

Corte di Giustizia UE, Seconda Sezione, sentenza 5 settembre 2019, causa C-145/18 (*)

Sentenza

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione degli articoli 103 e 311, e dell'allegato IX, parte A, punto 7) della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (GU 2006, L 347, pag. 1; in prosieguo: la «direttiva IVA»).

2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia tra la Regards fotografici SARL e il Ministre de l'Action et des Comptes publics (Ministro dell'azione e dei conti pubblici, Francia; in prosieguo: l'«amministrazione tributaria»), in merito al rifiuto di quest'ultimo di applicare l'aliquota ridotta dell'imposta sul valore aggiunto (IVA) alla cessione di ritratti fotografici e fotografie di matrimonio effettuate nel periodo dal 1° febbraio 2009 al 31 gennaio 2012.

Contesto normativo

Diritto dell'Unione

3 Il considerando 51 della direttiva IVA così recita:

«È opportuno adottare un regime comunitario d'imposizione applicabile ai beni d'occasione e agli oggetti d'arte, da collezione o di antiquariato, inteso ad evitare la doppia imposizione e le distorsioni di concorrenza tra soggetti passivi».

4 L'articolo 96 di tale direttiva così dispone:

«Gli Stati membri applicano un'aliquota IVA normale fissata da ciascuno Stato membro ad una percentuale della base imponibile che è identica per le cessioni di beni e per le prestazioni di servizi».

5 L'articolo 98 di detta direttiva dispone, ai paragrafi 1 e 2, quanto segue:
«1. Gli Stati membri possono applicare una o due aliquote ridotte.

2. Le aliquote ridotte si applicano unicamente alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi delle categorie elencate nell'allegato III. (...)».

6 Ai sensi dell'articolo 99, paragrafo 1, della medesima direttiva:

«Le aliquote ridotte sono fissate ad una percentuale della base imponibile che non può essere inferiore al 5%».

7 L'articolo 103 della direttiva IVA è così formulato:

«1. Gli Stati membri possono prevedere che l'aliquota ridotta, o una delle aliquote ridotte, da essi applicate conformemente agli articoli 98 e 99, si applichi anche alle importazioni di oggetti d'arte, da collezione o d'antiquariato, quali definiti all'articolo 311, paragrafo 1, punti 2), (...)».

2. Allorché si avvalgono della facoltà di cui al paragrafo 1, gli Stati membri possono applicare l'aliquota ridotta anche alle cessioni seguenti:

a) le cessioni di oggetti d'arte effettuate dall'autore o dagli aventi diritto; (...)».

8 L'articolo 311 di tale direttiva dispone, ai paragrafi 1 e 2, quanto segue:

«1. Ai fini del presente capo, e salvo altre disposizioni comunitarie, sono considerati:

(...)».

2) “oggetti d'arte”, i beni indicati nell'allegato IX, parte A;

(...)».

2. Gli Stati membri possono non considerare “oggetti d'arte” gli oggetti indicati nell'allegato IX, parte A, punti 5), 6) e 7)».

9 L'allegato IX, parte A, punto 7), della medesima direttiva è formulato come segue:
«fotografie eseguite dall'artista, tirate da lui stesso o sotto il suo controllo, firmate e numerate nei limiti di trenta esemplari, di qualsiasi formato e supporto».

Diritto francese

10 L'articolo 278 septies del code général des impôts (codice generale delle imposte), nella sua versione applicabile fino al 1° gennaio 2012 (in prosieguo: il «CGI»), prevedeva quanto segue:

«L'[IVA] è riscossa all'aliquota ridotta del 5,5%:

(...)».

2° Sulle cessioni di opere d'arte effettuate dall'autore o dagli aventi diritto;

(...)».

11 A partire dal 1° gennaio 2012, l'aliquota prevista da tale disposizione è stata portata al 7%.

12 Ai sensi dell'articolo 98 A, punto 7, dell'allegato II del CGI, sono considerate opere d'arte le fotografie

seguenti:

«Fotografie eseguite dall'artista, tirate da lui stesso o sotto il suo controllo, firmate e numerate nei limiti di trenta esemplari, di qualsiasi formato e supporto».

13 L'istruzione amministrativa della direzione generale delle imposte, del 25 giugno 2003, intitolata «IVA. Aliquota ridotta del 5,5% applicabile alle opere d'arte. Situazione delle fotografie artistiche.», pubblicata nel Bulletin officiel des impôts n. 115, del 2 luglio 2003, nella versione applicabile all'epoca dei fatti di cui al procedimento principale (in prosieguo: l'«istruzione del 25 giugno 2003»), era diretta ad apportare precisazioni relative alle condizioni per l'applicazione dell'aliquota IVA ridotta di cui all'articolo 278 septies del CGI per quanto concerne le fotografie artistiche. Tale istruzione prevedeva:

«(...)

