

Downloaded via the EU tax law app / web

62018CJ0145

ARRÊT DE LA COUR (deuxième chambre)

5 septembre 2019 (*1)

« Renvoi préjudiciel – Système commun de taxe sur la valeur ajoutée (TVA) – Directive 2006/112/CE – Article 103, paragraphe 2, sous a) – Article 311, paragraphe 1, point 2 – Annexe IX, partie A, point 7 – Taux réduit de TVA – Objets d’art – Notion – Photographies prises par l’artiste, tirées par lui ou sous son contrôle, signées et numérotées dans la limite de trente exemplaires – Réglementation nationale limitant l’application du taux réduit de TVA aux seules photographies présentant un caractère artistique »

Dans l’affaire C?145/18,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l’article 267 TFUE, introduite par le Conseil d’État (France), par décision du 20 février 2018, parvenue à la Cour le 23 février 2018, dans la procédure

Regards Photographiques SARL

contre

Ministre de l’Action et des Comptes publics,

LA COUR (deuxième chambre),

composée de M. A. Arabadjiev, président de chambre, MM. T. von Danwitz (rapporteur) et C. Vajda, juges,

avocat général : M. M. Szpunar,

greffier : Mme V. Giacobbo-Peyronnel, administratrice,

vu la procédure écrite et à la suite de l’audience du 21 novembre 2018,

considérant les observations présentées :

–

pour Regards Photographiques SARL, par Me E. Piwnica, avocat,

–

pour le gouvernement français, par Mmes A. Alidière et E. de Moustier ainsi que par M. D. Colas, en qualité d’agents,

–

pour la Commission européenne, par Mmes N. Gossement et J. Jokubauskait?, en qualité d’agents,

ayant entendu l'avocat général en ses conclusions à l'audience du 7 mars 2019,

rend le présent

Arrêt

1

La demande de décision préjudicielle porte sur l'interprétation des articles 103 et 311 ainsi que de l'annexe IX, partie A, point 7, de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (JO 2006, L 347, p. 1, ci-après la « directive TVA »).

2

Cette demande a été présentée dans le cadre d'un litige opposant Regards Photographiques SARL au ministre de l'Action et des Comptes publics (France, ci-après l'« administration fiscale ») au sujet du refus de ce dernier d'appliquer le taux réduit de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) à la livraison de portraits photographiques et de photographies de mariage effectués au cours de la période allant du 1^{er} février 2009 au 31 janvier 2012.

Le cadre juridique

Le droit de l'Union

3

Le considérant 51 de la directive TVA est libellé comme suit :

« Il convient d'arrêter un régime communautaire de taxation applicable dans le domaine des biens d'occasion, des objets d'art, d'antiquité et de collection, visant à éviter les doubles impositions et les distorsions de concurrence entre assujettis. »

4

L'article 96 de cette directive prévoit :

« Les États membres appliquent un taux normal de TVA fixé par chaque État membre à un pourcentage de la base d'imposition qui est le même pour les livraisons de biens et pour les prestations de services. »

5

L'article 98 de ladite directive dispose, à ses paragraphes 1 et 2 :

« 1. Les États membres peuvent appliquer soit un, soit deux taux réduits.

2. Les taux réduits s'appliquent uniquement aux livraisons de biens et aux prestations de services des catégories figurant à l'annexe III.

[...] »

6

Aux termes de l'article 99, paragraphe 1, de cette même directive :

« Les taux réduits sont fixés à un pourcentage de la base d'imposition qui ne peut être inférieur à 5 % . »

7

L'article 103 de la directive TVA est rédigé comme suit :

« 1. Les États membres peuvent prévoir que le taux réduit, ou l'un des taux réduits, qu'ils appliquent conformément aux articles 98 et 99 s'applique également aux importations d'objets d'art, de collection ou d'antiquité tels que définis à l'article 311, paragraphe 1, points 2), [...]

2. Lorsqu'ils font usage de la faculté prévue au paragraphe 1, les États membres peuvent également appliquer le taux réduit aux livraisons suivantes :

a)

les livraisons d'objets d'art effectuées par leur auteur ou par ses ayants droit ;

[...] »

8

L'article 311 de cette directive dispose, à ses paragraphes 1 et 2 :

« 1. Aux fins du présent chapitre, et sans préjudice d'autres dispositions communautaires, sont considérés comme :

[...]

2)

“objets d'art”, les biens figurant à l'annexe IX, partie A ;

[...]

2. Les États membres peuvent ne pas considérer comme objets d'art, les objets figurant à l'annexe IX, partie A, [point 7]). »

9

L'annexe IX, partie A, point 7, de ladite directive est libellée comme suit :

« photographies prises par l'artiste, tirées par lui ou sous son contrôle, signées et numérotées dans la limite de trente exemplaires, tous formats et supports confondus. »

Le droit français

10

L'article 278 septies du code général des impôts, dans sa version applicable jusqu'au 1er janvier 2012 (ci-après le « CGI »), prévoyait :

« La [TVA] est perçue au taux de 5,5 % :

[...]

