

02.8

La TVA doit-elle évoluer pour s'adapter à l'offensive du numérique dans le monde de l'art ?



Arnaud MORAINE

Avocat associé, KPMG Avocats
Co-directeur scientifique de la revue
TVA Douane Environnement

La percée de l'usage du numérique dans le monde de l'art ne se limite pas à l'émergence des œuvres numériques et des jetons non fongibles, dits « NFT » (*non-fungible tokens*). Alors que l'art est entré dans l'ère de l'intelligence artificielle (IA), remettant en cause nombre de ses fondements, dont la notion même d'artiste, peut-on encore parler d'auteur, lorsqu'un livre est rédigé de bout en bout par une IA ? Si tel est le cas, le taux réduit de TVA applicable au livre l'est-il également à une œuvre rédigée par un artiste artificiel et sans existence charnelle ? Si nous pensons que l'aide à la création littéraire apportée par l'IA ne disqualifie pas le livre du taux réduit (V. § 4), la réponse nous apparaît en revanche négative pour une œuvre entièrement rédigée par l'IA (V. § 7).

L'art pictural a vu apparaître des œuvres d'artistes totalement numériques, dont les NFT sont le vecteur de propriété et de commercialisation. Si cette offensive numérique se heurte notamment à la directive TVA

pour l'application des taux réduits de TVA (V. § 15), elle pose pour l'application des règles de territorialité ou la détermination de la qualité d'assujetti (V. § 19) un nombre important de questions sans réponses à ce stade, qui génèrent sans aucun doute des pertes de recettes fiscales pour les États.

Enfin, et sans viser à la moindre exhaustivité, nous notons que le spectacle vivant connaît également son lot de modernisations, avec la retransmission en direct de concerts, représentations théâtrales ou œuvres lyriques. La volonté de la Commission européenne semble claire et viser à développer la transition numérique en accordant des taux réduits de TVA à ces retransmissions (V. § 24), quand la France se montre beaucoup plus hésitante dans ses choix et ses délais de transposition (V. § 27), à la notable exception des retransmissions dans les salles de cinéma (V. § 29).

Introduction

1. Tous les secteurs d'activité sont bousculés par l'émergence du numérique et plus particulièrement, depuis un passé très proche, par la phénoménale montée en puissance des intelligences artificielles (IA).

S'il est un secteur spécifiquement impacté, c'est sans nul doute le monde de l'art, au sens large. L'écrivain, biographe et académicien André Maurois écrivait en 1952 que « *l'art est un*

effort pour créer, à côté du monde réel, un monde plus humain »¹. Magnifique paradoxe qui voudrait que l'art serait plus humain s'il était irréel, et pourquoi pas dématérialisé ou numérique ?

Qu'il s'agisse de la littérature, des œuvres plastiques, des œuvres audiovisuelles ou même du spectacle vivant, aucun des arts connus n'échappe à l'intrusion des nouvelles technologies, qui ne sont plus de simples outils, mais des éléments concourant directement au processus créatif.

1 A. Maurois, *Ce que je crois* : Grasset, 1952, p. 39.

La presse se fait l'écho incessant de ces ingérences numériques dans le secteur de la création, qui provoquent le soulèvement et la grève des scénaristes de Hollywood², aussi bien que la mise en œuvre de coûteux systèmes de détection des œuvres générées par l'intelligence artificielle dans les contenus mis en ligne par les plateformes de téléchargement ou de diffusion en continu (*streaming*, en anglais) de musique³. L'affaire des imitations générées par l'IA de voix de doublures françaises d'artistes américains pour éviter le versement de droits d'auteurs ou assimilés marque une étape supplémentaire, qui dévoile certains travers de ces outils, les intentions parfois malveillantes de ceux qui les utilisent, et, avec un peu de recul, le nécessaire besoin de leur fixer des limites juridiques claires et contraignantes. En d'autres termes, le besoin d'un droit protecteur des artistes contre les usages excessifs de ces intelligences artificielles... Gageons que les spécialistes du droit d'auteur vont devoir batailler fort pour que les droits des hommes l'emportent face à ceux de la machine dans le futur. Mais tel n'est le propos du présent article.

2. En nous recentrant sur la matière fiscale, nous constatons d'évidence que, par capillarité, la TVA est affectée par ce phénomène. Elle est dépendante par essence de la transaction sous-jacente et se trouve donc affectée lorsque cette dernière subit les secousses du numérique. Nous essayerons de mettre au jour, dans plusieurs secteurs de l'art, les domaines pour lesquels le numérique pose des difficultés que le législateur, les juges ou les administrations fiscales devront résoudre afin de pouvoir appliquer correctement les règles de la TVA.

Le secteur du livre, et donc de l'édition, est déjà entré dans la bataille contre les intelligences artificielles, capables de rédiger en quelques minutes ou heures des ouvrages entiers - prose, poésie ou dramaturgie - avec un succès certes très mitigé à ce jour mais promis à s'améliorer avec le temps. La TVA au taux réduit applicable au livre doit-elle également s'appliquer à des œuvres dépourvues d'auteur⁴ ? (I).

Dans le monde de l'art pictural, les œuvres d'art numériques, accessibles *via* des jetons non fongibles, dits « NFT » (*non-fungible tokens*) créent également des controverses quant à l'application des règles de TVA, tant au niveau des taux que de la territorialité, de la qualification de biens ou de services ou de la qualité du preneur (assujetti ou non-assujetti) (II).

Le spectacle vivant (théâtre, concert, danse, cirque, etc.) bénéficie également de taux de TVA privilégiés. De plus en plus souvent, ces spectacles proposent des captations audiovisuelles qui permettent à des milliers de personnes d'assister en direct au spectacle, parfois dans une salle de cinéma qui diffuse la performance, parfois sur un écran de smartphone. Un peu selon le même concept, les musées proposent également des visites

virtuelles permettant à des personnes du monde entier de les parcourir sans quitter leur sofa. Les véritables visites en présentiel s'accompagnent quant à elles d'outils numérique permettant, *via* la caméra d'un smartphone, de bénéficier en simultané d'informations ou de commentaires détaillés d'un objet particulier⁵. Les taux de TVA réduits applicables au spectacle vivant ou aux visites de manifestations artistiques doivent-ils également s'étendre à leur diffusion numérique ? (III).

Autant de questions que ces évolutions, ou révolutions, posent au législateur TVA, européen et national... Comment appliquer les règles actuelles à ces nouveaux outils numériques ou comment, le cas échéant, les faire évoluer ?

