

## CONCLUSIONS

### Mme Emilie BOKDAM-TOGNETTI, Rapporteur publique

« Qu'est-ce qu'un auteur ? » est le titre d'une stimulante conférence de théorie littéraire de Michel Foucault, dans laquelle ce dernier tentait – du moins l'avons-nous ainsi compris - de démontrer qu'en dépit d'une rhétorique moderne tendant à magnifier l'auteur, et plus généralement l'artiste, comme la Figure par excellence de l'individu, singulier dans son génie et unique dans son geste, l'individu en tant que personne physique réelle n'importait finalement que peu et seul compterait véritablement le nom d'auteur en tant que fonction(s), notamment de classification et d'appropriation.

Si le contenu de cette conférence est, à première vue, fort éloigné du présent litige, qui pose quant à lui la question de savoir ce qu'est (ou qui est) l'auteur d'une œuvre d'art au sens des dispositions régissant la TVA, l'un et l'autre ont néanmoins la même toile de fond et interrogent, à mieux y voir, la même représentation de l'artiste : l'« auteur » renvoie-t-il nécessairement à une personne physique, seule à avoir pu accomplir le geste créateur et qui, prise en sa qualité d'auteur, ne pourrait jamais s'effacer derrière une personne morale, ou l'auteur de l'œuvre n'est-il finalement qu'une fonction qui pourrait être assignée, le cas échéant, à une entité juridique dans laquelle et par laquelle l'individu personne physique accomplissant le geste créateur exercerait son activité de création ?

Par cette question alléché, abandonnons sans plus tarder la lecture de Foucault pour celle du code général des impôts.

Dans leur rédaction applicable aux opérations en litige, effectuées au cours de l'année 2014, l'article 297 A de ce code soumettait, de plein droit, au régime de la marge les livraisons par un assujetti-revendeur d'œuvres d'art qui lui ont été livrés par un non-redevable de la TVA ou par une personne qui n'est pas autorisée à facturer la taxe au titre de cette livraison, tandis que l'article 297 B du même code offrait aux assujettis-revendeurs la faculté, sur option, de demander en outre l'application du régime de la marge pour les livraisons d'œuvres d'art subséquentes à une importation, une acquisition intracommunautaire ou une livraison soumises au taux réduit en application de l'article 278 septies ou du I de l'article 278-0 bis.

L'article 278 septies prévoyait alors l'application du taux réduit de 10 % pour « *les livraisons d'œuvres d'art effectuées par leur auteur ou ses ayants droit* » (2°) et pour « *les livraisons d'œuvres d'art effectuées à titre occasionnel par les personnes qui les ont utilisées pour les besoins de leurs exploitations et chez qui elles ont ouvert droit à déduction de la taxe sur la valeur ajoutée* » (3°). Les acquisitions intracommunautaires suivant en principe le même taux de taxe que celui auquel aurait été soumise l'opération si elle avait été réalisée dans le cadre d'une livraison interne classique dans l'Etat membre de l'acheteur, les acquisitions intracommunautaires d'œuvres d'art effectuées auprès de l'auteur situé dans un autre Etat membre relevaient donc normalement, à l'instar des livraisons effectuées par l'auteur, de ce taux.

Quant au I de l'article 278-0 bis, il permettait de bénéficier du taux réduit de 5,5% en ce qui concerne « ... 2° *Les acquisitions intracommunautaires d'œuvres d'art qui ont fait l'objet d'une livraison dans un autre Etat membre par d'autres assujettis que des assujettis revendeurs.* » Précisons que si l'auteur d'une œuvre ou ses ayant-droits ne sont pas des « assujettis-revendeurs », il semble toutefois que l'auteur et ses ayant-droit ne devaient pas être comptés au nombre des « *assujettis que des assujettis revendeurs* » visés au 2° de l'article 278-0 bis, compte tenu tant des dispositions spéciales de l'article 278 septies précitées que des dispositions de l'article 103 de la directive 2006/112 qu'elles transposent et à la lumière desquelles elles doivent être lues. A compter du 1<sup>er</sup> janvier 2015, l'item des livraisons d'œuvres d'art effectuées par leur auteur ou ses ayant droit a disparu du 2° de l'article 278 septies pour être transféré dans un 3° autonome du I de l'article 278-0 bis.