2° Sur les livraisons d'œuvres d'art effectuées par leur auteur ou ses ayants droit ;

[...] »

11

À partir du 1er janvier 2012, le taux prévu par cette disposition a été porté à 7 %.

12

Conformément à l'article 98 A, point 7, de l'annexe II du CGI, les photographies suivantes sont considérées comme des œuvres d'art :

« Photographies prises par l'artiste, tirées par lui ou sous son contrôle, signées et numérotées dans la limite de trente exemplaires, tous formats et supports confondus [...] »

13

L'instruction de la direction générale des impôts, du 25 juin 2003, intitulée « TVA. Taux réduit de 5,5 % applicable aux œuvres d'art. Situation des photographies d'art. », publiée au Bulletin officiel des impôts no 115, du 2 juillet 2003, telle qu'applicable au moment des faits afférents à l'affaire au principal (ci-après l'« instruction du 25 juin 2003 »), visait à apporter des précisions relatives aux conditions d'application du taux réduit de TVA prévues à l'article 278 septies du CGI en ce qui concerne les photographies d'art. Cette instruction prévoyait :

« [...]

I. Critères de la photographie d'art :

1. Ne peuvent être considérées comme des œuvres d'art susceptibles de bénéficier du taux réduit de la TVA que les photographies qui portent témoignage d'une intention créatrice manifeste de la part de leur auteur.

Tel est le cas lorsque le photographe, par le choix du thème, les conditions de mise en scène, les particularités de prise de vue ou toute autre spécificité de son travail touchant notamment à la qualité du cadrage, de la composition, de l'exposition, des éclairages, des contrastes, des couleurs et des reliefs, du jeu de la lumière et des volumes, du choix de l'objectif et de la pellicule ou aux conditions particulières du développement du négatif, réalise un travail qui dépasse la simple fixation mécanique du souvenir d'un événement, d'un voyage ou de personnages et qui présente donc un intérêt pour tout public.

II. Conditions d'application

1. Il résulte de ce qui précède que sont exclues du bénéfice du taux réduit, les photographies d'identité, les photographies scolaires, ainsi que les photographies de groupes.

2. Les photographies dont l'intérêt dépend avant tout de la qualité de la personne ou de la nature du bien représenté ne sont pas, d'une manière générale, considérées comme des photographies d'art. Tel est le cas, par exemple, des photographies illustrant des événements familiaux ou religieux (mariages, communions, etc.).

3. Cela étant, pour les photographies de toute nature, autres que celles mentionnées au II-1, l'intention créatrice de l'auteur résultant des critères déjà énumérés et le caractère d'intérêt pour tout public peuvent être confortés par les indices suivants.

a) Le photographe justifie de l'exposition de ses œuvres dans des institutions culturelles (régionales, nationales ou internationales), muséales (musées, expositions temporaires ou permanentes) ou commerciales (foires, salons, galeries, etc.), voire de leur présentation dans des publications spécialisées.

[...]

b) L'utilisation de matériels spécifiques tant en termes de prise de vue que de développement.

[...] »

Le litige au principal et les questions préjudicielles

14

Regards Photographiques a pour activité la réalisation et la vente de photographies.

15

À la suite d'une vérification de comptabilité, l'administration fiscale a remis en cause le taux réduit de TVA que cette société avait appliqué à la livraison de certaines photographies, à savoir des portraits et des photographies de mariage. Estimant que ces photographies devaient être soumises au taux normal de TVA, l'administration fiscale a mis à la charge de ladite société des rappels de TVA au titre de la période allant du 1^{er} février 2009 au 31 janvier 2012.

16

Le recours formé par Regards Photographiques contre ces rappels de TVA a été rejeté tant par le tribunal administratif d'Orléans (France) que par la cour administrative d'appel de Nantes (France). Dans son jugement du 21 avril 2016, cette dernière juridiction a estimé que les photographies en cause au principal ne pouvaient pas bénéficier du taux réduit de TVA, dès lors qu'elles ne présentaient pas un caractère d'originalité et ne manifestaient pas une intention créatrice, de telle sorte qu'il n'y avait pas lieu de les considérer comme des photographies prises par un artiste.

17

Regards Photographiques a saisi la juridiction de renvoi, le Conseil d'État (France), d'un recours en annulation contre cet arrêt. Cette société soutient que, afin de pouvoir bénéficier du taux de TVA réduit, il suffit que l'auteur des photographies en cause, avant que lui-même ou ses ayants droits les aient livrées, en ait contrôlé le tirage et les ait signées et numérotées dans la limite de trente exemplaires.

