Recueil de la jurisprudence

CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL
M. MACIEJ SZPUNAR
présentées le 7 mars 2019[1]

Affaire C-145/18

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

[demande de décision préjudicielle formée par le Conseil d'État (France)]

« Renvoi préjudiciel – Système commun de taxe sur la valeur ajoutée – Régimes particuliers – Objets d'art – Taux réduit de TVA – Photographies prises par l'artiste, tirées par lui ou sous son contrôle, signées et numérotées dans la limite de 30 exemplaires »

Introduction

1. La photographie est un phénomène difficile à cerner. Son caractère de « reflet de la réalité », son apparente facilité d'exécution, sa démocratisation de plus en plus grande (à l'heure actuelle, presque chacun possède un appareil photographique, ne serait-ce que celui intégré dans son téléphone) font naître des doutes en ce qui concerne son caractère artistique. Le débat sur le point de savoir si, et le cas échéant sous quelles conditions, la photographie est un art est d'ailleurs aussi ancien que la photographie elle-même[2]. Un tel débat est, bien entendu, légitime entre philosophes ou théoriciens de l'art. En revanche, l'imposition de transactions commerciales doit impérativement se fonder sur des critères clairs et objectifs découlant de la législation, même lorsque ces transactions portent sur des biens qualifiés d'« objets d'art ». Ce débat ne saurait être tranché ni par les autorités fiscales, ni par les juridictions nationales, ni même par la Cour. Dans les présentes conclusions, je vais exposer les raisons pour lesquelles toute tentative en ce sens, comme celle entreprise dans le cadre de la pratique administrative française, non seulement ne peut atteindre son but, c'est-à-dire permettre de distinguer ce qui est de l'art de ce qui ne l'est pas, mais aboutit nécessairement à une violation de la sécurité juridique, de la neutralité fiscale et de la concurrence.

1 Langue originale : le français.

2 Charles Baudelaire écrivait en 1859, à propos de l'invention du daguerréotype : « [...] l'industrie, faisant irruption dans l'art, en devient la plus mortelle ennemie [...] » (Baudelaire, Ch., « Salon de 1859 », *Revue française,* vol. XVII, 1859, p. 262).

Le cadre juridique

Le droit de l'Union

2. En vertu de l'article 103 de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée[3] :

« 1. Les États membres peuvent prévoir que le taux réduit, ou l'un des taux réduits, qu'ils appliquent conformément aux articles 98 et 99 s'applique également aux importations d'objets d'art, de collection ou d'antiquité tels que définis à l'article 311, paragraphe 1, points 2), 3) et 4).

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

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

[...] »

3. L'article 311 de cette directive dispose :

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

[...]

2) "objets d'art", les biens figurant à l'annexe IX, partie A ;

[...]

2. Les États membres peuvent ne pas considérer comme objets d'art, les objets figurant à l'annexe IX, partie A, points 5), 6) et 7).

[...] »

4. L'annexe IX, partie A « Objets d'art », point 7), de ladite directive est libellée comme suit :

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

Le droit français

5. L'article 278 septies du code général des impôts (ci-après le « CGI »), dans sa version applicable jusqu'au 31 décembre 2011, prévoyait :

« La taxe sur la valeur ajoutée est perçue au taux de 5,5 % [4] :

[...]

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

3 JO 2006, L 347, p. 1.

4 À partir du 1er janvier 2012, ce taux a été porté à 7 %.

[...] »

6. Conformément à l'article 98 A, point 7, de l'annexe II au CGI, sont considérées comme œuvres d'art les « [p]hotographies prises par l'artiste, tirées par lui ou sous son contrôle, signées et numérotées dans la limite de trente exemplaires, tous formats et supports confondus ».

7. L'instruction du 25 juin 2003, telle qu'applicable au moment des faits (ci-après l'« instruction du 25 juin 2003 »), a apporté les précisions suivantes sur les conditions d'application du taux réduit de la TVA en ce qui concerne les photographies d'art :

« [...]

I. Critères de la photographie d'art :

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

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

II. Conditions d'application

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

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

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

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

      [...]

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

      [...] »

Les faits, la procédure et les questions préjudicielles

8. La société Regards Photographiques SARL a pour activité la réalisation et la vente de photographies.

9. À la suite d'une vérification de comptabilité, l'administration fiscale (France) a remis en cause le taux réduit de TVA que cette société avait appliqué à la livraison de certaines photographies, à savoir des portraits et des photographies de mariage. Estimant que ces photographies devaient être soumises au taux normal de TVA, l'administration fiscale a mis à la charge de la société Regards Photographiques des rappels de TVA au titre de la période comprise entre le 1er février 2009 et le 31 janvier 2012.

