

N° 459024
Société Bleu Citron

10^{ème} et 9^{ème} chambres réunies

Séance du 12 mai 2023
Décision du 6 juin 2023

CONCLUSIONS

M. Laurent DOMINGO, Rapporteur public

La société Bleu Citron est une entreprise de spectacles qui a sollicité la délivrance, auprès du ministère de la culture, de l'agrément¹ prévu à l'article 220 quindicies du code général des impôts afin de pouvoir bénéficier du crédit d'impôt sur les sociétés pour spectacle vivant musical à l'occasion de la coproduction de la tournée française 2018 du groupe « Suprême NTM », qu'il n'est point besoin de vous présenter.

Le ministre a rejeté sa demande par une décision du 20 décembre 2018, en lui opposant qu'elle n'était pas l'employeur de l'artiste principal. Par un jugement du 7 juillet 2020 (RJF 10/21 n° 910, concl. T. Teulière C 910), le tribunal administratif de Toulouse a annulé cette décision, au motif qu'en exigeant que, pour bénéficier du crédit d'impôt, l'entrepreneur de spectacle vivant ait la qualité d'employeur à l'égard de la totalité du plateau artistique y compris les artistes-interprètes, le ministre de la culture avait méconnu les dispositions de l'article 220 quindicies du code général des impôts. En appel, la cour administrative d'appel de Bordeaux, par un arrêt du 5 octobre 2021, a annulé ce jugement et rejeté la demande de la société Bleu Citron, en jugeant que si l'entrepreneur de spectacles vivants ne doit pas nécessairement employer la totalité du plateau artistique, il doit cependant assurer la responsabilité du spectacle, ce qui implique qu'il soit au moins l'employeur de l'artiste principal du spectacle.

Le pourvoi de la société, qui soulève un moyen d'erreur de droit, vous invite à vous prononcer sur la définition des entreprises du spectacle vivant pouvant bénéficier du crédit d'impôt de l'article 220 quindicies².

En vertu du I de cet article, peuvent bénéficier du crédit d'impôt les entreprises exerçant l'activité d'entrepreneur de spectacles vivants, au sens de l'article L. 7122-2 du code du travail, pour leurs dépenses de création, d'exploitation ou de numérisation d'un spectacle

¹ L'agrément est d'abord provisoire, avant d'être délivré, représentation du spectacle et justification de son coût définitif, à titre définitif. C'est désormais le Centre national de la musique qui est compétent, v. Décret n° 2016-1209 du 7 septembre 2016 relatif au crédit d'impôt au titre des dépenses de création, d'exploitation et de numérisation d'un spectacle vivant musical prévu à l'article 220 quindicies du code général des impôts.

² Sur les dépenses éligibles, v. 8 novembre 2019, Orchestre National d'Ile-de-France, n°430794, aux tables, RJF 2/20 n° 101, concl. R. Victor C 101 et Droit fiscal 2020, n° 6-7, comm. 141, concl. R. Victor.

vivant musical ou de variétés si elles remplissent les conditions cumulatives suivantes : 1° Avoir la responsabilité du spectacle, notamment celle d'employeur à l'égard du plateau artistique³ ; 2° Supporter le coût de la création du spectacle.

Ce crédit d'impôt est issu de l'article 113 de la loi n° 2015-1785 du 29 décembre 2015 de finances pour 2016, qui trouve son origine dans un amendement parlementaire adopté contre l'avis du gouvernement. Selon l'exposé sommaire de l'amendement, le crédit d'impôt est destiné aux « entreprises créatrices de spectacles qui emploient des artistes en développement (artistes dont aucun spectacle n'a comptabilisé plus de 12 000 entrées payantes pendant les trois années précédant la demande) », car « la croissance du secteur du spectacle vivant musical est faible et très inéquitable. Le poids et la bonne santé de quelques grands spectacles masquent la diminution de la billetterie des petits spectacles, qui représentent la majorité des représentations ». « Le crédit d'impôts permettra de stimuler l'emploi et d'accélérer la structuration de la profession ».

