

62018CC0145

CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE

MACIEJ SZPUNAR

presentate il 7 marzo 2019 (1)

Causa C-145/18

Regards Photographiques SARL

contro

Ministre de l'Action et des Comptes publics

[domanda di pronuncia pregiudiziale proposta dal Conseil d'État (Consiglio di Stato, Francia)]

«Rinvio pregiudiziale – Sistema comune d'imposta sul valore aggiunto – Regimi speciali – Oggetti d'arte – Aliquota IVA ridotta – Fotografie eseguite dall'artista, tirate da lui stesso o sotto il suo controllo, firmate e numerate nei limiti di trenta esemplari»

Introduzione

1.

La fotografia è un fenomeno difficile da delimitare. Il suo carattere di «specchio della realtà», l'apparente facilità di esecuzione, la crescente democratizzazione dei mezzi (oggi giorno quasi tutti possiedono una macchina fotografica, se non altro quella integrata nel telefono) fanno sorgere dubbi riguardo al suo carattere artistico. D'altronde, la discussione sulla questione se, ed eventualmente a quali condizioni, la fotografia sia un'arte è tanto antica quanto la fotografia stessa (2). Tale discussione, beninteso, è legittima quando avviene tra filosofi o teorici dell'arte. Per contro, la tassazione delle transazioni commerciali deve imperativamente fondarsi su criteri chiari e oggettivi derivanti dalla legge, anche quando tali transazioni riguardano beni che sono classificati come «oggetti d'arte». Né le autorità tributarie né i giudici nazionali e nemmeno la Corte possono porre fine a tale discussione. Nelle presenti conclusioni spiegherò le ragioni per cui ogni tentativo in tale direzione, come quello intrapreso nell'ambito della prassi amministrativa francese, non soltanto è destinato a mancare l'obiettivo, ossia permettere di distinguere ciò che è artistico da ciò che non lo è, ma si traduce necessariamente in una violazione della certezza del diritto, della neutralità fiscale e della concorrenza.

Contesto normativo

Diritto dell'Unione

2.

Ai sensi dell'articolo 103 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (3):

«1. Gli Stati membri possono prevedere che l'aliquota ridotta, o una delle aliquote ridotte, da essi applicate conformemente agli articoli 98 e 99, si applichi anche alle importazioni di oggetti d'arte,

da collezione o d'antiquariato, quali definiti all'articolo 311, paragrafo 1, punti 2), 3), e 4).

2. Allorché si avvalgono della facoltà di cui al paragrafo 1, gli Stati membri possono applicare l'aliquota ridotta anche alle cessioni seguenti:

a)

le cessioni di oggetti d'arte effettuate dall'autore o dagli aventi diritto;

(...)».

3.

L'articolo 311 della direttiva in parola così dispone:

«1. Ai fini del presente capo, e salvo altre disposizioni comunitarie, sono considerati:

(...)

2) "oggetti d'arte", i beni indicati nell'allegato IX, parte A;

(...)

2. Gli Stati membri possono non considerare "oggetti d'arte" gli oggetti indicati nell'allegato IX, parte A, punti 5), 6) e 7).

(...)».

4.

L'allegato IX, parte A «Oggetti d'arte», punto 7), della medesima direttiva è formulato come segue:

«fotografie eseguite dall'artista, tirate da lui stesso o sotto il suo controllo, firmate e numerate nei limiti di trenta esemplari, di qualsiasi formato e supporto».

Diritto francese

5.

L'articolo 278 septies del code général des impôts (codice generale delle imposte; in prosieguo: il «CGI»), nella versione vigente fino al 31 dicembre 2011, prevedeva quanto segue:

«L'imposta sul valore aggiunto è riscossa all'aliquota del 5,5% [(4)]:

(...)

2° Sulle cessioni di opere d'arte effettuate dall'autore o dagli aventi diritto;

(...)».

6.

Ai sensi dell'articolo 98 A, punto 7), dell'allegato II del CGI, sono considerate opere d'arte le «[f]otografie eseguite dall'artista, tirate da lui stesso o sotto il suo controllo, firmate e numerate nei limiti di trenta esemplari, di qualsiasi formato e supporto».

7.

L'istruzione amministrativa del 25 giugno 2003, nella versione applicabile all'epoca dei fatti (in prosieguo: l'«istruzione del 25 giugno 2003»), ha apportato le seguenti precisazioni in ordine alle condizioni per l'applicazione dell'aliquota IVA ridotta alle fotografie artistiche:

«(...)

I.

Requisiti della fotografia artistica

1.

Si possono considerare opere d'arte ammissibili all'applicazione dell'aliquota IVA ridotta soltanto le fotografie che esprimono un evidente intento creativo da parte dell'autore.

Tale è il caso quando il fotografo, attraverso la scelta tematica, le condizioni della realizzazione scenica, le particolarità della ripresa o altre caratteristiche specifiche del suo lavoro, attinenti in particolare alla qualità dell'inquadratura, della composizione, dell'esposizione, dell'illuminazione, dei contrasti, dei colori e dei rilievi, del gioco di luce e dei volumi, della scelta dell'obiettivo e della pellicola o alle particolari condizioni di sviluppo dei negativi, realizza un lavoro che va oltre la semplice fissazione meccanica del ricordo di un evento, di un viaggio o di un personaggio e che quindi riveste interesse per ogni tipo di pubblico.