10. Le recours formé par la société Regards Photographiques contre ces rappels de TVA a été rejeté tant par le tribunal administratif d'Orléans (France) que par la cour administrative d'appel de Nantes (France). La société Regards Photographiques s'est pourvue en cassation contre cet arrêt devant la juridiction de renvoi.

11. Dans ces conditions, le Conseil d'État (France) a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes :

« 1) Les dispositions des articles 103 et 311 de la directive [2006/112] ainsi que du point 7 de la partie A de son annexe IX, doivent-elles être interprétées en ce sens qu'elles imposent seulement que des photographies soient prises par leur auteur, tirées par lui ou sous son contrôle, signées et numérotées dans la limite de trente exemplaires, tous formats et supports confondus, pour pouvoir bénéficier du taux réduit de la [TVA] ?

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

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

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

12. La demande de décision préjudicielle est parvenue à la Cour le 23 février 2018. Les observations écrites ont été déposées par la société Regards Photographiques, par le gouvernement français ainsi que par la Commission européenne. Les mêmes intéressés ont été représentés lors de l'audience qui s'est tenue le 21 novembre 2018.

Analyse

13. La juridiction de renvoi pose à la Cour quatre questions préjudicielles. Parmi ces questions, la première est celle qui révèle un caractère fondamental, les trois autres étant de nature plutôt complémentaire. Je commencerai donc mon analyse par cette première question.

La première question préjudicielle

14. La première question préjudicielle concerne l'interprétation de l'annexe IX, partie A, point 7), de la directive 2006/112. Pour rappel, cette disposition précise les conditions auxquelles doivent répondre les photographies afin de pouvoir être qualifiées d'« objets d'art » et de bénéficier, notamment, du taux réduit de la TVA en vertu de l'article 103, paragraphe 2, sous a), de cette directive. Ces conditions sont que lesdites photographies doivent avoir été prises par l'artiste, tirées par lui ou sous son contrôle, signées et numérotés dans la limite de 30 exemplaires.

15. La pierre d'achoppement dans la présente affaire semble résider dans le terme « artiste ». En effet, la pratique des autorités fiscales françaises, codifiée dans les dispositions ci-dessus citées de l'instruction du 25 juin 2003, tire de ce terme une justification pour établir des exigences additionnelles en ce qui concerne le caractère « artistique » des photographies susceptibles de bénéficier du taux réduit de la TVA. Cette position est parfaitement résumée par le gouvernement français dans ses observations, selon lesquelles, pour qu'une photographie soit qualifiée d'« objet d'art » au sens de l'annexe IX, partie A, point 7), de la directive 2006/112, il faut non seulement que « les conditions matérielles prévues [à ladite disposition] [soient] réunies », mais également que « la photographie [soit] une création artistique de l'auteur reflétant la personnalité de ce dernier et pouvant présenter un intérêt pour tout public ». Cette seconde condition découle, selon le gouvernement français, du fait que, en vertu de l'annexe IX, partie A, point 7), de la directive 2006/112, une photographie devrait être « prise par un artiste ».

16. Je dois d'emblée avouer que j'ai une lecture tout à fait différente de la disposition susmentionnée. Cette lecture résulte tant de l'interprétation littérale que systémique et téléologique de cette disposition.

17. L'interprétation soutenue par le gouvernement français succombe déjà, à mon avis, à la simple analyse grammaticale de la disposition en question. En effet, selon ce gouvernement, ladite disposition exigerait que la photographie soit prise « par un artiste », tandis que le libellé exact de celle-ci se réfère à une photographie prise « par l'artiste ». L'analyse du gouvernement français repose donc sur une formulation modifiée de la disposition en cause, en lui faisant, de cette manière, dire ce qu'elle ne dit pas.

18. L'emploi de l'article défini « le » dans la disposition en question n'est pas anodin et reflète la signification voulue par le législateur de l'Union. Le remplacer par l'article indéfini « un » modifie cette signification, dénaturant ainsi la volonté dudit législateur. Par ailleurs, il est à noter que l'article défini est employé également dans d'autres versions linguistiques de l'annexe IX, partie A, point 7), de la directive 2006/112, établies dans les langues qui connaissent la catégorie grammaticale des articles [5]. L'argumentation du gouvernement français pourrait être plus facilement admise sur le fondement des seules versions linguistiques qui, comme la langue polonaise, ne connaissent pas les articles définis et indéfinis. En effet, dans ces langues, l'emploi du seul terme « artiste » peut, sur le plan purement grammatical, porter à confusion. Cependant, l'exigence relative à la prise en considération, aux fins de l'interprétation d'une disposition du droit de l'Union, de sa teneur dans plusieurs versions linguistiques permet de dissiper toute confusion possible.

