

Edição provisória

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Segunda Secção)

5 de setembro de 2019 (\*)

«Reenvio prejudicial — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) — Diretiva 2006/112/CE — Artigo 103.º, n.º 2, alínea a) — Artigo 311.º, n.º 1, ponto 2 — Anexo IX, parte A, ponto 7 — Taxa reduzida de IVA — Objetos de arte — Conceito — Fotografias realizadas pelo artista, tiradas por ele ou sob o seu controlo, assinadas e numeradas até ao limite de trinta exemplares — Legislação nacional que limita a aplicação da taxa reduzida de IVA apenas às fotografias que têm carácter artístico»

No processo C-145/18,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial nos termos do artigo 267.º CE, apresentado pelo Conseil d'État (Conselho de Estado em formação jurisdicional, França), por decisão de 20 de fevereiro de 2018, entrado no Tribunal de Justiça em 23 de fevereiro de 2018, no processo

**Regards Photographiques SARL**

contra

**Ministre de l'Action et des Comptes publics,**

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Segunda Secção),

composto por: A. Arabadjiev, presidente de secção, T. von Danwitz (relator) e C. Vajda, juízes,  
advogado-geral: M. Szpunar,

secretário: secretário: V. Giacobbo-Peyronnel, administradora,

vistos os autos e após a audiência de 21 de novembro de 2018,

considerando as observações apresentadas:

- em representação da Regards Photographiques SARL, por E. Piwnica, avocat,
- em representação do Governo francês, por A. Alidière e E. de Moustier bem como por D. Colas, na qualidade de agentes,
- em representação da Comissão Europeia, por N. Gossement e J. Jokubauskaitė, na qualidade de agentes,

ouvidas as conclusões do advogado-geral na audiência de 7 de março de 2019,

profere o presente

**Acórdão**

1 O pedido de decisão prejudicial tem por objeto a interpretação dos artigos 103.º e 311.º,

bem como do Anexo IX, parte A, ponto 7, da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (JO 2006, L 347, p. 1, a seguir «Diretiva IVA»).

2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe a Regards Photographiques SARL ao ministre de l'Action et des Comptes publics (Ministro da Ação e das Contas Públicas, a seguir «Administração Fiscal»), a propósito da recusa deste último de aplicar a taxa reduzida do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) à entrega de fotografias de retratos e de fotografias de casamento efetuadas durante o período compreendido entre 1 de fevereiro de 2009 e 31 de janeiro de 2012.

## **Quadro jurídico**

### ***Direito da União***

3 O considerando 51 da Diretiva IVA tem a seguinte redação:

«É conveniente adotar um regime de tributação comunitário aplicável no setor dos bens em segunda mão, dos objetos de arte e de coleção e das antiguidades, a fim de evitar a dupla tributação e as distorções de concorrência entre sujeitos passivos.»

4 O artigo 96.º desta diretiva prevê:

«Os Estados-Membros aplicam uma taxa normal de IVA fixada por cada Estado-Membro numa percentagem do valor tributável que é idêntica para a entrega de bens e para a prestação de serviços.»

5 O artigo 98.º da referida diretiva dispõe, nos seus n.os 1 e 2:

«1. Os Estados-Membros podem aplicar uma ou duas taxas reduzidas.

2. As taxas reduzidas aplicam-se apenas às entregas de bens e às prestações de serviços das categorias constantes do Anexo III.

[...]»

6 Nos termos do artigo 99.º, n.º 1, da mesma diretiva:

«As taxas reduzidas são fixadas numa percentagem do valor tributável que não pode ser inferior a 5 %. »

7 O artigo 103.º da Diretiva IVA prevê o seguinte:

«1. Os Estados-Membros podem estabelecer que a taxa reduzida ou uma das taxas reduzidas que apliquem ao abrigo do disposto nos artigos 98.º e 99.º seja igualmente aplicável às importações de objetos de arte e de coleção ou de antiguidades, tal como definidos nos pontos 2), [...], do n.º 1, do artigo 311.º

2. Quando façam uso da faculdade prevista no n.º 1, os Estados-Membros podem aplicar igualmente a taxa reduzida às seguintes entregas:

a) Entregas de objetos de arte efetuadas pelo autor ou pelos seus sucessores;

[...]»

8 O artigo 311.º desta diretiva dispõe, nos seus n.os 1 e 2, que:

«1. Para efeitos do presente capítulo e sem prejuízo de outras disposições comunitárias, entende-se por:

[...]

2) “Objetos de arte”, os bens enumerados na parte A do Anexo IX;

[...]

2. Os Estados-Membros podem não considerar objetos de arte os objetos enumerados [no ponto 7], da Parte A do Anexo IX.»

9 O Anexo IX, parte A, ponto 7, da referida diretiva tem a seguinte redação:

«Fotografias realizadas pelo artista, tiradas por ele ou sob o seu controlo, assinadas e numeradas até ao limite de trinta exemplares, independentemente do respetivo formato ou suporte.»

