

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ074381

TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA

Sentencia de 5 de septiembre de 2019

Sala 2.^a

Asunto n.º C-145/18

SUMARIO:

IVA. Tipos impositivos. Fotografías de carácter artístico. El órgano jurisdiccional remitente pregunta al TJUE qué requisitos deben reunir las fotografías para ser consideradas objetos de arte que pueden beneficiarse del tipo reducido de IVA, y, en particular, si, a tal efecto, deben presentar carácter artístico. Para ser consideradas objetos de arte que pueden beneficiarse del tipo reducido de IVA las fotografías deben responder a los criterios que figuran en el punto 7 de la parte A del Anexo IX de la Directiva del IVA en el sentido de que deben haber sido tomadas por el autor de las mismas, reveladas e impresas por él o bajo su control, firmadas y numeradas con un límite de treinta ejemplares en total, con exclusión de cualquier otro criterio, en particular, la valoración, por la administración fiscal nacional competente, de su carácter artístico. Los arts. 103.1 y 2 a), 311.1 y 2 y Anexo IX, parte A, punto 7 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo (Sistema Común del IVA) se oponen a la normativa nacional controvertida que limita la aplicación del tipo reducido de IVA únicamente a las fotografías de carácter artístico, en la medida en que la existencia de tal carácter se supedita a una valoración de la administración tributaria nacional competente que no se ejerce dentro de los límites de criterios objetivos, claros y precisos, fijados por dicha normativa nacional, que permitan determinar con precisión las fotografías a las que esa normativa reserva la aplicación del tipo reducido, de modo que se evite vulnerar el principio de neutralidad fiscal.

PRECEPTOS:

Directiva 2006/112/CE del Consejo (Sistema Común del IVA), arts. 51, 96, 98, 99, 103 y 311 y Anexo IX.

PONENTE:

Don T. von Danwitz.

En el asunto C-145/18,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Conseil d'État (Consejo de Estado, actuando como Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Francia), mediante resolución de 20 de febrero de 2018, recibida en el Tribunal de Justicia el 23 de febrero de 2018, en el procedimiento entre

Regards Photographiques SARL

y

Ministre de l'Action et des Comptes publics,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Segunda),

integrado por el Sr. A. Arabadjiev, Presidente de Sala, y los Sres. T. von Danwitz (Ponente) y C. Vajda, Jueces;

Abogado General: Sr. M. Szpunar;

Secretario: Sra. V. Giacobbo-Peyronnel, administradora;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 21 de noviembre de 2018;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de Regards Photographiques SARL, por la Sra. E. Piwnica, avocat;

- en nombre del Gobierno francés, por las Sras. A. Alidière y E. de Moustier y por el Sr. D. Colas, en calidad de agentes;

- en nombre de la Comisión Europea, por las Sras. N. Gossement y J. Jokubauskaitė, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 7 de marzo de 2019;

dicta la siguiente

Sentencia

1. La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación de los artículos 103 y 311 y del anexo IX, parte A, punto 7, de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO 2006, L 347, p. 1; en lo sucesivo, «Directiva del IVA»).

2. Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre Regards Photographiques SARL y el Ministre de l'Action et des Comptes publics (Ministro de Acción y Contabilidad Pública, Francia; en lo sucesivo, «Administración tributaria»), en relación con la negativa de este último a aplicar el tipo reducido del impuesto sobre el valor añadido (IVA) a la entrega de retratos fotográficos y de fotografías de matrimonio realizados durante el período comprendido entre el 1 de febrero de 2009 y el 31 de enero de 2012.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

3. El considerando 51 de la Directiva del IVA tiene el siguiente tenor:

«Conviene adoptar un régimen comunitario de imposición aplicable a los bienes de ocasión, los objetos de arte, las antigüedades y los objetos de colección, a fin de evitar la doble imposición y las distorsiones de la competencia entre sujetos pasivos.»

4. El artículo 96 de dicha Directiva dispone que:

«Los Estados miembros aplicarán un tipo impositivo normal de IVA, fijado por cada Estado miembro en un porcentaje de la base imponible que será el mismo tanto para las entregas de bienes como para las prestaciones de servicios.»

5. El artículo 98 de la Directiva establece, en sus apartados 1 y 2:

«1. Los Estados miembros podrán aplicar uno o dos tipos reducidos.

2. Los tipos reducidos se aplicarán únicamente a las entregas de bienes y a las prestaciones de servicios de las categorías que figuran en el anexo III.

[...]»

6. A tenor del artículo 99, apartado 1, de la citada Directiva:

«Los tipos reducidos serán fijados como un porcentaje de la base imponible que no puede ser inferior al 5 %.»

7. El artículo 103 de la Directiva del IVA tiene la siguiente redacción:

«1. Los Estados miembros podrán establecer que el tipo reducido o uno de los tipos reducidos que apliquen con arreglo a los artículos 98 y 99 se aplique asimismo a las importaciones de objetos de arte, de colección o antigüedades definidos en los puntos 2), 3) y 4) del apartado 1 del artículo 311.