Relevons d'emblée, pour n'y plus revenir, que si la cour, en citant cette dernière rédaction, a reproduit une version temporellement inapplicable de l'article 278-0 bis, cette erreur est demeurée sans incidence sur le raisonnement tenu pour écarter l'application du régime de la marge et nous semble donc pouvoir être regardée comme une simple erreur de plume.

L'administration fiscale a, à l'issue d'une vérification de comptabilité de la société Galerie Karsten Greve, remis en cause le régime de la TVA sur la marge que celle-ci avait appliqué en 2014 sur ses ventes de tableaux de l'artiste britannique G R..., au motif qu'elle avait acquis ces tableaux, dans le cadre d'opérations d'acquisitions intracommunautaires, non de M. G R..., mais de la société britannique STRG Ltd dont M. R... était l'un des deux directeurs et associés. Estimant que la société STRG n'était pas « l'auteur » des œuvres ou son ayant-droit et n'était pas un « assujetti autre qu'un assujetti revendeur » au sens des dispositions précitées, l'administration a estimé que les acquisitions intracommunautaires en cause n'étaient pas soumises au taux réduit et, par voie de conséquence, que les reventes ultérieures de ces œuvres à des particuliers par la société Galerie Karsten Greve n'étant pas subséquentes à une acquisition intracommunautaire ou une livraison soumises au taux réduit en application de l'article 278 septies ou du I de l'article 278-0 bis, le régime de la marge ne pouvait leur être appliqué.

Le TA de Paris (par un jugement publié à la RJF 2021 n° 365, aux conclusions de X. Pottier), puis la CAA de Paris ont confirmé ce redressement et rejeté les conclusions de la société tendant à la décharge des rappels de TVA mis à sa charge et de l'amende qui lui a été infligée.

La cour administrative d'appel de Paris a jugé, d'une part, que s'agissant d'un tableau, l'auteur d'une œuvre d'art ne pouvant être que l'artiste qui l'a peint de sa main, la société STRG, personne morale, ne pouvait être regardée comme l'auteur des tableaux en cause, et d'autre part, qu'ayant affecté ces tableaux à son activité en vue de la revente, cette société devait être regardée comme un assujetti-revendeur et non comme un assujetti autre qu'un assujetti-revendeur. A l'appui de son pourvoi, la requérante critique ces deux analyses.

Elle soutient, en premier lieu, que la cour a commis une erreur de droit et inexactement qualifié les faits en jugeant que la société STRG n'était pas l'auteur des tableaux qui lui avaient été vendus au motif qu'étant une personne morale, cette dernière ne pouvait avoir exécuté les tableaux « à la main », alors que les dispositions de la directive et celles du CGI prises pour leur transposition ne sauraient être interprétées comme ayant entendu exclure du taux réduit les artistes ayant fait le choix d'exercer leur art et de vendre leurs œuvres dans le cadre d'une société. Elle fait valoir que la référence, à l'annexe IX de la directive 2006/112, à la « main » de l'artiste n'a pour objet que d'exclure de la notion d'objets d'art les tableaux réalisés à l'aide de procédés mécaniques, mais non de prendre position sur la possibilité pour une personne morale d'être regardée comme l'auteur de l'œuvre pour l'application des articles 103 (sur le taux réduit) et 316 (sur le régime de la marge) de la directive.

Contrairement à ce que soutient la requérante, vous n'avez, dans votre décision *Société Regards Photographiques* du 2 décembre 2019 (n° 400837, aux Tables, RJF 2/20 n° 110), en censurant pour erreur de droit une cour qui avait interprété la notion de photographie au sens de l'article 98 A de l'annexe III au CGI comme impliquant une dimension artistique et un caractère d'originalité, et en renvoyant après cassation l'affaire devant le juge d'appel, sans écarter le moyen de cassation comme inopérant au vu de la forme juridique du contribuable, pas implicitement admis qu'une société pouvait être l'auteur d'une œuvre d'art au sens de l'article 278 septies. Ni les conclusions du rapporteur public ni votre décision ne portent en effet la moindre trace d'une réflexion à ce sujet, qui doit donc être regardé comme vierge. La CJUE n'ayant pas davantage été saisie par vous d'une question à ce propos dans ce précédent, il n'y a dès lors pas davantage de conclusion à tirer du silence de cette dernière sur ce point dans l'arrêt qu'elle a rendu sur le renvoi préjudiciel que vous lui aviez adressé.

