

Taux

152 Œuvre d'art et TVA : quand le cliché de mariage devient œuvre d'art

Sur renvoi de la CJUE (*CJUE, 2^e ch., 5 sept. 2019, aff. C-145/18 : Dr. fisc. 2019, n° 37, act. 393*), le Conseil d'État juge que commet une erreur de droit une cour administrative d'appel qui se fonde, pour écarter l'application du taux réduit de TVA aux portraits et photographies de mariage, sur la circonstance que ces photos ne présentent pas un caractère d'originalité et ne manifestent pas une intention créatrice susceptibles de les faire regarder, ne serait-ce qu'en partie, comme des photographies prises par un artiste.

CE, 3^e et 8^e ch., 2 déc. 2019, n° 400837, Sté Regards Photographiques, concl. M.-G. Merloz, note C. Deleu : JurisData n° 2019-021396

Mentionné aux tables du recueil Lebon

Décisions antérieures : CAA Nantes, 1^{er} ch., 21 avr. 2016, n° 15NT00073 ; CJUE, 2^e ch., 5 sept. 2019, aff. C-145/18 ; CE, 3^e et 8^e ch., 20 févr. 2018, n° 400837

1. Il ressort des pièces du dossier soumis aux juges du fond qu'à la suite d'une vérification de comptabilité de la société à responsabilité limitée (SARL) Regards Photographiques, qui a pour activité la réalisation et la vente de photographies, l'Administration a remis en cause le taux réduit de TVA que cette société avait appliqué à la livraison de certaines photographies au titre de la période du 1^{er} février 2009 au 31 janvier 2012. Par un jugement du 12 novembre 2014, le tribunal administratif d'Orléans a rejeté la demande de la société tendant à la décharge des rappels de TVA mis à sa charge ainsi que des pénalités correspondantes. La société se pourvoit contre l'arrêt du 21 avril 2016 par lequel la cour administrative d'appel de Nantes a rejeté l'appel qu'elle avait formé contre ce jugement.

2. Aux termes, d'une part, 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 : « 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 [...] ». Aux termes de l'article 311 de la même directive : « 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) ». Aux termes du point 7 de la partie A de l'annexe IX à cette directive, constituent notamment des objets d'art les « 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 ».

3. Dans l'arrêt du 5 septembre 2019 par lequel elle s'est prononcée sur les questions dont le Conseil d'État, statuant au contentieux l'avait saisie à titre préjudiciel, la Cour de justice de l'Union européenne a jugé aux points 29 et 31, qu'en se référant aux termes « auteur » et « artiste », les dispositions préci-

tées de l'article 103 et du point 7 de la partie A de l'annexe IX visent la même personne, à savoir la personne qui a la qualité d'auteur d'une photographie remplissant les conditions explicitement prévues à ce point 7 et que, par suite, il ne saurait être déduit de l'emploi du terme « artiste » figurant au point 7 précité, que, au-delà des conditions que ce point énumère, une photographie devrait également présenter un caractère artistique aux fins de pouvoir bénéficier du taux réduit au titre de l'article 103, paragraphe 2, sous a).

4. En vertu, d'autre part, des dispositions du 2° de l'article 278 septies du Code général des impôts, aujourd'hui reprises au 3° du I de l'article 278-0 bis du même code et transposant les dispositions citées au point 2, les livraisons d'œuvres d'art effectuées par leur auteur ou ses ayants droit sont imposables au taux réduit de la taxe sur la valeur ajoutée. Aux termes de l'article 98 A de l'annexe III au même code : « [...] Il. Sont considérées comme œuvres d'art les réalisations ci-après : [...] 7° 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 [...] ». La notion de photographies, qui est prévue par ces dispositions, est reprise de celle qui figure dans la directive 2006/112/CE et doit, dès lors, être interprétée comme indiqué au point 3.

5. Par suite, en écartant l'application du taux réduit de taxe sur la valeur ajoutée à certaines photographies de la requérante, au motif, inspiré de l'instruction administrative référencée BOI 3 C-3-03 du 25 juin 2003, que les portraits et photographies de mariage ne présentaient pas un caractère d'originalité et ne manifestaient pas une intention créatrice susceptible de les faire regarder, ne serait-ce qu'en partie, comme des photographies prises par un artiste, la cour a commis une erreur de droit.

6. Il résulte de ce qui précède que la société Regards Photographiques est fondée, sans qu'il soit besoin d'examiner l'autre moyen du pourvoi, à demander l'annulation de l'arrêt qu'elle attaque.

[...]

CONCLUSIONS

1 – Le présent retour de question préjudicielle va mettre fin aux divergences d'interprétation qui ont opposé les juges du fond quant à la définition des photographies d'art en matière de TVA.