2. Cuando hagan uso de la facultad prevista en el apartado 1, los Estados miembros podrán aplicar igualmente el tipo reducido a las entregas siguientes:

a) las entregas de objetos de arte efectuadas por sus autores o los derechohabientes de los mismos; [...].»

8. El artículo 311 de dicha Directiva, dispone, en sus apartados 1 y 2:

«1. A efectos del presente capítulo, y sin perjuicio de otras disposiciones comunitarias, se considerarán:

[...]

2) “objetos de arte”, los bienes que figuran en la parte A del anexo IX;

[...]

2. Los Estados miembros podrán decidir no considerar “objetos de arte” los objetos que figuran en [el punto 7)] de la parte A del anexo IX.»

9. El punto 7 del anexo IX, parte A, de dicha Directiva tiene el siguiente tenor:

«fotografías tomadas por el artista y reveladas e impresas por el autor o bajo su control, firmadas y numeradas con un límite de treinta ejemplares en total, sean cuales fueren los formatos y soportes.»

Derecho francés

10. El artículo 278 *septies* del code général des impôts (Código general tributario), en su redacción aplicable hasta el 1 de enero de 2012 (en lo sucesivo, CGI»), establecía:

«Se aplicará el tipo [de IVA] del 5,5 %:

[...]

2.º A las entregas de objetos de arte efectuadas por su autor o los derechohabientes de este;

[...].»

11. A partir del 1 de enero de 2012, el tipo previsto en esta disposición se incrementó al 7 %.

12. Con arreglo al artículo 98 A, punto 7, del anexo II del CGI, se considerarán obras de arte las siguientes fotografías:

«Fotografías tomadas por el artista y reveladas e impresas por el autor o bajo su control, firmadas y numeradas con un límite de treinta ejemplares, sean cuales fueren los formatos y soportes [...]».

13. La Instrucción de la Dirección General de Impuestos, de 25 de junio de 2003, titulada «IVA. Tipo reducido del 5,5 % aplicable a las obras de arte. Situación de las fotografías artísticas.», publicada en el *Bulletin officiel des impôts* n.º 115, de 2 de julio de 2003, en su redacción aplicable en el momento de los hechos del litigio principal (en lo sucesivo, «instrucción de 25 de junio de 2003»), pretendía aportar precisiones respecto a los requisitos para la aplicación del tipo reducido de IVA establecidos en el artículo 278 *septies* del CGI en lo que respecta a las fotografías artísticas. Dicha instrucción establecía:

«[...]

I. Criterios aplicables a la fotografía artística:

1. Únicamente se considerarán obras de arte a efectos de la aplicación del tipo reducido del IVA las fotografías que reflejen una intención creadora manifiesta de su autor.

Esto sucede cuando el fotógrafo, mediante la elección del tema, las condiciones de puesta en escena, las particularidades del punto de vista o cualquier otro elemento específico de su obra relativo, en particular, a la calidad del encuadre, de la composición, de la exposición, de la iluminación, de los contrastes, de los colores y relieves, del juego de la luz y los volúmenes y de la elección del objetivo y de la película, o a condiciones particulares del desarrollo del negativo, realiza una obra que va más allá de la mera fijación mecánica del recuerdo de un hecho, de un viaje o de una persona, y que presenta, por tanto, interés para cualquier público.

II. Requisitos para su aplicación

1. De lo anterior se desprende que el tipo reducido no se aplicará a las fotografías de identidad, las fotografías escolares ni las fotografías de grupo.

2. Por lo general, las fotografías cuyo interés dependa principalmente de la cualidad de la persona o de la naturaleza del bien representado no se considerarán fotografías artísticas. Ese será el caso, por ejemplo, de fotografías que reflejen eventos familiares o religiosos (bodas, comuniones, etc.).

3. Sentado lo anterior, en cuanto concierne a las fotografías de toda naturaleza distintas de las que se mencionan en el apartado II-1, los indicios siguientes podrán abogar en favor del reconocimiento de la intención creadora del autor derivada de los criterios que se han enumerado y del carácter de interés para cualquier público:

a) Demostración por el fotógrafo de la exposición de sus obras en instituciones culturales (regionales, nacionales o internacionales), museísticas (museos, exposiciones temporales o permanentes) o comerciales (ferias, salones, galerías, etc.), o su presentación en publicaciones especializadas.

[...]

b) Utilización de materiales específicos, tanto en términos de punto de vista como de revelado.

[...]»

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

14. Regards Photographiques SARL se dedica a la realización y venta de fotografías.

15. A raíz de una inspección de la contabilidad, la Administración tributaria cuestionó el tipo reducido de IVA que dicha sociedad había aplicado a la entrega de determinadas fotografías, a saber, retratos y fotografías de boda. Al considerar que dichas fotografías debían estar sujetas al tipo general de IVA, la Administración tributaria practicó a la mencionada entidad liquidaciones complementarias de IVA correspondientes al período comprendido entre el 1 de febrero de 2009 y el 31 de enero de 2012.