### ***Direito francês***

10 O artigo 278.º F, do code général des impôts (Código Tributário), na versão aplicável até 1 de janeiro de 2012 (a seguir «CGI»), previa:

«A taxa do [IVA] é de 5,5 %:

[...]

2 Sobre as entregas de objetos de arte efetuadas pelo seu autor ou pelos seus sucessores;

[...]»

11 A partir de 1 de janeiro de 2012, a taxa prevista nesta disposição passou a ser de 7 %.

12 Em conformidade com o artigo 98.º A, ponto 7, do Anexo II do CGI, são consideradas obras de arte as seguintes fotografias:

«Fotografias realizadas pelo artista, tiradas por ele ou sob o seu controlo, assinadas e numeradas até ao limite de trinta exemplares, independentemente do respetivo formato ou suporte [...]»

13 A Instrução da direction générale des impôts (Direção-Geral dos Impostos), de 25 de junho de 2003, intitulada «IVA». Taxa reduzida de 5,5 % aplicável às obras de arte. Situação das fotografias artísticas.», publicada no *Bulletin officiel des impôts* no 115 du 2 juillet 2003 (Boletim Oficial dos Impostos n.º 115, de 2 de julho de 2003), na redação aplicável à data dos factos relativos ao processo principal (a seguir «Instrução de 25 de junho de 2003»), tinha como objetivo fazer algumas precisões relativas às condições de aplicação da taxa reduzida do IVA previstas no artigo 278.º F do CGI no que se refere às fotografias artísticas. Esta instrução previa:

«[...]

#### **I. Critérios da fotografia artística:**

1. Só podem ser consideradas como obras de arte suscetíveis de beneficiar de uma taxa reduzida de IVA as fotografias que são testemunho de uma intenção criativa manifesta por parte

do seu autor.

É esse o caso quando o fotógrafo, mediante a escolha do tema, as condições de encenação, as particularidades da captação de imagem ou qualquer outra especificidade do seu trabalho relacionados nomeadamente com a qualidade do enquadramento, da composição, da exposição, dos brilhos, dos contrastes, das cores e dos relevos, do jogo da luz e dos volumes, da escolha da objetiva e da película ou com as condições específicas da revelação do negativo, realiza um trabalho que ultrapassa a simples fixação mecânica da recordação de um acontecimento, de uma viagem ou de pessoas e que, conseqüentemente, tem interesse para o público em geral.

## II Requisitos de aplicação

1. Resulta do que precede que são excluídas do benefício da taxa reduzida as fotografias de identidade, as fotografias escolares, bem como as fotografias de grupos.
2. As fotografias cujo interesse depende, acima de tudo, da qualidade da pessoa ou da natureza do bem representado não são, em geral, consideradas como fotografias artísticas. Como por exemplo fotografias que ilustram acontecimentos familiares ou religiosos (casamentos, comunhões, etc.).
3. No entanto, para as fotografias de qualquer natureza, que não as mencionadas em II?1, a intenção criadora do autor resultante dos critérios já referidos e o caráter de interesse para o público em geral podem ser apoiados pelos seguintes indícios:
  - a) Demonstração, pelo fotógrafo, da exposição das suas obras em instituições culturais (regionais, nacionais e internacionais), museológicas (museus, exposições temporárias ou permanentes) ou comerciais (feiras, salões, galerias, etc.) ou da sua apresentação em publicações especializadas.

[...]

- b) Utilização de materiais específicos tanto em termos de captação de imagem como de revelação.

[...]

## **Litígio no processo principal e questões prejudiciais**

14 A Regards Photographiques tem por atividade a realização e a venda de fotografias.

15 Na sequência de uma inspeção da contabilidade, a Administração Fiscal (França) questionou a taxa reduzida de IVA que a referida sociedade tinha aplicado à entrega de determinadas fotografias, a saber, retratos e fotografias de casamento. Considerando que essas fotografias deviam ser sujeitas à taxa normal de IVA, a administração fiscal notificou a referida sociedade de liquidações adicionais de IVA para o período compreendido entre 1 de fevereiro de 2009 e 31 de janeiro de 2012.

16 Tanto o tribunal administratif d'Orléans (Tribunal Administrativo de Orleães, França) como a cour administrative d'appel de Nantes (Tribunal Administrativo de Recurso de Nantes, França) negaram provimento ao recurso interposto pela Regards Photographiques contra essas liquidações adicionais de IVA. Na sua sentença de 21 de abril de 2016, este último órgão jurisdicional considerou que as fotografias em causa no processo principal não podiam beneficiar da taxa reduzida de IVA, uma vez que não tinham caráter de originalidade e não manifestavam uma intenção criadora, de modo que não deviam ser consideradas fotografias realizadas por um

artista.

