit d'impôt pour dépenses de production d'œuvres phonographiques. Si le cumul est possible entre un mandat social, notamment celui de président d'une société par actions simplifiée, et un contrat de travail, c'est à la condition que les fonctions salariées soient des fonctions techniques distinctes du mandat social et exercées effectivement dans un lien de subordination à l'égard de la société et que les intéressés perçoivent une rémunération distincte de celle qui peut leur être allouée comme mandataire.

L'application de la loi aux faits :

4. Lorsque le litige qui lui est soumis porte sur le point de savoir si la rémunération versée à un mandataire de société doit être qualifiée de « salaire » pour l'application de l'avantage fiscal institué par les dispositions de l'article 220 octies du code général des impôts, il appartient au juge de l'impôt d'apprécier, au vu de l'instruction, et eu égard aux conditions de fait dans lesquelles est exercée l'activité donnant lieu à cette rémunération, si le mandataire exerçait effectivement des fonctions techniques distinctes de son mandat social dans un lien de subordination caractéristique d'un contrat de travail et justifiant une rémunération spécifique. Si le juge de l'impôt se prononce au vu des éléments produits par l'une et l'autre partie, les éléments de preuve qu'une partie est seule en mesure de détenir ne sauraient être réclamés qu'à celle-ci.

5. Il résulte de l'instruction que l'administration a remis en cause l'éligibilité au crédit d'impôt pour dépenses de production d'œuvres phonographiques des rémunérations qui ont été versées en 2011, 2012 et 2013 au président de la SAS X, M. F., également président et associé majoritaire de la société mère, la SAS X, pour des montants, charges sociales comprises, de 165 578, 39 euros, de 184 607, 31 euros et de 123 065, 24 euros.

6. La société requérante se prévaut d'un contrat de travail à durée indéterminée daté du 31 août 2010, signé par la SAS X représentée par son directeur juridique, et par M. F. Ce contrat indique qu'indépendamment de la fonction de président qu'il occupe depuis la constitution de la SAS X en vertu d'un mandat social, au titre duquel il assume les missions de représentation, de direction et d'administration générale, M. F. assure pour le compte de la société depuis le 17 septembre 2010, en qualité de « directeur label » et de « directeur artistique », les « missions et fonctions techniques suivantes » : « identifier et signer de nouveaux talents », « développer les artistes en contrat avec l'entreprise », « développer les ventes du catalogue », « assurer un relationnel privilégié avec les artistes (écouter, comprendre, négocier, argumenter) », « animer les services artistiques, de promotion et de marketing », « garantir le respect des objectifs budgétaires » et « élaborer la stratégie artistique du label ». La société requérante relève que les fonctions ainsi décrites correspondent en tous points aux attributions de directeur artistique ou de directeur de label telles qu'elles sont définies par les usages professionnels et par la convention collective nationale de l'édition phonographique mentionnée dans ses bulletins de salaires. Elle précise que sa filiale est une

petite structure de douze salariés dont aucun, en dehors de M. F., n'exerce de telles fonctions. Elle produit également la « feuille de temps » qui récapitule, par exercice, le nombre d'heures consacrées par chaque salarié, et notamment par M. F., à chacune des œuvres phonographiques déclarées au titre du crédit d'impôt. La société produit en outre une sélection de courriers électroniques professionnels, dont huit sont relatifs aux exercices en litige et contiennent des appréciations de M. F. sur la qualité artistique ou technique des enregistrements ainsi que des appréciations de ses collaborateurs sur son organisation de certains projets de production d'œuvres phonographiques.

7. L'administration fait notamment valoir que les bulletins de salaires ainsi que les déclarations annuelles des données sociales déposées par la SAS X auprès des organismes de sécurité sociale continuent de préciser que M. F. est rémunéré en tant que directeur général de la société, que la déclaration unique d'embauche devant être effectuée par la société conformément à l'article 7 du contrat n'a pas été produite, que les fonctions assurées par M. F. entrent dans les attributions d'un directeur général, en particulier dans une structure employant en moyenne un effectif de dix personnes pour une production d'une quinzaine d'albums par an, et enfin, que M. F. exerce la direction générale de la société depuis le 26 mai 2002. La société requérante, la SAS X, société mère, répond qu'elle a fait l'objet de restructurations en juillet 2010 du fait de l'entrée d'un nouvel actionnaire dans son capital et que ces restructurations l'ont conduite à « devoir définir pour l'avenir les fonctions opérationnelles préalablement exercées par certains collaborateurs ». Elle ajoute que le paramétrage du logiciel de paie ne permettait pas de distinguer les deux types de missions assurées par M. F. et que ce dernier était déjà assimilé à un salarié avant 2010 pour l'application du droit de la sécurité sociale et qu'il n'y avait donc pas lieu de procéder à une nouvelle déclaration unique d'embauche.