II.

Condizioni di applicazione

1.

Da quanto precede risulta che sono escluse dal beneficio dell'aliquota ridotta le foto di identità, le foto scolastiche e di gruppo.

2.

Le fotografie il cui interesse dipende soprattutto dalla qualità della persona o dalla natura del bene rappresentato non sono, in via generale, considerate fotografie artistiche. È il caso, per esempio, delle fotografie che illustrano eventi familiari o religiosi (nozze, comunioni ecc.).

3.

Per le fotografie di qualsiasi natura, diverse da quelle menzionate nel precedente punto II-1, l'intento creativo dell'autore evidenziato dai criteri già elencati e il carattere di interesse per qualsiasi tipo di pubblico possono essere suggeriti dai seguenti indizi:

a)

il fotografo dimostra di aver esposto le proprie opere presso istituzioni culturali (regionali, nazionali o internazionali) o museali (musei, mostre temporanee o permanenti) o in occasione di manifestazioni commerciali (fiere, saloni, gallerie ecc.), o di averle presentate in pubblicazioni specializzate.

(...)

b)

sono stati utilizzati materiali specifici in termini vuoi di ripresa dell'immagine vuoi di sviluppo.

(...)».

Fatti, procedimento e questioni pregiudiziali

8.

La società Regards Photographiques SARL opera nel settore della realizzazione e della vendita di fotografie.

9.

In seguito a un controllo contabile, l'amministrazione tributaria francese ha contestato l'aliquota IVA ridotta che detta società aveva applicato alla cessione di talune fotografie di matrimonio. Ritenendo che tali fotografie dovessero essere assoggettate all'aliquota IVA ordinaria, l'amministrazione tributaria ha emesso avvisi di accertamento dell'IVA nei confronti della società Regards Photographiques per il periodo compreso fra il 1o febbraio 2009 e il 31 gennaio 2012.

10.

Il ricorso proposto dalla società Regards Photographiques avverso detti avvisi di accertamento dell'IVA è stato respinto sia dal tribunal administratif d'Orléans (Tribunale amministrativo di Orléans, Francia) sia dalla cour administrative d'appel de Nantes (Corte d'appello amministrativa di Nantes, Francia). La società Regards Photographiques ha proposto ricorso per cassazione avverso la sentenza di appello dinanzi al giudice del rinvio.

11.

In tali circostanze, il Conseil d'État (Consiglio di Stato, Francia) ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1)

Se gli articoli 103 e 311 della direttiva [2006/112], nonché il punto 7) della parte A dell'allegato IX alla citata direttiva, debbano essere interpretati nel senso che essi impongono solamente che le fotografie, per poter beneficiare dell'aliquota IVA ridotta, siano eseguite dall'autore, tirate da lui stesso o sotto il suo controllo, firmate e numerate nei limiti di trenta esemplari, di qualsiasi formato e supporto.

2)

In caso di risposta affermativa alla prima questione, se sia comunque permesso agli Stati membri escludere dal beneficio dell'aliquota IVA ridotta le fotografie non aventi, in più, carattere artistico.

3)

In caso di risposta negativa alla prima questione, a quali ulteriori requisiti debbano rispondere le fotografie per poter beneficiare dell'aliquota IVA ridotta e, in particolare, se le stesse debbano avere carattere artistico.

4)

Se tali requisiti debbano essere interpretati in modo uniforme all'interno dell'Unione europea oppure rinvii al diritto di ciascuno Stato membro, segnatamente in materia di proprietà intellettuale».

12.

La domanda di pronuncia pregiudiziale è pervenuta alla Corte il 23 febbraio 2018. Osservazioni scritte sono state depositate dalla società Regards Photographiques, dal governo francese e dalla Commissione europea. Gli stessi interessati sono stati rappresentati all'udienza tenutasi il 21 novembre 2018.

Analisi

13.

Il giudice del rinvio sottopone alla Corte quattro questioni pregiudiziali, delle quali la prima riveste carattere fondamentale, mentre le altre tre hanno piuttosto natura complementare. Inizierò quindi la mia analisi dalla prima questione.

Sulla prima questione pregiudiziale

14.

Con la prima questione pregiudiziale si chiede di interpretare l'allegato IX, parte A, punto 7), della direttiva 2006/112. È opportuno ricordare che tale disposizione precisa i requisiti cui devono rispondere le fotografie per essere qualificate come «oggetti d'arte» e per beneficiare quindi dell'aliquota IVA ridotta ai sensi dell'articolo 103, paragrafo 2, lettera a), della medesima direttiva. Tali requisiti sono che dette fotografie siano eseguite dall'artista, tirate da lui stesso o sotto il suo controllo, nonché firmate e numerate nei limiti di trenta esemplari.

15.

Il punto critico della presente causa sembra essere costituito dal termine «artista». Difatti, la prassi seguita dalle autorità tributarie francesi, codificata nelle suddette disposizioni dell'istruzione del 25 giugno 2003, trae da tale termine una giustificazione per imporre requisiti supplementari in relazione al carattere «artistico» delle fotografie che possono beneficiare dell'aliquota IVA ridotta. Tale posizione è perfettamente sintetizzata nelle osservazioni dal governo francese, secondo le quali, affinché una fotografia sia qualificata come «oggetto d'arte» ai sensi dell'allegato IX, parte A, punto 7), della direttiva 2006/112, occorre non soltanto che «[siano] soddisfatte le condizioni materiali previste [dalla disposizione di cui trattasi]», ma altresì che «la fotografia [sia] una creazione artistica dell'autore che rispecchi la personalità di quest'ultimo e possa rivestire interesse per ogni tipo di pubblico». Questa seconda condizione discende, secondo il governo francese, dal fatto che, ai sensi dell'allegato IX, parte A, punto 7), della direttiva 2006/112, una fotografia dovrebbe essere «eseguita da un artista».