17 A Regards Photographiques interpôs um recurso de anulação desse acórdão no órgão jurisdicional de reenvio, o Conseil d'État (Conselho de Estado em formação jurisdicional, França). Esta sociedade sustenta que, para poder beneficiar da taxa reduzida de IVA, basta que o autor das fotografias em causa, antes de ele próprio ou os seus sucessores as terem entregado, tenham controlado o seu processamento e as tenham assinado e numerado até ao limite de trinta exemplares.

18 Nestas circunstâncias, o Conseil d'État (Conselho de Estado, em formação jurisdicional) decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

1) Devem as disposições dos artigos 103.º e 311.º da Diretiva [IVA], bem como do ponto 7 da parte A do seu Anexo IX, ser interpretadas no sentido de que impõem apenas que, para poderem beneficiar da taxa reduzida de imposto sobre o valor acrescentado, as fotografias sejam tiradas pelo seu autor, processadas por ele ou sob o seu controlo, assinadas e numeradas até ao limite de trinta exemplares, independentemente do respetivo formato ou suporte?

2) Em caso de resposta afirmativa à primeira questão, é, no entanto, permitido aos Estados-Membros excluir do benefício da taxa reduzida de [IVA] as fotografias que, além disso, não têm carácter artístico?

3) Em caso de resposta negativa à primeira questão, que outros requisitos devem as fotografias preencher para poderem beneficiar da taxa reduzida de [IVA]? Devem, nomeadamente, apresentar carácter artístico?

4) Devem estes requisitos ser uniformemente interpretados na União Europeia ou remetem para o direito de cada um dos Estados-Membros, nomeadamente em matéria de propriedade intelectual?»

### **Quanto às questões prejudiciais**

#### ***Quanto à primeira e terceira questões***

19 Com a sua primeira e terceira questões, que importa examinar em conjunto, o órgão jurisdicional de reenvio interroga o Tribunal de Justiça, em substância, sobre os requisitos que as fotografias devem preencher para serem consideradas objetos de arte que podem beneficiar da taxa reduzida de IVA, por força do artigo 103.º, n.os 1 e 2, alínea a), da Diretiva IVA, lido em conjugação com o artigo 311.º, n.º 1, ponto 2, desta diretiva, e o Anexo IX, parte A, ponto 7, da mesma e, nomeadamente, se, para esse efeito, devem ter carácter artístico.

20 Assim, no âmbito do presente reenvio prejudicial, o Tribunal de Justiça não é chamado a determinar o significado do conceito de «objetos de arte» em geral, mas a interpretá-lo no âmbito da Diretiva IVA e, em particular, das disposições desta diretiva relativas à aplicação de uma taxa reduzida de IVA.

21 Cabe recordar que o artigo 96.º da referida diretiva prevê que é aplicada a mesma taxa de IVA, a saber, a taxa normal fixada por cada Estado-Membro, às entregas de bens e às prestações de serviços. Em derrogação a este princípio, o artigo 103.º, n.os 1 e 2, alínea a), da mesma diretiva reconhece aos Estados-Membros a faculdade de aplicarem a taxa reduzida de IVA, ou uma das taxas reduzidas, que apliquem em conformidade com os seus artigos 98.º e 99.º, às importações de objetos de arte, tal como definidos no seu artigo 311.º, n.º 1, ponto 2, e,

quando façam uso dessa faculdade, igualmente às entregas de objetos de arte efetuadas pelo seu autor ou pelos seus sucessores.

22 No que respeita à definição do conceito de «objetos de arte», o artigo 311.º, n.º 1, ponto 2, da Diretiva IVA dispõe que os bens constantes do Anexo IX, parte A, da referida diretiva são considerados objetos de arte. O ponto 7 desta parte A refere-se às «[f]otografias realizadas pelo artista, tiradas por ele ou sob o seu controlo, assinadas e numeradas até ao limite de trinta exemplares, independentemente do respetivo formato ou suporte».

23 O Governo francês alega que só podem beneficiar da taxa reduzida de IVA as «fotografias artísticas», conceito que, segundo este governo, se limita às fotografias que revelam uma intenção criadora manifesta por parte do seu autor e apresentam um interesse para qualquer público. Esta interpretação decorre da utilização do termo «artista» no Anexo IX, parte A, ponto 7, da Diretiva IVA, da necessidade de interpretar de forma estrita a faculdade de aplicar uma taxa reduzida de IVA enquanto exceção ao princípio da aplicação da taxa normal de IVA, bem como do objetivo de promover a produção artística, ao aplicar uma taxa reduzida de IVA.

