

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat
prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

Cauza nr. C 145/18 Regards Photographiques SARL Noțiunea de „artistic,, din punctul de vedere al TVA. Cota de TVA pentru fotografiile artistice.

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a doua)

5 septembrie 2019

„Trimitere preliminară – Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (TVA) – Directiva 2006/112/CE – Articolul 103 alineatul (2) litera (a) – Articolul 311 alineatul (1) punctul 2 – Anexa IX partea A punctul 7 – Cotă redusă a TVA-ului – Obiecte de artă – Noțiune – Fotografii realizate de artist, imprimate de acesta sau sub supravegherea lui, semnate și numerotate în limita a 30 de copii – Reglementare națională care limitează aplicarea cotei reduse a TVA-ului numai la fotografiile care prezintă un caracter artistic”

În cauza C-145/18,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Conseil d'État (Consiliul de Stat, Franța), prin decizia din 20 februarie 2018, primită de Curte la 23 februarie 2018, în procedura

Regards Photographiques SARL

împotriva

Ministre de l'Action et des Comptes publics,

CURTEA (Camera a doua),

compusă din domnul A. Arabadjiev, președinte de cameră, și domnii T. von Danwitz (raportor) și C. Vajda, judecători,

avocat general: domnul M. Szpunar,

grefier: doamna V. Giacobbo-Peyronnel, administratoare,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 21 noiembrie 2018,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru Regards Photographiques SARL, de E. Piwnica, avocat;
- pentru guvernul francez, de A. Alidière, de E. de Moustier și de D. Colas, în calitate de agenți;
- pentru Comisia Europeană, de N. Gossement și de J. Jokubauskaitė, în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 7 martie 2019,

pronunță prezenta

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

Hotărâre

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolelor 103 și 311, precum și a anexei IX partea A punctul 7 la Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO 2006, L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7, denumită în continuare „Directiva TVA”).

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Regards Photographiques SARL, pe de o parte, și ministre de l'Action et des Comptes publics (ministrul acțiunii și conturilor publice, Franța, denumit în continuare „administrația fiscală”), pe de altă parte, în legătură cu refuzul acestuia din urmă de a aplica cota redusă a taxei pe valoarea adăugată (TVA) la livrarea de fotografii portret și de fotografii de căsătorie efectuate în perioada 1 februarie 2009-31 ianuarie 2012.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

3 Considerentul (51) al Directivei TVA are următorul cuprins:

„Este necesar a se adopta un sistem comunitar de impozitare aplicabil bunurilor second-hand, operelor de artă, antichităților și obiectelor de colecție, cu scopul de a evita dubla impozitare și denaturarea concurenței între persoanele impozabile.”

4 Articolul 96 din această directivă prevede:

„Statele membre aplică o cotă standard a TVA, care este fixată de fiecare stat membru ca procent din baza de impozitare și care este aceeași pentru livrarea de bunuri și pentru prestarea de servicii.”

5 Articolul 98 din directiva menționată prevede, la alineatele (1) și (2):

„(1) Statele membre pot aplica fie una, fie două cote reduse.

(2) Cotele reduse se aplică numai livrărilor de bunuri sau prestărilor de servicii din categoriile prevăzute în anexa III.

[...]”

6 Potrivit articolului 99 alineatul (1) din aceeași directivă:

„Cotele reduse se fixează ca procent din baza de impozitare, care nu poate fi mai mic de 5 %.”

7 Articolul 103 din Directiva TVA are următorul cuprins:

„(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, [...].

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

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Beța

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

(a) livrarea de obiecte de artă, de către creatorul lor sau de către succesorii [a se citi «succesorii în drepturi ai»] acestuia;

[...]"

8 Articolul 311 din această directivă prevede, la alineatele (1) și (2):

„(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 [punctul 7] din anexa IX partea A.”

9 Anexa IX partea A punctul 7 la directiva menționată 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

10 Articolul 278f din code général des impôts (Codul fiscal general), în versiunea aplicabilă până la 1 ianuarie 2012 (denumit în continuare „CGI”), prevedea:

„[TVA]-ul este perceput la cota de 5,5 %:

[...]

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

[...]"

11 Începând cu 1 ianuarie 2012, cota prevăzută de această dispoziție a fost majorată la 7 %.

12 În conformitate cu articolul 98 A punctul 7 din anexa II la CGI, următoarele fotografii sunt considerate opere de artă:

„Fotografiile 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 [...]"