16.

Devo anzitutto confessare che la mia lettura della summenzionata disposizione è completamente diversa e deriva tanto dall'interpretazione letterale quanto dall'interpretazione sistematica e teleologica di tale disposizione.

17.

L'interpretazione sostenuta dal governo francese soccombe già, a mio avviso, alla semplice analisi grammaticale della disposizione in oggetto. Infatti, secondo tale governo, detta disposizione richiederebbe che la fotografia sia eseguita «da un artista», mentre la formulazione esatta della stessa si riferisce a una fotografia eseguita «dall'artista». L'analisi del governo francese poggia quindi su una diversa formulazione della citata disposizione, facendole dire, in tal modo, ciò che non dice.

18.

L'uso dell'articolo determinativo «il» nella disposizione di cui trattasi non è casuale e riflette il significato voluto dal legislatore dell'Unione. Sostituirlo con l'articolo indeterminativo «un» modifica tale significato, con ciò snaturando la volontà di detto legislatore. D'altra parte, va sottolineato che l'articolo determinativo è impiegato anche in altre versioni linguistiche dell'allegato IX, parte A, punto 7), della direttiva 2006/112, nelle lingue che conoscono la categoria grammaticale degli articoli (5). L'argomentazione del governo francese potrebbe essere più facilmente ammessa sulla base unicamente delle versioni linguistiche che, come il polacco, non conoscono gli articoli determinativi e indeterminativi. Infatti, in tali lingue, l'impiego del solo termine «artista» può, sul piano puramente grammaticale, indurre in confusione. Tuttavia, la condizione imperativa che, ai fini dell'interpretazione di una disposizione del diritto dell'Unione, venga preso in considerazione il tenore di quest'ultima in più versioni linguistiche permette di evitare qualsiasi eventuale ambiguità.

19.

Il termine «artista», preceduto dall'articolo determinativo nelle lingue che conoscono tale forma grammaticale, compare in ogni punto dell'allegato IX, parte A, della direttiva 2006/112. Così, oltre alle fotografie, sono considerati oggetti d'arte i quadri ecc. «eseguiti interamente a mano dall'artista»; le incisioni ecc. ottenute da matrici «interamente lavorate a mano dall'artista»; le sculture ecc. «eseguite interamente dall'artista»; gli arazzi e i tappeti murali «eseguiti a mano da disegni originali forniti da artisti» [n.d.t.: in questo punto altre versioni linguistiche utilizzano l'espressione corrispondente a «dall'artista»]; gli esemplari unici di ceramica «interamente eseguiti dall'artista e gli smalti su rame «recanti la firma dell'artista o del suo studio».

20.

Tali disposizioni precisano le fasi della realizzazione dell'oggetto che devono essere completate da chi è reputato esserne l'autore. Poiché, ai fini dell'applicazione del sistema dell'IVA, i suddetti oggetti sono qualificati come «oggetti d'arte», i loro autori sono qualificati, nella formulazione accolta, come «artisti». Pertanto, è il fatto di essere l'autore di un oggetto appartenente a una delle categorie elencate nell'allegato IX, parte A, della direttiva 2006/112 che conferisce la qualità di «artista» ai sensi dell'allegato stesso, e non viceversa. La precisazione relativa all'esecuzione personale dell'oggetto ha come unico obiettivo quello di escludere dal beneficio dell'applicazione dei diversi regimi di deroga al sistema dell'IVA (6) gli oggetti ottenuti con la produzione industriale di massa e le semplici copie o riproduzioni non eseguite personalmente dall'autore.

21.

Per contro, diversamente da quanto risulterebbe dall'interpretazione difesa dal governo francese, le citate disposizioni non mirano a stabilire una differenza tra, da un lato, i dipinti, le sculture, le incisioni ecc. eseguiti da persone che, agli occhi dell'amministrazione tributaria, possiedono la qualità di artisti e, dall'altro, gli oggetti realizzati da persone non aventi tale qualità. D'altra parte, all'udienza, il governo francese, rispondendo a un quesito postogli dalla Corte, ha affermato che il suddetto requisito supplementare relativo al «carattere artistico» vige, nella prassi amministrativa francese, per una sola categoria di oggetti d'arte, vale a dire le fotografie.

22.

Orbene, non vedo ragioni che possano giustificare il fatto di trattare tale categoria diversamente dalle altre.

23.

