Repertoriul jurisprudenței

CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL
MACIEJ SZPUNAR
prezentate la 7 martie 2019[1]

Cauza C-145/18

Regards Photographiques SARL
împotriva
Ministre de l'Action et des Comptes publics

[cerere de decizie preliminară formulată de
Conseil d'État (Consiliul de Stat, Franța)]

„Trimitere preliminară – Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată – Regimuri speciale – Obiecte de artă – Cotă redusă de TVA – Fotografii realizate de artist, imprimate de acesta sau sub supravegherea lui, semnate și numerotate în limita a 30 de copii"

Introducere

1. Fotografia este un fenomen dificil de încadrat. Caracterul său de „reflectare a realității", ușurința sa aparentă de executare, accesibilitatea sa din ce în ce mai mare (la ora actuală aproape oricine deține un aparat fotografic, fie și numai cel integrat în telefonul său) dau naștere la îndoieli în ceea ce privește caracterul său artistic. Dezbaterea privind aspectul dacă și, dacă este cazul, în ce condiții fotografia este o artă este, de altfel, la fel de veche precum fotografia însăși[2]. O asemenea dezbatere este, desigur, legitimă între filozofii sau teoreticienii artei. În schimb, impozitarea tranzacțiilor comerciale trebuie să se întemeieze în mod imperativ pe criterii clare și obiective care rezultă din legislație, chiar dacă aceste tranzacții privesc bunuri calificate drept „obiecte de artă". Această dezbatere nu poate fi tranșată nici de autoritățile fiscale, nici de instanțele naționale, nici măcar de Curte. În prezentele concluzii, vom expune motivele pentru care orice tentativă în acest sens, precum cea întreprinsă în cadrul practicii administrative franceze, nu numai că nu își poate atinge scopul, adică de a putea distinge ceea ce este artă de ceea ce nu este, ci duce în mod necesar la o încălcare a securității juridice, a neutralității fiscale și a concurenței.

1 Limba originală: franceza.

2 Charles Baudelaire scria în anul 1859, cu privire la inventarea daghereotipiei: „[…] industria, invadând arta, devine cel mai mare inamic al acesteia […]" (Baudelaire, Ch., „Salon de 1859", *Revue française*, vol. XVII, 1859, p. 262).

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

2. În temeiul articolului 103 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată[3]:

„(1) Statele membre pot prevedea ca respectiva cotă redusă sau una dintre cotele reduse pe care le aplică în conformitate cu articolele 98 și 99 să se aplice, de asemenea, importului de obiecte de artă, obiecte de colecție și antichități, astfel cum sunt definite la articolul 311 alineatul (1) punctele 2, 3 și 4.

(2) În cazul în care statele membre își exercită opțiunea în temeiul alineatului (1), ele pot aplica, de asemenea, cota redusă următoarelor operațiuni:

(a) livrarea de obiecte de artă, de către creatorul lor sau de către succesorii acestuia;

[…]”

3. Articolul 311 din această directivă prevede:

„(1) În sensul prezentului capitol și fără a aduce atingere altor dispoziții comunitare, se aplică următoarele definiții:

[…]

2. «obiecte de artă» înseamnă obiectele enumerate în anexa IX partea A;

[…]

(2) Statele membre nu consideră ca obiecte de artă obiectele enumerate la punctele 5, 6 sau 7 din anexa IX partea A.”

4. Punctul 7 din partea A din anexa IX la directiva menționată, intitulat „Obiecte de artă”, are următorul cuprins:

„fotografii realizate de artist, imprimate de acesta sau sub supravegherea lui, semnate și numerotate în limita a 30 de copii, în toate formatele și pe toate suporturile”.

Dreptul francez

5. Articolul 278f din code général des impôts (Codul general al impozitelor, denumit în continuare „CGI”), în versiunea aplicabilă până la 31 decembrie 2011, prevedea:

„Taxa pe valoarea adăugată este percepută la cota de 5,5 %[4]:

[…]

2° Pentru livrarea de obiecte de artă, de către creatorul lor sau de către succesorii acestuia;

3 JO 2006, L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7.

4 Începând cu 1 ianuarie 2012, această cotă a devenit 7 %.

[…]”

6. În conformitate cu articolul 98 A punctul 7 din anexa II la CGI, sunt considerate opere de artă „[f]otografiile realizate de artist, imprimate de acesta sau sub supravegherea lui, semnate și numerotate în limita a 30 de copii, în toate formatele și pe toate suporturile […]”

7. Instrucțiunea din 25 iunie 2003, astfel cum era aplicabilă la momentul faptelor (denumită în continuare „Instrucțiunea din 25 iunie 2003”), a furnizat următoarele precizări cu privire la condițiile de aplicare a cotei reduse a TVA-ului în ceea ce privește fotografiile de artă:

„[…]

I. Criterii privind fotografia de artă:

1. Pot fi considerate opere de artă susceptibile să beneficieze de cota redusă a TVA-ului numai fotografiile care dezvăluie o intenție creatoare evidentă a autorului lor.