13 Instrucțiunile Direcției generale a impozitelor din 25 iunie 2003, intitulate „TVA. Cota redusă de 5,5 % aplicabilă operelor de artă. Situația fotografiilor de artă.”, publicate în *Bulletin officiel des impôts* nr. 115 din 2 iulie 2003, în versiunea aplicabilă la momentul faptelor aferente cauzei principale

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

(denumite în continuare „Instrucțiunile din 25 iunie 2003”), urmăreau să ofere precizări referitoare la condițiile de aplicare a cotei reduse a TVA-ului prevăzute la articolul 278f din CGI în ceea ce privește fotografiile de artă. Aceste instrucțiuni prevedeau:

„[...]”

I. Criterii privind fotografia de artă:

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

Aceasta este situația atunci când fotograficul, 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 reliefulor, a jocului de lumini și a volumelor, a alegerii obiectivului și a peliculei sau a condițiilor specifice ale dezvoltării 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) Fotograficul 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 dezvoltarea.

[...]”

Litigiul principal și întrebările preliminare

14 Regards Photographiques are ca obiect de activitate realizarea și vânzarea de fotografii.

15 În urma unei verificări contabile, administrația fiscală 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. Întrucât a apreciat că aceste fotografii trebuiau să fie supuse cotei standard a TVA-ului, administrația

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

fiscală a emis în sarcina respectivei societăți decizii de impunere privind TVA-ul stabilit suplimentar pentru perioada cuprinsă între 1 februarie 2009 și 31 ianuarie 2012.

16 Acțiunea formulată de 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). În hotărârea din 21 aprilie 2016, această din urmă instanță a considerat că fotografiile în discuție în litigiul principal nu puteau beneficia de cota redusă a TVA-ului în condițiile în care nu aveau un caracter de originalitate și nu demonstau o intenție creatoare, astfel încât nu era necesar să fie considerate fotografii realizate de un artist.

17 Regards Photographiques a sesizat instanța de trimitere, Conseil d'État (Consiliul de Stat, Franța), cu o acțiune în anulare împotriva acestei hotărâri. Această societate susține că, pentru a putea beneficia de cota redusă a TVA-ului, este suficient ca creatorul fotografiilor în discuție, înainte ca el însuși sau succesorii săi în drepturi să le fi livrat, să fi verificat imprimarea acestora și să le fi semnat și numerotat în limita a 30 de copii.

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

„1) Dispozițiile articolelor 103 și 311 din Directiva [TVA] 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 către acesta sau sub supravegherea lui, 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?”

Cu privire la întrebările preliminare

Cu privire la prima și la a treia întrebare

19 Prin intermediul primei și al celei de a treia întrebări, care trebuie analizate împreună, instanța de trimitere solicită Curții să se pronunțe, în esență, cu privire la condițiile pe care fotografiile trebuie să le îndeplinească pentru a fi considerate obiecte de artă care pot beneficia de cota redusă a TVA-ului, în temeiul articolului 103 alineatul (1) și alineatul (2) litera (a) din Directiva TVA coroborat cu articolul 311 alineatul (1) punctul 2 din această directivă, precum și cu anexa IX partea A punctul 7 la aceasta, și în special dacă, în acest scop, ele trebuie să aibă un caracter artistic.

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

20 Astfel, în cadrul prezentei trimeri preliminare, Curtea nu este chemată să determine înțelesul noțiunii de „obiecte de artă” în general, ci să o interpreteze în cadrul Directivei TVA, în special al dispozițiilor acestei directive cu privire la aplicarea unei cote reduse a TVA-ului.

21 Trebuie amintit că articolul 96 din directiva menționată prevede că aceeași cotă a TVA-ului, și anume cota standard fixată de fiecare stat membru, este aplicabilă pentru livrarea de bunuri și pentru prestarea de servicii. Prin derogare de la acest principiu, articolul 103 alineatul (1) și alineatul (2) litera (a) din această directivă le recunoaște statelor membre opțiunea de a aplica cota redusă a TVA-ului sau una dintre cotele reduse, pe care le aplică conform articolelor 98 și 99 din aceasta, importului de obiecte de artă, astfel cum sunt definite la articolul 311 alineatul (1) punctul 2, iar, în cazul în care își exercită opțiunea, de asemenea, livrării de obiecte de artă de către creatorul lor sau de către succesorii în drepturi ai acestuia.

22 În ceea ce privește definiția noțiunii de „obiecte de artă”, articolul 311 alineatul (1) punctul 2 din Directiva TVA prevede că obiectele enumerate în anexa IX partea A la directiva menționată sunt considerate obiecte de artă. Punctul 7 din partea A vizează „fotografii[le] 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”.