24 Em contrapartida, a Regards Photographiques e a Comissão Europeia alegam que o artigo 103.º, n.º 2, alínea a), desta diretiva não se refere ao «artista», mas ao «autor» de uma fotografia considerada um objeto de arte, nos termos do artigo 311.º, n.º 1, ponto 2, da referida diretiva, conjugado com o Anexo IX, parte A, ponto 7, da mesma. Além disso, incidem sobre o caráter pormenorizado e objetivo dos requisitos que as fotografias devem preencher nos termos desse ponto 7 para serem consideradas objetos desse tipo, ao passo que o valor artístico de uma fotografia constitui, em seu entender, um critério subjetivo e variável cuja apreciação implica um juízo de valor sobre a qualidade de uma obra. Foi para evitar essa apreciação subjetiva que o legislador da União, estabeleceu, no referido n.º 7, requisitos pormenorizados e objetivos que, portanto, são os únicos determinantes para identificar as fotografias que podem beneficiar da taxa reduzida de IVA.

25 Para determinar o alcance da faculdade reconhecida aos Estados-Membros de aplicarem a taxa reduzida de IVA às entregas de fotografias, como a que resulta das disposições do direito da União cuja interpretação se solicita, há que ter simultaneamente em conta os termos e o contexto dessas disposições, bem como o objetivo prosseguido pela regulamentação em causa (v., neste sentido, Acórdãos de 18 de janeiro de 2017, *Sjelle Autogenbrug*, C-471/15, EU:C:2017:20, n.º 29 e jurisprudência referida, e de 16 de novembro de 2017, *Kozuba Premium Selection*, C-308/16, EU:C:2017:869, n.º 38).

26 No que respeita, em primeiro lugar, aos termos destas disposições, embora o artigo 103.º, n.os 1 e 2, alínea a), da Diretiva IVA disponha que os Estados-Membros podem aplicar a taxa reduzida de IVA igualmente às entregas de objetos de arte efetuadas pelo seu autor ou pelos seus sucessores, refere-se aos «objetos de arte», tal como definidos no artigo 311.º, n.º 1, ponto 2, desta diretiva, conjugado com o Anexo IX, parte A, da mesma.

27 No que se refere a esta definição, dos termos utilizados pelo legislador da União, por um lado, nesse artigo 311.º, n.º 1, ponto 2, segundo os quais os bens constantes do Anexo IX, parte A, da Diretiva IVA «são considerados [objetos de arte]», e, por outro, no ponto 7 dessa parte A, que descrevem detalhadamente os requisitos que as fotografias devem preencher para serem consideradas «objetos de arte», resulta que qualquer fotografia que cumpra esses requisitos deve ser tratada como «objeto de arte» para efeitos da aplicação da taxa reduzida de IVA. Ora, o referido ponto 7 não se refere a fotografias artísticas, mas a todas as «[f]otografias realizadas pelo artista, tiradas por ele ou sob o seu controlo, assinadas e numeradas até ao limite de trinta exemplares, independentemente do respetivo formato ou suporte».

28 No que respeita ao argumento do Governo francês, segundo o qual há que deduzir da utilização do termo «artista» no Anexo IX, parte A, ponto 7, da Diretiva IVA, que uma fotografia deve ter caráter artístico para poder beneficiar da taxa reduzida de IVA nos termos do artigo 103.º, n.º 2, alínea a), desta diretiva, há que recordar que esta última disposição prevê a faculdade de os Estados-Membros aplicarem a taxa reduzida de IVA às entregas de objetos de arte efetuadas não por um «artista», mas «pelo seu autor ou pelos seus sucessores».

29 Ora, ao referir-se aos termos «autor» e «artista», estas disposições referem-se à mesma pessoa, a saber, a pessoa que tem a qualidade de autor de uma fotografia que cumpre os requisitos expressamente previstos nesse ponto 7.

30 Com efeito, os termos «autor» e «artista» utilizados no artigo 103.º, n.º 2, alínea a), da Diretiva IVA e no seu Anexo IX, parte A, ponto 7, têm alcance idêntico, tendo em conta, nomeadamente, a especial importância que esse ponto 7 atribui ao envolvimento pessoal do autor da fotografia na sua produção. Como o advogado-geral salientou no n.º 23 das suas conclusões, uma fotografia só é qualificada de «objeto de arte», nos termos deste ponto 7, se as duas fases principais da sua produção, a saber, captação da imagem e a impressão tiverem sido efetuadas pelo autor da fotografia ou, tratando-se de impressão, pelo menos sob o seu controlo. Por outro lado, para serem consideradas «objetos de arte», as impressões da fotografia devem ser assinadas, numeradas e limitadas a trinta exemplares.

31 Por conseguinte, contrariamente ao que sustenta o Governo francês, da utilização do termo «artista» que figura no Anexo IX, parte A, ponto 7, da Diretiva IVA não se pode deduzir que, para além dos requisitos que esse ponto 7 enumera, uma fotografia deve igualmente ter caráter artístico para poder beneficiar da taxa reduzida de IVA nos termos do artigo 103.º, n.º 2, alínea a), da referida diretiva.