I. Un livre rédigé par une intelligence artificielle est-il un livre éligible au taux réduit de la TVA ?

3. Tâchons de répondre à cette première question pour être ensuite à même d'en décliner les conséquences.

La réponse apparaît en vérité assez évidente : « *En France, le taux réduit de TVA à 5,5 % s'applique aux livres qui répondent à la définition fiscale d'une "œuvre de l'esprit" publiée dans un but culturel ou éducatif. Cette définition exige que le livre soit constitué d'éléments imprimés ou numériques, reproduise une œuvre de l'esprit, ne soit pas principalement commercial ou publicitaire, ne contienne pas de zones importantes à remplir par le lecteur.*

Le critère central est donc la reproduction d'une œuvre de l'esprit, ce qui implique une certaine originalité intellectuelle. Si le contenu généré par l'intelligence artificielle est édité, structuré et enrichi par un apport humain (éditeur, curateur, etc.) conférant à l'ensemble une cohérence et une valeur intellectuelle, alors le livre peut être considéré comme une œuvre de l'esprit. Dans ce cas, il pourrait bénéficier du taux réduit de TVA. En revanche, si le livre est une simple compilation automatisée sans intervention éditoriale humaine significative, il risque de ne pas remplir les conditions requises. L'administration fiscale pourrait alors refuser l'application du taux réduit. »

Nous voici donc rapidement fixés sur cette première étape de notre argumentaire. Les esprits chagrins trouveront peut-être cette réponse un peu succincte et dépourvue de références bibliographiques suffisantes. Elle est pourtant claire et synthétique.

Avouons-le, elle n'a pas été écrite par un être humain, mais par un agent conversationnel utilisant l'IA, auquel l'auteur de ces lignes a demandé de fournir une réponse courte et sommaire à cette épineuse question. Force est de constater que les principes rappelés sont les bons et que la conclusion, même non étayée, n'est pas déraisonnable, au sens étymologique du terme. On ne peut toutefois se retenir de penser que l'intelligence artificielle fait du corporatisme, en plaidant pour sa propre cause avec suffisamment de subtilité ! Un réflexe presque dangereusement humain...

5 Le Centre International du Vitrail a par exemple développé une application qui permet, en pointant vers une scène d'un vitrail de la cathédrale de Chartres, de comprendre ce qu'elle raconte et de la contempler en haute définition sur son smartphone.

2 wgacontract2023, Writers Guild of America (WGA) on strike, 1^{er} mai 2023.

3 La plateforme Deezer a indiqué recevoir chaque jour plus de 20 000 pistes entièrement générées par de l'IA, soit plus de 18 % des contenus en ligne (deezer.com, actualité, 16 avr. 2025).

4 À noter que ces contenus générés en tout ou partie par IA dans le secteur du livre (et même dans celui de la musique ou des médias) sont qualifiés de « *contenus synthétiques* » dans le rapport du ministère de la Culture du 3 juillet 2025 intitulé « *Stratégie d'action IA, pour des IA culturelles et responsables* » (Min. culture, rapp., 3 juill. 2025).

A. L'IA, outil d'aide à la création littéraire

4. Qu'en est-il en réalité du point de vue du droit fiscal ? Personne ne doute que de nombreux auteurs ont déjà recours à l'IA lorsqu'il s'agit de procéder à une première revue orthographique ou grammaticale de leur œuvre, ou lorsqu'il s'agit de lui demander un travail sur la concordance des temps par exemple. Beaucoup soupçonnent également, sans doute à raison, que des auteurs utilisent déjà l'IA pour compléter certaines parties d'un ouvrage romanesque, par exemple en rédigeant la description d'un lieu dans lequel ils ne se sont eux-mêmes jamais rendus.

Dans de telles circonstances, l'IA ne remplace pas l'auteur mais lui fournit une aide substantielle, allant jusqu'à guider sa plume sur des paragraphes entiers. Elle reste un outil, mais un outil participant au processus créatif. D'aucuns argueront que sans attendre l'avènement de l'IA, au XIX^e siècle déjà, Alexandre Dumas utilisait abondamment des prête-plumes ou des écrivains fantômes, pour ne pas dire des « nègres littéraires », dont le plus célèbre d'entre eux, Auguste Maquet, rédigeait une première mouture à partir de ses recherches historiques, que Dumas retravaillait ensuite. Certaines parties des premiers jets de Maquet auraient même été reprises sans aucune modification, notamment dans « Les Trois Mousquetaires », « Le Comte de Monte-Cristo » ou « Vingt Ans après »⁶. Dumas était un immense auteur mais il sous-traitait donc une partie de sa création à d'autres auteurs, humains de chair et de sang. Aurait-il fait usage de l'IA si elle avait existé en son temps ?

5. Des auteurs contemporains ont également démontré avec génie que les correcteurs littéraires participent de fait au processus créatif. Ainsi, dans l'« Histoire du siège de Lisbonne », le prix Nobel de littérature portugais José Saramago donne naissance à un personnage de correcteur littéraire qui, en substituant un « non » à un « oui » dans l'œuvre à corriger, se glisse sous la plume de l'auteur et réécrit l'œuvre à sa manière⁷. Un outil de correction numérique participe lui aussi, en tant qu'outil, à la création de l'œuvre, sans pour autant se substituer à son auteur.

Relevons que la traduction française de cet ouvrage, par Geneviève Leibrich dans l'édition citée en référence, participe également d'une autre forme de création littéraire. Par ses choix et ses biais, le traducteur réécrit l'œuvre à sa main, dans une démarche qui est également celle d'un processus littéraire. Mais, là encore, les outils numériques peuvent s'y substituer en fournissant des aides précieuses et efficaces aux maisons d'édition. Ils ne remplacent toutefois pas les auteurs et, même s'ils ont scellé le sort des traducteurs (voire des interprètes), voués à disparaître en grand nombre, il ne s'agit, au sens de la TVA, que d'outils qui ne remettent pas en cause fondamentalement la notion d'auteur.

6. Aucun de ces outils n'est selon nous propre à disqualifier l'éligibilité d'une œuvre littéraire au taux réduit de la TVA. En effet, si à notre connaissance, la jurisprudence n'a pas encore eu à se faire l'écho de ces problématiques en matière de TVA, les juridictions civiles ont déjà eu plusieurs affaires à trancher.

6 C. Mory, La Littérature pour ceux qui ont tout oublié : Larousse, 2013.

7 J. Saramago, Histoire du Siège de Lisbonne : éd. du Seuil, févr. 1992.

Ainsi, si l'outil numérique constitue une simple aide à la création mais que l'intervention personnelle de l'auteur demeure, son œuvre peut être protégée par la législation sur le droit d'auteur⁸. Il a pu être jugé en effet, en faisant le parallèle avec la création musicale, que « la composition musicale assistée par ordinateur, dès lors qu'elle implique une intervention humaine, du choix de l'auteur [...] conduit à la création d'œuvres originales »⁹. De la même manière, une cour d'appel a considéré qu'« une œuvre de l'esprit, même créée à partir d'un système informatique, peut bénéficier des règles protégeant les droits d'auteur, à condition qu'elle laisse apparaître, même de façon minimale, l'originalité qu'a voulu apporter son concepteur »¹⁰.