19. Le terme « artiste », précédé d'un article défini dans les langues qui connaissent cette forme grammaticale, figure dans chaque point de l'annexe IX, partie A, de la directive 2006/112. Ainsi, outre les photographies, sont considérés comme objets d'art les tableaux, etc. « entièrement exécutés à la main par l'artiste », les gravures, etc., tirées des planches « entièrement exécutées à la main par

5 Telles que les versions en langue anglaise (« photographs taken by the artist »), allemande (« vom Künstler aufgenommene Photographien »), espagnole (« fotografías tomadas por el artista »), etc.

l'artiste », les sculptures, etc., « exécutées entièrement par l'artiste », les tapisseries et textiles muraux « faits à la main sur la base de cartons originaux fournis par les artistes », les exemplaires uniques de céramique « entièrement exécutés par l'artiste », ainsi que les émaux sur cuivre « comportant la signature de l'artiste ou de l'atelier d'art ».

20. Ces dispositions précisent les étapes de l'exécution de l'objet qui doivent être accomplies par celui qui est réputé en être l'auteur. Les objets en question étant qualifiés, aux fins de l'application du système de la TVA, d'« objets d'art », leurs auteurs sont qualifiés, dans la formulation retenue, d'« artistes ». C'est donc le fait d'être l'auteur d'un objet appartenant à l'une des catégories énumérées à l'annexe IX, partie A, de la directive 2006/112 qui confère la qualité d'« artiste » au sens de cette annexe, et non pas l'inverse. La précision relative à l'exécution personnelle de l'objet a pour unique objectif d'exclure du bénéfice de l'application des différents régimes dérogatoires du système de la TVA [6] les objets de production industrielle de masse ainsi que les simples copies ou les reproductions non exécutées personnellement par l'auteur.

21. En revanche, ces dispositions n'ont pas, contrairement à ce qui résulterait de l'interprétation soutenue par le gouvernement français, pour objectif d'établir une différence entre, d'une part, les peintures, les sculptures, les gravures, etc., exécutées par des personnes ayant, aux yeux de l'administration fiscale, la qualité d'artiste et, d'autre part, celles exécutées par des personnes n'ayant pas cette qualité. D'ailleurs, le gouvernement français a affirmé lors de l'audience, en réponse à une question de la Cour, que cette exigence supplémentaire relative au « caractère artistique » n'est valable, dans la pratique administrative française, que pour une seule catégorie d'objets d'art, à savoir les photographies.

22. Or, je ne vois aucune raison qui justifierait de traiter cette catégorie différemment des autres.

23. L'annexe IX, partie A, point 7), de la directive 2006/112 précise les exigences que doit remplir une photographie pour être qualifiée d'« objet d'art » au sens de cette disposition. Ces exigences se concentrent principalement sur deux étapes majeures de l'exécution d'une photographie : la prise de vue et le tirage sur papier ou autre support matériel. La prise de vue, qui comporte le choix du sujet de la photographie et des réglages de l'appareil ainsi que la production de l'image sur la surface photosensible (le plus souvent une pellicule argentique ou un capteur électronique), doit être effectuée par l'auteur de la photographie. L'étape suivante est le tirage, terme par lequel on doit comprendre, dans la technologie analogique, le développement de la pellicule et le tirage proprement dits, c'est-à-dire la réalisation d'une épreuve sur papier ou bien, dans la technologie numérique, la retouche numérique et l'impression sur papier ou tout autre support. Cette étape doit être effectuée soit par l'auteur même de la photographie, soit sous son contrôle. Le fait de confier le tirage à un spécialiste est une pratique courante en photographie d'auteur, le photographe conservant cependant le plein contrôle de l'effet final, c'est-à-dire de l'image réalisée sur papier ou autre support matériel. La photographie doit être ensuite signée par l'auteur, le nombre de copies (épreuves sur papier ou autre support) étant limité à 30.

24. Ces exigences permettent de distinguer les photographies pouvant être qualifiées d'« objets d'art » de la production photographique de masse dans le cas de laquelle, s'il y a tirage sur papier ou autre support [7], celui-ci est le plus souvent, entièrement ou partiellement, confié à des laboratoires spécialisés, sans que le photographe ait un contrôle sur l'effet final.