32 No que respeita, em segundo lugar, ao contexto em que se inserem as disposições cuja interpretação se solicita, há que recordar que a aplicação da taxa reduzida de IVA às entregas de objetos de arte efetuadas pelo seu autor ou pelos seus sucessores, nos termos do artigo 103.º, n.º 2, alínea a), da Diretiva IVA, constitui uma exceção à aplicação da taxa normal de IVA. Por conseguinte, esta última disposição e o artigo 311.º, n.º 1, ponto 2, desta diretiva e o Anexo IX, parte A, ponto 7, da mesma, que identificam as fotografias a que esta taxa reduzida pode ser aplicada, devem ser objeto de interpretação estrita. Todavia, esta regra de interpretação estrita não significa que os termos utilizados para definir os casos a que se aplica a referida taxa reduzida devam ser interpretados de um modo que as prive dos seus efeitos. A interpretação destes termos deve, efetivamente, ser conforme aos objetivos prosseguidos pelo referido regime e respeitar as exigências da neutralidade fiscal (v., por analogia, Acórdão de 17 de junho de 2010, Comissão/França, C-492/08, EU:C:2010:348, n.º 35, e de 29 de novembro de 2018, Mensing, C-264/17, EU:C:2018:968, n.os 22 e 23 e jurisprudência referida).

33 Por outro lado, é jurisprudência constante que os conceitos adotados na Diretiva IVA têm caráter objetivo e são aplicáveis independentemente dos objetivos e dos resultados das operações em causa (Acórdão de 11 de julho de 2018, E LATS, C-154/17, EU:C:2018:560, n.º 35 e jurisprudência referida).

34 Como a *Regards Photographiques* e a Comissão alegaram nas observações que apresentaram ao Tribunal de Justiça, o artigo 311.º, n.º 1, ponto 2, desta diretiva, lido em conjugação com o Anexo IX, parte A, ponto 7, da mesma, determina as fotografias que são consideradas objetos de arte mediante critérios objetivos que, em substância, se referem à identidade e à qualidade do autor da fotografia, ao modo de impressão, à assinatura, à numeração e à limitação do número de exemplares. Esses critérios são suficientes para

assegurar que a aplicação da taxa reduzida de IVA apenas às fotografias que cumpram esses critérios constitui a exceção relativamente à aplicação da taxa normal a qualquer outra fotografia. Com efeito, como o advogado-geral salientou no n.º 24 das suas conclusões, estes critérios são suscetíveis de excluir apenas fotografias que possam ser qualificadas de «objetos de arte» quando resultem de uma produção em massa, que implique uma impressão confiada a laboratórios especializados sem que o fotógrafo tenha um controlo sobre o efeito final.

35 Em contrapartida, uma interpretação destas disposições segundo a qual a aplicação da taxa reduzida de IVA se limitasse às fotografias que tenham, além disso, carácter artístico, faria depender a aplicação dessa taxa reduzida do juízo de valor da Administração Fiscal nacional competente quanto ao seu valor artístico, valor que constitui uma característica não objetiva, mas subjetiva. Com efeito, como o Tribunal de Justiça já recordou, o valor artístico de um objeto define-se essencialmente a partir de critérios subjetivos e variáveis (Acórdãos de 27 de outubro de 1977, *Westfälischer Kunstverein*, 23/77, EU:C:1977:171, n.º 3, e de 13 de dezembro de 1989, *Raab*, C-71/89, EU:C:1989:648, n.º 25).

36 Além disso, a interpretação segundo a qual o benefício da taxa reduzida de IVA está reservado apenas às fotografias que tenham carácter artístico, pode ter como consequência que as fotografias, como, por exemplo, fotografias que ilustram acontecimentos familiares como casamentos, sejam tratadas de modo diferente do ponto de vista do IVA, consoante a Administração Fiscal entenda que têm ou não carácter artístico, ainda que essas fotografias apresentem, eventualmente, propriedades análogas e respondam às mesmas necessidades do consumidor. Contudo, o princípio da neutralidade fiscal opõe-se a que mercadorias ou prestações de serviços semelhantes do ponto de vista do consumidor médio, que estão, portanto, em concorrência entre si, sejam tratadas de maneira diferente do ponto de vista do IVA (v., neste sentido, Acórdão de 27 de fevereiro de 2014, *Pro Med Logistik e Pongratz*, C-454/12 e C-455/12, EU:C:2014:111, n.os 52 e 53).

37 Assim, a análise do contexto em que se inserem as disposições cuja interpretação se solicita milita igualmente a favor de uma interpretação segundo a qual qualquer fotografia que cumpra os requisitos previstos no Anexo IX, parte A, ponto 7, da Diretiva IVA deve ser considerada um objeto de arte para efeitos da aplicação da taxa reduzida de IVA, nos termos do artigo 103.º, n.os 1 e 2, alínea a), da mesma, sem que essa qualificação possa depender da apreciação que a Administração Fiscal nacional competente faça do seu carácter artístico.

