

62018CC0145

CONCLUSÕES DO ADVOGADO-GERAL

MACIEJ SZPUNAR

apresentadas em 7 de março de 2019 (1)

Processo C-145/18

Regards Photographiques SARL

contra

Ministre de l'Action et des Comptes publics

[pedido de decisão prejudicial apresentado pelo Conseil d'État (Conselho de Estado, em formação jurisdicional, França)]

«Reenvio prejudicial — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado — Regimes especiais — Objetos de arte — Taxa reduzida de IVA — Fotografias realizadas pelo artista, tiradas por ele ou sob o seu controlo, assinadas e numeradas até ao limite de 30 exemplares»

Introdução

1.

A fotografia é um fenómeno difícil de definir. O seu carácter de «reflexo da realidade», a sua aparente facilidade de execução, a sua democratização crescente (atualmente, quase todas as pessoas possuem um aparelho fotográfico, quanto mais não seja o integrado no seu telefone), levantam dúvidas quanto ao seu carácter artístico. O debate sobre a questão de saber se e, eventualmente, em que condições, a fotografia é uma arte, é tão antigo como a própria fotografia (2). Um tal debate é, obviamente, legítimo entre filósofos ou teóricos da arte. Em contrapartida, a tributação de transações comerciais deve imperativamente basear-se em critérios claros e objetivos decorrentes da legislação, mesmo quando essas transações dizem respeito a bens qualificados como «objetos de arte». Este debate não pode ser decidido pelas autoridades fiscais, nem pelos órgãos jurisdicionais nacionais, nem mesmo pelo Tribunal de Justiça. Nas presentes conclusões, vou expor as razões pelas quais qualquer tentativa nesse sentido, como a levada a cabo no quadro da prática administrativa francesa, não só não consegue atingir o seu objetivo, ou seja, permitir distinguir entre o que é da arte do que não o é, como resulta necessariamente numa violação da segurança jurídica, da neutralidade fiscal e da concorrência.

Quadro jurídico

Direito da União

2.

Nos termos do artigo 103.o da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (3):

«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), 3) e 4) 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;

[...]»

3.

O artigo 311.o desta diretiva dispõe:

«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 nos pontos 5), 6) e 7) da parte A do anexo IX.»

4.

O anexo IX, parte A «Objetos de arte», 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

5.

O artigo 278.o F do code général des impôts (Código Geral dos Impostos, a seguir «CGI»), na sua redação em vigor até 31 de dezembro de 2011, previa:

«A taxa do imposto sobre o valor acrescentado é de 5,5 % (4):

[...]

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

[...]»

6.

Nos termos do artigo 98.º A, ponto 7, do anexo II do CGI, são consideradas obras de arte 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».

7.

A Instrução de 25 de junho de 2003, na redação aplicável à data dos factos (a seguir «Instrução de 25 de junho de 2003»), concretizou os aspetos seguintes sobre os requisitos de aplicação da taxa reduzida de IVA no que diz respeito às fotografias de arte:

«[...]

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. É o caso, por exemplo, das 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.

[...]»

Matéria de facto, tramitação do processo e questões prejudiciais

8.

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

9.

Na sequência de uma fiscalização da contabilidade, a Administração Fiscal (França) pôs em causa 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 sociedade Regards Photographiques de liquidações adicionais de IVA para o período compreendido entre 1 de fevereiro de 2009 e 31 de janeiro de 2012.

10.

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 sociedade Regards Photographiques contra essas liquidações adicionais de IVA. A sociedade Regards Photographiques interpôs recurso de cassação da referida decisão para o órgão jurisdicional de reenvio.

11.

Nestas condições, o Conseil d'État (Conselho de Estado, em formação jurisdicional, França) 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 2006/112 do Conselho, de 28 de novembro de 2006, 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 imposto sobre o valor acrescentado

as fotografias que, além disso, não têm caráter artístico?

3)

Em caso de resposta negativa à primeira questão, que outros requisitos devem as fotografias preencher para poderem beneficiar da taxa reduzida de imposto sobre o valor acrescentado? Devem, nomeadamente, apresentar caráter 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?»

12.

O pedido de decisão prejudicial deu entrada no Tribunal de Justiça em 23 de fevereiro de 2018. Foram apresentadas observações escritas pela sociedade Regards Photographiques, pelo Governo francês e pela Comissão Europeia. Os mesmos interessados estiveram representados na audiência que teve lugar em 21 de novembro de 2018.

Análise

13.