Ni les dispositions du CGI, ni les dispositions de la directive 2006/112/CE dont elles ont pour objet d'assurer la transposition ne donnent de définition de la notion d'« auteur » d'un objet d'art pour leur mise en œuvre.

Dès lors, pour déterminer la portée de la faculté reconnue aux Etats membres à l'article 103 d'appliquer le taux réduit de TVA aux livraisons d'objets d'art par leur auteur ou ses ayants droits et la portée du droit d'option pour le régime de la marge bénéficiaire que les Etats doivent, selon l'article 316, accorder aux assujettis-revendeurs pour les livraisons d'objets

d'art qui leur ont été livrés par l'auteur ou ses ayant droits, il y a lieu, selon la méthode classique d'interprétation rappelée par la CJUE dans son arrêt *Regards Photographiques SARL* du 5 septembre 2019 (aff. C-145/18, RJF 11/19 n° 1113), de tenir compte des termes et du contexte de ces dispositions ainsi que de l'objectif poursuivi par la réglementation en cause. A ces considérations, nous ajouterons, d'une part, comme l'avait rappelé la CJUE dans un arrêt *Jyske Finans A/S* du 8 décembre 2005 (aff. C-280/04, RJF 4/07 n° 523), la nécessité d'une interprétation uniforme à la lumière des versions établies dans toutes les langues de l'Union, et d'autre part, les principes habituels d'interprétation en matière de TVA tirés, l'un, de l'interprétation stricte des dispositions instituant une exception à l'application du taux normal, et l'autre, d'une interprétation conforme aux exigences de neutralité fiscale, principe fondamental du système commun de TVA.

Commençons donc par les termes eux-mêmes.

L'on peut d'abord vouloir se référer au langage commun. Le terme « auteur », selon le Trésor de la langue française, a ainsi pour sens premier « *celui ou celle qui est la cause première ou principale d'une chose* » ou à « *l'inventeur, initiateur ou responsable d'une chose* », et pour synonymes les termes « *créateur, instigateur, inventeur, responsable* » ; il se décline notamment en art.

Les travaux préparatoires de la loi de finances rectificative pour 1994 ayant transposé la directive 94/5/CE du 14 février 1994 évoquent, quant à eux, les « *livraisons par l'artiste créateur ou ses ayant droit* ».

L'examen des versions linguistiques des articles 103 et 316 de la directive conforte, par l'emploi des termes « *their creator or his successors in title* » dans la version anglaise, la définition de « l'auteur » comme le « créateur » de l'objet d'art, et ses ayants droits, comme ses successeurs personnes physiques.

Si le terme « Urheber » employé dans la version en langue allemande de la directive recouvre quant à lui les mêmes emplois que le terme « auteur » français, y compris dans le vocable *Urheberrecht* correspondant au « droit d'auteur », se raccrocher au terme « auteur » au sens des législations sur le droit d'auteur, bien que tentant, nous semblerait discutable.

Certes, cette approche est celle retenue par les juridictions allemandes (v. *Bundesfinanzhof*, 18 octobre 2023, XI R 15/20, confirmant le jugement du tribunal de Dusseldorf évoqué par X. Pottier dans ses conclusions en première instance, jugeant y avoir lieu de recourir aux dispositions sur le droit d'auteur pour définir les notions d' « auteur » et de son « ayant droit » pour l'application des dispositions allemandes assurant la transposition de l'article 103 de la directive).

Mais d'une part, ces législations sont indépendantes et l'objet de la réglementation sur le droit d'auteur n'est pas celui des dispositions précitées en matière de TVA – or lorsque la directive TVA entend se référer aux droits d'auteur, elle le fait clairement, comme à l'article 56 sur le

lieu d'imposition des cessions et concessions de droits d'auteurs. Vous avez d'ailleurs, eu égard à la définition précise et autonome des « objets d'art » par la directive, écarté toute assimilation des « œuvres d'art » au sens de ses articles 103 et 311 à l'ensemble des œuvres de l'esprit dont les droits d'auteur sont protégés en vertu des dispositions du code de la propriété intellectuelle (CE, 7 juillet 2022, *Sté Mihail Chemiakin Ltd*, n° 448012, RJF 2022 n° 945).