16. El recurso interpuesto por la sociedad Regards Photographiques contra dichas liquidaciones de IVA fue desestimado tanto por el tribunal administratif d'Orléans (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Orléans, Francia) como por la cour administrative d'appel de Nantes (Tribunal de Apelación de lo Contencioso-Administrativo de Nantes, Francia). En su sentencia de 21 de abril de 2016, este último órgano jurisdiccional estimó que las fotografías controvertidas en el litigio principal no podían beneficiarse del tipo reducido de IVA, dado que no tenían carácter original y no tenían una intención creadora, de modo que no procedía considerarlas fotografías tomadas por un artista.

17. Regards Photographiques interpuso un recurso de anulación contra dicha sentencia ante el Conseil d'État (Consejo de Estado, actuando como Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Francia). Dicha entidad sostiene que, para poder beneficiarse del tipo reducido de IVA, basta con que el autor de las fotografías en cuestión, antes de que él mismo o sus derechohabientes las hayan entregado, haya controlado su revelado e impresión y que las haya firmado y numerado dentro del límite de treinta ejemplares.

18. En estas circunstancias, el Conseil d'État (Consejo de Estado) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿Deben interpretarse las disposiciones de los artículos 103 y 311 de la Directiva [del IVA] y del punto 7 de la parte A de su anexo IX, en el sentido de que únicamente exigen que existan fotografías tomadas por su autor, reveladas por él o bajo su control, firmadas y numeradas con un límite de treinta ejemplares en total, sean cuales fueren los formatos y soportes, para poder beneficiarse del tipo reducido de [IVA]?

2) En caso de respuesta afirmativa a la primera cuestión, ¿pueden no obstante los Estados miembros excluir del beneficio del tipo reducido de [IVA] aquellas fotografías que no tengan, además, carácter artístico?

3) En caso de respuesta negativa a la primera cuestión, ¿qué otros requisitos deben reunir las fotografías para poder beneficiarse del tipo reducido de [IVA]? En particular, ¿deben tener carácter artístico?

4) ¿Deben interpretarse tales requisitos de modo uniforme en la Unión Europea o remiten a la legislación de cada Estado miembro, en particular, en materia de propiedad intelectual?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

Sobre las cuestiones prejudiciales primera y tercera

19. Mediante sus cuestiones prejudiciales primera y tercera, que procede examinar conjuntamente, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, esencialmente, al Tribunal de Justicia, qué requisitos deben reunir las fotografías para ser consideradas objetos de arte que pueden beneficiarse del tipo reducido de IVA, con arreglo al artículo 103, apartados 1 y 2, letra a), de la Directiva del IVA, en relación con el artículo 311, apartado 1, punto 2, de dicha Directiva y con su anexo IX, parte A, punto 7, y, en particular, si, a tal efecto, deben presentar carácter artístico.

20. Así, en el contexto de la presente remisión prejudicial, no se pide al Tribunal de Justicia que determine el significado del concepto de «objetos de arte» en general, sino que lo interprete en el contexto de la Directiva del IVA y, en particular, de las disposiciones de dicha Directiva relativas a la aplicación de un tipo reducido de IVA.

21. Ha de recordarse que el artículo 96 de la Directiva del IVA establece que el mismo tipo de IVA, a saber, el tipo impositivo normal fijado por cada Estado miembro, será aplicable a las entregas de bienes y prestaciones de servicios. Como excepción a este principio, el artículo 103, apartados 1 y 2, letra a), de la mencionada Directiva reconoce a los Estados miembros la facultad de aplicar el tipo reducido de IVA, o uno de los tipos reducidos que apliquen con arreglo a los artículos 98 y 99 de esta, a las importaciones de objetos de arte definidas en su artículo 311, apartado 1, punto 2, y, cuando hagan uso de esta facultad, también a las entregas de objetos de arte efectuadas por sus autores o sus derechohabientes.

22. En lo que se refiere a la definición del concepto de «objetos de arte», el artículo 311, apartado 1, punto 2, de la Directiva del IVA dispone que los bienes que figuran en el anexo IX, parte A, de dicha Directiva se considerarán objetos de arte. El punto 7 de esa parte A se refiere a las «fotografías tomadas por el artista y reveladas e impresas por el autor o bajo su control, firmadas y numeradas con un límite de treinta ejemplares en total, sean cuales fueren los formatos y soportes».

23. El Gobierno francés alega que solo pueden acogerse al tipo reducido de IVA las «fotografías artísticas», concepto que, según dicho Gobierno, se limita a las fotografías que revelan una intención creadora manifiesta por parte de su autor y presentan un interés para cualquier público. Esta interpretación se deriva, en su opinión, del empleo del término «artista» en el anexo IX, parte A, punto 7, de la Directiva del IVA, de la necesidad de interpretar estrictamente la facultad de aplicar un tipo reducido de IVA, como excepción al principio de aplicación del tipo normal de IVA, así como del objetivo de promover la producción artística al aplicar un tipo reducido de IVA.