   Aceasta este situația atunci când fotograful, prin alegerea temei, prin condițiile de punere în scenă, prin particularitățile fotografierii sau prin orice alte elemente specifice ale activității sale care țin în special de calitatea încadrării, a compoziției, a expunerii, a iluminării, a contrastelor, a culorilor și a reliefurilor, a jocului de lumini și a volumelor, a alegerii obiectivului și a peliculei sau a celorlalte condiții specifice ale developării negativului, realizează o activitate care depășește simpla fixare mecanică a amintirii unui eveniment, a unei călătorii sau a unor personaje și care prezintă, așadar, un interes pentru orice public.

II. Condiții de aplicare

1. Din cele ce precedă rezultă că sunt excluse de la beneficiul cotei reduse fotografiile de identitate, fotografiile școlare, precum și fotografiile de grup.

2. Fotografiile al căror interes depinde înainte de toate de calitatea persoanei sau de natura bunului reprezentat nu sunt, în general, considerate fotografii de artă. Acesta este, de exemplu, cazul fotografiilor care ilustrează evenimente familiale sau religioase (căsătorii, comuniuni etc.).

3. În aceste condiții, pentru fotografiile de orice natură, altele decât cele menționate la punctul II-1, intenția creatoare a autorului lor care rezultă din criteriile deja enumerate și caracterul de interes pentru orice public pot fi susținute de următoarele indicii.

   a) Fotograful dovedește expunerea operelor sale în instituții culturale (regionale, naționale sau internaționale), muzeale (muzee, expoziții temporare sau permanente) sau comerciale (târguri, saloane, galerii etc.) sau prezentarea lor în publicații specializate.

      […]

   b) Utilizarea unor materiale specifice atât în ceea ce privește fotografierea, cât și developarea.

      […]”

Situația de fapt, procedura și întrebările preliminare

8. Societatea Regards Photographiques SARL are ca obiect de activitate realizarea și vânzarea de fotografii.

9. În urma unei verificări contabile, administrația fiscală (Franța) a repus în discuție cota redusă a TVA-ului pe care această societate o aplicase livrării anumitor fotografii, și anume portrete și fotografii de nuntă. Apreciind că aceste fotografii trebuiau supuse cotei normale a TVA-ului, administrația fiscală a transmis societății Regards Photographiques decizii de impunere privind TVA-ul stabilit suplimentar pentru perioada cuprinsă între 1 februarie 2009 și 31 ianuarie 2012.

10. Acțiunea formulată de societatea Regards Photographiques împotriva acestor decizii de impunere privind TVA-ul stabilit suplimentar a fost respinsă atât de tribunal administratif d'Orléans (Tribunalul Administrativ din Orléans, Franța), cât și de cour administrative d'appel de Nantes (Curtea Administrativă de Apel din Nantes, Franța). Societatea Regards Photographiques a formulat recurs împotriva acestei hotărâri la instanța de trimitere.

11. În aceste condiții, Conseil d'État (Consiliul de Stat, Franța) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) Dispozițiile articolelor 103 și 311 din Directiva [2006/112] și ale punctului 7 din partea A din anexa IX la aceasta trebuie interpretate în sensul că impun numai realizarea fotografiilor de către autorul acestora, imprimarea lor de acesta sau sub controlul său, semnarea și numerotarea lor în limita a 30 de copii, în toate formatele și pe toate suporturile, pentru a putea beneficia de cota redusă a [TVA-ului]?

2) În cazul unui răspuns afirmativ la prima întrebare, este totuși permis statelor membre să excludă de la beneficiul cotei reduse a [TVA-ului] fotografii care nu au, în plus, un caracter artistic?

3) În cazul unui răspuns negativ la prima întrebare, ce alte condiții trebuie să îndeplinească fotografiile pentru a putea beneficia de cota redusă a [TVA-ului]? Acestea trebuie să aibă în special un caracter artistic?

4) Aceste condiții trebuie interpretate în mod uniform în cadrul Uniunii Europene sau fac trimitere la dreptul fiecărui stat membru, în special în materie de proprietate intelectuală?"

12. Cererea de decizie preliminară a fost primită la Curte la 23 februarie 2018. Societatea Regards Photographiques, guvernul francez, precum și Comisia Europeană au depus observații scrise. Aceleași părți interesate au fost reprezentate în ședința care a avut loc la 21 noiembrie 2018.

Analiză

13. Instanța de trimitere adresează Curții patru întrebări preliminare. Printre aceste întrebări, prima este cea care prezintă un caracter fundamental, celelalte trei fiind de natură mai degrabă complementară. Vom începe, așadar, analiza noastră cu această primă întrebare.

Prima întrebare preliminară

14. Prima întrebare preliminară privește interpretarea punctului 7 din partea A din anexa IX la Directiva 2006/112. Reamintim că această dispoziție precizează condițiile pe care trebuie să le îndeplinească fotografiile pentru a fi calificate drept „obiecte de artă" și a beneficia, printre altele, de cota redusă a TVA-ului în temeiul articolului 103 alineatul (2) litera (a) din această directivă. Aceste condiții constau în faptul că fotografiile menționate trebuie să fi fost realizate de artist, imprimate de acesta sau sub supravegherea lui, semnate și numerotate în limita a 30 de copii.