23 Guvernul francez arată că numai „fotografiile de artă” pot beneficia de cota redusă a TVA-ului, noțiune care se limitează, potrivit acestui guvern, la fotografiile care revelează o intenție creatoare evidentă din partea creatorului lor și prezintă un interes pentru orice public. Această interpretare ar rezulta din utilizarea termenului „artist” în anexa IX partea A punctul 7 la Directiva TVA, din necesitatea de a interpreta în sens strict opțiunea de a aplica o cotă redusă a TVA-ului, ca excepție de la principiul aplicării cotei standard a TVA-ului, precum și de la obiectivul de promovare a producției artistice prin aplicarea unei cote reduse a TVA-ului.

24 În schimb, Regards Photographiques și Comisia Europeană susțin că articolul 103 alineatul (2) litera (a) din această directivă nu vizează „artistul”, ci „creatorul” unei fotografii care este considerată obiect de artă, în temeiul articolului 311 alineatul (1) punctul 2 din directiva menționată coroborat cu anexa IX partea A punctul 7 la aceasta. În plus, acestea pun accentul pe caracterul detaliat și obiectiv al condițiilor pe care trebuie să le îndeplinească fotografiile în temeiul acestui punct 7 pentru a fi considerate drept astfel de obiecte, în timp ce valoarea artistică a unei fotografii constituie, în opinia lor, un criteriu subiectiv și variabil a cărui apreciere implică o evaluare a meritului unei opere. Pentru a evita o astfel de apreciere subiectivă, legiuitorul Uniunii ar fi stabilit, la punctul 7 menționat, condiții detaliate și obiective care, prin urmare, ar fi determinante doar în scopul identificării fotografiilor care pot beneficia de cota redusă a TVA-ului.

25 Pentru a determina domeniul de aplicare al opțiunii recunoscute statelor membre de a aplica cota redusă a TVA-ului livrării de fotografii, astfel cum rezultă acesta din dispozițiile dreptului Uniunii a căror interpretare se solicită, este necesar să se țină seama atât de termenii și de contextul acestor dispoziții, cât și de obiectivul urmărit de reglementarea în cauză (a se vedea în acest sens Hotărârea din 18 ianuarie 2017, Sjelle Autogenbrug, C-471/15, EU:C:2017:20, punctul 29 și jurisprudența citată, precum și Hotărârea din 16 noiembrie 2017, Kozuba Premium Selection, C-308/16, EU:C:2017:869, punctul 38).

26 În ceea ce privește, în primul rând, termenii dispozițiilor menționate, deși articolul 103 alineatul (1) și alineatul (2) litera (a) din Directiva TVA prevede că statele membre pot aplica de asemenea cota redusă a TVA-ului livrării de obiecte de artă de către creatorul lor sau de către succesorii în drepturi

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

ai acestuia, el se referă la „obiecte de artă”, astfel cum sunt definite la articolul 311 alineatul (1) punctul 2 din directiva menționată coroborat cu anexa IX partea A la aceasta.

27 Referitor la această definiție, rezultă din termenii reținuți de legiuitorul Uniunii, pe de o parte, la articolul 311 alineatul (1) punctul 2, potrivit cărora bunurile enumerate în anexa IX partea A la Directiva TVA „înseamnă [obiecte de artă]”, și, pe de altă parte, la punctul 7 din partea A, care descriu în detaliu condițiile pe care trebuie să le îndeplinească fotografiile pentru a fi considerate drept „obiecte de artă”, că orice fotografie care îndeplinește aceste condiții trebuie tratată ca „obiect de artă” în scopul aplicării cotei reduse a TVA-ului. Or, punctul 7 menționat nu vizează fotografii de artă, ci toate „fotografiile 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”.

28 În ceea ce privește argumentul guvernului francez potrivit căruia este necesar să se deducă din utilizarea termenului „artist” în anexa IX partea A punctul 7 la Directiva TVA că o fotografie trebuie să prezinte un caracter artistic pentru a putea beneficia de cota redusă a TVA-ului în temeiul articolului 103 alineatul (2) litera (a) din directiva în discuție, trebuie amintit că această din urmă dispoziție prevede opțiunea statelor membre de a aplica cota redusă a TVA-ului livrării de obiecte de artă efectuate nu de un „artist”, ci „de către creatorul lor sau de către succesorii [a se citi «succesorii în drepturi ai»] acestuia”.

