

**Les enjeux de l'application du taux réduit de TVA  
au livre numérique**

**Novembre 2011**

## SOMMAIRE

I. Le marché du livre numérique, un développement bien amorcé aux Etats-Unis, mais encore embryonnaire en Europe : .....	3
I.1. Un marché en développement rapide aux Etats-Unis : .....	3
I.1.1. Des outils de lecture performants sont à l'origine du développement du marché.....	3
I.1.2. L'accès à une offre abondante. ....	3
I.1.3. Des politiques de prix très agressives. ....	5
I.2. Un marché encore embryonnaire en Europe. ....	6
I.2.1. Un marché balbutiant dans les principaux pays européens : .....	6
I.2.2. Un marché français qui reste limité : .....	8
I.3. Livre papier et le livre numérique devraient coexister. ....	9
I.4. Une définition du livre numérique qui se précise : .....	10
I.4.1. L'exemple de l'Espagne : une définition d'origine juridique.....	10
I.4.2. L'exemple de la France : une définition d'origine fiscale .....	11
I.4.3. L'exemple de la Communauté européenne : une réflexion en cours.....	12
II. Le développement du livre numérique passe par une baisse du prix. ....	12
II.1. Deux conditions essentielles au démarrage du marché sont en passe d'être remplies...	13
II.1.1. Des outils de lecture performants et peu coûteux.....	13
II.1.2. Un catalogue d'œuvres numériques large et accessible. ....	14
II.2. Le prix est au cœur de la problématique du développement du livre numérique. ....	17
II.2.1. La tentation du piratage .....	17
II.2.2. Le consommateur attend une décote élevée .....	19
II.3. Des enjeux industriels majeurs : .....	21
III. Le taux de TVA est crucial : .....	23
III.1. Le principe d'unicité de taux doit s'appliquer au livre numérique. ....	23
III.2. L'alignement du taux de TVA a un impact majeur sur la chaîne de valeur : .....	24
III.2.1. Deux simulations ont été réalisées par la mission : .....	24
Un taux de TVA ramené à 5,5 % sur le numérique permet de baisser le prix du livre (TTC) de 40 % en préservant la rémunération de l'ensemble des acteurs de la chaîne du livre : .....	25
III.2.2. Il est essentiel de préserver la rémunération du couple auteur/éditeur : .....	26
III.2.3. La baisse du taux de TVA limite la perte de revenu des libraires donc de leur marge.....	26
III.3. L'application du taux réduit de TVA engendre un gain fiscal.....	27
III.3.1. Un impact marginalement positif sur les recettes directement liées aux livres numériques .....	27
III.3.2. Un impact positif conséquent sur les ventes de matériels de lecture. ....	28
Conclusion : .....	29
ANNEXES .....	30

Les ministres de l'Economie, des Finances et de l'Industrie, du Budget, des Comptes publics et de la Réforme de l'Etat, de la Culture et de la Communication ont demandé au service du Contrôle général économique et financier de conduire une étude sur les conséquences économiques et budgétaires de l'application du taux réduit de TVA au livre numérique.

Un rapport d'étape a été remis aux ministres début octobre et à M. Jacques Toubon, Délégué de la France pour la fiscalité des biens et services culturels en ligne, qui l'a transmis notamment au cabinet de M. Algirdas Šemeta, Commissaire européen en charge de la fiscalité.

Le présent rapport complète et précise le rapport d'étape en conservant la même articulation :

- le marché du livre numérique est appelé à se développer,
- cette évolution est susceptible d'être freinée par des prix dissuasifs qui encourageraient le piratage,
- la fiscalité est un élément essentiel pour accompagner l'évolution du marché

## **I. Le marché du livre numérique, un développement bien amorcé aux Etats-Unis, mais encore embryonnaire en Europe :**

### **I.1. Un marché en développement rapide aux Etats-Unis :**

On assiste à une percée spectaculaire du livre numérique aux Etats-Unis depuis la fin des années 2000. Même si les spécificités du marché local<sup>1</sup> interdisent de considérer que l'expérience américaine est entièrement transposable à l'Europe, il est certain qu'il est aujourd'hui le seul<sup>2</sup> dont l'on puisse tirer des leçons.

#### **I.1.1. Des outils de lecture performants sont à l'origine du développement du marché.**

C'est la liseuse Kindle d'Amazon qui a lancé le marché. Relativement peu coûteuse (lancée à 299 \$, elle est désormais vendue entre 79 et 149 \$ selon les versions) et bien adaptée à son objet, elle a rencontré un succès très rapide. Même si elle est aujourd'hui concurrencée (modèle Nook de Barnes & Noble par exemple), elle reste dominante (de l'ordre de 60 à 70 % du marché).

L'arrivée des tablettes et en particulier de l'Ipad d'Apple a offert un autre choix au consommateur et a conduit à l'achat de livres numériques un public qui n'avait pas forcément déjà fait l'acquisition d'un outil entièrement dédié à la lecture.

La multiplication de l'offre de tablettes, l'offensive récente d'Amazon sur les prix des Kindle (ramenés à 79-149 \$) et le lancement programmé en novembre 2011 d'une nouvelle Kindle (Kindle Fire), en fait une tablette couleur avec un écran tactile au prix de 199 \$, ne pourront que contribuer à l'élargissement d'un parc déjà très important.

Selon une étude récente, 28 millions d'Américains possèdent une tablette ou une liseuse et 18 % des internautes envisagent d'en acquérir une dans les 12 mois, ce qui portera le nombre de détenteurs ou d'utilisateurs à 54 millions.

#### **I.1.2. L'accès à une offre abondante.**

Le catalogue d'Amazon compte 1 million de titres et les plates-formes, qu'elles soient développées par des acteurs traditionnels de la chaîne du livre ou des pure players, sont

---

<sup>1</sup> On estime par exemple que l'attachement à l'objet livre papier est certainement plus marqué en Europe qu'aux Etats-Unis. De même, la faible densité de librairies outre-atlantique a-t-elle sans aucun doute accéléré l'émergence du numérique en rendant l'accès au livre papier plus problématique (La France à elle seule compte autant de librairies, 4000, que les Etats-Unis.).

<sup>2</sup> Le livre numérique se développe rapidement au Japon, mais ne concerne pratiquement que le secteur des mangas.

facilement accessibles, bien organisées et offrent des modes d'achat rapides et simples correspondant aux habitudes des consommateurs internautes.

Alors que le numérique ne représentait au plus que 0,1% du marché du livre en 2002, il est passé en 2009 à 3,2 % et 8,5 % en 2010. Entre 2009 et 2010, on a constaté une augmentation de 201 % des ventes de livres numériques. Les professionnels estiment en général que le numérique représentera entre 15 et 25 % du marché du livre en 2015.

#### Marché du livre généraliste américain :

M\$	2008	2009	2010	2008-2009	2009-2010	2008-2010
Hardcover	5 214,3	5 630,6	5 259,6	8%	-7%	1%
Softcover	5 205,8	5 381,8	5 269,3	3%	-2%	1%
Paperback	1 485,0	1 405,6	1 280,5	-5%	-9%	-14%
Audio	305,0	248,8	217,9	-18%	-12%	-29%
Autres physique	784,6	813,0	856,0	4%	5%	9%
<b>Total :</b>	<b>12 994,7</b>	<b>13 479,8</b>	<b>12 883,3</b>	<b>4%</b>	<b>-4%</b>	<b>-1%</b>
E-Books	61,8	287,0	863,7	364%	201%	1298%
Enhanced E-Books	2,1	4,0	14,3	90%	258%	581%
Audio dl	80,8	100,6	124,3	25%	24%	54%
Paid Mobile App	-	-	0,6	#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!
Internet	19,1	26,7	38,4	40%	44%	101%
Autres services	14,3	12,0	14,6	-16%	22%	2%
Bundle Products	-	-	0,6	#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!
Autres	0,5	-	-	-100%	#DIV/0!	-100%
<b>Total :</b>	<b>13 173,3</b>	<b>13 910,1</b>	<b>13 939,8</b>	<b>6%</b>	<b>0%</b>	<b>6%</b>

Source : BookStats – Association of American Publishers

Mais cette projection pourrait être dépassée : en janvier 2011, les ventes de livres numériques ont dépassé celles des livres de poche avec 18 mois d'avance sur les prévisions les plus optimistes<sup>3</sup>. De même, la variété des livres connaissant le succès en version numérique laisse penser que les marges de progression sont considérables.

<sup>3</sup> Cette évolution est d'ailleurs inquiétante pour les éditeurs français qui réalisent une grande partie de leur marge avec le livre de poche.

## Evolution des ventes de livres physiques et numériques aux USA - 2010 – 2011

(6 premiers mois de l'année)

Catégorie (en M\$)	2010	2011	Variation (en %)
Adult Hardcover	617,8	471,1	-23,7
Adult Paperback	710,1	521,4	-26,6
Mass Market	325,3	232,5	-28,5
Children's/YA Hardcover	272,0	240,1	-11,7
Children's/YA Paperback	244,0	207,1	-15,1
Total Imprimé	2 169,2	1 672,2	-22,9
Livre électronique	181,3	473,8	+161,3
Total imprimé et électronique	2 350,5	2 146,0	-8,6

Source : Association of American Publishers

Les plus fortes ventes d'ouvrages numériques concernent en effet des secteurs aussi différents que les best sellers, la littérature dite de gare, la bande dessinée ou des livres plus exigeants (cf. 300.000 exemplaires numériques du « Freedom » de Jonathan Franzen pour 700.000 exemplaires papier). La diversité socioculturelle des lecteurs numériques est garante de la poursuite du développement du secteur.

L'explosion du numérique ne s'est cependant pas faite sans dommage. L'essentiel des achats numériques s'opérant par substitution au papier au sein d'un marché global stagnant<sup>4</sup>, les acteurs traditionnels qui n'investissent pas sont touchés. En juillet dernier, le deuxième libraire américain, la chaîne Borders, qui ne s'était intéressé que tardivement et marginalement aux nouvelles technologies (liseuse Kobo), a été contraint à une faillite entraînant la disparition de 11.000 emplois.

### I.1.3. Des politiques de prix très agressives.

C'est là encore Amazon qui a montré la voie, non seulement en positionnant d'emblée le livre numérique à un prix très inférieur à son équivalent papier mais en allant jusqu'à vendre volontairement à perte pendant des années. Créée en 1992 et introduite au Nasdaq en 1995, Amazon n'a commencé à faire des bénéfices qu'en 2004.

Rappelons également que l'entreprise a bénéficié d'un contexte fiscal très favorable, à la fois en raison d'une décision de la Cour suprême de 1992 (Quill v. North Dakota), qui exonère les vendeurs en ligne de l'obligation de collecter la « sales tax » afférente à l'ensemble des ventes aux consommateurs résidant dans des États où le vendeur n'a pas de présence physique (nexus), et depuis la promulgation en 1998 de l'Internet Tax Freedom Act, toujours en vigueur car prorogé trois fois (jusqu'au 1er novembre 2014). Cette loi interdit aux gouvernements fédéral, des États et locaux d'imposer des taxes sur les services de l'internet.

Toutefois, la définition des services de l'internet exclus de toute taxation a fait l'objet de débats. La troisième modification de la loi semble permettre l'imposition des services en ligne de contenus, ce qui permet aux États fédérés de taxer notamment les livres numériques et autres biens immatériels (sales taxes d'un taux compris entre 6 et 12 %). C'est ce que font désormais une vingtaine d'États, deux États seulement les exemptant explicitement. Un autre point de débat est la fiscalité applicable à la transaction, certains États considérant que le vendeur est installé sur son sol dès qu'il dispose d'un simple serveur électronique.

Amazon, qui s'est installée à Seattle en raison du faible taux de la sales tax dans le petit État de Washington où elle ne réalise qu'une faible partie de son chiffre d'affaires, a alors réagi, tant devant les tribunaux sur la compatibilité de ces taxes avec l'« Internet Tax Freedom Act »

<sup>4</sup> Les ventes de livres papier ont reculé de 10 % au premier semestre 2011.

qu'après des législateurs des Etats, en menaçant parfois de fermer des implantations ou de dénoncer ses relations commerciales avec ses « affiliates ».

Ainsi, en Californie, et malgré la signature d'un texte de loi début juillet 2011, la société Amazon a indiqué qu'elle ne collecterait pas la sales tax et qu'elle saisirait la possibilité offerte par les lois de cet État d'obtenir par référendum l'annulation du texte. Après avoir commencé à recueillir les signatures, Amazon a finalement obtenu du Gouverneur de repousser d'une année (jusqu'en septembre 2012) l'application de la loi, contre l'engagement de collecter la taxe à l'issue de ce moratoire, sauf adoption dans l'intervalle d'une disposition contraire au niveau fédéral, ce dont la plupart des observateurs doutaient encore il y a peu, du moins jusqu'au dépôt récent d'une proposition de loi bi-partisane.

Le bras de fer entre Amazon et les Etats américains est donc loin d'être terminé mais la firme de Seattle continue à bénéficier aujourd'hui d'un avantage fiscal évalué à quelques 7 milliards \$ (ventes de biens physiques et immatériels). Début 2011, 87 % des Américains vivaient dans un Etat où Amazon ne collecte pas la sales tax<sup>5</sup>.

## I.2. Un marché encore embryonnaire en Europe.

En préliminaire, il convient de souligner que les données statistiques sur le marché du livre numérique sont généralement parcellaires, hétérogènes et d'une fiabilité relative. Sous ces réserves, nous avons tenté d'analyser les grandes tendances observées.

### I.2.1. Un marché balbutiant dans les principaux pays européens :

Comme l'indique le tableau ci-dessous, l'arrivée du numérique s'effectue sur un marché global du livre qui est en stagnation (Allemagne fédérale, Grande-Bretagne), en légère régression (France) ou en repli plus marqué (Italie, Espagne).

	marché du livre en général (millions d'€, sauf UK : £)				Progression 2010/2007	Notes
	2007	2008	2009	2010		
Allemagne fédérale	9 576	9 614	9 691	9 734	+1,6 %	€- valeur du marché
Grande-Bretagne	3 047	3 052	3 053	3 115	+2.2 %	£ - recettes nettes des éditeurs
France	2 894	2 830	2 829	2 838	-1,9 %	€- recettes nettes des éditeurs
Espagne	3 123	3 185	3 110	2 891	-7,4 %	€- valeur du marché
Italie	3 707	3 597	3 408	3 417	-7,8 %	€- valeur du marché

Source : FEE

A la différence de l'édition professionnelle, « qui apparait, elle, presque totalement convertie au numérique » à tel point que « le papier ne constitue plus dans ce secteur qu'une forme complémentaire ou subsidiaire d'exploitation des contenus »<sup>6</sup>, le livre numérique homothétique grand public (définition ci-dessous page 10) n'occupe encore qu'une faible part du marché. Mais il semble monter en puissance, en particulier en Grande-Bretagne où Amazon est implanté depuis 2010 et où le taux de croissance est important : 623 % entre janvier et juin 2011 :

<sup>5</sup> Source : Forbes.

<sup>6</sup> Livres Hebdo – Le classement Livres Hebdo de l'édition mondiale – 17 juin 2011

Livre numérique	Grande-Bretagne	Allemagne	Italie	Espagne	France
CA <sup>7</sup> 2010 (en M€) :	23 -30 M€	24 M€	1,4 M€	13 M€	23 M€
Projections CA 2011 <sup>9</sup> :	80/100 M€	?	3/4 M€	?	30/35 M€
% du marché 2010	0,8 %	0,2 %	0,04%	0,1 %	0,6 %
Catalogue disponible mi-2011:	2 000 000	80 000	18 000	27 000	200 000 <sup>10</sup>
Dont titres commerciaux (sous droit d'auteur)	1 000 000 <sup>11</sup>	23 000 <sup>12</sup>	18 000 ?	10 000	60 000 <sup>13</sup>
Principaux libraires électroniques:	Amazon, Apple, WHSmith, Waterstone's, ...	Amazon, Thalia, Weltbild, ...	ibs.it, Feltrinelli.it, Libreria Rizzoli, illibraio.it, FNAC, Bookrepublic, ebook.it...	El Corte Inglés, La Casa del Libro, FNAC, ...	Amazon, Fnac, Apple, ...
Décote du prix du livre électronique par rapport au livre imprimé :	20 à 40 % (titres sous contrat de mandat) 60 % (autres)	20 % au maximum	25 à 30 %	30 % (10 à 12 % pour le livre de poche).	21 % en moyenne <sup>14</sup>
Nombre de liseuses vendues fin 2010 :	2 800 000	50 000	32 000	107 000	45 000

Sources : IDATE, autres mentionnées en notes de bas de page

Au total, à l'exception relative de la Grande-Bretagne, ces marchés se caractérisent par :

- des catalogues limités dans les langues nationales, en particulier une fois déduits les titres gratuits du domaine public sur lesquels les libraires électroniques fondent une grande partie de leur communication, notamment pour inciter à l'expérience de la lecture numérique et à la vente de liseuses. S'il est difficile d'obtenir des chiffres fiables, en revanche tous les observateurs s'accordent sur la faiblesse de ces catalogues, à l'exception notable de la Grande-Bretagne qui bénéficie de facto du catalogue nord américain,
- une décote du prix du livre numérique par rapport au prix du livre papier de 20 à 30 %,
- un nombre réduit de liseuses vendues, qui s'explique à la fois par l'étroitesse du catalogue mais aussi par une offre souvent éclatée et à des prix relativement élevés. Sur

<sup>7</sup> Chiffre d'affaires du livre généraliste (« trade ») exprimé en prix de vente HT aux particuliers.

<sup>8</sup> Publishers Association

<sup>9</sup> Estimation CGEFI, sur la base d'une croissance de 623 % au premier semestre 2011 pour la Grande-Bretagne, d'experts pour l'Italie, d'entretiens pour la France

<sup>10</sup> Y compris les livres numérisés par la Bibliothèque Nationale de France dans sa bibliothèque en ligne Gallica (150 000). L'Idate évalue le chiffre des œuvres disponibles en langue française à 90 000. La FNAC communique sur un catalogue en langue française de 200 000 titres.

<sup>11</sup> Source : Ambassade de France à Londres.

<sup>12</sup> Actualité Xavier Gillard – 5/09/2011 ; Italie : source : Christina Mussinelli

<sup>13</sup> Estimation CGEFI.

<sup>14</sup> Hervé Bienvault (Aldus Conseils) : le coût d'un livre numérique. Etude réalisée pour le MOTif (Observatoire pour le livre et l'écrit en Ile-de-France) — avril 2010

ces marchés, les tablettes, et en particulier l'iPad, se développent en revanche rapidement.

On notera également qu'Amazon n'y est pas encore implanté (Italie) ou s'y est installé récemment (Allemagne, France, Espagne).

La Grande-Bretagne se distingue en raison :

- d'un catalogue étendu, en raison de la proximité linguistique avec les Etats-Unis,
- de l'implantation plus ancienne (août 2010) d'Amazon qui a manifestement tiré le marché des liseuses (400 000 liseuses Kindle auraient été vendues fin 2010),
- d'une politique de prix bas pratiqués par Amazon qui pèse à la baisse sur l'ensemble des prix, y compris ceux pratiqués par les grands éditeurs dans le cadre des contrats de mandats, et au détriment de sa marge (stratégie confirmée par Andrew Cecil au cours d'un entretien avec la mission),
- d'un réseau de librairies moins dense qu'en France par exemple.

En annexe 3, figurent des analyses des marchés du livre numérique en Grande-Bretagne, Allemagne, Espagne et Italie.

En tout état de cause, le livre numérique connaît un réel développement en Europe, mais sa pénétration sur les marchés concernés reste très faible,

#### I.2.2. Un marché français qui reste limité :

Notons tout d'abord que :

- les seules données disponibles proviennent des réponses des éditeurs à l'enquête annuelle du Syndicat National de l'Édition (SNE),
- le SNE n'a commencé à recueillir des chiffres qu'à partir de 2007, année test considérée comme non réellement exploitable,
- le recul dont on dispose est donc de 3 ans : 2008, 2009, 2010.

Encore faut-il prendre ces années avec prudence :

- la nomenclature utilisée en 2008 n'était pas figée,
- sur les trois années considérées, le taux de réponse des éditeurs est limité, même s'il s'agit des plus actifs sur ce marché : 33 en 2008, 50 en 2009 et 2010.



Sous ces réserves, l'évolution du marché français serait (en CA éditeur) :

En M€ (CA HT éditeur)	2008	2009	2010	Evolution 2010/2008 (en %)
Edition physique	~ 2 800	2 760,6	2 766,1	- 1,2 (e)
Numérique physique	~ 13	35,9	35	+ 269,2 (e)
Numérique en ligne	~ 5	13,1	17,9	+ 358 (e)
Diffusion numérique	NC	19,4	18,9	NC
Total numérique	NC	68,4	71,9	NC
Total numérique + physique	~ 2 818	2 829	2 838	+ 0,2

Source : SNE

Il en résulte que :

- le CA global de l'édition est resté stable, la percée du numérique compensant l'effritement du physique,
- le développement du numérique s'est d'abord opéré au profit du numérique sur support physique (audio, clé USB,...). Un basculement vers le numérique en ligne (téléchargement) semble toutefois s'amorcer, sans doute entravé par la distorsion de taux de TVA : 5,5 % pour le numérique physique et 19,6 % pour le numérique en ligne,
- le numérique en ligne connaît la croissance la plus forte (+ 358 %) mais reste encore marginal (0,6 % de l'édition physique).

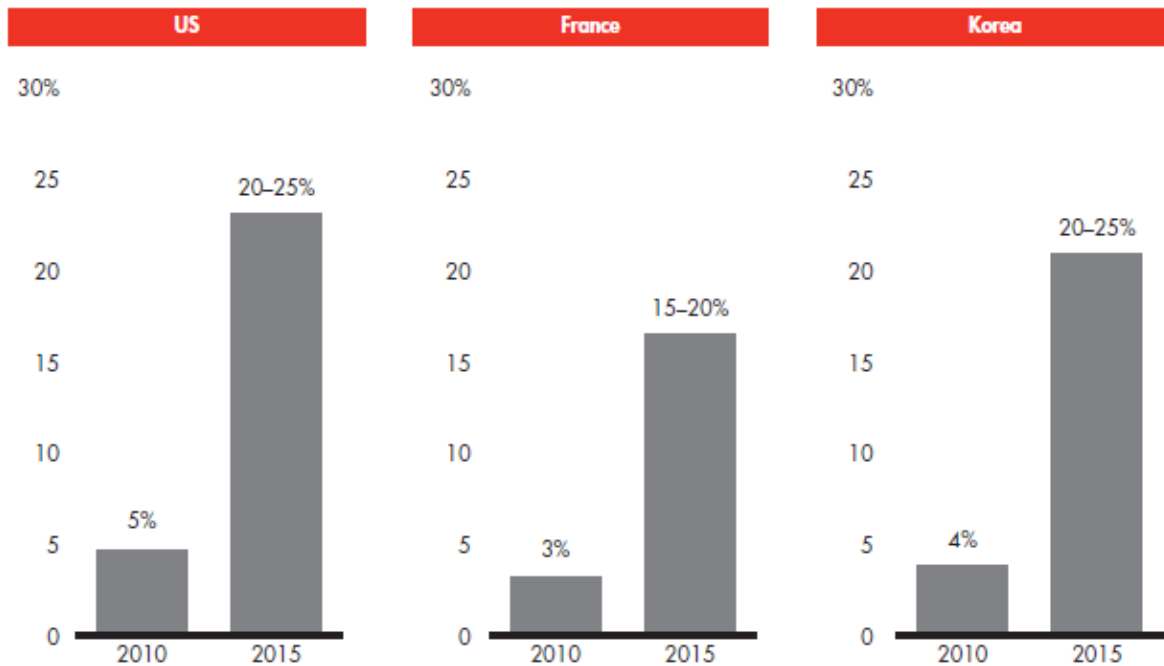
Ces évolutions sont par ailleurs différentes suivant les secteurs : l'édition scientifique et professionnelle par exemple a su s'adapter au numérique en développant des services à valeur ajoutée (banques de données en ligne, produits composites).

### **I.3. Livre papier et le livre numérique devraient coexister.**

Le développement du numérique ne devrait pas se traduire par la disparition du livre physique, au moins à vue humaine et contrairement à ce qui est constaté dans le domaine de la musique. Il n'en reste pas moins que le livre numérique concurrence directement le livre physique et se développe à ses dépens.

Ainsi, Bain a-t-il estimé que la part du numérique devrait s'établir, en nombre d'exemplaires, en 2015 à 20-25 % aux Etats-Unis et 15-20 % en France :

## E-book market share (book volume)



Sources: Bain survey "L'écrit et le Numérique"; Bain analysts

Cette coexistence, il est important de le noter, devrait s'effectuer dans un marché globalement stagnant, sauf si le livre numérique réveillait l'appétence pour la lecture qui, selon les études conduites par le ministère de la culture et de la communication, connaît des évolutions préoccupantes : la proportion de lecteurs régresse depuis 1997, la proportion des forts lecteurs diminue et la pratique de la lecture au sein des nouvelles générations régresse régulièrement.

### I.4. Une définition du livre numérique qui se précise :

#### I.4.1. L'exemple de l'Espagne : une définition d'origine juridique

L'Espagne a défini le livre dans la loi du 22 juin 2007 (I-2.a):

*« Livre : œuvre scientifique, artistique, littéraire ou de quelque autre genre, constituant une publication unitaire en un ou plusieurs volumes imprimés, ou sur tout autre support permettant la lecture.*

*Sont inclus dans la définition du livre, en application de la présente loi, les livres numériques et les livres publiés ou diffusés sur Internet, ou sur tout autre support pouvant apparaître dans le futur ; les outils complémentaires sur support papier, visuel, audiovisuel ou sonore édités avec le livre et participant de son caractère unitaire, de même que tout autre support éditorial. »*

Concrètement, c'est l'agence espagnole de l'ISBN qui est chargée de l'application de la loi aux travers de l'attribution de deux ISBN distincts :

- l'un pour le livre physique (avec un ISBN pour chaque format),
- l'autre pour le livre numérique.