15. Dificultatea din prezenta cauză pare să fie reprezentată de termenul „artist”. Astfel, practica autorităților fiscale franceze, codificată în dispozițiile citate mai sus din Instrucțiunea din 25 iunie 2003, se întemeiază pe acest termen pentru a justifica stabilirea unor cerințe suplimentare în ceea ce privește caracterul „artistic” al fotografiilor susceptibile să beneficieze de cota redusă a TVA-ului. Această poziție este rezumată perfect de guvernul francez în observațiile sale, potrivit cărora, pentru ca o fotografie să fie calificată drept „obiect de artă” în sensul punctului 7 din partea A din anexa IX la Directiva 2006/112 este necesar nu numai „[să fie] întrunite condițiile materiale prevăzute [de dispoziția menționată]”, ci și ca „fotografia [să fie] o creație artistică a autorului care reflectă personalitatea acestuia din urmă și care poate prezenta un interes pentru orice public”. Această a doua condiție decurge, potrivit guvernului francez, din faptul că, în temeiul punctului 7 din partea A din anexa IX la Directiva 2006/112, o fotografie ar trebui să fie „realizată de un artist”.

16. Trebuie să mărturisim de la bun început că lectura noastră cu privire la dispoziția menționată mai sus este complet diferită. Această lectură rezultă atât din interpretarea literală, cât și din cea sistemică și teleologică a acestei dispoziții.

17. Interpretarea susținută de guvernul francez nu rezistă deja, în opinia noastră, la simpla analiză gramaticală a dispoziției în discuție. Astfel, potrivit acestui guvern, dispoziția menționată ar impune ca fotografia să fie realizată „par un artiste [de un artist]”, în timp ce modul exact de redactare a acesteia se referă la o fotografie realizată „par l’artiste [de artist]”. Analiza guvernului francez se întemeiază, așadar, pe o formulare modificată a dispoziției în discuție, care o face, în acest mod, să spună ceea ce nu spune.

18. Utilizarea articolului hotărât „le” în dispoziția în discuție nu este anodină și reflectă semnificația dorită de legiuitorul Uniunii. Înlocuirea acestuia prin articolul nehotărât „un” modifică această semnificație, denaturând astfel voința legiuitorului menționat. Pe de altă parte, trebuie observat că articolul hotărât este folosit de asemenea în alte versiuni lingvistice ale punctului 7 din partea A din anexa IX la Directiva 2006/112, redactate în limbile care cunosc categoria gramaticală a articolelor [5]. Argumentele guvernului francez ar putea fi admise mai ușor numai în temeiul versiunilor lingvistice care, precum limba polonă, nu au articolele hotărâte și nehotărâte. Astfel, în aceste limbi, utilizarea numai a termenului „artist” poate duce, pe plan pur gramatical, la confuzie. Totuși, cerința referitoare la luarea în considerare, în scopul interpretării unei dispoziții de drept al Uniunii, a conținutului său în mai multe versiuni lingvistice permite eliminarea oricărei posibile confuzii.

19. Termenul „artist”, precedat de un articol hotărât în limbile care au această formă gramaticală, figurează la fiecare punct din anexa IX partea A din Directiva 2006/112. Astfel, pe lângă fotografii, sunt considerate obiecte de artă tablourile etc. „executate în totalitate manual de către artist”, gravurile etc. imprimate pe planșe „executate în totalitate de artist”, sculpturile etc. „executate în totalitate de artist”, tapiseriile și textilele murale „realizate manual pe baza unor desene originale furnizate de artiști”, exemplarele unice de ceramică „executate în totalitate de către artist”, precum și emailurile pe cupru „semnate de artist sau de atelierul de artă”.

20. Aceste dispoziții precizează etapele executării obiectului, care trebuie să fie îndeplinite de persoana considerată autorul acestuia. Întrucât obiectele în discuție sunt calificate, în scopul aplicării sistemului TVA-ului, drept „obiecte de artă”, autorii lor sunt calificați, în formularea reținută, drept „artiști”. Prin urmare, faptul de a fi autorul unui obiect care aparține uneia dintre categoriile enumerate în anexa IX partea A din Directiva 2006/112 este cel care conferă calitatea de artist în sensul acestei anexe, iar nu

5 Precum versiunile în limba engleză („photographs taken by the artist”), germană („vom Künstler aufgenommene Photographien”), spaniolă („fotografías tomadas por el artista”) etc.

invers. Precizarea referitoare la executarea personală a obiectului are ca obiectiv unic să excludă de la beneficiul aplicării diferitor regimuri derogatorii de la sistemul TVA-ului [6] obiectele de producție industrială în masă, precum și simplele copii sau reproduceri care nu sunt executate personal de autor.

21. În schimb, spre deosebire de ceea ce ar rezulta din interpretarea susținută de guvernul francez, aceste dispoziții nu au ca obiectiv să instituie o diferență între, pe de o parte, picturile, sculpturile, gravurile etc. executate de persoane care au, din perspectiva administrației fiscale, calitatea de artist și, pe de altă parte, cele executate de persoane care nu au această calitate. De altfel, guvernul francez a afirmat în ședință, ca răspuns la o întrebare a Curții, că această cerință suplimentară referitoare la „caracterul artistic" este valabilă în practica administrativă franceză pentru o singură categorie de obiecte de artă, și anume fotografiile.