6 L'annexe IX de la directive 2006/112 trouve à s'appliquer non seulement dans le cadre du taux réduit, mais également dans celui des régimes spéciaux de taxation définis au titre XII, chapitre 4, de cette directive.

7 À l'heure actuelle, la grande majorité des photographies reste à l'état de fichier numérique, sans qu'une épreuve sur support matériel soit réalisée. Ces photographies peuvent également faire l'objet de commercialisation par voie numérique. Il s'agit alors, aux termes des dispositions sur la TVA, d'une prestation de services et la question de leur qualification en tant qu'objets d'art ne se pose donc pas (voir annexe II, point 3, de la directive 2006/112).

25. En revanche, aucune exigence ne ressort de la disposition de l'annexe IX, partie A, point 7), de la directive 2006/112, que ce soit en ce qui concerne le sujet requis ou exclu de la photographie, son niveau artistique, ou encore la qualité de son auteur. Toute photographie réalisée dans les conditions énoncées à cette disposition et vendue dans les circonstances entraînant l'imposition à la TVA [8] est réputée constituer un « objet d'art » au sens de ladite disposition. De même, toute personne ayant exécuté une telle photographie est qualifiée d'« artiste » au sens de cette même disposition.

26. Le terme « artiste », figurant à l'annexe IX, partie A, de la directive 2006/112, remplit un rôle supplémentaire dans le cadre de l'application du taux réduit aux livraisons d'objets d'art. En effet, en vertu de l'article 103, paragraphe 2, sous a), de la directive 2006/112, ce taux n'est applicable qu'aux livraisons effectuées par les auteurs de ces objets d'art ou leurs ayants droit. La directive 2006/112 ne définit pas la notion d'« auteur » d'un objet d'art, mais il me paraît plus qu'évident qu'il ne peut s'agir que de « l'artiste » dont il est fait mention à l'annexe IX, partie A, de la directive 2006/112. Ainsi, la thèse avancée par le gouvernement français dans ses observations écrites, selon laquelle la notion d'« auteur » à l'article 103, paragraphe 2, sous a), de la directive 2006/112 et celle d'« artiste » employée à l'annexe IX, partie A, de cette directive sont distinctes, est à mon avis dépourvue de tout fondement, car la logique de la réglementation du taux réduit applicable aux objets d'art repose précisément sur l'identité de la personne effectuant la livraison, c'est-à-dire l'auteur au sens de l'article 103, paragraphe 2, sous a), et le créateur de l'objet d'art en question (l'artiste au sens de l'annexe IX, partie A).

27. L'emploi du terme « artiste » à l'annexe IX, partie A, point 7), de la directive 2006/112 ne justifie donc pas, contrairement à ce qu'affirme le gouvernement français au soutien de la pratique administrative de cet État membre, le refus de la qualité d'« objet d'art », au sens de cette disposition, à certaines photographies du fait de leur thématique, de leur niveau artistique ou de la qualité de leur auteur.

28. Je propose donc de répondre à la première question préjudicielle que l'article 103, paragraphe 2, sous a), de la directive 2006/112, lu en combinaison avec l'annexe IX, partie A, point 7), de cette directive, doit être interprété en ce sens qu'il impose seulement que les photographies soient prises par leur auteur, tirées par lui ou sous son contrôle, signées et numérotées dans la limite de 30 exemplaires, tous formats et supports confondus, pour pouvoir bénéficier du taux réduit de la TVA.

La deuxième question préjudicielle

29. Par sa deuxième question préjudicielle, la juridiction de renvoi demande, en substance, si, nonobstant le fait que l'annexe IX, partie A, point 7), de la directive 2006/112 ne prévoie pas une telle exigence, les États membres sont libres de soumettre l'application du taux réduit de la TVA aux photographies à la condition que ces photographies présentent un caractère artistique, qualification qui serait définie par la législation ou la pratique administrative des États membres. Autrement dit, cette question vise le point de savoir si l'annexe IX, partie A, point 7), de la directive 2006/112 s'oppose à une pratique d'un État membre telle que celle codifiée par l'instruction du 25 juin 2003.