38 Em terceiro lugar, quanto aos objetivos prosseguidos pela Diretiva IVA, a faculdade prevista no artigo 103.º, n.os 1 e 2, alínea a), da mesma permite aos Estados-Membros conceder às entregas de objetos de arte efetuadas pelo seu autor ou pelos seus sucessores um tratamento fiscal favorável, aplicando-lhes a taxa reduzida de IVA. Assim sendo, como resulta do considerando 51 desta diretiva, o regime de tributação que estabelece no domínio dos objetos de arte, que contém uma definição uniforme do conceito de «objetos de arte», visa evitar a dupla tributação, bem como as distorções de concorrência entre sujeitos passivos.

39 Ora, a interpretação segundo a qual todas as fotografias que cumpram os requisitos objetivos previstos no Anexo IX, parte A, ponto 7, da Diretiva IVA podem beneficiar da taxa reduzida de IVA está em conformidade com o objetivo visado nesse considerando 51, uma vez que evita, como recordado nos n.os 35 e 36 do presente acórdão, a necessidade de avaliar o valor artístico de uma fotografia determinada mediante critérios subjetivos e variáveis, avaliação essa que comporta o risco de distorções de concorrência.

40 Tendo em conta todas estas considerações, há que responder à primeira e terceira questões que para serem consideradas objetos de arte que podem beneficiar da taxa reduzida de IVA, nos termos do artigo 103.º, n.os 1 e 2, alínea a), da Diretiva IVA, lido em conjugação com o



artigo 311.º, n.º 1, ponto 2, desta diretiva, e o Anexo IX, parte A, ponto 7, da mesma, as fotografias devem cumprir os critérios constantes desse ponto 7, isto é, devem ser tiradas pelo seu autor, processadas por ele ou sob o seu controlo, assinadas e numeradas até ao limite de trinta exemplares, com exclusão de qualquer outro critério, em especial a apreciação, pela Administração Fiscal nacional competente, do seu carácter artístico.

### **Quanto à segunda questão**

41 Com a sua segunda questão, o órgão jurisdicional de reenvio pretende saber, em substância, se o artigo 103.º, n.os 1 e 2, alínea a), da Diretiva IVA, lido em conjugação com o artigo 311.º, n.º 1, ponto 2, desta diretiva, e o Anexo IX, parte A, ponto 7, deve ser interpretado no sentido de que se opõe a uma regulamentação nacional, como a que está em causa no processo principal, que limita a aplicação da taxa reduzida de IVA apenas às fotografias que tenham carácter artístico.

42 Há que recordar que, no que respeita à aplicação da taxa reduzida de IVA prevista no artigo 98.º, n.os 1 e 2, da Diretiva IVA, o Tribunal de Justiça declarou que nada no texto desta disposição impõe que a mesma seja interpretada no sentido de que exige que a aplicação dessa taxa reduzida vise necessariamente todos os aspetos de uma categoria de prestações prevista no Anexo III dessa diretiva. Deste modo, desde que seja respeitado o princípio da neutralidade fiscal inerente ao sistema comum do IVA, os Estados-Membros podem aplicar uma taxa reduzida de IVA a aspetos concretos e específicos de uma categoria de prestações referida no Anexo III dessa diretiva (v., neste sentido, Acórdãos de 6 de maio de 2010, Comissão/França, C-94/09, EU:C:2010:253, n.os 25 a 27; de 27 de fevereiro de 2014, Pro Med Logistik Pongratz, C-454/12 e C-455/12, EU:C:2014:111, n.os 43 e 44, e de 11 de setembro de 2014, K, C-219/13, EU:C:2014:2207, n.º 23).

43 A possibilidade assim reconhecida aos Estados-Membros, de aplicar seletivamente a taxa reduzida de IVA, justifica-se, nomeadamente, pela consideração de que, sendo esta taxa a exceção à aplicação da taxa normal fixada por cada Estado-Membro, o facto de se limitar a sua aplicação a elementos concretos e específicos é coerente com o princípio de que as isenções e as derrogações devem ser interpretadas restritivamente (v., neste sentido, Acórdão de 9 de novembro de 2017, AZ, C-499/16, EU:C:2017:846, n.º 24 e jurisprudência referida).

44 Como o advogado-geral salientou no n.º 31 das suas conclusões, os princípios decorrentes da jurisprudência referida nos dois números anteriores também se aplicam *mutatis mutandis* ao artigo 103.º, n.º 2, alínea a), da Diretiva IVA. Com efeito, esta disposição alarga a possibilidade de aplicar a taxa reduzida de IVA resultante do artigo 98.º, n.os 1 e 2, desta diretiva às entregas de objetos de arte, tal como definidos no artigo 311.º, n.º 1, ponto 2, da referida diretiva, efetuadas pelo seu autor ou pelos seus sucessores.