I. Requisiti della fotografia artistica:

1. Si possono considerare opere d'arte ammissibili all'applicazione dell'aliquota IVA ridotta soltanto le fotografie che esprimono un evidente intento creativo da parte dell'autore. Tale è il caso quando il fotografo, attraverso la scelta tematica, le condizioni della realizzazione scenica, le particolarità della ripresa o altre caratteristiche specifiche del suo lavoro, attinenti in particolare alla qualità dell'inquadratura, della composizione, dell'esposizione, dell'illuminazione, dei contrasti, dei colori e dei rilievi, del gioco di luce e dei volumi, della scelta dell'obiettivo e della pellicola o alle particolari condizioni di sviluppo dei negativi, realizza un lavoro che va oltre la semplice fissazione meccanica del ricordo di un evento, di un viaggio o di un personaggio e che quindi riveste interesse per ogni tipo di pubblico.

II. Presupposti d'applicazione

1. Da quanto precede risulta che sono escluse dal beneficio dell'aliquota ridotta le fotografie di identità, le fotografie scolastiche e le fotografie di gruppo.

2. Le fotografie il cui interesse dipende soprattutto dalla qualità della persona o dalla natura del bene rappresentato non sono, in via generale, considerate fotografie artistiche. È il caso, per esempio, delle fotografie che illustrano eventi familiari o religiosi (nozze, comunioni ecc.).

3. Per le fotografie di qualsiasi natura, diverse da quelle menzionate nel precedente punto II 1, l'intento creativo dell'autore evidenziato dai criteri già elencati e il carattere di interesse per qualsiasi tipo di pubblico possono essere suggeriti dai seguenti indizi:

a) il fotografo dimostra di aver esposto le proprie opere presso istituzioni culturali (regionali, nazionali o internazionali) o museali (musei, mostre temporanee o permanenti) o in occasione di manifestazioni commerciali (fiere, saloni, gallerie, ecc.), o di averle presentate in pubblicazioni specializzate. (...)

b) sono stati utilizzati materiali specifici in termini vuoi di ripresa dell'immagine vuoi di sviluppo. (...)».

Procedimento principale e questioni pregiudiziali

14 La Regards Photographiques opera nel settore della realizzazione e della vendita di fotografie.

15 In seguito a un accertamento contabile, l'amministrazione tributaria francese ha contestato l'aliquota IVA ridotta che detta società aveva applicato alla cessione di talune fotografie, precisamente, ritratti e fotografie di matrimonio. Ritenendo che tali fotografie dovessero essere assoggettate all'aliquota IVA ordinaria, l'amministrazione tributaria ha emesso avvisi di accertamento dell'IVA nei confronti della suddetta società per il periodo dal 1º febbraio 2009 al 31 gennaio 2012.

16 Il ricorso proposto dalla Regards Photographiques avverso detti avvisi di accertamento dell'IVA è stato respinto sia dal tribunal administratif d'Orléans (Tribunale amministrativo di Orléans, Francia) sia dalla cour administrative d'appel de Nantes (Corte d'appello amministrativa di Nantes, Francia). Nella sua sentenza del 21 aprile 2016, quest'ultimo giudice ha ritenuto che le fotografie di cui al procedimento principale non potessero beneficiare dell'aliquota IVA ridotta, poiché le stesse non presentavano un carattere di originalità e non esprimevano alcun intento creativo, cosicché non occorreva considerarle fotografie scattate da un artista.

17 La Regards Photographiques ha adito il giudice del rinvio, il Conseil d'État (Consiglio di Stato, Francia), con un ricorso di annullamento avverso tale sentenza. La società sostiene che, per poter beneficiare dell'aliquota IVA ridotta, è sufficiente che l'autore delle fotografie di cui trattasi, prima che il medesimo o i suoi aventi diritto le cedano, ne abbia controllato la tiratura e le abbia firmate e numerate nei limiti di trenta copie.

18 In tali circostanze, il Conseil d'État (Consiglio di Stato) ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se gli articoli 103 e 311 della direttiva [IVA], nonché il punto 7) della parte A dell'allegato IX alla citata direttiva, debbano essere interpretati nel senso che essi impongono solamente che le fotografie, per poter beneficiare dell'aliquota IVA ridotta, siano eseguite dall'autore, tirate da lui stesso o sotto il suo controllo, firmate e numerate nei limiti di trenta esemplari, di qualsiasi formato e supporto.
2) In caso di risposta affermativa alla prima questione, se sia comunque permesso agli Stati membri escludere dal beneficio dell'aliquota IVA ridotta le fotografie non aventi, in più, carattere artistico.
3) In caso di risposta negativa alla prima questione, a quali ulteriori requisiti debbano rispondere le fotografie per poter beneficiare dell'aliquota IVA ridotta e, in particolare, se le stesse debbano avere carattere artistico.
4) Se tali requisiti debbano essere interpretati in modo uniforme all'interno dell'Unione europea oppure rinviino al diritto di ciascuno Stato membro, segnatamente in materia di proprietà intellettuale».