D'autre part, ni la convention de Berne, ni les directives assurant une harmonisation partielle des réglementations sur les droits d'auteur ne comportent de définition uniforme et expresse de « l'auteur ».

Enfin, d'un Etat membre à l'autre, les personnes de l'auteur et du premier titulaire du droit d'auteur ne se confondent pas nécessairement. Ainsi, alors que le régime britannique définit l'auteur comme la personne qui crée l'œuvre (*Copyright, Designs and Patents Act 1988*, Part I, chapter I, 9), il prévoit néanmoins la faculté exceptionnelle de distinguer l'auteur du premier titulaire du droit d'auteur dans le cas des œuvres réalisées par un employé dans le cadre de son emploi – l'employeur étant alors le premier titulaire du *copyright* (*Copyright, Designs and Patents Act 1988*, Part I, chapter I, 11) et le droit moral de la personne physique d'être identifiée comme auteur ne trouvant alors pas à s'appliquer.

Si l'examen des termes de la directive à l'aune du langage courant et de ses différentes versions linguistiques conduit donc à définir l'auteur d'une œuvre d'art comme son créateur, renvoyant ainsi en principe à la personne physique qui a créé l'objet, il ne nous paraît toutefois pas suffire à exclure avec certitude la possibilité d'attribuer, dans certaines hypothèses, cette qualité d'auteur à une société dans laquelle l'artiste exercerait son activité.

Après les termes, examinons donc le contexte des dispositions en cause.

Si la directive, comme on l'a dit, ne comporte pas de définition de l'auteur, elle comporte en revanche une définition des objets d'art. Sont considérés comme tels, aux termes de son annexe IX, repris à l'article 98 A de l'annexe III au CGI, les « *tableaux, collages et tableautins similaires, peintures et dessins, entièrement exécutés à la main par l'artiste* », les « *gravures, estampes et lithographies originales tirées en nombre limité directement (...), d'une ou plusieurs planches entièrement exécutées à la main par l'artiste (...)* », les « *productions originales de l'art statuaire ou de la sculpture en toutes matières dès lors que les productions sont exécutées entièrement par l'artiste* » (à l'exclusion des articles de bijouterie, d'orfèvrerie et de joaillerie) et les « *fontes de sculpture à tirage limité (...) et contrôlé par l'artiste ou ses ayants droit* », les « *tapisseries et textiles muraux faits à la main, sur la base de cartons originaux fournis par les artistes (...)* », les « *exemplaires uniques de céramique, entièrement exécutés par l'artiste et signés par lui* », les « *émaux sur cuivre, entièrement exécutés à la main, (...) comportant la signature de l'artiste ou de l'atelier d'art (...)* », et enfin les « *photographies prises par l'artiste, tirées par lui ou sous son contrôle, signées et numérotées* ».

Or la CJUE a dit pour droit, dans son arrêt *Regards Photographiques SARL* du 5 septembre 2019, rendu au sujet d'une photographie mais transposable aux autres objets d'art, qu'en se référant aux termes « auteur » et « artiste », les dispositions de l'annexe IX et celles de l'article 103 de la directive sur le taux réduit visent la même personne et revêtent une portée identique, compte tenu notamment de l'importance qu'elles accordent à l'implication personnelle de l'auteur de l'œuvre dans la production de celle-ci.

Il doit s'en déduire que « l'auteur » d'un tableau, pour l'application des articles 103 et 316 de la directive, est l'artiste qui a entièrement exécuté « à la main » ce tableau, au sens de l'annexe IX, c'est-à-dire en principe la personne physique qui a concrètement peint la toile.

Mais d'une part, l'annexe IX de la directive envisage, pour les émaux, la possibilité que l'auteur soit un « atelier d'art ». D'autre part, la requérante fait valoir qu'en évoquant, pour définir l'objet d'art, « la main » de l'artiste, l'annexe IX vise à distinguer les œuvres d'art des objets réalisés par des procédés mécaniques, mais ne saurait avoir pour objet ni pour effet d'exclure la faculté de regarder, motif pris qu'elle n'a pas de « main », une personne morale à travers laquelle l'artiste exerce directement son activité, comme « l'auteur » de l'objet au sens et pour l'application des articles 103 et 316 définissant le traitement fiscal des livraisons d'objets d'art par leur auteur.