2 – Rappelons pour mémoire que la France a fait usage de la faculté offerte par la directive du 14 février 1994 (*Cons. CE, dir. 94/5/CE, 14 févr. 1994, complétant le système commun de la taxe sur la valeur ajoutée et modifiant Cons. CE, dir. 77/388/CEE, 17 mai 1977* – Régime particulier applicable dans le domaine des biens d'occasion, des objets d'art, de collection ou d'antiquité – reprise désormais par *Cons. UE, dir. 2006/112/CE, 28 nov. 2006, art. 103, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée*), de prévoir un taux réduit, notamment, pour les « livraisons d'objets d'art effectuées par leur auteur ou par ses ayants droit » (*Cons. UE, dir. 2006/112/CE, 28 nov. 2006, art. 103, § 2, a*). Ces dispositions ont été transposées au 2° de l'article 278 septies du CGI, avant d'être transférée au 3° du I de l'article 278-0 bis à compter du 1^{er} janvier 2015 (taux initial de 5,5 %, passé à 7 % – *L. n° 2011-1978, 28 déc. 2011, art. 13* – puis à 10 % – *L. n° 2012-1510, 29 déc. 2012, art. 68 : Dr. fisc. 2013, n° 5, comm. 114* –

avant d'être ramené à 5,5 % lors du transfert de ces dispositions au 3^o du I de l'article 278-0 bis – L. n° 2014-1654, 29 déc. 2014, art. 22), avec pour seule nuance le recours à la notion d'« œuvres d'art » aux lieu et place d'« objets d'art ».

Selon les termes du 7^o du II de l'article 98 A de l'annexe III à ce code, qui reprennent au mot près ceux du point 7 de la partie A de l'annexe IX de la directive TVA, les photographies sont considérées comme des œuvres d'art lorsqu'elles sont « 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 ».

Par votre décision avant dire droit du 20 février 2018 statuant sur le présent pourvoi, vous avez préféré saisir la Cour de justice de l'Union européenne d'une question préjudicielle afin, en substance, qu'elle clarifie les conditions auxquelles les photographies doivent répondre pour pouvoir bénéficier du taux réduit de TVA. Vous avez notamment buté sur l'ambiguïté de l'annexe IX, qui, à la différence de l'article 103, emploie le terme d'« artiste » et non celui d'« auteur », et pouvait dès lors être interprétée comme induisant un critère supplémentaire tenant au caractère artistique des photographies.

3 – Par un arrêt du 5 septembre 2019 (CJUE, 2^e ch., 5 sept. 2019, aff. C-145/18, *Regards Photographiques SARL* : Dr. fisc. 2019, n° 37, act. 393), dont il convient aujourd'hui de tirer les enseignements, la Cour de justice a très clairement écarté cette approche subjective. Elle a dit pour droit que pour être considérées comme des objets d'art pouvant bénéficier du taux réduit de la TVA, en vertu de l'article 103, paragraphes 1 et 2, sous a), de la directive TVA, lu en combinaison avec son article 311, paragraphe 1, point 2, ainsi que son annexe IX, partie A, point 7, des photographies doivent répondre aux critères fixés à ce point 7, à l'exclusion de tout autre critère, en particulier l'appréciation, par l'administration fiscale nationale compétente, de leur caractère artistique.

Pour parvenir à cette conclusion, la Cour de justice s'est fondée, tout d'abord, sur ce qu'« en se référant aux termes "auteur" et "artiste", ces dispositions visent la même personne, à savoir la personne qui a la qualité d'auteur d'une photographie remplissant les conditions explicitement prévues à ce point 7 » et que ces deux termes « revêtent une portée identique, compte tenu, notamment, de l'importance particulière que ce point 7 accorde à l'implication personnelle de l'auteur de la photographie dans la production de celle-ci » (CJUE, 2^e ch., 5 sept. 2019, aff. C-145/18, *Regards Photographiques SARL*, préc., pts 29 et 30). Elle a ensuite rappelé que s'il convient d'interpréter strictement une exception à l'application du taux de TVA normal, cette règle ne saurait toutefois aboutir à les priver de leurs effets (CJUE, 2^e ch., 5 sept. 2019, aff. C-145/18, *Regards Photographiques SARL*, préc., pt 32). Elle a également rappelé que les notions retenues par la directive TVA ont un caractère objectif et que leur interprétation doit respecter le principe de neutralité fiscale. Elle a estimé que tel est précisément le cas des critères tenant à l'identité et à la qualité de l'auteur de la photographie, au mode de tirage, à la signature, à la numérotation et à la limitation du nombre d'exemplaires et qu'ils sont suffisants pour exclure du champ de la mesure des photographies « issues d'une production de masse, impliquant un tirage confié à des laboratoires spécialisés sans que le photographe ait un contrôle sur l'effet final » (V. not., CJUE, 2^e ch., 5 sept. 2019, aff. C-145/18, *Regards Photographiques SARL*, préc., pts 34 et 36). Elle a enfin considéré que l'évaluation de « la valeur artistique d'une photographie déterminée par des critères subjectifs et flottants [...] comporte le risque de distorsions de concurrence » contraires aux objectifs poursuivis par la directive TVA (CJUE, 2^e ch., 5 sept. 2019, aff. C-145/18, *Regards Photographiques SARL*, préc., pt 39).

4 – Il en découle pour le présent litige que la cour a commis une erreur de droit en jugeant, après avoir rappelé la règle d'interprétation stricte des dispositions dérogatoires de l'article 278 septies du CGI,

que la société requérante ne pouvait prétendre au bénéfice du taux réduit de TVA, au motif que, quelle que soit la qualité des portraits et des photographies de mariage qu'elle a réalisés, ceux-ci « ne présentent pas un caractère d'originalité et ne manifestent pas une intention créatrice, susceptibles de les faire regarder, ne serait-ce qu'en partie, comme des photographies prises par un artiste ».