L'article L. 7122-2 du code du travail, auquel renvoie l'article 220 quinquies, définit l'entrepreneur de spectacles vivants comme la personne qui exerce une activité d'exploitation de lieux de spectacles, de production de spectacles ou de diffusion de spectacles, seul ou dans le cadre de contrats conclus avec d'autres entrepreneurs de spectacles vivants, quel que soit le mode de gestion, public ou privé, à but lucratif ou non, de ces activités.

L'article D. 7122-1 détaille les trois catégories d'entrepreneurs de spectacles vivants : 1° Les exploitants de lieux de spectacles ; 2° Les producteurs de spectacles ou entrepreneurs de tournées ; 3° Les diffuseurs de spectacles.

Le crédit d'impôt a été envisagé pour les entreprises qui relèvent au moins de la 2^{ème} catégorie, puisque le producteur de spectacles ou l'entrepreneur de tournées y est défini comme celui qui a la responsabilité d'un spectacle et notamment celle d'employeur à l'égard du plateau artistique, condition que l'on retrouve à l'article 220 quinquies.

La première question que pose le pourvoi est celle de savoir ce qu'il faut entendre par responsabilité d'un spectacle.

Vous aurez noté qu'il existe une légère différence de rédaction entre le code général des impôts et le code du travail. Le premier exige que l'entrepreneur ait la responsabilité du spectacle, notamment celle d'employeur à l'égard du plateau artistique ; pour le second, les producteurs de spectacles ou entrepreneurs de tournées ont la responsabilité d'un spectacle et notamment celle d'employeur à l'égard du plateau artistique.

Le pourvoi tire argument de ce que, à la différence du code du travail, le CGI ne comporte pas de « et » pour considérer que la responsabilité de l'emploi du plateau artistique n'est qu'un exemple, parmi d'autres possibles, de responsabilité d'un spectacle, mais qu'une entreprise de spectacle pourrait être responsable d'un spectacle sans avoir celle d'employeur à l'égard du

³ Dans le cas d'une coproduction, cette condition est remplie par l'un des coproducteurs au moins

plateau d'artistique. Par exemple, il pourrait se contenter de créer le spectacle mais ne s'occuperait ensuite pas du plateau artistique au moment de l'exploitation.

Il ne faut cependant pas conférer à cette légère différence de rédaction, qui ressemble plus à de la malfaçon, de conséquence particulière, car il ressort tant du renvoi au code du travail que des travaux parlementaires que le législateur a entendu viser dans la loi fiscale la catégorie qui figurait déjà dans le code du travail. Le crédit d'impôt est donc prévu pour les entreprises qui ont la responsabilité d'un spectacle, c'est-à-dire, au moins celle d'un employeur à l'égard du plateau artistique.

La deuxième question que pose le pourvoi porte donc sur cette condition de responsabilité d'employeur à l'égard du plateau artistique.

Comme le fait justement remarquer le pourvoi, il ne s'agit pas rechercher si l'entreprise a la qualité d'employeur du plateau artistique, mais si elle a la responsabilité d'un employeur à l'égard du plateau artistique. Ce qui suppose de déterminer ce en quoi consiste le plateau artistique puis ce que recouvre la notion de responsabilité d'un employeur à l'égard de ce plateau.

La notion de plateau artistique a été introduite dans l'ordonnance n° 45-2339 du 13 octobre 1945 relative aux spectacles par la loi n° 99-198 du 18 mars 1999 (devenue, pour notre sujet, les articles L. 7122-2 et D. 7122-1 du code du travail).

A l'origine, le projet de loi définissait le producteur de spectacle comme celui qui a la responsabilité d'employeur à l'égard de l'ensemble de la distribution artistique. L'Assemblée nationale et le Sénat y ont substitué la notion de plateau artistique, « notion plus globale que celle de distribution artistique qui peut être limitée aux seuls artistes » (Rapport AN n° 736 du 26 février 1998), ce qui permet de « définir le producteur comme l'employeur non seulement des artistes du spectacle mais également des techniciens de plateau » (Rapport Sénat n° 397 du 22 avril 1998), étant précisé « que si le producteur est souvent l'employeur de certains techniciens de plateau, la prise en compte de ce fait ne contribue pas réellement à préciser la définition du producteur. En effet, le producteur se distingue du diffuseur par le fait qu'il est l'employeur des artistes du spectacle. En revanche, dans la majorité des cas, diffuseurs et producteurs emploient chacun une partie des techniciens. Le fait d'employer des techniciens ne constitue donc pas un critère susceptible de définir les producteurs » (Rapport Sénat préc.).