29 Or, prin referirea la termenii „creator” și „artist”, aceste dispoziții vizează aceeași persoană, și anume persoana care are calitatea de creator al unei fotografii care îndeplinește condițiile prevăzute în mod explicit la punctul 7 menționat.

30 Astfel, termenii „creator” și „artist” utilizați la articolul 103 alineatul (2) litera (a) din Directiva TVA și în anexa IX partea A punctul 7 la aceasta au o semnificație identică, având în vedere în special importanța deosebită pe care punctul 7 o acordă implicării personale a creatorului fotografiei în producerea acesteia. Astfel cum a arătat avocatul general la punctul 23 din concluzii, o fotografie nu este calificată drept „obiect de artă”, în temeiul punctului 7, decât în cazul în care cele două etape majore ale producerii sale, și anume fotografierea și imprimarea, au fost efectuate de creatorul fotografiei sau, în ceea ce privește imprimarea, cel puțin sub supravegherea sa. În plus, pentru a fi considerate „obiecte de artă”, imprimările fotografiei trebuie să fie semnate, numerotate și limitate la 30 de copii.

31 Prin urmare, contrar susținerilor guvernului francez, nu se poate deduce din utilizarea termenului „artist” care figurează în anexa IX partea A punctul 7 la Directiva TVA că, dincolo de condițiile pe care le enumeră punctul 7, o fotografie ar trebui să prezinte de asemenea un caracter artistic pentru a putea beneficia de cota redusă a TVA-ului în temeiul articolului 103 alineatul (2) litera (a) din directiva menționată.

32 În ceea ce privește, în al doilea rând, contextul în care se înscriu dispozițiile a căror interpretare se solicită, trebuie amintit că aplicarea cotei reduse a TVA-ului livrării de obiecte de artă de către creatorul lor sau de către succesorii în drepturi ai acestuia, în temeiul articolului 103 alineatul (2) litera (a) din Directiva TVA, constituie o excepție de la aplicarea cotei standard a TVA-ului. Prin urmare, această din urmă dispoziție, precum și articolul 311 alineatul (1) punctul 2 din această directivă și anexa IX partea A punctul 7 la aceasta, care identifică fotografiile cărora li se poate aplica această cotă redusă, trebuie să facă obiectul unei interpretări stricte. Totuși, această normă de strictă interpretare nu înseamnă că termenii utilizați pentru a defini cazul aplicării respectivei cote reduse trebuie să fie interpretați într-un mod care l-ar priva de efecte. Astfel, interpretarea acestor termeni trebuie să fie conformă cu obiectivele urmărite de regimul menționat și să respecte cerințele neutralității fiscale (a

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

se vedea prin analogie Hotărârea din 17 iunie 2010, Comisia/Franța, C-492/08, EU:C:2010:348, punctul 35, și Hotărârea din 29 noiembrie 2018, Mensing, C-264/17, EU:C:2018:968, punctele 22 și 23, precum și jurisprudența citată).

33 Pe de altă parte, dintr-o jurisprudență constantă rezultă că noțiunile reținute de Directiva TVA au un caracter obiectiv și se aplică în mod independent de scopurile și de rezultatele operațiunilor vizate (Hotărârea din 11 iulie 2018, E LATS, C-154/17, EU:C:2018:560, punctul 35 și jurisprudența citată).

34 Astfel cum au susținut *Regards Photographiques* și Comisia în observațiile prezentate Curții, articolul 311 alineatul (1) punctul 2 din directiva menționată coroborat cu anexa IX partea A punctul 7 la aceasta determină fotografiile care sunt considerate obiecte de artă prin intermediul unor criterii obiective care sunt în esență legate de identitatea și de calitatea creatorului fotografiei, de modul imprimării, de semnătură, de numerotarea și de limitarea numărului de copii. Astfel de criterii sunt suficiente pentru a asigura că aplicarea cotei reduse a TVA-ului numai fotografiilor care respectă aceste criterii constituie excepția în raport cu aplicarea cotei standard oricărei alte fotografii. Astfel, după cum a arătat domnul avocat general la punctul 24 din concluzii, aceste criterii sunt de natură să excludă posibilitatea ca anumite fotografii să fie calificate drept „obiecte de artă” atunci când acestea sunt provin dintr-o producție în masă, care presupune o imprimare încredințată unor laboratoare specializate, fără ca fotografii să exercite o supraveghere asupra efectului final.