L'impact de cette question préjudicielle dépasse le cadre de ce seul litige. Vous vous souvenez en effet que l'interprétation de la cour est conforme à la doctrine administrative. Une instruction du 25 juin 2003 (Instr. 2 juill. 2003 : BOI 3 C-3-03, 25 juin 2003 ; Dr. fisc. 2003, n° 30-35, instr. 13039) prévoit que seules les photographies qui « portent témoignage d'une intention créatrice manifeste de leur auteur » peuvent bénéficier du taux réduit de la TVA et que cette exigence est remplie « 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 ». Cette instruction fixant un critère illégal, il appartiendra à l'administration fiscale de la rapporter.

L'arrêt du 5 septembre 2019 n'a en revanche aucune incidence sur le terrain de la loi fiscale. Certes, la Cour a également dit pour droit que les dispositions déjà mentionnées de la directive TVA s'opposent « à une réglementation nationale, telle que celle en cause au principal, qui limite l'application du taux réduit de TVA aux seules photographies présentant un caractère artistique, dans la mesure où l'existence de ce dernier caractère est subordonnée à une appréciation de l'administration fiscale nationale compétente qui n'est pas exercée dans les limites de critères objectifs, clairs et précis, fixés par cette réglementation nationale, permettant de déterminer avec précision les photographies auxquelles ladite réglementation réserve l'application de ce taux réduit, de manière à éviter de porter atteinte au principe de neutralité fiscale ». Mais par réglementation nationale, la Cour a entendu les dispositions du CGI « telles qu'interprétées par l'instruction du 25 juin 2003 » (BOI 3 C-3-03, préc., § 52 et 54).

Ce raisonnement doit, nous semble-t-il, être adapté à la logique propre à la garantie contre les changements de doctrine de l'article L. 80 A du LPF. Vous savez en effet que lorsque la doctrine administrative comporte une interprétation formelle de la loi fiscale invocable sur ce fondement, soit elle est plus favorable que la loi en ce qu'elle institue à son profit un tempérament illégal à la loi fiscale et elle est alors opposable à l'administration fiscale sous les conditions prévues à l'article L. 80 A. Soit elle est moins favorable que la loi fiscale et elle ne saurait être opposée par l'Administration au contribuable. Vous jugez avec constance que l'Administration ne peut jamais fonder l'imposition sur une doctrine illégale, même si le contribuable peut l'invoquer à son avantage (CE, 9^e et 7^e ss-sect., 12 juin 1987, n° 41369 ; Dr. fisc. 1988, n° 43, comm. 1982 ; RJF 8-9/1987, n° 902 ; RJF 10/1987, chron. M. Liébert-Champagne, p. 502).

Or, nous n'identifions aucune difficulté sur le terrain de la loi fiscale. Nous l'avons indiqué au début de ces conclusions : l'article 278 septies comme l'article 98 A de l'annexe III ont fidèlement transposé l'article 103 de la directive TVA et le point 7 de la partie A de son annexe IX. On ne saurait déduire de la seule utilisation du terme d'« œuvres d'art » et non d'« objets d'art » que ces dispositions comportent une condition subjective tenant au caractère artistique des photographies. Si vous en doutiez, les travaux préparatoires à la loi de finances rectificative pour 1994 (L. n° 94-1163, 29 déc. 1994, art. 16 : Dr. fisc. 1995, n° 1-2, comm. 2), dont sont issues les disposi-

tions litigieuses de l'article 278 septies, ne comportent aucune indication en ce sens. Au contraire, les rapporteurs généraux du projet de loi devant l'Assemblée nationale et devant le Sénat ont souligné la convergence des définitions françaises et européennes de la notion d'œuvres d'art à trois différences près, qui ne concernent pas les photographies (*Rapp. AN n° 1745, spéc. p. 124, par P. Auberger ; Rapp. Sénat n° 148, p. 72, par J. Arthuis*). Dans la logique de votre jurisprudence *Cercle militaire mixte de la Caserne Mortier (CE, ass., 22 déc. 1989, n° 86113, Cercle militaire mixte de la Caserne Mortier : Lebon, p. 260 ; Dr. fisc. 1990, n° 14, comm. 716 ; RJF 2/1990, n° 130, concl. M.-D. Hagelsteen, p. 80 ; AJDA 1990, p. 328)*, il n'y a donc aucune raison de ne pas retenir une définition des œuvres d'art conforme à celle qu'en a donné la Cour de justice dans son arrêt du 5 septembre 2019.

Par ces motifs, nous concluons à l'annulation de l'arrêt attaqué, au renvoi de l'affaire à la cour administrative d'appel de Nantes et à ce que l'État verse la somme de 3 000 euros au titre de l'article L. 761-1 du Code de justice administrative.