18

Dans ces conditions, le Conseil d'État a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les

questions préjudicielles suivantes :

« 1)

Les dispositions des articles 103 et 311 de la directive [TVA] ainsi que du point 7 de la partie A de son annexe IX doivent-elles être interprétées en ce sens qu'elles imposent seulement que des photographies soient prises par leur auteur, tirées par lui ou sous son contrôle, signées et numérotées dans la limite de trente exemplaires, tous formats et supports confondus, pour pouvoir bénéficier du taux réduit de [TVA] ?

2)

Dans l'hypothèse où il serait répondu positivement à la première question, est-il néanmoins permis aux États membres d'exclure du bénéfice du taux réduit de [TVA] des photographies qui n'ont, en outre, pas de caractère artistique ?

3)

Dans l'hypothèse où il serait répondu négativement à la première question, à quelles autres conditions doivent répondre des photographies pour pouvoir bénéficier du taux réduit de [TVA] ? Notamment, doivent-elles présenter un caractère artistique ?

4)

Ces conditions doivent-elles être interprétées de manière uniforme au sein de l'Union européenne ou renvoient-elles au droit de chaque État membre, notamment en matière de propriété intellectuelle ? »

Sur les questions préjudicielles

Sur les première et troisième questions

19

Par ses première et troisième questions, qu'il convient d'examiner ensemble, la juridiction de renvoi interroge la Cour, en substance, sur les conditions que des photographies doivent remplir pour être considérées comme des objets d'art pouvant bénéficier du taux réduit de TVA, en vertu de l'article 103, paragraphes 1 et 2, sous a), de la directive TVA, lu en combinaison avec l'article 311, paragraphe 1, point 2, de cette directive ainsi que l'annexe IX, partie A, point 7, de celle-ci, et, notamment, si elles doivent, à cet effet, présenter un caractère artistique.

20

Ainsi, dans le cadre du présent renvoi préjudiciel, la Cour est appelée non pas à déterminer la signification de la notion d'« objets d'art » en général, mais à l'interpréter dans le cadre de la directive TVA et, en particulier, des dispositions de cette directive concernant l'application d'un taux réduit de TVA.

21

Il y a lieu de rappeler que l'article 96 de ladite directive prévoit que le même taux de TVA, à savoir le taux normal fixé par chaque État membre, est applicable aux livraisons de biens et aux prestations de services. Par dérogation à ce principe, l'article 103, paragraphes 1 et 2, sous a), de cette même directive reconnaît aux États membres la faculté d'appliquer le taux réduit de TVA, ou

l'un des taux réduits, qu'ils appliquent conformément aux articles 98 et 99 de celle-ci, aux importations d'objets d'art, tels que définis à son article 311, paragraphe 1, point 2, et, lorsqu'ils font usage de cette faculté, également aux livraisons d'objets d'art effectuées par leur auteur ou par ses ayants droit.

22

En ce qui concerne la définition de la notion d'« objets d'art », l'article 311, paragraphe 1, point 2, de la directive TVA dispose que les biens figurant à l'annexe IX, partie A, de ladite directive sont considérés comme des objets d'art. Le point 7 de cette partie A vise les « photographies prises par l'artiste, tirées par lui ou sous son contrôle, signées et numérotées dans la limite de trente exemplaires, tous formats et supports confondus ».

23

Le gouvernement français fait valoir que seules peuvent bénéficier du taux réduit de TVA les « photographies d'art », notion qui se limite, selon ce gouvernement, aux photographies qui révèlent une intention créatrice manifeste de la part de leur auteur et présentent un intérêt pour tout public. Cette interprétation découlerait de l'emploi du terme « artiste » à l'annexe IX, partie A, point 7, de la directive TVA, de la nécessité d'interpréter strictement la faculté d'appliquer un taux réduit de TVA en tant qu'exception au principe d'application du taux normal de TVA ainsi que de l'objectif de promouvoir la production artistique en appliquant un taux réduit de TVA.

24

En revanche, Regards Photographiques et la Commission européenne avancent que l'article 103, paragraphe 2, sous a), de cette directive vise non pas l'« artiste », mais l'« auteur » d'une photographie qui est considérée comme un objet d'art, en vertu de l'article 311, paragraphe 1, point 2, de ladite directive, lu en combinaison avec l'annexe IX, partie A, point 7, de celle-ci. En outre, ils mettent l'accent sur le caractère détaillé et objectif des conditions que doivent remplir des photographies en vertu de ce point 7 pour être regardées comme de tels objets, alors que la valeur artistique d'une photographie constitue, selon eux, un critère subjectif et flottant dont l'appréciation implique de porter un jugement sur le mérite d'une œuvre. C'est afin d'éviter une telle appréciation subjective que le législateur de l'Union aurait posé, audit point 7, des conditions détaillées et objectives qui, partant, seraient seules déterminantes aux fins d'identifier les photographies pouvant bénéficier du taux réduit de TVA.