30. À cet égard, la Commission rappelle à juste titre que la Cour a jugé itérativement que les États membres ont la possibilité d'appliquer un taux réduit de TVA à des aspects concrets et spécifiques de l'une des catégories de prestations pour lesquelles ils ont la faculté d'appliquer un tel taux (application sélective), à condition de le faire dans le respect du principe de neutralité fiscale [9]. Ainsi, la Cour a

8 C'est-à-dire dans les conditions d'une livraison de bien réalisée dans le cadre de l'activité économique de son vendeur, celui-ci ayant la qualité d'assujetti à la TVA [voir article 2, paragraphe 1, sous a), et article 9, paragraphe 1, de la directive 2006/112]. Notamment, la vente occasionnelle d'une photographie, en dehors d'une activité économique, n'entraîne pas son imposition à la TVA et la question de la qualification de cette photographie en tant qu'objet d'art au sens de l'annexe IX, partie A, point 7, de la directive 2006/112 ne se pose donc pas.

9 Voir, notamment, arrêt du 27 février 2014, Pro Med Logistik et Pongratz (C-454/12 et C-455/12, EU:C:2014:111, points 43 à 45 et jurisprudence citée).

admis l'application d'un taux d'imposition différent à la distribution de l'énergie dans le cadre d'un abonnement et à celle en dehors d'un abonnement [10], aux prestations de branchement aux réseaux de distribution de l'eau et aux autres prestations de distribution de l'eau [11], aux prestations de transport du corps et aux autres prestations des entreprises des pompes funèbres [12], ainsi que, sous réserve des vérifications ultérieures par les juridictions nationales, aux prestations de transport par taxi et aux prestations de transport par véhicule avec chauffeur [13], aux livres sur papier et aux livres sur d'autres supports [14] ou encore aux pâtisseries et viennoiseries fraîches selon leur date limite de consommation [15].

31. Je partage l'avis de la Commission selon lequel cette jurisprudence pourrait être transposée à l'application du taux réduit en vertu de l'article 103, paragraphe 2, sous a), de la directive 2006/112.

32. Cependant, il me semble que la pratique administrative française concernant l'application du taux réduit aux photographies, telle que codifiée par l'instruction du 25 juin 2003, a non pas pour objectif l'application sélective de ce taux, au sens de la jurisprudence citée dans les présentes conclusions, mais l'établissement de critères additionnels permettant de distinguer les photographies ayant un caractère artistique de celles qui en sont dépourvues. Ce constat est confirmé tant par le libellé de la deuxième question préjudicielle que par les observations du gouvernement français.

33. Ainsi, la partie I de l'instruction du 25 juin 2003, intitulée « Critères de la photographie d'art », tente d'établir une définition abstraite de la photographie d'art, en s'appuyant notamment sur les critères de l'intention créatrice manifeste de l'auteur et de l'intérêt pour tout public. Or, force est de constater que ces critères sont fortement équivoques et subjectifs. Ils n'assurent ni le respect de la sécurité juridique, car ils laissent une marge d'appréciation pratiquement indéfinie à l'administration fiscale, ni celui de la neutralité fiscale, car deux photographies objectivement identiques pourraient être imposées de manière différente selon qu'elles présentent ou non, du point de vue de l'administration fiscale, une intention créatrice manifeste et un intérêt pour tout public.

34. La partie II de l'instruction du 25 juin 2003 semble atténuer cette ambiguïté, en apportant des précisions relatives à la qualification à donner à différentes sortes de photographies. Le résultat est néanmoins encore moins convaincant.

35. Tout d'abord, le point II-1 de l'instruction du 25 juin 2003 exclut donc les photographies d'identité, les photographies scolaires, ainsi que les photographies de groupes. Si la catégorie des photographies d'identité est assez facile à définir, il n'en va pas de même des deux autres catégories [16]. En outre, la manière dont cette exclusion s'articule avec les critères énoncés à la partie I de l'instruction en question n'est pas claire. Notamment, le portrait de groupe est, depuis la nuit des temps, un sujet artistique par excellence [17], une photographie de groupe pourrait donc très bien faire preuve de l'intention créatrice manifeste de son auteur et présenter un intérêt pour tout public.

10 Arrêt du 8 mai 2003, Commission/France (C-384/01, EU:C:2003:264, point 29).

11 Arrêt du 3 avril 2008, Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien (C-442/05, EU:C:2008:184, point 2 du dispositif, deuxième phrase).

12 Arrêt du 6 mai 2010, Commission/France (C-94/09, EU:C:2010:253, point 46).

13 Arrêt du 27 février 2014, Pro Med Logistik et Pongratz (C-454/12 et C-455/12, EU:C:2014:111, point 1 du dispositif).

14 Arrêt du 11 septembre 2014, K (C-219/13, EU:C:2014:2207, dispositif).

15 Arrêt du 9 novembre 2017, AZ (C-499/16, EU:C:2017:846, dispositif).

16 Notamment la catégorie des photographies scolaires me paraît mystérieuse : s'agit-il des photographies représentant les élèves et/ou les enseignants, des photographies réalisées par les élèves dans le cadre de l'enseignement ou encore d'autres types de photographies ?