O órgão jurisdicional de reenvio submete ao Tribunal de Justiça quatro questões prejudiciais. Entre estas questões, a primeira é a que revela um caráter fundamental, tendo as três restantes uma natureza complementar. Começarei a minha análise por esta primeira questão.

Primeira questão prejudicial

14.

A primeira questão prejudicial diz respeito à interpretação do anexo IX, parte A, ponto 7, da Diretiva 2006/112. Recorde-se que esta disposição precisa os requisitos a que devem obedecer as fotografias para poderem ser qualificadas como «objetos de arte» e, beneficiarem, nomeadamente, da taxa reduzida de IVA por força do artigo 103.o, n.o 2, alínea a), desta diretiva. Esses requisitos são que as referidas fotografias devem ter sido realizadas pelo artista, tiradas por ele ou sob o seu controlo, assinadas e numeradas até ao limite de 30 exemplares.

15.

O ponto de discórdia no presente processo parece residir no termo «artista». Com efeito, a prática das autoridades fiscais francesas, codificada nas disposições acima mencionadas da Instrução de 25 de junho de 2003, retira deste termo uma justificação para estabelecer exigências adicionais no que respeita ao caráter «artístico» das fotografias suscetíveis de beneficiar de uma taxa reduzida de IVA. Esta posição é perfeitamente resumida pelo Governo francês nas suas observações, segundo as quais, para que uma fotografia seja qualificada como objeto de arte na aceção do anexo IX, parte A, ponto 7, da Diretiva 2006/112, é necessário não apenas que «os requisitos materiais previstos [na referida disposição] [estejam] reunidos», mas também que «a fotografia [seja] uma criação artística do autor que reflita a personalidade deste último e que possa apresentar interesse para o público em geral». Este segundo requisito decorre, segundo o Governo francês, do facto de, nos termos do anexo IX, parte A, ponto 7, da Diretiva 2006/112, uma fotografia dever ser «realizada por um artista».

16.

Devo desde já confessar que tenho uma leitura completamente diferente da disposição acima referida. Esta leitura resulta tanto da interpretação literal como sistemática e teleológica da referida disposição.

17.

A interpretação defendida pelo Governo francês é logo vencida, em meu entender, pela simples análise gramatical da disposição em questão. Com efeito, segundo este governo, a referida disposição exige que a fotografia seja realizada «por um artista», ao passo que a formulação exata desta se refere a uma fotografia realizada «pelo artista». A análise do Governo francês assenta numa formulação modificada da disposição em causa, que, dessa forma, a faz dizer aquilo que ela não diz.

18.

A utilização do artigo definido «o» na disposição em questão não é irrelevante e reflete o significado pretendido pelo legislador da União. Substituí-lo pelo artigo indefinido «um» altera esse significado, desvirtuando, assim, a vontade do referido legislador. Por outro lado, há que referir que o artigo definido é igualmente utilizado noutras versões linguísticas do anexo IX, parte A, ponto 7, da Diretiva 2006/112, redigidas nas línguas em que existe a categoria gramatical dos artigos (5). A argumentação do Governo francês poderia ser mais facilmente aceite com base nas únicas versões linguísticas que, como a língua polaca, não utilizam os artigos definidos e indefinidos. Com efeito, nestas línguas, o emprego do termo «artista» pode, no plano puramente gramatical, causar confusão. No entanto, a exigência relativa à tomada em consideração, para efeitos da interpretação de uma disposição do direito da União, do seu teor em várias versões linguísticas permite eliminar qualquer confusão possível.

19.

O termo «artista», precedido de um artigo definido nas línguas que conhecem esta forma gramatical, figura em cada ponto do anexo IX, parte A, da Diretiva 2006/112. Assim, para além das fotografias, são considerados como objetos de arte os quadros, etc. «inteiramente executados à mão pelo artista», as gravuras, etc. tiradas de chapas «inteiramente executadas à mão pelo artista», as esculturas, etc. «executadas à mão pelo artista», tapeçarias e têxteis para guarnições murais «de confeção manual a partir de desenhos originais fornecidos por artistas», os exemplares únicos de cerâmica «inteiramente executados à mão pelo artista», bem como os esmaltes sobre cobre «assinados pelo artista ou pela oficina de arte».

20.