25

Pour déterminer la portée de la faculté reconnue aux États membres d'appliquer le taux réduit de TVA aux livraisons de photographies, telle qu'elle résulte des dispositions du droit de l'Union dont l'interprétation est sollicitée, il y a lieu de tenir compte à la fois des termes et du contexte de ces dispositions ainsi que de l'objectif poursuivi par la réglementation en cause (voir, en ce sens, arrêts du 18 janvier 2017, Sjelle Autogenbrug, C-471/15, EU:C:2017:20, point 29 et jurisprudence citée, ainsi que du 16 novembre 2017, Kozuba Premium Selection, C-308/16, EU:C:2017:869, point 38).

26

En ce qui concerne, en premier lieu, les termes de ces dispositions, si l'article 103, paragraphes 1 et 2, sous a), de la directive TVA dispose que les États membres peuvent appliquer le taux réduit de TVA également aux livraisons d'objets d'art effectuées par leur auteur ou par ses ayants droit, il se réfère aux « objets d'art », tels que définis à l'article 311, paragraphe 1, point 2, de cette

directive, lu en combinaison avec l'annexe IX, partie A, de celle-ci.

27

S'agissant de cette définition, il résulte des termes retenus par le législateur de l'Union, d'une part, à cet article 311, paragraphe 1, point 2, selon lesquels les biens figurant à l'annexe IX, partie A, de la directive TVA « sont considérés comme [des objets d'art] », et, d'autre part, au point 7 de cette partie A, qui décrivent de manière détaillée les conditions que doivent remplir des photographies pour être regardées comme des « objets d'art », que toute photographie satisfaisant à ces conditions doit être traitée en tant qu'« objet d'art » aux fins de l'application du taux réduit de TVA. Or, ledit point 7 vise non pas des photographies d'art, mais toutes les « photographies prises par l'artiste, tirées par lui ou sous son contrôle, signées et numérotées dans la limite de trente exemplaires, tous formats et supports confondus ».

28

En ce qui concerne l'argument du gouvernement français, selon lequel il y a lieu de déduire de l'emploi du terme « artiste » à l'annexe IX, partie A, point 7, de la directive TVA qu'une photographie doit présenter un caractère artistique aux fins de pouvoir bénéficier du taux réduit de TVA au titre de l'article 103, paragraphe 2, sous a), de cette directive, il convient de rappeler que cette dernière disposition prévoit la faculté, pour les États membres, d'appliquer le taux réduit de TVA aux livraisons d'objets d'art effectuées non pas par un « artiste », mais « par leur auteur ou par ses ayants droit ».

29

Or, en se référant aux termes « auteur » et « artiste », ces dispositions visent la même personne, à savoir la personne qui a la qualité d'auteur d'une photographie remplissant les conditions explicitement prévues à ce point 7.

30

En effet, les termes « auteur » et « artiste » employés à l'article 103, paragraphe 2, sous a), de la directive TVA et à l'annexe IX, partie A, point 7, de celle-ci revêtent une portée identique, compte tenu, notamment, de l'importance particulière que ce point 7 accorde à l'implication personnelle de l'auteur de la photographie dans la production de celle-ci. Ainsi que M. l'avocat général l'a relevé au point 23 de ses conclusions, une photographie n'est qualifiée d'« objet d'art », en vertu de ce point 7, que si les deux étapes majeures de sa production, à savoir la prise de vue et le tirage, ont été effectuées par l'auteur de la photographie ou, s'agissant du tirage, sous son contrôle à tout le moins. Par ailleurs, pour être considérés comme des « objets d'art », les tirages de la photographie doivent être signés, numérotés et limités à trente exemplaires.

31

Partant, contrairement à ce que soutient le gouvernement français, il ne saurait être déduit de l'emploi du terme « artiste » figurant à l'annexe IX, partie A, point 7, de la directive TVA que, au-delà des conditions que ce point 7 énumère, une photographie devrait également présenter un caractère artistique aux fins de pouvoir bénéficier du taux réduit de TVA au titre de l'article 103, paragraphe 2, sous a), de ladite directive.