B. L'IA, rédactrice de la totalité d'un « livre »

7. La vraie interrogation quant à l'éligibilité du livre au taux réduit de la TVA naît lorsque l'auteur s'efface et que l'IA n'est plus un outil mais génère véritablement la totalité de l'« œuvre ». En effet, si l'IA prédictive prévoit des résultats futurs basés sur l'analyse des données et des tendances existantes, l'IA générative va au-delà de la prédiction pour créer un contenu entièrement nouveau qui n'est pas limité par la contrainte des données existantes et a donc la capacité d'écrire en autonomie un récit. S'agit-il encore d'un livre au sens de la TVA ?

Même aux États-Unis, berceau de l'IA, la Cour d'appel fédérale du District of Columbia a confirmé très récemment qu'une IA qui crée une œuvre de manière autonome ne peut se voir reconnaître la qualité d'auteur au sens du Copyright Act de 1976. Dans cette affaire, Stephen Thaler a créé une intelligence artificielle générative appelée « *Creativity Machine* » ayant généré une image qu'il a intitulée « *A Recent Entrance to Paradise* ». Il a déposé une demande d'enregistrement de droit d'auteur pour cette image auprès de l'US Copyright Office, en indiquant sur sa demande que la *Creativity Machine* était la seule autrice de l'œuvre et que lui en était seulement le propriétaire. Le Copyright Office a rejeté sa demande sur le fondement de la condition de paternité humaine de l'œuvre exigée par le Copyright Act. L'œuvre doit être réalisée en premier lieu par un être humain pour être éligible à l'enregistrement du droit d'auteur. Confirmant cette position, la Cour fédérale a consacré l'absence de protection du droit d'auteur pour une œuvre générée par une IA¹¹.

8. En France, s'agissant du droit d'auteur, plusieurs écoles s'opposent à propos des créations générées par l'IA. Certains spécialistes estiment qu'il convient de rechercher si on peut encore distinguer dans ces créations la marque de la subjectivité des différents intervenants. D'autres militent pour l'adoption d'une conception objective des notions clés du droit d'auteur, et plus particulièrement les notions d'œuvre de l'esprit et d'originalité,

8 V. CPI, art. L. 122-1 et s.

9 TGI Paris, 5 juill. 2000, n° 97/24872, Matt Cooper c/Sté Ogilvy et Mather : JurisData n° 2000-130310.

10 CA Bordeaux, 2^e ch., 31 janv. 2005, n° 03/05512 ; Comm. com. élect. 2005, comm. 84, obs. C. Caron.

11 Cour Fédérale du District de Columbia, 18 mars 2025, n° 23-5233, Thaler v. Perlmutter.

afin de placer ces créations sous l'empire de la législation du droit d'auteur¹².

Une troisième école plaide pour l'incompatibilité de principe des notions du droit d'auteur avec l'IA, car « le droit d'auteur a été conçu pour la protection des auteurs, personnes physiques, afin de les gratifier d'un monopole en récompense de leur effort créatif. Cette protection très longue s'étendant jusqu'à 70 ans après la mort de son auteur est accordée uniquement en contrepartie d'un réel effort de création, donnant naissance à une œuvre originale de nature à refléter la personnalité de son auteur. Dans ces circonstances, si l'être humain disparaît derrière le logiciel, la protection n'a plus lieu d'être. Par conséquent, la protection par le droit d'auteur devrait être rejetée dès lors que l'IA n'est plus utilisée comme un simple outil dans le processus créatif, mais employée pour générer des créations de manière autonome, sans que l'on puisse distinguer l'empreinte personnelle de l'un des quelconques intervenants »¹³.

C'est également la position du Syndicat national de l'édition (SNE), dont le directeur juridique, Monsieur Julien Chouraqui, interrogé par nos soins, maintient que seul un auteur personne physique, dont la création porte l'empreinte de sa personnalité, peut, du point de vue de la législation sur le droit d'auteur, être l'auteur d'un livre¹⁴.

9. C'est cette dernière analyse, que nous partageons, qui devrait, par parallélisme, trouver application en matière de TVA s'agissant des œuvres littéraires¹⁵.

Rappelons que le point 6 de l'annexe III de la directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 (directive TVA) dispose que peut faire l'objet de l'application d'un taux réduit la fourniture, y compris en location dans les bibliothèques, de livres, de journaux et de périodiques, que ce soit sur un support physique ou par voie électronique, ou les deux (y compris les brochures, dépliants et imprimés similaires, les albums, livres de dessin ou de coloriage pour enfants, les partitions imprimées ou en manuscrit, les cartes et les relevés hydrographiques ou similaires), à l'exclusion des publications consacrées entièrement ou d'une manière prédominante à la publicité ou consistant entièrement ou d'une manière prédominante en un contenu vidéo ou de la musique audible.

12 Y. Gaubiac, *Objet du droit d'auteur - intelligence artificielle et création artistique* (CPI, art. L. 112-2) : JCl. Propriété littéraire et artistique, Fasc. 1164.

13 G. Courtois, J.-S. Mariez, J. Roussel, *Intelligence artificielle et droits d'auteur* : www.culture.gouv.fr.

14 À cet égard, le Conseil supérieur de la propriété littéraire et artistique (CSPLA) a déjà lancé une mission sur les enjeux juridiques et économiques de l'intelligence artificielle dans les secteurs de la création culturelle (A. Bensamoun et J. Farchy, rapp. final, 27 janv. 2020 ; Min. culture, actualité, 7 févr. 2020). Une nouvelle mission relative à la protection des contenus générés avec le recours à l'IA générative a été confiée à Alexandra Bensamoun et Julie Groffe-Charrier, dont les conclusions sont attendues en juin 2026 (Min. culture, Mission du CSPLA, 20 juin 2025).

15 C'est également cette conception qui a été retenue pour la création musicale, la SACEM indiquant sur son site internet qu'« un outil d'intelligence artificielle ne peut jamais être considéré comme un auteur [...]. La musique générée entièrement par un outil d'intelligence artificielle n'est pas protégée par le droit d'auteur et ne peut être déclarée à la SACEM ».

10. En France, le 3° du A de l'article 278-0 bis du CGI met en œuvre cette faculté en soumettant à la TVA au taux réduit de 5,5 % les livraisons et les locations portant sur les livres fournis sur tout type de support physique et par téléchargement, y compris les livres audio.

Selon l'administration fiscale (faisant sienne plusieurs décisions assez anciennes du Conseil d'État), un livre est un ensemble imprimé, illustré ou non, publié sous un titre, ayant pour objet la reproduction d'une œuvre de l'esprit d'un ou plusieurs auteurs en vue de l'enseignement ou de la diffusion de la pensée et de la culture¹⁶.

Pour être considéré comme un livre, un ouvrage doit remplir les conditions cumulatives suivantes : être un ensemble constitué d'éléments imprimés, reproduire une œuvre de l'esprit, ne pas présenter un caractère commercial ou publicitaire marqué, ne pas contenir un espace important destiné à être rempli par le lecteur.