En ce qui concerne plus précisément le livre numérique, l'Agence a établi des principes directeurs pour l'attribution de l'ISBN dans une circulaire de novembre 2010 (cf annexe 5) :

*« ISBN is an identifier of monographic publications (books) and related products **available to the public**. ISBN should not be used to identify files that only pass*

*between publishers and typesetters or e-book conversion services, nor should it identify abstract entities such as textual works (content).*

*Publications need separate ISBNs if **anyone** in the supply chain needs to identify them separately.*

*End users need to know a) whether the e-book that they are purchasing will work on their device or software and b) what they will be able to do with it (e.g. copy, print, lend etc.). This is normally defined by a combination of file format and Digital Rights Management software. Separate ISBNs will facilitate management, dissemination and discovery of that information as well as delivery of the appropriate version of an e-book.*

*Separate ISBNs also facilitate the listing of various e-book versions in trade databases, sales and usage reporting and e-commerce transactions, especially where multiple formats are sold through the same channel. »*

#### 1.4.2. L'exemple de la France : une définition d'origine fiscale

1.4.2.1. En l'état actuel du droit, seul le livre « papier » est défini fiscalement comme « 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, de la diffusion de la pensée et de la culture »<sup>15</sup>.

L'instruction fiscale n° 3 C-4-05 en date du 12 mai 2005 étend cette définition fiscale « *aux ouvrages qui, quand bien même ils présentent un contenu rédactionnel insuffisant, comportent néanmoins un véritable apport éditorial (guides, annuaires, répertoires...), ainsi qu'à certains types d'ouvrages auparavant exclus de ce régime (cartes géographiques, livres de coloriage...)* ».

L'article 25 de la loi de finances rectificative pour 2010 a étendu le taux réduit de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) applicable aux livres « *aux livres sur tout type de support physique, y compris ceux fournis par téléchargement* ». Cette disposition prévue au 6° de l'article 278 bis du Code général des impôts (CGI) s'insère dans le dispositif actuel applicable aux livres mais ne définit pas plus précisément le livre numérique.

La loi n° 2011-590 du 26 mai 2011 relative au prix du livre numérique prévoit dans son article premier qu'elle « *s'applique au livre numérique lorsqu'il est une œuvre de l'esprit créée par un ou plusieurs auteurs et qu'il est à la fois commercialisé sous sa forme numérique et publié sous forme imprimée ou qu'il est, par son contenu et sa composition susceptible d'être imprimé, à l'exception des éléments accessoires propres à l'édition numérique* » et qu'un décret précisera les caractéristiques des livres entrant dans le champ d'application de cette loi. Ce décret a été publié le 10 novembre 2011<sup>16</sup> : « *les éléments accessoires propres à l'édition numérique s'entendent des variations typographiques et de composition, des modalités d'accès aux illustrations et au texte telles que le moteur de recherche associé, les modalités de défilement ou de feuilletage des éléments contenus, ainsi que des ajouts de textes ou de données relevant de genres différents, notamment sons, musiques, images animées ou fixes, limités en nombre et en importance, complémentaires du livre et destinés à en faciliter la compréhension.* »

1.4.2.2. Trois éléments constitutifs du livre numérique en sont déduits :

Les éléments constitutifs du livre numérique se rapportent tout d'abord à la nature du contenu qui est diffusé. Il s'agit en effet d'une œuvre au sens du code de la propriété intellectuelle dont le genre est clairement défini puisque cette œuvre ne doit comporter que des éléments

---

<sup>15</sup> Instruction du 30 décembre 1971 n° 3 C-14-71.

<sup>16</sup> Décret n° 2011-1499 du 10 novembre 2011.

graphiques, c'est à dire par nature imprimables (textes, illustrations, dessins, ...). Le champ de la définition du livre numérique au regard de la doctrine fiscale devrait être limité au livre homothétique au sens strict. L'ajout de données relevant de genres différents (sons, musiques, images animées, ...) sera en conséquence exclu, de façon à conserver une homothétie entre le livre imprimé et le livre numérique. La référence à l'existence d'un titre devrait par ailleurs permettre de ne pas créer de confusion entre le livre numérique et les informations relevant de la presse.

Le deuxième élément constitutif du livre numérique homothétique est relatif au principe de réversibilité entre le livre imprimé et le livre numérique. La notion d'homothétie implique qu'un lien doit être conservé entre le livre numérique et la version imprimée ou susceptible de l'être. Le livre numérique est susceptible d'être imprimé à l'exception des éléments accessoires qui sont propres à l'édition numérique et qui sont limités aux seules variations de composition et aux seuls éléments informatiques indispensables à la lecture de l'œuvre sur un support numérique.

Enfin, le dernier élément constitutif du livre numérique a trait aux diverses modalités d'accès au livre numérique, en tenant compte le plus possible des évolutions technologiques.

1.4.2.3. Un produit peut donc être qualifié de livre numérique dès lors :

- qu'il a pour objet la reproduction et la représentation d'une œuvre de l'esprit créée par un ou plusieurs auteurs, constituée d'éléments graphiques (textes, illustrations, dessins, ...) et publiée sous un titre,
- qu'il est à la fois commercialisé sous sa forme numérique et publié sous forme imprimée ou qu'il est, par son contenu et sa composition, susceptible d'être imprimé, à l'exception des éléments accessoires propres à l'édition numérique. Sont considérés comme des éléments accessoires propres au livre numérique les variations typographiques et de composition ainsi que les modalités d'accès au texte et aux illustrations (moteur de recherche associé, modalités de défilement ou de feuilletage du contenu,... ),
- qu'il est mis à disposition sur un réseau de communication au public en ligne, notamment par téléchargement ou diffusion en flux, ou sur un support d'enregistrement amovible.

1.4.3. L'exemple de la Communauté européenne : une réflexion en cours.

Le Comité de la TVA a esquissé une définition du livre numérique : « livres au format électronique habituellement appelés "livres électroniques" (fichiers PDF, par exemple) ou les livres virtuels qui doivent être téléchargés à partir d'un site web pour être consultés sur un ordinateur de bureau, un ordinateur portable, un téléphone intelligent, un lecteur de livres électroniques ou tout autre système de lecture »

## **II. Le développement du livre numérique passe par une baisse du prix.**

De l'avis des professionnels rencontrés par la mission, et à l'instar de l'expérience américaine, le décollage du marché du livre numérique passe par la satisfaction des trois conditions suivantes, dont les deux premières sont en voie d'être remplies en France :

- des terminaux de lecture proposés à un prix suffisamment bas,
- un catalogue d'œuvres disponibles attractif,
- des prix de vente acceptables par l'acheteur.

## **II.1. Deux conditions essentielles au démarrage du marché sont en passe d'être remplies**

### II.1.1. Des outils de lecture performants et peu coûteux.

C'est l'apparition d'outils de lecture dédiés, les liseuses électroniques, et en particulier le Kindle du commerçant électronique Amazon, qui a permis l'essor aux Etats-Unis du livre numérique. Le lancement d'une offre en ligne de livres numériques est donc passé par la vente de liseuses :

- Amazon en 2007, avec la liseuse Kindle (commercialisée hors des Etats-Unis pour les lecteurs anglophones depuis octobre 2009),
- en 2009 aux Etats-Unis, la chaîne de librairies Barnes & Nobles avec la liseuse Nook,
- Amazon en juillet 2010 en Grande-Bretagne et en août 2011 en Allemagne,
- et en France en 2010, la liseuse électronique FnacBook de la FNAC, suivie en novembre 2011 par la liseuse d'Amazon, l'adoption simultanément par la FNAC de la liseuse de Kobo et le lancement par France Loisirs d'une liseuse, EBook Reader 3.0, vendue à 69 € (55 € en promotion).

De nombreux autres modèles sont également disponibles, mais ont connu un moindre succès : Cytale en France (1999) devenu Cybook de la société Booken, Sony Reader (2007), Oyo (France Loisirs, 2010), ...

Toutefois, ces appareils dédiés sont concurrencés pour la lecture de livres numériques par les smartphones et surtout les tablettes au premier rang desquelles l'iPad d'Apple lancée en avril 2010, associée à une plate forme de vente en ligne, iBooks. Beaucoup plus coûteux que les appareils précédents (80 à 200 €), l'iPad (500 à 700 € selon les versions) offre des capacités multimédias (vidéo, couleur, interactivité sur l'internet) que les liseuses dédiées proposeront sans doute à terme, à l'instar de la Kindle Fire récemment lancée aux Etats-Unis par Amazon qui est en fait une tablette. Apple est désormais concurrencé avec des succès variables sur le marché des tablettes par d'autres fabricants, en particulier Samsung (Galaxy). Mais ces tablettes sont encore à des prix élevés. Cette situation pourrait évoluer avec l'arrivée de tablettes « low-cost »<sup>17</sup> vendues par exemple par Motorola (XOOM), Sony (S), Fusion Garage (Inde), des distributeurs de marques blanches (Carrefour, Orange...). En revanche, la technologie d'affichage des tablettes étant différente (écran LCD rétro éclairé contre encre électronique), le confort de lecture est encore parfois jugé moindre.

Plusieurs tendances peuvent être actuellement notées sur le marché des tablettes et des liseuses. Même si des problèmes de compatibilité subsistent entre les différentes liseuses et tablettes en matière de systèmes de protection des droits d'auteur, une certaine homogénéisation des formats de lecture s'observe, autour des formats PDF d'Adobe (le plus répandu) et ePub (format ouvert, adopté par Apple et jugé plus ergonomique que le PDF). De même, Amazon fournit une application permettant de lire sur l'iPad d'Apple ses livres Kindle dont le format est propriétaire. Cette homogénéisation des formats de lecture ne signifie pas que la lecture d'ouvrages vendus par des tiers soit nécessairement possible ou aisée sur des outils de lecture : Kindle n'accepte pas le format ePub ni les systèmes tiers de protection des droits d'auteurs (DRM). La lecture de livres qui n'ont pas été vendus par l'iBookstore d'Apple nécessite le téléchargement d'une application de lecture acceptant d'autres DRM, application qui doit être agréée par Apple. En dépit de l'augmentation de leurs performances, et notamment du confort de lecture, le prix de ces appareils, comme celui de tous les équipements électroniques, devrait baisser, notamment sous l'effet de la concurrence, ce qui favorisera leur adoption par un plus grand nombre.

---

<sup>17</sup> Journal Les Echos du 20 septembre 2011.

En France, le parc de liseuses reste modeste : 26 000 ventes en 2009, 45 000 en 2010<sup>18</sup>. Il pourrait toutefois progresser très rapidement avec l'arrivée sur le marché français d'Amazon en novembre 2011 qui a lancé sa liseuse Kindle au prix de 99 € à grand renfort de publicité, la relance de l'offre de la FNAC qui s'appuie désormais sur la liseuse Kobo (entreprise canadienne récemment rachetée par le japonais Rakuten) au prix de 125 € (prix adhérent : 99,90 €) et l'offre de Virgin Megastore associé à Booken (Cybook Odyssey) au prix de 129 € :

France	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Ventes de liseuses	45 000	103 500	939 600	1 212 100	1 624 200	1 916 500

Source : IDATE

De même, le parc des tablettes progresse significativement : il était de 530 000 tablettes fin 2010 et plusieurs instituts estiment qu'environ 1 million de tablettes seront vendues en France en 2011. L'IDATE prévoit qu'en 2015 le parc de tablettes pourrait être proche de 18 millions d'exemplaires, soit un taux d'équipement de plus de 25 %<sup>19</sup>.

FRANCE	2010	2011 (e)	2012 (p)	2013 (p)	2014 (p)	2015 (p)
Parc installé de tablettes	0,53	1,53	3,56	7,03	11,89	17,78
Population	65,22	65,56	65,88	66,19	66,49	66,77
Taux d'équipement	0,81%	2,33%	5,40%	10,62%	17,88%	26,63%

Source : IDATE

Les lecteurs de la revue professionnelle française Livres Hebdo ont élu l'arrivée de l'iPad comme événement le plus marquant de l'année 2010, signe de l'imminence en France des bouleversements qui s'opèrent aux Etats-Unis.

Encore relativement modeste, et même si les utilisateurs de tablettes, terminaux non dédiés, ne sont pas nécessairement de gros acheteurs de livres, ce parc devrait progresser rapidement et à brève échéance.

Cette première condition technique d'un décollage du marché est donc en passe d'être remplie.

### II.1.2. Un catalogue d'œuvres numériques large et accessible.

L'offre de livres numériques reste limitée en France. Seul un best-sellers sur trois est disponible. Le catalogue, tous éditeurs confondus, représenterait en mai 2011 à peine 15 % de l'ensemble des titres disponibles à la vente papier<sup>20</sup>. Le principal libraire électronique, Fnac.com n'offre que moins de 50 000 références sous droits et celle de la plate-forme électronique Numilog en affiche le même nombre. Quant aux plates-formes d'origine nord américaine comme Amazon ou Apple, les catalogues d'œuvres françaises étaient jusqu'à présent fort réduits, faute d'accords avec les éditeurs français.

Après les échecs de Sony et de la FNAC sur le marché français, Amazon a lancé à la mi-octobre 2011 une offre initiale de 35 000 titres portée à 45 000 livres en langue française.

<sup>18</sup> IDATE - Markets & Forecasts 2008-2015 / 3rd edition

<sup>19</sup> IDATE - The Digital Home and Connectable Devices - Septembre 2011

<sup>20</sup> EBookZ, l'offre légale et illégale de livres numériques - le Motif - mai 2011.

## Principales offres françaises de livres numériques pour le grand-public (à mi-novembre 2011)<sup>21</sup>:

	<b>Amazon</b>	<b>Apple</b>	<b>FNAC</b>	<b>Izneo</b>	<b>Numilog</b>	<b>Virgin</b>
Catalogue de titres payants en langue française <sup>22</sup> :	35 000	4 000 ?	< 50 000	3 000 bandes dessinées (dont 2 000 à la vente)	50 000	< 50 000
Liseuse associée :	Kindle (99€)	iPad (> 490 €) iPhone (> 369 €)	Kobo (129,90€, 99,90 € pour les adhérents FNAC)	Pas de liseuse associée.	Pas de liseuse associée.	CyBook Odyssey (Booken) (129 €)
Compatibilité <sup>23</sup> :	Terminaux équipés des systèmes d'exploitation iOS, Mac OS, Android et Windows	-	Terminaux supportant Adobe Digital Editions ou Adobe Reader Mobile (Apple, Sony, Windows, MacOS, ...). Développement d'applications pour ces terminaux.	iPad (même si le catalogue est réduit <sup>24</sup> ), systèmes d'exploitation Windows, Mac OS.	Terminaux supportant Adobe Digital Editions ou Adobe Reader Mobile (Apple, Sony, Windows, MacOS, ...). Développement d'applications pour ces terminaux.	Terminaux compatibles Adobe Digital Editions (Apple, Sony, Windows, MacOS, ...).
Politique commerciale :	Mise en avant des livres à bas prix et des livres du domaine public (gratuits).	Offre actuellement peu mise en avant par Apple, accessible depuis juin 2011 depuis le logiciel iBooks.	Mise en avant de la liseuse Kobo. Prix en général inférieurs de 20 % au prix du livre imprimé.	Plateforme dédiée à la bande dessinée. Location et vente à des prix de 50 % de l'exemplaire imprimé. 35 000 transactions commerciales en 2010, dont 70 % sur iPad.	Numilog, créé par Hachette, est également entrepôt numérique et prestataire pour le compte d'autres librairies en ligne (Virgin ou Harlequin). Il offre également un service de location en ligne pour les bibliothèques (38 000 titres).	Offre relancée en novembre 2011. A noter que ce libraire commercialisé également dans ses librairies physiques jusqu'en janvier 2012 la liseuse Kindle d'Amazon.

Sources : Idate/CGEfi

### Autres acteurs vendant des livres numériques (plus de 250) :

- le site 1001 Libraires de vente à distance de livres physiques et électroniques, portail des libraires indépendants (350 référencés), est issu d'une initiative du Syndicat de la Librairie Française. Chaque libraire reste toutefois libre de disposer d'un site propre affilié,

<sup>21</sup> Source : IDATE, CGEfi.

<sup>22</sup> Hors titres du domaine public. Pour Virgin, Numilog et Amazon : comptages au 23/11/2011.

<sup>23</sup> A l'exception d'Amazon, les formats proposés par les librairies électroniques sont .pdf et .epub (ainsi que Flash pour la bande dessinée). Amazon privilégie son format propriétaire Azw. La lecture de titres protégés aux formats .pdf et .epub sur iPad et iPhone requiert le téléchargement d'une application tierce gérant les DRM Adobe.

<sup>24</sup> En raison du refus de certains éditeurs de se plier à la grille tarifaire d'Apple, de la censure d'Apple sur certains albums jugés pornographiques et de l'impossibilité sur l'Apple Store de louer des contenus.

- les sites individuels de libraires (ex : Lamartine, LeDivan, Librairie Dialogues, Doucet, ...), qui peuvent déléguer tout ou partie de leurs opérations, voire de leur habillage, à des intermédiaires techniques comme Immatériel, Numilog ou encore ePage (sous-traitant du site 1001 Libraires pour la vente des livres électroniques, filiale du prestataire de services informatiques Tite-Livre à destination des librairies),
- les sites de chaînes de librairies à l'instar de Cultura, Furet du nord ou encore Chapitre.com (groupe France Loisirs, associe également 40 libraires indépendants) qui vient de lancer la liseuse Ebook Reader 3.0, fabriquée par l'Allemand Trekstor (vendue à 69 €, voire 55 € en promotion),
- des « pure players » de la librairie électronique en ligne comme FeedBooks, Zebook ou encore eBooksurf, ou, dans le secteur de la bande dessinée, DigiBidi et AveComics,
- des sites d'éditeurs vendant directement aux lecteurs comme l'Harmattan (20 000 titres proposés dont 5 000 en littérature générale, avec également des formules de location), Harlequin, Lonely Planet ou encore Publie.net,
- des services d'autopublication comme InLibroVeritas, YouScribe, JePublie ou encore les services affiliés aux grandes plates-formes de vente comme Kindle Direct Publishing rattachée au Kindle Store.

Par ailleurs, sans être une librairie électronique, le site de la Bibliothèque Nationale de France, Gallica, permet la consultation ou l'achat d'ouvrages sous droit, par l'intermédiaire de libraires électroniques.

On mentionnera également le service Eden Livres, plateforme de 5 000 titres mise en place par les éditeurs Gallimard, La Martinière et Flammarion. Si, à la différence de son homologue, Numilog, racheté par le groupe Hachette en 2008, Eden Livres ne pratique pas la vente en direct aux consommateurs, il peut intervenir comme prestataire dans la vente du livre électronique pour le compte d'un libraire.

Enfin, Orange élabore actuellement, avec certains acteurs de la profession du livre, dont des libraires, une offre technique de gestion des « droits de lecture » et de sécurisation des achats de livres numériques dans le temps par la gestion de bibliothèques virtuelles situées dans le cloud. Cette offre ne devrait être totalement opérationnelle qu'en 2013 au plus tôt.

Malgré toutes ces initiatives, le contraste est saisissant avec la taille du catalogue d'Amazon USA, près d'un million d'œuvres numériques ! Les professionnels, auteurs, éditeurs, libraires, commerçants électroniques, sont unanimes à considérer que l'étendue de l'offre est une condition nécessaire du démarrage du livre numérique.

Or, si les œuvres récentes sont par nature numérisées (la chaîne éditoriale, de l'auteur à l'impression est désormais totalement numérique), la numérisation des catalogues est encore en cours, à un rythme variable selon les éditeurs (plus de 20 000 titres numérisés chez Gallimard par exemple, soit 100 % du catalogue disponible).

Une œuvre numérisée ou numérique n'est pas pour autant immédiatement mise en ligne : celle-ci nécessite en effet la plupart du temps une négociation préalable avec l'auteur sur ce nouveau mode d'exploitation, des négociations avec les plateformes de vente, ainsi que des travaux de catalogage et diverses interventions techniques (mise au format des différentes plateformes<sup>25</sup>, inclusion des systèmes de protection des droits d'auteur,...).

Interrogés sur la relative faiblesse de l'offre, les éditeurs, tout en affirmant être convaincus de l'inéluctabilité du passage au numérique, expliquent leur prudence dans leurs investissements par la faiblesse des ventes actuelles.

---

<sup>25</sup> Ce coût de conversion peut être évalué à 50-60 € par livre et par format de publication (cf annexe 4).



Par ailleurs, en dépit des progrès réalisés, la mise en valeur des titres et l'ergonomie des sites français restent souvent perfectibles : l'acte d'achat lui-même est parfois compliqué. Or, l'exigence de simplicité est très forte chez les acheteurs de produits numériques habitués à des démarches « one-click ». L'arrivée sur le marché français de plateformes disposant d'une large expérience sur leurs marchés d'origine, comme Amazon ou la relance de celle d'Apple<sup>26</sup>, renforcera la concurrence au niveau des plates-formes de commercialisation.

L'annonce à l'automne 2011 d'accords entre la plupart des éditeurs français avec Amazon ou Apple, l'édition devenue quasi-systématique des ouvrages nouveaux à la fois sur support physique et en version numérique, la poursuite des efforts des éditeurs pour numériser leur fonds auxquels s'ajoutent ceux de la Bibliothèque Nationale ouvrent la voie à la constitution d'une véritable offre et montre que le monde de l'édition est maintenant prêt à sauter le pas.

Encore faut-il que le prix d'un ouvrage numérique soit attractif pour le consommateur.

## **II.2. Le prix est au cœur de la problématique du développement du livre numérique.**

Selon les éléments que la mission a pu recueillir, l'écart de prix entre un livre physique et un livre numérique se situe actuellement en moyenne entre 10 et 20 % avec une tendance à l'augmentation de cette décote vers 18/22 %, pouvant aller jusqu'à 50 % dans la BD. L'observatoire du Livre et de l'écrit en Ile-de-France (Motif) a mesuré un écart de 17 % sur un échantillon de 150 titres parmi les plus vendus (21 % en incluant la BD)<sup>27</sup>.

Cette décote s'avère aujourd'hui insuffisante pour :

- contrer le piratage,
- rencontrer les attentes des consommateurs.

### II.2.1. La tentation du piratage

Selon les études réalisées en 2009 et 2010 par ce même observatoire (le Motif), on constate une concurrence importante de l'offre illégale :

- l'offre piratée a quasiment doublé en 2011 par rapport à l'étude de 2009 (8 000 à 10 000 titres piratés disponibles dont 6 000 à 7 000 BD),
- il existe une corrélation entre les volumes de vente et les taux de disponibilité sur les réseaux illégaux.

A titre d'exemple des best-sellers comme Dan Brown ou Amélie Nothomb se retrouvent sur quasiment tous les sites pirates.

Une étude réalisée en novembre 2008 par les Cabinets Tera Consultants et Equancy & Co<sup>28</sup> estime le préjudice du piratage sur le secteur de l'édition à 147 M€, soit 5 % du CA du secteur et 2 fois le CA global de la diffusion numérique en 2010 (71 M€), correspondant à 733 emplois directs.

Les études de l'Hadopi de janvier 2011 et août 2011 sur les perceptions et pratiques des internautes français en matière d'usage d'Internet dans la consommation de biens culturels ont montré :

- que le livre arrive en 3ème position pour les téléchargements légaux mais en 7ème et dernière position pour les téléchargements illégaux,

---

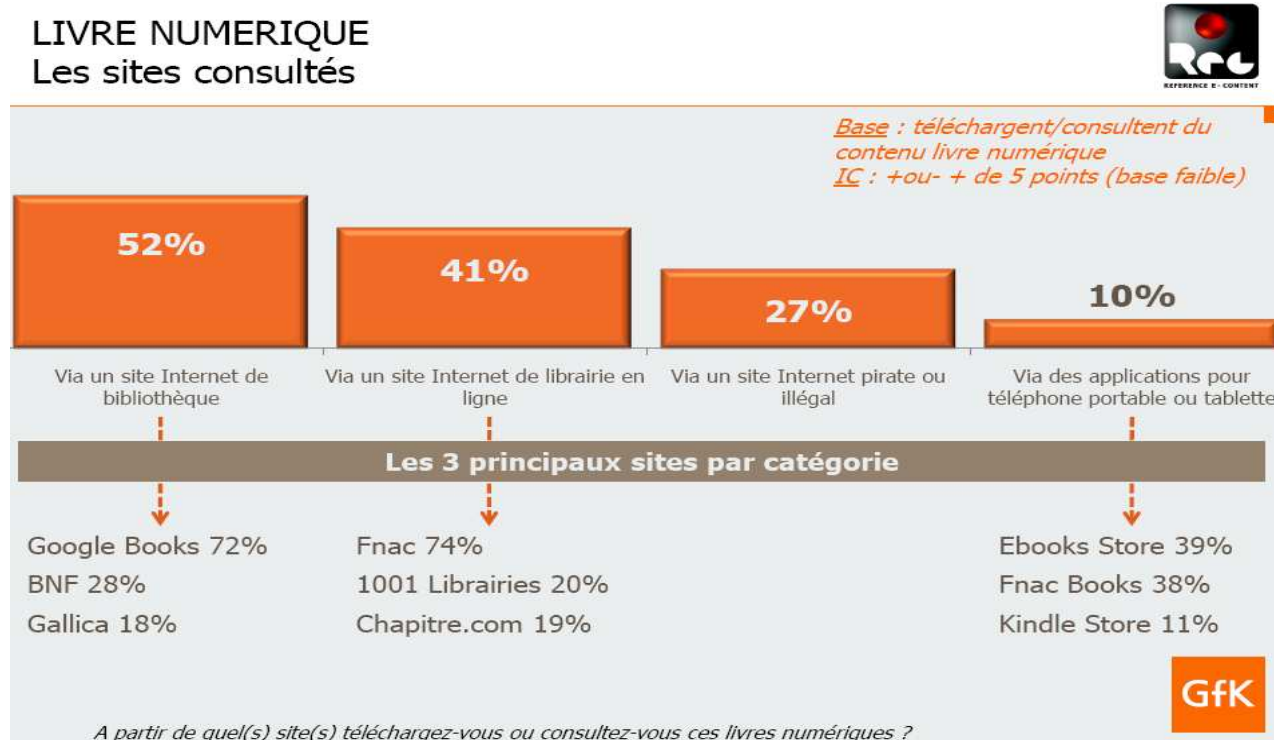
<sup>26</sup> Amazon n'était que très indirectement présent sur le marché français, les consommateurs français pouvant accéder aux œuvres du catalogue américain en langue anglaise quand Amazon détenait les droits de commercialisation en France. Apple était déjà présent, mais avec un catalogue très réduit de titres en langue française : 2 000 titres.