32

En ce qui concerne, en deuxième lieu, le contexte dans lequel s'insèrent les dispositions dont l'interprétation est sollicitée, il y a lieu de rappeler que l'application du taux réduit de TVA aux

livraisons d'objets d'art effectuées par leur auteur ou par ses ayants droit, en vertu de l'article 103, paragraphe 2, sous a), de la directive TVA, constitue une exception à l'application du taux de TVA normal. Partant, cette dernière disposition ainsi que l'article 311, paragraphe 1, point 2, de cette directive et l'annexe IX, partie A, point 7, de celle-ci, qui identifient les photographies auxquelles ce taux réduit peut trouver à s'appliquer, doivent faire l'objet d'une interprétation stricte. Toutefois, cette règle d'interprétation stricte ne signifie pas que les termes utilisés pour définir les cas d'application dudit taux réduit doivent être interprétés d'une manière qui priverait celui-ci de ses effets. En effet, l'interprétation de ces termes doit être conforme aux objectifs poursuivis par ledit régime et respecter les exigences de la neutralité fiscale (voir, par analogie, arrêts du 17 juin 2010, Commission/France, C-492/08, EU:C:2010:348, point 35, et du 29 novembre 2018, Mensing, C-264/17, EU:C:2018:968, points 22 et 23 ainsi que jurisprudence citée).

33

Par ailleurs, il est de jurisprudence constante que les notions retenues par la directive TVA ont un caractère objectif et s'appliquent indépendamment des buts et des résultats des opérations concernées (arrêt du 11 juillet 2018, E LATS, C-154/17, EU:C:2018:560, point 35 et jurisprudence citée).

34

Ainsi que Regards Photographiques et la Commission l'ont fait valoir dans leurs observations soumises à la Cour, l'article 311, paragraphe 1, point 2, de cette directive, lu en combinaison avec l'annexe IX, partie A, point 7, de celle-ci, détermine les photographies qui sont considérées comme des objets d'art au moyen de critères objectifs qui ont, en substance, trait à l'identité et à la qualité de l'auteur de la photographie, au mode du tirage, à la signature, à la numérotation et à la limitation du nombre d'exemplaires. De tels critères suffisent à assurer que l'application du taux réduit de TVA aux seules photographies répondant à ces critères constitue l'exception par rapport à l'application du taux normal à toute autre photographie. En effet, ainsi que M. l'avocat l'a relevé au point 24 de ses conclusions, ces critères sont de nature à exclure que des photographies puissent être qualifiées d'« objets d'art » lorsqu'elles sont issues d'une production de masse, impliquant un tirage confié à des laboratoires spécialisés sans que le photographe ait un contrôle sur l'effet final.

35

En revanche, une interprétation de ces dispositions selon laquelle l'application du taux réduit de TVA se limiterait à des photographies présentant, en outre, un caractère artistique ferait dépendre l'application de ce taux réduit du jugement de l'administration fiscale nationale compétente quant à leur valeur artistique, valeur qui constitue une caractéristique non pas objective, mais subjective. En effet, comme la Cour l'a déjà rappelé, la valeur artistique d'un objet se définit essentiellement à partir de critères subjectifs et flottants (arrêts du 27 octobre 1977, Westfälischer Kunstverein, 23/77, EU:C:1977:171, point 3, et du 13 décembre 1989, Raab, C-1/89, EU:C:1989:648 C-1/89, point 25).

36

En outre, l'interprétation selon laquelle le bénéfice du taux réduit de TVA serait réservé aux seules photographies présentant un caractère artistique peut avoir pour conséquence que des photographies, comme, par exemple, des photographies illustrant des événements familiaux tels que des mariages, soient traitées différemment du point de vue de la TVA, selon que l'administration fiscale estime qu'elles présentent ou non un caractère artistique, alors même que ces photographies présentent, le cas échéant, des propriétés analogues et répondent aux mêmes

besoins du consommateur. Toutefois, le principe de neutralité fiscale s'oppose à ce que des marchandises ou des prestations de services semblables du point de vue du consommateur moyen, qui se trouvent par conséquent en concurrence les unes avec les autres, soient traitées de manière différente du point de vue de la TVA (voir, en ce sens, arrêt du 27 février 2014, Pro Med Logistik et Pongratz, C-454/12 et C-455/12, EU:C:2014:111, points 52 et 53).

37

Ainsi, l'examen du contexte dans lequel s'insèrent les dispositions dont l'interprétation a été sollicitée plaide également en faveur d'une interprétation selon laquelle toute photographie remplissant les conditions prévues à l'annexe IX, partie A, point 7, de la directive TVA doit être considérée comme un objet d'art aux fins de l'application du taux réduit de TVA, au titre de l'article 103, paragraphes 1 et 2, sous a), de celle-ci, sans que cette qualification puisse dépendre de l'appréciation, par l'administration fiscale nationale compétente, de son caractère artistique.