Considérons donc le troisième élément d'interprétation du texte communautaire, à savoir l'objectif poursuivi par les articles 103 et 316 de la directive et par le régime TVA des ventes d'œuvres d'art.

L'objectif général énoncé par le considérant 51 de la directive, rappelé par la CJUE dans son arrêt du 5 septembre 2019 mais aussi dans son arrêt *Harry Mensing c/ Finanzamt Hamm* du 29 novembre 2018 (aff. C-264/17, RJF 2/19 n° 235), et tendant à éviter les doubles impositions ainsi que les distorsions de concurrence entre assujettis, explique de manière satisfaisante le principe du régime de la marge bénéficiaire instauré par les articles 311 et 316 de la directive, mais paraît moins efficace pour expliquer l'octroi du taux réduit aux livraisons d'objet d'art par leurs auteurs – s'agissant par construction de premières cessions.

Par l'octroi d'un taux réduit, la directive a, comme l'a relevé la Cour, sans pour autant en indiquer les motifs sous-jacents, entendu accorder à ces livraisons un traitement fiscal favorable. Ce taux vise assurément à soutenir les ventes directes d'œuvres par les artistes, par opposition aux cessions opérées par des intermédiaires tels que galeristes ou négociants en art.

Nous ne sommes toutefois pas certains que pareil objectif implique de réserver le périmètre des « auteurs » dont la livraison bénéficie du taux réduit aux seules personnes physiques.

Deux approches sont envisageables.

L' on pourrait considérer que l'auteur d'une œuvre d'art n'est et ne peut être par nature que la personne physique artiste qui l'a créée, et que le libre choix de cet artiste d'exercer par le biais

d'une société, choix qu'il a délibérément opéré compte tenu des avantages et des inconvénients juridiques, économiques ou fiscaux que la forme sociétaire peut lui apporter, a pour effet, compte tenu de la dissociation des personnalités juridiques et de l'écran que la société constitue juridiquement entre l'artiste et l'acquéreur de l'œuvre, de faire regarder toute livraison réalisée par la société comme une livraison intermédiée pour l'application du taux réduit de TVA. L'activité créatrice développée par l'artiste associé dans la société, même sous forme de contribution d'associé prétendument gratuite ne prenant pas la forme d'une cession à titre onéreux de chaque œuvre, trouve bien *in fine* une forme de rémunération de l'artiste en tant qu'associé.

Mais l'objectif d'encourager les premières cessions d'œuvres d'art et l'activité des artistes pourrait aussi se satisfaire d'un élargissement du taux réduit aux sociétés dans le cadre desquelles les artistes exercent leur activité, notamment dans le cas où le cadre national du pays d'accueil permettrait de regarder les œuvres d'art comme entrées directement, sans cession ni apport préalable en nature, dans le patrimoine de la société, l'artiste apportant en quelque sorte son industrie créative et créatrice à celle-ci. Cette lecture large pourrait s'appuyer sur le constat que la directive n'a pas limité le bénéfice du taux réduit aux livraisons par l'auteur, mais aussi aux livraisons par les ayant droit, conduisant à regarder les cessions visées comme toutes les premières livraisons d'œuvres d'art.

La réponse à la question d'interprétation soulevée par le litige nous semble d'autant moins évidente qu'elle met en jeu, au-delà de l'objectif du taux réduit et de l'option pour le régime de la marge, le principe selon lequel les régimes dérogatoires sont normalement d'interprétation stricte, mais aussi le maniement du principe fondamental de neutralité de la TVA.

Du point de vue de l'acquéreur et du contenu matériel et économique de l'opération, la livraison d'un objet d'art par l'artiste directement ou par une société créée par lui ne fait guère de différence. Mais elle n'en présente en réalité, de ce point de vue, guère plus d'avec les livraisons par un galeriste ou négociant, qui se trouve lui aussi en concurrence avec les artistes cédant directement leurs œuvres. Or le droit européen ayant entendu traiter distinctement les livraisons directes d'œuvres d'art par leurs auteurs ou leurs ayant droit, nous ne sommes pas entièrement certains que la comparabilité du contenu des prestations et livraisons puisse jouer à plein pour l'application du principe de neutralité.

Au vu de l'hésitation permise sur la réponse à apporter comme de l'intérêt qu'elle présente pour l'ensemble des Etats membres, et de la nécessité d'une interprétation uniforme, la question nous semble justifier un renvoi préjudiciel à Luxembourg.