22. Or, nu vedem niciun motiv care ar justifica tratarea acestei categorii în mod diferit față de celelalte.

23. Punctul 7 din partea A din anexa IX la Directiva 2006/112 precizează cerințele pe care trebuie să le îndeplinească o fotografie pentru a fi calificată drept „obiect de artă" în sensul acestei dispoziții. Aceste cerințe se concentrează în principal pe două etape majore ale executării unei fotografii: fotografierea și imprimarea pe hârtie sau pe alt suport material. Fotografierea, care include alegerea subiectului fotografiei și reglaje ale aparatului, precum și producerea imaginii pe suprafața fotosensibilă (cel mai adesea o peliculă fotosensibilă sau un dispozitiv de captare electronic), trebuie să fie efectuată de autorul fotografiei. Etapa următoare este imprimarea, termen prin care trebuie să se înțeleagă, în tehnologia analogică, developarea peliculei și imprimarea propriu-zisă, adică realizarea unei imprimări pe hârtie sau, în tehnologia digitală, prelucrarea digitală și imprimarea pe hârtie sau pe orice alt suport. Această etapă trebuie să fie efectuată fie de însuși autorul fotografiei, fie sub controlul său. Încredințarea imprimării unui specialist este o practică curentă în fotografia de autor, fotograful păstrând însă controlul deplin al efectului final, adică al imaginii realizate pe hârtie sau pe alt suport material. Fotografia trebuie să fie apoi semnată de autor, numărul de copii (imprimări pe hârtie sau pe alt suport) fiind limitat la 30.

24. Aceste cerințe permit să se distingă fotografiile care pot fi calificate drept „obiecte de artă" de producția fotografică în masă, în cazul căreia, dacă există o imprimare pe hârtie sau pe alt suport [7], aceasta este cel mai adesea încredințată, total sau parțial, unor laboratoare specializate, fără ca fotograful să aibă un control asupra efectului final.

25. În schimb, din dispoziția de la punctul 7 din partea A din anexa IX la Directiva 2006/112 nu reiese nicio cerință în ceea ce privește subiectul impus sau exclus al fotografiei, nivelul artistic al acesteia sau calitatea autorului său. Orice fotografie realizată în condițiile menționate la această dispoziție și vândută în împrejurările care determină supunerea la plata TVA-ului [8] este considerată a fi un „obiect de artă" în sensul dispoziției menționate. De asemenea, orice persoană care a executat o astfel de fotografie este calificată drept „artist" în sensul aceleiași dispoziții.

6 Anexa IX la Directiva 2006/112 este aplicabilă nu numai în cadrul cotei reduse, ci și în cadrul regimurilor speciale de impozitare definite în titlul XII capitolul 4 din această directivă.

7 La ora actuală, marea majoritate a fotografiilor rămân în stadiul de fișier digital, fără a fi realizată o imprimare pe suport material. Aceste fotografii pot face de asemenea obiectul comercializării pe cale digitală. Este vorba în acest caz, potrivit dispozițiilor privind TVA-ul, despre o prestare de servicii și, prin urmare, problema calificării lor drept obiecte de artă nu se ridică (a se vedea punctul 3 din anexa II la Directiva 2006/112).

8 Adică în condițiile unei livrări de bunuri realizate în cadrul activității economice a vânzătorului, acesta având calitatea de persoană impozabilă [a se vedea articolul 2 alineatul (1) litera (a) și articolul 9 alineatul (1) din Directiva 2006/112]. În special, vânzarea ocazională a unei fotografii, în afara unei activități economice, nu determină supunerea la plata TVA-ului și, prin urmare, problema calificării acestei fotografii drept obiect de artă în sensul punctului 7 din partea A din anexa IX la Directiva 2006/112 nu se ridică.

26. Termenul „artist”, care figurează în partea A din anexa IX la Directiva 2006/112, îndeplinește un rol suplimentar în cadrul aplicării cotei reduse în privința livrărilor de obiecte de artă. Astfel, în temeiul articolului 103 alineatul (2) litera (a) din Directiva 2006/112, această cotă este aplicabilă numai livrărilor efectuate de creatorii acestor obiecte de artă sau de succesorii lor în drepturi. Directiva 2006/112 nu definește noțiunea de creator al unui obiect de artă, însă ni se pare mai mult decât evident că nu poate fi vorba decât de „artistul” menționat în partea A din anexa IX la Directiva 2006/112. Astfel, teza invocată de guvernul francez în observațiile sale scrise, potrivit căreia noțiunea „creator” prevăzută la articolul 103 alineatul (2) litera (a) din Directiva 2006/112 și cea de „artist” utilizată în partea A din anexa IX la această directivă sunt diferite este, în opinia noastră, lipsită de orice temei, întrucât logica reglementării cotei reduse aplicabile obiectelor de artă se bazează tocmai pe identitatea dintre persoana care efectuează livrarea, adică creatorul în sensul articolului 103 alineatul (2) litera (a), și creatorul obiectului de artă respectiv (artistul în sensul părții A din anexa IX).