Essas disposições especificam as fases da execução do objeto que devem ser cumpridas por parte de quem é considerado como seu autor. Os objetos em causa são qualificados, para efeitos da aplicação do sistema de IVA, como «objetos de arte», sendo os seus autores qualificados, na formulação acolhida, como «artistas». É, portanto, o facto de ser o autor de um objeto pertencente a uma das categorias enumeradas no anexo IX, parte A, da Diretiva 2006/112, que confere a qualidade de artista na aceção desse anexo, e não o inverso. A precisão relativa à execução pessoal do objeto tem por único objetivo excluir do benefício da aplicação de diferentes regimes derogatórios do sistema do IVA (6) os objetos de produção industrial em massa e as simples cópias ou reproduções não executadas pessoalmente pelo autor.

21.

Em contrapartida, contrariamente ao que resultaria da interpretação defendida pelo Governo francês, estas disposições não têm por objetivo estabelecer uma diferença entre, por um lado, as pinturas, esculturas, gravuras, etc. executadas por pessoas que, segundo a Administração Fiscal, têm a qualidade de artista e, por outro lado, as executadas por pessoas que não têm essa qualidade. Aliás, o Governo francês afirmou na audiência, em resposta a uma questão do Tribunal de Justiça, que esta exigência adicional relativa ao «caráter artístico» só é válida, na prática administrativa francesa, para uma única categoria de objetos de arte, a saber, as fotografias.

22.

Ora, não vejo qualquer razão que justifique que esta categoria seja tratada de forma diferente das outras.

23.

O anexo IX, parte A, ponto 7, da Diretiva 2006/112 especifica os requisitos a que deve obedecer uma fotografia para ser qualificada como objeto de arte na aceção desta disposição. Estes requisitos centram-se principalmente em duas fases fundamentais da execução de uma fotografia: a captação da imagem e a impressão em papel ou outro suporte material. A captação da imagem, que inclui a escolha do tema da fotografia e as regulações do aparelho, bem como a produção da imagem na superfície fotossensível (geralmente, uma película argêntica ou um dispositivo eletrónico de armazenamento de dados) deve ser efetuada pelo autor da fotografia. A fase seguinte é a impressão, em que se deve incluir, na tecnologia analógica, a revelação do filme e a impressão propriamente dita, ou seja, a realização de um teste em papel ou, na tecnologia digital, o retoque digital e a impressão em papel ou em qualquer outro suporte. Esta etapa deve ser efetuada pelo próprio autor da fotografia ou sob o seu controlo. O facto de confiar a impressão a um especialista é uma prática corrente na fotografia de autor, mantendo o fotógrafo, no entanto, o pleno controlo do efeito final, ou seja, da imagem em papel ou noutra suporte material. A fotografia deve ser posteriormente assinada pelo autor, estando o número de cópias (provas em

papel ou noutro suporte) limitado a 30.

24.

Essas exigências permitem distinguir as fotografias que podem ser qualificadas de «objetos de arte» da produção fotográfica em massa, caso em que, existindo impressão em papel ou noutro suporte (7), este é, na maioria dos casos, total ou parcialmente confiado a laboratórios especializados, sem que o fotógrafo tenha um controlo sobre o efeito final.

25.

Em contrapartida, nenhuma exigência resulta do disposto no anexo IX, parte A, ponto 7, da Diretiva 2006/112, no que respeita ao tema escolhido ou excluído da fotografia, ao seu nível artístico, ou ainda à qualidade do seu autor. Qualquer fotografia realizada nas condições enunciadas nessa disposição e vendida nas circunstâncias que imponham a tributação de IVA (8) é considerada um «objeto de arte» na aceção da referida disposição. Do mesmo modo, qualquer pessoa que tenha executado essa fotografia é qualificada como «artista» na aceção desta mesma disposição.

26.

O termo «artista», constante do anexo IX, parte A, da Diretiva 2006/112, cumpre um papel suplementar no âmbito da aplicação da taxa reduzida às entregas de objetos de arte. Com efeito, nos termos do artigo 103.o, n.o 2, da Diretiva 2006/112, esta taxa só é aplicável às entregas efetuadas pelos autores desses objetos de arte ou pelos seus sucessores. A Diretiva 2006/112 não define o conceito de «autor» de um objeto de arte, mas parece-me mais do que óbvio que só pode ser «o artista» a que se refere o anexo IX, parte A, da Diretiva 2006/112. Deste modo, a tese preconizada pelo Governo francês nas suas observações escritas, segundo a qual o conceito de «autor» no artigo 103.o, n.o 2, alínea a), da Diretiva 2006/112 e o conceito de «artista» constante do anexo IX, parte A, da referida diretiva devem ser distintos é, em minha opinião, desprovida de qualquer fundamento, uma vez que a lógica da regulamentação da taxa reduzida aplicável aos objetos de arte assenta precisamente na identidade da pessoa que efetua a entrega, isto é, o autor, na aceção do artigo 103.o, n.o 2, alínea a), e o criador do objeto de arte em questão (artista na aceção do anexo IX, parte A).