<sup>27</sup> Étude Motif précitée.

<sup>28</sup> Impact économique de la copie illégale des biens numérisés en France - <http://www.teraconsultants.fr> - <http://www.equancy.com>

- une progression du piratage entre les deux études qui concerne 36 % des internautes contre 29 % dans la 1ère étude.

Le baromètre GfK des contenus numériques (juillet 2011), enfin, confirme que les sites illégaux constituent la 3<sup>ème</sup> source d’approvisionnement des internautes téléchargeant ou consultant des livres numériques :



De façon empirique, on constate une corrélation inverse entre le piratage et la disponibilité d’une offre légale numérique à un prix considéré comme acceptable par l’internaute. Selon les propos tenus par Andrew Cecil (Amazon) à la Mission : « Si l’expérience du lecteur numérique est bonne (ie : confort de téléchargement et de lecture ; prix attractif), le piratage restera très limité ».

Ainsi, le piratage du dernier ouvrage de Michel Houellebecq (*La carte et le territoire*), qui avait monté en flèche quand il est sorti en librairie au détriment des ventes légales de l’édition physique, s’est écroulé dès lors qu’une édition numérique légale a été disponible.

Ce qui s’est passé dans la musique doit être rappelé. Ainsi, Françoise Benhamou<sup>29</sup> notait en 2010 que « la musique a vécu un séisme économique sans précédent, avec une baisse de moitié de son chiffre d’affaires en six années ».

De son côté, une étude de Tera Consultants de 2010<sup>30</sup> relevait, pour la France :

<sup>29</sup> Françoise Benhamou : livre numérique, quel modèle économique pour un changement de paradigme ? <http://www.livre-paca.org>

<sup>30</sup> Study on the impacts of digital piracy on the EU’s creative industries

FRANCE en M€	Consumer/and-user spending		Growth
	2004	2008	2004-2008
Recorded music	1 613	1 061	-34 %
Physical market	1 597	941	-41 %
Digital Market	16	120	633 %
Digital piracy	ND	192	ND

Source : PWC global entertainment and media outlook (2009) - Tera Consultants (2010)

Mais, comme le souligne Françoise Benhamou : « on ne peut pas transposer exactement le cas de la musique sur le livre, parce que la musique se prête de manière presque naturelle à l'écoute numérisée et au piratage. On peut penser que pour le livre la facilité de piratage est moindre ».

La publicité considérable faite au livre numérique avec l'arrivée d'Amazon en France pourrait cependant, dans un premier temps, favoriser un essor du piratage. Elle médiatise en effet l'existence d'une offre jusqu'à présent mal connue des internautes. Et de nouvelles catégories de la population peuvent alors recourir à ces pratiques : une enquête américaine constatait ainsi que parmi les femmes de plus de 35 ans propriétaires d'une liseuse ou d'une tablette, une sur 8 avouait avoir téléchargé illégalement un livre<sup>31</sup>.

De tout cela, on peut en conclure :

- le piratage est susceptible d'augmenter parallèlement à la croissance de la disponibilité des œuvres en format numérique, quels que soient les verrous technologiques mis en place (DRM...),
- si aucune étude, à ce jour, n'a mesuré précisément le lien entre le piratage et le prix de l'offre légale, tout donne à penser que la tentation du piratage sera d'autant plus forte que l'écart sera important entre l'offre légale et le prix attendu par les internautes.

## II.2.2. Le consommateur attend une décote élevée

II.2.2.1. Selon l'étude menée par IPSOS pour le Centre National du Livre (CNL) en 2010<sup>32</sup>, le prix des livres numériques est considéré comme trop élevé par 37 % de leur public actuel et 52 % de leur public potentiel.

De la même façon, un prix attractif est cité comme la première incitation à l'acquisition de livres numériques, pour les publics actuels comme pour les publics potentiels :

### Principales motivations pour lire des livres numériques (Publics intéressés)

Publics actuels		Publics potentiels	
<b>Des livres moins chers qu'un format papier</b>	<b>35 %</b>	<b>Des livres moins chers qu'en format papier</b>	<b>42 %</b>
Un accès facile et instantané	34 %	Le transport facile de plusieurs livres	32 %
L'accès à des titres épuisés en format papier	33 %	L'accès à une infinité de livres	31 %
Le transport facile de plusieurs livres	33 %		

Source : IPSOS

Deux exemples viennent confirmer ces propos :

<sup>31</sup> Etude réalisée par le cabinet Wiggin. Cité par Alan Cane, Financial Times du 18 octobre 2011 « Spread of ebooks may heighten piracy problem. »

<sup>32</sup> Ipsos Mediact - Les publics du livre numérique - 2010.

Hachette Livre a vécu l'expérience suivante en 2010 avec un célèbre ouvrage de grammaire française, le Bescherelle, vendu sur iPhone puis iPad :

- avant la baisse de prix : 300 ventes par semaine au prix originel de 3,99 €,
- promotion en 2010 : baisse du prix à 0,79 € et 2 200 ventes par semaine,
- retour à 3,99 € et baisse des ventes à 200 par semaine,
- nouvelle promotion en 2011 à 0,79 € : remontée des ventes à 1 000 par semaine.

De même, Editis a mené du 31 juillet au 31 août 2011 une opération « Polars été à 9,99 € » consistant à baisser les prix sur les romans policiers de First Edition en version numérique, qui a bénéficié en parallèle d'une campagne importante de promotion sur FNAC.com :

- prix moyen des ouvrages avant baisse des prix : 17 € TTC (soit -15 % par rapport au prix papier),
- prix promotionnel : 9,99 €, soit -50 % sur le prix physique,
- ventes avant l'opération : 165 par mois,
- ventes pendant l'opération (1 mois) : 700, soit un facteur 3.

Une étude danoise publiée en 2000 sur le livre au Danemark concluait que « The price elasticity is not only negative but it is also significantly less than minus one »<sup>33</sup>. Cette élasticité a été estimée à -1,5 (ie une diminution de prix de 10 % entraîne une augmentation des ventes de 15 %).

II.2.2.2. Cette décote devrait avoisiner 40 % du livre physique.

Confirmée par diverses sources recueillies par la mission, l'étude IPSOS montre que la décote attendue par rapport au livre physique est en moyenne de 40 % :

<b>D'après vous, quel devrait être le prix d'un livre au format numérique par rapport à sa version papier ?</b>	<b>décote moyenne attendue</b>	
une nouveauté que vous avez envie d'acheter au format papier	-40%	
un livre plus ancien que vous avez envie d'acheter au format papier	-36%	
<b>Pour chacun des genres de livres suivants, quel devrait être selon vous le prix du même livre au format numérique</b>	<b>décote moyenne attendue</b>	<b>prix moyen attendu €</b>
un roman récent qui coûterait 20€ au format papier	-40%	12,0
un roman plus ancien qui coûterait 7€ en livre de poche	-41%	4,1
un livre scientifique, technique ou professionnel qui coûterait 40€ au format papier	-43%	22,9
un essai (politique, philosophie, histoire...) qui coûterait 20€ au format papier	-44%	11,2
un album de bande dessinée qui coûterait 12€ au format papier	-44%	6,7
un manga qui coûterait 6€ au format papier	-45%	3,3

Source : DGMIC - données IPSOS MediaCT- Les publics du livre numérique - 2010

On observe que la décote attendue est d'autant plus importante qu'on s'adresse à un « public averti », celui des lecteurs déjà consommateurs de livres numériques :

<sup>33</sup> Chr.. HJORTH-ANDERSEN A model of the danish book market- Journal of Cultural Economics 24: 27-43, 2000

D'après vous, quel devrait être le prix d'un livre au format numérique par rapport à sa version papier ? nouveauté que vous avez envie d'acheter au format papier	décote moyenne attendue
public actuel se déclarant intéressé par la lecture de livres numériques	-40%
public actuel se déclarant non intéressé par la lecture de livres numériques	-44%
<b>s/t public actuel</b>	<b>-42%</b>
public potentiel se déclarant intéressé par la lecture de livres numériques	-26%
public potentiel se déclarant non intéressé par la lecture de livres numériques	-42%
<b>s/t public potentiel</b>	<b>-35%</b>
<b>ENSEMBLE public actuel + potentiel</b>	<b>-36%</b>

Source : DGMIC - données IPSOS MediaCT- Les publics du livre numérique - 2010

Ces données sont vérifiées par le cas anglais où une étude récente estimait la décote attendue à 36 %.<sup>34</sup>

Un obstacle majeur au décollage du livre numérique en France reste son prix élevé qui pèse sur le niveau des ventes, et donc sur les projets d'investissement des acteurs du secteur.

Une décote de l'ordre de 40 % du prix du livre numérique par rapport au prix du livre papier apparaît donc indispensable.

### II.3. Des enjeux industriels majeurs :

L'Europe peut s'enorgueillir de compter 6 groupes d'édition parmi les 10 premiers mondiaux, répartis dans 5 pays :

Rang	Groupe	Pays	CA 2010 (en M€)
1	<b>Pearson</b>	<b>UK</b>	<b>6 100</b>
2	<b>Reed Elsevier</b>	<b>NL/UK</b>	<b>5 400</b>
3	Thomson Reuters	CAN	4 300
4	<b>Wolters Kluwer</b>	<b>NL</b>	<b>3 600</b>
5	<b>Bertelsman</b>	<b>D</b>	<b>2 900</b>
6	<b>Hachette Livre</b>	<b>F</b>	2 200
7	Mac Graw Hill Education	USA	1 800
8	<b>Grupo Planeta</b>	<b>E</b>	<b>1 800</b>
9	Cengage	USA	1 500
10	Scholastic	USA	1 500

Source : Livres-Hebdo/CGEFi

Le CA total des 6 groupes européens s'est monté à 19 800 M€ en 2010, ce qui représente un atout européen essentiel dans le domaine des contenus et fait de l'édition la première industrie culturelle en Europe. Mais ces données flatteuses doivent être jugées à l'aune des grands fournisseurs de contenus nord-américains :

Groupe	Pays	CA (en M\$)
Apple	USA	49 200 (RN : 10 600)
Amazon	USA	25 800 (RN : 900)
Google	USA	22 100 (RN : 6 400)

Source : Boursorama/CGEFi

Ces groupes de dimension mondiale ont un CA à peine inférieur (Google, Amazon) ou près de deux fois plus élevé (Apple) que celui des 6 premiers groupes d'édition européens pris ensemble. Ils bénéficient d'une profondeur de marché incomparable avec l'Amérique du Nord et, à l'instar par exemple d'Amazon, de conditions fiscales particulièrement favorables, qui leur ont permis de se développer sur leur marché intérieur puis dans le reste du monde.

<sup>34</sup> Selon une étude de début 2011 du cabinet Simon-Kucher.

Les trois grands fournisseurs nord-américains de contenus ont d'abord en commun, chacun sur un modèle économique spécifique, que leur offre de livres numériques peut être considérée comme un produit d'appel :

- Apple au profit de la vente de matériels (iPad, iPhones,...) et de sa stratégie de diversification dans les contenus,
- Amazon au profit de la vente par internet de biens (les biens non culturels représentent plus de 50 % de son CA et sans doute davantage en termes de marge) et en particulier de livres physiques,
- Google au profit de la génération de trafic induisant des recettes publicitaires.

Il s'ensuit que la recherche d'une rentabilité, même marginale, sur la vente de livres numériques n'est pas leur préoccupation immédiate. Leur stratégie passe par la conquête de marchés avec des prix très bas (cf. Amazon aux Etats-Unis ou en Grande-Bretagne), sinon d'offres gratuites (cf. les offres sur des livres hors droits, par ailleurs produits d'appel pour l'achat ultérieur de livres sous droits) au détriment de leur rentabilité à court terme et/ou de celle de leurs fournisseurs (en l'espèce les éditeurs).

Ils ont ensuite en commun d'avoir une stratégie de constitution de bases de clientèles captives fondée sur des systèmes plus ou moins fermés :

- vente préalable de liseuses ou d'applications Kindle fermées pour Amazon, de tablettes partiellement fermées pour Apple (en raison des conditions d'accès des logiciels tiers à l'Apple Store). Dans le cas d'Amazon, voire d'Apple, cela peut d'ailleurs conduire à s'interroger sur la compatibilité de cette approche avec les règles communautaires de concurrence (cf. précédent Microsoft),
- offre, payante ou gratuite, d'une large gamme de produits et services, au sein desquels s'insèrent les livres numériques, visant à retenir le consommateur dans leur univers.

Les éditeurs sont bien évidemment dans une position moins favorable :

- leur taille, liée à la structure même du marché européen caractérisé par sa diversité, est un handicap,
- il s'y s'ajoute celui de devoir supporter les coûts de développement d'un nouveau support, le numérique. Celui-ci d'une part se superpose au support physique sans l'éliminer et induit des besoins d'investissement lourds. D'autre part, il remet en question leurs modes de fonctionnement et d'approche des marchés,
- ils doivent en parallèle se préoccuper des autres maillons majeurs de la chaîne du livre : en amont les auteurs ; en aval les libraires (électroniques et physiques).

Or, dans ce contexte et compte tenu de la structure des coûts de la chaîne du livre numérique, les seules réelles variables d'ajustement pour obtenir un prix de marché TTC acceptable par les consommateurs sont la rémunération de la création (auteurs et éditeurs) et le taux de TVA :

- les consommateurs raisonnent naturellement en prix TTC. Si la TVA est neutre tout au long de la chaîne de production, son taux ne l'est évidemment pas pour le consommateur final,
- les coûts de fabrication, faibles mais non nuls, ainsi que les coûts de diffusion, élevés, (promotion, marketing,...) sont des coûts fixes, indépendants du prix de vente,
- les coûts de commercialisation (rémunération des revendeurs) sont un pourcentage fixe du prix hors taxe du produit (de l'ordre de 30 %),
- il en résulte qu'indépendamment du niveau de leurs propres coûts, les éditeurs, dans un système de prix unique ou de contrat de mandat, sont contraints d'ajuster leur

rémunération et celle des auteurs en fonction du prix (TTC) attendu par les consommateurs, compte-tenu d'un taux donné de TVA. Ce raisonnement est, a contrario, démontré par Amazon qui n'hésite pas à sacrifier sa marge pour compenser le taux élevé de TVA sur le livre numérique<sup>35</sup>.

L'arbitrage se fait donc ainsi :

- soit les éditeurs compriment leurs marges et la rémunération des auteurs pour obtenir le prix TTC voulu (-40 % par rapport au prix du livre physique, au lieu de -20 % constatés aujourd'hui),
- soit la neutralité de la taxation est rétablie avec un taux réduit qui contribue, avec les efforts consentis par les autres maillons de la chaîne, à rencontrer les attentes des consommateurs.

Il convient de souligner, de surcroît, qu'une réduction du taux de TVA pour un prix TTC déterminé (en l'espèce 12 € ; cf ci-dessous, p. 24) améliore mécaniquement la rémunération des libraires, qui est un pourcentage du prix hors taxe, et va donc dans le sens de la préservation d'un secteur aujourd'hui fragilisé.

C'est par conséquent l'ensemble de l'industrie européenne des contenus qui pâtit de la situation contestable dans laquelle coexistent un taux réduit pour le livre physique ou le livre numérique sur support physique et un taux normal de TVA pour le livre numérique téléchargé. In fine, l'affaiblissement tant de la création (auteurs/éditeurs) que de la distribution (libraires) qui en résulte ne peut que mettre en cause à terme la diversité culturelle qui fait la richesse de l'Europe.

### **III. Le taux de TVA est crucial :**

#### **III.1. Le principe d'unicité de taux doit s'appliquer au livre numérique.**

Le principe d'unicité de taux consiste à appliquer le même taux de TVA aux biens semblables, afin de ne pas créer de distorsion de concurrence dans le cadre du marché unique.

Ce principe est rappelé dans le huitième considérant de la première directive 67/227/CEE du Conseil, du 11 avril 1967, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires selon lequel « le remplacement des systèmes de taxes cumulatives à cascade en vigueur dans la plupart des États membres par le système commun de taxe sur la valeur ajoutée doit, même si les taux et les exonérations ne sont pas en même temps harmonisés, aboutir à une neutralité concurrentielle, en ce sens qu'à l'intérieur de chaque pays les marchandises semblables supportent la même charge fiscale, (...) »

Il est repris dans le septième considérant de la Directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée selon lequel « Le système commun de TVA devrait, même si les taux et les exonérations ne sont pas complètement harmonisés, aboutir à une neutralité concurrentielle, en ce sens que sur le territoire de chaque État membre les biens et les services semblables supportent la même charge fiscale, quelle que soit la longueur du circuit de production et de distribution ».

S'il existe ainsi depuis l'origine une disposition qui énonce que des biens et des services semblables doivent notamment être soumis au même taux, il ne se trouve aucune disposition dans les différentes directives relatives à la TVA explicitant la notion de produits semblables ainsi que l'a reconnu la Commission dans l'affaire l'ayant opposé à la France sur le taux de TVA appliqué aux médicaments<sup>36</sup>.

---

<sup>35</sup> Source : entretien avec M. Andrew Cecil.

<sup>36</sup> Voir en ce sens l'arrêt du 3 mai 2001 Affaire C481/98 Commission / France, point 17 des conclusions de l'avocat général Jean Mischo.

Ainsi, seules des solutions jurisprudentielles donnent un éclairage sur les éléments à prendre en compte pour déterminer si deux biens sont considérés comme semblables (cf. annexe 6).

### **III.2. L’alignement du taux de TVA a un impact majeur sur la chaîne de valeur :**

Afin de mettre en lumière l’impact du taux de TVA sur la chaîne de valeur du livre, la mission a établi une décomposition des coûts à partir du rapport d’Hervé Gaymard qui l’a établie pour le livre physique, et des entretiens qu’elle a pu avoir en France et d’autres pays européens.

#### III.2.1. Deux simulations ont été réalisées par la mission :

- avec une TVA à 5,5 %,
- avec une TVA à 19,6 %.

Il convient de souligner que ces simulations :

- sont des moyennes théoriques qui ne se retrouvent pas nécessairement dans chaque cas individuel,
- sont « en régime de croisière », c’est-à-dire qu’elles supposent des séries suffisamment longues pour amortir raisonnablement les lourds investissements de départ que doivent en particulier consentir les éditeurs, ce qui n’est pas le cas aujourd’hui<sup>37</sup>,
- portent sur la décomposition d’un chiffre d’affaires et non sur les marges dégagées par les acteurs de la chaîne.

Les principales hypothèses retenues sont :

- le prix de vente au consommateur est inférieur de 40 % au livre physique équivalent, soit 12 € pour un livre physique vendu 20 €. Le prix de vente final étant déterminé par la demande, les valeurs HT varient en fonction du taux de TVA. Les valeurs attribuées à chaque maillon de la chaîne sont soit fixes soit proportionnelles au prix HT,
- les coûts de fabrication sont fixes, c’est-à-dire qu’ils sont indépendants du prix de vente. Fortement diminués, ils ne disparaissent cependant pas (cf annexe 4). En effet, un travail lourd de mise aux formats demandés, de sécurisation (DRM,...) et de mise en ligne doit être réalisé,
- les coûts de diffusion (promotion, publicité, ...), de la même façon, sont fixes. Mais, ils n’ont aucune raison de baisser par rapport au livre physique. Au contraire même pourrait-on soutenir : dans un univers numérique caractérisé par une offre quasi-infinie et indifférenciée, les éditeurs devront redoubler leurs efforts pour promouvoir leurs auteurs et leurs œuvres,
- les coûts de distribution (réseaux, serveurs, gestion des retours, archivage,...) sont fixes. Ils baissent très sensiblement mais ne disparaissent pas complètement pour autant,
- les coûts de commercialisation (librairies physiques et électroniques) sont proportionnels au prix HT et cohérents avec les annonces d’Amazon et d’Apple,
- la rémunération de la création (auteurs/éditeurs) est un solde résultant de ces données.

---

<sup>37</sup> Selon les propos tenus par Louis DELAS, Président de la Commission BD du SNE et Directeur Général de Casterman : “en BD, le livre numérique coûte, ça ne rapporte rien » ([actualitte.com/dossiers/1030-numerique-bande-dessinee-France-delas-htm](http://actualitte.com/dossiers/1030-numerique-bande-dessinee-France-delas-htm)).



Les conclusions de ces études sont claires :

Avec une TVA à 19,6 % et un prix TTC décoté de 40 %, le niveau de rémunération de la création n'est pas assuré et la commercialisation (libraires) est lourdement pénalisée :

	Livre imprimé		Livre numérique		Ecart sur les valeurs en €
	Prix public : 20 € TVA : 5,5 %		Prix public : 12 € TVA : 19,6 %		
	En %	En €	En %	En €	En %
Création	29	<b>5,50</b>	44	<b>4,40</b>	-20
Fabrication	15	<b>2,85</b>	8	<b>0,80</b>	-71,9
Diffusion	8	<b>1,52</b>	15	<b>1,52</b>	0
Distribution	12	<b>2,27</b>	3	<b>0,30</b>	-86,8
Commercialisation	36	<b>6,82</b>	30	<b>3,01</b>	-55,9
Prix HT	100	<b>18,96</b>	100	<b>10,03</b>	-47,1
TVA	5,5	<b>1,04</b>	19,6	<b>1,97</b>	+89,4
Prix TTC	105,5	<b>20</b>	119,6	<b>12</b>	-40

Source : rapport Gaymard – CGEfi

Ce tableau démontre clairement l'impasse à laquelle mène une TVA à 19,6 % dès lors que l'on souhaite vendre des livres numériques à un prix répondant aux attentes du public (12 € TTC) :

- l'effet d'aubaine dont bénéficie d'Etat apparaît à plein : il est le seul à voir sa recette unitaire augmenter (+89 %). Or, il est pour le moins paradoxal qu'il bénéficie de l'effet d'aubaine que constitue le passage de 5,5 % sur le livre imprimé à 19,6 % sur le livre numérique, dans un marché qui est d'abord un marché où le numérique se substitue à l'imprimé. Par ailleurs, l'Etat percevra de la TVA sur les liseuses dont l'essor est lié au développement du numérique (ainsi, sur un prix TTC d'une liseuse de 100 €, l'Etat perçoit 16,34 € de TVA),
- compte tenu de l'importance des coûts fixes (fabrication, diffusion, distribution) et du caractère exogène du coût de commercialisation (30 % du prix HT), la seule variable est la part dévolue à la création (auteurs/éditeurs). Création et commercialisation voient leurs revenus baisser respectivement de 20 % et de 56 % par rapport au livre physique avec une TVA à 19,6 %.

Un taux de TVA ramené à 5,5 % sur le numérique permet de baisser le prix du livre (TTC) de 40 % en préservant la rémunération de l'ensemble des acteurs de la chaîne du livre :

	Livre imprimé		Livre numérique		Ecart sur les valeurs
	Prix public : 20 € TVA : 5,5 %		Prix public : 12 € TVA : 5,5 %		
	En %	En €	En %	En €	En %
Création	29	<b>5,50</b>	47	<b>5,34</b>	-2,9
Fabrication	15	<b>2,85</b>	7	<b>0,80</b>	-71,9
Diffusion	8	<b>1,52</b>	13,4	<b>1,52</b>	0
Distribution	12	<b>2,27</b>	2,6	<b>0,3</b>	-86,8
Commercialisation	36	<b>6,82</b>	30	<b>3,41</b>	-50
Prix HT	100	<b>18,96</b>	100	<b>11,37</b>	-40
TVA	5,5	<b>1,04</b>	5,5	<b>0,63</b>	-39,4
Prix TTC	105,5	<b>20</b>	105,5	<b>12</b>	-40

Source : Rapport Gaymard - CGEfi

Il ressort de ce tableau que :

- tous les acteurs consentent des efforts, notamment la création (auteurs/éditeurs) et la commercialisation (libraires) qui voient leur rémunération baisser respectivement de 2,9 % et de 50 % en valeur par rapport au livre physique, mais ces efforts sont moindres qu'avec un taux de 19,6 %,
- pour l'Etat, les recettes de TVA sont minorées en proportion de la baisse du prix TTC, et même au-delà, ce qui assure la neutralité de la fiscalité,

Avec une augmentation du taux réduit français de TVA à 7 % au 1<sup>er</sup> janvier 2012, ces conclusions seraient amendées mais non bouleversées : l'impact sur le prix TTC serait de 17 centimes à prix HT constant, mais il ne serait sans doute pas intégralement répercuté sur le consommateur. Selon toute vraisemblance, l'ensemble des acteurs de la chaîne et les consommateurs seront amenés à en supporter une part.

### III.2.2. Il est essentiel de préserver la rémunération du couple auteur/éditeur :

- pour permettre aux éditeurs d'investir, notamment dans la numérisation et la mise en ligne des titres, qui est, comme nous l'avons vu, une condition sine qua non du décollage du livre numérique,
- pour anticiper les mutations techniques et économiques à venir et permettre le développement futur de l'offre et de son élargissement,
- pour assurer une rémunération convenable aux auteurs, sans quoi il n'y aura plus de livres.

Les défis que rencontre l'édition sont en effet particulièrement lourds :

- ce sont désormais deux filières, l'imprimé et l'électronique, qui cohabiteront à moyen terme,
- même si des tentatives de désintermédiation existent (vente directe par l'auteur au lecteur, ou relation directe entre l'auteur et la plateforme de commercialisation), celles-ci devraient rester relativement marginales. En effet, le rôle de l'éditeur reste incontournable, non seulement dans la sélection des auteurs et la mise au point des textes, mais aussi dans le préfinancement, la promotion et le suivi des auteurs. Mais son métier devra radicalement changer pour s'adapter à la donne du numérique,
- de nouveaux modèles économiques seront expérimentés, comme la publicité (expérience actuelle d'Amazon aux Etats-Unis qui serait concluante) ou la location (déjà pratiquée en France par la plateforme Iznéo spécialisée dans la bande dessinée). Or, ces expérimentations supposent par nature des investissements,
- ils doivent préserver leur capacité à faire face aux fournisseurs de contenus (cf. ci-dessus, page 21).