24. En cambio, Regards Photographiques y la Comisión Europea alegan que el artículo 103, apartado 2, letra a), de esta Directiva no se refiere al «artista», sino al «autor» de una fotografía que se considera un objeto de arte, con arreglo al artículo 311, apartado 1, punto 2, de dicha Directiva, en relación con su anexo IX, parte A, punto 7. Además, inciden en el carácter detallado y objetivo de los requisitos que deben reunir las fotografías en virtud del punto 7 para que sean consideradas como tales objetos, mientras que el valor artístico de una fotografía constituye, según ellos, un criterio subjetivo y variable, cuya apreciación implica un juicio de valor sobre la calidad de una obra. En su opinión, para evitar tal apreciación subjetiva, el legislador de la Unión estableció, en el apartado 7, requisitos detallados y objetivos que, por tanto, son los únicos determinantes para identificar las fotografías que pueden acogerse al tipo reducido de IVA.

25. Para determinar el alcance de la facultad reconocida a los Estados miembros de aplicar el tipo reducido de IVA a las entregas de fotografías, como resulta de las disposiciones del Derecho de la Unión cuya interpretación se solicita, hay que tener en cuenta tanto sus términos como su contexto y la finalidad perseguida por la normativa de que se trate (véanse, en este sentido, las sentencias de 18 de enero de 2017, Sjelle Autogenbrug, C-471/15, EU:C:2017:20, apartado 29 y jurisprudencia citada, y de 16 de noviembre de 2017, Kozuba Premium Selection, C-308/16, EU:C:2017:869, apartado 38).

26. Por lo que respecta, en primer lugar, al tenor de estas disposiciones, si bien el artículo 103, apartados 1 y 2, letra a), de la Directiva del IVA dispone que los Estados miembros podrán aplicar el tipo reducido de IVA también a las entregas de objetos de arte efectuadas por sus autores o sus derechohabientes, se refiere a los «objetos de arte», tal como se definen en el artículo 311, apartado 1, punto 2, de dicha Directiva, en relación con su anexo IX, parte A.

27. En lo que respecta a esta definición, de los términos empleados por el legislador de la Unión, por una parte, en ese artículo 311, apartado 1, punto 2, según los cuales los bienes que figuran en la parte A del anexo IX, de la Directiva del IVA «se consideran [objetos de arte]», y, por otro lado, en el punto 7 de esta parte A, que describen detalladamente los requisitos que deben reunir las fotografías para ser considerados «objetos de arte», se desprende que toda fotografía que cumpla dichos requisitos debe ser tratada como «objeto de arte» a efectos de la

aplicación del tipo reducido de IVA. Pues bien, el mencionado punto 7 no se refiere a fotografías artísticas, sino a todas las «fotografías tomadas por el artista y reveladas e impresas por el autor o bajo su control, firmadas y numeradas con un límite de treinta ejemplares en total, sean cuales fueren los formatos y soportes».

28. Por lo que se refiere al argumento del Gobierno francés, según el cual cabe deducir del empleo del término «artista» en el anexo IX, parte A, punto 7, de la Directiva del IVA, que una fotografía debe presentar carácter artístico para poder beneficiarse del tipo reducido de IVA en virtud del artículo 103, apartado 2, letra a), de dicha Directiva, procede recordar que esta última disposición prevé la facultad de los Estados miembros de aplicar el tipo reducido de IVA a las entregas de objetos de arte efectuadas no por un «artista», sino «por sus autores o por sus derechohabientes».

29. Pues bien, al referirse a los términos «autor» y «artista», estas disposiciones se refieren a la misma persona, a saber, la persona que tiene la condición de autor de una fotografía que reúne los requisitos expresamente previstos en ese punto 7.

30. En efecto, los términos «autor» y «artista» utilizados en el artículo 103, apartado 2, letra a), de la Directiva del IVA y en su anexo IX, parte A, punto 7, tienen idéntico alcance, habida cuenta, en particular, de la especial importancia que dicho punto 7 concede a la implicación personal del autor de la fotografía en su producción. Como ha señalado el Abogado General en el punto 23 de sus conclusiones, una fotografía solo se califica de «objeto de arte», con arreglo a dicho punto 7, si las dos etapas principales de su producción, a saber, la toma de la imagen, y el revelado y la impresión, han sido efectuados por el autor de la fotografía o, en lo que se refiere al revelado e impresión, al menos bajo su control. Por otra parte, para ser considerados «objetos de arte», los revelados e impresiones de la fotografía deben firmarse, numerarse y limitarse a treinta ejemplares.