27. Utilizarea termenului „artist” la punctul 7 din partea A din anexa IX la Directiva 2006/112 nu justifică, așadar, contrar celor afirmate de guvernul francez în susținerea practicii administrative a acestui stat membru, refuzul de a conferi calitatea de „obiecte de artă”, în sensul acestei dispoziții, anumitor fotografii ca urmare a tematicii lor, a nivelului lor artistic sau a calității autorului lor.

28. Propunem, așadar, să se răspundă la prima întrebare preliminară că articolul 103 alineatul (2) litera (a) din Directiva 2006/112 coroborat cu punctul 7 din partea A din anexa IX la această directivă trebuie interpretat în sensul că impune numai ca fotografiile să fie realizate de autorul acestora, să fie imprimate de el sau sub controlul său, să fie semnate și numerotate în limita a 30 de copii, în toate formatele și pe toate suporturile, pentru a putea beneficia de cota redusă a TVA-ului.

A doua întrebare preliminară

29. Prin intermediul celei de a doua întrebări preliminare, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă, în pofida faptului că punctul 7 din partea A din anexa IX la Directiva 2006/112 nu prevede o asemenea cerință, statele membre sunt libere să supună aplicarea cotei reduse a TVA-ului în privința fotografiilor condiției ca aceste fotografii să prezinte un caracter artistic, calificare care ar fi definită de legislația sau de practica administrativă a statelor membre. Altfel spus, această întrebare privește aspectul dacă punctul 7 din partea A din anexa IX la Directiva 2006/112 se opune unei practici a unui stat membru precum cea codificată prin Instrucțiunea din 25 iunie 2003.

30. În această privință, Comisia amintește în mod întemeiat că Curtea a statuat în mod repetat că statele membre au posibilitatea de a aplica o cotă redusă de TVA în ceea ce privește aspecte concrete și specifice ale uneia dintre categoriile de prestații pentru care au posibilitatea de a aplica o astfel de cotă (aplicare selectivă), cu condiția să facă acest lucru cu respectarea principiului neutralității fiscale [9]. Astfel, Curtea a admis aplicarea unei cote de impozitare diferite distribuirii de energie în cadrul unui abonament și în afara unui abonament [10], prestărilor de servicii de branșament la rețele de furnizare a apei și celorlalte servicii de furnizare a apei [11], prestărilor de servicii de transport de corpuri și celorlalte servicii ale întreprinderilor de pompe funebre [12], precum și, sub rezerva verificărilor

9 A se vedea printre altele Hotărârea din 27 februarie 2014, Pro Med Logistik și Pongratz (C-454/12 și C-455/12, EU:C:2014:111, punctele 43-45 și jurisprudența citată).

10 Hotărârea din 8 mai 2003, Comisia/Franța (C-384/01, EU:C:2003:264, punctul 29).

11 Hotărârea din 3 aprilie 2008, Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien (C-442/05, EU:C:2008:184, punctul 2 din dispozitiv a doua teză).

12 Hotărârea din 6 mai 2010, Comisia/Franța (C-94/09, EU:C:2010:253, punctul 46).

ulterioare de către instanțele naționale, prestărilor de servicii de transport cu taxiuri și prestărilor de servicii de transport cu autoturisme cu șofer [13], cărților pe suport de hârtie și cărților pe alte suporturi [14] sau produselor de patiserie și prăjiturilor proaspete în funcție de data lor limită de consum [15].

31. Împărtășim opinia Comisiei potrivit căreia această jurisprudență ar putea fi transpusă în privința aplicării cotei reduse în temeiul articolului 103 alineatul (2) litera (a) din Directiva 2006/112.

32. Totuși, considerăm că practica administrativă franceză referitoare la aplicarea cotei reduse în privința fotografiilor, astfel cum a fost codificată prin Instrucțiunea din 25 iunie 2003, nu are ca obiectiv aplicarea selectivă a acestei cote în sensul jurisprudenței citate în prezentele concluzii, ci instituirea unor criterii suplimentare care permit diferențierea fotografiilor având un caracter artistic de cele care sunt lipsite de acest caracter. Această constatare este confirmată atât de modul de redactare a celei de a doua întrebări preliminare, cât și de observațiile guvernului francez.

33. Astfel, partea I din Instrucțiunea din 25 iunie 2003, intitulată „Criterii privind fotografia de artă”, încearcă să stabilească o definiție abstractă a fotografiei de artă, întemeindu-se în special pe criteriile privind intenția creatoare evidentă a autorului și interesul pentru orice public. Or, trebuie să se constate că aceste criterii sunt foarte echivoce și subiective. Ele nu asigură nici respectarea securității juridice, întrucât lasă o marjă de apreciere practic nelimitată administrației fiscale, nici a neutralității fiscale, întrucât două fotografii identice din punct de vedere obiectiv ar putea fi impozitate în mod diferit după cum prezintă sau nu, din punctul de vedere al administrației fiscale, o intenție creatoare evidentă și un interes pentru orice public.

34. Partea II din Instrucțiunea din 25 iunie 2003 pare să atenueze această ambiguitate, furnizând precizări referitoare la calificarea care trebuie conferită diferitor tipuri de fotografie. Rezultatul este totuși și mai puțin convingător.