### III.2.3. La baisse du taux de TVA limite la perte de revenu des libraires donc de leur marge.

C'est une conséquence arithmétique du raisonnement : leur part dans le CA global est une proportion du prix de vente HT. Dans un secteur où le résultat moyen est inférieur à 1 % du CA, l'écart de revenu découlant de la variation du taux de TVA peut se révéler déterminant pour assurer leur avenir et se préparer à l'avènement du numérique.

Dans une étude parue en 2010, l'IDATE soulignait que « *même si leur activité à moyen terme est menacée [par le numérique], rien n'est joué et les libraires ont les capacités de se repositionner sur la chaîne de valeur numérique (...)* [Ainsi], certaines initiatives nationales

permettent (...) aux libraires indépendants d'entrer sur le marché numérique. C'est le cas par exemple des agrégateurs ANEL/De Marque au Canada et Libreka en Allemagne, développés sous l'impulsion d'organisations interprofessionnelles associant éditeurs et parfois libraires. Ces agrégateurs se veulent ouverts pour permettre aux libraires indépendants de s'y interfacer et proposer leur propre offre d'e-books. En France, le site 1001libraires.com vise à proposer aux libraires indépendants une plate-forme internet de vente de livres imprimés (expédiés par voie postale ou réservés en librairie) et numériques en téléchargement. ».

D'autres initiatives comme le projet développé par Orange peuvent permettre aux libraires indépendants de disposer de solutions techniques leur permettant de devenir des acteurs du livre numérique (cf. ci-dessus, p. 16).

### III.3. L'application du taux réduit de TVA engendre un gain fiscal

#### III.3.1. Un impact marginalement positif sur les recettes directement liées aux livres numériques

Le livre numérique se substitue globalement au livre imprimé, sauf cas rarissime où un lecteur pourrait souhaiter disposer à la fois des versions électronique et imprimée. C'est pourquoi un alignement du taux TVA applicable au livre numérique sur celui applicable au livre papier peut s'analyser, non pas comme une dépense fiscale, mais soit comme une perte de chance de recettes fiscales pour l'Etat, soit comme la suppression d'un effet d'aubaine lié à une mutation technologique, qui plus est, comme cela a été précédemment indiqué, au détriment d'un secteur en stagnation.

De plus, quelle que soit la qualification donnée au différentiel de recettes fiscales lié à l'alignement de la TVA, son montant devrait être modeste. En outre, il devrait être rapidement compensé par les effets stimulants de la mesure sur le marché du livre numérique mais surtout par la préservation de la valeur globale du marché du livre. Cette mesure permet en effet aux acteurs économiques de mettre en place une offre numérique susceptible de prévenir au mieux les risques de piratage.

L'impact sur les recettes est aujourd'hui très limité, l'assiette fiscale étant en 2010 de 23 M€, dont une grande partie de titres achetés essentiellement par les entreprises (ouvrages techniques et juridiques).

Une simulation a été réalisée à la demande de la mission par la Direction générale des médias et des industries culturelles (DGMIC) du Ministère de la culture et de la communication sur la base des hypothèses retenues par la mission (cf. annexe 2). Dans son scénario de référence où la baisse de la TVA est répercutée intégralement dans le prix (scénario 1b), le modèle de la DGMIC montre que le différentiel de recettes fiscales consécutif à l'application d'un taux réduit de TVA devrait être uniquement négatif en 2012 pour un montant de -1,2 millions d'euros. Dès 2013, le scénario de référence génère plus de recettes fiscales que le statu quo (différentiel de +0,3 million d'euro) grâce à l'impact de la mesure sur le développement du marché numérique et sur la prévention du piratage. Les années suivantes, l'écart entre les deux scénarios se creuse en faveur du scénario de référence pour atteindre +8,3 millions d'euros en 2015. Au total, l'impact de la mesure sur les recettes fiscales du marché global du livre pour la période 2010-2015 s'avérerait alors positif de 11,5 M€ :

M€	2011	2012	2013	2014	2015	Total
Statu Quo	213,9	212,1	209,2	204,2	198,2	1037,7
Scénario 1b	213,9	211,0	209,6	208,2	206,5	1049,2
Ecart	0,0	-1,2	+0,3	+4,0	+8,3	+11,5

Source : DGMIC

Depuis la première réalisation de cette simulation, le Gouvernement a fait part de son intention de relever à 7 % au 1er janvier 2012 le taux de TVA réduit de 5,5% s'appliquant sur les produits et services, sauf exceptions (produits alimentaires, abonnement gaz/électricité, réseaux et fourniture d'énergie, équipements et services pour les personnes handicapées). Concernant le secteur du livre, la TVA en vigueur sur le livre imprimé passera ainsi de 5,5% à 7% tandis que le livre numérique devrait alors être assujéti à un taux de 7% au lieu de 19,6% actuellement.

En introduisant ce nouveau paramètre dans le modèle, et toutes choses étant égales par ailleurs, on observe, outre le fait que les recettes fiscales collectées sont logiquement plus importantes en valeur absolue, deux résultats majeurs :

- l'écart de recettes fiscales collectées entre le scénario de référence (1b) et le statu quo est dès la première année de la mesure favorable au scénario de référence (+0,1 million d'euros en 2012) et atteint 16,1 millions d'euros en 2015,
- Au total, sur la période 2011-2015, le différentiel de recettes TVA en faveur du scénario de référence se monte à 28,4 millions avec un taux à 7% contre 11,5 millions d'euros seulement avec un taux à 5,5%.

M€	2011	2012	2013	2014	2015	Total
Statu Quo	213,9	264,6	259,8	252,3	243,1	1233,7
Scénario 1b	213,9	264,8	263,0	261,3	259,2	1262,1
Ecart	0,0	+0,1	+3,2	+9,0	+16,1	+28,4

Source : DGMIC

### III.3.2. Un impact positif conséquent sur les ventes de matériels de lecture.

Outre les recettes de TVA collectées sur la vente de livres numériques, il convient pour apprécier l'impact fiscal global de l'essor du marché du livre numérique de tenir compte des recettes de TVA induites par la vente de terminaux de lecture, et plus spécifiquement des liseuses. A la différence des tablettes multi-usages, les liseuses sont dédiées à la lecture numérique et toute incitation fiscale sur le prix des ouvrages devrait également stimuler les ventes de ce type de terminal et donc être pris en considération dans l'étude d'impact d'une baisse du taux de TVA sur le livre numérique. Par prudence, il n'a pas été tenu compte dans nos simulations d'une éventuelle part des ventes de tablettes liées à la lecture.

Il a déjà été rappelé que le prix des liseuses a beaucoup baissé en quelques années. A titre d'exemple, le Kindle d'Amazon coûtait 399 dollars à sa sortie aux Etats-Unis en 2007 contre 79 dollars aujourd'hui, pour sa version d'entrée de gamme sponsorisée par des annonceurs. Cette baisse de prix semble structurelle et s'explique notamment par la baisse des coûts de production des écrans à encre électronique et de certains composants majeurs comme le processeur, ainsi que par la réduction des marges des fabricants confrontés à un marché de plus en plus concurrentiel.

A l'heure actuelle sur le marché français, le prix des liseuses varie de 69 euros à 142 euros. Si les parts de marché des différents fabricants de liseuses ne sont pas connues, on peut estimer que le prix moyen d'une liseuses vendue en 2011 devrait tourner autour de 110 euros (le modèle d'entrée de gamme d'Amazon est vendu à 99€). Dans les deux ans à venir, ce prix devrait passer en dessous du seuil psychologique de 99 euros et même s'établir aux alentours de 69 euros d'ici 2015.

Pour estimer les recettes de TVA induites par les ventes de liseuses sur la période 2011-2015 (taux de TVA de 19,6%), on peut alors rapporter un prix moyen de liseuse vendue (donnée évoluant à la baisse d'une année sur l'autre) avec les prévisions de l'IDATE relatives à l'évolution des ventes de liseuses en France sur la période. On obtient alors un montant de TVA collectée de plus de 78 millions d'euros entre 2011 et 2015.

	2011	2012	2013	2014	2015	Total
Ventes de liseuses (milliers d'unités)	104	940	1 212	1 624	1 917	5 796
TVA collectée (milliers d'euros)	1 866	16 168	17 679	21 028	21 672	78 411

Source: Dgmic, à partir des données IDATE de ventes de liseuses

A ce montant, il conviendrait en outre d'ajouter une partie des recettes fiscales liées à la vente des tablettes qui sont également utilisées pour la lecture d'ouvrages numériques.

### **Conclusion :**

Un alignement du taux de TVA du livre électronique sur celui du livre imprimé permettra au prix du livre électronique de bénéficier d'une décote de 40 % par rapport à celui du livre classique, condition indispensable au développement de ce nouveau support tout en préservant la compétitivité de la filière du livre.

Il évitera d'alourdir la pression fiscale sur un secteur économique globalement en stagnation et qui connaît d'importantes mutations. Le différentiel de recettes fiscales pourrait, dans le seul cas français, être positif de près de 90 M€ en cumulé sur 5 ans avec un taux réduit de 5,5 % ou proche de 110 M€ avec un taux réduit de 7 %.

## ANNEXES

----

- 1 - Personnes rencontrées
- 2 - Modèle économétrique (DGMIC)
- 3 - Analyses des marchés du livre numérique en Grande-Bretagne, Allemagne, Espagne et Italie.
- 4 - Modalités techniques de constitution des catalogues de livres numériques.
- 5 - Guidelines for the assignment of ISBNs to e-books and “apps” (Espagne)
- 6 – Jurisprudence de la Cour européenne de justice sur le principe de neutralité fiscale

## **ANNEXE 1**

### **Personnes rencontrées**

## **I - FRANCE**

### **Personnalités qualifiées :**

Françoise Benhamou, Professeure des Universités, Vice-Présidente de l'Université de Paris XIII

Christian Robin, consultant, auteur de l'essai « Les livres dans l'univers numérique ».

### **Albin Michel :**

Frédéric Esménard, Président

Agnès Fruman, Secrétaire Générale

Lise Boëll, Directrice de Département

### **Amazon :**

Andrew Cecil, Director EU Public Policy

Etienne Bodard, Consultant Arcturus Group

Sabine Zylberbogen, Directeur juridique France / Luxembourg

### **Assemblée Nationale :**

Hervé Gaymard, Député de la Savoie, ancien Ministre

### **Bain & Compagnie :**

Patrick Béhar, Partner

Laurent Colombani, Principal

### **Bibliothèque Nationale de France :**

Bruno Racine, Président

Jacqueline Sanson, directrice générale

Arnaud Beaufort, directeur général adjoint, chargé des services et des réseaux

### **Calligram :**

Christian Gallimard, Président Directeur général

### **Casterman :**

Louis Delas, Directeur général

Thierry Capot, Responsable du développement numérique (Groupe Flammarion)

### **Centre d'Analyse Stratégique :**

Pierre-François Mourier, Directeur général adjoint

Julien Winock, responsable du service Veille et prospective

### **Centre National du Livre :**

Jean-François Colosimo, Président

Véronique Trinh-Muller, Directrice générale

Xavier Bredin, Secrétaire général



**Editions Gallimard :**

Antoine Gallimard, Président

Alban Cerisier, Secrétaire général

**Editis :**

Virginie Clayssen, Directrice du Développement numérique

**FNAC :**

Marie-Séverine Micalleff, directrice du Livre

Aurélie Andrieux, Chargée de mission auprès d'A. Bompard

François Momboisse, Directeur des Relations Institutionnelles

**France Télécom Orange :**

Christine Albanel, ancien ministre, directrice exécutive

David Lacombed, directeur délégué à la stratégie des contenus.

**Google :**

Philippe Colombet, directeur de la stratégie

Alexandra Laferrière, Policy Management Content

**Hachette Livre :**

Marie-Claire Wastiaux, secrétaire générale

Laure Darcos, directrice des relations institutionnelles

Francis Lang, directeur commercial

**Librairie Lamartine :**

Didier Berthelemot, directeur

François Millet

**Média Participations :**

Claude de Saint-Vincent, directeur général

**Ministère chargé de l'industrie, de l'énergie et de l'économie numérique :**

Bernard Celli, Conseiller en charge de l'économie numérique au Cabinet du ministre.

**Syndicat national de l'édition :**

Christine de Mazières, déléguée générale

Arnaud Valette, Economiste

**Société des gens de lettres :**

Geoffroy Pelletier, directeur général

Valérie Barthez, responsable juridique

**Syndicat de la Librairie Française :**

Guillaume Husson, Délégué Général

Thierry Lecompte, directeur adjoint, L'appel du livre.

François Maillot, directeur général, La Procure

## **II - EUROPE**

### **Commission européenne :**

Maria Elena Scoppio, membre du cabinet du Commissaire Algirdas Šemeta.

### **Fédération Européenne des Editeurs :**

Anne Bergmann, Déléguée Générale

Enrico Turrin, Economiste

### **Espagne :**

Antonio Maria Avila, Directeur exécutif de la FGEE (Fédération des Editeurs)

Javier Diaz de Olarte Barea, responsable juridique du Cedro (centre de gestion des droits de propriété intellectuelle des auteurs et des éditeurs)

Jose Manuel Anta Carabias, Directeur général de Fande (Fédération, des associations de distributeurs)

### **Grande-Bretagne :**

Richard Mollet, Directeur exécutif de Publishers Association (Fédération des Editeurs)

### **Italie :**

Ricardo Levi, Député

Stefano Mauri, Vice-Président de l'AIE (Fédération des éditeurs), Président de GEMS (groupe d'édition) et d'Edigita (plate-forme de distribution de livres électroniques)

Patrizio Fondi, Conseiller diplomatique du ministre des biens et des activités culturelles

Maurizio Fallace, Directeur général des bibliothèques des instituts culturels et des droits d'auteur au ministère des biens et des activités culturelles

Rosa Caffo, Directrice de l'institut pour le catalogue des bibliothèques

Gian Arturo Ferrari, Président du centre pour le livre et la littérature

Flavia Cristiano, directrice du centre pour le livre et la littérature

### **Contributions :**

Direction Générale des Médias et des Industries Culturelles, ministère de la culture et de la communication

Direction de la législation fiscale, ministère de l'économie, des finances et de l'industrie

Service culturel de l'Ambassade de France en Grande-Bretagne

Service culturel de l'Ambassade de France en Italie

Service culturel de l'Ambassade de France en Allemagne fédérale

Service culturel de l'Ambassade de France en Espagne

## **ANNEXE 2**

### **Modèle économétrique (DGMIC)**

**Ministère de la Culture et de la Communication  
Direction Générale des Médias et des Industries Culturelles**

**Impact de la baisse de la TVA sur le marché du livre numérique**

**Modélisation économique, scénarios à horizon 2015**

Pour estimer l'impact d'une modification du taux de TVA appliqué au livre numérique sur le marché des livres numériques, il a été réalisé un modèle prévisionnel à horizon 2015. Ce modèle sert de matrice à l'élaboration de différents scénarios prenant comme point de départ le différentiel de prix observé entre le prix de vente moyen d'un livre imprimé et le prix de vente moyen d'un livre numérique. A l'heure actuelle, l'écart moyen constaté entre une nouveauté et sa transposition numérique homothétique est de 20% environ.

**Trois scénarios ont été élaborés à partir de ce modèle :**

- **Le scénario du *statu quo* (S0)** dans lequel le taux de TVA appliqué au livre numérique demeure à 19.6%.
- **Le scénario d'un alignement du taux de TVA entre le livre imprimé et le livre numérique à 5.5%, subdivisé en deux sous scénarios** modélisant la politique tarifaire des éditeurs en réaction à ce changement réglementaire :
  - **S1.a)** Les éditeurs répercutent intégralement la baisse de la TVA sur le prix de vente du livre numérique au 1er janvier 2012 et initient une baisse de prix des livres numériques les années suivantes de manière à atteindre progressivement un différentiel de prix entre le numérique et l'imprimé de 40% (décote moyenne attendue par les acheteurs) en 2015
  - **S1.b)** Les éditeurs répercutent intégralement la baisse de la TVA sur le prix de vente du livre numérique au 1<sup>er</sup> janvier 2012 et accompagnent la changement réglementaire d'une baisse de prix de manière à proposer quasi immédiatement un différentiel de prix entre le numérique et l'imprimé de 40% (on suppose que le différentiel est de 29% au 1<sup>er</sup> janvier 2012 et que l'écart de 40% est atteint au 1<sup>er</sup> janvier 2013)

*NB: le périmètre ici considéré est le marché du livre grand public, c'est à dire le type d'ouvrages que l'on trouve en vente dans une librairie généraliste. Les marchés du livre scolaire et du livre scientifique et technique sont exclus du périmètre. En effet, ces catégories d'ouvrages s'apparentent plutôt dans l'univers numérique à des bases de données ainsi qu'à de la ressource continue, généralement disponible via des formules d'abonnement. Ces ouvrages sont donc relativement éloignés du téléchargement direct de livres numériques homothétiques. Le marché des ventes de livres aux établissements de prêt est également exclu.*

## Les grands principes du modèle

Le modèle considère la partie de la population française qui achète des livres imprimés<sup>38</sup> car l'expérience des principaux marchés du livre numérique (États-Unis, Japon, Royaume-Uni) montre que les non lecteurs de livre imprimés ne sont pas lecteurs de livres numériques.

La population d'acheteurs de livres imprimés est ensuite segmentée en groupes de lecteurs suivant la fréquence de leur achat sur une année : acheteurs occasionnels (1 à 2 livres), acheteurs intermédiaires (3 à 9 livres) et acheteurs intensifs (10 livres et plus). Le nombre moyen de livres achetés par les lecteurs des trois groupes et sa répartition par format (grand format et poche) sont introduits dans le modèle<sup>39</sup>.

La segmentation des lecteurs ainsi que leurs habitudes d'achat de livres sur une année servent de base à l'extrapolation des comportements d'achats sur la période 2011-2015. Le modèle s'appuie également sur les chiffres de marché 2010 des ventes en sortie de caisse de livres imprimés<sup>40</sup> (hors scolaires et ventes aux bibliothèques) et des ventes de livres numériques (en téléchargement direct)<sup>41</sup>.

**Ceci étant posé, le modèle prévisionnel intègre cinq principaux paramètres :**

**1. Le taux d'équipement des lecteurs en terminaux permettant la lecture numérique.** Si la lecture numérique est possible depuis une multitude de terminaux (ordinateurs, smartphones, assistants numériques personnels, tablettes, consoles de jeux, liseuses dédiées, etc.), on considère que la croissance du marché du livre numérique dans les années à venir sera tirée par l'équipement en tablettes et liseuses (e-readers). En effet, ces terminaux se caractérisent par une bonne ergonomie de lecture et facilitent l'accès aux plateformes de vente grâce à leur connectivité (réseaux cellulaires et Wifi). Ce taux d'équipement provient des prévisions du cabinet IDATE, qui sont ensuite ventilées entre les trois catégories d'acheteurs de livres.

**2. Le différentiel de prix entre le livre numérique et le livre imprimé.** Ce différentiel se monte en début de période à 20% et s'accroît dans des proportions variables dans les scénarios où le taux de TVA est ramené à 5,5% car il évolue selon deux facteurs :

- En premier lieu, le taux de TVA, paramètre exogène s'imposant aux acteurs du marché. Plusieurs éditeurs ont annoncé qu'ils répercuteraient immédiatement et intégralement la baisse du taux de TVA sur le prix de vente au consommateur.
- En second lieu, la politique tarifaire des éditeurs. Les éditeurs pourraient accompagner la baisse de prix induite par la baisse du taux de TVA à 5,5% afin d'accentuer le décollage du marché du livre numérique et prévenir le développement du piratage.

**3. L'élasticité prix.** Les différents travaux académiques sur l'élasticité prix du livre imprimé produisent des résultats compris dans une fourchette allant de -0,8<sup>42</sup> à -2<sup>43</sup>. Néanmoins, une élasticité prix couramment retenue pour le livre imprimé est de -1,2. Si le marché du livre numérique – encore en phase d'amorçage – ne permet pas d'études fiables sur l'élasticité prix, le modèle retient l'hypothèse, qui fait consensus, d'une élasticité prix sensiblement supérieure à celle du livre imprimé. Le modèle considère également que l'effet d'une baisse de prix est plus marqué lorsqu'elle intervient d'un coup que lorsqu'elle est progressive.

**4. La substitution (ou cannibalisation) imprimé/numérique.** A la lumière de l'expérience d'autres marchés plus avancés du livre numérique, on observe que le volume d'achat global (livres imprimés + livres numériques) ne varie que faiblement. On en déduit un effet de

---

38 48% de la population française de 15 ans et plus (source : panel TNS-Sofres, 10.000 personnes)

39 Source : panel TNS-Sofres

40 Source : GfK .

41 Donnée estimée à partir des recettes éditeurs (source : enquête de branche SNE)

42 Une baisse du prix de -10% provoque une hausse de la demande en volume de +8%

43 Une baisse du prix de -10% provoque une hausse de la demande en volume de +20%

substitution d'un format par un autre, tout en considérant que celui-ci n'est pas total (ventes incrémentales). On considère en outre que l'effet de substitution n'est pas le même d'une catégorie de lecteurs à l'autre et que les lecteurs occasionnels auront moins tendance à substituer un format par un autre, à la différence des lecteurs intensifs, dont le temps de loisirs consacré à la lecture est d'ores et déjà proche de son maximum.

**5. Le phénomène de piratage.** Le piratage du livre préexiste au livre numérique (photocopie, reproduction non autorisée) et l'Internet a pu en outre faciliter la diffusion illégale d'œuvres. Pour le moment, l'offre illégale disponible en ligne se compose essentiellement de livres imprimés numérisés éventuellement retravaillés à l'aide de logiciels de reconnaissance optique de caractère. Le modèle considère que plus le différentiel de prix entre le livre numérique et le livre imprimé sera faible, moins l'incitation des lecteurs à payer pour une offre numérique légale sera élevée<sup>44</sup>. Pour quantifier l'effet du piratage sur le marché du livre numérique, on applique *ex-post* une décote différenciée et variable d'un scénario à l'autre sur les marchés du livre imprimé et numérique, estimés de manière théorique en fonction des autres paramètres (marché « théorique ») – cf. encadré en fin de note.

## Descriptifs des scénarios

### Hypothèses retenues

Les différents scénarios reposent sur une série d'hypothèses présentées ci-dessous.

- Pour l'élasticité prix, l'abaissement du taux de TVA à 5,5% (S1a et S1b) et l'accompagnement immédiat de la baisse par les éditeurs stimulerait plus fortement les ventes de livres numériques en année 1 que les années suivantes. Par conséquent, le modèle retient pour les scénarios de baisse du taux de TVA une élasticité prix de -2,5 en 2012 (S1a et S1b) et 2013 (S1b) ou de -1,8 (S1a) les années suivantes.
- Pour l'effet de substitution entre le livre imprimé et le livre numérique, le taux de substitution retenu est de 0,5 pour les lecteurs occasionnels, de 0,7 pour les lecteurs intermédiaires et de 0,9 pour les lecteurs intensifs.
- Pour l'impact de la consommation illégale d'œuvres numériques, on retient un effet piratage équivalent à un pourcentage du marché du livre global (imprimé + numérique) variable selon les scénarios. Cette part du marché en valeur détruite par le piratage est ensuite ventilée dans chaque scénario entre le marché imprimé et le marché numérique.

### Scénario 0 : le *statu quo*

Dans ce scénario, le différentiel de prix entre le livre imprimé et numérique demeure relativement faible tout au long de la période (-20%). L'incitation pour les lecteurs à acheter des livres numériques est faible et le piratage se développe fortement jusqu'à détourner 15% du marché global du livre en 2015.

A l'horizon 2015, **les ventes de livres numériques se montent à 134 millions d'euros**; la progression sur la période 2010-2015 s'expliquant principalement par la hausse du taux d'équipement des lecteurs en terminaux. Le poids du livre numérique dans le marché global de l'édition (imprimé + numérique) est **inférieur à 4%**.

### Scénario 1.a : le taux de TVA est ramené à 5,5% et les éditeurs accompagnent progressivement la baisse du prix moyen numérique jusqu'à -40% par rapport au livre imprimé en 2015

Dans ce scénario, le différentiel de prix entre le livre imprimé et numérique passe de 20% en 2010 à 29% en 2012. L'accompagnement progressif de la baisse par les éditeurs a un effet

---

44 Les données relatives au consentement à payer sont issues de l'étude IPSOS MediaCT *Les publics du livre numérique*, CNL/Ministère de la culture, mars 2010

moins stimulant sur la demande que dans le scénario S1.b. La baisse des prix initiale du livre numérique étant encore trop éloignée des attentes des consommateurs, le piratage se développe tout de même et détourne 6% du marché du livre global en 2015. En outre, les pratiques de piratage s'ancrent dans les pratiques des consommateurs et la baisse progressive du prix de vente due à l'accompagnement progressif par les éditeurs ne supprime pas de manière automatique les pratiques illicites à cause d'un effet cliquet.

A l'horizon 2015, **les ventes de livres numériques génèrent 280 millions d'euros et représentent près de 8% du marché global de l'édition** (imprimé + numérique).

**Scénario 1.b : le taux de TVA est ramené à 5,5% et les éditeurs accompagnent le changement réglementaire avec une baisse de prix pour un différentiel imprimé / numérique de 40% au 1<sup>er</sup> janvier 2013**

Dans ce scénario, le différentiel de prix entre le livre imprimé et numérique passe de 20% en 2010 à 29% en 2012 puis 40% au 1<sup>er</sup> janvier 2013. L'ampleur de la baisse suscite une hausse marquée des achats. Le piratage est contenu sur l'ensemble de la période à un niveau incompressible, estimé à 3% du marché du livre global en 2015.

A horizon 2015, les ventes de livres numériques enregistrent **un chiffre d'affaires de 326 millions d'euros**, soit une part de marché du livre numérique de **plus de 8% du marché global de l'édition** (imprimé + numérique).