Cette définition se retrouve dans la circulaire du 13 juillet 2000 relative à la licence d'entrepreneur de spectacles (JORF du 4 novembre 2000), qui commente notamment la loi du 18 mars 1999, où il est indiqué que « cette notion de plateau artistique désigne les artistes-interprètes et, le cas échéant, le personnel technique attaché directement à la production ».

On la trouve également dans d'autres textes, comme un décret n° 2018-574 du 4 juillet 2018 instituant un dispositif de soutien à l'emploi du plateau artistique de spectacles vivants diffusés dans des salles de petite jauge, dont l'article 1^{er} dispose que « le plateau artistique comprend les artistes du spectacle et le personnel technique attaché directement à la production d'un spectacle vivant ».

Ce qui permet de répondre à deux arguments évoqués par le pourvoi. En premier lieu, comme l'ont jugé tant le tribunal que la cour, la responsabilité d'employeur à l'égard du plateau artistique n'implique pas qu'elle couvre la totalité du plateau d'artistique, dès lors qu'une partie du plateau peut être placée sous la responsabilité d'une autre personne que le producteur⁴. En second lieu, si le plateau artistique comprend les artistes et les techniciens, la responsabilité d'employeur à l'égard du plateau artistique implique nécessairement celle à l'égard des artistes et accessoirement celle à l'égard des techniciens. Une entreprise du spectacle qui ne serait responsable que des techniciens ne pourrait pas bénéficier du crédit d'impôt.

Il faut donc en venir à la question d'emploi des artistes. C'est à dessein que la loi a choisi l'expression de responsabilité d'employeur au lieu de celle de qualité d'employeur, car les conditions d'emploi des artistes sont d'un type particulier. Lors de l'élaboration de la loi de 1999, il était d'ailleurs envisagé d'utiliser l'expression « d'employeur des salariés du plateau artistique » mais le terme de « salariés » a été supprimé car il apparaissait comme « trop exclusif compte tenu des caractéristiques de la profession » (Rapport AN préc.).

A cet égard, le pourvoi a raison de soutenir que la cour, en jugeant que l'entrepreneur de spectacle est responsable du spectacle lorsque l'artiste principal du spectacle est placé dans une situation de subordination à son égard, a fait fausse route, car les dispositions particulières du code du travail applicables aux artistes du spectacle n'impliquent pas nécessairement un lien de subordination dans la constitution du contrat de travail⁵.

En vertu des articles L. 7121-3 et L. 7121-4 du code du travail, tout contrat par lequel une personne s'assure, moyennant rémunération, le concours d'un artiste du spectacle⁶ en vue de sa production, est présumé être un contrat de travail dès lors que cet artiste n'exerce pas l'activité qui fait l'objet de ce contrat dans des conditions impliquant son inscription au registre du commerce et des sociétés. Cette présomption de contrat de travail subsiste quels que soient le mode et le montant de la rémunération, ainsi que la qualification donnée au contrat par les parties. Elle subsiste même s'il est prouvé que l'artiste conserve la liberté d'expression de son art, qu'il est propriétaire de tout ou partie du matériel utilisé ou qu'il emploie lui-même une ou plusieurs personnes pour le seconder, dès lors qu'il participe personnellement au spectacle.

Il y a donc bien contrat de travail sans lien nécessaire de subordination, c'est-à-dire sans qu'il y ait lieu de rechercher si celui qui emploie a le pouvoir de donner des ordres et des directives, d'en contrôler l'exécution et d'en sanctionner les manquements (en ce sens, Cass. soc., 8 juillet 1999, 97-14.487, Bull. V, n° 339).

⁴ Un amendement n° II-2581 présenté par le Gouvernement sur le projet de loi de finances pour 2019 avait prévu cette condition relative à la « totalité » du plateau artistique, avant d'être retiré au profit d'un autre amendement où cette condition ne figurait plus.