38

S'agissant, en troisième lieu, des objectifs poursuivis par la directive TVA, la faculté prévue à l'article 103, paragraphes 1 et 2, sous a), de celle-ci permet aux États membres d'accorder aux livraisons d'objets d'art effectuées par leur auteur ou par ses ayants droit un traitement fiscal favorable, en leur appliquant le taux réduit de TVA. Cela étant, ainsi qu'il ressort du considérant 51 de cette directive, le régime de taxation que celle-ci établit dans le domaine des objets d'art, comportant une définition uniforme de la notion d'« objets d'art », vise à éviter les doubles impositions ainsi que les distorsions de concurrence entre assujettis.

39

Or, l'interprétation selon laquelle le taux réduit de TVA est susceptible de bénéficier à toutes les photographies remplissant les conditions objectives prévues à l'annexe IX, partie A, point 7, de la directive TVA est conforme à l'objectif visé à ce considérant 51, dès lors qu'elle évite, ainsi qu'il a été rappelé aux points 35 et 36 du présent arrêt, la nécessité d'évaluer la valeur artistique d'une photographie déterminée par des critères subjectifs et flottants, évaluation qui comporte le risque de distorsions de concurrence.

40

Eu égard à l'ensemble de ces considérations, il convient de répondre aux première et troisième questions que pour être considérées comme des objets d'art pouvant bénéficier du taux réduit de TVA, en vertu de l'article 103, paragraphes 1 et 2, sous a), de la directive TVA, lu en combinaison avec l'article 311, paragraphe 1, point 2, de cette directive ainsi que l'annexe IX, partie A, point 7, de celle-ci, des photographies doivent répondre aux critères à ce point 7 en ce qu'elles ont été prises par leur auteur, tirées par lui ou sous son contrôle, signées et numérotées dans la limite de trente exemplaires, à l'exclusion de tout autre critère, en particulier l'appréciation, par l'administration fiscale nationale compétente, de leur caractère artistique.

Sur la deuxième question

41

Par sa deuxième question, la juridiction de renvoi cherche, en substance, à savoir si l'article 103, paragraphes 1 et 2, sous a), de la directive TVA, lu en combinaison avec l'article 311, paragraphe 1, point 2, de cette directive ainsi que l'annexe IX, partie A, point 7, de , doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à une réglementation nationale, telle que celle en cause au principal, qui limite

l'application du taux réduit de TVA aux seules photographies présentant un caractère artistique.

42

Il y a lieu de rappeler que, s'agissant de l'application du taux réduit de TVA prévue à l'article 98, paragraphes 1 et 2, de la directive TVA, la Cour a jugé que rien dans le texte de cette disposition n'impose qu'elle soit interprétée comme exigeant que l'application de ce taux réduit vise nécessairement tous les aspects d'une catégorie de prestations visée à l'annexe III de cette directive. Ainsi, sous réserve de respecter le principe de neutralité fiscale inhérent au système commun de TVA, les États membres ont la possibilité d'appliquer un taux réduit de TVA à des aspects concrets et spécifiques de l'une des catégories de prestations visées à l'annexe III de ladite directive (voir, en ce sens, arrêts du 6 mai 2010, *Commission/France*, C-94/09, EU:C:2010:253, points 25 à 27 ; du 27 février 2014, *Pro Med Logistik et Pongratz*, C-454/12 et C-455/12, EU:C:2014:111, points 43 et 44, ainsi que du 11 septembre 2014, *K*, C-219/13, EU:C:2014:2207, point 23).

43

La possibilité de procéder à une telle application du taux réduit de TVA se justifie notamment par la considération que, ce taux étant l'exception à l'application du taux normal fixé par chaque État membre, la limitation de son application à des aspects concrets et spécifiques de la catégorie de prestation en cause est cohérente avec le principe selon lequel les exemptions et les dérogations doivent être interprétées restrictivement (voir, en ce sens, arrêt du 9 novembre 2017, *AZ*, C-499/16, EU:C:2017:846, point 24 et jurisprudence citée).

44

Ainsi que M. l'avocat général l'a relevé au point 31 de ses conclusions, les principes découlant de la jurisprudence citée aux deux points précédents trouvent également à s'appliquer mutatis mutandis à l'article 103, paragraphe 2, sous a), de la directive TVA. En effet, cette disposition étend la possibilité d'appliquer le taux réduit de TVA résultant de l'article 98, paragraphes 1 et 2, de cette directive aux livraisons d'objets d'art, tels que définis à l'article 311, paragraphe 1, point 2, de ladite directive, effectuées par leur auteur ou par ses ayants droit.