35. Mai întâi, punctul II-1 din Instrucțiunea din 25 iunie 2003 exclude, așadar, fotografiile de identitate, fotografiile școlare, precum și fotografiile de grup. Dacă categoria fotografiilor de identitate este destul de ușor de definit, nu aceeași este situația pentru celelalte două categorii [16]. În plus, modul în care această excludere se raportează la criteriile enunțate în partea I din instrucțiunea în discuție nu este clar. Mai precis, portretul de grup este, din timpuri străvechi, un subiect artistic prin excelență [17], așadar, o fotografie de grup ar putea foarte ușor să exprime intenția creatoare evidentă a autorului acesteia și să prezinte un interes pentru orice public.

36. În continuare, punctul II-2 din Instrucțiunea din 25 iunie 2003 exclude, însă numai „în general”, fotografiile al căror interes depinde în principal de calitatea subiectului fotografiat. Sunt menționate aici, însă numai cu titlu de exemplu, fotografiile care ilustrează evenimente familiale precum căsătoriile și comuniunile. Stabilirea interesului pe care îl reprezintă o fotografie este, așadar, lăsată din nou la aprecierea administrației fiscale.

37. Totuși, potrivit punctului II-3 din Instrucțiunea din 25 iunie 2003, caracterul artistic al unei fotografii poate fi confirmat (însă, se pare, fără a putea fi definitiv demonstrat) de faptul că fotograful își expune operele în instituții culturale, muzeale sau comerciale ori le publică, precum și prin utilizarea unor materiale specifice.

13 Hotărârea din 27 februarie 2014, Pro Med Logistik și Pongratz (C-454/12 și C-455/12, EU:C:2014:111, punctul 1 din dispozitiv).

14 Hotărârea din 11 septembrie 2014, K (C-219/13, EU:C:2014:2207, dispozitivul).

15 Hotărârea din 9 noiembrie 2017, AZ (C-499/16, EU:C:2017:846, dispozitivul).

16 În special categoria fotografiilor școlare ni se pare misterioasă: este vorba despre fotografii reprezentând elevi și/sau profesori, despre fotografii realizate de elevi în cadrul cursurilor sau despre alte tipuri de fotografie?

17 Citățm doar *Grupul lui Laocoon* sau *Cina* lui Leonardo da Vinci.

38. În ceea ce privește criteriul expunerii sau al publicării operelor fotografului, acesta este, în opinia noastră, contrar principiului neutralității fiscale. Astfel, prin acest criteriu, cota de impozitare a livrării unui bun (fotografia) depinde de calitățile persoanei impozabile care efectuează această livrare. Or, acestea nu sunt pertinente din perspectiva supunerii la plata TVA-ului. Astfel, aceeași livrare către același client ar putea fi supusă unei cote normale sau unei cote reduse după cum vânzătorul dovedește expunerea sau publicarea operelor sale, care, dacă înțelegem bine, nu trebuie să fie în mod necesar aceleași cu obiectul livrării.

39. În ceea ce privește criteriul materialului utilizat, acesta prezintă riscuri serioase de denaturare a concurenței, întrucât privilegiază anumite tehnologii (tehnologia analogică, mai specific fotosensibilă), anumite formate și anumite tehnici (imprimarea pe hârtie fotografică), ignorându-le pe altele, în special tehnologia digitală. Or, aceste diferențe tehnice nu au nicio influență asupra caracterului artistic al fotografiei realizate și nici pertinență din perspectiva cotei de impozitare.

40. Instrucțiunea din 25 iunie 2003 încearcă, așadar, să surprindă, în termeni administrativi, ceea ce nu poate fi surprins, și anume caracterul artistic al unei opere. Această tentativă, prin faptul că transformă administrația fiscală în critic de artă, aduce în mod necesar atingere securității juridice, principiului neutralității fiscale și concurenței. Prin urmare, aceasta se îndepărtează de la criteriile obiective și neechivoce pe care Curtea le-a admis în jurisprudența citată la punctul 30 din prezentele concluzii pentru a permite statelor membre să limiteze domeniul de aplicare al cotei reduse a TVA-ului la anumite categorii de bunuri și servicii pentru care aplicarea unei astfel de cote este posibilă. Practica administrativă franceză, astfel cum a fost codificată prin Instrucțiunea din 25 iunie 2003, este, așadar, contrară principiilor generale care reglementează sistemul comun al TVA-ului.

41. Această constatare nu este repusă în discuție de argumentul guvernului francez potrivit căruia limitarea aplicării cotei reduse numai la fotografiile care au un caracter artistic ar decurge din obiectivul articolului 103 din Directiva 2006/112, și anume promovarea dezvoltării pieței operelor de artă.