27.

A utilização do termo «artista» no anexo IX, parte A, ponto 7, da Diretiva 2006/112 não justifica, portanto, ao contrário do que afirma o Governo francês em apoio da prática administrativa desse Estado-Membro, a recusa da qualidade de «objeto de arte», na aceção desta disposição, a certas fotografias devido à sua temática, ao seu nível artístico ou à qualidade do seu autor.

28.

Por conseguinte, proponho que se responda à primeira questão prejudicial que o artigo 103.o, n.o 2, alínea a), da Diretiva 2006/112, lido em conjugação com o anexo IX, parte A, ponto 7, desta diretiva, deve ser interpretado no sentido de que apenas impõe que as fotografias sejam tiradas pelo seu autor, reveladas por ele ou sob o seu controlo, assinadas e numeradas até ao limite de 30 exemplares, independentemente do respetivo formato ou suporte, para poder beneficiar da taxa reduzida do IVA.

Segunda questão prejudicial

29.

Com a sua segunda questão prejudicial, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se, não obstante o facto de o anexo IX, parte A, ponto 7, da Diretiva 2006/112 não prever tal exigência, os Estados-Membros são livres de sujeitar a aplicação da taxa reduzida de IVA às fotografias quanto requisito de essas fotografias terem um carácter artístico, sendo essa qualificação definida pela legislação ou pela prática administrativa dos Estados-Membros. Por outras palavras, esta questão visa saber se o anexo IX, parte A, ponto 7, da Diretiva 2006/112 se opõe a uma prática de um Estado-Membro, como a que está codificada na Instrução de 25 de junho de 2003.

30.

A este respeito, a Comissão recorda, com razão, que o Tribunal de Justiça considerou reiteradamente que os Estados-Membros têm a possibilidade de aplicar uma taxa reduzida de IVA a aspetos concretos e específicos de uma categoria de prestações para as quais têm a faculdade de aplicar essa taxa (aplicação seletiva), desde que seja respeitado o princípio da neutralidade fiscal (9). Assim, o Tribunal de Justiça admitiu a aplicação de uma taxa de tributação diferente ao fornecimento de energia no âmbito de uma subscrição e fora de uma subscrição (10), às prestações de serviços de instalações de ramal de ligação às redes de distribuição de água e outras prestações de serviços de distribuição de água (11), ao transporte de cadáveres e às outras prestações de serviços por agências funerárias (12), bem como, sem prejuízo de verificações posteriores por parte das jurisdições nacionais, aos serviços de transporte em táxi e em viatura com motorista (13), aos livros em formato papel e noutros suportes físicos (14) ou ainda aos produtos frescos de padaria e de pastelaria de acordo com a sua data-limite de consumo (15).

31.

Partilho da opinião da Comissão de que esta jurisprudência pode ser transposta para a aplicação da taxa reduzida ao abrigo do artigo 103.o, n.o 2, alínea a), da Diretiva 2006/112.

32.

Contudo, creio que a prática administrativa francesa sobre a aplicação da taxa reduzida às fotografias, conforme codificada na Instrução de 25 de junho de 2003, não tem por objetivo a aplicação seletiva dessa taxa, na aceção da jurisprudência referida nas presentes conclusões, mas o estabelecimento de critérios adicionais que permitam distinguir as fotografias com carácter artístico das que não o são. Esta constatação é confirmada tanto pela redação da segunda questão prejudicial como pelas observações do Governo francês.

33.

Assim, a parte I da Instrução de 25 de junho de 2003, intitulada «Critérios da fotografia artística», tenta estabelecer uma definição abstrata da fotografia artística com base, nomeadamente, nos critérios da intenção criativa manifesta do autor e do interesse para o público em geral. Ora, é forçoso constatar que estes critérios são muito equívocos e subjetivos. Não asseguram o respeito da segurança jurídica, uma vez que deixam uma margem de apreciação quase indefinida à Administração Fiscal, nem da neutralidade fiscal, uma vez que duas fotografias objetivamente idênticas podem ser tributadas de maneira diferente, consoante tenham ou não, do ponto de vista da Administração Fiscal, uma intenção criativa manifesta e um interesse para o público em geral.