Un ouvrage constitue la reproduction d'une œuvre de l'esprit dès lors qu'il comporte une partie rédactionnelle suffisante permettant de conférer à l'ensemble le caractère d'une œuvre intellectuelle ou, à défaut, un apport éditorial avéré. Un tel apport éditorial est caractérisé par la recherche, la sélection et la mise en forme de données (agrégation, ordonnancement, présentation, indexation, etc.) conférant à l'ensemble une homogénéité et une cohérence globale même en l'absence de contenu rédactionnel au sens strict. Ainsi, un ouvrage peut être éligible au taux réduit de la TVA s'il reproduit une œuvre de l'esprit suffisamment rédigée pour s'apparenter à une œuvre intellectuelle ou, subsidiairement, s'il comprend un apport éditorial important. La notion d'œuvre de l'esprit se subdivise donc en deux branches : celle de l'apport intellectuel ou, à défaut, celle de l'apport éditorial.

11. Enfonçons une porte ouverte : les rédacteurs de la directive TVA, de la loi, de la jurisprudence et du BOFIP avaient tous en tête, au moment où ils ont publié ces critères, l'idée d'un auteur humain, d'un esprit humain, celle d'une œuvre issue de l'intelligence humaine et d'un apport éditorial humain également, pour permettre l'application du taux réduit de TVA. *A contrario*, pour reprendre le raisonnement tenu en matière de droit d'auteur : pas d'auteur humain, pas d'esprit humain, peu importe l'existence d'un contenu intellectuel ou d'un apport éditorial réel. Et par analogie : pas de droit d'auteur, pas de TVA au taux réduit sur la cession de l'œuvre !

En allant plus avant dans l'analyse, au sens commun, un livre généré par l'IA peut sans aucun doute revêtir un contenu intellectuel réel, propre à diffuser la culture. Pour autant, le dictionnaire Robert donne de l'intellect la définition suivante : « l'esprit dans son fonctionnement intellectuel ». Le serpent se mord la queue. Le contenu intellectuel est celui de l'esprit. Or, parmi tous ses sens différents, l'esprit est défini selon le même dictionnaire comme « l'*aptitude à l'intelligence, à une activité intellectuelle* ». Cette intelligence peut exister dans la machine, artificiellement.

12. Mais la définition actuelle retenue par le Conseil d'État et l'administration fiscale implique également la diffusion de la pensée de l'auteur. Or, cette fois, le dictionnaire Robert définit

16 BOI-TVA-LIQ-30-10-40, 21 août 2024, § 10.

la pensée comme une « activité psychique, faculté ayant pour objet la connaissance ». Dans le domaine de la psychologie, la psyché désigne l'ensemble des phénomènes psychiques. Synonyme de l'activité mentale, elle englobe toutes les manifestations conscientes et inconscientes d'un individu. Au-delà de la pensée, c'est donc aussi la personnalité, la sensibilité et même l'âme, au sens spirituel du terme, qui anime l'auteur et rend son œuvre personnelle et unique. S'il peut être débattu du point de savoir si une IA a une intelligence réelle, il nous semble avec certitude que la machine n'a pas (encore ?) d'activité psychique, cette dernière caractérisant nécessairement un individu doté d'un corps charnel, tout comme la personnalité ou la sensibilité.

La possibilité de qualifier un livre, au sens de la TVA, du seul chef de son contenu éditorial avéré (à défaut de contenu intellectuel) ne change rien selon nous à cette analyse. Cette seconde branche implique en effet, à l'origine, l'existence d'une œuvre de l'esprit d'un ou plusieurs auteurs en vue de l'enseignement ou de la diffusion de la pensée et de la culture, que le travail éditorial avéré vise à mettre en évidence. Et même en tant que critère pris à défaut, le travail éditorial reflète la psyché d'un éditeur.

13. En l'état actuel du droit, nous pensons donc qu'un livre généré par l'IA ne remplit pas les conditions pour être éligible au taux réduit de la TVA. Il faut donc écarter les allégations reproduites ci-dessus (V. § 3) de l'agent conversationnel tendant à faire accéder l'IA au statut d'auteur.

Il s'ensuit également, selon nous, que le g de l'article 279 du CGI, qui soumet au taux réduit de 10 % de la TVA les cessions des droits patrimoniaux reconnus par la loi aux auteurs des œuvres de l'esprit et aux artistes-interprètes (à l'exclusion des droits reconnus à d'autres personnes) ainsi que de tous droits portant sur les œuvres cinématographiques et sur les livres, doit se voir appliquer la même analyse : pas de droit d'auteur originel en cas d'IA, pas de cession ultérieure de ces droits éligible au taux réduit !

Ainsi, en langue française, AI ne devrait jamais signifier « Auteur Inconnu », mais plutôt « artistiquement incompatible » avec l'application du taux réduit de la TVA !

II. Les œuvres d'art numériques sont-elles soumises au même régime de TVA que les œuvres d'art classiques ?

14. La *crypto art* est une œuvre d'art numérique, donc une donnée numérique, liée dans la plupart des cas à une technologie *blockchain* sous la forme d'un jeton non fongible (NFT). Cette technologie permet de rendre authentique et infalsifiable une œuvre d'art numérique ou bien de garantir le droit de propriété d'une œuvre physique.

Les œuvres d'art physiques sont en effet soumises au régime de TVA des livraisons de biens meubles corporelles, avec des modalités particulières, tant en matière de taux qu'en matière d'assiette, s'agissant de leur négoce.

Par application du I de l'article 278-0 bis du CGI, la TVA est perçue au taux réduit de 5,5 % sur les livraisons d'œuvres d'art au sens du second alinéa du 1^{er} du I de l'article 297 A du CGI, sauf

lorsque la base d'imposition est déterminée dans les conditions prévues au même article 297 A (régime de la marge bénéficiaire, c'est-à-dire lorsque cette base d'imposition est constituée de la différence entre le prix de vente et le prix d'achat).

Il résulte en effet de la loi de finances pour 2024¹⁷ que le taux de 5,5 % s'applique à l'ensemble des livraisons d'œuvres d'art dont le fait générateur intervient à compter du 1^{er} janvier 2025, sauf lorsque la livraison est soumise au régime de la marge¹⁸. Ce régime concerne les livraisons par un assujetti-revendeur d'œuvres d'art qui lui ont été livrées précédemment par un non-redevable de la TVA (un particulier, notamment) ou par une personne qui n'est pas autorisée à facturer la TVA au titre de cette livraison (donc bénéficiant elle-même de la franchise ou, s'agissant d'un autre assujetti-revendeur, ayant soumis sa livraison au régime de marge)¹⁹.

Une œuvre de *crypto-art* disponible *via* un NFT est-elle éligible au taux réduit de la TVA, et sa revente par un négociant est-elle également soumise au régime de la marge bénéficiaire, à l'instar des œuvres d'art physiques ?