Vous pourrez, à cet égard, non seulement interroger la Cour de justice sur le point de savoir si les dispositions des articles 316, 311 et 103 de la directive, en combinaison avec celles de son annexe IX évoquant la main de l'auteur, s'opposent à ce qu'une personne morale puisse être regardée comme l'auteur d'une œuvre d'art pour l'application de ces dispositions, mais aussi l'interroger, en cas de réponse négative et en vue d'un éventuel règlement au fond, sur les

critères au vu desquels une société pourrait être regardée comme l'auteur d'un tableau, notamment en termes de forme juridique de la société (de capitaux ? de personnes ?), de nombre d'associés (société unipersonnelle ou non), de rapports juridiques entre l'artiste personne physique et la société (associé, directeur, salarié) et de modalités d'entrée des œuvres dans le patrimoine de la société.

Encore faut-il vous assurer, avant de procéder à un tel renvoi préjudiciel, que l'autre moyen soulevé par le pourvoi ne permet pas, à lui seul, de faire droit à ce dernier.

La société soutient que la cour a commis une erreur de droit et inexactement qualifié les faits en jugeant que la société STRG avait la qualité d'assujetti-revendeur au sens de la directive du 26 novembre 2006 et n'était dès lors pas au nombre des assujettis autres que les assujettis-revendeurs au sens des articles 103 et 316 de cette directive et de l'article 278-0 bis du CGI.

L'article 311 de la directive définit « l'assujetti-revendeur » pour les besoins du régime particulier de taxation des objets d'art comme « *tout assujetti qui, dans le cadre de son activité économique, achète ou affecte aux besoins de son entreprise ou importe, en vue de leur revente, (...) des objets d'art, que cet assujetti agisse pour son compte ou pour le compte d'autrui en vertu d'un contrat de commission* ». La société conteste la qualité d'assujetti-revendeur de la société STRG en faisant valoir qu'elle n'a jamais « acheté » les œuvres, entrées directement dans le patrimoine de celle-ci par le biais de l'activité exercée en son sein par M. R..., et que la société STRG n'a pas davantage affecté ces œuvres aux besoins de son entreprise, cette notion d'affectation étant selon la requérante réservée aux seuls moyens immobilisés pour l'activité de l'entreprise à l'exclusion des biens qui sont l'objet du négoce. Elle ajoute que les œuvres n'ayant jamais été « vendues » à la société STRG, celle-ci ne peut être regardée comme un re-vendeur et n'agit pas comme intermédiaire, mais comme premier cessionnaire de l'œuvre.

Si la lecture par la requérante de la notion d'affectation aux besoins de l'activité au sens de l'article 311 de la directive nous semble sans doute excessivement restrictive, au vu notamment de l'arrêt *Jyske Finans* du 8 décembre 2005 de la CJUE ayant précisé que les termes « en vue de leur revente » étaient en facteur commun aux différentes hypothèses visées dans cette définition, ce second moyen du pourvoi, en ce qu'il pose la question du statut d'intermédiaire ou non de la société STRG, soulève en large part les mêmes interrogations sur l'opacité ou la transparence de celle-ci par rapport à l'artiste personne physique ayant réalisé l'œuvre, ainsi que sur l'éventuelle incidence des conditions d'acquisition de la propriété de l'œuvre par apport en industrie ou en nature. Par suite, fussiez-vous y répondre sur le fond, vous ne pourriez selon nous le faire sans l'éclairage de la Cour de justice de l'Union européenne.

Vous pourrez, néanmoins, écarter ce moyen tiré d'une erreur de droit et de qualification juridique sur la portée de l'article 278-0 bis du CGI sans saisine préjudicielle préalable.

En effet, l'article 103 de la directive, qui énonce les cas de taux réduit auxquels renvoie l'article 316 de cette directive sur le régime optionnel de la marge, prévoit à son 2, b) la faculté d'appliquer le taux réduit aux seules « *livraisons d'objets d'art effectuées à titre occasionnel par un assujetti autre qu'un assujetti-revendeur, lorsque les objets d'art ont été importés par cet assujetti lui-même ou qu'ils lui ont été livrés par leur auteur ou par ses ayants droit ou qu'ils lui ont ouvert droit à déduction totale de la TVA* ».