L'allegato IX, parte A, punto 7), della direttiva 2006/112 precisa i requisiti che deve soddisfare una fotografia per essere considerata un «oggetto d'arte» ai sensi di tale disposizione. Siffatti requisiti si concentrano soprattutto su due fasi principali dell'esecuzione di una fotografia: la ripresa e la stampa su carta o su altro supporto materiale. La ripresa, che comprende la scelta del soggetto da fotografare e della regolazione dell'apparecchio, nonché la produzione dell'immagine sulla superficie fotosensibile (spesso una pellicola argentea o un sensore digitale), deve essere eseguita dall'autore della fotografia. La fase successiva è quella della stampa, termine che comprende, nel linguaggio analogico, lo sviluppo del rullino e la stampa propriamente detta, ossia la realizzazione di un provino su carta, e, nella tecnologia digitale, il ritocco digitale e la stampa su carta o su altro supporto. Tale fase deve essere eseguita dallo stesso autore della fotografia oppure sotto il suo controllo. Il fatto di affidare la stampa a uno specialista è una pratica comune nella fotografia d'autore, ove tuttavia il fotografo mantiene il pieno controllo dell'effetto finale, ossia dell'immagine realizzata su carta o su altro supporto materiale. La fotografia deve poi essere firmata dall'autore e il numero di copie (provini su carta o su altro supporto) è limitato a trenta esemplari.

24.

Tali requisiti consentono di distinguere le fotografie che possono essere qualificate come «oggetti d'arte» dalla produzione fotografica di massa, in cui, qualora si proceda alla stampa su carta o su altro supporto (7), ci si affida nella maggior parte dei casi, interamente o parzialmente, a laboratori specializzati, senza che il fotografo abbia il controllo dell'effetto finale.

25.

Per contro, non risulta alcun requisito dalla disposizione di cui all'allegato IX, parte A, punto 7), della direttiva 2006/112 con riferimento al soggetto richiesto o escluso della fotografia, al suo livello artistico o ancora alla qualità del suo autore. Ogni fotografia realizzata nelle condizioni enunciate in tale disposizione e venduta nelle circostanze che comportano l'applicazione dell'IVA (8) è considerata un «oggetto d'arte» ai sensi di detta disposizione. Analogamente, chiunque esegua una fotografia di tal genere è considerato un «artista» ai sensi della disposizione medesima.

26.

Il termine «artista», che figura all'allegato IX, parte A, della direttiva 2006/112, svolge un ruolo supplementare nell'ambito dell'applicazione dell'aliquota ridotta alle cessioni di oggetti d'arte. Infatti, a norma dell'articolo 103, paragrafo 2, lettera a), della direttiva 2006/112, tale aliquota si

applica solamente alle cessioni effettuate dagli autori, o dai loro aventi diritto, degli oggetti d'arte di cui trattasi. La direttiva 2006/112 non definisce la nozione di «autore» di un oggetto d'arte, ma mi sembra più che evidente che possa trattarsi soltanto dell'«artista» menzionato nell'allegato IX, parte A, della summenzionata direttiva. Di conseguenza, la tesi sostenuta dal governo francese nelle osservazioni scritte, secondo cui la nozione di «autore», di cui all'articolo 103, paragrafo 2, lettera a), della direttiva 2006/112, e quella di «artista», impiegata nell'allegato IX, parte A, della medesima direttiva, sarebbero diverse è, secondo me, priva di ogni fondamento, in quanto la logica del regime dell'aliquota ridotta applicabile agli oggetti d'arte si basa precisamente sull'identità tra la persona che effettua la cessione, ossia l'autore ai sensi dell'articolo 103, paragrafo 2, lettera a), e il creatore dell'oggetto d'arte in questione (l'artista ai sensi dell'allegato IX, parte A).

27.

Quindi, contrariamente a quanto afferma il governo francese a sostegno della prassi amministrativa di detto Stato membro, l'impiego del termine «artista» all'allegato IX, parte A, punto 7), della direttiva 2006/112 non giustifica il rifiuto di qualificare talune fotografie come «oggetti d'arte», ai sensi di tale disposizione, in ragione della loro tematica, del loro livello artistico o della qualità del loro autore.

28.

Propongo pertanto di rispondere alla prima questione pregiudiziale dichiarando che l'articolo 103, paragrafo 2, lettera a), della direttiva 2006/112, in combinato disposto con l'allegato IX, parte A, punto 7), della medesima direttiva, deve essere interpretato nel senso che esso impone solamente che le fotografie, per poter beneficiare dell'aliquota IVA ridotta, siano eseguite dall'autore, tirate da lui stesso o sotto il suo controllo, firmate e numerate nei limiti di trenta esemplari, di qualsiasi formato e supporto.

Sulla seconda questione pregiudiziale

29.

Con la seconda questione pregiudiziale il giudice del rinvio domanda sostanzialmente se, nonostante il fatto che l'allegato IX, parte A, punto 7), della direttiva 2006/112 non preveda un tale requisito, gli Stati membri siano comunque liberi di subordinare l'applicazione dell'aliquota IVA ridotta alle fotografie alla condizione che queste ultime presentino un carattere artistico, qualificazione che sarebbe definita dalla normativa o dalla prassi amministrativa degli Stati membri. Detto in altri termini, con tale questione si domanda se l'allegato IX, parte A, punto 7), della direttiva 2006/112 osti a una prassi di uno Stato membro come quella codificata dall'istruzione del 25 giugno 2003.

30.