8. Il résulte de l'ensemble des éléments produits par l'une et l'autre partie que les fonctions de directeur artistique que M. F. a effectivement exercées au sein de la SAS X ne présentaient pas, en fait, un caractère de technicité tel qu'elles puissent être regardées comme distinctes des fonctions de direction et d'administration générale qu'il assurait, en exécution du mandat de président dont il était investi depuis le 26 mai 2002, à la tête de cette entreprise de douze salariés exerçant une activité d'enregistrement sonore et d'édition musicale. En outre, si la qualité d'associé majoritaire, non plus que celle de président d'une société par actions simplifiée, n'est, en elle-même, incompatible avec des fonctions de salarié, il résulte de l'instruction, d'une part, que M. F. était président non seulement de la SAS X, dont il assurait l'administration générale, mais aussi de sa société mère, la SAS X, dont il était en outre associé majoritaire depuis le mois de juillet 2010, après en avoir été l'associé unique, et d'autre part, qu'il exerçait effectivement ses fonctions de directeur artistique en toute indépendance, sans avoir à en référer à quiconque. Alors que la société requérante ne produit aucun élément, qu'elle est seule en mesure de détenir, de nature à infirmer ce constat, M. F. ne peut être regardé comme se trouvant, à l'égard de la SAS X, dans un lien de subordination caractéristique d'un contrat de travail, dont l'existence ne dépend pas de la dénomination que les parties ont donnée à leur convention.

9. Au surplus, il est constant que M. F. percevait une rémunération au titre de son mandat social et que, ni ses bulletins de salaires, ni les déclarations annuelles des données sociales déposées par la SAS X, ne font de distinction entre la rémunération de la fonction de direction

générale assurée en vertu du mandat social de M. F., dont le montant n'est d'ailleurs indiqué dans aucune pièce du dossier, et la rémunération des fonctions techniques salariées prévues dans son contrat de travail, qui prévoyait une rémunération fixe, mais aussi une part variable indéterminée. Dans ces conditions, les éléments présentés devant le Tribunal ne suffisent pas, en l'absence de toute autre pièce que la société requérante est seule en mesure de détenir, à établir que M. F. aurait, au titre de ses fonctions salariées, perçu une rémunération spéciale, se détachant de celle que lui versait la SAS X au titre de son mandat de président pour rémunérer l'ensemble de ses activités au sein de la société.

10. Il résulte de ce qui précède que la SAS X n'est pas fondée à se prévaloir, au regard de la loi fiscale, de la qualité de directeur artistique ou de directeur de label de M. F. pour demander que tout ou partie de sa rémunération soit pris en compte dans le calcul du crédit d'impôt pour dépenses de production d'œuvres phonographiques de la SAS X.

Sur l'interprétation de la loi fiscale par l'administration :

11. Aux termes d'une lettre de la direction de la législation fiscale adressée le 19 mars 2014 au directeur général de l'Union des producteurs phonographiques français indépendants, relative au point de savoir dans quelle mesure la rémunération des dirigeants non-salariés des entreprises de production phonographique peut être prise en compte dans l'assiette du crédit d'impôt pour dépenses de production d'œuvres phonographiques prévu à l'article 220 octies du code général des impôts : « (...) seules les rémunérations ayant la nature de salaires (ainsi que les charges sociales relatives à ces salaires) peuvent être prises en compte dans la base de calcul du crédit d'impôt. / Les rémunérations des dirigeants non salariés ne peuvent donc pas être incluses dans la base de calcul du crédit d'impôt, quand bien même ils participeraient au processus de production et de développement de projets artistiques éligibles à ce dispositif. / En revanche, lorsque le dirigeant cumule des fonctions de mandataire social et de salarié, la rémunération versée au titre d'un contrat de travail, qui le lie à son entreprise pour l'exercice de fonctions techniques distinctes de celles exercées dans le cadre du mandat social, ouvre droit au crédit d'impôt si ces fonctions correspondent à l'un des emplois mentionnés aux articles 220 octies du code général des impôts et 46 quater-0 YS de l'annexe 3 au code général des impôts ».

12. Il ne ressort pas des énonciations de cette lettre que l'administration ait entendu donner, en ce qui concerne l'éligibilité au crédit d'impôt prévu à l'article 220 octies de la rémunération versée au dirigeant qui cumule des fonctions de mandataire social et de salarié, une interprétation du texte fiscal différente de celle qui figure au point 3 ci-dessus, qui lui serait opposable sur le fondement des dispositions précitées de l'article L. 80 A du livre des procédures fiscales. Par suite, et en tout état de cause, la société requérante n'est pas non plus fondée à se prévaloir de la lettre précitée pour demander que la rémunération de M. F. soit prise en compte dans le calcul du crédit d'impôt pour dépenses de production d'œuvres phonographiques de la SAS X.

13. Il résulte de tout ce qui précède que la requête de la SAS X doit être rejetée, y compris et par voie de conséquence les conclusions qu'elle a présentées en application de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

DECIDE: Article 1%: La requête de la SAS X est rejetée.

Article 2 : Le présent jugement sera notifié à la SAS X et à la Direction régionale du contrôle fiscal Ile-de-France.