34.

A parte II da Instrução de 25 de junho de 2003 parece limitar esta ambiguidade, fornecendo esclarecimentos sobre a qualificação a dar aos diferentes tipos de fotografias. O resultado é ainda menos convincente.

35.

Em primeiro lugar, o ponto II.1 da Instrução de 25 de junho de 2003 exclui as fotografias de identidade, as fotografias escolares, bem como as fotografias de grupos. Se a categoria de fotografias de identidade é bastante fácil de definir, o mesmo não se passa com as outras duas categorias (16). Além disso, a forma como esta exclusão se coaduna com os critérios estabelecidos na parte I da instrução em causa não é clara. Nomeadamente, o retrato de grupo é, desde tempos imemoriais, um tema artístico por excelência (17), pelo que uma fotografia de grupo poderia muito bem ser prova da intenção criativa manifesta do seu autor e apresentar um interesse para o público em geral.

36.

Seguidamente, o ponto II.2 da Instrução de 25 de junho de 2003 exclui, mas apenas «em geral», as fotografias cujo interesse se baseia principalmente na qualidade do tema fotografado. São aqui referidas, mas apenas a título de exemplo, as fotografias que ilustram acontecimentos familiares, como casamentos e comunhões. A determinação do interesse que representa uma fotografia é, pois, de novo, deixada à apreciação da Administração Fiscal.

37.

No entanto, segundo o ponto II.3 da Instrução de 25 de junho de 2003, o carácter artístico de uma fotografia pode ser reforçado (mas, aparentemente, sem poder ser definitivamente demonstrado) pelo facto de o fotógrafo expor as suas obras em instituições culturais, museológicas ou comerciais ou de as publicar, bem como pela utilização de material específico.

38.

No que se refere ao critério da exposição ou de publicação de obras do fotógrafo, na minha opinião, é um critério contrário ao princípio da neutralidade fiscal. Com efeito, através deste critério, a taxa de tributação da entrega de um bem (a fotografia) depende das qualidades do sujeito passivo que efetua a entrega. Ora, estas não são pertinentes do ponto de vista da tributação em IVA. Assim, a mesma entrega a um mesmo cliente poderia estar sujeita à taxa normal ou à taxa reduzida, consoante o vendedor a justifique com a exposição ou a publicação das suas obras, as quais, se bem compreendo, não têm de ser necessariamente as mesmas que são objeto da entrega.

39.

O critério do material utilizado, por seu turno, representa um risco significativo de distorção da concorrência, uma vez que privilegia certas tecnologias (tecnologia analógica, mais especialmente argêntica), certos formatos e certas técnicas (impressão em papel fotográfico), ignorando outras, nomeadamente a tecnologia digital. Ora, estas diferenças técnicas não têm qualquer influência no carácter artístico da fotografia realizada nem qualquer pertinência do ponto de vista da taxa de tributação.

40.

A Instrução de 25 de junho de 2003 pretende, portanto, capturar, em termos administrativos, o incapturável, ou seja, o caráter artístico de uma obra. Esta tentativa, transformando a Administração Fiscal em crítica de arte, atenta necessariamente contra a segurança jurídica, o princípio da neutralidade fiscal e a concorrência. Está, pois, muito longe dos objetivos e critérios inequívocos que o Tribunal de Justiça tinha admitido na jurisprudência referida no n.º 30 das presentes conclusões para permitir aos Estados-Membros limitar o âmbito de aplicação da taxa reduzida de IVA a determinadas categorias de bens e serviços em relação às quais a aplicação de uma tal taxa é possível. A prática administrativa francesa, tal como codificada na Instrução de 25 de junho de 2003, é, portanto, contrária aos princípios que regem o sistema comum do IVA.

41.

Esta constatação não é posta em causa pelo argumento do Governo francês segundo o qual a limitação da aplicação da taxa reduzida apenas às fotografias com caráter artístico resulta do objetivo do artigo 103.º da Diretiva 2006/112, ou seja, a promoção do desenvolvimento do mercado das obras de arte.

42.