A tal riguardo la Commissione ricorda correttamente come la Corte abbia in più occasioni dichiarato che gli Stati membri possono applicare un'aliquota IVA ridotta ad aspetti concreti e specifici di una categoria di prestazioni per le quali abbiano la facoltà di applicare tale aliquota (applicazione selettiva), a condizione di rispettare il principio di neutralità fiscale (9). Così la Corte ha ammesso l'applicazione di aliquote diverse alla distribuzione di energia effettuata nell'ambito di un abbonamento e a quella effettuata fuori abbonamento (10), alle operazioni di allacciamento alle reti di distribuzione dell'acqua e alle altre prestazioni relative all'erogazione dell'acqua (11), al trasporto di salme e alle altre prestazioni di servizi fornite dalle imprese di pompe funebri (12), nonché, fatte salve ulteriori verifiche da parte dei giudici nazionali, alle prestazioni di trasporto urbano a mezzo taxi e alle prestazioni di trasporto a mezzo di autoveicolo con conducente (13),

ai libri pubblicati in formato cartaceo e a quelli pubblicati su altri supporti (14) o, ancora, ai prodotti di pasticceria freschi secondo la loro data limite di scadenza (15).

31.

Concordo con la Commissione nel sostenere che detta giurisprudenza potrebbe essere trasposta all'applicazione dell'aliquota ridotta ai sensi dell'articolo 103, paragrafo 2, lettera a), della direttiva 2006/112.

32.

Tuttavia, mi sembra che la prassi amministrativa francese riguardante l'applicazione dell'aliquota ridotta alle fotografie, come codificata dall'istruzione del 25 giugno 2003, abbia come obiettivo non già l'applicazione selettiva di tale aliquota, ai sensi della giurisprudenza citata nelle presenti conclusioni, ma piuttosto la fissazione di criteri supplementari che permettano di distinguere le fotografie aventi carattere artistico da quelle che ne sono prive. Tale constatazione è confermata tanto dalla formulazione della seconda questione pregiudiziale quanto dalle osservazioni del governo francese.

33.

Così, la parte I dell'istruzione del 25 giugno 2003, intitolata «Requisiti della fotografia artistica», tenta di definire in astratto la fotografia artistica, facendo riferimento in particolare ai requisiti dell'evidente intento creativo dell'autore e dell'interesse per ogni tipo di pubblico. Orbene, è giocoforza constatare che tali requisiti sono assai ambigui e soggettivi. Essi non garantiscono il rispetto della certezza del diritto, lasciando un potere discrezionale praticamente indefinito all'amministrazione tributaria, né il rispetto della neutralità fiscale, poiché due fotografie oggettivamente identiche potrebbero essere tassate in modo diverso a seconda che, per l'amministrazione tributaria, presentino o meno un evidente intento creativo e siano o meno d'interesse per ogni tipo di pubblico.

34.

La parte II dell'istruzione del 25 giugno 2003 sembra smorzare tale ambiguità, fornendo alcune precisazioni relativamente alla qualificazione di diversi tipi di fotografie. Il risultato è tuttavia ancor meno convincente.

35.

Anzitutto, al punto II-1 dell'istruzione del 25 giugno 2003 si escludono per quanto detto le foto di identità, le fotografie scolastiche e quelle di gruppo. Orbene, se la categoria delle foto di identità è abbastanza facile da definire, lo stesso non può dirsi per le altre due categorie (16). Inoltre, non è chiaro il modo in cui tale esclusione si articoli con i criteri enunciati nella parte I dell'istruzione medesima. In particolare, il ritratto di gruppo è, dalla notte dei tempi, un soggetto artistico per eccellenza (17): una fotografia di gruppo potrebbe quindi perfettamente dimostrare l'evidente intento creativo del suo autore e rivestire interesse per ogni tipo di pubblico.

36.

Il punto II-2 dell'istruzione del 25 giugno 2003 esclude poi, ma unicamente «in via generale», le fotografie il cui interesse dipende principalmente dalla qualità del soggetto fotografato. Sono ivi menzionate, a mero titolo di esempio, le fotografie che illustrano eventi familiari, come i matrimoni e le comunioni. La determinazione dell'interesse che riveste una fotografia è quindi nuovamente lasciata al giudizio dell'amministrazione tributaria.

37.

Certamente, in virtù del punto II-3 dell'istruzione del 25 giugno 2003, il carattere artistico di una fotografia può essere suggerito (ma senza, a quanto pare, riuscire ad essere definitivamente dimostrato) dal fatto che il fotografo esponga le sue opere presso istituzioni culturali, museali o commerciali o le pubblichi, nonché dall'utilizzo di materiale specifico.

38.

Quanto al criterio dell'esposizione o della pubblicazione delle opere del fotografo, ritengo però che esso sia contrario al principio di neutralità fiscale. Tale criterio, infatti, fa dipendere l'aliquota d'imposta applicabile alla cessione di un bene (la fotografia) dalle qualità del soggetto passivo che effettua la cessione stessa, mentre ai fini dell'imposizione dell'IVA tali qualità non rilevano. Altrimenti detto, la medesima cessione a un medesimo cliente potrebbe essere assoggettata a un'aliquota ridotta oppure a una normale a seconda che il venditore dimostri o meno di aver esposto o pubblicato le sue opere, le quali, peraltro, se ho ben capito, non devono necessariamente coincidere con quelle che sono oggetto della cessione.

39.

Il criterio del materiale utilizzato, da parte sua, presenta gravi rischi di distorsione della concorrenza, poiché privilegia determinate tecnologie (la tecnologia analogica, più precisamente quella che utilizza la pellicola) e determinati formati e tecniche (la stampa su carta fotografica), ignorandone altri, in particolare la tecnologia digitale. Orbene, tali differenze tecniche non influiscono minimamente sul carattere artistico della fotografia realizzata e sono prive di qualsiasi rilevanza ai fini dell'aliquota d'imposta.