Sulle questioni pregiudiziali

Sulla prima e sulla terza questione

19 Con la prima e la terza questione, che occorre esaminare congiuntamente, il giudice del rinvio chiede alla Corte di pronunciarsi, in sostanza, sulle condizioni che le fotografie devono soddisfare per essere considerate oggetti d'arte che possono beneficiare dell'aliquota IVA ridotta, in forza dell'articolo 103, paragrafi 1 e 2, lettera a), della direttiva IVA, in combinato disposto con l'articolo 311, paragrafo 1, punto 2, di tale direttiva e con l'allegato IX, parte A, punto 7), di quest'ultima, e, in particolare, se esse debbano, a tal fine, presentare un carattere artistico.

20 Pertanto, nell'ambito del presente rinvio pregiudiziale, la Corte è chiamata non già a determinare il significato della nozione di «oggetti d'arte» in generale, ma a interpretarla nell'ambito della direttiva IVA e, in particolare, delle disposizioni di tale direttiva riguardanti l'applicazione di un'aliquota IVA ridotta.

21 Occorre ricordare che l'articolo 96 di detta direttiva dispone che alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi si applica la stessa aliquota IVA, ossia l'aliquota normale fissata da ciascuno Stato membro. In deroga a tale principio, l'articolo 103, paragrafi 1 e 2, lettera a), della medesima direttiva riconosce agli Stati membri la facoltà di applicare l'aliquota IVA ridotta, o una delle aliquote ridotte, da essi applicate conformemente agli articoli 98 e 99 di quest'ultima, alle importazioni di oggetti d'arte, quali definiti al suo articolo 311, paragrafo 1, punto 2, e, quando si avvalgono di tale facoltà, anche alle cessioni di oggetti d'arte effettuate dal loro autore o dai suoi aventi diritto.

22 Per quanto riguarda la definizione della nozione di «oggetti d'arte», l'articolo 311, paragrafo 1, punto 2, della direttiva IVA dispone che i beni indicati nell'allegato IX, parte A, di detta direttiva sono considerati oggetti d'arte. Il punto 7) di tale parte A riguarda le «fotografie eseguite dall'artista, tirate da lui stesso o sotto il suo controllo, firmate e numerate nei limiti di trenta esemplari, di qualsiasi formato e supporto».

23 Il governo francese fa valere che possono beneficiare dell'aliquota IVA ridotta solo le «fotografie artistiche», nozione che, secondo tale governo, si limita alle fotografie che esprimono un evidente intento creativo da parte dell'autore e rivestono interesse per ogni tipo di pubblico. Tale interpretazione deriverebbe dall'uso del termine «artista» di cui all'allegato IX, parte A, punto 7), della direttiva IVA, dalla necessità di interpretare restrittivamente la facoltà di applicare un'aliquota IVA ridotta in quanto eccezione al principio di applicazione dell'aliquota IVA normale e dall'obiettivo di promuovere la produzione artistica applicando un'aliquota IVA ridotta.

24 Per contro, la *Regards Photographiques* e la Commissione europea sostengono che l'articolo 103, paragrafo 2, lettera a), di tale direttiva non riguarda l'«artista», bensì l'«autore» di una fotografia che è considerata oggetto d'arte, in forza dell'articolo 311, paragrafo 1, punto 2, di detta direttiva, in combinato disposto con l'allegato IX, parte A, punto 7), di quest'ultima. Inoltre, essi pongono l'accento sul carattere dettagliato e oggettivo delle condizioni che devono essere soddisfatte dalle fotografie ai sensi di detto punto 7) per essere considerate come tali, mentre il valore artistico di una fotografia costituisce, a loro avviso, un criterio soggettivo e variabile la cui valutazione comporta la formulazione di un giudizio sul merito di un'opera. È proprio al fine di evitare una siffatta valutazione soggettiva che il legislatore dell'Unione avrebbe stabilito, al citato punto 7), condizioni dettagliate e oggettive che, pertanto, sarebbero le sole determinanti ai fini dell'identificazione delle fotografie che possono beneficiare dell'aliquota IVA ridotta.

25 Per determinare la portata della facoltà riconosciuta agli Stati membri di applicare l'aliquota IVA ridotta alle cessioni di fotografie, quale risulta dalle disposizioni del diritto dell'Unione di cui si chiede

l'interpretazione, si deve tener conto allo stesso tempo del dettato e del contesto di tali disposizioni, nonché delle finalità perseguite dalla normativa di cui trattasi (v., in tal senso, sentenze del 18 gennaio 2017, *Sjelle Autogenbrug*, C 471/15, EU:C:2017:20, punto 29 e giurisprudenza citata, e del 16 novembre 2017, *Kozuba Premium Selection*, C 308/16, EU:C:2017:869, punto 38).