## Conclusions

**La baisse du taux de TVA à 5,5% en parallèle d'une baisse du prix de vente des livres numériques par les éditeurs pour arriver à un différentiel de prix entre l'imprimé et le papier de 40% au 1<sup>er</sup> janvier 2013 (scénario S1b) permet une hausse des ventes de livres numériques en valeur de +59% par rapport au scénario du *statu quo*.**

En outre, le scénario S1b est celui limitant le plus le déclin du marché global du livre en valeur sur la période, ce dernier régressant de -2% entre 2010 et 2015 contre -13% dans le scénario du *statu quo*.

Sur le plan des recettes de TVA collectées, le scénario S1b où les éditeurs répercutent immédiatement et intégralement la baisse du taux de TVA tout en accompagnant le changement réglementaire par une baisse de prix des livres numériques pour atteindre un différentiel imprimé/papier de 40% au 1<sup>er</sup> janvier 2013 est le cas de figure le plus favorable. En effet, si l'État enregistre bien dans ce scénario un manque à gagner fiscal – par rapport au scénario du *statu quo* – l'année de la mise en œuvre de la mesure, soit un différentiel de -1,2 millions d'euros en 2012, les recettes fiscales collectées les années suivantes compensent cette perte. En définitive sur la période 2010-2015, les recettes fiscales collectées dans le scénario S1b sont supérieures de 11,5 millions d'euros à celles collectées dans le scénario du *statu quo*.

NB: les calculs des recettes fiscales de TVA collectées sont effectués sur les marchés du livre imprimé et numérique. Ils excluent la collecte de TVA réalisée sur les ventes de terminaux de lecture.

On soulignera enfin que l'écart entre le scénario S0 et les scénarios S1a et S1b serait accentué si l'on ajoutait au modèle deux hypothèses plausibles :

- le fait que la pratique de prix correspondant au niveau attendu pour les livres numériques contribuerait à accentuer la propension des lecteurs à s'équiper ;
- l'effet que provoquerait une baisse des prix brutale, mais trop tardive au regard de l'ancrage des pratiques de piratage : un tel scénario se traduirait alors par une baisse du

chiffre d'affaires sans que celle-ci soit compensée par une stimulation suffisante de la demande.

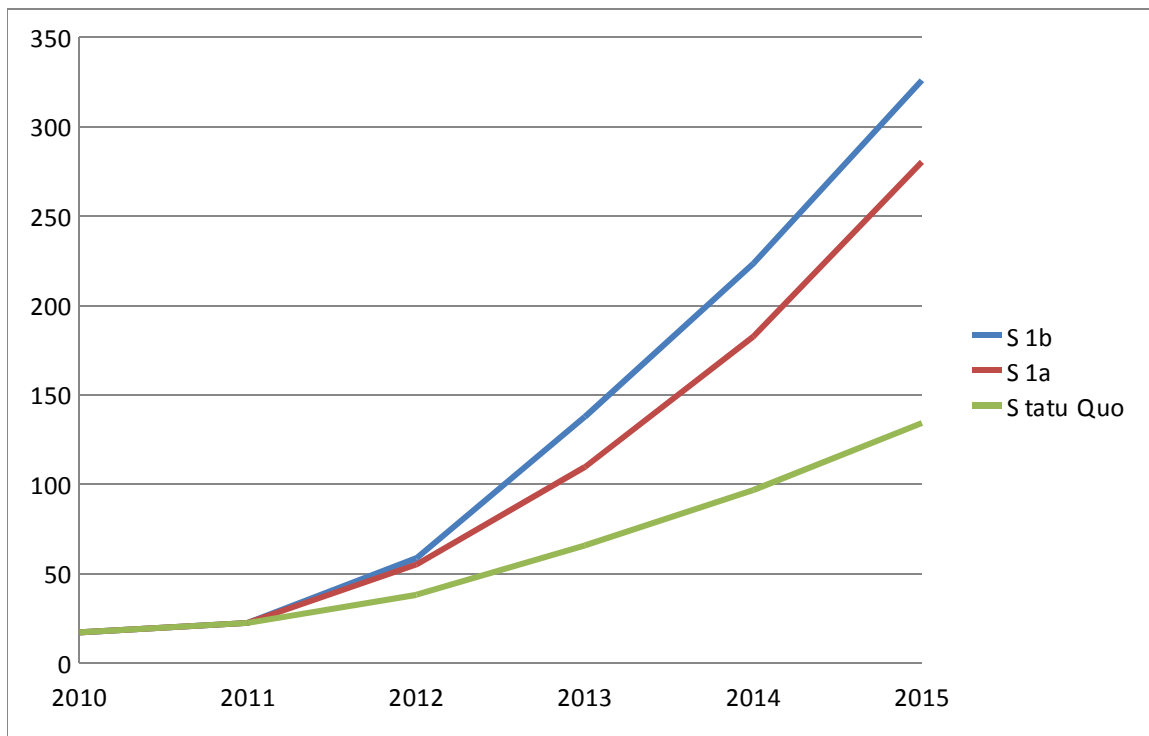


Illustration 1: Scénarios d'évolution des ventes de livres numériques à horizon 2015 (millions d'euros)

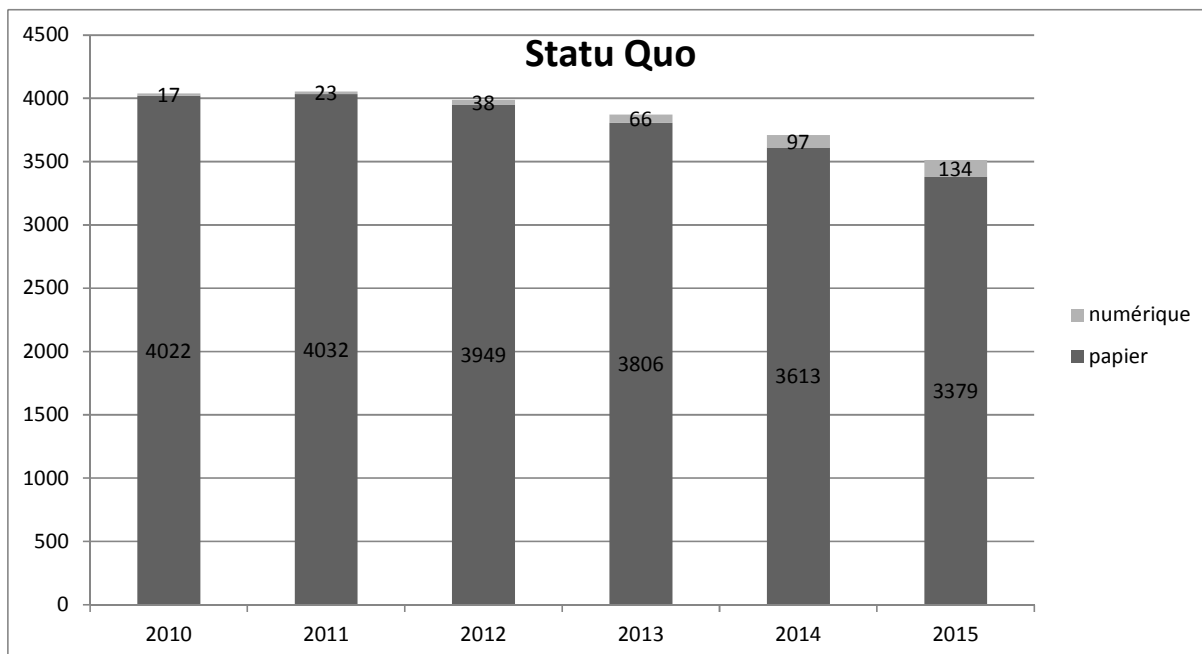


Illustration 2: Évolution du marché global du livre (imprimé+numérique) dans le cas où le taux de TVA sur le livre numérique demeure à 19,6% (millions d'euros)



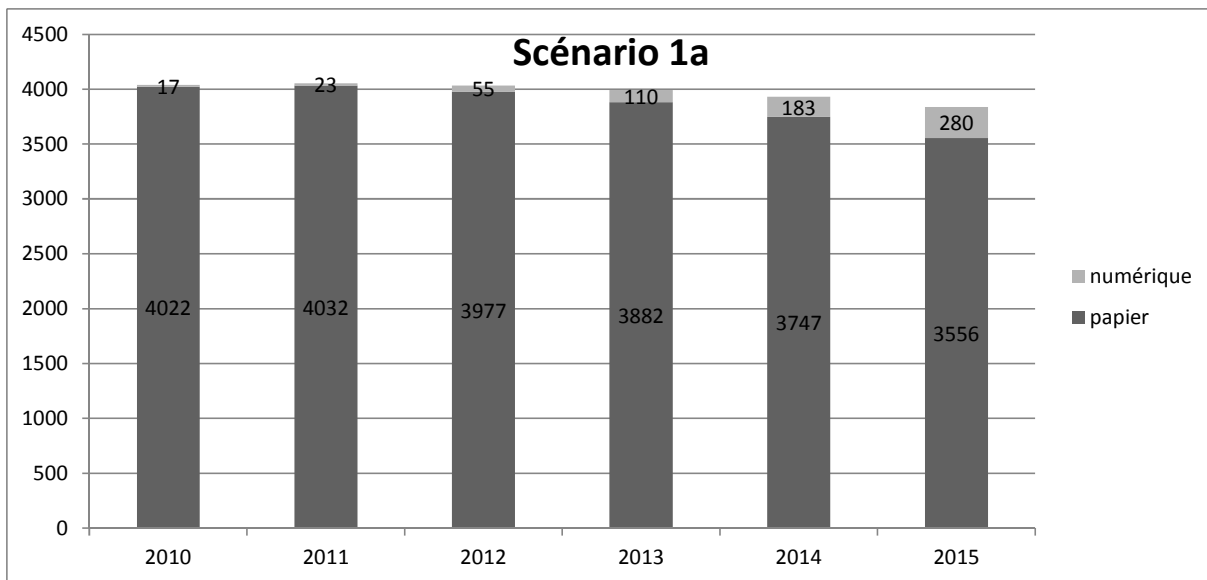


Illustration 3: Évolution du marché global du livre (imprimé + numérique) avec un taux de TVA à 5,5% au 1<sup>er</sup> janvier 2012 et un différentiel de prix imprimé/numérique de 40% en 2015 (millions d'euros)

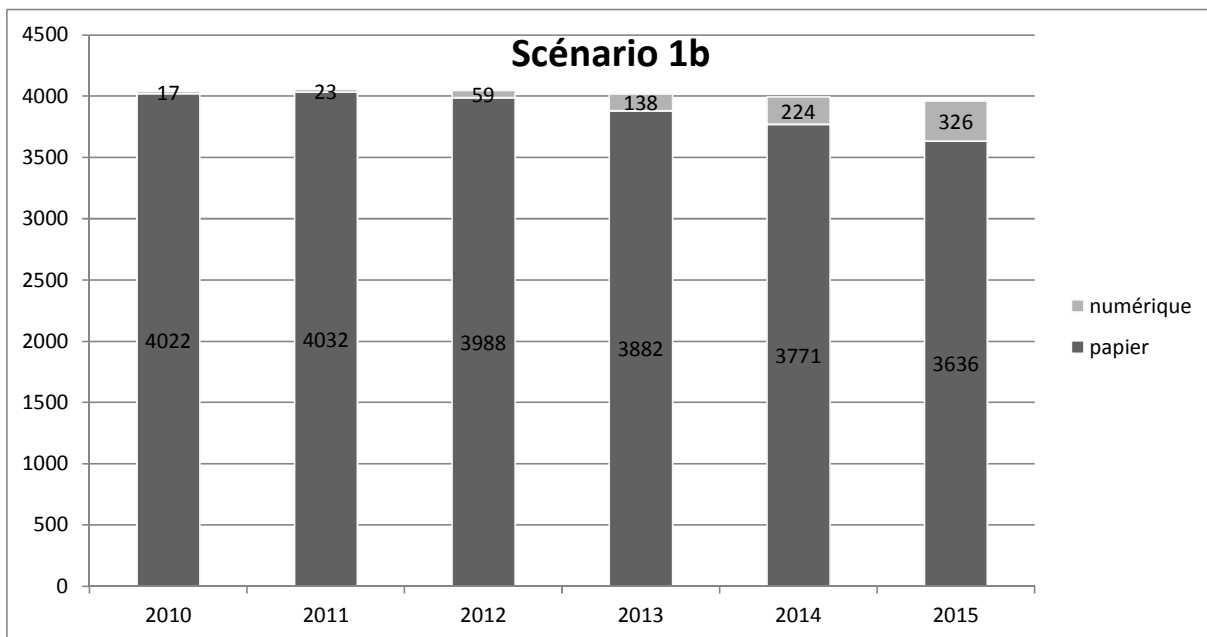


Illustration 4: Évolution du marché global du livre (imprimé + numérique) avec un taux de TVA à 5,5% au 1<sup>er</sup> janvier 2012 et un différentiel de prix imprimé/numérique de 40% au 1<sup>er</sup> janvier 2013 (millions d'euros)

	2011	2012	2013	2014	2015	Total
Scénario 1b	213,9	211,0	209,6	208,2	206,5	1049,2
Scénario 1a	213,9	210,2	208,1	204,8	200,0	1037,1
Statu Quo	213,9	212,1	209,2	204,2	198,2	1037,7

Illustration 5 : Évolution des recettes fiscales tirées du marché global du livre (imprimé + numérique) suivant les trois scénarios

\*\*\*

Depuis cette première modélisation (22/10/2011), le Gouvernement a annoncé début novembre vouloir relever au 1er janvier 2012 le taux de TVA réduit de 5,5% à 7%. A paramètres inchangés, un taux de TVA de 7% donneraient les résultats suivants:

- Un différentiel de TVA collectée entre le scénario de référence (1b) et le *statu quo* favorable au scénario de référence dès 2012 (+0,1 million d'euro) et atteignant 16,1 millions d'euros en 2015;
- Sur la période 2011-2015, le différentiel de TVA collectée est favorable au scénario de référence par rapport au *statu quo* de 28,4 millions d'euros contre 11,5 millions d'euros dans le cas d'un taux de TVA à 5,5%.

Un taux de TVA porté de 5,5% à 7% à partir de 2012 aurait les incidences suivantes sur les recettes fiscales collectées dans les différents scénarios :

	2011	2012	2013	2014	2015	Total
Scénario 1b	213,9	264,8	263,0	261,3	259,2	1262,1
Scénario 1a	213,9	263,8	261,2	257,1	251,0	1246,9
<i>Statu Quo</i>	213,9	264,6	259,8	252,3	243,1	1233,7

## Explication des hypothèses de piratage à l'horizon 2015

### Remarques préliminaires :

il n'existe pas à ce jour, pour le livre, d'étude visant à mesurer le piratage en termes de flux, donc les hypothèses n'ont pas de fondement statistique a priori ;

tout porte à penser que l'incidence du piratage sur les ventes ne se prête pas à une répercussion égale en valeur absolue : il serait abusif de dire qu'un livre piraté correspond strictement à une vente perdue ;

il est très probable que le développement du piratage repose pour partie sur certaines variables telles que l'ampleur du catalogue offert à la vente sous format numérique ou la propension des ayants droit à utiliser des mesures techniques de protection contraignantes pour les utilisations ordinaires des fichiers ;

la comparaison avec le secteur de la musique, très légitime pour expliquer de nombreux mécanismes à l'œuvre aujourd'hui, atteint ses limites lorsqu'il s'agit de transposer le phénomène de l'impact du piratage sur le marché global : l'expérience de lecture reste très différente de l'imprimé au numérique et le livre imprimé n'est pas, comme le CD audio, un support menacé d'obsolescence à court terme.

Pour ces raisons, les hypothèses de piratage retenues pour compléter ce modèle visent volontairement à affecter le plus raisonnablement possible les évolutions :

– dans le scénario le plus propre à provoquer un piratage important (S0), un taux mesuré d'évaporation a été retenu

– tandis que ce taux est comparativement élevé dans le scénario le plus propice à la prévention du piratage (S1b).

### Méthode de mise en œuvre des hypothèses :

Pour les trois scénarios, une hypothèse d'évaporation globale en volume (imprimé et numérique confondus) a été posée pour 2015.

Pour S0, qui est le scénario le plus défavorable (maintien de prix de vente trop élevés par rapport aux attentes moyennes des lecteurs, faible propension des éditeurs à développer le catalogue numérique), l'évaporation globale du marché en 2015 atteint 15% des exemplaires vendus.

Pour S1a, elle atteint la valeur intermédiaire de 6% (le prix atteint lentement sur la période 2012-2015 le niveau moyen attendu ; des pratiques de piratage se développent en début de période qu'il sera difficile de résorber par l'effet prix : principe du cliquet).

Pour S1b, l'évaporation a été portée à 3% du marché total en volume.

Cette évaporation a été retranchée aux ventes théoriques de livres imprimés et numériques projetées en 2015 sur la base d'une affectation des marchés de l'imprimé et du numérique sensiblement différenciée. En effet, la perspective d'un impact sur le seul marché numérique a semblé irréaliste mais cet impact est raisonnablement plus élevé que sur le marché physique.

## **Annexe n° 3**

**Analyse du marché du livre numérique dans 4 pays européens.**

## Grande-Bretagne :

L'association britannique des éditeurs (Publishers Association) procède depuis plusieurs années à une enquête à laquelle répondent des éditeurs représentant 70 % des ventes physiques. Il s'agit d'une des enquêtes européennes les plus complètes.

M£	Titres grand public	Titres de référence grand public	Titres scolaires et d'enseignement de l'anglais	Titres universitaires et professionnels	Total
2007	1	8	6	42	57
2008	1	9	9	53	73
2009	4	11	7	65	87
2010	16	14	7	84	120
2008/2007	+125,6 %	+10,3 %	+37,9 %	+26,5 %	+27,4 %
2009/2008	+190,0 %	+22,0 %	-18,1 %	+21,7 %	+19,9 %
2010/2009	+ 318,1 %	+22,7 %	+1,3 %	+29,1 %	+ 38,8 %

Source : Publishers Association Yearbook 2010

*NB : L'association britannique des éditeurs distingue les titres de référence (dictionnaires, encyclopédie, ...) des autres titres grand public, en raison de la différence de format entre le livre imprimé et leur homologue numérique.*

Sur la base de cet échantillon (représentant toutefois 70 % des ventes), l'association estime le marché de l'édition numérique en Grande-Bretagne entre 170 et 180 M £ ainsi ventilés :

M£	Titres grand public	Titres de référence grand public	Titres scolaires et d'enseignement de l'anglais	Titres universitaires et professionnels	Total
2010	17-20	20-25	8-10	120-140	170-180

Source : Publishers Association Yearbook 2010

On constate alors :

- que le livre numérique homothétique grand public ne représente qu'une faible part (environ 10 %) du marché britannique de l'édition numérique, marché essentiellement constitué des services en ligne de nature universitaire ou à destination des entreprises (services juridiques et techniques) ;
- qu'à la différence des autres segments du marché de l'édition numérique, qui connaissent, à l'exception de l'édition scolaire et d'enseignement de la langue anglaise, de belles progressions, le marché du livre numérique grand public n'existe dans les faits que depuis 2009 ;
- que ce segment connaît des taux de progression impressionnants (+318,1 % entre 2009 et 2010), probablement sous l'effet du lancement en Grande-Bretagne en août 2010 de la librairie électronique d'Amazon, mais qu'il ne s'élève actuellement qu'entre 20 et 25 M£ (23 à 30 M€) en 2010.

Cette croissance semble s'accélérer : la croissance du livre numérique grand public aurait été de 623 % au premier semestre 2011<sup>45</sup>. Le marché du livre numérique pourrait donc s'élever à 80/100 M£ en 2012. Comme l'indiquent plusieurs études<sup>46</sup>, l'arrivée d'Amazon et de l'iPad d'Apple ont fortement contribué à lancer le marché.

<sup>45</sup> Source : Publishers Association.

<sup>46</sup> O'Reilly, Futuresource Consulting

Amazon, dont l'UK Kindle Store a été ouvert en août 2010, est le principal acteur du marché, avec une part de près de 75 %<sup>47</sup>. Lors des 5 derniers mois de 2010, Amazon aurait vendu près de 400 000 liseuses Kindle et réalisé un chiffre d'affaires de près de 20 M£. WHSmith et Kobo ont récemment annoncé (le 13 octobre) un partenariat, la chaîne britannique commercialisant la liseuse Kobo, et son site de vente en ligne donnant également accès au catalogue de 2,2 millions de titres numériques de Kobo (dont 1 million de titres gratuits). La chaîne de libraires Waterstone's prévoit le lancement en 2012 d'une liseuse qui lui sera propre. Apple a également ouvert un iBook store (proposant officiellement 200 000 titres). Google a lancé en octobre 2011 sa plate-forme, Google.co.uk/ebooks, où sont d'ores et déjà présents les plus grands éditeurs britanniques, comme Hachette, Penguin ou Random House à côté de 2 000 000 de titres du domaine public.

On notera également des tentatives de désintermédiation sous la forme d'auto-édition et auto-distribution, dont les plus médiatiques sont celle de l'auteur de Harry Potter, JK. Rowling, dont le lancement est toutefois prévu dans un an, et celle de la fondation Ian Fleming.

Le livre numérique bénéficie en Grande-Bretagne d'un vaste catalogue de titres. L'étendue de cette offre s'explique bien entendu par la proximité linguistique avec le marché états-unien quand les revendeurs disposent des droits de distribution pour le Royaume-Uni. Toutefois, aucun revendeur ne semble en mesure de proposer la totalité du catalogue, y compris la totalité des best-sellers.

Le prix du livre numérique fait l'objet en Grande-Bretagne de stratégies commerciales bien distinctes entre les grands éditeurs et Amazon, le prix attendu par les consommateurs britanniques étant chiffré à - 36 % par rapport au livre imprimé<sup>48</sup> :

- en l'absence de prix unique, les grands éditeurs, conduits par Hachette et à l'exception notable de Random House UK, pratiquent le contrat de mandat. Cependant, la généralisation du mandat ne semble pas s'imposer facilement, notamment auprès d'Amazon<sup>49</sup> qui estime que le prix optimal d'un livre se situe entre 99p et 1,79 £<sup>50</sup>.
- le prix des 2/3 des 100 bestsellers sur Kindle est compris entre 90p et 2 £. La gamme de prix reste très large, de 0,44 £ au prix de l'édition papier, en particulier chez des revendeurs comme Amazon qui promeut également l'auto-édition à bas prix.

Le marché semble en tous cas soumis à une très forte concurrence, certains livres numériques étant même vendus avec une décote de près de 90 % par rapport au livre de poche.<sup>51</sup> L'Idate indiquait ainsi récemment que la décote pratiquée pour le livre numérique était de 30 % pour les titres sous contrat de mandat et de 30 à 60 % pour les autres.<sup>52</sup> L'ambassade de France à Londres estimait pour les livres des grands éditeurs que le prix du ebook était inférieur de 20 à 40 % à celui du livre broché, mais restait plus cher que le livre de poche.

Signe de la tension entre Amazon et les grands éditeurs, une enquête de l'autorité britannique de la concurrence (Office of Fair Trading) a été lancée pour s'assurer que le contrat de mandat n'enfreignait pas les lois sur la concurrence.

Amazon, par la voix de son représentant, a indiqué à la mission que sa politique était de pratiquer des prix bas sur le livre électronique. L'entreprise considère que la différence de taux de TVA applicable entre le livre imprimé et le livre électronique est un handicap pour le développement du livre électronique : c'est pourquoi l'entreprise prend sur sa marge la

---

<sup>47</sup> Estimation AT Kearney.

<sup>48</sup> Selon une étude de début 2011 du cabinet Simon-Kucher.

<sup>49</sup> Philip Jone's blog - Cameleon - 25 octobre 2011.

<sup>50</sup> Note du service culturel de l'Ambassade de France à Londres.

<sup>51</sup> Par exemple ! Hard Landing de Stephen Leather : 5,89 £ en Paperback, 0,49 £ en ebook.

<sup>52</sup> Idate : E-Book : marchés et prévisions, 2008-2015. Septembre 2011.

différence de TVA (15 % en l'espèce, ce libraire électronique étant soumis au taux de TVA luxembourgeois).

### **Allemagne fédérale :**

Le livre numérique ne représente encore qu'une faible part, 0,2 %, du marché global de l'édition (10 Md€ en 2010) : le chiffre d'affaires était évalué à 24 M€, soit 2 millions de livres numériques vendus à 540 000 acheteurs<sup>53</sup>.

Sa progression est toutefois rapide, mais semble freinée par les facteurs suivants :

- un catalogue encore réduit : à la mi 2011, 80 000 titres étaient au total disponibles, sans que l'on puisse confirmer ce chiffre et notamment la part dans ce total des ouvrages du domaine public.<sup>54</sup> La principale plateforme de distribution, Libreka.de, créée en 2006 à l'initiative de l'association interprofessionnelle des libraires et éditeurs allemands, propose 78 000 titres dont 27 000 seulement en langue allemande,
- une demande jugée encore trop faible de la part des lecteurs qui suscite un certain attentisme des éditeurs et des libraires. Toutefois, plusieurs chaînes de libraires, (Thalia, Weltbild, ...), ont créé des plateformes de ventes et disposent de leurs propres liseuses,
- un prix élevé du livre numérique, au mieux inférieur de 20 % à son homologue imprimé, certains titres étant même proposés à un prix identique.

Ce marché pourrait toutefois se développer avec l'ouverture en avril 2011 par Amazon de son magasin Kindle de livres électroniques avec 25 000 titres en langue allemande (40 000 à la mi-2011). Amazon disposerait désormais de la principale part de marché.

Apple a également ouvert une librairie en ligne, iBookstore, qui devrait être progressivement enrichie et Kobo a annoncé en septembre dernier un partenariat avec la librairie en ligne Redcoon.de.

### **Espagne :**

Sur un marché du livre (2,9 Md€ en 2010) qui est en baisse de 7,4 %, l'édition numérique ne représente que 2,4 % (soit 70,5 M€), certes en croissance de 37,5%, et le livre numérique proprement dit grand public 0,1 % seulement du chiffre d'affaires<sup>55</sup>.