31. Por lo tanto, contrariamente a lo que sostiene el Gobierno francés, de la utilización del término «artista» que figura en el anexo IX, parte A, punto 7, de la Directiva del IVA no puede deducirse que, más allá de los requisitos que enumera dicho punto 7, una fotografía deba tener también carácter artístico para poder beneficiarse del tipo reducido de IVA en virtud del artículo 103, apartado 2, letra a), de dicha Directiva.

32. Por lo que respecta, en segundo lugar, al contexto en el que se inscriben las disposiciones cuya interpretación se solicita, procede recordar que la aplicación del tipo reducido de IVA a las entregas de objetos de arte efectuadas por sus autores o por sus derechohabientes constituye, con arreglo al artículo 103, apartado 2, letra a), de la Directiva del IVA, una excepción a la aplicación del tipo general de IVA. Por tanto, esta última disposición y el artículo 311, apartado 1, punto 2, de dicha Directiva y el anexo IX, parte A, punto 7, de esta, que identifican las fotografías a las que puede aplicarse ese tipo reducido, deben ser objeto de una interpretación estricta. No obstante, esta regla de interpretación estricta no significa que los términos utilizados para definir los casos en los que resulta aplicable dicho tipo reducido hayan de interpretarse de tal manera que este quede privado de efectos. Así, la interpretación de esos términos debe ajustarse a los objetivos perseguidos por dichas exenciones y respetar las exigencias de la neutralidad fiscal (véanse, por analogía, las sentencias de 17 de junio de 2010, Comisión/Francia, C-492/08, EU:C:2010:348, apartado 35, y de 29 de noviembre de 2018, Mensing, C-264/17, EU:C:2018:968, apartados 22 y 23 y jurisprudencia citada).

33. Por otra parte, es jurisprudencia reiterada que los conceptos utilizados en la Directiva del IVA tienen carácter objetivo y se aplican con independencia de los fines y los resultados de las operaciones de que se trate (sentencia de 11 de julio de 2018, E LATS, C-154/17, EU:C:2018:560, apartado 35 y jurisprudencia citada).

34. Como han alegado Regards Photographiques y la Comisión en sus observaciones presentadas al Tribunal de Justicia, el artículo 311, apartado 1, punto 2, de la Directiva, en relación con el anexo IX, parte A, punto 7, de esta, determina las fotografías que se consideran objetos de arte mediante criterios objetivos que, en esencia, se refieren a la identidad y condición del autor de la fotografía, al modo de revelado e impresión, a la firma, a la numeración y a la limitación del número de ejemplares. Tales criterios bastan para garantizar que la aplicación del tipo reducido de IVA únicamente a las fotografías que respondan a dichos criterios constituye la excepción respecto a la aplicación del tipo general a cualquier otra fotografía. En efecto, como ha señalado el Abogado General en el punto 24 de sus conclusiones, estos criterios excluyen que unas fotografías puedan calificarse de «objetos de arte» cuando proceden de una producción masiva, que implica un revelado e impresión confiado a laboratorios especializados sin que el fotógrafo tenga un control sobre el efecto final.

35. En cambio, una interpretación de estas disposiciones conforme a la cual la aplicación del tipo reducido de IVA se limitase a fotografías que presentaran, además, carácter artístico, haría depender la aplicación de dicho tipo reducido del juicio de valor de la administración tributaria nacional competente en cuanto a su valor artístico,

valor que constituye una característica no objetiva, sino subjetiva. En efecto, como ya ha recordado el Tribunal de Justicia, el valor artístico de un objeto se define esencialmente a partir de criterios subjetivos y variables (sentencias de 27 de octubre de 1977, *Westfälischer Kunstverein*, 23/77, EU:C:1977:171, apartado 3, y de 13 de diciembre de 1989, *Raab*, C-1/89, EU:C:1989:648, apartado 25).

36. Además, la interpretación conforme a la cual el disfrute del tipo reducido de IVA está reservado únicamente a las fotografías que presentan carácter artístico, puede dar lugar a que desde el punto de vista del IVA se traten de forma distinta las fotografías, por ejemplo, las fotografías que ponen de relieve acontecimientos familiares, dependiendo de que la administración fiscal considere que tengan o no carácter artístico, aun cuando dichas fotografías presenten, en su caso, propiedades análogas y respondan a las mismas necesidades del consumidor. No obstante, el principio de neutralidad fiscal se opone a que mercancías o servicios similares desde el punto de vista del consumidor medio, que compiten por tanto entre sí, sean tratados de forma distinta desde el punto de vista del IVA (véase, en este sentido, la sentencia de 27 de febrero de 2014, *Pro Med Logistik y Pongratz*, C-454/12 y C-455/12, EU:C:2014:111, apartados 52 y 53).

37. De este modo, el examen del contexto en el que se inscriben las disposiciones cuya interpretación se solicita aboga también por una interpretación con arreglo a la cual toda fotografía que reúna los requisitos establecidos en el anexo IX, parte A, punto 7, de la Directiva del IVA debe considerarse objeto de arte a efectos de la aplicación del tipo reducido de IVA, con arreglo al artículo 103, apartados 1 y 2, letra a), de esta, sin que dicha calificación pueda depender de la apreciación, por la administración tributaria nacional competente, de su carácter artístico.