É certo que os considerandos da Diretiva 2006/112 não explicam os motivos que levaram o legislador da União a autorizar os Estados-Membros a aplicarem a taxa reduzida aos objetos constantes do anexo IX desta diretiva. Contudo, há que observar que essa faculdade se inscreve na lógica do tratamento fiscal favorável, nesta diretiva, dos bens e serviços destinados a satisfazer uma vasta gama de necessidades culturais e recreativas dos consumidores. Assim, o artigo 132.º, n.º 1, alínea n), da Diretiva 2006/112 introduz uma isenção obrigatória para determinadas prestações de serviços culturais, e bem assim para as entregas de bens com elas estreitamente relacionadas. No que se refere à taxa reduzida, o artigo 98.º da Diretiva 2006/112, lido em conjugação com o anexo III desta mesma diretiva, permite a aplicação de tal taxa, nomeadamente, ao fornecimento de livros, jornais e publicações periódicas, a entradas em espetáculos, teatros, circos, feiras, parques de diversões, concertos, museus, jardins zoológicos, cinemas, exposições e outras manifestações e espaços culturais, à receção de serviços de rádio e de televisão, bem como às prestações de serviços efetuadas por escritores, compositores e intérpretes ou executantes e aos direitos de autor que lhes sejam devidos.

43.

Nenhuma destas disposições menciona qualquer exigência no que respeita ao caráter ou ao nível artístico dos bens ou dos serviços pertencentes às categorias acima referidas. Pelo contrário, a formulação muito ampla dessas categorias sugere antes a vontade do legislador da União de aí incluir todos os tipos de atividades culturais e recreativas, sem avaliar o seu nível artístico ou intelectual. O objetivo subjacente ao tratamento fiscal favorável destas atividades não se limita, portanto, claramente, à promoção da arte no sentido nobre do termo.

44.

Não vejo, portanto, por que motivo o alegado objetivo do artigo 103.º da Diretiva 2006/112 exige que a aplicação deste artigo seja limitada a objetos que tenham um caráter artístico. Se o legislador da União introduziu a faculdade de os Estados-Membros aplicarem uma taxa reduzida de IVA a determinados objetos (objetos de arte, de coleção e antiguidades) e estabeleceu uma definição jurídica desses objetos (no anexo IX da Diretiva 2006/112), não há que pôr em causa

essa definição, procurando especificá-la através de conceitos vagos e ambíguos, com o fundamento de que cumpre mal o objetivo que o legislador pretendeu alcançar ao introduzir a referida faculdade.

45.

É tanto mais assim que à prática administrativa francesa em questão, conforme codificada na Instrução de 25 de junho de 2003 e apresentada no pedido de decisão prejudicial, bem como nas observações do Governo francês, está afetada por falta de coerência por duas razões.

46.

Em primeiro lugar, o Governo francês afirmou na audiência que a exigência relativa ao caráter artístico só deve ser aplicada às fotografias e não às outras categorias de objetos de arte enumeradas no anexo IX, parte A, da Diretiva 2006/112 (para não falar dos objetos de coleção ou das antiguidades compreendidos nas partes B e C do referido anexo). Ora, obras de menor qualidade artística ou que só tenham interesse para pessoas concretas existem igualmente noutros domínios da arte. Em que medida um desenho realizado por um «artista de rua» num local turístico ou uma obra de arte de caráter comemorativo são melhores do que uma fotografia de família realizada por um estúdio profissional?

47.

Em segundo lugar, da minha leitura, o artigo 279.o, alínea g), do CGI prevê a aplicação da taxa reduzida (atualmente de 10 %) à cessão dos direitos patrimoniais de autor, incluindo, no que diz respeito às fotografias, sem exigências relativas a um caráter artístico das obras sobre as quais incidem esses direitos.

48.

É evidente que estou ciente de que a fotografia é, além de um meio de expressão artística, um processo técnico que permite restituir a imagem da realidade com fins completamente alheios à satisfação de necessidades culturais ou de lazer, o que justifica a sua exclusão do benefício da taxa reduzida. É o caso, por exemplo, das fotografias de identidade, das fotografias para documentar os locais de um acidente ou de um sinistro para efeitos de seguro, das fotografias dos imóveis para efeitos da sua venda ou do seu arrendamento, das fotografias médicas, etc. Essas fotografias, contudo, não constituem, normalmente, objeto de entrega nas condições referidas no anexo IX, parte A, ponto 7, da Diretiva 2006/112. A única exceção significativa pode dizer respeito, parece-me, às fotografias de identidade. No entanto, esta categoria de fotografia é suficientemente identificável com base em critérios objetivos para que possa ser facilmente excluída da aplicação da taxa reduzida de IVA sem violação da segurança jurídica e da neutralidade fiscal.

49.