Si l'édition numérique a eu tendance à stagner ces dernières années, les éditeurs s'attendent à ce que sa part double en 2011 et quadruple en 2012 pour atteindre respectivement 7% et 12%.<sup>56</sup>

Le catalogue des titres reste toutefois relativement peu fourni : sur l'année 2010, 11.748 nouveautés étaient disponibles en version numérique, soit 97 % de plus que l'année passée, et 25.927 titres du fonds de catalogue ont également été numérisés. L'offre actuelle serait de 27 000 titres.<sup>57</sup> Mi-2011, des œuvres comme Cien años de soledad de Gabriel Garcia Marquez ou de nombreux livres de Mario Vargas Llosa n'étaient pas disponibles en espagnol en format numérique.<sup>58</sup> Fin 2010, seulement 5 % du catalogue de la moitié des éditeurs était disponible en version numérique. Cette proportion devrait s'élever en 2012, 26 % des éditeurs prévoyant de commercialiser en numérique la moitié de leur catalogue. Cette proportion sera notamment particulièrement élevée dans les domaines économique, juridique et scientifique. En 2012, un tiers des éditeurs devraient commercialiser en version numérique la moitié de leurs nouvelles parutions. Les éditeurs de bande dessinée semblent les plus investis dans le livre numérique.

<sup>53</sup> GFK pour le compte du BDB. L'IDATE indique en 2010 comme taille du marché du livre numérique 24,3 M€.

<sup>54</sup> Source IDATE. Rudiger Wisenbart, dans son étude « The Global eBook Market » O'Reilly – Septembre 2011 avance plutôt le chiffre de 25 000 titres.

<sup>55</sup> Source citée : Confederacion Espanola de Gremios y Asociaciones de Libreros (CEGAL)

<sup>56</sup> 2<sup>a</sup> Encuesta sobre el libro digital en Espana. CEGAL – Mars 2011

<sup>57</sup> El Mundo 7 juillet 2011

<sup>58</sup> Joana Costa-Knufinle, Digitalbookworld.com 7/9/11

105 000 liseuses auraient été vendues en 2010. A la fin de l'été 2011, ces chiffres seraient de 300 000 liseuses (principalement Sony eReader et Kindle) et 150 000 tablettes.<sup>59</sup>

Librandia (créée en 2010 par les groupes Planeta, Random House Mondadori, Santillana, regroupant au total 90 maisons d'édition) joue sur la compatibilité de ses fichiers avec toutes les plateformes, à l'exception notable de Kindle. Elle serait le principal agrégateur de livres électronique du marché espagnol, mais souffrirait de ventes décevantes. La principale plateforme de vente directe au public serait le pure player agapea.com ou la chaîne de librairies Casa del Libro (avec seulement 40 000 téléchargements annuels<sup>60</sup>), suivie de la branche espagnole de la FNAC (25 % de part de marché) et de El Cortes Ingles (20 %).

Amazon, présent en Espagne comme commerçant électronique de livres imprimés depuis septembre 2011, devrait lancer à la fin de l'année 2011 son offre de livres numériques avec une Kindle annoncée à 110 €. L'arrivée de Google eBookStore et de Kobo est également annoncée. Ces calendriers apparaissent toutefois liés aux résultats des négociations en cours avec les éditeurs. Les trois principaux éditeurs espagnols ont signé avec Apple pour commercialiser leurs titres sur la plateforme iBooks.

L'opérateur téléphonique Telefonica est également présent sur ce marché, plutôt en Argentine, mais prévoit de lancer prochainement une librairie en ligne sur le marché espagnol.

Notons que les enjeux du marché espagnol du livre numérique dépassent le seul marché national pour s'adresser aux 500 millions d'Hispanophones dans le monde et que la plateforme américaine Barnes & Noble semble actuellement disposer avec 25 000 titres du principal catalogue en langue espagnole.<sup>61</sup> Notons également que le marché espagnol du livre numérique concerne également des ouvrages en langues catalane et basque.

La décote du livre numérique par rapport au livre imprimé serait de 20 à 35 %.<sup>62</sup> De manière générale, les éditeurs semblent convaincus qu'il leur faut baisser leur prix.<sup>63</sup> Le différentiel de TVA applicable semble toutefois interdire une baisse plus prononcée.

Le piratage du livre semble développé, soit au premier semestre 2010 35 % des livres numériques lus<sup>64</sup>.

## Italie

Le livre numérique reste en Italie très marginal, soit moins de 0,04 % du marché du livre (1,4 M€ sur 3,4 Md€). Bien qu'en progression rapide il ne devrait s'élever qu'à seulement 3/4 M€ en 2011. Ainsi, un éditeur important comme Mondadori ne réalisait au premier trimestre 2011 que 3,1 % de son chiffre d'affaires sur le numérique (toutes activités numériques confondues, y compris la presse et la publicité).<sup>65</sup>

Le catalogue disponible semble également réduit : 18 000 titres sous droits seraient disponibles à la mi-2011 et 20 000 à la fin de l'année<sup>66</sup>. Alors que près de 58 000 titres ont été édités en 2010 et que le catalogue total imprimé est de 732 000.

Le nombre de liseuses est faible (32 000 fin 2010), largement supplantées par les tablettes, en particulier l'iPad. L'Italie compterait désormais 390 000 liseuses<sup>67</sup>.

---

<sup>59</sup> Etude O'Reilly précitée.

<sup>60</sup> Source : Service culturel de l'Ambassade de France en Espagne.

<sup>61</sup> Joana Costa-Knufinle. Précédemment citée.

<sup>62</sup> L'enquête précitée de la CEGAL indiquait que les éditeurs envisageaient pour 2011 et 2012 un prix du livre numérique inférieur à celui du livre imprimé de 30 %, taux variant toutefois selon le secteur éditorial et la taille de l'éditeur (les grands éditeurs ne prévoyant qu'un taux de 15 %).

<sup>63</sup> Enquête précitée de la CEGAL.

<sup>64</sup> IDC – Observatorio de Pirateria y Habitos de Consumo de Contendos Digitales - 2010

<sup>65</sup> EBouquin Clément Monjou – 9 août 2011.

<sup>66</sup> Marco Ferrario, éditeur de 40Books, cité par Actualitté du 2 mai 2011.



La distribution des livres électroniques reste majoritairement assurée par des plateformes émanant des chaînes de libraires physiques et d'éditeurs, en particulier Mondadori. Les plateformes américaines n'étaient pas présentes sur ce marché à la mi-2011, même si elles entendent s'y implanter (Amazon déjà présent pour ses autres activités, Apple qui vient d'ouvrir un iBookstore et Kobo qui aurait des projets d'implantations).

## **Annexe n° 4**

**Modalités techniques de constitution des catalogues de livres numériques.**

1°) Deux cas de figure doivent être distingués :

- un fichier numérique est disponible (titres récents).

La chaîne éditoriale étant désormais généralement totalement numérisée (de l'auteur à l'imprimeur), le fichier destiné à l'impression est également de manière croissante directement utilisé pour la constitution des différents formats du livre électronique (dans la pratique, PDF ou Epub, format qui offre notamment l'adaptation automatique de la mise en page en fonction de la taille de l'écran de lecture et de celle choisie pour les caractères).

Les coûts propres au livre électronique sont donc liés aux opérations de conversion aux différents formats de lecture électronique : ces coûts sont fixes, et pour un livre numérique homothétique, compris entre 10 et 100 € par titre et format. Une relecture peut également être jugée utile, notamment pour s'assurer de la qualité de la mise en page électronique.

Pour des titres plus anciens (de plus de deux ans en général), le format du fichier ne permettra de ne récupérer que le texte brut, c'est-à-dire sans enrichissement (gras, italique). Le texte devra alors être mis en page et structuré en chapitres avant conversion aux formats de livre électronique.

- Aucun fichier numérique n'est disponible.

Il est alors nécessaire de procéder à une numérisation d'un exemplaire papier (scan en langue anglaise), qui sera suivie d'une relecture humaine du texte pour corriger les erreurs des logiciels de reconnaissance optique de caractères, en dépit des progrès constants de ces outils.

Il faudra ensuite mettre en page le texte récupéré, le structurer en chapitres et créer éventuellement des renvois.

Cette opération sera donc plus coûteuse (frais de reconnaissance optique : entre 0.5 et 0.7 € la page, auxquels s'ajoutent les frais de recomposition et d'enrichissement typographique, entre 0,8 et 1 € le mille de signes, les frais de relecture et de corrections (15 000 signes / heure, 17 € net à l'heure), ainsi que l'intégration des métadonnées (couverture, titre, auteur, ISBN, biographie et bibliographie de l'auteur) et les coûts de conversion aux formats du livre électronique.

Ces frais peuvent également varier en fonction des fonctionnalités attendues : recherche en texte intégral, navigation de lien en lien. Ainsi, certains fichiers proposés sont de simples fichiers images, sans outils documentaires associés, ce qui permet de supprimer les coûts de mise en page et de relecture du texte.<sup>68</sup>

Au total, pour un roman de 256 pages, Hervé Bienvault<sup>69</sup> estimait le coût à 1 200 €. Pour un guide pratique de 320 pages et de 400 illustrations, le coût s'élève à près de 3 000 €.

2°) A ces opérations, s'ajoutent avant la remise par l'éditeur à la plate-forme de diffusion (exemple : Eden Livres) :

- le coût administratif de la renégociation préalable avec les auteurs des droits pour la diffusion électronique ;
- la mise en œuvre des dispositifs de protection contre le piratage (Digital Rights Management). Adobe, dont le système ADRM est le plus utilisé, perçoit une

---

<sup>68</sup> Des versions intermédiaires existent, notamment le PDF avec un texte caché issu de la reconnaissance optique automatique, non nécessairement corrigé mais offrant des fonctionnalités de recherche documentaire.

<sup>69</sup> Ces données sont issues de l'étude d'Hervé Bienvault (Aldus Conseils) réalisée pour le MOTif (Observatoire pour le livre et l'écrit en Ile-de-France) — avril 2010.

rémunération proportionnelle au nombre de livres vendus (0,40 € selon Hervé Bienvault)<sup>70</sup> ;

- les frais d'archivage des fichiers en interne chez les éditeurs, cet archivage devant être à la fois sécurisé et pérenne.

---

<sup>70</sup> Cette opération est dans la pratique effectuée par les libraires électroniques, qui la refacturent aux éditeurs.

## **Annexe n° 5**

**Guidelines for the assignement of ISBNs to ebooks and « apps » (Espagne).**

## Guidelines for the assignment of ISBNs to e-books and “apps”

ISBN is an identifier of monographic publications (books) and related products **available to the public**. ISBN should not be used to identify files that only pass between publishers and typesetters or e-book conversion services, nor should it identify abstract entities such as textual works (content).

Publications need separate ISBNs if **anyone** in the supply chain needs to identify them separately.

End users need to know a) whether the e-book that they are purchasing will work on their device or software and b) what they will be able to do with it (e.g. copy, print, lend etc.). This is normally defined by a combination of file format and Digital Rights Management software. Separate ISBNs will facilitate management, dissemination and discovery of that information as well as delivery of the appropriate version of an e-book.

Separate ISBNs also facilitate the listing of various e-book versions in trade databases, sales and usage reporting and e-commerce transactions, especially where multiple formats are sold through the same channel.

## FAQs for publishers and intermediaries

### 1. If I publish in two or more different file formats (e.g. epub, PDF) should I assign separate ISBNs?

*Yes. Each different format of an electronic publication that is published and made separately available should be given a separate ISBN.*

### 2. Should different versions of the e-book that use the same file format (e.g. epub) have different ISBNs?

*If the different versions use the same DRM software (e.g. Adobe ACS4) with substantially the same settings and are interoperable on different devices or software, then a single ISBN should be used. If, however, the same DRM software is used on two versions but with significantly different settings (e.g. one allows printing but the other does not) then each version should have its own separate ISBNs.*

*If proprietary DRM is used that ties a version to a specific platform, device or software then, if ISBNs are assigned (see 6 below), separate ISBNs should be used for each such version.*

### 3. Assuming the same content, what are the features that distinguish different e-book products and determine whether separate ISBNs are required?

*The key features are whether any specific device or software is required to read the e-book and what user functionality is provided (e.g. copy, print, lend etc.). As mentioned above, this is normally defined by a combination of file format and Digital Rights Management software.*

#### **4. Is there a standard way of describing different product forms and DRM features?**

*ONIX for Books is the international standard for representing and communicating book industry product information in electronic form. The latest release, 3.0, has improved handling of digital publications and provides structures for describing product form detail and DRM usage constraints. Even if you do not use ONIX, you can use the standard codes to describe product form and usage constraints listed in the relevant sections of code lists version 12 (DRM-related codes, lists 144-147; product content type, list 81; product form detail, list 175).*

*Further information on ONIX for Books 3.0 and code lists is available at <http://www.editeur.org/93/Release-3.0-Downloads/>*

#### **5. If I provide a single master file to a conversion service and am not controlling the different combinations of file format and DRM provided by that service to retailers, should I assign an ISBN to that master file?**

*No, unless it is also being made available to the public in exactly the same form as your master file (i.e. unchanged file format and without DRM applied). You should assign separate ISBNs to each version generated by the conversion service (see also question 6 below). If your legacy computer system requires an ISBN to identify a master file, then this should be kept as a purely internal identifier to avoid the possibility of several different versions carrying the same ISBN.*

#### **6. If my e-books are being supplied by a retailer that is the sole provider of e-books in a proprietary format that can only be bought at its own website (e.g. Amazon Kindle, Apple i-bookstore) and that retailer does not require ISBNs, should I assign ISBNs to those versions?**

*It is not necessary to do so, unless it is useful for your own purposes or you want that version to be listed in third-party databases of available e-books. However, since these platforms are generally not interoperable, if you do assign ISBNs, make sure that they are unique to each version to avoid problems if those versions should later become available through third parties.*

#### **7. I provide an e-book conversion service to publishers but they are not providing separate ISBNs for each version that I generate. What should I do?**

*If a publisher will not provide ISBNs to intermediaries for this purpose then, as a last resort, intermediaries may assign their own ISBNs. ISBN agencies will provide ISBN prefixes to intermediaries for this purpose. In this case ISBNs and related metadata should be provided back to the publisher and to the national ISBN agency and other bibliographic agencies.*

*Note that the assignment of an ISBN has no implications for rights ownership.*

#### **8. E-book reading devices offer different features such as type size, text to speech, bookmarking, colour etc. Although my content, file format and DRM are the same, the user experience varies according to the device used. How does this affect the assignment of ISBNs?**

*Not at all. If the content, file format, DRM and settings are unchanged, then any variation that depends on the device or software used to read the e-book does not impact on the ISBN.*

*Note that provision of mono or colour images in separate e-publications intended respectively for mono or colour devices constitutes a change of content – and therefore of ISBN. However if colour images only are provided, but a particular device has only a mono display, that is simply a device limitation and does not imply a second ISBN*

**9. Should an enhanced e-book that includes audio, video or other additional content have a different ISBN from the standard e-book.**

*Yes. Since there is extra content included in the enhanced e-book it is clearly a different product and should therefore have a separate ISBN.*

**10. Can e-book “apps” (e.g. applications for iPhone, Android etc.) have ISBNs?**

*Yes, provided that there is significant textual content. An e-book app is simply a combination of textual and other content and software. If the software element is different (e.g. targeted on different operating systems), then each version should have a separate ISBN. However, please see question 6 above. If the app is only being made available through a single source, then ISBNs may not be necessary.*

**11. I am publishing two versions of an e-book, one without DRM and one with 'social' DRM that does not enforce any restrictions on the user (e.g. watermarking). Do I need two separate ISBNs?**

*No. If the social DRM does not enforce any restrictions or intrude significantly on the users' experience, it is transparent to them and need not be given a separate ISBN.*

**12. How can all the different versions of an e-book be linked together?**

*The ISTC (International Standard Text Code) is a new ISO identifier that identifies the underlying textual content of the book and is therefore shared by all digital and physical manifestations of the same title. The assignment of ISTCs would facilitate the linking of all versions and, with the addition of a filtering element such as product form, could also be used to link all e-book versions. Some systems already use an internal work identifier to provide this functionality but this cannot be used in the supply chain.*

*Note that the implementation of ISTC also facilitates the “inheritance” of metadata from work level to manifestation level and can save rekeying.*

*Further information on ISTC is available at <http://www.istc-international.org>*

**13. How do I identify individual chapters or other parts of a book that I plan to make available separately?**

*If you are making chapters or other parts of a book separately available through the normal supply chain and want to have them listed in trade databases then you should regard them as individual publications and assign ISBNs to them. If they will only be available through a single source, such as the publisher's website, then proprietary internal identifiers will be adequate.*

**International ISBN Agency  
November 2010**

For further information please contact [info@isbn-international.org](mailto:info@isbn-international.org)



## **Annexe n° 6**

**Jurisprudence de la Cour de justice européenne sur le principe de neutralité fiscale.**

## Jurisprudence sur le principe de neutralité fiscale

### **Arrêt du 11 juin 1998 affaire C 283/95 Fischer (question préjudicielle)**

#### 1- Objet du litige et décision de la Cour.

Dans cette affaire, l'Allemagne se prévalait du droit communautaire<sup>71</sup> pour exonérer de TVA les jeux exploités dans les casinos publics agréés mais taxer les jeux de hasard ouverts au public sans autorisation administrative. La question préjudicielle posée à la Cour était donc de déterminer si l'exploitation illégale d'un jeu de hasard, en l'occurrence la roulette, relève du champ d'application de la sixième directive et si un État membre peut soumettre cette activité à la TVA alors que l'activité correspondante effectuée par un casino public agréé bénéficie d'une exonération.

Si la Cour avait précédemment jugé dans un arrêt du 2 août 1993, Lange (C-111/92, Rec. p. I-4677, point 12), que la livraison de marchandises qui, en raison de leurs caractéristiques particulières, ne sont pas susceptibles d'être mises dans le commerce ni intégrées au circuit économique, est tout à fait étrangère aux dispositions de la sixième directive (dans la mesure où toute concurrence entre un secteur économique licite et un secteur illicite est exclue), le principe de neutralité fiscale s'oppose, en matière de perception de la TVA, à une différenciation généralisée entre les transactions illicites et les transactions licites.

La Cour a souligné ensuite que la faculté offerte par le droit communautaire à chaque État membre de déterminer les conditions et limites du champ de l'exonération n'autorise pas pour autant ceux-ci à porter atteinte au principe de neutralité fiscale.

La CJCE a donc jugé que l'exploitation illégale d'un jeu de hasard relève du champ de la TVA et que la disposition de la directive doit être interprétée en ce sens qu'un État membre ne peut soumettre cette activité à la TVA alors que l'activité correspondante effectuée par un casino public agréé bénéficie d'une exonération.

#### 2- Principaux considérants :

« 21. En revanche, en dehors de ces hypothèses où toute concurrence entre un secteur économique licite et un secteur illicite est exclue, le principe de neutralité fiscale s'oppose, en matière de perception de la TVA, à une différenciation généralisée entre les transactions illicites et les transactions licites. Aussi la Cour a-t-elle jugé que l'interdiction d'exporter certaines marchandises vers des destinations précises, en raison de la possibilité de les utiliser à des fins stratégiques, ne saurait suffire par elle-même à faire échapper de telles exportations au champ d'application de la sixième directive (arrêt Lange, précité, points 16 et 17).

22. Les considérations qui précèdent et qui ont été faites à propos de l'importation ou de la cession de marchandises s'appliquent également aux prestations de services telles que l'organisation des jeux de hasard. Or, ces jeux, et notamment la roulette, sont exploités de manière licite dans plusieurs États membres. Les opérations illicites en cause dans l'affaire au principal se trouvant en concurrence avec des activités licites, le principe de neutralité fiscale s'oppose à ce qu'elles soient traitées de manière différente du point de vue de la TVA.

...

27. A cet égard, il convient de relever que les exonérations prévues à l'article 13, B, doivent être appliquées dans le respect du principe de la neutralité fiscale inhérent au système commun de TVA (voir, en ce sens, arrêt du 25 juin 1997, Commission/Italie, C-45/95, Rec. p. I-3605, point 15). Cette exigence s'impose également lorsque, conformément à l'article 13, B, sous f), les États membres font usage de la faculté de déterminer les conditions et les limites de l'exonération. En effet, en reconnaissant aux États membres cette faculté, le législateur communautaire ne les a pas autorisés à porter atteinte au principe de neutralité fiscale, qui sous-tend la sixième directive.

---

<sup>71</sup> Article 13 b f) de la directive 77/388/CEE (135 b. i) directive refonte) exonérant « les paris, loteries et autres jeux de hasard ou d'argent, sous réserve des conditions et limites déterminées par chaque État membre ».

28. Or, ainsi qu'il a été rappelé au point 21 du présent arrêt, il ressort de l'arrêt Lange, précité, que le principe de neutralité fiscale s'oppose, en matière de perception de la TVA, à une différenciation généralisée entre les transactions illicites et les transactions licites. Il s'ensuit que les États membres ne peuvent réserver l'exonération aux seuls jeux de hasard ayant un caractère licite. »

29. Il ne saurait être objecté, ainsi que l'a fait le gouvernement allemand, que les conditions dans lesquelles se déroulent les jeux licites ne sont pas comparables à celles qui prévalent dans le cas des jeux illicites, au motif que les casinos autorisés seraient soumis à un prélèvement calculé sur la base de leurs gains.»

### **Affaire C-267/99 Christiane Adam, épouse Urbing contre Administration de l'enregistrement et des domaines du grand duché de Luxembourg**

#### 1- Objet du litige et décision de la Cour :

Il s'agit d'un litige opposant Mme Urbing-Adam, exerçant la profession de syndic de copropriétés d'immeubles, à l'administration de l'enregistrement et des domaines luxembourgeoise, au sujet du taux de la TVA devant être appliqué aux opérations effectuées par Mme Urbing-Adam dans le cadre de sa profession pendant les exercices fiscaux 1991 à 1994.

En effet, Mme Urbing considérait que son activité de syndic de copropriété était une activité libérale et pouvait dès lors appliquer le taux réduit de TVA (6 % puis 12 % après le 01/01/1993) prévu pour les professions libérales, en droit national et notamment pour les administrateurs de biens.

La Cour a constaté que le litige principal est de savoir si telle activité doit recevoir, aux fins de l'application de la TVA, le traitement réservé aux professions libérales qui sont soumises à un taux réduit par rapport au taux normal de la TVA.

Mais la détermination et la définition des opérations pouvant bénéficier d'un taux réduit au titre de ces dispositions de la sixième directive relèvent de la compétence des États membres concernés et il appartient à la juridiction de renvoi de le déterminer.

Cependant la Cour a rappelé que s'il incombe à chaque État membre de déterminer et de définir les opérations pouvant bénéficier d'un taux réduit en vertu de l'article 12, paragraphe 4, de la sixième directive, cette compétence doit s'exercer selon respect du principe de neutralité de la taxe sur la valeur ajoutée.

#### 2- Principaux considérants

36 Néanmoins, en exerçant cette compétence, les États membres doivent respecter le principe de neutralité fiscale. Ce principe s'oppose notamment à ce que des marchandises ou des prestations de services semblables, qui se trouvent donc en concurrence les unes avec les autres, soient traitées de manière différente du point de vue de la TVA, de sorte que lesdites marchandises ou lesdites prestations doivent être soumises à un taux uniforme (voir, en ce sens, arrêt du 3 mai 2001, Commission/France, C-481/98, non encore publié au Recueil, point 22).

37 Tel doit être également le cas pour le traitement réservé par le grand-duché de Luxembourg aux professions libérales, lesquelles, conformément aux dispositions de la sixième directive mentionnées au point 34 du présent arrêt, étaient soumises, jusqu'au 31 décembre 1992, à un taux réduit de 6 % qui a été porté, depuis le 1<sup>er</sup> janvier 1993, à 12 %.

### **Arrêt du 17 février 2005 affaires C-453/02 Linneweber et C-462/02 Akriditis (question préjudicielle)**

#### 1- Objet du litige et décision de la Cour :

La Cour a de nouveau été amenée à répondre sur l'activité de jeux de hasard toujours au regard des dispositions fiscales allemandes (en l'espèce des machines à sous dans des cafés et des jeux de cartes). L'administration allemande considérait en effet que l'arrêt Fischer ne pouvait s'appliquer dès lors qu'il s'agissait ici soit de

machines autorisées différentes de celles exploitées dans les casinos publics (quant aux montants de mises, de gains et de pourcentage de redistribution) et que dès lors, il n'existerait pas de concurrence entre ces deux types d'appareils, soit de jeux de cartes qui ne seraient pas véritablement comparables à ceux pratiqués dans les casinos publics.

L'une des questions préjudicielles posées était de savoir s'il est nécessaire d'établir que les jeux exploités en dehors des casinos publics sont comparables sur des points essentiels (niveau de mise et de gain maximal, règles de jeu) à ceux qui sont exploités dans ces établissements.

La Cour a rappelé que pour évaluer si des produits ou des prestations de services sont semblables, l'identité du producteur ou du prestataire de services et la forme juridique sous laquelle ceux-ci exercent leurs activités (organisation par des casinos publics) sont, en principe, sans pertinence, la Cour s'attachant à examiner la comparabilité des activités.

Elle a répondu par le même dispositif que celui adopté dans l'arrêt Fischer sans répondre à la question préjudicielle subsidiaire. L'avocat général avait à cet égard écarté l'existence de variantes des jeux en cause pour apprécier leur similarité<sup>72</sup> mais préconisait de déterminer s'ils répondaient aux mêmes besoins après du consommateur (facteurs tels que montant possible des gains et niveau du risque de jeu) et s'ils se trouvaient ainsi en situation de concurrence.

## 2- Principaux considérants

« 24. Toutefois, dans l'exercice de cette compétence, les États membres doivent respecter le principe de neutralité fiscale. Ainsi qu'il ressort de la jurisprudence de la Cour, ce principe s'oppose notamment à ce que des marchandises ou des prestations de services semblables, qui se trouvent donc en concurrence les unes avec les autres, soient traitées de manière différente du point de vue de la TVA, de sorte que lesdites marchandises ou lesdites prestations doivent être soumises à un taux uniforme (voir, notamment, arrêts du 11 octobre 2001, Adam, C-267/99, Rec. p. I-7467, point 36, et du 23 octobre 2003, Commission/Allemagne, C-109/02, Rec. p. I-12691, point 20).