45 Contrariamente ao que sustenta a *Regards Photographiques* nas suas observações escritas, o artigo 311.º, n.º 2, da Diretiva IVA não impõe uma interpretação diferente do artigo 103.º, n.os 1 e 2, alínea a), desta mesma diretiva. Com efeito, este artigo 311.º, n.º 1, ponto 2, e n.º 2, define o conceito de «objeto de arte» tanto para a aplicação do regime da margem de lucro como para a da taxa reduzida de IVA. Assim, embora esta última disposição preveja que os Estados-Membros podem não considerar objetos de arte as fotografias a que se refere o Anexo IX, parte A, ponto 7, desta diretiva, não pode excluir a possibilidade, decorrente do artigo 103.º, n.º 2, alínea a), da referida diretiva, conjugado com o artigo 96.º da mesma, de circunscrever a aplicação da taxa reduzida de IVA a uma categoria restrita dessas fotografias, desde que essa aplicação respeite as exigências enunciadas no n.º 42 do presente acórdão.

46 Daqui decorre que o exercício da faculdade reconhecida aos Estados-Membros de

circunscrever a aplicação da taxa reduzida de IVA a uma categoria restrita de fotografias a que se refere o Anexo IX, parte A, ponto 7, da Diretiva IVA está sujeito à dupla condição, por um lado, de isolar apenas, para efeitos de aplicação da taxa reduzida, aspetos concretos e específicos dessas fotografias e, por outro, respeitar o princípio da neutralidade fiscal. Estas condições visam assegurar que os Estados-Membros só façam uso desta faculdade em condições que garantam a aplicação simples e correta da taxa reduzida escolhida assim como a prevenção de qualquer eventual fraude, evasão ou abuso (v., por analogia, Acórdãos de 6 de maio de 2010, Comissão/França, C-94/09, EU:C:2010:253, n.º 30, e de 27 de fevereiro de 2014, Pro Med Logistik e Pongratz, C-454/12 e C-455/12, EU:C:2014:111, n.º 45).

47 Segundo a jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, embora seja da competência do órgão jurisdicional nacional apreciar a compatibilidade da regulamentação nacional, como a que está em causa no processo principal com as exigências decorrentes do direito da União, incumbe contudo ao Tribunal de Justiça fornecer-lhe todas as indicações úteis para a resolução do litígio que lhe foi submetido (v., neste sentido, Acórdão de 12 de julho de 2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, n.º 51 e jurisprudência referida).

48 No caso em apreço, resulta dos autos submetidos ao Tribunal de Justiça que, segundo as disposições do CGI em causa no processo principal, tal como interpretadas pela Instrução de 25 de junho de 2003, uma fotografia só é considerada artística se for testemunho de uma intenção criadora manifesta por parte do seu autor e apresentar um interesse para o público em geral, sendo esses critérios especificados por um certo número de indícios estabelecidos por essa instrução para orientar a apreciação, caso a caso, da Administração Fiscal. Embora a referida regulamentação nacional, assim interpretada, disponha que as fotografias que ilustram, nomeadamente, eventos acontecimentos familiares como casamentos não têm, em princípio, caráter artístico, não exclui que essas fotografias possam, excecionalmente, apresentar esse caráter. Só as fotografias de identidade, as fotografias escolares e as fotografias de grupos são consideradas desprovidas de caráter artístico.

49 Em conformidade com a jurisprudência recordada no n.º 46 do presente acórdão, fotografias de caráter artístico, na aceção desta regulamentação nacional, devem, em primeiro lugar, constituir um aspeto concreto e específico das fotografias abrangidas pelo Anexo IX, parte A, ponto 7, da Diretiva IVA, o que implica que sejam identificáveis, enquanto tais, separadamente das outras fotografias abrangidas por este ponto. Essa identificação pressupõe a existência de critérios objetivos, claros e precisos na regulamentação nacional, que permitam determinar com precisão as fotografias para as quais essa regulamentação reserva a aplicação da taxa reduzida de IVA (v., por analogia, Acórdãos de 6 de maio de 2010, Comissão/França, C-94/09, EU:C:2010:253, n.os 33 e 35; de 27 de fevereiro de 2014, Pro Med Logistik e Pongratz, C-454/12 e C-455/12, EU:C:2014:111, n.º 47, bem como de 9 de novembro de 2017, AZ, C-499/16, EU:C:2017:846, n.os 25 e 28).

50 Como salientou o advogado-geral no n.º 33 das suas conclusões, as disposições do CGI em causa no processo principal, interpretadas pela Instrução de 25 de junho de 2003, não estabelecem critérios objetivos, claros e precisos para designar as fotografias que apresentam caráter artístico, limitando-se a estabelecer uma definição abstrata dessas fotografias, baseada em critérios vagos e subjetivos relacionados com a intenção manifesta do autor e da existência de um interesse para o público em geral que essas fotografias devem apresentar.