38. Por lo que respecta, en tercer lugar, a los objetivos perseguidos por la Directiva del IVA, la facultad prevista en su artículo 103, apartados 1 y 2, letra a), permite a los Estados miembros conceder a las entregas de objetos de arte efectuadas por sus autores o por sus derechohabientes un trato fiscal favorable, aplicándoles el tipo reducido de IVA. Dicho esto, como se desprende del considerando 51 de esta Directiva, el régimen de tributación que establece en el ámbito de los objetos de arte, que incluye una definición uniforme del concepto de «objetos de arte», tiene por objeto evitar la doble imposición y las distorsiones de la competencia entre sujetos pasivos.

39. Pues bien, la interpretación conforme a la cual el tipo reducido de IVA puede beneficiar a todas las fotografías que cumplan los requisitos objetivos establecidos en el anexo IX, parte A, punto 7, de la Directiva del IVA se ajusta al objetivo contemplado en dicho considerando 51, dado que evita, como se ha recordado en los apartados 35 y 36 de la presente sentencia, la necesidad de evaluar el valor artístico de una fotografía determinada mediante criterios subjetivos y variables, evaluación que implica el riesgo de distorsiones de la competencia.

40. Habida cuenta de todas estas consideraciones, procede responder a las cuestiones prejudiciales primera y tercera que, para ser consideradas objetos de arte que pueden beneficiarse del tipo reducido de IVA, con arreglo al artículo 103, apartados 1 y 2, letra a), de la Directiva del IVA, en relación con el artículo 311, apartado 1, punto 2, de esta Directiva y con el anexo IX, parte A, punto 7, de esta, las fotografías deben responder a los criterios que figuran en dicho punto 7 en el sentido de que deben haber sido tomadas por el autor de las mismas, reveladas e impresas por él o bajo su control, firmadas y numeradas con un límite de treinta ejemplares en total, con exclusión de cualquier otro criterio, en particular, la valoración, por la administración fiscal nacional competente, de su carácter artístico.

Sobre la segunda cuestión prejudicial

41. Mediante su segunda cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, esencialmente, si el artículo 103, apartados 1 y 2, letra a), de la Directiva del IVA, en relación con el artículo 311, apartado 1, punto 2, de la misma, y su anexo IX, parte A, punto 7, debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa nacional, como la controvertida en el litigio principal, que limita la aplicación del tipo reducido de IVA únicamente a las fotografías de carácter artístico.

42. Procede recordar que, por lo que respecta a la aplicación del tipo reducido de IVA previsto en el artículo 98, apartados 1 y 2, de la Directiva del IVA, el Tribunal de Justicia ha declarado que nada en el texto de tal disposición obliga a interpretarla en el sentido de que solo permite aplicar tal tipo reducido cuando este recaiga necesariamente sobre todos los aspectos de una categoría de operaciones mencionada en el anexo III de dicha Directiva. Así pues, siempre que se respete el principio de neutralidad fiscal inherente al sistema común del IVA, los Estados miembros tienen la posibilidad de aplicar un tipo reducido de IVA a aspectos concretos y específicos de una de las categorías de operaciones recogidas en el anexo III de la citada Directiva (véanse, en este sentido, las sentencias de 6 de mayo de 2010, *Comisión/Francia*, C-94/09, EU:C:2010:253, apartados 25 a 27; de 27 de febrero de 2014, *Pro Med*

Logistik y Pongratz, C-454/12 y C-455/12, EU:C:2014:111, apartados 43 y 44, y de 11 de septiembre de 2014, K, C-219/13, EU:C:2014:2207, apartado 23).

43. La posibilidad de proceder a esa aplicación selectiva del tipo reducido de IVA está justificada, en particular, por la consideración de que, al constituir dicho tipo reducido una excepción a la aplicación del tipo general establecido por cada Estado miembro, la limitación de su aplicación a aspectos concretos y determinados de la categoría de prestación de que se trate es coherente con el principio según el cual las exenciones o excepciones deben interpretarse restrictivamente (véase, en este sentido, la sentencia de 9 de noviembre de 2017, AZ, C-499/16, EU:C:2017:846, apartado 24 y jurisprudencia citada).

44. Como ha señalado el Abogado General en el punto 31 de sus conclusiones, los principios derivados de la jurisprudencia citada en los dos apartados anteriores son igualmente aplicables mutatis mutandis al artículo 103, apartado 2, letra a), de la Directiva del IVA. En efecto, esta disposición extiende la posibilidad de aplicar el tipo reducido de IVA resultante del artículo 98, apartados 1 y 2, de dicha Directiva a las entregas de objetos de arte, tal como se definen en el artículo 311, apartado 1, punto 2, de dicha Directiva, efectuadas por sus autores o sus derechohabientes.