25. Or, il résulte de cette jurisprudence, ainsi que des arrêts du 7 septembre 1999, Gregg (C-216/97, Rec. p. I-4947, point 20) et Fischer, précité, que, pour évaluer si des produits ou des prestations de services sont semblables, l'identité du producteur ou du prestataire de services et la forme juridique sous laquelle ceux-ci exercent leurs activités sont, en principe, sans pertinence.

26. En effet, ainsi que Mme l'avocat général l'a relevé aux points 37 et 38 de ses conclusions, afin de déterminer s'il y avait similitude entre les activités en cause dans l'affaire ayant donné lieu à l'arrêt Fischer, précité, la Cour a uniquement examiné la comparabilité des activités en cause et n'a pas pris en compte l'argument selon lequel, au regard du principe de neutralité fiscale, les jeux de hasard se différencieraient du seul fait de leur organisation par ou dans des casinos publics agréés.

27. Ainsi, au point 31 de son arrêt Fischer, précité, la Cour a jugé que l'article 13, B, sous f), de la sixième directive s'oppose à ce qu'un État membre soumette à la TVA l'exploitation illégale d'un jeu de hasard organisé en dehors d'un casino public agréé, alors que l'exploitation du même jeu de hasard par un tel établissement bénéficie d'une exonération.

28. Or, dès lors que l'identité de l'exploitant d'un jeu de hasard n'est pas pertinente lorsqu'il s'agit de déterminer si l'organisation illicite dudit jeu doit être considérée comme étant en concurrence avec l'organisation licite de ce même jeu, il doit, a fortiori, en être ainsi lorsqu'il s'agit de déterminer si

---

<sup>72</sup> points 37 et 38 des conclusions : « (...) La Cour a constaté dans ce même arrêt (ndlr Fischer) qu'un jeu de hasard – organisé en dehors d'un casino public agréé – ne peut pas être soumis à la TVA alors que l'organisation d'un tel jeu de hasard par un casino public agréé bénéficie d'une exonération. 38. La Cour n'aurait pas pu faire cette constatation s'il était effectivement exact que, de par leur différence d'accessibilité, d'environnement de jeu, de «culture de jeu» ou de cercle d'utilisateurs, les jeux de hasard proposés par les casinos publics se différencieraient considérablement des jeux de hasard proposés par des opérateurs commerciaux. »

deux jeux ou appareils de jeux de hasard exploités légalement doivent être considérés comme étant en concurrence l'un avec l'autre.

29. Il s'ensuit que, dans l'exercice des compétences qui leur sont reconnues par l'article 13, B, sous f), de la sixième directive, à savoir la détermination des conditions et limites dans lesquelles l'exploitation de jeux et d'appareils de jeux de hasard peut bénéficier de l'exonération de la TVA prévue par cette disposition, les États membres ne peuvent pas faire valablement dépendre le bénéfice de ladite exonération de l'identité de l'exploitant desdits jeux et appareils.

30. Eu égard à ces considérations, il y a lieu de répondre à la première question posée dans l'affaire C-453/02 que l'article 13, B, sous f), de la sixième directive doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à une législation nationale qui prévoit que l'exploitation de tous les jeux et appareils de jeux de hasard est exonérée de la TVA lorsqu'elle est effectuée dans des casinos publics agréés, alors que l'exercice de cette même activité par des opérateurs autres que les exploitants de tels casinos ne bénéficie pas de cette exonération. ».

### Extrait des conclusions de l'avocat général Christine STIX-HACKL

« 27. Selon une jurisprudence constante, le principe de neutralité fiscale s'oppose notamment à ce que des marchandises ou des prestations de services semblables, qui se trouvent donc en concurrence les unes avec les autres, soient traitées de manière différente du point de vue de la TVA, de sorte que lesdites marchandises ou lesdites prestations doivent être soumises à un taux uniforme.

28. Partant, il y a lieu de constater tout d'abord que le principe de neutralité fiscale s'attache à la similitude des opérations, non à la personne ou à la forme juridique de l'opérateur économique qui effectue l'opération.

...

36. Partant, d'une part, les jeux de hasard ne doivent pas recevoir un traitement fiscal différent du simple fait qu'ils se différencient quant à leur licéité. Ce point est pertinent en l'espèce dans l'affaire C-462/02, qui porte sur un jeu de cartes illicite proposé en dehors des casinos publics agréés.

37. D'autre part, il y a également lieu, sur le fondement de l'arrêt Fischer, précité, de réfuter la thèse selon laquelle les jeux de hasard se différencieraient, au regard du principe de neutralité fiscale, du seul fait de leur organisation par ou dans des casinos publics. En effet, la Cour a constaté dans ce même arrêt qu'un jeu de hasard – organisé en dehors d'un casino public agréé – ne peut pas être soumis à la TVA alors que l'organisation d'un tel jeu de hasard par un casino public agréé bénéficie d'une exonération.

38. La Cour n'aurait pas pu faire cette constatation s'il était effectivement exact que, de par leur différence d'accessibilité, d'environnement de jeu, de «culture de jeu» ou de cercle d'utilisateurs, les jeux de hasard proposés par les casinos publics se différencieraient considérablement des jeux de hasard proposés par des opérateurs commerciaux.

...

48. En ce qui concerne l'appréciation de la similitude de jeux de hasard au sens de la neutralité fiscale, il convient au contraire de garder à l'esprit que ce principe renferme l'égalité de traitement de marchandises ou de prestations «semblables, qui se trouvent donc en concurrence les unes avec les autres» et est donc aussi, comme la Cour l'a déjà constaté, une expression du principe de l'élimination des distorsions de concurrence.

49. En conséquence, la Cour a apprécié, par exemple dans les affaires C-481/98 (*arrêt du 3 mai 2001 infra, points 27 et 28*) et C-384/01 (*arrêt du 8 mai 2003 infra, point 30*), la similitude d'opérations en examinant si les opérations en cause se trouvent dans une relation de concurrence et si un traitement fiscal différent renferme par conséquent le risque d'une distorsion de concurrence.

50. Contrairement à l'exposé de la Commission, le fait que les deux cas cités au point précédent portent sur un taux de taxation réduit ne s'oppose pas à ce que cette jurisprudence soit transposée aux deux cas d'espèce, car il s'agit en tout état de cause du point de savoir si certaines livraisons de marchandises ou de prestations doivent ou non être traitées fiscalement de la même manière en vertu du principe de neutralité fiscale.

51. Si la similitude de marchandises ou de prestations dépend donc du point de savoir si elles se trouvent ou non dans une relation de concurrence, il est parfaitement logique de procéder à une application par analogie de la jurisprudence de la Cour relative à l'article 90, second alinéa, CE, selon laquelle, lors de l'appréciation de la similitude de produits, il y a lieu d'apprécier s'ils «présentent des propriétés analogues et répondent aux mêmes besoins auprès des consommateurs, et ce en fonction d'un critère non pas d'identité rigoureuse, mais d'analogie et de comparabilité dans l'utilisation».

52. La Cour a par exemple accepté cette approche dans l'arrêt Commission/France, en examinant la décision d'achat du consommateur pour déterminer si des médicaments remboursables et non remboursables doivent être considérés comme des marchandises semblables se trouvant dans une relation de concurrence entre elles au sens du principe de neutralité fiscale (cf. arrêt du 3 mai 2001 *infra*, point 27).

53. Si on transpose cette approche aux jeux de hasard ou d'argent, ceux-ci doivent donc être considérés comme semblables pour autant qu'ils «répondent aux mêmes besoins» auprès du consommateur, donc d'un joueur, et sont donc d'utilisation comparable, c'est-à-dire lorsque les différences existant entre deux jeux de hasard de même type, par exemple deux variantes d'un jeu de cartes, ne sont pas déterminantes dans la décision du consommateur de prendre part à l'un ou l'autre de ces jeux. Dans un tel cas, les jeux de hasard en cause ont en effet, du point de vue du consommateur, une utilisation comparable, de sorte qu'une taxation distincte de ces jeux de hasard pourrait conduire à des distorsions de concurrence.

54. Il conviendrait d'ajouter que, lors de l'appréciation du point de savoir si des différences en ce sens entrent en ligne de compte – comme de manière générale lors de l'appréciation d'une opération dans le cadre du système commun de la TVA – il y a lieu de procéder à une considération globale évitant des différenciations artificielles et tenant surtout compte du point de vue du consommateur moyen (cf. arrêt du 25 février 1999 *infra* point 29). »

### **Arrêt du 3 mai 2001 affaire C481/98 Com/France (recours en manquement)**

#### **1- Objet du litige et décision de la cour**

La Commission contestait la conformité de la réglementation française aux termes de laquelle les médicaments remboursables par la Sécurité Sociale sont taxés au taux de 2,1 % alors que les autres médicaments sont taxés au taux réduit de 5,5 % de la TVA. Elle considérait qu'une telle réglementation méconnaissait le principe de neutralité fiscale inhérent au système commun de TVA et dans le respect duquel les États membres doivent transposer la sixième directive. La Commission s'arrêtait à la définition du médicament (propriétés curatives ou préventives) sans considération du caractère remboursable de celui-ci.

Le juge a rejeté le recours en manquement de la Commission ayant considéré que les deux types de médicaments n'étaient pas en situation de concurrence les uns avec les autres, les médicaments remboursables ayant un avantage décisif pour le consommateur tenant à sa remboursabilité. La Cour a souligné que le fait que les médicaments remboursables ne puissent être délivrés que sur ordonnance confortait cette analyse, faisant valoir a contrario qu'« une distorsion de concurrence ne pourrait résulter que du fait qu'une quantité non négligeable de médicaments remboursables est achetée en l'absence de toute prescription médicale, ce qui ne ressort pas des pièces du dossier et n'est au demeurant pas allégué par la Commission en l'espèce » (point 28).

La France se prévalait de la jurisprudence relative à l'article 95 du traité CEE (article 90 du traité CE) sur la notion de produits similaires puisque, tout comme le régime communautaire de TVA, cet article vise à garantir la neutralité fiscale et à éviter des distorsions de concurrence, en faisant valoir que la similarité des produits ne s'apprécie pas uniquement, selon la jurisprudence relative à l'article 95, paragraphe 1, du traité, en fonction des caractéristiques intrinsèques des marchandises mais suppose, également, que les produits soient substituables, en ce sens qu'ils doivent répondre aux mêmes besoins des consommateurs.

#### **2- Principaux considérants**

« 27. Il y a lieu de relever ensuite que cette classification a pour effet que les deux catégories de médicaments ne sont pas des marchandises semblables se trouvant dans une relation de concurrence entre elles. En effet, un médicament, dès lors qu'il figure sur la liste des médicaments remboursables, bénéficie, par rapport à un médicament non remboursable, d'un avantage décisif pour le consommateur final. C'est la raison pour laquelle le consommateur recherche en priorité, ainsi que l'a relevé M. l'avocat général au point 66 de ses conclusions, les médicaments relevant de la catégorie de ceux qui

sont remboursables et, partant, ce n'est pas le taux inférieur de la TVA qui constitue le motif de sa décision d'achat. Le taux de TVA réduit pour les médicaments remboursables n'a pas pour effet de favoriser la vente de ceux-ci par rapport à celle des médicaments qui ne le sont pas. Les deux catégories de médicaments ne se trouvent donc pas dans une relation de concurrence dans laquelle les taux de TVA différents pourraient jouer un rôle.

28. Cette conclusion n'est pas infirmée par le fait que, pour pouvoir être remboursés, les médicaments remboursables doivent être achetés avec une ordonnance délivrée par un médecin. En effet, une distorsion de concurrence ne pourrait résulter que du fait qu'une quantité non négligeable de médicaments remboursables est achetée en l'absence de toute prescription médicale, ce qui ne ressort pas des pièces du dossier et n'est au demeurant pas allégué par la Commission en l'espèce.

29. Il convient d'ajouter que ladite conclusion est également en harmonie avec le droit communautaire en matière de concurrence. À cet égard, le gouvernement français se réfère à juste titre à la décision 95/C 65/04 de la Commission, du 28 février 1995, de non-opposition à une concentration notifiée (Affaire n° IV/M.555 - Glaxo/Wellcome) (JO C 65, p. 3), dans laquelle elle a admis que le marché des médicaments remboursables peut être distingué de celui des médicaments qui ne le sont pas.

30. Il y a donc lieu de constater que la Commission n'a pas établi que la République française, en instituant et en maintenant en vigueur des taux de TVA différents pour les médicaments remboursables et ceux qui ne le sont pas, a violé le principe de neutralité fiscale inhérent au système commun de TVA. »

### **Arrêt du 8 mai 2003 affaire C-384/01 Com/France (recours en manquement)**

#### 1- Objet du litige et décision de la cour

La Commission contestait la conformité de la réglementation française aux termes de laquelle le taux réduit s'appliquait uniquement à la part fixe des fourniture d'énergie (abonnement) et le taux normal à la partie variable (consommation effective) alors que le droit communautaire prévoit à l'article 12.3 b) de la sixième directive ( article 102 1er alinéa directive refonte) l'application du taux réduit aux fournitures d'énergie.

Outre le point de savoir si « l'abonnement » pouvait être qualifié de fourniture d'énergie, elle faisait grief à titre subsidiaire que le même taux doit s'appliquer à l'abonnement et à toute autre consommation d'énergie.

La Cour a jugé que la Commission ne fournissait aucun élément permettant de conclure que le principe de neutralité fiscale serait, en l'espèce, enfreint par l'application sélective du taux réduit de la TVA à un seul aspect de la fourniture de gaz et d'électricité dès lors que la disposition en cause n'interdisait pas une application sélective du taux réduit limitée selon des aspects concrets et spécifiques.

Si l'avocat général Siegbert ALBER a pu indiquer que les deux parties de la facture constituaient pour l'acheteur une prestation intégrée et qu'en définitive, l'application de taux différents revenaient à appliquer un taux pondéré alors que le droit communautaire n'autorise que deux taux réduits au maximum en plus du taux normal<sup>73</sup>, il a souligné que la Commission – compte tenu des caractéristiques du marché de l'énergie français à l'époque- n'avait pas démontré que le régime fiscal comportait une distorsion de concurrence, « condition essentielle pour conclure à la violation du principe de neutralité fiscale »<sup>74</sup>.

<sup>73</sup> La commission n'ayant toutefois pas fait grief de ce manquement, ce motif ne pouvait être soulevé en l'espèce. La commission a repris cette argumentation dans la procédure pré-contentieuse engagée contre la France au sujet du taux de TVA applicable aux opérations funéraires.

<sup>74</sup> Point 96 des conclusions.

## 2- Principaux considérants

25. La Cour a déjà affirmé que l'introduction et le maintien de taux réduits de TVA inférieurs au taux normal fixé à l'article 12, paragraphe 3, sous a), de la sixième directive ne sont admissibles que s'ils ne méconnaissent pas le principe de la neutralité fiscale inhérent au système commun de la TVA, lequel s'oppose à ce que des marchandises semblables, qui se trouvent donc en concurrence les unes avec les autres, soient traitées de manière différente du point de vue de la TVA (arrêt du 3 mai 2001, Commission/France, C-481/98, Rec. p. I-3369, points 21 et 22).

26. Or, la Commission n'a fourni aucun élément permettant de conclure que ledit principe serait, en l'espèce, enfreint par l'application sélective du taux réduit de la TVA à un seul aspect de la fourniture de gaz et d'électricité.

27. En tout état de cause, rien dans le texte de l'article 12, paragraphe 3, sous b), de la sixième directive n'impose que cette disposition soit interprétée comme exigeant que le taux réduit ne s'applique que s'il vise toutes les fournitures de gaz naturel et d'électricité. Il est vrai que le texte français de cette disposition utilise l'article défini «aux» devant le terme «fournitures», mais une comparaison des différentes versions linguistiques, dont certaines n'utilisent pas l'article défini, plaide pour une interprétation selon laquelle une application sélective du taux réduit ne saurait être exclue, à condition qu'elle n'entraîne aucun risque de distorsion de concurrence.

28. Par ailleurs, le taux réduit étant l'exception, la limitation de son application à des aspects concrets et spécifiques, tels que l'abonnement donnant droit à une quantité minimale d'électricité pour les abonnés, est cohérente avec le principe selon lequel les exemptions ou dérogations doivent être interprétées restrictivement.

29. Il y a donc lieu de conclure que la Commission n'a pas démontré que l'application d'un taux réduit au seul abonnement donnant droit à une fourniture minimale d'énergie exige nécessairement l'application du même taux réduit à toute autre fourniture d'énergie.

30. En ce qui concerne la condition selon laquelle l'application d'un taux réduit n'entraîne aucun risque de distorsion de concurrence, cette condition sera examinée dans le cadre de l'analyse de la question concernant la procédure prévue à l'article 12, paragraphe 3, sous b), de la sixième directive.

### **Arrêt du 10 novembre 2011 affaires C-259/10 et C260/10 The Rank group**

1 Les demandes de décision préjudicielle portent sur l'interprétation du principe de neutralité fiscale dans le cadre de l'application de l'article 13, B, sous f), de la sixième directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires - Système commun de taxe sur la valeur ajoutée: assiette uniforme (JO L 145, p. 1, ci-après la «sixième directive»).

2 Ces demandes ont été présentées dans le cadre de deux litiges opposant les Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (ci-après les «Commissioners») à The Rank Group plc (ci-après «Rank») au sujet du refus opposé par les Commissioners à la demande de remboursement présentée par Rank, portant sur la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la «TVA») acquittée par celui-ci pour des prestations fournies dans le cadre de certains jeux au cours des années 2002 à 2005.

### **Le cadre juridique**

#### *La réglementation de l'Union*

3 L'article 2, point 1, de la sixième directive soumet à la TVA «les livraisons de biens et les prestations de services, effectuées à titre onéreux à l'intérieur du pays par un assujetti agissant en tant que tel».

4 L'article 13 de cette directive, intitulé «Exonérations à l'intérieur du pays», dispose:



«[...]

## B. Autres exonérations

Sans préjudice d'autres dispositions communautaires, les États membres exonèrent, dans les conditions qu'ils fixent en vue d'assurer l'application correcte et simple des exonérations prévues ci-dessous et de prévenir toute fraude, évasion et abus éventuels:

[...]

f) les paris, loteries et autres jeux de hasard ou d'argent, sous réserve des conditions et limites déterminées par chaque État membre;

[...]»

### *La réglementation nationale*

#### La réglementation relative à la TVA

5 Selon l'article 31, paragraphe 1, de la loi de 1994 relative à la TVA (Value Added Tax Act 1994), dans sa version en vigueur à la date des faits au principal (ci-après la «loi de 1994 relative à la TVA»), la fourniture de biens ou de services est exonérée si elle répond à l'une des opérations décrites à l'annexe 9 de cette loi.

6 Le groupe 4 de cette annexe 9, intitulé «Paris, jeux et loteries», prévoyait, au point 1, l'exonération de la mise à disposition de tous moyens pour placer des paris ou jouer à des jeux de hasard.

7 Les notes 1 à 3 dudit groupe 4 disposaient:

«(1) Le point 1 n'inclut pas:

[...]

(b) l'octroi d'un droit de participer à un jeu, qui peut être payant en vertu des dispositions de l'article 14 de la [loi de 1968 sur les jeux (Gaming Act 1968)] [...]

[...]

(d) la mise à disposition d'un appareil de jeu.

[...]

(2) 'Jeu de hasard' a la même signification que dans la loi de 1968 sur les jeux [...]

(3) Un 'appareil de jeu' signifie un appareil remplissant les conditions suivantes:

(a) il est conçu pour ou adapté à la pratique d'un jeu de hasard au moyen de celui-ci; et

(b) son utilisation est payante (sauf les parties gratuites accordées après une partie gagnée); le paiement est effectué par insertion d'une pièce de monnaie ou d'un jeton [depuis 2003: d'une pièce de monnaie, d'un jeton, ou de tout autre objet] dans l'appareil ou par tout autre moyen; et

(c) l'élément de hasard dans le jeu est fourni par l'appareil.»

La réglementation relative aux jeux et aux paris

8 L'article 52, paragraphe 1, de la loi de 1968 sur les jeux, dans sa version en vigueur à la date des faits au principal (ci-après la «loi de 1968 sur les jeux»), prévoyait que, aux fins de cette loi, le terme «jouer» (gaming) signifie pratiquer un jeu de hasard pour gagner de l'argent ou des prix ayant une valeur pécuniaire et le terme «machine» (machine) inclut tout appareil.

9 L'article 26, paragraphes 1 et 2, de ladite loi disposait:

«1. La [Partie III] de la présente loi s'applique à tout appareil

a) conçu pour ou adapté à la pratique d'un jeu de hasard au moyen de cet appareil et

b) disposant d'une fente ou d'une autre ouverture pour y insérer de l'argent ou son équivalent, sous forme de pièces de monnaie ou de jetons.

2. Dans la sous-section précédente, la référence à la pratique d'un jeu de hasard au moyen d'un appareil inclut la pratique d'un jeu de hasard en partie au moyen d'un appareil et en partie par d'autres moyens si (mais seulement si) l'élément de hasard dans le jeu est fourni par l'appareil.»

10 Un appareil répondant à cette définition d'«appareil de jeu» ne pouvait être exploité que dans des locaux ayant fait l'objet d'une autorisation et en respectant certaines conditions concernant le montant des mises et des gains ainsi que le nombre d'appareils présents dans un lieu donné. Lorsque l'activité exercée au moyen d'un certain appareil était un «jeu», mais que l'appareil ne répondait pas à ladite définition, son utilisation était régie par d'autres dispositions législatives prévoyant notamment d'autres limites en termes de mises et de gains.

11 En revanche, les activités considérées comme des paris étaient régies par la loi de 1963 relative aux paris, aux jeux et aux loteries (Betting, Gaming and Lotteries Act 1963). Lorsqu'un client voulait placer un pari sur place, il devait s'adresser à des agences dûment autorisées pour prendre des paris (licensed betting offices, ci-après les «LBO»).

12 Un local pouvait seulement obtenir une licence soit pour des paris soit pour des jeux. En outre, les conditions pour obtenir une licence et le régime applicable aux locaux autorisés variaient, en ce qui concerne notamment la vente d'alcool et les heures d'ouverture. Les paris étaient réservés aux LBO, les jeux aux casinos, aux débits de boissons, aux salles de bingo et aux salles de jeu.

## Les litiges au principal et les questions préjudicielles

13 Rank est le membre représentatif d'un groupe TVA qui exploite des clubs de bingo et des casinos au Royaume-Uni dans lesquels sont mis à la disposition de la clientèle, notamment, le «bingo mécanisé avec gains versés en espèces» («mechanised cash bingo», ci-après le «mc-bingo») et des machines à sous.

14 Après avoir déclaré et payé aux Commissioners la TVA sur des services fournis au moyen de mc-bingo et de machines à sous, Rank a introduit deux recours devant le Value Added Tax Tribunal, devenu le First-tier Tribunal (Tax Chamber) (ci-après le «Tribunal»), pour obtenir le remboursement de cette taxe. Le premier recours concerne l'imposition du mc-bingo entre le 1<sup>er</sup> janvier 2003 et le 31 décembre 2005, le second celle des machines à sous entre le 1<sup>er</sup> octobre 2002 et le 5 décembre 2005.

15 Ces recours étaient, en substance, fondés sur l'argument que différents types de mc-bingo et de machines à sous étaient traités de manière différente dans la réglementation relative à la TVA bien qu'ils fussent comparables, voire identiques, du point de vue du consommateur, et que, partant, la soumission à la TVA de certains types de mc-bingo et de machines à sous violait le principe de neutralité fiscale.

### *Le recours relatif au mc-bingo*

16 Le mc-bingo était joué en des séquences comprenant plusieurs jeux. Alors que le montant de la mise était annoncé à l'avance, le montant du gain, qui dépendait du nombre de joueurs participant à un certain jeu, pouvait changer au cours d'un bloc de jeux, et même pendant la première partie d'un jeu, et il n'était pas nécessairement connu par les joueurs au moment de l'introduction de la mise.

17 Il est constant entre les parties au principal que, en raison du renvoi de la note 1, sous b), du groupe 4 de l'annexe 9 de la loi de 1994 relative à la TVA à la loi de 1968 sur les jeux, le mc-bingo était exonéré de la TVA uniquement si la mise du jeu était inférieure ou égale à 50 pence et si le gain était inférieur ou égal à 25 livres sterling. En revanche, si l'une de ces deux conditions n'était pas remplie, le jeu en question n'était pas exonéré de cette taxe. Il est également constant que ces deux sortes de jeux de mc-bingo étaient identiques du point de vue du consommateur. Les Commissioners ont soutenu que, néanmoins, il n'y avait aucune violation du principe de neutralité fiscale, étant donné qu'il n'était pas prouvé que ledit traitement différent avait affecté la concurrence entre ces jeux.

18 Par décision du 15 mai 2008, le Tribunal a statué en faveur de Rank. L'appel des Commissioners contre cette décision a été rejeté par la High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, par jugement du 8 juin 2009. Les Commissioners ont alors introduit un recours contre ce jugement devant la Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division).

### *Le recours relatif aux machines à sous*

19 S'agissant des machines à sous, l'exonération de la TVA prévue au groupe 4, point 1, de l'annexe 9 de la loi de 1994 relative à la TVA n'était pas applicable si la machine en cause mise à disposition du joueur était un «appareil de jeu» au sens des notes 1, sous d), et 3 de ce groupe 4.

20 À cet égard, les machines à sous exploitées par Rank et considérées comme de tels appareils de jeu, qui relèvent en même temps de la partie III de la loi de 1968 sur les jeux (ci-après les «Part-III-machines»), sont comparées à deux autres types de machines à sous, en particulier en fonction du fait que l'élément de hasard dans le jeu est ou n'est pas fourni, sur demande du logiciel de jeu incorporé dans la machine utilisée par le joueur, par cette machine elle-même.

21 S'agissant des Part-III-machines taxées, ledit élément est fourni par un générateur électronique de nombres aléatoires («electronic random number generator») physiquement incorporé dans la machine utilisée par le joueur. En revanche, le premier type de machines à sous servant de comparaison (ci-après les «appareils de référence I») est constitué par des machines dont plusieurs sont connectées par des moyens électroniques à un générateur électronique de nombres aléatoires commun et séparé, qui est toutefois placé dans les mêmes locaux que les terminaux utilisés par les joueurs.