Por conseguinte, proponho que se responda à segunda questão prejudicial que o artigo 103.o, n.o 2, da Diretiva 2006/112 deve ser interpretado no sentido de que os Estados-Membros têm o direito, sob reserva do respeito pela segurança jurídica e pela neutralidade fiscal, de aplicar a taxa reduzida apenas a determinadas categorias de objetos constantes do anexo IX, parte A, desta diretiva, definidas de forma objetiva e inequívoca. Em contrapartida, os Estados-Membros não podem aplicar aos referidos objetos requisitos adicionais, baseados em critérios vagos ou que deixem uma ampla margem de apreciação às autoridades responsáveis pela aplicação das disposições fiscais, como o carácter artístico de um objeto.

Terceira questão prejudicial

50.

A resposta à terceira questão prejudicial resulta da resposta que proponho dar às duas primeiras questões e, por conseguinte, não carece de análise autónoma.

Quarta questão prejudicial

51.

Com a sua quarta questão prejudicial, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, no essencial, se os Estados-Membros podem recorrer a critérios aplicados em outros domínios do direito nacional, incluindo o direito de autor, a fim de delimitar o conceito de «objeto de arte» no que diz respeito às fotografias. Da resposta que proponho dar às duas primeiras questões prejudiciais decorre que deve ser dada uma resposta negativa a esta questão. Quero, no entanto, formular as seguintes observações a esse respeito.

52.

O direito de autor reconhece, desde há muito tempo, às fotografias o carácter de obras intelectuais (18). No entanto, o conceito de «obra», na aceção do direito de autor não contém qualquer apreciação do carácter ou do nível artístico do objeto em questão. Se o direito de autor exige, para conceder uma proteção, que a obra seja original, ou seja, que constitua uma criação intelectual do seu autor, esta condição é interpretada de forma muito liberal, de modo que se trata de um passo fácil de dar. O mesmo se aplica às fotografias, uma vez que, contrariamente a determinadas ideias preconcebidas, a fotografia raramente é uma representação perfeita da realidade (19): quanto mais não seja, através do enquadramento, o fotógrafo desconstrói uma parte dessa realidade, efetuando assim uma escolha criativa. O conceito de «obra» empregue no direito de autor não é, por conseguinte, útil para delimitar o conceito de «objeto de arte» na aceção do anexo IX, parte A, ponto 7, da Diretiva 2006/112.

53.

Além disso, o direito de autor é, em grande medida, harmonizado na União através, nomeadamente, da Diretiva 2001/29/CE (20). Esta harmonização integra o conceito de «obra», que é um conceito autónomo do direito da União (21). No que diz respeito às fotografias, o Tribunal de Justiça reconheceu a qualidade de obra a meros retratos fotográficos (22) e a fotografias de paisagem (23). Suponho que uma fotografia de casamento pode igualmente ser qualificada de obra, na aceção do direito de autor.

Conclusão

54.

Tendo em conta as considerações precedentes, proponho ao Tribunal de Justiça que responda do seguinte modo às questões prejudiciais submetidas pelo Conseil d'État (Conselho de Estado, em formação jurisdicional, França):

1)

O artigo 103.o, n.o 2, 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 anexo IX, parte A, ponto 7, desta diretiva, deve ser interpretado no sentido de que impõe apenas que as fotografias sejam tiradas pelo autor, reveladas por ele ou sob o seu controlo, assinadas e numeradas até ao limite de 30 exemplares, independentemente do respetivo formato ou suporte, para poderem beneficiar da taxa reduzida do IVA.

2)

O artigo 103.o, n.o 2, da Diretiva 2006/112 deve ser interpretado no sentido de que os Estados-Membros têm o direito, sob reserva do respeito pela segurança jurídica e pela neutralidade fiscal, de aplicar a taxa reduzida apenas a determinadas categorias de objetos constantes do anexo IX, parte A, desta diretiva, definidas de forma objetiva e inequívoca. Em contrapartida, os Estados-Membros não podem aplicar aos referidos objetos requisitos adicionais baseados em critérios vagos ou que deixem uma ampla margem de apreciação às autoridades responsáveis pela aplicação das disposições fiscais, como o caráter artístico de um objeto.

(1) Língua original: francês.

(2) Charles Baudelaire escrevia, em 1859, sobre a invenção do daguerreótipo: «[...] a indústria, ao irromper na arte, torna-se a mais mortal inimiga [...]» (Baudelaire, Ch., «Salon de 1859», Revue française, vol. XVII, 1859, p. 262).

(3) JO 2006, L 347, p. 1.