A. Les règles connues

15. La définition des œuvres d'art, issue de l'annexe IX à la directive TVA, est codifiée à l'article 98 A, II de l'annexe III au CGI. Il ne s'agit pas d'une véritable définition mais d'une énumération limitative qui doit faire l'objet d'une interprétation restrictive. On y trouve, pêle-mêle, sans en reprendre la liste exhaustive, les tableaux, les gravures, les estampes, les productions originales de l'art statuaire, les tapisseries, les exemplaires uniques de céramique, les émaux sur cuivre, les photographies prises par l'artiste, à certaines conditions. Point d'œuvres numériques, uniquement des œuvres physiques pouvant faire l'objet de livraisons de biens...

Le Conseil d'État a d'ailleurs déjà été conduit à juger que, nonobstant son caractère d'œuvre de l'esprit couverte par la législation sur le droit d'auteur, une « bibliothèque de livres et d'images » s'apparentant à un « fonds documentaire », constituée à partir d'images triées et regroupées en différentes catégories, ne relève ni des « objets d'art » ni d'aucune des prestations de services ou des livraisons de biens mentionnées à l'annexe III de la directive TVA éligibles au taux réduit²⁰. La délimitation d'une œuvre d'art est donc d'interprétation stricte au sens de la directive TVA.

Force est ainsi de constater que les œuvres numériques et le *crypto art* d'une manière générale échappent à cette liste et ne bénéficient donc pas du régime particulier de l'article 311 de la directive. Elles ne sont éligibles ni au taux réduit de la TVA, ni

17 L. n° 2023-1322, 29 déc. 2023 de finances pour 2024, art. 83, I, 5° à 8° et II. Ces nouvelles règles ont été commentées par l'administration dans une publication BOFiP-Impôts du 14 mai 2025 qui a fait l'objet d'une consultation publique jusqu'au 14 juin 2025 (TDE 1-2025, n° 7, § 100, comm. G. Guillaume). - Dir. TVA, art. 311.

18 Cf. dans ce numéro G. Guillaume, TVA sur le marché de l'art : la guerre des taux : TDE 1-2025, n° 7.6.

19 BOI-TVA-SECT-90-20-20, 14 mai 2025, § 30 et s.

20 CE, 7 juill. 2022, n° 448012, Sté Mihail Chemiakina Ltd : Lebon T. ; RJF 2022, n° 945.

au régime de la marge bénéficiaire lors de leur revente par un assujetti-revendeur. Il en résulte une évidente différence de traitement, que chacun pourra trouver discriminatoire ou pas. Elle n'est pas sans rappeler celle qui existait dans le passé entre le livre papier et le livre numérique, que la directive TVA a fini par aplanir en étendant le régime du livre au livre numérique (ou *e-book*).

16. Le Comité de la TVA a publié un avis des services de la Commission européenne relatif au traitement des transactions liées aux NFT dans le cadre actuel de la TVA, avec pour objectif une approche commune pouvant permettre d'élaborer une pratique administrative cohérente au sein de l'UE²¹. Deux documents portant sur des questions spécifiques sont venus par la suite compléter ces travaux²².

17. L'administration fiscale française a également publié un rescrit qui apporte des précisions sur la qualification, en matière de TVA, des opérations réalisées à l'aide de NFT, en s'appuyant sur les cas les plus courants²³.

Les NFT ne faisant l'objet d'aucune disposition spécifique dans la loi fiscale, l'administration retient que les principes et règles en matière de TVA s'appliquent dans les conditions habituelles. Dès lors que le NFT est utilisé comme un certificat de propriété d'un bien corporel ou incorporel, c'est la nature du bien ou service auquel il se rapporte qui détermine le régime de TVA. Il convient donc, au cas par cas, d'appliquer les règles de TVA de droit commun qui auraient été mises en œuvre si le bien ou le service avait été livré ou fourni sans le recours à un NFT.

L'administration estime donc qu'en cas de création et de vente d'œuvres graphiques numériques associées à des NFT, le NFT généré pour chaque œuvre est considéré comme un moyen de réaliser une transaction portant sur une œuvre graphique numérique, et non comme un service distinct de l'opération sous-jacente consistant en la cession de l'œuvre. C'est donc cette opération sous-jacente qui détermine le régime de TVA applicable. Les œuvres graphiques numériques ne constituant pas des biens corporels (qu'il s'agisse de la propriété de l'œuvre ou des droits patrimoniaux attachés au NFT), le transfert des droits attachés à ces œuvres est qualifié de prestation de services.

L'administration rejoint en cela le Comité de la TVA, qui estime que si le NFT donne accès à un bien numérique, son transfert constitue une prestation de service. Le Comité en conclut d'ailleurs expressément que cette qualification a pour conséquence que le transfert d'un NFT donnant accès à une œuvre d'art numérique ne peut bénéficier du régime des œuvres d'art (taxation sur la marge ou taux réduit), qui ne peut s'appliquer qu'à des biens corporels précisément listés par la directive TVA²⁴.

Plus précisément encore, l'administration fiscale française

considère que si les œuvres sont créées de manière largement automatisée à l'aide d'outils informatiques avec une intervention humaine minimale, l'opération doit être qualifiée de prestation de services fournie par voie électronique au sens du 12° de l'article 259 B du CGI et, par conséquent, suivre les règles de TVA propres à ce type de prestations. Une fois encore, cette position rejoint celle de la Commission, qui estime que si la qualification de service électronique s'impose pour certains transferts de NFT, elle ne peut être généralisée à tous les transferts et qu'une évaluation au cas par cas est nécessaire pour qualifier l'opération du point de vue de la TVA²⁵.

18. Ainsi, deux certitudes s'imposent à ce stade :

- ce sont les **règles des prestations de services** qui s'appliquent aux œuvres numériques cédées *via* des NFT, qu'il s'agisse de la territorialité, du fait générateur ou de l'exigibilité de la TVA ;
- l'œuvre d'art numérique n'est, à ce jour, **pas éligible au taux réduit de la TVA**, ni au régime bénéficiaire de la marge des assujettis-revendeurs de biens d'occasion, ces deux dispositifs étant réservés aux biens corporels listés par la directive TVA.

B. Les incertitudes persistantes

19. La vente d'une œuvre d'art numérique constitue en tant que telle une prestation de services, soumise de plein droit à la TVA, si le vendeur est un assujetti, au taux normal. Mais le négoce de telles œuvres s'effectue le plus souvent par un négoce des NFT qui les abritent, au sein de la *blockchain*. Cette dernière est définie par le ministère de l'Économie et des finances²⁶ comme une technologie de stockage et de transmission d'informations, prenant la forme d'une base de données, qui a la particularité d'être partagée simultanément avec tous ses utilisateurs et qui ne dépend d'aucun organe central, a pour avantage d'être rapide et sécurisée, et dont le champ d'application est bien plus large que celui des cryptoactifs (assurance, logistique, énergie, industrie, santé, etc.), et qui est de plus en plus encadrée pour éviter certains dangers²⁷.