Marie-Gabrielle MERLOZ,
rapporteur public

NOTE

1 – Une société réalise des portraits photographiques et des « livres des mariés », sélection de photographies prises à l'occasion des mariages, et applique à ce titre le taux réduit de TVA réservé aux « livraisons d'œuvres d'art effectuées par leur auteur ou ses ayants droit » (*CGI, art. 278-0 bis – CGI, art. 278 septies ancien*). L'article 98 A de l'annexe III au CGI liste en effet les biens qualifiés d'objets d'art et le 7° de la liste vise « les 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 ». C'est sur ce fondement que la société revendiquait le taux réduit, ce que l'Administration lui refusait faute de démarche artistique ou d'intention créatrice. En effet, l'Administration ne retenait, dans son instruction de 2003 (*Instr. 2 juill. 2003 : BOI 3 C-3-03, 25 juin 2003 ; Dr. fisc. 2003, n° 30-35, instr. 13039*), que les photographies qui témoignent d'une « intention créatrice manifeste de la part de leur auteur » et excluait « les photographies d'identité, les photographies scolaires, ainsi que les photographies de groupe ». Concernant spécifiquement les photographies illustrant des événements familiaux ou religieux (mariages, communions, etc.), l'Administration considérait que « de manière générale » elles ne sont pas éligibles au taux réduit puisque leur intérêt dépend avant tout de la qualité de la personne représentée. Cette position de 2003 est reprise sur ce point au BOFIP actuel (*BOI-TVA-SECT-90-10, 11 avr. 2014, § 280*). La cour administrative d'appel de Nantes avait fait droit à la position de l'Administration, mais le Conseil d'État suivant la position de la CJUE qu'il avait saisie (*CJUE, 2^e ch., 5 sept. 2019, aff. C-145/18, Regards Photographiques SARL : Dr. fisc. 2019, n° 37, act. 393*) aligne la définition française et la définition européenne sans laisser la possibilité à l'Administration d'émettre son opinion sur la valeur artistique ou créative d'un cliché, fût-il un cliché de mariage (*CE, 3^e et 8^e ch., 20 févr. 2018, n° 400837, min. c/ Sté Regards Photographiques : Dr. fisc. 2018, n° 30, comm. 354, concl. E. Cortot-Boucher*) : la photographie de mariage peut être œuvre d'art.

Cette affaire a permis d'aborder plusieurs sujets. Comment qualifier la photographie d'art, ayant valeur « d'objet d'art » (terminologie de la directive) ? Plus particulièrement la définition donnée par la directive contient-elle de manière sous-jacente une condition subjective par référence à la valeur intrinsèque artistique qu'il conviendrait de rechercher dans tout cliché ? (1). Une fois la définition européenne arrêtée, la France avait-elle le droit de s'en écarter en réservant son

taux réduit national uniquement à une sous-catégorie de la liste prévue par la directive : une œuvre d'art « à la française », avec une dimension artistique propre ? En outre, à supposer que cela soit possible, doit-on considérer que le législateur français a, en l'espèce, retenu une telle option ? Enfin que reste-t-il de la doctrine administrative après la jurisprudence du Conseil d'État ? (2)

1. La notion d'« objet d'art » au sens de la directive TVA : comment apprécier la dimension artistique des photographies ?

2 – **La possibilité d'appliquer un taux réduit.** – L'article 103, 1^{er} alinéa de la directive précise que les États membres peuvent prévoir que les importations d'objets d'art soient soumises au taux réduit, les objets d'art étant définis par l'article 311 de la directive qui renvoie en définitive à l'annexe IX. Le second alinéa du même article 103 de la directive ajoute que, si un État fait usage de cette faculté pour les importations, il peut alors également appliquer le taux réduit aux « livraisons d'objets d'art effectuées par leur auteur ou ayants droit ».

3 – **La définition d'objets d'art.** – Cette définition est donnée à l'annexe IX, partie A. S'agissant spécifiquement de la photographie, le 7° de ladite annexe vise les « photographies prises par l'artiste, tirées par lui, sous son contrôle, signées et numérotées dans la limite de trente exemplaires, tous formats et supports confondus ». Cette définition comporte des **critères centrés autour des deux étapes majeures de l'exécution photographique** : la prise de vue (par l'artiste) et le tirage sur support ou autre support matériel (par l'artiste ou sous son contrôle, avec un nombre de tirages limité), ce que rappelle et explicite l'avocat général dans ses conclusions (*concl. M. Szpunar, pts 23 et s. ss CJUE, 2^e ch., 5 sept. 2019, aff. C-145/18, Regards Photographiques SARL, préc.*). Ces critères permettent de distinguer la photographie d'art (au sens « objet d'art ») des autres photographies. Force est de constater que cette définition ne comporte **aucune référence à l'objet ou sujet photographié**. Aucun sujet particulier n'est requis, aucun n'est exclu. Reste le **critère tenant à la personne du photographe lui-même**. Devant le CJUE, le débat a porté sur le terme « artiste », utilisé dans l'annexe IX et repris en droit interne. C'est en effet à partir de ce mot que l'Administration défendait sa thèse : non seulement les photographies doivent remplir les conditions matérielles prévues par le texte, mais encore faut-il que la photographie soit la création artistique de son auteur (*concl. M. Szpunar, pt 15 ss CJUE, 2^e ch., 5 sept. 2019, aff. C-145/18, Regards Photographiques SARL, préc.*). L'Administration fiscale française considère en effet que la photographie doit être prise « par un artiste », ce que l'avocat général corrige en rappelant que le texte impose seulement qu'elle soit prise « par l'artiste ». Ce déterminant fait la différence : « c'est 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 l'inverse » (*concl. M. Szpunar, pt 20 ss CJUE, 2^e ch., 5 sept. 2019, aff. C-145/18, Regards Photographiques SARL, préc.*). Par ailleurs, faut-il vraiment tirer une conséquence de la terminologie « artiste » retenue dans l'annexe IX, quand le texte de base qui conduit à se référer à cette annexe, à savoir l'article 103 de la directive, vise – lui – les « auteurs » d'objets d'art ? En d'autres termes, la notion « d'auteurs » de l'article 103 est-elle distincte de celle « d'artiste » de l'article 103 ? C'est par la négative que la CJUE répond, considérant que les termes « auteurs » et « artistes » visent exactement la même personne à savoir « la personne qui a la qualité d'auteur d'une photographie remplissant les conditions explicitement prévues [au point 7 de l'annexe IX partie A] » (*CJUE, 2^e ch.,*