26 Per quanto riguarda, in primo luogo, il dettato di tali disposizioni, sebbene l'articolo 103, paragrafi 1 e 2, lettera a), della direttiva IVA disponga che gli Stati membri possono applicare l'aliquota IVA ridotta anche alle cessioni di oggetti d'arte effettuate dall'autore o dai suoi aventi diritto, esso si riferisce agli «oggetti d'arte», come definiti all'articolo 311, paragrafo 1, punto 2, di tale direttiva, in combinato disposto con l'allegato IX, parte A, della stessa.

27 Per quanto riguarda tale definizione, dai termini utilizzati dal legislatore dell'Unione da un lato, a tale articolo 311, paragrafo 1, punto 2, secondo i quali i beni indicati nell'allegato IX, parte A, della direttiva IVA «sono considerati [oggetti d'arte]» e, dall'altro, al punto 7) di tale parte A, che descrivono in modo dettagliato le condizioni che devono essere soddisfatte dalle fotografie per essere considerate «oggetti d'arte» risulta che qualsiasi fotografia che soddisfi tali condizioni deve essere considerata «oggetto d'arte» ai fini dell'applicazione dell'aliquota IVA ridotta. Orbene, suddetto punto 7) non riguarda fotografie artistiche, ma tutte le «fotografie eseguite dall'artista, tirate da lui stesso o sotto il suo controllo, firmate e numerate nei limiti di trenta esemplari, di qualsiasi formato e supporto».

28 Per quanto riguarda l'argomento del governo francese, secondo cui occorre dedurre dall'uso del termine «artista» nell'allegato IX, parte A, punto 7), della direttiva IVA, che una fotografia deve presentare un carattere artistico al fine di poter beneficiare dell'aliquota IVA ridotta ai sensi dell'articolo 103, paragrafo 2, lettera a), di tale direttiva, occorre ricordare che quest'ultima disposizione prevede la facoltà, per gli Stati membri, di applicare l'aliquota IVA ridotta alle cessioni di oggetti d'arte effettuate non già da un «artista», bensì «dall'autore o dagli aventi diritto».

29 Orbene, dette disposizioni, riferendosi ai termini «autore» e «artista», riguardano la stessa persona, vale a dire la persona che ha la qualità di autore di una fotografia che soddisfa le condizioni esplicitamente previste a tale punto 7).

30 Infatti, i termini «autore» e «artista» impiegati nell'articolo 103, paragrafo 2, lettera a), della direttiva IVA e nell'allegato IX, parte A, punto 7), di quest'ultima hanno una portata identica, tenuto conto, segnatamente, dell'importanza particolare che il medesimo punto 7) attribuisce al coinvolgimento personale dell'autore della fotografia nella sua produzione. Come rilevato dall'avvocato generale al paragrafo 23 delle sue conclusioni, una fotografia è qualificata «oggetto d'arte», in forza di detto punto 7), solo se le due fasi principali della sua produzione, vale a dire la ripresa e la tiratura, sono state effettuate dall'autore della fotografia o, per quanto riguarda la tiratura, quantomeno sotto il suo controllo. Peraltro, per essere considerate «oggetti d'arte», le stampe della fotografia devono essere firmate, numerate e limitate a trenta copie.

31 Pertanto, contrariamente a quanto sostiene il governo francese, dall'uso del termine «artista» di cui all'allegato IX, parte A, punto 7), della direttiva IVA, non si può dedurre che, al di là delle condizioni enunciate da detto punto 7), una fotografia debba parimenti presentare carattere artistico al fine di poter beneficiare dell'aliquota IVA ridotta ai sensi dell'articolo 103, paragrafo 2, lettera a), di tale direttiva.

32 Per quanto riguarda, in secondo luogo, il contesto in cui si inseriscono le disposizioni di cui si chiede l'interpretazione, occorre ricordare che l'applicazione dell'aliquota IVA ridotta alle cessioni di oggetti d'arte effettuate dal loro autore o dagli aventi diritto, in forza dell'articolo 103, paragrafo 2, lettera a), della direttiva IVA, costituisce un'eccezione all'applicazione dell'aliquota IVA normale. Pertanto, quest'ultima disposizione e l'articolo 311, paragrafo 1, punto 2, di tale direttiva e l'allegato IX, parte A, punto 7), della medesima direttiva, che identificano le fotografie a cui tale aliquota ridotta può applicarsi, devono essere oggetto di interpretazione restrittiva. Tuttavia, questa regola d'interpretazione restrittiva non significa che i termini utilizzati per definire i casi di applicazione di tale aliquota ridotta debbano essere interpretati in un modo che priverebbe quest'ultimo dei suoi effetti. L'interpretazione di tali termini deve essere infatti conforme agli obiettivi perseguiti da detto regime e rispettare le prescrizioni derivanti dal principio di neutralità fiscale (v., per analogia, sentenze del 17 giugno 2010, *Commissione/Francia*, C 492/08, EU:C:2010:348, punto 35, e del 29 novembre 2018, *Mensing*, C 264/17, EU:C:2018:968, punti 22 e 23 e giurisprudenza citata).