45. Contrariamente a lo que sostiene Regards Photographiques en sus observaciones escritas, el artículo 311, apartado 2, de la Directiva del IVA no impone una interpretación diferente del artículo 103, apartados 1 y 2, letra a), de esta Directiva. En efecto, el artículo 311, apartado 1, punto 2, y apartado 2, define el concepto de «objeto de arte» tanto para la aplicación del régimen del margen de beneficio como para la del tipo reducido de IVA. De este modo, si bien esta última disposición establece que los Estados miembros pueden no considerar objetos de arte las fotografías comprendidas en el anexo IX, parte A, punto 7, de dicha Directiva, no puede excluir la posibilidad, derivada del artículo 103, apartado 2, letra a), de dicha Directiva, en relación con su artículo 96, de circunscribir la aplicación del tipo reducido de IVA a una categoría restringida de dichas fotografías, siempre que dicha aplicación cumpla las requisitos recogidos en el apartado 42 de la presente sentencia.

46. De ello se deduce que el ejercicio de la facultad reconocida a los Estados miembros de delimitar la aplicación del tipo reducido de IVA a una categoría limitada de fotografías comprendidas en el anexo IX, parte A, punto 7, de la Directiva del IVA está sujeto al doble requisito, por una parte, de aislar únicamente, a efectos de la aplicación del tipo reducido, aspectos concretos y específicos de dichas fotografías y, por otra parte, de respetar el principio de neutralidad fiscal. Con estos requisitos se pretende conseguir que los Estados miembros utilicen esta facultad solo en condiciones que garanticen la correcta aplicación del tipo reducido escogido y la prevención de todo tipo de fraude, evasión o abuso (véanse, por analogía, las sentencias de 6 de mayo de 2010, Comisión/Francia, C-94/09, EU:C:2010:253, apartado 30, y de 27 de febrero de 2014, Pro Med Logistik y Pongratz, C-454/12 y C-455/12, EU:C:2014:111, apartado 45).

47. Conforme a reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, si bien corresponde al juez nacional apreciar la compatibilidad de una normativa nacional como la controvertida en el litigio principal, con las exigencias que se derivan del Derecho de la Unión, es el Tribunal de Justicia quien debe proporcionarle todas las indicaciones útiles para resolver el litigio de que conoce (véase, en este sentido, la sentencia de 12 de julio de 2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, apartado 51 y jurisprudencia citada).

48. En el presente asunto, de los autos remitidos al Tribunal de Justicia se desprende que, según las disposiciones del CGI controvertidas en el litigio principal, tal como han sido interpretadas por la instrucción de 25 de junio de 2003, se considera que una fotografía solo tiene carácter artístico cuando revela la existencia de una intención creadora manifiesta por parte de su autor y presente interés para el público en general; estos criterios han de precisarse mediante cierto número de indicios establecidos por esa instrucción para orientar la evaluación, caso por caso, de la administración tributaria. Si bien dicha normativa nacional, así interpretada, dispone que unas fotografías que ilustran, en particular, acontecimientos familiares como matrimonios no tienen, en principio, carácter artístico, no excluye que tales fotografías puedan presentar excepcionalmente tal carácter. Solo se considera que las fotografías de identidad, las fotografías escolares y las fotografías de grupo carecen de carácter artístico.

49. Con arreglo a la jurisprudencia recordada en el apartado 46 de la presente sentencia, las fotografías de carácter artístico a efectos de la normativa nacional deben constituir, en primer lugar, un aspecto concreto y específico de las fotografías comprendidas en el anexo IX, parte A, punto 7, de la Directiva del IVA, lo que implica que sean identificables, como tales, separadamente de las demás fotografías que son objeto de este punto. Tal identificación presupone la existencia de criterios objetivos, claros y precisos en la normativa nacional, que permitan determinar con precisión las fotografías a las que dicha normativa reserva la aplicación del tipo reducido de IVA (véanse, por analogía, las sentencias de 6 de mayo de 2010, Comisión/Francia, C-94/09, EU:C:2010:253, apartados

33 y 35; de 27 de febrero de 2014, Pro Med Logistik y Pongratz, C-454/12 y C-455/12, EU:C:2014:111, apartado 47, y de 9 de noviembre de 2017, AZ, C-499/16, EU:C:2017:846, apartados 25 y 28).

50. Como ha señalado el Abogado General en el punto 33 de sus conclusiones, las disposiciones del CGI controvertidas en el litigio principal, tal como han sido interpretadas por la instrucción de 25 de junio de 2003, no establecen criterios objetivos, claros y precisos para designar las fotografías que presentan carácter artístico, sino que se limitan a establecer una definición abstracta de dichas fotografías, basada en criterios vagos y subjetivos vinculados a la intención creadora manifiesta del autor y a la existencia de un interés para el público en general que deben presentar dichas fotografías.