35 În schimb, o interpretare a acestor dispoziții potrivit căreia aplicarea cotei reduse a TVA-ului s-ar limita la fotografii care prezintă, în plus, un caracter artistic ar condiționa aplicarea acestei cote reduse de aprecierea administrației fiscale naționale competente cu privire la valoarea lor artistică, valoare care nu constituie o caracteristică obiectivă, ci subiectivă. Astfel, după cum a amintit deja Curtea, valoarea artistică a unui obiect se definește în esență pe baza unor criterii subiective și variabile (Hotărârea din 27 octombrie 1977, *Westfälischer Kunstverein*, 23/77, EU:C:1977:171, punctul 3, și Hotărârea din 13 decembrie 1989, *Raab*, C-1/89, EU:C:1989:648 C-1/89, punctul 25).

36 În plus, interpretarea potrivit căreia beneficiul cotei reduse a TVA-ului ar fi rezervat numai fotografiilor care prezintă un caracter artistic poate avea drept consecință ca anumite fotografii, cum ar fi de exemplu fotografiile care ilustrează evenimente familiale, precum căsătoriile, să fie tratate în mod diferit din punctul de vedere al TVA-ului, după cum administrația fiscală apreciază că acestea prezintă sau nu prezintă un caracter artistic, chiar dacă aceste fotografii prezintă eventual proprietăți similare și răspund aceluiași nevoi ale consumatorului. Cu toate acestea, principiul neutralității fiscale se opune posibilității ca mărfuri sau prestări de servicii similare din punctul de vedere al consumatorului mediu, care sunt, așadar, în concurență unele cu altele, să fie tratate în mod diferit din punctul de vedere al TVA-ului (a se vedea în acest sens Hotărârea din 27 februarie 2014, *Pro Med Logistik* și *Pongratz*, C-454/12 și C-455/12, EU:C:2014:111, punctele 52 și 53).

37 Astfel, examinarea contextului în care se înscriu dispozițiile a căror interpretare s-a solicitat pledează de asemenea în favoarea unei interpretări potrivit căreia orice fotografie care îndeplinește condițiile prevăzute în anexa IX partea A punctul 7 la Directiva TVA trebuie considerată un obiect de artă în scopul aplicării cotei reduse a TVA-ului, în temeiul articolului 103 alineatul (1) și alineatul (2) litera (a) din aceasta, fără ca această calificare să poată depinde de aprecierea de către administrația fiscală națională competentă a caracterului său artistic.

38 În ceea ce privește, în al treilea rând, obiectivele urmărite prin Directiva TVA, opțiunea prevăzută la articolul 103 alineatul (1) și alineatul (2) litera (a) din aceasta le permite statelor membre să acorde livrării de obiecte de artă de către creatorul lor sau de către succesorii în drepturi ai acestuia

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

un tratament fiscal favorabil, prin aplicarea cotei reduse a TVA-ului. În aceste condiții, astfel cum reiese din considerentul (51) al directivei menționate, regimul de impozitare pe care îl stabilește aceasta în domeniul obiectelor de artă, care cuprinde o definiție uniformă a noțiunii de „obiecte de artă”, urmărește să evite dubla impozitare, precum și denaturarea concurenței între persoanele impozabile.

39 Or, interpretarea potrivit căreia de cota redusă a TVA-ului pot beneficia toate fotografiile care îndeplinesc condițiile obiective prevăzute în anexa IX partea A punctul 7 la Directiva TVA este conformă cu obiectivul vizat în considerentul (51), în condițiile în care evită, astfel cum s-a amintit la punctele 35 și 36 din prezenta hotărâre, necesitatea de a evalua valoarea artistică a unei anumite fotografii prin criterii subiective și variabile, evaluare care prezintă riscul de denaturare a concurenței.

40 Având în vedere ansamblul acestor considerații, este necesar să se răspundă la prima și la a treia întrebare că, pentru a fi considerate obiecte de artă care pot beneficia de cota redusă a TVA-ului, în temeiul articolului 103 alineatul (1) și alineatul (2) litera (a) din Directiva TVA coroborat cu articolul 311 alineatul (1) punctul 2 din această directivă, precum și cu anexa IX partea A punctul 7 la aceasta, fotografiile trebuie să îndeplinească criteriile prevăzute la punctul 7, în sensul că au fost realizate de creatorul lor, imprimate de acesta sau sub supravegherea lui, semnate și numerotate în limita a 30 de copii, cu excluderea oricărui alt criteriu, în special aprecierea de către administrația fiscală națională competentă a caracterului lor artistic.