L'administration fiscale française omet de décrire une caractéristique majeure des *blockchains* privées : elles privilégient

21 Comité TVA, Premières réflexions sur la TVA concernant les NFT, document de travail n° 1060, 21 févr. 2023, taxud.c.1(2023)1930643.

22 Comité TVA, Ventes de thèmes (ou habillages, skins en anglais) sur le marché secondaire, document de travail n° 1070, 16 oct. 2023. - Comité TVA, Crypto art et TVA, document de travail n° 1080, 4 mars 2024.

23 BOI-RES-TVA-000140, 14 févr. 2024 (la version actuelle du 14 mai 2025 n'emporte pas de modification sur le fond).

24 Comité TVA, Crypto art et TVA, document de travail n° 1080 préc., § 3.3.1.

25 Comité TVA, document de travail n° 1060 préc., § 3.2 et § 3.5.

26 www.economie.gouv.fr, Bercy infos Entreprises, Qu'est-ce que la chaîne de blocs (*Blockchain*) ?, 20 janv. 2025.

27 Afin de faire face aux utilisations abusives des cryptoactifs et protéger les européens ayant investi, l'UE a mis en place le règlement MiCA : Règl. (UE) 2023/1114, 31 mai 2023 Règl. (UE) 2023/1114, 31 mai 2024 sur les marchés de crypto-actifs, et modifiant les règlements (UE) n° 1093/2010 et (UE) n° 1095/2010 et les directives 2013/36/UE et (UE) 2019/1937 [dit règlement « MiCA » pour *Markets in Crypto-Assets*] : JOUE L 150, 9 juin 2023, p. 40. Progressivement entré en vigueur depuis juin 2024, ce règlement se traduit dans le cadre français par un renforcement des obligations de vigilance et de conformité pour les acteurs des crypto-actifs : une obligation d'évaluer les risques associés aux transferts, notamment ceux impliquant des adresses auto-hébergées, une obligation de consigner leurs décisions en cas de résiliation de relations commerciales pour des raisons liées au blanchiment ou au financement du terrorisme.

l'anonymat, ou pour être exact, le pseudonymat²⁸. Or, la taxation d'une opération selon le régime approprié de TVA implique de connaître sa nature (bien ou services), le statut du fournisseur (assujetti ou non assujetti), celui du client (assujetti ou non assujetti), ainsi que leur lieu de domiciliation ou d'établissement respectif pour appliquer correctement la règle de territorialité. Comment faire lorsque ces informations sont inconnues des opérateurs en raison du secret de la *blockchain* ?

20. La qualité d'assujetti du fournisseur est la première étape du raisonnement. Comment s'assurer qu'il agit bien en qualité d'assujetti à la TVA ?

Le Comité de la TVA relève que pour évaluer l'indépendance d'une personne commercialisant des biens numériques sur une plateforme, la pertinence des critères prévus par la directive TVA devrait être réexaminée afin de les confirmer ou de les mettre à jour²⁹. En effet, comment définir au sein de la *blockchain* les critères permettant de déterminer si un assujetti agit bien en tant que tel, dans un réel objectif d'entreprise davantage qu'à des fins patrimoniales ?

Comment faut-il analyser l'hypothèse d'un vendeur qui reçoit des redevances à chaque fois que le NFT est revendu ? Le Comité de la TVA doute des critères permettant alors de classer l'opération dans le champ de la taxe³⁰. Nous préconisons toutefois de recourir aux critères habituels, qui peuvent encore faire leurs preuves dans le monde numérique : ne s'agit-il pas dans cette hypothèse de l'exploitation d'un bien corporel ou incorporel (certes numérique), en vue d'en retirer des recettes ayant un caractère de permanence, caractéristique d'une activité économique au sens de l'article 256 A du CGI ?

21. La qualité d'assujetti (B2B) ou de non-assujetti (B2C) du client est également déterminante pour l'application de la règle de territorialité, tout comme son lieu de domicile ou d'établissement. À défaut, comment appliquer correctement la règle de territorialité ? Faute de connaître ces éléments, le risque de double taxation ou d'absence de taxation est avéré dès qu'un élément d'extranéité affecte la transaction. Dans une telle hypothèse, même si le lieu des services fournis par voie électronique à une personne non assujettie est le lieu où cette personne est établie ou a son domicile ou sa résidence habituelle³¹, l'État membre du lieu d'établissement du prestataire voudra assurément appliquer la TVA locale, dans le doute et par défaut, générant ainsi une situation de double taxation.

22. Enfin, le rôle des plateformes où se négocient les NFT doit être clarifié si les administrations veulent appréhender correctement les transactions portant sur des œuvres d'art numériques à travers les NFT.

28 Les rares cryptomonnaies utilisant des *blockchains* anonymes comme Monero ou Zcash font l'objet de régulations de plus en plus restrictives, visant à terme à interdire l'anonymat, de manière à lutter contre les financements illicites et les fraudes.

29 Comité TVA, document de travail n° 1070, préc., § 3.3.

30 Comité TVA, document de travail n° 1060, préc., § 3.3.2.

31 Dir. TVA, art. 58.

Dans le flou actuel, la proposition faite par Laurent Chetcuti nous paraît de bon sens, même si le législateur européen devra faire preuve d'un grand volontarisme politique pour y parvenir. Il préconise de mettre en place une « obligation de traçage des flux pour l'ensemble des plateformes d'intermédiation (opérateur sur crypto-actifs ou prestataire de services sur crypto-actifs) ; sur ce point, la Commission pourrait s'inspirer utilement des nouvelles règles prévues pour le e-commerce - une partie de la taxation est dans les mains des intermédiaires via la notion de fournisseur présumé ("deemed supplier") (Dir. TVA art. 14 bis) - ou des obligations issues de la directive DAC 7 (Dir. UE/2021/514 du 22-3-2021 modifiant la directive 2011/16/UE relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal) »³².

Il ressort clairement de ces réflexions que l'œuvre d'art numérique ne bénéficie pas du statut TVA de l'œuvre d'art physique et qu'une évolution normative, au niveau européen, est nécessaire afin de pouvoir efficacement appliquer le régime correct de TVA, à son négoce notamment, et pour écarter des pertes de recettes fiscales importantes pour les États.

III. Le spectacle vivant échappe-t-il aux intrusions du numérique quant à l'application des règles de TVA ?

23. Les nouvelles technologies s'invitent également dans le spectacle vivant. Les concerts géants des rois de la pop, du rap et du rock, qui remplissent pourtant des stades entiers, se décuplent aussi en simultané dans des salles de cinéma par exemple, capables de retransmettre grâce à des matériels audio performants l'ambiance sonore de la salle de spectacle. Il en va de même d'une représentation de théâtre ou d'un grand spectacle lyrique.

Les captations en simultané sur un smartphone ou tout écran individuel sont également possibles, transformant le spectacle dit « vivant », en spectacle dématérialisé. Est-il encore, sous cette forme, bien « vivant » au sens de la TVA ?