5 sept. 2019, *aff. C-145/18, Regards Photographiques SARL, préc., pt 29*). La qualité d'artiste est la résultante du respect des conditions de l'exécution matérielle de l'acte photographique selon les prescriptions prévues par l'annexe IX, ni plus, ni moins.

La Cour rejette l'idée même d'une appréciation du caractère artistique de la photographie qui ferait dépendre l'application du taux réduit en fonction d'un jugement, par définition subjectif, d'une administration fiscale. L'appréciation du caractère « artistique » dépend en effet trop fortement de critères éminemment « subjectifs et flottants », s'inspirant de précédents en matière de tarification douanière.

En outre, le principe de neutralité s'oppose à ce que des opérations semblables « du point de vue consommateur moyen » se trouvent traitées différemment parce qu'une administration fiscale aurait une appréciation différente du caractère artistique des tirages en question. La subjectivité du critère « artistique » le rend très difficilement compatible avec l'objectif de neutralité auquel est assigné le régime TVA.

En conclusion, au sens de la directive TVA, la notion d'objet d'art appliqué à l'art photographique, aux fins de détermination du taux de TVA, ne requiert **pas d'autres conditions que celles tenant à ses conditions de prises de vue et de tirage telles que définies par l'annexe IX de la directive**, sans avoir à apprécier les caractéristiques artistiques subjectives du cliché ou la qualité d'artiste de l'auteur (puisque ces deux notions se rejoignent ici), ou encore la scène ou le sujet photographié, aucun n'étant par principe exclu. Ainsi, il est nécessaire mais il suffit que :

- la photographie soit prise par l'artiste, sans attribuer ici d'autre sens que celui d'« auteur » : les conditions de prises de vue, le choix de la lumière, les réglages de l'appareil, le moment du déclenchement... doivent donc résulter de la même personne appelée indifféremment « auteur » ou « artiste » ;

- la photographie doit être tirée par lui ou « sous son contrôle » : pour l'argentique, son intervention ou ses instructions sont nécessaires au moment de l'exposition du papier, des bains, du choix des papiers... etc. Pour le numérique, il s'agira notamment des retouches par logiciel ;

- les photographies doivent être signées ;
- les photographies doivent être numérotées dans la limite de trente exemplaires, tous formats et supports confondus.

Ces quatre critères, concrets et objectifs, permettent et suffisent à eux seuls à conférer à la photographie concernée le caractère « d'objet d'art », sans qu'il y ait lieu de remplir d'autres conditions (une intention créatrice, une qualité subjective artistique...).

2. La notion d'« œuvre d'art » au sens du droit interne : une dimension artistique à la française ?

A. - La notion en droit interne peut-elle diverger de celle au sens du droit de l'UE ?

4 – Une fois définie la notion de photographie d'art (ou plus exactement de photographie ayant valeur « d'objet d'art » au sens du droit de l'UE), l'analyse pourrait s'arrêter là si les États membres ne disposaient ensuite d'aucune marge de manœuvre lors de leur application en droit interne. Or, la notion d'objet d'art au sens du droit de l'Union peut, sous certaines conditions, être restreinte à une sous-catégorie particulière en droit interne. Cette liberté laissée aux États membres est classique en matière de taux réduits de TVA. En effet, la directive permet aux États membres de soumettre à taux réduit une liste limitative d'opérations mais, pour chaque bien ou service visé, libre en-

suite aux États d'en retenir soit la catégorie visée dans sa globalité soit une partie seulement de cette catégorie. On parle alors d'application sélective du taux réduit. Cette liberté reste cependant encadrée : d'une part, l'État membre ne devra isoler que des « aspects concrets et spécifiques » du bien ou service listé par la directive TVA ; d'autre part, la dissociation devra respecter le principe de neutralité fiscale.

En d'autres termes, la France pourrait décider de ne retenir que certaines photographies parmi celles visées par la directive en créant une condition particulière des photographies déjà éligibles par principe au taux réduit par la directive ; cela revient à créer un sous-ensemble spécifique qui seul serait, en France, éligible au taux réduit français. Un autre État membre pourrait décider de retenir un autre sous-ensemble. La limite à l'application sélective du taux réduit réside dans le respect des deux conditions cumulatives précitées tenant (1°) aux « aspects concrets et spécifiques » du bien ou service visé par la directive et (2°) au principe de neutralité fiscale.