45

Contrairement à ce que soutient *Regards Photographiques* dans ses observations écrites, l'article 311, paragraphe 2, de la directive TVA n'impose pas une interprétation différente de l'article 103, paragraphes 1 et 2, sous a), de cette même directive. En effet, cet article 311, paragraphe 1, point 2, et paragraphe 2, définit la notion d'« objet d'art » tant pour l'application du régime de la marge bénéficiaire que pour celle du taux réduit de TVA. Ainsi, si cette dernière disposition prévoit que les États membres peuvent ne pas considérer comme objets d'art les photographies relevant de l'annexe IX, partie A, point 7, de cette directive, elle ne saurait exclure la possibilité, résultant de l'article 103, paragraphe 2, sous a), de ladite directive, lu en combinaison avec l'article 96 de celle-ci, de circonscrire l'application du taux réduit de TVA à une catégorie restreinte de ces photographies, à condition que cette application respecte les exigences énoncées au point 42 du présent arrêt.

46

Il s'ensuit que l'exercice de la possibilité reconnue aux États membres de circonscrire l'application du taux réduit de TVA à une catégorie restreinte des photographies relevant de l'annexe IX, partie A, point 7, de la directive TVA est soumis à la double condition, d'une part, de n'isoler, aux fins de

l'application du taux réduit, que des aspects concrets et spécifiques de ces photographies et, d'autre part, de respecter le principe de neutralité fiscale. Ces conditions visent à assurer que les États membres ne fassent usage de cette possibilité que dans des conditions garantissant l'application simple et correcte du taux réduit choisi ainsi que la prévention de toute fraude, de toute évasion et de tout abus éventuels (voir, par analogie, arrêts du 6 mai 2010, Commission/France, C-94/09, EU:C:2010:253, point 30, et du 27 février 2014, Pro Med Logistik et Pongratz, C-454/12 et C-455/12, EU:C:2014:111, point 45).

47

Selon la jurisprudence constante de la Cour, s'il appartient au juge national d'apprécier la compatibilité d'une réglementation nationale, telle que celle en cause au principal, avec ces exigences résultant du droit de l'Union, il revient cependant à la Cour de lui fournir toute indication utile afin de résoudre le litige qui lui est soumis (voir, en ce sens, arrêt du 12 juillet 2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, point 51 et jurisprudence citée).

48

En l'occurrence, il ressort du dossier soumis à la Cour que, selon les dispositions du CGI en cause au principal, telles qu'interprétées par l'instruction du 25 juin 2003, une photographie n'est considérée avoir un caractère artistique que si elle porte témoignage d'une intention créatrice manifeste de la part de son auteur et présente un intérêt pour tout public, ces critères étant précisés par un certain nombre d'indices fixés par cette instruction aux fins de guider l'appréciation, au cas par cas, de l'administration fiscale. Si ladite réglementation nationale, ainsi interprétée, dispose que des photographies illustrant, notamment, des événements familiaux tels que des mariages n'ont pas, en principe, un caractère artistique, elle n'exclut pas que de telles photographies puissent exceptionnellement présenter un tel caractère. Seules des photographies d'identité, des photographies scolaires et des photographies de groupes sont réputées être dépourvues de caractère artistique.

49

Conformément à la jurisprudence rappelée au point 46 du présent arrêt, des photographies présentant un caractère artistique, au sens de cette réglementation nationale doivent, en premier lieu, constituer un aspect concret et spécifique des photographies relevant de l'annexe IX, partie A, point 7, de la directive TVA, ce qui implique qu'elles soient identifiables, en tant que telles, séparément des autres photographies relevant de ce point. Une telle identification présuppose l'existence de critères objectifs, clairs et précis dans la réglementation nationale, permettant de déterminer avec précision les photographies auxquelles cette réglementation réserve l'application du taux réduit de TVA (voir, par analogie, arrêts du 6 mai 2010, Commission/France, C-94/09, EU:C:2010:253, points 33 et 35 ; du 27 février 2014, Pro Med Logistik et Pongratz, C-454/12 et C-455/12, EU:C:2014:111, point 47, ainsi que du 9 novembre 2017, AZ, C-499/16, EU:C:2017:846, points 25 et 28).

50

Ainsi que M. l'avocat général l'a relevé au point 33 de ses conclusions, les dispositions du CGI en cause au principal, telles qu'interprétées par l'instruction du 25 juin 2003, n'établissent pas de critères objectifs, clairs et précis pour désigner les photographies présentant un caractère artistique, mais se limitent à établir une définition abstraite de ces photographies, fondée sur des critères vagues et subjectifs ayant trait à l'intention créatrice manifeste de l'auteur et à l'existence d'un intérêt pour tout public que doivent présenter ces photographies.

51

Si cette réglementation nationale, ainsi interprétée, fixe un certain nombre d'indices aux fins de faciliter l'appréciation de ces critères, il n'en demeure pas moins qu'elle permet à l'administration fiscale, sur le fondement de critères vagues et subjectifs, de porter un jugement sur la qualité artistique des photographies en cause, jugement en fonction duquel l'avantage fiscal résultant de l'application du taux réduit de TVA sera ou non accordé.