Cu privire la a doua întrebare

41 Prin intermediul celei de a doua întrebări, instanța de trimitere urmărește în esență să se stabilească dacă articolul 103 alineatul (1) și alineatul (2) litera (a) din Directiva TVA coroborat cu articolul 311 alineatul (1) punctul 2 din această directivă, precum și cu anexa IX partea A punctul 7 trebuie interpretat în sensul că se opune unei reglementări naționale precum cea în discuție în litigiul principal, care limitează aplicarea cotei reduse a TVA-ului numai la fotografiile care prezintă un caracter artistic.

42 Trebuie amintit că, în ceea ce privește aplicarea cotei reduse a TVA-ului, prevăzută la articolul 98 alineatele (1) și (2) din Directiva TVA, Curtea a decis că nu există nicio prevedere în textul dispoziției menționate care să impună ca aceasta să fie interpretată în sensul că este imperativ ca aplicarea cotei reduse să vizeze toate aspectele unei categorii de prestații prevăzute în anexa III la această directivă. Astfel, sub rezerva respectării principiului neutralității fiscale, inerent sistemului comun al TVA-ului, statele membre au posibilitatea de a aplica o cotă redusă a TVA-ului în ceea ce privește aspecte concrete și specifice ale uneia dintre categoriile de prestații prevăzute în anexa III la respectiva directivă (a se vedea în acest sens Hotărârea din 6 mai 2010, Comisia/Franța, C-94/09, EU:C:2010:253, punctele 25-27, Hotărârea din 27 februarie 2014, Pro Med Logistik și Pongratz, C-454/12 și C-455/12, EU:C:2014:111, punctele 43 și 44, precum și Hotărârea din 11 septembrie 2014, K, C-219/13, EU:C:2014:2207, punctul 23).

43 Posibilitatea de a efectua o astfel de aplicare a cotei reduse a TVA-ului se justifică în special prin faptul că, întrucât această cotă este excepția de la aplicarea cotei standard stabilite de fiecare stat membru, limitarea aplicării sale la aspecte concrete și specifice categoriei de prestații în cauză este coerentă cu principiul potrivit căruia excepțiile și derogările trebuie interpretate restrictiv (a se vedea în acest sens Hotărârea din 9 noiembrie 2017, AZ, C-499/16, EU:C:2017:846, punctul 24 și jurisprudența citată).

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

44 Astfel cum a arătat avocatul general la punctul 31 din concluzii, principiile care decurg din jurisprudența citată la cele două puncte precedente se aplică de asemenea, *mutatis mutandis*, articolului 103 alineatul (2) litera (a) din Directiva TVA. Astfel, această dispoziție extinde posibilitatea de a aplica cota redusă a TVA-ului care rezultă din articolul 98 alineatele (1) și (2) din această directivă livrării de obiecte de artă, astfel cum sunt definite la articolul 311 alineatul (1) punctul 2 din directiva menționată, de către creatorul lor sau de către succesorii în drepturi ai acestuia.

45 Contrar celor susținute de *Regards Photographiques* în observațiile sale scrise, articolul 311 alineatul (2) din Directiva TVA nu impune o interpretare diferită a articolului 103 alineatul (1) și alineatul (2) litera (a) din aceasta. Astfel, articolul 311 alineatul (1) punctul 2 și alineatul (2) definește noțiunea de „obiect de artă” atât în scopul aplicării regimului marjei, cât și în scopul aplicării cotei reduse a TVA-ului. Prin urmare, deși această din urmă dispoziție prevede că statele membre pot să nu considere drept obiecte de artă fotografiile care intră sub incidența anexei IX partea A punctul 7 la această directivă, ea nu poate exclude posibilitatea, care rezultă din articolul 103 alineatul (2) litera (a) din directiva menționată coroborat cu articolul 96 din aceasta, de a limita aplicarea cotei reduse a TVA-ului la o categorie restrânsă a fotografiilor în discuție, cu condiția ca această aplicare să respecte cerințele menționate la punctul 42 din prezenta hotărâre.

46 În consecință, utilizarea posibilității recunoscute statelor membre de a limita aplicarea cotei reduse a TVA-ului la o categorie restrânsă de fotografii care intră sub incidența anexei IX partea A punctul 7 din Directiva TVA este subordonată dublei condiții ca, pe de o parte, să nu izoleze, în vederea aplicării cotei reduse, decât aspecte concrete și specifice ale acestor fotografii și, pe de altă parte, să respecte principiul neutralității fiscale. Aceste condiții urmăresc să asigure faptul că statele membre nu vor utiliza această posibilitate decât în condiții care garantează aplicarea simplă și corectă a cotei reduse alese, precum și prevenirea oricăror posibile evaziuni, fraude sau abuzuri (a se vedea prin analogie Hotărârea din 6 mai 2010, *Comisia/Franța*, C-94/09, EU:C:2010:253, punctul 30, și Hotărârea din 27 februarie 2014, *Pro Med Logistik și Pongratz*, C-454/12 și C-455/12, EU:C:2014:111, punctul 45).