42. Desigur, considerentele Directivei 2006/112 nu expun motivele care l-au determinat pe legiuitorul Uniunii să autorizeze statele membre să aplice cota redusă în privința obiectelor enumerate în anexa IX la această directivă. Trebuie să se constate însă că această posibilitate se înscrie în logica tratamentului fiscal favorabil, în această directivă, aplicat bunurilor și serviciilor destinate satisfacerii unei game largi de nevoi culturale și de divertisment ale consumatorilor. Astfel, articolul 132 alineatul (1) litera (n) din Directiva 2006/112 introduce o scutire obligatorie pentru prestarea anumitor servicii culturale, precum și pentru livrarea de bunuri strâns-legate de acestea. În ceea ce privește cota redusă, articolul 98 din Directiva 2006/112 coroborat cu anexa III la această directivă permite aplicarea unei astfel de cote, printre altele, pentru livrarea cărților, a ziarelor și a periodicelor, pentru dreptul de intrare la spectacole, teatre, circuri, târguri, parcuri de distracții, concerte, muzee, grădini zoologice, cinematografe, expoziții și evenimente și instituții culturale similare, pentru receptarea serviciilor de radiodifuziune și televiziune, precum și pentru furnizarea de servicii de către scriitori, compozitori și artiști-interpreți sau executanți sau pentru drepturile de autor de care beneficiază aceștia.

43. Niciuna dintre aceste dispoziții nu menționează vreo cerință în ceea ce privește caracterul sau nivelul artistic al bunurilor sau serviciilor care aparțin categoriilor menționate mai sus. Dimpotrivă, formularea foarte largă a acestor categorii sugerează mai degrabă voința legiuitorului Uniunii de a include toate tipurile de activități culturale și de divertisment, fără a emite aprecieri cu privire la nivelul lor artistic sau intelectual. Obiectivul care stă la baza tratamentului fiscal favorabil al acestor activități nu se limitează, așadar, în mod vizibil la promovarea artei în sensul nobil al termenului.

44. Nu vedem, așadar, de ce pretinsul obiectiv al articolului 103 din Directiva 2006/112 ar impune limitarea aplicării acestui articol la obiecte care au un caracter artistic. Dacă legiuitorul Uniunii a introdus posibilitatea statelor membre de a aplica cota redusă a TVA-ului anumitor obiecte (obiecte de artă, obiecte de colecție și antichități) și a dat o definiție legală acestor obiecte (în anexa IX la Directiva 2006/112), nu este necesar ca această definiție să fie repusă în discuție, încercând precizarea acesteia prin noțiuni vagi și echivoce, pentru motivul că nu îndeplinește obiectivul pe care același legiuitor a dorit să îl atingă prin introducerea posibilității menționate.

45. Aceasta este situația cu atât mai mult cu cât practica administrativă franceză în discuție, astfel cum a fost codificată prin Instrucțiunea din 25 iunie 2003 și prezentată în cererea de decizie preliminară, precum și în observațiile guvernului francez, este lipsită de coerență, din două motive.

46. În primul rând, guvernul francez a afirmat în ședință că cerința referitoare la caracterul artistic se aplică numai fotografiilor, iar nu celorlalte categorii de obiecte de artă enumerate în partea A din anexa IX la Directiva 2006/112 (fără a menționa obiectele de colecție sau antichitățile la care se face referire în părțile B și C din anexa menționată). Or, opere cu o calitate artistică redusă sau care prezintă interes numai pentru anumite persoane există și în alte domenii ale artei. Cu ce ar fi mai valoroase un desen realizat de un „artist stradal” într-un loc turistic sau o operă de artă cu caracter comemorativ decât o fotografie de familie realizată de un atelier profesionist?

47. În al doilea rând, după cunoștințele noastre, articolul 279 litera g) din CGI prevede aplicarea cotei reduse (în prezent de 10 %) cesiunii drepturilor patrimoniale de autor, inclusiv în ceea ce privește fotografiile, fără cerințe referitoare la caracterul artistic al operelor la care se referă aceste drepturi.

48. Suntem, desigur, conștienți de faptul că fotografia este, pe lângă un mijloc de expresie artistică, un procedeu tehnic care permite restituirea imaginii realității în scopuri complet străine de satisfacerea unor nevoi culturale sau de divertisment, ceea ce ar justifica excluderea lor de la beneficiul cotei reduse. Acesta este, de exemplu, cazul fotografiilor de identitate, al fotografiilor care servesc pentru documentarea locului unui accident sau al unui eveniment cauzator de prejudicii în scopul asigurării, al fotografiilor de proprietăți imobiliare în scopul vânzării sau al închirierii acestora, al fotografiilor medicale etc. Aceste fotografii nu fac însă în mod normal obiectul livrării în condițiile menționate la punctul 7 din partea A din anexa IX la Directiva 2006/112. Singura excepție notabilă poate privi, în opinia noastră, fotografiile de identitate. Totuși, această categorie de fotografii poate fi identificată suficient cu ajutorul unor criterii obiective pentru a putea fi exclusă cu ușurință de la aplicarea cotei reduse a TVA-ului fără a aduce atingere securității juridice și neutralității fiscale.

49. Propunem, așadar, să se răspundă la a doua întrebare preliminară că articolul 103 alineatul (2) din Directiva 2006/112 trebuie interpretat în sensul că statele membre au dreptul, sub rezerva respectării securității juridice și a neutralității fiscale, de a aplica cota redusă numai anumitor categorii de obiecte enumerate în partea A din anexa IX la această directivă, definite în mod obiectiv și neechivoc. În schimb, statele membre nu sunt abilitate să aplice obiectelor menționate cerințe suplimentare, bazate pe criterii vagi sau care lasă o marjă largă de apreciere autorităților însărcinate cu aplicarea dispozițiilor fiscale, precum caracterul artistic al unui obiect.