17 Pour ne citer que le *Groupe du Laocoon* ou *La Cène* de Léonard de Vinci.

36. Ensuite, le point II-2 de l'instruction du 25 juin 2003 exclut, mais uniquement « d'une manière générale », les photographies dont l'intérêt dépend principalement de la qualité du sujet photographié. Sont ici mentionnées, mais uniquement à titre d'exemple, les photographies illustrant des événements familiaux, tels que les mariages et les communions. La détermination de l'intérêt que représente une photographie est donc de nouveau laissée à l'appréciation de l'administration fiscale.

37. Cependant, en vertu du point II-3 de l'instruction du 25 juin 2003, le caractère artistique d'une photographie peut être conforté (mais, semble-t-il, sans pouvoir être définitivement démontré) par le fait, pour le photographe, d'exposer ses œuvres dans des institutions culturelles, muséales ou commerciales ou de les publier, ainsi que par l'utilisation de matériel spécifique.

38. En ce qui concerne le critère de l'exposition ou de la publication des œuvres du photographe, il est à mon avis contraire au principe de neutralité fiscale. En effet, par ce critère, le taux d'imposition de la livraison d'un bien (la photographie) dépend des qualités de l'assujetti effectuant cette livraison. Or celles-ci ne sont pas pertinentes du point de vue de l'imposition à la TVA. Ainsi, la même livraison à un même client pourrait être soumise à un taux normal ou à un taux réduit selon que le vendeur justifie de l'exposition ou de la publication de ses œuvres, qui, si je comprends bien, ne doivent pas nécessairement être les mêmes que l'objet de la livraison.

39. Le critère du matériel utilisé, quant à lui, présente des risques sérieux de distorsion de concurrence, car il privilégie certaines technologies (la technologie analogique, plus spécialement argentique), certains formats et certaines techniques (le tirage sur papier photo), en en ignorant d'autres, notamment la technologie numérique. Or, ces différences techniques n'ont aucune influence sur le caractère artistique de la photographie réalisée ni aucune pertinence du point de vue du taux d'imposition.

40. L'instruction du 25 juin 2003 tente donc de saisir, dans des termes administratifs, l'insaisissable, c'est-à-dire le caractère artistique d'une œuvre. Cette tentative, en transformant l'administration fiscale en critique d'art, porte nécessairement atteinte à la sécurité juridique, au principe de neutralité fiscale et à la concurrence. Elle est donc loin des critères objectifs et non équivoques que la Cour avait admis dans la jurisprudence citée au point 30 des présentes conclusions afin de permettre aux États membres de limiter le champ d'application du taux réduit de la TVA à certaines catégories de biens et de services pour lesquelles l'application d'un tel taux est possible. La pratique administrative française, telle que codifiée dans l'instruction du 25 juin 2003, est donc contraire aux principes généraux régissant le système commun de la TVA.

41. Ce constat n'est pas remis en cause par l'argument du gouvernement français selon lequel la limitation de l'application du taux réduit aux seules photographies ayant un caractère artistique découlerait de l'objectif de l'article 103 de la directive 2006/112, à savoir la promotion du développement du marché des œuvres d'art.

42. Certes, les considérants de la directive 2006/112 n'exposent pas les motifs ayant poussé le législateur de l'Union à autoriser les États membres à appliquer le taux réduit aux objets énumérés à l'annexe IX de cette directive. Il convient cependant de constater que cette faculté s'inscrit dans la logique du traitement fiscal favorable, dans cette directive, des biens et des services destinés à satisfaire une large gamme de besoins culturels et de divertissement des consommateurs. Ainsi, l'article 132, paragraphe 1, sous n), de la directive 2006/112 introduit une exonération obligatoire pour certaines prestations de services culturels, ainsi que pour les livraisons de biens qui leur sont étroitement liées. En ce qui concerne le taux réduit, l'article 98 de la directive 2006/112, lu en combinaison avec l'annexe III de cette directive, permet l'application d'un tel taux, notamment, à la fourniture de livres, journaux et périodiques, au droit d'admission aux spectacles, théâtres, cirques,

foires, parcs d'attractions, concerts, musées, zoos, cinémas, expositions et manifestations et établissements culturels similaires, à la réception de services de radiodiffusion et de télévision, ainsi qu'aux prestations de services fournies par les écrivains, compositeurs et interprètes et les droits d'auteur qui leur sont dus.