51. Si bien es cierto que esta normativa nacional, así interpretada, establece un cierto número de indicios para facilitar la evaluación de dichos criterios, no es menos cierto que permite a la administración tributaria, sobre la base de criterios vagos y subjetivos, llevar a cabo un juicio de valor sobre la calidad artística de las fotografías en cuestión, juicio de valor del que dependerá que se conceda o no la ventaja fiscal resultante de la aplicación del tipo reducido de IVA.

52. Así pues, se pone de manifiesto que los criterios establecidos por las disposiciones del CGI controvertidas en el litigio principal, tal como han sido interpretados por la instrucción de 25 de junio de 2003, vinculados a la intención creadora manifiesta del autor y a la existencia de un interés para el público en general, no permiten identificar, como tales, las fotografías que presentan un carácter artístico y distinguirlas de las demás fotografías comprendidas en el anexo IX, parte A, punto 7, de la Directiva del IVA y, por ello, no cumplen los requisitos recordados en el apartado 49 de la presente sentencia.

53. En segundo lugar, como se desprende de las consideraciones que figuran en el apartado 36 de la presente sentencia, una normativa nacional que delimita, sobre la base de tales criterios, la aplicación del tipo reducido de IVA a las fotografías de carácter artístico, puede vulnerar también el principio de neutralidad fiscal. Por lo tanto, procede declarar que esa normativa nacional no respeta las exigencias recordadas en el apartado 46 de la presente sentencia.

54. En lo que atañe a las fotografías de identidad, las fotografías escolares y las fotografías de grupo que, en virtud de las disposiciones del CGI controvertidas en el litigio principal, tal como fueron interpretadas por la instrucción de 25 de junio de 2003, se consideran, de manera irrefutable, carentes de carácter artístico, corresponde al órgano jurisdiccional remitente comprobar si esas fotografías pueden identificarse como tales por separado de las demás fotografías comprendidas en el punto 7 del anexo IX, parte A, de la Directiva del IVA y, en su caso, si el hecho de excluir dichas fotografías del disfrute del tipo reducido de IVA es compatible con el principio de neutralidad fiscal.

55. Habida cuenta de las consideraciones anteriores, procede responder a la segunda cuestión prejudicial que el artículo 103, apartados 1 y 2, letra a), de la Directiva del IVA en relación con el artículo 311, apartado 1, punto 2, de dicha Directiva, y con el anexo IX, parte A, punto 7, de esta debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa nacional, como la controvertida en el litigio principal, que limita la aplicación del tipo reducido de IVA únicamente a las fotografías de carácter artístico, en la medida en que la existencia de tal carácter se supedita a una valoración de la administración tributaria nacional competente que no se ejerce dentro de los límites de criterios objetivos, claros y precisos, fijados por dicha normativa nacional, que permitan determinar con precisión las fotografías a las que esa normativa reserva la aplicación del tipo reducido, de modo que se evite vulnerar el principio de neutralidad fiscal.

Sobre la cuarta cuestión prejudicial

56. Habida cuenta de la respuesta dada a las cuestiones prejudiciales primera y tercera, no procede responder a la cuarta cuestión prejudicial.

Costas

57. Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional remitente, corresponde a este resolver sobre las costas. Los gastos efectuados por quienes, no siendo partes del litigio principal, han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia no pueden ser objeto de reembolso.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Segunda) declara:

1) Para ser consideradas objetos de arte que pueden beneficiarse del tipo reducido del impuesto sobre el valor añadido, con arreglo al artículo 103, apartados 1 y 2, letra a), de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, en relación con el artículo 311, apartado 1, punto 2, de esta Directiva y con el anexo IX, parte A, punto 7, de esta, las fotografías deben responder a los criterios que figuran en dicho punto 7 en el sentido de que deben haber sido tomadas por el autor de las mismas, reveladas e impresas por él o bajo su control, firmadas y numeradas con un límite de treinta ejemplares en total, con exclusión de cualquier otro criterio, en particular, la valoración, por la administración fiscal nacional competente, de su carácter artístico.

2) El artículo 103, apartados 1 y 2, letra a), de la Directiva 2006/112, en relación con el artículo 311, apartado 1, punto 2, de dicha Directiva, y con el anexo IX, parte A, punto 7, de esta, debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa nacional como la controvertida en el litigio principal, que limita la aplicación del tipo reducido del impuesto sobre el valor añadido únicamente a las fotografías de carácter artístico, en la medida en que la existencia de tal carácter se sujeta a una valoración de la administración tributaria nacional competente que no se ejerce dentro de los límites de criterios objetivos, claros y precisos, fijados por dicha normativa nacional, que permitan determinar con precisión las fotografías a las que dicha normativa reserva la aplicación del tipo reducido, de modo que se evite vulnerar el principio de neutralidad fiscal.

Firmas

* Lengua de procedimiento: francés.

Fuente: sitio internet del Tribunal de Justicia.