40.

L'istruzione del 25 giugno 2003 tenta dunque di afferrare con termini amministrativi ciò che è inafferrabile, ossia il carattere artistico di un'opera. Tale tentativo, trasformando l'amministrazione tributaria in critico d'arte, pregiudica inevitabilmente la certezza del diritto, il principio di neutralità fiscale e la concorrenza. Detto strumento si discosta allora dai criteri oggettivi e inequivocabili che la Corte aveva ammesso nella giurisprudenza citata al paragrafo 30 delle presenti conclusioni, per permettere agli Stati di limitare l'ambito di applicazione dell'aliquota ridotta dell'IVA a determinate categorie di beni e di servizi per le quali è prevista la possibilità di applicare una tale aliquota. La prassi amministrativa francese, come codificata nell'istruzione del 25 giugno 2003, è quindi contraria ai principi generali che disciplinano il sistema comune dell'IVA.

41.

Tale constatazione non è messa in discussione dall'argomento del governo francese secondo cui la limitazione dell'applicazione dell'aliquota ridotta alle sole fotografie aventi un carattere artistico deriverebbe dall'obiettivo dell'articolo 103 della direttiva 2006/112, ossia la promozione dello sviluppo del mercato delle opere d'arte.

42.

È vero che il preambolo della direttiva 2006/112 non espone i motivi che hanno spinto il legislatore dell'Unione a legittimare gli Stati membri ad applicare l'aliquota ridotta agli oggetti elencati nell'allegato IX di detta direttiva. Occorre tuttavia constatare che tale facoltà rientra nella logica del trattamento fiscale favorevole, nell'ambito della suddetta direttiva, dei beni e dei servizi destinati a soddisfare un'ampia gamma di esigenze culturali e ricreative dei consumatori. L'articolo 132, paragrafo 1, lettera n), della direttiva 2006/112 prevede l'esenzione obbligatoria di talune prestazioni di servizi culturali e le cessioni di beni loro strettamente connesse. Con riguardo all'aliquota ridotta, l'articolo 98 della direttiva 2006/112, in combinato disposto con l'allegato III di quest'ultima, permette di applicare una tale aliquota, in particolare, alla fornitura di libri, giornali e periodici, al diritto d'ingresso a spettacoli, teatri, circhi, fiere, parchi di divertimento, concerti, musei, zoo, cinema, mostre ed altre manifestazioni o istituti culturali simili; alla ricezione di servizi radiotelevisivi nonché alle prestazioni di servizi fornite da o diritti da versare a scrittori, compositori e artisti interpreti.

43.

Nessuna di tali disposizioni fa riferimento a una qualsiasi condizione per quanto riguarda il carattere o il livello artistico dei beni o dei servizi appartenenti alle categorie testé menzionate. Al contrario, l'amplessima formulazione di tali categorie suggerisce piuttosto la volontà del legislatore dell'Unione di includervi tutti i tipi di attività culturali e di divertimento, senza esprimere giudizi sul loro livello artistico o intellettuale. L'obiettivo che sottende il trattamento fiscale favorevole di tali attività non è dunque limitato espressamente alla promozione dell'arte nel senso nobile del termine.

44.

Non vedo quindi per quale ragione l'asserito obiettivo dell'articolo 103 della direttiva 2006/112 esigerebbe di limitare l'applicazione di detto articolo a oggetti aventi un carattere artistico. Se il legislatore dell'Unione ha introdotto la possibilità per gli Stati membri di applicare l'aliquota ridotta dell'IVA a determinati oggetti (oggetti d'arte, da collezione e di antiquariato) e ha fornito una definizione giuridica di questi ultimi (nell'allegato IX della direttiva 2006/112), non dobbiamo rimettere in discussione tale definizione, cercando di precisarla attraverso nozioni in realtà vaghe e ambigue, con l'argomento che essa si presta male all'obiettivo che lo stesso legislatore ha voluto raggiungere introducendo detta facoltà.

45.

Ciò è ancor più vero in quanto la prassi amministrativa francese di cui trattasi, come codificata nell'istruzione del 25 giugno 2003 e descritta nella domanda di pronuncia pregiudiziale nonché nelle osservazioni del governo francese, è incoerente per due motivi.

46.

In primo luogo, all'udienza, il governo francese ha affermato che il requisito relativo al carattere artistico si applica unicamente alle fotografie e non alle altre categorie di oggetti d'arte elencate nell'allegato IX, parte A, della direttiva 2006/112 (per non parlare degli oggetti da collezione o d'antiquariato di cui alle parti B e C dell'allegato medesimo). Orbene, opere di poca qualità artistica o che rivestono interesse unicamente per alcune persone in particolare si trovano anche in altri campi dell'arte. In cosa un disegno realizzato da un «artista di strada» in un luogo turistico o un'opera d'arte a carattere commemorativo sarebbero migliori di una foto di famiglia realizzata da

uno studio professionale?

47.

In secondo luogo, che io sappia, l'articolo 279, lettera g), del CGI prevede l'applicazione dell'aliquota ridotta (attualmente del 10%) alla cessione dei diritti patrimoniali d'autore, anche con riguardo alle fotografie, senza porre requisiti attinenti al carattere artistico delle opere cui si riferiscono tali diritti.