47 Potrivit jurisprudenței constante a Curții, deși este de competența instanței naționale să aprecieze compatibilitatea unei reglementări naționale precum cea în discuție în litigiul principal cu aceste cerințe care rezultă din dreptul Uniunii, revine totuși Curții sarcina de a furniza acestei instanțe orice indicație utilă în vederea soluționării litigiului cu care este sesizată (a se vedea în acest sens Hotărârea din 12 iulie 2012, *EMS-Bulgaria Transport*, C-284/11, EU:C:2012:458, punctul 51 și jurisprudența citată).

48 În speță, reiese din dosarul prezentat Curții că, potrivit dispozițiilor CGI în discuție în litigiul principal, astfel cum au fost interpretate prin Instrucțiunile din 25 iunie 2003, o fotografie nu este considerată a avea un caracter artistic decât în cazul în care dezvăluie o intenție creatoare evidentă a autorului său și prezintă un interes pentru orice public, aceste criterii fiind specificate de o serie de indicii stabilite prin instrucțiunile menționate în scopul de a orienta aprecierea de la caz la caz a administrației fiscale. Deși respectiva reglementare națională, astfel interpretată, prevede că fotografiile care ilustrează, printre altele, evenimente familiale, precum căsătoriile, nu au, în principiu, un caracter artistic, aceasta nu exclude posibilitatea ca astfel de fotografii să prezinte, în mod excepțional, un asemenea caracter. Numai fotografiile de identitate, fotografiile școlare și fotografiile de grup sunt considerate lipsite de caracter artistic.

49 În conformitate cu jurisprudența amintită la punctul 46 din prezenta hotărâre, fotografiile care prezintă un caracter artistic, în sensul acestei reglementări naționale, trebuie, în primul rând, să constituie un aspect concret și specific al fotografiilor care intră sub incidența anexei IX partea A

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

punctul 7 la Directiva TVA, ceea ce presupune ca ele să poată fi identificate, ca atare, separat de celelalte fotografii care intră sub incidența acestui punct. O astfel de identificare implică existența unor criterii obiective, clare și precise în reglementarea națională, care permit stabilirea cu precizie a fotografiilor cărora această reglementare le rezervă aplicarea cotei reduse a TVA-ului (a se vedea prin analogie Hotărârea din 6 mai 2010, Comisia/Franța, C-94/09, EU:C:2010:253, punctele 33 și 35, Hotărârea din 27 februarie 2014, Pro Med Logistik și Pongratz, C-454/12 și C-455/12, EU:C:2014:111, punctul 47, și Hotărârea din 9 noiembrie 2017, AZ, C-499/16, EU:C:2017:846, punctele 25 și 28).

50 După cum a arătat avocatul general la punctul 33 din concluzii, dispozițiile CGI în discuție în litigiul principal, astfel cum au fost interpretate prin Instrucțiunile din 25 iunie 2003, nu stabilesc criterii obiective, clare și precise pentru a desemna fotografiile care prezintă un caracter artistic, ci se limitează la a stabili o definiție abstractă a acestor fotografii, bazată pe criterii vagi și subiective, legate de intenția creatoare evidentă a autorului și de existența unui interes pentru orice public, pe care trebuie să le prezinte fotografiile menționate.

51 Deși această reglementare națională, astfel interpretată, stabilește o serie de indicii în scopul de a facilita evaluarea criteriilor menționate, nu este mai puțin adevărat că ea permite administrației fiscale, pe baza unor criterii vagi și subiective, să efectueze o apreciere cu privire la calitatea artistică a fotografiilor în discuție, apreciere în funcție de care va fi sau nu va fi acordat avantajul fiscal care rezultă din aplicarea cotei reduse a TVA-ului.

52 Rezultă, așadar, că criteriile stabilite prin dispozițiile CGI în discuție în litigiul principal, astfel cum au fost interpretate prin Instrucțiunile din 25 iunie 2003, legate de intenția creatoare evidentă a autorului și de existența unui interes pentru orice public, nu permit identificarea, ca atare, a fotografiilor care prezintă un caracter artistic și distingerea lor de celelalte fotografii care intră sub incidența anexei IX partea A punctul 7 la Directiva TVA și, prin urmare, nu răspund cerințelor amintite la punctul 49 din prezenta hotărâre.