33 Inoltre, secondo giurisprudenza costante le nozioni accolte dalla direttiva IVA hanno carattere obiettivo e si applicano indipendentemente dagli scopi e dai risultati delle operazioni di cui trattasi (sentenza dell'11 luglio 2018, E LATS, C 154/17, EU:C:2018:560, punto 35 e giurisprudenza citata).

34 Come sostenuto dalla *Regards Photographiques* e dalla Commissione nelle loro osservazioni presentate alla Corte, l'articolo 311, paragrafo 1, punto 2, di tale direttiva, in combinato disposto con l'allegato IX, parte A, punto 7), di quest'ultima, determina le fotografie considerate oggetti d'arte mediante criteri oggettivi che sono, in sostanza, relativi all'identità e alla qualità dell'autore della fotografia, alla modalità di tiratura, alla firma, alla numerazione e alla limitazione del numero di esemplari. Tali criteri sono sufficienti per garantire che l'applicazione dell'aliquota IVA ridotta alle sole fotografie che soddisfano i criteri medesimi costituisca l'eccezione rispetto all'applicazione dell'aliquota normale a qualsiasi altra fotografia. Infatti, come rilevato dall'avvocato generale al paragrafo 24 delle sue conclusioni, tali criteri consentono di escludere che alcune fotografie possano essere qualificate «oggetti d'arte» quando risultano da una produzione di massa, che implica una tiratura affidata a laboratori specializzati senza che il fotografo abbia il controllo dell'effetto finale.

35 Per contro, un'interpretazione di tali disposizioni secondo la quale l'applicazione dell'aliquota IVA ridotta si limiterebbe a fotografie che presentano, fra l'altro, un carattere artistico, farebbe dipendere l'applicazione di tale aliquota ridotta dal giudizio dell'amministrazione tributaria nazionale competente riguardo al loro valore artistico, valore che costituisce una caratteristica non oggettiva, ma soggettiva. Infatti, come ricordato già dalla Corte, il valore artistico di un oggetto si definisce essenzialmente in base a criteri soggettivi e variabili (sentenze del 27 ottobre 1977, *Westfälischer Kunstverein*, 23/77, EU:C:1977:171, punto 3, e del 13 dicembre 1989, *Raab*, C 1/89, EU:C:1989:648 C 1/89, punto 25).

36 Inoltre, l'interpretazione secondo la quale il beneficio dell'aliquota IVA ridotta sarebbe riservato alle sole fotografie che presentano un carattere artistico può avere come conseguenza che talune fotografie, quali, ad esempio, quelle che illustrano eventi familiari come i matrimoni, siano trattate diversamente dal punto di vista dell'IVA, a seconda che l'amministrazione tributaria ritenga che esse abbiano o meno un carattere artistico, anche se tali fotografie presentano, eventualmente, proprietà analoghe e rispondono alle stesse esigenze del consumatore. Tuttavia, il principio di neutralità fiscale osta a che merci o prestazioni di servizi simili dal punto di vista del consumatore medio, che si trovano quindi in concorrenza fra loro, siano trattate in modo diverso ai fini dell'IVA (v., in tal senso, sentenza del 27 febbraio 2014, *Pro Med Logistik e Pongratz*, C 454/12 e C 455/12, EU:C:2014:111, punti 52 e 53).

37 Pertanto, anche l'esame del contesto in cui si inseriscono le disposizioni di cui è richiesta l'interpretazione depone a favore di un'interpretazione secondo la quale qualsiasi fotografia che soddisfi le condizioni previste dall'allegato IX, parte A, punto 7), della direttiva IVA, deve essere considerata un oggetto d'arte ai fini dell'applicazione dell'aliquota IVA ridotta, ai sensi dell'articolo 103, paragrafi 1 e 2, lettera a), di quest'ultima, senza che tale qualificazione possa dipendere dalla valutazione, da parte dell'amministrazione tributaria nazionale competente, del suo carattere artistico.

38 Per quanto riguarda, in terzo luogo, gli obiettivi perseguiti dalla direttiva IVA, la facoltà prevista all'articolo 103, paragrafi 1 e 2, lettera a), di quest'ultima consente agli Stati membri di accordare alle cessioni di oggetti d'arte effettuate dall'autore o dagli aventi diritto un trattamento fiscale favorevole, applicando loro l'aliquota IVA ridotta. Ciò premesso, come risulta dal considerando 51 di tale direttiva, il regime d'imposizione che quest'ultima stabilisce nel settore degli oggetti d'arte, che comporta una definizione uniforme della nozione di «oggetti d'arte», è inteso a evitare la doppia imposizione e le distorsioni di concorrenza tra soggetti passivi.