51 Embora esta regulamentação nacional, assim interpretada, estabeleça um certo número de indícios para facilitar a apreciação destes critérios, não deixa de ser verdade que permite à Administração Fiscal, com base em critérios vagos e subjetivos, fazer juízos de valor acerca da qualidade artística das fotografias em causa, juízo esse em função do qual a vantagem fiscal

resultante da aplicação da taxa reduzida de IVA será ou não concedida.

52 Verifica-se assim que os critérios estabelecidos pelas disposições do CGI em causa no processo principal, conforme interpretados pela Instrução de 25 de junho de 2003, relativos à intenção criadora manifesta do autor e à existência de um interesse para o público em geral, não permitem identificar, enquanto tais, as fotografias que têm caráter artístico e distingui-las das outras fotografias abrangidas pelo Anexo IX, parte A, ponto 7, da Diretiva IVA e, portanto, não respeitam as exigências recordadas no n.º 49 do presente acórdão.

53 Em segundo lugar, como decorre das considerações que figuram no n.º 36 do presente acórdão, uma regulamentação nacional que circunscreve, com base nesses critérios, a aplicação da taxa reduzida de IVA às fotografias que têm caráter artístico, é igualmente suscetível de violar o princípio da neutralidade fiscal. Por conseguinte, há que concluir que tal regulamentação nacional não respeita as exigências recordadas no n.º 46 do presente acórdão.

54 No que respeita às fotografias de identidade, as fotografias escolares e as fotografias de grupos que, por força das disposições do CGI em causa no processo principal, tal como interpretadas pela Instrução de 25 de junho de 2003, consideram-se, de forma de forma irrefragável, desprovidas de caráter artístico, incumbe ao órgão jurisdicional de reenvio verificar se essas fotografias são identificáveis, enquanto tais, separadamente das outras fotografias abrangidas pelo ponto 7 do Anexo IX, parte A, da Diretiva IVA e, se for caso disso, se o facto de excluir, em qualquer hipótese, as referidas fotografias do benefício da taxa reduzida de IVA é compatível com o princípio da neutralidade fiscal.

55 Tendo em conta as considerações precedentes, há que responder à segunda questão que o artigo 103.º, n.os 1 e 2, alínea a), da Diretiva IVA, lido em conjugação com o artigo 311.º, n.º 1, ponto 2, desta diretiva, e o Anexo IX, parte A, ponto 7, da mesma, deve ser interpretado no sentido de que se opõe a uma regulamentação nacional, como a que está em causa no processo principal, que limita a aplicação da taxa reduzida de IVA apenas às fotografias que têm caráter artístico, na medida em que a existência de tal caráter está subordinada a uma apreciação da Administração Fiscal nacional competente que não é exercida nos limites de critérios objetivos, claros e precisos, fixados por essa regulamentação nacional, que permitam determinar com precisão as fotografias a que a referida regulamentação reserva a aplicação dessa taxa reduzida, de modo a evitar violar o princípio da neutralidade fiscal.

#### ***Quanto à quarta questão***

56 Tendo em conta a resposta dada às primeiras três questões, não há que responder à quarta questão.

#### ***Quanto às despesas***

57 Revestindo o processo, quanto às partes na causa principal, a natureza de incidente suscitado perante o órgão jurisdicional de reenvio, compete a este decidir quanto às despesas. As despesas efetuadas pelas outras partes para a apresentação de observações ao Tribunal de Justiça não são reembolsáveis.

Pelos fundamentos expostos, o Tribunal de Justiça (Segunda Secção) declara:

1) **Para serem consideradas objetos de arte que podem beneficiar da taxa reduzida do imposto sobre o valor acrescentado (IVA), por força do artigo 103.º, n.os 1 e 2, alínea a), da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, lido em conjugação com o artigo 311.º, n.º 1, ponto 2, desta diretiva, e o Anexo IX, parte A, ponto 7, da mesma, as fotografias devem cumprir os critérios desse ponto 7, isto é, devem ser tiradas pelo seu autor, processadas por ele ou**

sob o seu controlo, assinadas e numeradas até ao limite de trinta exemplares, com exclusão de qualquer outro critério, em especial a apreciação, pela Administração Fiscal nacional competente, do seu carácter artístico.

2) O artigo 103.º, n.os 1 e 2, alínea a), da Diretiva 2006/112, lido em conjugação com o artigo 311.º, n.º 1, ponto 2, desta diretiva, e o Anexo IX, parte A, ponto 7, da mesma, deve ser interpretado no sentido de que se opõe a uma regulamentação nacional, como a que está em causa no processo principal, que limita a aplicação da taxa reduzida de IVA apenas às fotografias que têm carácter artístico, na medida em que a existência de tal carácter está subordinado a uma apreciação da Administração Fiscal nacional competente que não é exercida nos limites de critérios objetivos, claros e precisos, fixados por essa regulamentação nacional, que permitam determinar com precisão as fotografias a que a referida regulamentação reserva a aplicação dessa taxa reduzida, de modo a evitar violar o princípio da neutralidade fiscal.

Assinaturas

\* Língua do processo: francês.