53 În al doilea rând, așa cum rezultă din considerațiile care figurează la punctul 36 din prezenta hotărâre, o reglementare națională care limitează, pe baza unor asemenea criterii, aplicarea cotei reduse a TVA-ului la fotografiile care prezintă un caracter artistic poate totodată să aducă atingere principiului neutralității fiscale. Prin urmare, este necesar să se constate că o astfel de reglementare națională nu respectă cerințele amintite la punctul 46 din prezenta hotărâre.

54 În ceea ce privește fotografiile de identitate, fotografiile școlare și fotografiile de grup, care, în temeiul dispozițiilor din CGI în discuție în litigiul principal, astfel cum au fost interpretate prin Instrucțiunile din 25 iunie 2003, sunt considerate în mod irefragabil lipsite de caracter artistic, revine instanței de trimitere sarcina de a verifica dacă aceste fotografii pot fi identificate, ca atare, separat de celelalte fotografii care intră sub incidența punctului 7 din anexa IX partea A la Directiva TVA și, eventual, dacă excluderea în orice situație a respectivelor fotografii de la beneficiul cotei reduse a TVA-ului este compatibilă cu principiul neutralității fiscale.

55 Având în vedere considerațiile care precedă, trebuie să se răspundă la cea de a doua întrebare că articolul 103 alineatul (1) și alineatul (2) litera (a) din Directiva TVA coroborat cu articolul 311 alineatul (1) punctul 2 din directiva menționată, precum și cu anexa IX partea A punctul 7 la aceasta trebuie interpretat în sensul că se opune unei reglementări naționale precum cea în discuție în litigiul principal, care limitează aplicarea cotei reduse a TVA-ului numai la fotografiile care prezintă un caracter artistic, în măsura în care existența acestui caracter este condiționată de o apreciere a administrației fiscale naționale competente care nu este exercitată în limitele unor criterii obiective,

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

clare și precise stabilite de această reglementare națională, care să permită determinarea cu precizie a fotografiilor cărora respectiva reglementare le rezervă aplicarea acestei cote reduse, astfel încât să se evite să se aducă atingere principiului neutralității fiscale.

Cu privire la a patra întrebare

56 Având în vedere răspunsul dat la prima și la a treia întrebare, nu este necesar să se răspundă la a patra întrebare.

Cu privire la cheltuielile de judecată

57 Întrucât, în privința părților din litigiul principal, procedura are caracterul unui incident survenit la instanța de trimitere, este de competența acesteia să se pronunțe cu privire la cheltuielile de judecată. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observații Curții, altele decât cele ale părților menționate, nu pot face obiectul unei rambursări.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a doua) declară:

1) **Pentru a fi considerate obiecte de artă care pot beneficia de cota redusă a taxei pe valoarea adăugată (TVA), în temeiul articolului 103 alineatul (1) și alineatul (2) litera (a) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată coroborat cu articolul 311 alineatul (1) punctul 2 din această directivă, precum și cu anexa IX partea A punctul 7 la aceasta, fotografiile trebuie să îndeplinească criteriile prevăzute la punctul 7, în sensul că au fost realizate de creatorul lor, imprimare de acesta sau sub supravegherea lui, semnate și numerotate în limita a 30 de copii, cu excluderea oricărui alt criteriu, în special aprecierea de către administrația fiscală națională competentă a caracterului lor artistic.**

2) **Articolul 103 alineatul (1) și alineatul (2) litera (a) din Directiva 2006/112 coroborat cu articolul 311 alineatul (1) punctul 2 din această directivă, precum și cu anexa IX partea A punctul 7 la aceasta trebuie interpretat în sensul că se opune unei reglementări naționale precum cea în discuție în litigiul principal, care limitează aplicarea cotei reduse a TVA-ului numai la fotografiile care prezintă un caracter artistic, în măsura în care existența acestuia din urmă este condiționată de o apreciere a administrației fiscale naționale competente care nu este exercitată în limitele unor criterii obiective, clare și precise stabilite de această reglementare națională, care să permită determinarea cu precizie a fotografiilor cărora respectiva reglementare le rezervă aplicarea acestei cote reduse, astfel încât să se evite să se aducă atingere principiului neutralității fiscale.**

Semnături