39 Orbene, l'interpretazione secondo cui dell'aliquota IVA ridotta possono beneficiare tutte le fotografie che soddisfino le condizioni oggettive previste dall'allegato IX, parte A, punto 7), della direttiva IVA è conforme all'obiettivo perseguito da tale considerando 51, dal momento che essa evita, come è stato ricordato ai punti 35 e 36 della presente sentenza, la necessità di valutare il valore artistico di una determinata fotografia con criteri soggettivi e variabili, valutazione che comporta il rischio di distorsioni della concorrenza.

40 Alla luce di tutte le suesposte considerazioni, occorre rispondere alla prima e alla terza questione dichiarando che, per essere considerate oggetti d'arte che possono beneficiare dell'aliquota IVA ridotta, in forza dell'articolo 103, paragrafi 1 e 2, lettera a), della direttiva IVA, in combinato disposto con l'articolo 311, paragrafo 1, punto 2, di tale direttiva, e l'allegato IX, parte A, punto 7), di quest'ultima, le fotografie devono soddisfare i criteri di cui al punto 7), ossia devono essere eseguite dal loro autore, tirate da lui o sotto

controllo, firmate e numerate nei limiti di trenta esemplari, ad esclusione di qualsiasi altro criterio, in particolare la valutazione, da parte dell'amministrazione tributaria nazionale competente, del loro carattere artistico.

Sulla seconda questione

41 Con la seconda questione, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l'articolo 103, paragrafi 1 e 2, lettera a), della direttiva IVA, in combinato disposto con l'articolo 311, paragrafo 1, punto 2, di tale direttiva e l'allegato IX, parte A, punto 7), di quest'ultima, debba essere interpretato nel senso che osta ad una normativa nazionale, come quella di cui trattasi nel procedimento principale, che limita l'applicazione dell'aliquota IVA ridotta alle sole fotografie aventi carattere artistico.

42 Occorre ricordare che, per quanto riguarda l'applicazione dell'aliquota IVA ridotta prevista dall'articolo 98, paragrafi 1 e 2, della direttiva IVA, la Corte ha dichiarato che nulla, nel testo di tale disposizione, impone che essa sia interpretata nel senso di esigere che l'applicazione di tale aliquota ridotta riguardi necessariamente tutti gli aspetti di una categoria di prestazioni di cui all'allegato III di tale direttiva. Inoltre, fatto salvo il principio della neutralità fiscale inerente al sistema comune dell'IVA, gli Stati membri hanno la possibilità di applicare un'aliquota IVA ridotta a elementi concreti e specifici di una delle categorie di prestazioni di cui all'allegato III di detta direttiva (v., in tal senso, sentenze del 6 maggio 2010, Commissione/Francia, C 94/09, EU:C:2010:253, punti da 25 a 27; del 27 febbraio 2014, Pro Med Logistik e Pongratz, C 454/12 e C 455/12, EU:C:2014:111, punti 43 e 44, e dell'11 settembre 2014, K, C 219/13, EU:C:2014:2207, punto 23).

43 La possibilità di procedere a una tale applicazione dell'aliquota IVA ridotta è giustificata in particolare dalla considerazione che, costituendo tale aliquota un'eccezione all'applicazione dell'aliquota normale fissata da ogni Stato membro, la limitazione della sua applicazione a elementi concreti e specifici della categoria di prestazioni di cui trattasi è coerente con il principio secondo il quale le esenzioni e le deroghe devono essere interpretate in senso restrittivo (v., in tal senso, sentenza del 9 novembre 2017, AZ, C 499/16, EU:C:2017:846, punto 24 e giurisprudenza citata).

44 Come rilevato dall'avvocato generale al paragrafo 31 delle sue conclusioni, i principi derivanti dalla giurisprudenza citata ai due punti precedenti trovano altresì applicazione mutatis mutandis all'articolo 103, paragrafo 2, lettera a), della direttiva IVA. Infatti, tale disposizione estende la possibilità di applicare l'aliquota IVA ridotta risultante dall'articolo 98, paragrafi 1 e 2, di tale direttiva, alle cessioni di oggetti d'arte, quali definiti all'articolo 311, paragrafo 1, punto 2, di detta direttiva, effettuate dall'autore o dai suoi aventi diritto.

45 Contrariamente a quanto sostiene la *Regards Photographiques* nelle sue osservazioni scritte, l'articolo 311, paragrafo 2, della direttiva IVA non impone un'interpretazione diversa dell'articolo 103, paragrafi 1 e 2, lettera a), della medesima direttiva. Infatti, tale articolo 311, paragrafo 1, punto 2, e paragrafo 2, definisce la nozione di «oggetto d'arte» sia per l'applicazione del regime del margine che per quella dell'aliquota IVA ridotta. Pertanto, sebbene quest'ultima disposizione preveda che gli Stati membri possono non considerare oggetti d'arte le fotografie rientranti nell'allegato IX, parte A, punto 7), di tale direttiva, essa non può escludere la possibilità, derivante dall'articolo 103, paragrafo 2, lettera a), di detta direttiva, in combinato disposto con l'articolo 96 della stessa, di circoscrivere l'applicazione dell'aliquota IVA ridotta a una limitata categoria di dette fotografie, a condizione che tale applicazione rispetti i requisiti enunciati al punto 42 della presente sentenza.