43. Aucune de ces dispositions ne fait mention d'une quelconque exigence en ce qui concerne le caractère ou le niveau artistique des biens ou des services appartenant aux catégories ci-dessus mentionnées. Tout au contraire, la formulation très large de ces catégories suggère plutôt la volonté du législateur de l'Union d'y inclure toutes sortes d'activités culturelles et de divertissement, sans porter de jugement sur leur niveau artistique ou intellectuel. L'objectif qui sous-tend le traitement fiscal favorable de ces activités ne se limite donc visiblement pas à la promotion de l'art au sens noble du terme.

44. Je ne vois donc pas pourquoi le prétendu objectif de l'article 103 de la directive 2006/112 exigerait de limiter l'application de cet article à des objets ayant un caractère artistique. Si le législateur de l'Union a introduit la faculté pour les États membres d'appliquer le taux réduit de TVA à certains objets (objets d'art, de collection et d'antiquité) et a donné une définition légale de ces objets (à l'annexe IX de la directive 2006/112), il n'y a pas lieu de remettre en cause cette définition, en essayant de la préciser par des notions vagues et équivoques, au motif qu'elle sert mal l'objectif que ce même législateur a voulu atteindre en introduisant ladite faculté.

45. Il en est d'autant plus ainsi que la pratique administrative française en question, telle que codifiée par l'instruction du 25 juin 2003 et présentée dans la demande de décision préjudicielle ainsi que dans les observations du gouvernement français, manque de cohérence à double titre.

46. Premièrement, le gouvernement français a affirmé lors de l'audience que l'exigence relative au caractère artistique est appliquée uniquement aux photographies et non pas aux autres catégories d'objets d'art énumérées à l'annexe IX, partie A, de la directive 2006/112 (sans parler d'objets de collection ou d'antiquité dont il est question aux parties B et C de ladite annexe). Or, des œuvres de moindre qualité artistique ou n'ayant d'intérêt que pour des personnes concrètes existent également dans d'autres domaines de l'art. En quoi un dessin réalisé par un « artiste de rue » dans un endroit touristique ou une œuvre d'art à caractère commémoratif seraient-ils meilleurs qu'une photographie familiale réalisée par un atelier professionnel ?

47. Secondement, à ma connaissance, l'article 279, sous g), du CGI prévoit l'application du taux réduit (actuellement de 10 %) à la cession des droits patrimoniaux d'auteur, y compris en ce qui concerne les photographies, sans exigence relative à un caractère artistique des œuvres sur lesquelles portent ces droits.

48. Je suis bien entendu conscient du fait que la photographie est, outre un moyen d'expression artistique, un procédé technique permettant de restituer l'image de la réalité à des fins complètement étrangères à la satisfaction de besoins culturels ou de divertissement, ce qui justifierait leur exclusion du bénéfice du taux réduit. Tel est le cas, par exemple, des photographies d'identité, des photographies servant à documenter les lieux d'un accident ou d'un sinistre à des fins d'assurance, des photographies des propriétés immobilières aux fins de leur vente ou de leur location, de photographies médicales, etc. Ces photographies ne font cependant pas, normalement, l'objet de livraison dans les conditions mentionnées à l'annexe IX, partie A, point 7), de la directive 2006/112. La seule exception notable peut concerner, me semble-t-il, les photographies d'identité. Cependant, cette catégorie de photographies est suffisamment identifiable à l'aide de critères objectifs pour qu'elle puisse être facilement exclue de l'application du taux réduit de la TVA sans atteinte à la sécurité juridique et à la neutralité fiscale.

49. Je propose donc de répondre à la deuxième question préjudicielle que l'article 103, paragraphe 2, de la directive 2006/112 doit être interprété en ce sens que les États membres ont le droit, sous réserve du respect de la sécurité juridique et de la neutralité fiscale, de n'appliquer le taux réduit qu'à certaines catégories d'objets énumérés à l'annexe IX, partie A, de cette directive, définies de manière objective et non équivoque. En revanche, les États membres ne sont pas habilités à appliquer auxdits objets des exigences supplémentaires, fondées sur des critères vagues ou laissant une large marge d'appréciation aux autorités chargées de l'application des dispositions fiscales, tels que le caractère artistique d'un objet.

La troisième question préjudicielle

50. La réponse à la troisième question découle de celle que je propose de donner aux deux premières questions et ne nécessite donc pas d'analyse autonome.