⁵ Sur le sujet, v. par ex. E. Jeansen, *Salariat – définition*, JurisClasseur Travail Traité, Fasc. 17-1, § 69 et s.

⁶ Une liste d'artistes figure à l'article L. 7121-2. La cour de cassation définit l'artiste comme « la personne qui se livre par la voix ou le geste à un jeu de scène impliquant une interprétation personnelle ».

Mais celui qui emploie conserve une responsabilité, non pas au sens civil, mais au sens de prérogative à caractère artistique : celle du spectacle. La circulaire précitée du 13 juillet 2000 indique par exemple que le producteur du spectacle choisit une œuvre, sollicite les autorisations de représentation de cette œuvre, conçoit et monte les spectacles, coordonne les moyens humains, financiers, techniques et artistiques nécessaires et assume le risque financier de sa commercialisation.

La présomption de contrat de travail tombe en revanche lorsque l'artiste exerce son activité dans des conditions impliquant son inscription au registre du commerce et des sociétés, car il existe alors au contraire une présomption de ne pas être lié avec le donneur d'ordre par un contrat de travail (article L. 8221-6), que la personne rémunérée soit elle-même immatriculée au registre du commerce et des sociétés ou qu'elle soit dirigeante ou salariée d'une personne morale immatriculée au registre du commerce et des sociétés (v. par ex. Cass. soc., 13 mai 1980, Dalloz 1981, inf. rap. p. 124, obs. Ph. Langlois).

Il n'en demeure pas moins que la solution à laquelle est parvenue la cour, confirmant la décision du ministre selon laquelle la société Bleu Citron n'est pas l'employeur de l'artiste principal, il faudrait dire plus exactement n'a pas la responsabilité d'un employeur à l'égard du groupe Suprême NTM, demeure valable, en dépit de l'erreur de droit commise.

Elle a en effet jugé que la responsabilité du spectacle implique que l'entrepreneur de spectacle participe à la création du spectacle aux côtés des auteurs, compositeurs, chorégraphes et metteurs en scène et qu'il soit ainsi responsable du choix, de la préparation et de la mise en œuvre de ce spectacle dont il coordonne les moyens financiers, humains, techniques et artistiques nécessaires. Et elle a considéré que ce n'était pas le cas en l'espèce. La digression par le lien de subordination peut apparaître comme un motif surabondant dans son raisonnement, ne justifiant pas l'annulation de l'arrêt.

Ajoutons, quand bien même vous n'êtes pas saisi d'un moyen de dénaturation, que l'analyse de la cour des faits de l'espèce nous paraît en outre exacte. Il ressort des pièces du dossier soumis au juge du fond que la société Bleu Citron, coproductrice avec la société Base Concert, a conclu un contrat de fourniture de spectacle pour des concerts du groupe « Suprême NTM » avec la SAS 2ZR, présidée par Didier Morville (Joey Starr) qui en est également le salarié, et avec la SAS 4BET Prod, présidée par Bruno Lopes (Kool Shen) qui en est également le salarié.

Les pièces du dossier soumis aux juges du fond ne sont pas explicites sur ce point, mais il nous paraît peu probable que la société Bleu Citron, à travers ce contrat, ait eu un mot à dire sur les concerts de NTM, notamment le choix des titres, les arrangements musicaux, les tenues de scène, etc.

Ce qui nous fait dire que la société Bleu Citron ne relevait pas, pour ce spectacle, de la 2^{ème} catégorie des entrepreneurs du spectacle visée à l'article D. 7122-1 précité, mais plutôt de la 3^{ème}, qui concerne principalement les diffuseurs de spectacle, mais aussi les entrepreneurs de tournées qui n'ont pas la responsabilité d'employeur à l'égard du plateau artistique.

En tout cas, on perçoit que la production pour laquelle la société Bleu Citron a demandé l'agrément fiscal est assez éloigné du dispositif imaginé, car le crédit d'impôt a été conçu, comme nous vous l'avons dit, pour favoriser des entreprises qui emploient des artistes en développement dans le cadre de la représentation de petits spectacles. Il n'a pas été conçu pour des artistes du calibre de NTM et pour financer les montages contractuels élaborés pour la production des concerts de ces artistes.

PCMNC Rejet du pourvoi