A treia întrebare preliminară

50. Răspunsul la a treia întrebare decurge din cel pe care îl propunem la primele două întrebări și nu necesită, prin urmare, o analiză autonomă.

A patra întrebare preliminară

51. Prin intermediul celei de a patra întrebări preliminare, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă statele membre pot recurge la criterii aplicate în alte domenii ale dreptului național, în special dreptul de autor, pentru a delimita noțiunea de obiect de artă în ceea ce privește fotografiile. Din răspunsul pe care îl propunem la primele două întrebări preliminare decurge un răspuns negativ la această întrebare. Am dori totuși să formulăm, în această privință, următoarele observații.

52. Dreptul de autor recunoaște de multă vreme fotografiilor caracterul de opere intelectuale [18]. Totuși, noțiunea de operă în sensul dreptului de autor nu include nicio apreciere a caracterului sau a nivelului artistic al obiectului în discuție. Deși dreptul de autor impune, pentru acordarea protecției, ca opera să fie originală, adică să constituie o creație intelectuală a autorului său, această condiție este interpretată în mod foarte liberal, astfel încât această etapă este ușor de trecut. Acest lucru se aplică și fotografiilor, întrucât, spre deosebire de unele idei primite, fotografia constituie rareori o reprezentare perfectă a realității [19]: fie și numai prin încadrare, fotograful decupează o parte a acestei realități, realizând astfel o alegere creativă. Noțiunea „operă” utilizată în dreptul de autor nu ar fi, așadar, cu nimic utilă în vederea delimitării noțiunii „obiect de artă” în sensul punctului 7 din partea A din anexa IX la Directiva 2006/112.

53. În plus, dreptul de autor este, în mare măsură, armonizat în cadrul Uniunii prin intermediul, printre altele, al Directivei 2001/29/CE [20]. Această armonizare include noțiunea „operă”, care este o noțiune autonomă a dreptului Uniunii [21]. În ceea ce privește fotografiile, Curtea a recunoscut calitatea de opere unor simple fotografii de portret [22] și de peisaj [23]. Presupunem că o fotografie de nuntă ar putea fi de asemenea calificată drept „operă” în sensul dreptului de autor.

Concluzie

54. Având în vedere ansamblul considerațiilor care precedă, propunem Curții să răspundă la întrebările preliminare adresate de Conseil d'État (Consiliul de Stat, Franța) după cum urmează:

„1) Articolul 103 alineatul (2) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată coroborat cu punctul 7 din partea A din anexa IX la această directivă trebuie interpretat în sensul că impune numai ca fotografiile să fie realizate de autorul acestora, să fie imprimate de el sau sub controlul său, să fie semnate și numerotate în limita a 30 de copii, în toate formatele și pe toate suporturile, pentru a putea beneficia de cota redusă a TVA-ului.

2) Articolul 103 alineatul (2) din Directiva 2006/112 trebuie interpretat în sensul că statele membre au dreptul, sub rezerva respectării securității juridice și a neutralității fiscale, de a aplica cota redusă numai anumitor categorii de obiecte enumerate în partea A din anexa IX la această directivă, definite în mod obiectiv și neechivoc. În schimb, statele membre nu sunt abilitate să aplice

18 Una dintre primele hotărâri judecătorești care au recunoscut fotografiei protecția conferită de dreptul de autor este hotărârea Supreme Court of the United States (Curtea Supremă a Statelor Unite ale Americii) din 17 martie 1884, Burrow-Giles Lithographic Co. v. Sarony, 111 U.S. 53 (1884) (a se vedea Markiewicz, R., *Ilustrowane prawo autorskie*, Varșovia, 2018, p. 106). Convenția de la Berna pentru protecția operelor literare și artistice, semnată la Berna la 9 septembrie 1886, prevede protejarea fotografiilor începând cu Actul de la Berlin din 1908. În sfârșit, articolul 9 din Tratatul Organizației Mondiale a Proprietății Intelectuale (OMPI) privind dreptul de autor, adoptat la Geneva la 20 decembrie 1996, a aliniat durata protecției drepturilor de autor pentru fotografii cu celelalte categorii de opere.

19 Sau, mai bine spus, a imaginii pe care ne-o formăm cu privire la realitate.

20 Directiva Parlamentului European și a Consiliului din 22 mai 2001 privind armonizarea anumitor aspecte ale dreptului de autor și ale drepturilor conexe în societatea informațională (JO 2001, L 167, p. 10, Ediție specială, 17/vol. 1, p. 230).

21 A se vedea în acest sens Hotărârea din 16 iulie 2009, Infopaq International (C-5/08, EU:C:2009:465, punctele 31-37).

22 Hotărârea din 1 decembrie 2011, Painer (C-145/10, EU:C:2011:798, punctul 94).

23 Hotărârea din 7 august 2018, Renckhoff (C-161/17, EU:C:2018:634, punctul 14).

obiectelor menționate cerințe suplimentare, întemeiate pe criterii vagi sau care lasă o marjă largă de apreciere autorităților însărcinate cu aplicarea dispozițiilor fiscale, precum caracterul artistic al unui obiect.”