46 Ne consegue che l'esercizio della facoltà riconosciuta agli Stati membri di circoscrivere l'applicazione dell'aliquota IVA ridotta a una limitata categoria di fotografie rientranti nell'allegato IX, parte A, punto 7), della direttiva IVA è soggetto alla duplice condizione, da un lato, di isolare, ai fini dell'applicazione dell'aliquota ridotta, soltanto elementi concreti e specifici di tali fotografie e, dall'altro, di rispettare il principio di neutralità fiscale. Tali condizioni mirano a garantire che gli Stati membri utilizzino tale possibilità esclusivamente in circostanze che assicurino l'applicazione semplice e corretta dell'aliquota ridotta scelta nonché la prevenzione di qualsiasi frode, elusione e abuso eventuale (v., per analogia, sentenze del 6 maggio 2010, Commissione/Francia, C 94/09, EU:C:2010:253, punto 30, e del 27 febbraio 2014, Pro Med Logistik e Pongratz, C 454/12 e C 455/12, EU:C:2014:111, punto 45).

47 Secondo costante giurisprudenza della Corte, benché incomba al giudice nazionale valutare la compatibilità di una normativa nazionale, come quella di cui trattasi nel procedimento principale, con tali esigenze risultanti dal diritto dell'Unione, spetta tuttavia alla Corte fornirgli tutte le indicazioni utili alla

soluzione della controversia di cui è stato investito (v., in tal senso, sentenza del 12 luglio 2012, EMS-Bulgaria Transport, C 284/11, EU:C:2012:458, punto 51 e giurisprudenza citata).

48 Nel caso di specie, dal fascicolo sottoposto alla Corte risulta che, secondo le disposizioni del CGI di cui trattasi nel procedimento principale, come interpretate dall'istruzione del 25 giugno 2003, si considera che una fotografia abbia carattere artistico solo ove esprima un evidente intento creativo da parte dell'autore e rivesta un interesse per qualsiasi tipo di pubblico; i suddetti criteri sono precisati da un certo numero di indizi fissati da tale istruzione al fine di guidare la valutazione, caso per caso, dell'amministrazione tributaria. Sebbene detta normativa nazionale, così interpretata, disponga che alcune fotografie illustranti, in particolare, eventi familiari come i matrimoni non hanno, in linea di principio, carattere artistico, essa non esclude che tali fotografie possano avere eccezionalmente tale carattere. Si ritiene che solo le fotografie di identità, le fotografie scolastiche e le fotografie di gruppo siano sprovviste di carattere artistico.

49 Conformemente alla giurisprudenza ricordata al punto 46 della presente sentenza, le fotografie aventi carattere artistico ai sensi di tale normativa nazionale devono, in primo luogo, costituire un elemento concreto e specifico delle fotografie di cui all'allegato IX, parte A, punto 7), della direttiva IVA, il che implica che esse siano identificabili, in quanto tali, separatamente dalle altre fotografie rientranti in tale punto. Una siffatta identificazione presuppone l'esistenza di criteri oggettivi, chiari e precisi nella normativa nazionale, che consentano di determinare con precisione le fotografie a cui tale normativa riserva l'applicazione dell'aliquota IVA ridotta (v., per analogia, sentenze del 6 maggio 2010, Commissione/Francia, C 94/09, EU:C:2010:253, punti 33 e 35; del 27 febbraio 2014, Pro Med Logistik e Pongratz, C 454/12 e C 455/12, EU:C:2014:111, punto 47, e del 9 novembre 2017, AZ, C 499/16, EU:C:2017:846, punti 25 e 28).

50 Come rilevato dall'avvocato generale al paragrafo 33 delle sue conclusioni, le disposizioni del CGI di cui trattasi nel procedimento principale, come interpretate dall'istruzione del 25 giugno 2003, non stabiliscono criteri oggettivi, chiari e precisi per designare le fotografie aventi carattere artistico, ma si limitano a una definizione in astratto di tali fotografie, basata su criteri vaghi e soggettivi attinenti all'evidente intento creativo dell'autore e all'esistenza di un interesse per ogni tipo di pubblico che tali fotografie devono avere.

51 Sebbene suddetta normativa nazionale, così interpretata, fissi un certo numero di indizi al fine di facilitare la valutazione di tali criteri, resta il fatto che essa consente all'amministrazione tributaria di esprimere, sul fondamento di criteri vaghi e soggettivi, un giudizio sulla qualità artistica delle fotografie di cui trattasi, giudizio in funzione del quale il vantaggio fiscale risultante dall'applicazione dell'aliquota IVA ridotta sarà o meno concesso.