48.

So bene che la fotografia è non soltanto un mezzo di espressione artistica, ma anche un processo tecnico che permette di riprodurre l'immagine della realtà per fini completamente estranei alla soddisfazione di esigenze culturali o ricreative, il che ne giustificherebbe l'esclusione dal beneficio dell'aliquota ridotta. È il caso, per esempio, delle foto d'identità, delle fotografie che servono a documentare i luoghi in cui è avvenuto un incidente o un sinistro a fini assicurativi, delle fotografie di proprietà immobiliari a fini di vendita o di locazione, delle fotografie mediche, e così via. Tuttavia, tali fotografie non sono generalmente oggetto di una cessione alle condizioni indicate all'allegato IX, parte A, punto 7), della direttiva 2006/112. Mi sembra che l'unica eccezione di rilievo possa riguardare le foto d'identità. Tale categoria di fotografie è però abbastanza identificabile con l'ausilio di criteri oggettivi da poter essere facilmente esclusa dall'applicazione dell'aliquota IVA ridotta senza compromettere la certezza del diritto e la neutralità fiscale.

49.

Propongo pertanto di rispondere alla seconda questione pregiudiziale dichiarando che l'articolo 103, paragrafo 2, della direttiva 2006/112 deve essere interpretato nel senso che gli Stati membri hanno la facoltà, fermo restando il rispetto della certezza del diritto e della neutralità fiscale, di applicare l'aliquota ridotta soltanto a determinate categorie di oggetti elencate nell'allegato IX, parte A, della direttiva medesima, definite in maniera oggettiva e inequivocabile. Per contro, gli Stati membri non sono legittimati ad applicare a detti oggetti requisiti supplementari, basati su criteri vaghi o che lascino un ampio margine di valutazione alle autorità responsabili dell'applicazione delle disposizioni tributarie, come il carattere artistico di un oggetto.

Sulla terza questione pregiudiziale

50.

La risposta alla terza questione discende da quella che propongo di fornire alle prime due questioni e non richiede quindi un'analisi autonoma.

Sulla quarta questione pregiudiziale

51.

Con la quarta questione pregiudiziale il giudice del rinvio domanda sostanzialmente se gli Stati membri possano utilizzare criteri applicati in altri settori del diritto nazionale, in particolare quello del diritto d'autore, al fine di delimitare la nozione di «oggetto d'arte» con riferimento alle fotografie. Una risposta negativa a tale questione discende dalla risposta che propongo di fornire alle prime due questioni pregiudiziali. Al riguardo, vorrei nondimeno formulare le seguenti osservazioni.

52.

Il diritto d'autore riconosce da tempo alle fotografie il carattere di opere dell'intelletto (18).

Tuttavia, la nozione di «opera» ai sensi del diritto d'autore non comporta una valutazione del carattere o del livello artistico dell'oggetto di cui trattasi. Se è vero che, per accordare una protezione, il diritto d'autore esige che l'opera sia originale, ossia che costituisca una creazione intellettuale dell'autore, tale condizione è interpretata con molta larghezza, sicché è facile soddisfarla. Altrettanto vale per le fotografie, poiché, a dispetto di determinate idee preconcepite, la fotografia raramente costituisce una rappresentazione perfetta della realtà (19), se non altro perché attraverso l'inquadratura il fotografo ritaglia una parte di tale realtà compiendo in tal modo una scelta creativa. La nozione di «opera» impiegata nel diritto d'autore non potrebbe, quindi, essere utile per delimitare la nozione di «oggetto d'arte» ai sensi dell'allegato IX, parte A, punto 7), della direttiva 2006/112.

53.

Per di più, il diritto d'autore è stato in larga misura armonizzato all'interno dell'Unione, per mezzo, in particolare, della direttiva 2001/29/CE (20). Tale armonizzazione comprende la nozione di «opera», che è una nozione autonoma del diritto dell'Unione (21). Per quanto riguarda le fotografie, la Corte ha riconosciuto la qualità di opera a semplici ritratti fotografici (22) e fotografie di paesaggi (23). Suppongo che la fotografia di un matrimonio possa ugualmente essere considerata un'«opera» ai sensi del diritto d'autore.

Conclusione

54.

Alla luce delle suesposte considerazioni, propongo alla Corte di rispondere alle questioni pregiudiziali sollevate dal Conseil d'État (Consiglio di Stato, Francia) nei seguenti termini:

1)

L'articolo 103, paragrafo 2, della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, in combinato disposto con l'allegato IX, parte A, punto 7), della medesima direttiva, deve essere interpretato nel senso che esso impone solamente che le fotografie, per poter beneficiare dell'aliquota IVA ridotta, siano eseguite dall'autore, tirate da lui stesso o sotto il suo controllo, firmate e numerate nei limiti di trenta esemplari, di qualsiasi formato e supporto.

2)

L'articolo 103, paragrafo 2, della direttiva 2006/112 deve essere interpretato nel senso che gli Stati membri hanno la facoltà, fermo restando il rispetto della certezza del diritto e della neutralità fiscale, di applicare l'aliquota ridotta soltanto a determinate categorie di oggetti elencate nell'allegato IX, parte A, della medesima direttiva, definite in maniera oggettiva e inequivocabile. Per contro, gli Stati membri non sono legittimati ad applicare a detti oggetti requisiti supplementari, basati su criteri vaghi o che lascino un ampio margine di valutazione alle autorità responsabili dell'applicazione delle disposizioni tributarie, come il carattere artistico di un oggetto.