Or si l'article 278 septies a repris la précision tenant au caractère occasionnel des livraisons à son 3° prévoyant l'application du taux de 10% aux livraisons d'œuvres d'art effectuées à titre occasionnel par les personnes qui les ont utilisées pour les besoins de leurs exploitations et chez qui elles ont ouvert droit à déduction de la TVA, le 2° du I de l'article 278-0 bis, auquel renvoie également l'article 297 B du CGI, prévoit quant à lui l'application du taux réduit aux « *acquisitions intracommunautaires d'œuvres d'art qui ont fait l'objet d'une livraison dans un autre Etat membre par d'autres assujettis que des assujettis revendeurs* », sans comporter la même précision.

Ces dispositions nous semblent toutefois pouvoir et par suite devoir être lues à la lumière des dispositions de la directive qu'elles ont pour objet de transposer, de façon à assurer une interprétation conforme de la loi nationale au droit de l'Union. Or les dispositions de la directive instituant des régimes dérogatoires en matière de TVA (taux réduit, ou régime de la marge bénéficiaire) doivent faire l'objet d'une interprétation stricte et les dispositions précitées de la directive, qui sont claires, ne permettent pas aux Etats membres d'élargir le champ du taux réduit à d'autres opérations que celles qu'elles visent expressément.

Dans cette mesure, les dispositions de l'article 278-0 bis du CGI nous semblent donc devoir être lues comme ne visant que les acquisitions intracommunautaires d'œuvres d'art qui ont fait l'objet d'une livraison dans un autre Etat membre par d'autres assujettis que des assujettis-revendeurs, lorsque ces autres assujettis n'effectuent des livraisons d'objets d'art qu'à titre occasionnel.

Or il est constant que la société STRG ne livre pas des tableaux à titre occasionnel mais que la vente des œuvres de M. R... et de son épouse constituent le cœur de son activité. Il ressort ainsi des termes mêmes de l'arrêt attaqué et n'est pas contesté que cette société a pour activité de vendre les œuvres d'art réalisées par ses associés. Le ministre lui-même fait valoir, dans son mémoire en défense devant vous, que la notion d'autre assujetti au sens de l'article 278-0 bis doit être lu à la lumière de l'article 103 de la directive, et vise par suite les assujettis effectuant de telles opérations à titre occasionnel par opposition à ceux dont la vente d'objets d'art est l'activité habituelle. Il nous semble possible en cassation de substituer ce motif, qui ne nécessite l'appréciation d'aucune circonstance de fait nouvelle, aux motifs retenus par la cour et d'écarter par suite comme inopérant, en tout état de cause, le moyen tiré de ce que la cour aurait à tort qualifié la société STRG d' « assujetti-revendeur ». Certes, une telle façon de faire n'est pas entièrement orthodoxe, une substitution de motifs ne devant intervenir en principe en cassation qu'à l'égard de motifs erronés, et non « en tout état de cause », mais elle nous semble particulièrement expédiente en l'espèce et permet d'éviter d'adresser à la CJUE

une question qui, pour écarter l'application de l'article 278-0 bis, ne serait en réalité pas nécessaire pour régler le litige.

En revanche, pour les motifs qu'on a dits, vous ne pourrez selon nous vous abstenir de saisir la Cour de justice d'une question à titre préjudiciel afin de pouvoir répondre à l'autre moyen du pourvoi relatif à la notion d'auteur d'un tableau pour l'application du régime de la marge.

Par ces motifs, nous concluons à ce qu'il soit sursis à statuer sur le pourvoi de la société Galerie Karsten Greve jusqu'à ce que la CJUE se soit prononcée sur les question suivantes :

- les dispositions du b) du paragraphe 1 de l'article 316 de la directive du 28 novembre 2006, combinées à celles du 2) du paragraphe 1 de son article 311 et à celles de son annexe IX, partie A, doivent-elle être interprétées en ce sens qu'elles s'opposent à ce qu'une personne morale telle qu'une société soit regardée, au sens et pour l'application de ces dispositions, comme « l'auteur » d'un tableau ?
- en cas de réponse négative à cette première question, quels sont les critères à prendre en considération pour apprécier si une société peut être regardée, au sens et pour l'application de ces mêmes dispositions, comme « l'auteur » d'un tableau ?