52

Il apparaît ainsi que les critères établis par les dispositions du CGI en cause au principal, telles qu'interprétées par l'instruction du 25 juin 2003, ayant trait à l'intention créatrice manifeste de l'auteur et à l'existence d'un intérêt pour tout public, ne permettent pas d'identifier, en tant que telles, les photographies présentant un caractère artistique et de les distinguer des autres photographies relevant de l'annexe IX, partie A, point 7, de la directive TVA et, partant, ne répondent pas aux exigences rappelées au point 49 du présent arrêt.

53

En second lieu, ainsi qu'il découle des considérations figurant au point 36 du présent arrêt, une réglementation nationale qui circonscrit, sur le fondement de tels critères, l'application du taux réduit de TVA aux photographies présentant un caractère artistique est également susceptible de porter atteinte au principe de neutralité fiscale. Partant, il y a lieu de constater qu'une telle réglementation nationale ne respecte pas les exigences rappelées au point 46 du présent arrêt.

54

En ce qui concerne les photographies d'identité, les photographies scolaires et les photographies de groupes qui, en vertu des dispositions du CGI en cause au principal, telles qu'interprétées par l'instruction du 25 juin 2003, sont réputées, de manière irréfragable, être dépourvues de caractère artistique, il appartient à la juridiction de renvoi de vérifier si ces photographies sont identifiables, en tant que telles, séparément des autres photographies relevant du point 7 de l'annexe IX, partie A, de la directive TVA et, le cas échéant, si le fait d'exclure, en toute hypothèse, lesdites photographies du bénéfice du taux réduit de TVA est compatible avec le principe de neutralité fiscale.

55

Eu égard aux considérations qui précèdent, il convient de répondre à la deuxième question que l'article 103, paragraphes 1 et 2, sous a), de la directive TVA, lu en combinaison avec l'article 311, paragraphe 1, point 2, de cette directive ainsi que l'annexe IX, partie A, point 7, de celle-ci, doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à une réglementation nationale, telle que celle en cause au principal, qui limite l'application du taux réduit de TVA aux seules photographies présentant un caractère artistique, dans la mesure où l'existence de ce dernier caractère est subordonnée à une appréciation de l'administration fiscale nationale compétente qui n'est pas exercée dans les limites de critères objectifs, clairs et précis, fixés par cette réglementation nationale, permettant de déterminer avec précision les photographies auxquelles ladite réglementation réserve l'application de ce taux réduit, de manière à éviter de porter atteinte au principe de neutralité fiscale.

Sur la quatrième question

56

Compte tenu de la réponse apportée aux première et troisième questions, il n'y a pas lieu de répondre à la quatrième question.

Sur les dépens

57

La procédure revêtant, à l'égard des parties au principal, le caractère d'un incident soulevé devant la juridiction de renvoi, il appartient à celle-ci de statuer sur les dépens. Les frais exposés pour soumettre des observations à la Cour, autres que ceux desdites parties, ne peuvent faire l'objet d'un remboursement.

Par ces motifs, la Cour (deuxième chambre) dit pour droit :

1)

Pour être considérées comme des objets d'art pouvant bénéficier du taux réduit de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA), en vertu de l'article 103, paragraphes 1 et 2, sous a), de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, lu en combinaison avec l'article 311, paragraphe 1, point 2, de cette directive ainsi que l'annexe IX, partie A, point 7, de celle-ci, des photographies doivent répondre aux critères à ce point 7 en ce qu'elles ont été prises par leur auteur, tirées par lui ou sous son contrôle, signées et numérotées dans la limite de trente exemplaires, à l'exclusion de tout autre critère, en particulier l'appréciation, par l'administration fiscale nationale compétente, de leur caractère artistique.

2)

L'article 103, paragraphes 1 et 2, sous a), de la directive 2006/112, lu en combinaison avec l'article 311, paragraphe 1, point 2, de cette directive ainsi que l'annexe IX, partie A, point 7, de celle-ci, doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à une réglementation nationale, telle que celle en cause au principal, qui limite l'application du taux réduit de TVA aux seules photographies présentant un caractère artistique, dans la mesure où l'existence de ce dernier caractère est subordonnée à une appréciation de l'administration fiscale nationale compétente qui n'est pas exercée dans les limites de critères objectifs, clairs et précis, fixés par cette réglementation nationale, permettant de déterminer avec précision les photographies auxquelles ladite réglementation réserve l'application de ce taux réduit, de manière à éviter de porter atteinte au principe de neutralité fiscale.

Arabadjiev

von Danwitz

Vajda

Ainsi prononcé en audience publique à Luxembourg, le 5 septembre 2019.

Le greffier

A. Calot Escobar

Le président de la 11ème chambre

A. Arabadjiev

(*1) Langue de procédure : le français.