52 Risulta quindi che i criteri stabiliti dalle disposizioni del CGI di cui trattasi nel procedimento principale, come interpretati dalla circolare del 25 giugno 2003, relativi all'evidente intento creativo dell'autore e all'esistenza di un interesse per ogni tipo di pubblico, non consentono di identificare, in quanto tali, le fotografie aventi carattere artistico e di distinguerle dalle altre fotografie di cui all'allegato IX, parte A, punto 7), della direttiva IVA e, pertanto, non soddisfano le condizioni ricordate al punto 49 della presente sentenza.

53 In secondo luogo, come emerge dalle considerazioni di cui al punto 36 della presente sentenza, una normativa nazionale che circoscriva, sulla base di criteri di questo tipo, l'applicazione dell'aliquota IVA ridotta alle fotografie aventi carattere artistico è parimenti idonea a ledere il principio di neutralità fiscale. Pertanto, occorre constatare che una siffatta normativa nazionale non rispetta i requisiti ricordati al punto 46 della presente sentenza.

54 Per quanto riguarda le fotografie di identità, le fotografie scolastiche e le fotografie di gruppo che, in forza delle disposizioni del CGI di cui trattasi nel procedimento principale, come interpretate dall'istruzione del 25 giugno 2003, sono considerate, in modo inconfutabile, prive di carattere artistico, spetta al giudice del rinvio verificare se tali fotografie siano identificabili, in quanto tali, separatamente dalle altre fotografie di cui al punto 7) dell'allegato IX, parte A, della direttiva IVA e, eventualmente, se il fatto di escludere aprioristicamente le suddette fotografie dal beneficio dell'aliquota IVA ridotta sia compatibile con il principio di neutralità fiscale.

55 Alla luce delle considerazioni che precedono, occorre rispondere alla seconda questione dichiarando che l'articolo 103, paragrafi 1 e 2, lettera a), della direttiva IVA, in combinato disposto con l'articolo 311, paragrafo 1, punto 2, di tale direttiva, e l'allegato IX, parte A, punto 7), di quest'ultima, deve essere interpretato nel senso che esso osta a una normativa nazionale, come quella di cui trattasi nel procedimento principale, che limita l'applicazione dell'aliquota IVA ridotta alle sole fotografie aventi carattere artistico, nella misura in cui l'esistenza di quest'ultimo carattere è subordinata ad una valutazione

dell'amministrazione tributaria nazionale competente che non è esercitata nei limiti di criteri oggettivi, chiari e precisi, fissati da tale normativa nazionale, che consentono di determinare con precisione le fotografie alle quali detta normativa riserva l'applicazione di tale aliquota ridotta, in modo da evitare di ledere il principio di neutralità fiscale.

Sulla quarta questione

56 In considerazione della risposta fornita alla prima e alla terza questione, non occorre rispondere alla quarta questione.

Sulle spese

57 Nei confronti delle parti nel procedimento principale la presente causa costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, cui spetta quindi statuire sulle spese. Le spese sostenute da altri soggetti per presentare osservazioni alla Corte non possono dar luogo a rifusione.

Per questi motivi,

la Corte (Seconda Sezione) dichiara:

1) Per essere considerate oggetti d'arte che possono beneficiare dell'aliquota ridotta dell'imposta sul valore aggiunto (IVA), in forza dell'articolo 103, paragrafi 1 e 2, lettera a), della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, in combinato disposto con l'articolo 311, paragrafo 1, punto 2, di tale direttiva, e l'allegato IX, parte A, punto 7), di quest'ultima, le fotografie devono soddisfare i criteri di cui a tale punto 7), ossia devono essere eseguite dal loro autore, tirate da lui o sotto controllo, firmate e numerate nei limiti di trenta esemplari, ad esclusione di qualsiasi altro criterio, in particolare la valutazione, da parte dell'amministrazione tributaria nazionale competente, del loro carattere artistico.

2) L'articolo 103, paragrafi 1 e 2, lettera a), della direttiva 2006/112, in combinato disposto con l'articolo 311, paragrafo 1, punto 2, di tale direttiva, e l'allegato IX, parte A, punto 7), di quest'ultima, deve essere interpretato nel senso che esso osta a una normativa nazionale, come quella di cui trattasi nel procedimento principale, che limita l'applicazione dell'aliquota IVA ridotta alle sole fotografie aventi carattere artistico, nella misura in cui l'esistenza di quest'ultimo carattere è subordinata ad una valutazione dell'amministrazione tributaria nazionale competente che non è esercitata nei limiti di criteri oggettivi, chiari e precisi, fissati da tale normativa nazionale, che consentono di determinare con precisione le fotografie alle quali detta normativa riserva l'applicazione di tale aliquota ridotta, in modo da evitare di ledere il principio di neutralità fiscale.