(4) A partir de 1 de janeiro de 2012, essa taxa foi aumentada para 7 %.

(5) Como as versões em língua inglesa («photographs taken by the artist»), alemã («vom Künstler aufgenommene Photographien»), espanhola («fotografías tomadas por el artista»), etc.

(6) O anexo IX da Diretiva 2006/112 é aplicável não só no âmbito da taxa reduzida mas igualmente no âmbito dos regimes especiais de tributação estabelecidos no capítulo 4 do título XII desta diretiva.

(7) Atualmente, a grande maioria das fotografias consiste num ficheiro digital, sem que seja efetuada uma prova em suporte material. Estas fotografias podem igualmente ser objeto de comercialização por via digital. Trata-se, nos termos das disposições sobre o IVA, de uma prestação de serviços e, conseqüentemente, a questão da sua qualificação como objetos de arte não se coloca (v. anexo II, ponto 3, da Diretiva 2006/112).

(8) Ou seja, nas condições de uma entrega de bens efetuada no âmbito da atividade económica do seu vendedor, tendo este a qualidade de sujeito passivo do IVA [v. artigo 2.o, n.o 1, alínea a), e artigo 9.o, n.o 1, da Diretiva 2006/112]. Nomeadamente, a venda ocasional de uma fotografia, fora de uma atividade económica, não implica a sua tributação em IVA e, conseqüentemente, a questão da qualificação desta fotografia enquanto objeto de arte na aceção do anexo IX, parte A,

ponto 7, da Diretiva 2006/112 não se coloca.

(9) V., nomeadamente, 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 43 a 45 e jurisprudência aí referida).

(10) Acórdão de 8 de maio de 2003, Comissão/França (C?384/01, EU:C:2003:264, n.o 29).

(11) Acórdão de 3 de abril de 2008, Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau?Westelbien (C?442/05, EU:C:2008:184, n.o 2 do dispositivo, segunda frase).

(12) Acórdão de 6 de maio de 2010, Comissão/França (C?94/09, EU:C:2010:253, n.o 46).

(13) Acórdão de 27 de fevereiro de 2014, Pro Med Logistik e Pongratz (C?454/12 e C?455/12, EU:C:2014:111, n.o 1 do dispositivo).

(14) Acórdão de 11 de setembro de 2014, K (C?219/13, EU:C:2014:2207, dispositivo).

(15) Acórdão de 9 de novembro de 2017, AZ (C?499/16, EU:C:2017:846, dispositivo).

(16) Nomeadamente a categoria das fotografias escolares parece-me misteriosa: trata-se das fotografias que representam os alunos e/ou os professores, das fotografias realizadas pelos alunos no âmbito do ensino ou ainda de outros tipos de fotografias?

(17) Para citar apenas o Grupo de Laocoonte ou A Última Ceia, de Leonardo da Vinci.

(18) Uma das primeiras decisões judiciais que reconheceu à fotografia a proteção pelo direito de autor é o Acórdão da Supreme Court of the United States (Tribunal Supremo dos Estados Unidos da América) de 17 de março de 1884, Burrow?Giles Lithographic Co. v. Saron, 111 U.S. 53 (1884) (v. Markiewicz, R., Ilustrowane prawo autorskie, Varsóvia, 2018, p. 106). A Convenção de Berna para a Proteção das Obras Literárias e Artísticas, assinada em Berna, em 9 de setembro de 1886, exige a proteção das fotografias desde o ato de Berlim de 1908. Por último, o artigo 9.o do Tratado da Organização Mundial de Propriedade Intelectual [OMPI] sobre Direito de Autor, adotado em Genebra, em 20 de dezembro de 1996, alinhou o prazo de proteção dos direitos de autor para as fotografias com as outras categorias de obras.

(19) Ou, para ser mais preciso, da imagem que temos da realidade.

(20) Diretiva do Parlamento Europeu e do Conselho, de 22 de maio de 2001, relativa à harmonização de certos aspetos do direito de autor e dos direitos conexos na sociedade da informação (JO 2001, L 167, p. 10).

(21) V., neste sentido, Acórdão de 16 de julho de 2009, Infopaq International (C?5/08, EU:C:2009:465, n.os 31 a 37).

(22) Acórdão de 1 de dezembro de 2011, Painer (C?145/10, EU:C:2011:798, n.o 94).

(23) Acórdão de 7 de agosto de 2018, Renckhoff (C?161/17, EU:C:2018:634, n.o 14).