1° Condition tenant aux « aspects concrets et spécifiques »

5 – Cette condition n'est pas nouvelle. Sur cette base, la France a été reconnue fondée à n'appliquer le taux réduit de TVA qu'à la seule prestation de transport de corps par des entreprises de pompes funèbres en dehors d'autres prestations qui s'y rapporteraient (*CJUE, 1^{re} ch., 6 juill. 2010, aff. C-94/09*). S'agissant de pâtisseries et viennoiseries, la Pologne n'admettait le taux réduit qu'à celles respectant un critère lié à un certain nombre de jours de conservation. Cette application sélective du taux réduit de TVA faisait donc référence à un aspect concret et spécifique des biens inclus dans l'une des catégories de l'annexe III de la directive TVA. Cette restriction était, à ce titre, valable (*CJUE, 6^e ch., 9 nov. 2017, aff. C-499/16, AZ : Dr. fisc. 2017, n° 47, act. 632*). Il en est de même – au sein de la catégorie des livres – des livres reposant sur des supports autres que le papier, lesquels peuvent valablement constituer des « aspects concrets et spécifiques » de cette catégorie (*V. not., concl. P. Mengozzi, 14 mai 2014, ss CJUE, 3^e ch., 11 sept. 2014, aff. C-219/13, K Oy : Dr. fisc. 2014, n° 42, comm. 589, note A. Moraine et A.-S. de Bechade ; RJF 2014, n° 1163. – V. également V. Varnerot, La détermination du taux de TVA applicable aux livres numériques : Dr. fisc. 2014, n° 48, étude 649*). Il a également été admis de limiter l'application du taux réduit au seul abonnement donnant droit à une fourniture minimale d'énergie, en ce qu'une telle application se bornait bien à des aspects concrets et spécifiques de la fourniture de gaz naturel et d'électricité (*CJCE, 6^e ch., 3 mai 2001, aff. C-481/98, Commission c/ France, pts 28 et 29 : Rec. CJCE, I, p. 3369*). Au cas particulier des photographies, la CJUE constate que l'administration fiscale française n'établit pas de critères objectifs, clairs et précis permettant de désigner les photographies présentant un caractère artistique. Elle se fonde sur des critères vagues et subjectifs pour porter un jugement sur la qualité artistique des photographies : « les critères [...] ayant trait à l'intention créatrice manifeste de l'auteur et à l'existence d'un intérêt pour tout public ne répondent pas aux exigences précitées » (*CJUE, 2^e ch., 5 sept. 2019, aff. C-145/18, Regards Photographiques SARL, préc., pt 52*). En revanche, la Cour réserve le cas particulier des photographies d'identité, des photographies scolaires ou de groupes. Pour mémoire, dans son instruction de 2003, l'Administration les avait écartées du taux réduit. Pour cette catégorie, la Cour indique qu'il appartiendra au juge français de vérifier si elle est suffisamment identifiable et si elle respecte le principe de neutralité (*V. n° 6*). Toutefois, le juge national était saisi d'une question relative uniquement aux photographies de mariage et s'en tiendra à cette seule catégorie de photographies, sans donc se prononcer sur les photographies d'identité ou scolaires. Le Conseil d'État tire les conséquences de l'arrêt CJUE en considérant que le rejet du taux réduit des photographies de mariage ne pouvait être motivé par un prétendu défaut de caractère d'originalité ou d'in-

tention créatrice. Il procède ensuite par renvoi devant la CAA de Nantes pour juger au fond. La cour de renvoi devrait en principe s'en tenir aux seuls critères objectifs prévus sous l'article 98 A de l'annexe III au CGI.

2° Condition tenant au principe de neutralité fiscale

6 – Dans la présente affaire, cette question était relayée au second plan puisque la précédente condition n'était en tout état de cause pas remplie. Ce principe de « neutralité fiscale » s'oppose à ce que des biens ou des prestations de services semblables, qui se trouvent en concurrence les uns avec les autres, soient traités de manière différente au regard de la TVA (CJUE, 3^e ch., 11 sept. 2014, aff. C-219/13, *K Oy, préc.*). C'est l'application du principe général d'égalité de traitement, transposé au domaine de la TVA. L'appréciation du caractère semblable appartient au juge national, tenant compte du point de vue du consommateur moyen. Ainsi, des biens ou des prestations de services sont semblables « lorsqu'ils présentent des propriétés analogues et répondent aux mêmes besoins auprès du consommateur, en fonction d'un critère de comparabilité dans l'utilisation, et lorsque les différences existantes n'influent pas de manière considérable sur la décision du consommateur moyen de recourir à l'un ou à l'autre desdits biens ou prestations de services » (CJUE, 3^e ch., 11 sept. 2014, aff. C-219/13, *K Oy, préc.*, pt 25). Pour le cas des pâtisseries et viennoiseries polonaises susvisées, il convient de rechercher si « la durée de conservation [n'excédant] pas 45 jours est déterminante du point de vue du consommateur moyen polonais lorsqu'il fait son choix d'achat de pâtisseries et de viennoiseries » (CJUE, 6^e ch., 9 nov. 2017, aff. C-499/16, *AZ, préc.*, pt 33). Si ce critère est déterminant (et que le consommateur n'assimile pas un produit à un autre), le principe de neutralité sera respecté. Pour le cas des livres et du taux différencié selon son support (papier ou numérique), la Cour a jugé que le juge national devra rechercher « si les livres édités au format papier et ceux qui le sont sur d'autres supports physiques sont des produits qui sont susceptibles d'être considérés comme étant semblables par le consommateur moyen. Il incombe à cette juridiction d'évaluer, à cette fin, si ces livres présentent des propriétés analogues et répondent aux mêmes besoins en fonction d'un critère de comparabilité dans l'utilisation afin de vérifier si les différences existantes influent ou non de manière considérable ou sensible sur la décision du consommateur moyen d'opter pour l'un ou l'autre de ces livres » (CJUE, 3^e ch., 11 sept. 2014, aff. C-219/13, *K Oy, préc.*, pt 31).