A. Un cadre européen dorénavant plus favorable

24. L'annexe III de la directive TVA, qui dresse la liste des livraisons de biens ou des prestations de services pouvant faire l'objet des taux réduits, compte en son point 7 « le droit d'admission aux spectacles, théâtres, cirques, foires, parcs d'attraction, concerts, musées, zoos, cinémas, expositions et manifestations et établissements culturels similaires, ou l'accès à la diffusion en direct de ces manifestations ou visites, ou les deux ».

Les États membres peuvent appliquer les dispositions législatives, réglementaires et administratives relatives au point 7, en ce qui concerne l'accès à la diffusion en direct des manifestations ou des visites visées par ce point, à partir du 1^{er} janvier 2025, en vertu de l'article 3 de la directive (UE) 2022/542 du 5 avril 2022

32 L. Chetcuti, NFT et TVA : où en est-on ? : FR 28/24, inf. 4, n° 22, p. 9.

(dite « directive taux »). L'objectif affiché par cette directive est de s'écarter du dogme originel d'un système de TVA avec un taux unique à terme en Europe, pour redonner au contraire aux États membres une plus grande liberté dans la fixation des taux, normaux et réduits, tout en interdisant les taux réduits sur certains produits (notamment les énergies fossiles) et en favorisant l'application de taux réduits à d'autres. Cette plus grande latitude est rendue possible grâce aux modifications apportées par ailleurs, depuis plus de 20 ans, aux critères de territorialité dans la taxation à la TVA des biens et services, qui permettent aujourd'hui d'écarter la plupart des risques de double taxation, d'absence de taxation, ou encore de chalandage fiscal (*tax shopping* en anglais), l'ensemble des règles aboutissant en principe à une correcte application de la TVA au lieu de consommation des biens et services.

Ainsi, dans la proposition législative modifiée pour re-consultation³³, préalable à l'adoption de la directive, le Conseil souligne, entre autres, l'importance de la transition numérique en précisant que, « *compte tenu de la transformation numérique de l'économie, les États membres pourront prévoir que les activités, y compris les événements, diffusés en direct reçoivent le même traitement que les activités, y compris les événements, qui, lorsqu'ils sont organisés en présentiel, peuvent bénéficier de taux réduits* ».

La volonté politique est donc claire.

25. L'article 98, § 2 de la directive TVA modifiée par la directive taux prévoit désormais que les États membres peuvent, outre les deux taux réduits autorisés (soit le taux de 5,5 % et celui de 10 % en France) appliquer un taux réduit inférieur au seuil minimal de 5 %. Le taux réduit inférieur au seuil minimal de 5 % ne peut être appliqué qu'aux livraisons de biens ou prestations de services couvertes par les points suivants de l'annexe III :

- a) les points 1) à 6) et 10 quater) ; ou
- b) tout autre point de l'annexe III entrant dans le cadre des options prévues à l'article 105 bis, § 1.

Relevons d'emblée que la diffusion en direct des spectacles est prévue au point 7 de l'annexe III, donc en principe exclue du taux super réduit de TVA français de 2,1 % notamment, sauf à ce que la France puisse se prévaloir de l'exception de l'article 105 bis de la directive.

Les États membres qui appliquent, au 1^{er} janvier 2021, des taux réduits inférieurs au seuil minimal de 5 %, doivent, quoi qu'il en soit, limiter l'application de ces taux réduits au plus tard le 1^{er} janvier 2032.

26. La question de l'application d'un taux réduit à la diffusion de spectacles en direct a déjà été posée, fin 2020, par le député Bruno Studer, qui a demandé au ministre de l'Économie et des Finances si les conditions fiscales de la retransmission intégrale et simultanée, soit dans les conditions du direct, des spectacles vivants sur tout support numérique afin d'une part, d'élargir le public des représentations culturelles et d'autre part, de permettre la survie du secteur durant la crise sanitaire dite du « COVID-19 », pouvaient permettre d'aligner les taux sur le régime de TVA desdits spectacles, à savoir 5,5 % dans le cas général et 2,10 % pour les spectacles éligibles. Le ministre avait alors

répondu que l'article 98, § 2 de la directive TVA, dans sa version de l'époque, prévoyait que les taux réduits ne sont pas applicables aux services fournis par voie électronique, à l'exception des livres et des publications par voie électronique, et que l'extension du champ d'application du taux particulier de 2,10 % n'était pas autorisée puisque ce taux était réservé à certaines opérations portant sur des biens et services qui en bénéficiaient avant le 1^{er} janvier 1978 (mécanisme de la « clause de gel »)³⁴.

Le temps a fait son œuvre et la directive a depuis évolué. Qu'en est-il de la législation française ?

B. Une législation française encore attentiste

27. En France, l'article 278-0 bis du CGI dispose que la TVA au taux réduit de 5,5 % est perçue pour :

« F. - 1^o *Les spectacles suivants : théâtres, théâtres de chansonniers, cirques, concerts ; spectacles de variétés à l'exception de ceux qui sont donnés dans les établissements où il est d'usage de consommer pendant les séances. Cette exception n'est pas applicable aux établissements affiliés au Centre national de la musique ;*

2^o *Le prix du billet d'entrée donnant accès à des interprétations originales d'œuvres musicales nécessitant la présence physique d'au moins un artiste du spectacle percevant une rémunération dans des établissements où il est servi facultativement des consommations pendant le spectacle et dont l'exploitant est titulaire de la licence de la catégorie mentionnée au 1^o de l'article D.7122-1 du code du travail ;*

3^o *Les droits d'entrée des spectateurs aux compétitions de jeux vidéo définies à l'article L.321-8 du code de la sécurité intérieure ;*

G. - *Les droits d'entrée dans les salles de spectacles cinématographiques, quels que soient le procédé de fixation ou de transmission et la nature du support des œuvres ou documents audiovisuels qui sont présentés ».*

Il est complété par l'article 281 quater du CGI, qui prévoit que la TVA « *est perçue au taux de 2,10 % en ce qui concerne les recettes réalisées aux entrées des premières représentations théâtrales d'œuvres dramatiques, lyriques, musicales ou chorégraphiques nouvellement créées ou d'œuvres classiques faisant l'objet d'une nouvelle mise en scène, ainsi que des spectacles de cirque comportant exclusivement des créations originales conçues et produites par l'entreprise et faisant appel aux services réguliers d'un groupe de musiciens* ». L'article 89 ter de l'annexe III au CGI précise que les représentations concernées par le taux de 2,1 % sont les « *140 premières séances où le public est admis moyennant paiement, à l'exclusion des séances entièrement gratuites* ».

Le constat est sans appel : aucune transposition légale n'existe, à ce jour, de la faculté dorénavant ouverte par la directive TVA de faire bénéficier la retransmission de spectacles vivants de taux réduits de TVA. La seule modernisation du dispositif a consisté à étendre le taux réduit, à compter du 1^{er} janvier 2024, à l'accès aux spectacles de compétitions de jeux vidéo³⁵. Le spectacle de sport électronique bénéficie ainsi du même taux de TVA que l'accès à une compétition sportive traditionnelle, ce qui s'apparente déjà à une volonté d'appliquer un traitement égal aux sports physique et numérique.