La quatrième question préjudicielle

51. Par sa quatrième question préjudicielle, la juridiction de renvoi demande en substance si les États membres peuvent recourir à des critères appliqués dans d'autres domaines du droit national, notamment le droit d'auteur, afin de délimiter la notion d'« objet d'art » en ce qui concerne les photographies. Une réponse négative à cette question découle de la réponse que je propose de donner aux deux premières questions préjudicielles. Je voudrais néanmoins formuler à cet égard les remarques suivantes.

52. Le droit d'auteur reconnaît de longue date aux photographies le caractère d'œuvres de l'esprit [18]. Cependant, la notion d'« œuvre » au sens du droit d'auteur ne comporte aucune appréciation du caractère ou du niveau artistique de l'objet en question. Si le droit d'auteur exige, pour accorder une protection, que l'œuvre soit originale, c'est-à-dire qu'elle constitue une création intellectuelle de son auteur, cette condition est interprétée de manière très libérale, de sorte que ce pas est facile à franchir. Cela s'applique également aux photographies, car, contrairement à certaines idées reçues, la photographie est rarement une représentation parfaite de la réalité [19] : ne serait-ce que par le cadrage, le photographe découpe une partie de cette réalité en effectuant ainsi un choix créatif. La notion d'« œuvre » employée en droit d'auteur ne serait donc en rien utile afin de délimiter la notion d'« objet d'art » au sens de l'annexe IX, partie A, point 7), de la directive 2006/112.

53. Qui plus est, le droit d'auteur est, dans une large mesure, harmonisé au sein de l'Union par le biais, notamment, de la directive 2001/29/CE [20]. Cette harmonisation comprend la notion d'« œuvre », qui est une notion autonome du droit de l'Union [21]. En ce qui concerne les photographies, la Cour a reconnu la qualité d'œuvre à de simples photographies de portrait [22] et de paysage [23]. Je suppose qu'une photographie de mariage pourrait également être qualifiée d'« œuvre » au sens du droit d'auteur.

18 L'une des premières décisions judiciaires reconnaissant à la photographie la protection par le droit d'auteur est l'arrêt de la Supreme Court of the United States (Cour suprême des États-Unis d'Amérique) du 17 mars 1884, Burrow-Giles Lithographic Co. v. Sarony, 111 U.S. 53 (1884) (voir Markiewicz, R., *Ilustrowane prawo autorskie,* Varsovie, 2018, p. 106). La convention de Berne pour la protection des œuvres littéraires et artistiques, signée à Berne le 9 septembre 1886, exige la protection des photographies dès l'acte de Berlin de 1908. Enfin, l'article 9 du traité de l'Organisation mondiale de la propriété intellectuelle (OMPI) sur le droit d'auteur, adopté à Genève le 20 décembre 1996, a aligné la durée de protection des droits d'auteur pour les photographies sur les autres catégories d'œuvres.

19 Ou, pour mieux dire, de l'image que nous nous faisons de la réalité.

20 Directive du Parlement européen et du Conseil du 22 mai 2001 sur l'harmonisation de certains aspects du droit d'auteur et des droits voisins dans la société de l'information (JO 2001, L 167, p. 10).

21 Voir, en ce sens, arrêt du 16 juillet 2009, Infopaq International (C-5/08, EU:C:2009:465, points 31 à 37).

22 Arrêt du 1er décembre 2011, Painer (C-145/10, EU:C:2011:798, point 94).

23 Arrêt du 7 août 2018, Renckhoff (C-161/17, EU:C:2018:634, point 14).

Conclusion

54. Au vu de l'ensemble des considérations qui précèdent, je propose à la Cour de répondre de la manière suivante aux questions préjudicielles déférées par le Conseil d'État (France) :

1) L'article 103, paragraphe 2, de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, lu en combinaison avec l'annexe IX, partie A, point 7), de cette directive, doit être interprété en ce sens qu'il impose uniquement que les photographies soient prises par leur auteur, tirées par celui-ci ou sous son contrôle, signées et numérotées dans la limite de 30 exemplaires, tous formats et supports confondus, pour pouvoir bénéficier du taux réduit de la TVA.

2) L'article 103, paragraphe 2, de la directive 2006/112 doit être interprété en ce sens que les États membres ont le droit, sous réserve du respect de la sécurité juridique et de la neutralité fiscale, de n'appliquer le taux réduit qu'à certaines catégories d'objets énumérés à l'annexe IX, partie A, de cette directive, définies de manière objective et non équivoque. En revanche, les États membres ne sont pas habilités à appliquer auxdits objets des exigences supplémentaires, fondées sur des critères vagues ou laissant une large marge d'appréciation aux autorités chargées de l'application des dispositions fiscales, tels que le caractère artistique d'un objet.