En conclusion, l'application sélective du taux réduit suppose, d'une part, que la sélection soit définie par des « aspects concrets et spécifiques » et qu'en outre, cette situation ne soit pas, du point de vue du consommateur moyen, une catégorie assimilable à d'autres auquel cas le principe de neutralité ne serait plus respecté. Au cas particulier de la photographie, la CJUE conclut qu'une réglementation nationale ne peut limiter le taux réduit de TVA aux seules photographies présentant un caractère artistique « dans la mesure où l'existence de ce dernier critère est subordonnée à une appréciation de l'administration fiscale nationale compétente qui n'est pas exercée dans les limites de critères objectifs, clairs et précis, fixés par cette réglementation nationale ». Les deux conditions précitées ne sont en effet pas respectées.

B. - Le législateur français a-t-il fait le choix d'une application sélective du taux réduit ?

7 – La particularité de cette affaire est que les textes du CGI retiennent une formulation identique à celle de la directive, qu'il s'agisse de l'article 278-0 bis du CGI ou de l'article 98 A de son annexe III. On ne trouve donc, dans ces dispositions françaises, aucune volonté d'application sélective dans ses formulations. Seule l'instruc-

tion administrative de 2003, et encore aujourd'hui le BOFiP, restreignent le champ du taux réduit. Si l'administration peut apporter un éclairage quant à l'interprétation des textes, elle ne peut se substituer à la volonté du législateur. Dès lors que le texte de la directive ne contient pas l'interprétation restrictive qu'y voyait l'Administration fiscale française, et que le législateur français a repris les formulations de la directive, on peut se demander s'il était même pertinent de s'interroger sur la possible application sélective du taux. Une telle application sélective ne devrait pas relever d'une instruction administrative mais du seul législateur. Le rapporteur public, M^{me} Marie-Gabrielle Merloz, considère ainsi que l'arrêt de la CJUE devrait conduire l'Administration à rapporter sa doctrine, considérée comme illégale et ajoute que « l'arrêt du 5 septembre 2019 n'a en revanche aucune incidence sur le terrain de la loi fiscale ». En effet, l'arrêt conclut que la directive TVA s'oppose à ce que notre « réglementation nationale » puisse retenir un critère fondé sur une dimension artistique subjective. Ladite réglementation est ici l'instruction de 2003 mais non la loi française. Et le rapporteur public de conclure, « nous n'identifions aucune difficulté sur le terrain de la loi française ». Ainsi, le Conseil d'État juge que les articles combinés du CGI et de son annexe III, repris de la directive, doivent être interprétés au regard des seuls critères précités.

Si l'administration fiscale a cherché à s'écarter de la définition prévue par la directive en la restreignant par des contraintes « artistiques », le législateur, lui, avait dès l'origine conservé une notion pleine et entière, répondant totalement à celle donnée par la directive. Rien dans la loi, ni dans le décret, ne permet de considérer que le droit interne français a cherché à créer une sous-catégorie. C'est d'ailleurs la conclusion du Conseil d'État lorsqu'il juge : « La notion de photographie, qui est prévue par ces dispositions [CGI, art. 278 septies ; CGI art. 278-0 bis ; CGI, ann. III, art. 98 A], est reprise de celle qui figure dans la directive 2006/112/CE et doit dès lors être interprétée comme indiqué au point 3 », à savoir l'interprétation retenue pour la définition européenne contenue dans la directive, sans autre restriction, comme explicitée ci-dessus (V. n° 4).

Le législateur français aurait pu le cas échéant, et sous certaines conditions, créer une sous-catégorie en restreignant l'accès au taux réduit en France à cette seule sous-catégorie mais d'une part tel n'a pas été sa volonté, et d'autre part l'Administration ne pouvait par voie d'instruction administrative elle-même créer cette restriction, sauf à créer une doctrine illégale.

Ainsi, si l'on comprend que la loi pourrait éventuellement restreindre à l'avenir le champ du taux réduit, tel n'est pas le cas à ce jour et l'Administration ne peut se substituer au législateur.