34 RM Studer, n° 34040 : JOAN 16 févr. 2021, p. 1414.

35 L. n° 2023-1322, 29 déc. 2023 de finances pour 2024, art. 87.

33 Cons. UE, procédure de consultation 2018/0005(CNS), 9 déc. 2021.

28. À titre de comparaison, l'administration fiscale allemande a pris acte de l'évolution des diffusions numériques³⁶, et distingue :

- les diffusions d'enregistrements pré-produits (concerts, enseignements, cours de *fitness*) et accessibles à un moment ultérieur, pour lesquelles elle considère qu'il n'y a pas d'intervention humaine et que le taux réduit ne peut s'appliquer ; et
- les diffusions en direct, pour lesquelles elle considère qu'il y a une intervention humaine plus que minimale : le taux réduit s'applique s'il y a une vraie interaction avec le public (applaudissements, rappels, etc.) et une écoute en temps réel.

29. À ce jour en France, la seule ouverture figure à notre sens dans les commentaires administratifs relatifs aux salles de cinéma. Il y est en effet rappelé que l'application du taux réduit de 5,5 % aux séances de cinéma est liée à deux conditions : le droit d'entrée doit donner accès à une salle de cinéma, et le spectacle doit être constitué par la projection d'une œuvre cinématographique (produit ayant obtenu un visa d'exploitation) ou d'un document audiovisuel, indépendamment de la nature du support et du procédé de transmission ou de fixation. Les œuvres ou documents qui font l'objet d'une vidéotransmission ouvrent donc droit au taux réduit s'ils sont projetés dans une salle de cinéma. L'administration fiscale précise encore que « La vidéoprojection consiste à projeter les films à partir de supports vidéographiques (vidéocassettes et vidéodisques). La vidéotransmission est un procédé technique par lequel des sons et des images sont enregistrés, puis acheminés par différents modes de transmission (câble, voie hertzienne) et projetés instantanément en public, dans un lieu éloigné de leur source, au moyen d'un vidéoprojecteur »³⁷.

Indépendamment des exonérations ou réductions de taux prévues par les dispositions législatives dont pourraient bénéficier par ailleurs les salles de spectacles, le taux normal reste applicable, poursuit l'administration, aux droits d'entrée dans des lieux qui ne sont pas des salles de spectacles cinématographiques, alors même qu'y seraient projetés des œuvres cinématographiques ou des documents audiovisuels (par exemple : retransmission d'une épreuve sportive ou d'un spectacle musical dans un stade, une halle de sports, un théâtre, etc.).

A contrario, il faut donc comprendre qu'un document audiovisuel, tel qu'un spectacle musical, projeté dans un cinéma en diffusion en direct bénéficie du taux de 5,5 %. Toute autre forme de diffusion en direct, en dehors d'une salle de cinéma, se voit appliquer le taux normal de TVA.

30. Résumons alors l'étonnant paradoxe de la numérisation du spectacle vivant : sa diffusion en direct doit-elle être soumise au même taux de TVA que la billetterie en salle, comme la directive le permet ? Le spectacle est-il encore « vivant » au motif qu'il est diffusé en direct par le truchement d'un écran et d'un faisceau numérique contre rémunération ?

Si le mode de consommation du spectacle vivant passe dorénavant par une consommation numérique, comme jadis la consommation du livre s'est étendue au livre numérique (*e-book*),

la France devrait alors transposer la directive en ce sens afin de généraliser le taux réduit à ces diffusions, au-delà des seules salles de cinéma. Cela pourrait sans doute contribuer à l'essor de l'offre de spectacles vivants, en développant une source de financement nouvelle et alternative au seul subventionnement public. La France pourrait d'ailleurs à cette occasion transposer également la possibilité d'appliquer le taux réduit de la TVA à la diffusion en direct des visites des expositions, manifestations et établissements culturels (V. § 24). Un guide faisant visiter un musée, une exposition ou un site en interactivité avec des clients en ligne, pourrait ainsi bénéficier du taux réduit, comme en cas de visite physique du même lieu.

31. En tout état de cause, grâce à la législation sur les prestations complexes et les offres composites³⁸, nous pensons qu'une visite physique à laquelle est assorti l'usage d'un appareil ou d'une application qui permet de scanner des contenus en ligne, d'entendre des commentaires spécifiques ou de bénéficier d'images en 3D, constitue déjà une offre complexe dont l'élément principal est la visite, qui permet à l'ensemble de bénéficier du taux réduit de la TVA. Mais il s'agit d'un simple accessoire à la visite physique, et pas d'une visite numérique en tant que telle...

Conclusion

32. Qu'il s'agisse de la littérature, des arts picturaux ou du spectacle vivant, la percée du numérique est palpable et a déjà contribué à faire évoluer la fiscalité. Aucun doute que la pression de la modernité la fera évoluer davantage, le principe d'égalité de traitement impliquant que l'art soit soumis à un taux identique, quel que soit son mode d'expression, classique ou numérique.

Encore faut-il que l'art soit l'expression d'un artiste, et non pas celle d'une intelligence artificielle désincarnée qui ne saura, par définition, jamais tirer de l'âme humaine le pire comme le meilleur, les deux étant tout autant indispensables à la création artistique.

Nous ne sommes donc pas encore en risque de rencontrer une supercherie telle que celle montée par Romain Gary, qui remporta deux fois le prix Goncourt, la seconde fois sous la plume de son pseudonyme Émile Ajar, en adoptant un style littéraire totalement innovant. L'IA susceptible de créer un auteur factice, capable de faire naître chez le lecteur, grâce à ses lignes, des émotions aussi fortes que celles de Gary, n'est pas encore créée.

Charles Baudelaire pensait déjà en 1885 que « la modernité, c'est le transitoire, le fugitif, le contingent, la moitié de l'art, dont l'autre moitié est l'éternel et l'immuable »³⁹. Le taux réduit de la TVA pourrait-il ainsi réunir le transitoire et l'éternel ?

A. MORAINÉ ■

36 Bundesministerium der Finanzen, Classification TVA des ventes de services événementiels en ligne : Lettre 29 avr. 2024, n° III C3 - S 7117-j.

37 BOI-TVA-LIQ-30-20-40, 7 févr. 2024, § 150.

38 BOI-TVA-CHAMP-60-10, 14 mai 2025, § 10 et s. : TDE 1-2025, n° 3, § 7, comm. E. Ashworth. - CJUE, 25 févr. 1999, C-349/96, Card Protection Plan Ltd (CPP), pt 29 : RJF 4/99 n° 512. - CJCE, 27 févr. 2008, C-425/06, Part Services Srl, pt 51.

39 C. Baudelaire, L'art romantique, Le Peintre de la vie moderne, IV.