(1) Lingua originale: il francese.

(2) Nel 1859 Charles Baudelaire scriveva, a proposito dell'invenzione del dagherrotipo: «(...) l'industria, facendo irruzione nel mondo dell'arte, ne diviene il più acerrimo nemico (...)» (Baudelaire, Ch., «Salon de 1859», in *Revue française*, vol. XVII, 1859, pag. 262). [traduzione libera]

(3) GU 2006, L 347, pag. 1.

(4) Dal 1o gennaio 2012, tale aliquota è stata portata al 7%.

(5) Come le versioni in lingua inglese («photographs taken by the artist»), tedesca («vom Künstler aufgenommene Photographien»), spagnola («fotografías tomadas por el artista»), e così via.

(6) L'allegato IX della direttiva 2006/112 trova applicazione non soltanto nell'ambito dell'aliquota ridotta, ma anche in quello dei regimi d'imposizione speciali definiti nel titolo XII, capo 4, della medesima direttiva.

(7) Attualmente, la grande maggioranza delle fotografie rimane nello stato di file digitale, senza che venga realizzata una stampa su supporto materiale. Tali fotografie possono essere commercializzate anche per via elettronica. Si tratta allora, nei termini delle disposizioni in materia di IVA, di una prestazione di servizi e pertanto il problema di una loro qualificazione come oggetti d'arte non si pone [v. allegato II, punto 3), della direttiva 2006/112].

(8) Vale a dire nelle condizioni di una cessione di beni effettuata nell'ambito dell'attività economica del venditore, che ha la qualità di soggetto passivo dell'IVA [v. articolo 2, paragrafo 1, lettera a), e articolo 9, paragrafo 1, della direttiva 2006/112]. In particolare, la vendita di una fotografia a titolo occasionale, al di fuori di un'attività economica, non è gravata dall'IVA e, pertanto, il problema della qualificazione di tale fotografia come oggetto d'arte ai sensi dell'allegato IX, parte A, punto 7), della direttiva 2006/112 non si pone.

(9) V., in particolare, sentenza del 27 febbraio 2014, Pro Med Logistik e Pongratz (C-454/12 e C-455/12, EU:C:2014:111, punti da 43 a 45 e giurisprudenza ivi citata).

(10) Sentenza dell'8 maggio 2003, Commissione/Francia (C-384/01, EU:C:2003:264, punto 29).

(11) Sentenza del 3 aprile 2008, Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien (C-442/05, EU:C:2008:184, punto 2, seconda frase, del dispositivo).

(12) Sentenza del 6 maggio 2010, Commissione/Francia (C-94/09, EU:C:2010:253, punto 46).

(13) Sentenza del 27 febbraio 2014, Pro Med Logistik e Pongratz (C-454/12 e C-455/12, EU:C:2014:111, punto 1 del dispositivo).

(14) Sentenza dell'11 settembre 2014, K (C-219/13, EU:C:2014:2207, dispositivo).

(15) Sentenza del 9 novembre 2017, AZ (C-499/16, EU:C:2017:846, dispositivo).

(16) Misteriosa mi appare soprattutto la categoria delle fotografie scolastiche: si tratta delle fotografie che ritraggono gli allievi e/o gli insegnanti, delle fotografie realizzate dagli allievi nell'ambito delle attività didattiche o di altri tipi di fotografie ancora?

(17) Per citare solamente il gruppo del Laocoonte o l'Ultima cena di Leonardo da Vinci.

(18) Una delle prime decisioni giurisdizionali che ha accordato alla fotografia la protezione conferita dal diritto d'autore è la sentenza della Supreme Court of the United States (Corte suprema degli Stati Uniti d'America) del 17 marzo 1884, Burrow-Giles Lithographic Co. v. Sarony, 111 U.S. 53 (1884) (v. Markiewicz, R., Ilustrowane prawo autorskie, Varsavia, 2018, pag. 106). La convenzione di Berna per la protezione delle opere letterarie e artistiche, firmata a Berna il 9

settembre 1886, impone la protezione delle fotografie a partire dall'Atto di Berlino del 1908. Infine, l'articolo 9 del trattato dell'Organizzazione mondiale per la proprietà intellettuale (OMPI) sul diritto d'autore, adottato a Ginevra il 20 dicembre 1996, ha allineato la durata della protezione dei diritti d'autore delle opere fotografiche a quella delle altre categorie di opere.

(19) O, per meglio dire, dell'immagine che abbiamo della realtà.

(20) Direttiva del Parlamento europeo e del Consiglio, del 22 maggio 2001, sull'armonizzazione di taluni aspetti del diritto d'autore e dei diritti connessi nella società dell'informazione (GU 2001, L 167, pag. 10).

(21) V., in tal senso, sentenza del 16 luglio 2009, Infopaq International (C-5/08, EU:C:2009:465, punti da 31 a 37).

(22) Sentenza del 1o dicembre 2011, Painer (C-145/10, EU:C:2011:798, punto 94).

(23) Sentenza del 7 agosto 2018, Renckhoff (C-161/17, EU:C:2018:634, punto 14).