C. - De l'instruction de 2003 au BOFiP actuel : que reste-t-il de la doctrine sur la photographie d'art ?

8 – Dans l'affaire jugée par le Conseil d'État, l'Administration fondait sa position par référence à une instruction administrative de 2003 propre à la photographie d'art. Depuis 2012, avec la création de la base BOFiP cette instruction a disparu et la doctrine actuellement en vigueur est *BOI-TVA-SECT-90-10*, 11 avr. 2014, § 280. On y retrouve la même interprétation condamnée selon laquelle ne pourraient avoir la qualification de photographies d'art que celles qui « portent témoignage d'une intention créatrice manifeste de la part de leur auteur ». L'Administration devrait en principe tirer les conséquences de la jurisprudence et ne plus exiger de telles conditions. De même, tant dans l'instruction de 2003 que dans le BOFiP actuel, l'Administration précisait comment conforter cette intention créatrice par référence à certaines expositions ou encore à l'affiliation à l'AGESSA. Ici encore, ces précisions deviennent sans objet puisqu'il n'y a plus lieu de rechercher l'intention créatrice et donc plus lieu de la

conforter. Enfin, un point diverge entre les deux versions de doctrine administrative : en 2003, l'Administration excluait purement et simplement les photographies d'identité, les photographies scolaires et les photographies de groupes alors que dans le BOFiP actuel, elle les traite au même titre que les photographies de mariage comme des photographies qui, de par l'intérêt que présente avant tout le sujet représenté, elles ne sont pas « de manière générale » des photographies d'art. Elle était ainsi passée d'une exclusion formelle (présomption irréfragable) à une exclusion simplement présumée. L'une comme l'autre reste condamnée. En effet, d'une part, une exclusion formelle aurait éventuellement pu être possible (c'est la réserve de la CJUE qui renvoie au juge du national le soin de vérifier si de tels clichés sont identifiables sans rompre le principe d'égalité – *CJUE, 3^e ch., 11 sept. 2014, aff. C-219/13, K Oy, préc., pt 54*). Toutefois, une telle éventuelle restriction pour une application sélective du taux revient au législateur. Or, il ne ressort ni de la loi ni des débats parlementaires une telle volonté. D'autre part, une exclusion simplement présumée depuis la création du BOFiP en 2012, n'est pas davantage acceptée. En effet, elle repose sur une analyse créatrice subjective reniée par principe par l'administration française lorsque l'intérêt du cliché repose avant tout sur la qualité de la personne. Or, la jurisprudence vient clairement de condamner tout critère qui tendrait à rechercher une quelconque intention créatrice. Cela ne ressort ni de la directive, ni de l'application qu'en a fait le législateur en droit interne français. Le BOFiP devrait ainsi être idéalement remanié afin de tirer les conséquences de cette jurisprudence. Ainsi, sauf modification législative pour créer le cas échéant une future application sélective du taux réduit, ce taux doit s'appliquer à toute photographie remplissant les seuls critères de l'article 98 A de l'annexe III au CGI : « 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 ». Cette définition, dénuée de recherche d'intention créatrice ou de valeur subjective artistique, vaudra donc pour

le taux réduit de TVA mais également pour les régimes spécifiques TVA des œuvres d'art (notamment négociant).

On notera en dernier lieu que bien que qualifiée d'œuvre d'art (ou « objet d'art » selon la terminologie de la directive), le photographe ne réalise pas toujours une livraison de bien envers son client mais parfois une prestation de service. Ainsi, selon l'Administration, la fourniture de photographies à partir de prises de vues réalisées par le photographe à la demande de son client est une prestation de services (*V. BOI-TVA-CHAMP-10-10-40, 7 août 2019, § 10*). Pourtant, l'article 278-0 bis du CGI tout comme le texte de la directive TVA visent bien tout deux des « livraisons d'œuvres d'art ». Faut-il entendre « livraisons d'œuvre d'art » et « prestation » artistique comme une même notion éligible au taux réduit indépendamment de leur qualification de livraison ou de prestation ? Or, dans une affaire *Commission c/ Finlande* (aff C-169/00), l'avocat général M. L.A. Geelhoed considérait qu'« Il n'y a en effet pas lieu de considérer la livraison d'une œuvre d'art et la prestation d'un service par un artiste, comme par exemple la réalisation d'un portrait sur commande, comme des opérations identiques. Comme l'affirme à juste titre la Commission, il s'agit là d'opérations différentes, le type de contrat conclu par l'artiste étant déterminant à cet égard ». Dans son arrêt du 7 mars 2012 C-169/00, la Cour reprend cette distinction entre d'une part la livraison d'œuvre d'art et d'autre part la prestation de l'artiste, pour leur appliquer leur régime propre (l'affaire jugée ne portait pas ici sur le taux applicable mais sur l'exonération). Le sujet de la photographie et de la TVA n'est donc peut-être pas encore totalement épuisé, s'agissant des clichés réalisés sur commande.

Carine DELEU,

avocat spécialisé en droit fiscal - associé, SCP Alcade et associés

MOTS-CLÉS : Taxe sur la valeur ajoutée - Taux réduits - Œuvres d'art - Photographies de mariage

JURISCLASSEUR : *Fiscal Chiffre d'affaires, fasc. 2060-40*