22 Le second type de machines à sous servant de comparaison est constitué par des «terminaux de paris à cote fixe» («fixed odds betting terminals», ci-après les «FOBT»), qui pouvaient uniquement être installés dans des LBO. Un joueur utilisant un FOBT pariait sur l'issue d'un événement ou d'un jeu virtuel, à savoir un «format», chargé sur le logiciel du FOBT en y insérant du crédit. L'issue de l'événement ou du jeu virtuel était déterminée au moyen d'un générateur électronique de nombres aléatoires placé à l'extérieur des locaux du LBO concerné. Un litige sur le point de savoir si, eu égard au droit de régulation des jeux, certains formats disponibles sur les FOBT permettaient de «parier» ou de «jouer», n'a pas été tranché par un jugement en raison de la conclusion d'un accord entre les parties concernées. Ne répondant pas à la définition d'«appareil de jeu» au sens du droit de la TVA, les FOBT étaient exonérés de cette taxe. Toutefois, les recettes tirées de ceux-ci étaient soumises à la taxe générale sur les paris.

23 Devant le Tribunal, il était constant que les Part-III-machines taxées et les appareils de référence I étaient semblables du point de vue des consommateurs. Toutefois, les Commissioners ont, notamment, contesté que ces deux catégories de machines étaient en concurrence l'une avec l'autre et que les appareils de référence I étaient effectivement exonérés selon le droit national.

24 Par décision du 19 août 2008, le Tribunal a statué sur certains aspects litigieux en faveur de Rank, tout en reportant à une date ultérieure sa décision sur d'autres aspects. Dans cette première décision, le Tribunal a, notamment, considéré que les appareils de référence I étaient exonérés de la TVA au titre de la législation nationale. En tout état de cause, les Commissioners auraient, en pratique, délibérément traité les appareils de référence I comme exonérés.

25 L'appel des Commissioners contre cette décision a été rejeté par la High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, le 8 juin 2009. Ils ont introduit un recours contre ce jugement devant la Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division), en contestant notamment l'existence d'une pratique pertinente ayant pour objet l'exonération de la TVA des appareils de référence I.

26 Le 11 décembre 2009, le Tribunal a statué en faveur de Rank sur les questions reportées initialement. Quant aux appareils de référence I, il a considéré que les Commissioners ne sauraient faire valoir en tant que moyen de défense qu'ils avaient agi avec la diligence requise («due diligence»), même si lesdits appareils avaient été mis sur le marché seulement après l'adoption de la législation nationale en cause. Le Tribunal a également

constaté l'existence d'une violation du principe de neutralité fiscale eu égard aux FOBT qui seraient, à un haut niveau d'abstraction, similaires à des Part-III-machines du point de vue de la majorité des joueurs. Les deux types d'appareils seraient considérés simplement comme des appareils de jeu d'argent. Les différences seraient soit inconnues de la majorité des consommateurs, soit sans importance pour ceux-ci.

27 Les Commissioners ont introduit un appel contre le jugement du 11 décembre 2009 devant l'Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber). Cet appel vise, en particulier, l'examen de la similitude des machines à sous taxées et des FOBT ainsi que le rejet de l'argument fondé sur la diligence requise.

*Les questions préjudicielles dans l'affaire C-259/10*

28 Estimant que la solution du litige au principal dépend de l'interprétation du droit de l'Union, la Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes:

«1) Une différence de traitement au regard de la TVA

– entre des prestations de services identiques du point de vue du consommateur ou

– entre des prestations de services similaires satisfaisant aux mêmes besoins du consommateur

suffit-elle à établir une violation du principe de neutralité fiscale ou faut-il également prendre en considération (et, si oui, comment)

a) le contexte économique et réglementaire;

b) le point de savoir s'il y a une concurrence entre les services identiques ou, le cas échéant, les services similaires en question, et/ou

c) le point de savoir si, oui ou non, la différence de traitement au regard de la TVA a provoqué une distorsion de concurrence?

2) Un redevable dont les prestations sont, en vertu du droit national, soumises à la TVA (en raison de l'exercice par l'État membre du pouvoir discrétionnaire que lui donne l'article 13, B, sous f), de la sixième directive) a-t-il le droit de demander un remboursement de la TVA payée sur ces prestations au motif d'une violation du principe de neutralité fiscale découlant du traitement d'autres prestations (prestations de référence) au regard de la TVA, dans une situation où

a) le droit national soumettait les prestations de référence à la TVA, mais

b) l'autorité fiscale de l'État membre avait pour pratique de traiter les prestations de référence comme si elles étaient exonérées de la TVA?

3) En cas de réponse affirmative à la deuxième question, quel comportement doit être considéré comme une pratique pertinente, et en particulier:

a) faut-il que l'autorité fiscale ait déclaré clairement et sans équivoque que les prestations de référence seraient traitées comme exonérées de la TVA;

b) importe-t-il qu'au moment où l'autorité fiscale a fait des déclarations, elle ne comprenait pas ou pas suffisamment les faits pertinents pour appliquer aux prestations de référence le traitement fiscal approprié au regard de la TVA, et

c) importe-t-il que la TVA n'ait pas été déclarée par le redevable ni réclamée par l'autorité fiscale en ce qui concerne les prestations de référence, mais que l'autorité fiscale ait ensuite essayé de recouvrer cette TVA, sous réserve de l'application des délais de prescription en vigueur en droit national?

4) Si la différence de traitement fiscal résulte d'une pratique uniforme des autorités fiscales nationales fondée sur une conception généralement admise du sens véritable de la législation nationale, la réponse à la question de l'existence d'une violation du principe de neutralité fiscale est-elle affectée si:

a) les autorités fiscales modifient leur pratique par la suite;

b) une juridiction nationale déclare par la suite que la pratique modifiée reflète le sens exact de la législation nationale;

c) la perception de la TVA sur les prestations auparavant considérées comme exonérées est exclue pour l'État membre en application de principes juridiques nationaux et/ou européens, dont ceux de confiance légitime, d'estoppel, de sécurité juridique et de non-rétroactivité, et/ou par l'expiration des délais de prescription?»

#### *Les questions préjudicielles dans l'affaire C-260/10*

29 L'Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber), ayant également estimé que la solution du litige au principal pendant devant lui dépend de l'interprétation du droit de l'Union, a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes:

«1) Dans une situation où, faisant usage du pouvoir discrétionnaire conféré par l'article 13, B, sous f), de la sixième directive, un État membre a soumis à la TVA certains types d'appareils utilisés pour jouer à des jeux d'argent [les Part-III-machines], tout en maintenant l'exonération d'autres appareils (dont les [FOBT]), et où il est allégué que cet État aurait ainsi violé le principe de neutralité fiscale, faut-il considérer comme i) déterminants ou ii) pertinents, dans le cadre de la comparaison entre les [Part-III-machines] et les FOBT,

a) le fait que les FOBT proposaient des activités qui étaient des 'paris' au sens du droit national (ou des activités que l'autorité réglementaire compétente était disposée, dans le cadre de ses pouvoirs réglementaires, à traiter comme des 'paris' au sens du droit national) et

b) le fait que les [Part-III-machines] proposaient des activités relevant d'une autre catégorie en droit national, à savoir du 'jeu'

et le fait que le jeu et le pari étaient soumis à des régimes juridiques différents par la législation de cet État membre en matière de contrôle et de régulation des jeux d'argent? Dans l'affirmative, quelles sont les différences entre les régimes en question dont la juridiction nationale devrait tenir compte?

2) Lors de l'analyse du point de savoir si le principe de neutralité fiscale exige d'appliquer le même traitement fiscal aux types d'appareils mentionnés dans la première question (FOBT et [Part-III-machines]), quel niveau d'abstraction doit être appliqué par la juridiction nationale à la détermination du point de savoir si les produits sont similaires? En particulier, dans quelle mesure faut-il prendre en compte les éléments suivants:

a) les similitudes et les différences en termes de plafonds de mises et de prix entre les FOBT et les [Part-III-machines];

b) le fait que les FOBT ne pouvaient être utilisés que dans certains types de locaux pourvus d'une licence pour les paris, différents de ceux pourvus d'une licence pour le jeu et soumis à un régime différent (même si des FOBT et jusqu'à deux [Part-III-machines] pouvaient être exploités ensemble dans des locaux pourvus d'une licence pour les paris);

c) le fait que les chances de gagner le prix sur des FOBT étaient directement liées aux cotes fixes publiées, tandis que les chances de gagner sur [les Part-III-machines] pouvaient quelquefois être modifiées par un dispositif garantissant sur le long terme un pourcentage de rémunération déterminé à l'exploitant et au joueur;

d) des similitudes et des différences dans les formats disponibles sur les FOBT et sur les [Part-III-machines];

e) des similitudes et des différences entre les FOBT et les [Part-III-machines] quant aux interactions entre le joueur et l'appareil;

f) la question de savoir si les points évoqués ci-dessus étaient connus de la généralité des joueurs utilisant les appareils en question ou étaient considérés par eux comme pertinents ou importants;

g) le point de savoir si la différence de traitement au regard de la TVA est justifiée par l'un quelconque des éléments évoqués ci-dessus?

3) Dans une situation où, faisant usage du pouvoir discrétionnaire conféré par l'article 13, B, sous f), de la sixième directive, un État membre a exonéré les jeux d'argent de la TVA, tout en soumettant à cette dernière une catégorie déterminée d'appareils utilisés pour jouer à des jeux d'argent,

a) un État membre peut-il en principe opposer le fait qu'il a respecté la diligence requise à un grief tiré de la violation par cet État du principe de neutralité fiscale

b) et, dans l'affirmative, quels sont les facteurs à prendre en compte pour déterminer si l'État membre a ou non le droit d'invoquer ce moyen de défense?»

30 Par ordonnance du président de la Cour du 9 août 2010, les affaires C-259/10 et C-260/10 ont été jointes aux fins des procédures écrite et orale ainsi que de l'arrêt.

### **Sur les questions préjudicielles**

*Sur la première question, sous b) et c), dans l'affaire C-259/10*

31 Par cette question, la Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) cherche à savoir, en substance, si le principe de neutralité fiscale doit être interprété en ce sens

qu'une différence de traitement au regard de la TVA de deux prestations de services identiques ou semblables du point de vue du consommateur et satisfaisant aux mêmes besoins de celui-ci suffit à établir une violation de ce principe ou si une telle violation requiert que soit en outre établie l'existence effective d'une concurrence entre les services en cause ou une distorsion de concurrence en raison de ladite différence de traitement.

32 Selon une jurisprudence bien établie, le principe de neutralité fiscale s'oppose en particulier à ce que des marchandises ou des prestations de services semblables, qui se trouvent donc en concurrence les unes avec les autres, soient traitées de manière différente du point de vue de la TVA (voir, notamment, arrêts du 3 mai 2001, Commission/France, C-481/98, Rec. p. I-3369, point 22; du 26 mai 2005, Kingscrest Associates et Montecello, C-498/03, Rec. p. I-4427, points 41 et 54; du 10 avril 2008, Marks & Spencer, C-309/06, Rec. p. I-2283, point 47, ainsi que du 3 mars 2011, Commission/Pays-Bas, C-41/09, non encore publié au Recueil, point 66).

33 Il ressort de cette description dudit principe que le caractère semblable de deux prestations de services entraîne la conséquence que celles-ci se trouvent en concurrence l'une avec l'autre.

34 Dès lors, l'existence effective d'une concurrence entre deux prestations de services ne constitue pas une condition autonome et supplémentaire de la violation du principe de neutralité fiscale si les prestations en cause sont identiques ou semblables du point de vue du consommateur et satisfont aux mêmes besoins de celui-ci (voir, en ce sens, arrêts du 23 octobre 2003, Commission/Allemagne, C-109/02, Rec. p. I-12691, points 22 et 23, ainsi que du 17 février 2005, Linneweber et Akritidis, C-453/02 et C-462/02, Rec. p. I-1131, points 19 à 21, 24, 25 et 28).

35 Cette considération vaut également en ce qui concerne l'existence d'une distorsion de concurrence. Le fait que deux prestations identiques ou semblables et satisfaisant aux mêmes besoins sont traitées de façon différente du point de vue de la TVA entraîne en règle générale une distorsion de concurrence (voir, en ce sens, arrêts du 29 mars 2001, Commission/France, C-404/99, Rec. p. I-2667, points 46 et 47, ainsi que du 28 juin 2007, JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust et The Association of Investment Trust Companies, C-363/05, Rec. p. I-5517, points 47 à 51).

36 Eu égard aux considérations qui précèdent, il convient de répondre à la première question, sous b) et c), dans l'affaire C-259/10 que le principe de neutralité fiscale doit être interprété en ce sens qu'une différence de traitement au regard de la TVA de deux prestations de services identiques ou semblables du point de vue du consommateur et satisfaisant aux mêmes besoins de celui-ci suffit à établir une violation de ce principe. Une telle violation ne requiert donc pas que soit en outre établie l'existence effective d'une concurrence entre les services en cause ou une distorsion de concurrence en raison de ladite différence de traitement.

*Sur la première question, sous a), dans l'affaire C-259/10 et la première question dans l'affaire C-260/10*

37 Par ces questions, les juridictions de renvoi cherchent, en substance, à savoir si, en présence d'une différence de traitement de deux jeux de hasard au regard de l'octroi d'une exonération de la TVA en vertu de l'article 13, B, sous f), de la sixième directive, le principe de neutralité fiscale doit être interprété en ce sens qu'il convient, ou non,



de tenir compte du fait que ces deux jeux relèvent de catégories de licence différentes et sont soumis à des régimes juridiques différents en matière de contrôle et de régulation.

38 Selon l'article 13, B, sous f), de la sixième directive, les paris, les loteries et les autres jeux de hasard ou d'argent sont exonérés de la TVA, sous réserve des conditions et des limites déterminées par chaque État membre.

39 Cette exonération est motivée par des considérations d'ordre pratique, les opérations de jeux de hasard se prêtant mal à l'application de la TVA, et non pas, comme tel est le cas pour certaines prestations de services d'intérêt général accomplies dans le secteur social, par la volonté d'assurer, à ces activités, un traitement plus favorable en matière de TVA (voir arrêts du 13 juillet 2006, *United Utilities*, C-89/05, Rec. p. I-6813, point 23, et du 10 juin 2010, *Leo-Libera*, C-58/09, non encore publié au Recueil, point 24).

40 Il résulte des termes mêmes de l'article 13, B, sous f), de la sixième directive que cette disposition a laissé une large marge d'appréciation aux États membres quant à l'exonération ou à la taxation des opérations concernées dès lors qu'elle permet auxdits États de fixer les conditions et les limites auxquelles le bénéfice de cette exonération peut être subordonné (voir arrêt *Leo-Libera*, précité, point 26).

41 Toutefois, lorsque, conformément à ladite disposition, les États membres font usage de la faculté de déterminer les conditions et les limites de l'exonération et, partant, de soumettre ou non des opérations à la TVA, ils doivent respecter le principe de neutralité fiscale inhérent au système commun de la TVA (voir arrêts du 11 juin 1998, *Fischer*, C-283/95, Rec. p. I-3369, point 27, ainsi que *Linneweber et Akritidis*, précité, point 24).

42 Ainsi qu'il a été rappelé au point 32 du présent arrêt, ce principe s'oppose à ce que des prestations de services semblables soient traitées de façon différente du point de vue de la TVA.

43 Afin de déterminer si deux prestations de services sont semblables au sens de la jurisprudence citée audit point, il y a lieu de tenir principalement compte du point de vue du consommateur moyen (voir, par analogie, arrêt du 25 février 1999, *CPP*, C-349/96, Rec. p. I-973, point 29), tout en évitant des distinctions artificielles fondées sur des différences insignifiantes (voir, en ce sens, arrêt *Commission/Allemagne*, précité, points 22 et 23).

44 Deux prestations de services sont donc semblables lorsqu'elles présentent des propriétés analogues et répondent aux mêmes besoins auprès du consommateur, en fonction d'un critère de comparabilité dans l'utilisation, et lorsque les différences existantes n'influent pas de manière considérable sur la décision du consommateur moyen de recourir à l'une ou à l'autre desdites prestations (voir, en ce sens, arrêt du 3 mai 2001, *Commission/France*, précité, point 27, et, par analogie, arrêts du 11 août 1995, *Rodgers e.a.*, C-367/93 à C-377/93, Rec. p. I-2229, point 27, ainsi que du 27 février 2002, *Commission/France*, C-302/00, Rec. p. I-2055, point 23).

45 Or, selon une jurisprudence constante, le principe de neutralité fiscale s'oppose, en matière de perception de la TVA, à une différenciation généralisée entre les transactions illicites et les transactions licites (voir, notamment, arrêts du 5 juillet 1988, *Mol*, 269/86, Rec. p. 3627, point 18; du 29 juin 1999, *Coffeeshop «Siberië»*, C-158/98, Rec. p. I-3971, points 14 et 21, ainsi que du 6 juillet 2006, *Kittel et Recolta Recycling*, C-439/04 et C-440/04, Rec. p. I-6161, point 50). La Cour en a conclu que les États membres ne peuvent réserver l'exonération aux seuls jeux de hasard ayant un caractère licite (arrêt *Fischer*, précité,

point 28). Le caractère légal ou illégal de l'exploitation d'un jeu de hasard ne saurait donc être pris en considération dans le cadre de l'examen du caractère semblable de deux jeux de hasard.

46 Il résulte également de la jurisprudence de la Cour que, pour évaluer si des jeux ou des appareils de jeux de hasard sont semblables, l'identité des exploitants desdits jeux et appareils et la forme juridique sous laquelle ceux-ci exercent leurs activités sont, en principe, sans pertinence (voir arrêt Linneweber et Akritidis, précité, points 25 et 29 ainsi que jurisprudence citée).

47 En outre, il découle dudit arrêt, en particulier des points 29 et 30 de celui-ci, que les différences existant entre, d'une part, des débits de boissons et des salons de jeu et, d'autre part, des casinos agréés en ce qui concerne le cadre dans lequel les jeux de hasard y sont offerts, et notamment l'accessibilité géographique et temporelle ainsi que l'ambiance, ne revêtent pas d'importance pour le caractère comparable desdits jeux.

48 Enfin, selon les points 29 et 30 de l'arrêt Fischer, précité, le fait que seulement l'un de deux types de jeux est soumis à une taxe non harmonisée n'est pas susceptible de justifier la conclusion que ces types de jeux ne sont pas comparables. En effet, le système commun de la TVA serait faussé si les États membres pouvaient en moduler l'application en fonction de l'existence d'autres taxes non harmonisées.

49 Il en résulte que les différences de régime juridique évoquées par les juridictions de renvoi sont sans importance pour apprécier le caractère comparable des jeux concernés.

50 Ce résultat n'est pas remis en cause par le fait que, dans certains cas exceptionnels, la Cour a admis que, eu égard aux spécificités des secteurs en cause, des différences du cadre réglementaire et du régime juridique régissant les livraisons de biens ou les prestations de services en cause, telles que le caractère remboursable ou non d'un médicament ou encore l'assujettissement, ou non, du prestataire à des obligations de service universel, peuvent créer une distinction aux yeux du consommateur, en termes de réponse à ses besoins propres (voir arrêts du 3 mai 2001, Commission/France, précité, point 27, ainsi que du 23 avril 2009, TNT Post UK, C-357/07, Rec. p. I-3025, points 38, 39 et 45).

51 Eu égard aux considérations qui précèdent, il convient de répondre à la première question, sous a), dans l'affaire C-259/10 et à la première question dans l'affaire C-260/10 que, en présence d'une différence de traitement de deux jeux de hasard au regard de l'octroi d'une exonération de la TVA en vertu de l'article 13, B, sous f), de la sixième directive, le principe de neutralité fiscale doit être interprété en ce sens qu'il n'y a pas lieu de tenir compte du fait que ces deux jeux relèvent de catégories de licence différentes et sont soumis à des régimes juridiques différents en matière de contrôle et de régulation.

*Sur la deuxième question dans l'affaire C-260/10*

52 Par cette question, l'Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) cherche à savoir, en substance, si, aux fins d'apprécier, eu égard au principe de neutralité fiscale, si deux types de machines à sous sont semblables et appellent le même traitement au regard de la TVA, il convient, ou non, de prendre en considération des différences relatives aux planchers et aux plafonds des mises et des gains, aux chances de gagner, aux formats disponibles et à la possibilité d'interactions entre le joueur et la machine à sous.

53 Il convient tout d'abord de constater que, sous peine de priver l'article 13, B, sous f), de la sixième directive et la marge d'appréciation que cette disposition reconnaît aux États membres, rappelée au point 40 du présent arrêt, de tout effet utile, le principe de neutralité fiscale ne saurait être interprété en ce sens que les paris, les loteries et les autres jeux de hasard ou d'argent doivent tous être considérés comme des prestations semblables au sens de ce principe. Un État membre peut donc limiter l'exonération de la TVA à certaines formes de jeux de hasard (voir, en ce sens, arrêt *Leo-Libera*, précité, point 35).

54 Il découle dudit arrêt que ledit principe n'est pas violé lorsqu'un État membre soumet à la TVA les prestations fournies au moyen de machines à sous tout en exonérant de cette taxe les paris sur les épreuves hippiques, les paris à cote fixe, les loteries et les tirages (voir, en ce sens, arrêt *Leo-Libera*, précité, points 9, 10 et 36).

55 Toutefois, afin de ne pas vider le principe de neutralité fiscale de son sens et de ne pas fausser le système commun de la TVA, une différence de traitement du point de vue de la TVA ne saurait être fondée sur des différences de détail dans la structure, les modalités ou les règles des jeux concernés qui relèvent tous d'une même catégorie de jeu, telle que les machines à sous.

56 Il ressort des points 43 et 44 du présent arrêt que la détermination du caractère semblable des jeux de hasard soumis à une imposition différente, qui incombe au juge national compte tenu des circonstances de l'espèce (voir, en ce sens, arrêts du 27 avril 2006, *Solleveld et van den Hout-van Eijnsbergen*, C-443/04 et C-444/04, Rec. p. I-3617, points 42 et 45, ainsi que *Marks & Spencer*, précité, point 48), doit être effectuée du point de vue du consommateur moyen et prendre en considération les éléments pertinents ou importants susceptibles d'influer de manière considérable sur sa décision de recourir à l'un ou à l'autre des jeux.

57 À cet égard, des différences relatives aux planchers et aux plafonds des mises et des gains, aux chances de gagner, aux formats disponibles et à la possibilité d'interactions entre le joueur et la machine à sous sont susceptibles d'avoir une influence considérable sur la décision du consommateur moyen, l'attrait des jeux de hasard ou d'argent résidant principalement dans la possibilité de gagner.

58 Eu égard aux considérations qui précèdent, il y a lieu de répondre à la deuxième question dans l'affaire C-260/10 que, aux fins d'apprécier, eu égard au principe de neutralité fiscale, si deux types de machines à sous sont semblables et appellent le même traitement au regard de la TVA, il convient de vérifier si l'utilisation desdits types est comparable du point de vue du consommateur moyen et répond aux mêmes besoins de celui-ci, les éléments susceptibles d'être pris en considération à cet égard étant notamment les planchers et les plafonds des mises et des gains ainsi que les chances de gagner.

*Sur la deuxième question dans l'affaire C-259/10*

59 Par la deuxième question dans l'affaire C-259/10, la Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) cherche à savoir, en substance, si le principe de neutralité fiscale doit être interprété en ce sens qu'un assujetti peut demander le remboursement de la TVA payée sur certaines prestations de services en faisant valoir une violation de ce principe, lorsque les autorités fiscales de l'État membre concerné ont traité, en pratique, des prestations de services semblables comme des prestations exonérées, bien qu'elles ne soient pas exonérées de la TVA en vertu de la réglementation nationale pertinente.

60 Cette question vise l'argument, invoqué dans le litige au principal par les Commissioners, selon lequel l'imposition des Part-III-machines ne violait pas le principe de neutralité fiscale étant donné que, en vertu des dispositions de la loi de 1994 relative à la TVA, les appareils de référence I n'étaient pas non plus exonérés de la TVA, bien qu'ils admettent ne pas avoir, pendant les années en cause au principal, prélevé de TVA sur ces appareils.

61 À cet égard, il y a lieu de rappeler que le principe de neutralité fiscale constitue la traduction en matière de TVA du principe d'égalité de traitement (voir, notamment, arrêts du 29 octobre 2009, *NCC Construction Danmark*, C-174/08, Rec. p. I-10567, point 41, et du 10 juin 2010, *CopyGene*, C-262/08, non encore publié au Recueil, point 64).

62 Même si une administration publique suivant une pratique générale peut être liée par celle-ci (voir, en ce sens, arrêts du 21 janvier 1987, *Ferriera Valsabbia/Commission*, 268/84, Rec. p. 353, points 14 et 15, ainsi que du 28 juin 2005, *Dansk Rørindustri e.a./Commission*, C-189/02 P, C-202/02 P, C-205/02 P à C-208/02 P et C-213/02 P, Rec. p. I-5425, point 211), il n'en demeure pas moins que le principe d'égalité de traitement doit se concilier avec le respect de la légalité, selon lequel nul ne peut invoquer, à son profit, une illégalité commise en faveur d'autrui (voir, en ce sens, arrêts du 9 octobre 1984, *Witte/Parlement*, 188/83, Rec. p. 3465, point 15; du 4 juillet 1985, *Williams/Cour des comptes*, 134/84, Rec. p. 2225, point 14, ainsi que du 10 mars 2011, *Agencja Wydawnicza Technopol/OHMI*, C-51/10 P, non encore publié au Recueil, points 75 et 76).

63 Il en résulte qu'un assujetti ne saurait revendiquer qu'une certaine prestation doive être soumise au même traitement fiscal qu'une autre prestation, lorsque ce dernier traitement n'est pas conforme à la réglementation nationale pertinente.

64 Par voie de conséquence, il y a lieu de répondre à la deuxième question dans l'affaire C-259/10 que le principe de neutralité fiscale doit être interprété en ce sens qu'un assujetti ne saurait demander le remboursement de la TVA payée sur certaines prestations de services en faisant valoir une violation de ce principe, lorsque les autorités fiscales de l'État membre concerné ont traité, en pratique, des prestations de services semblables comme des prestations exonérées, bien qu'elles ne soient pas exonérées de la TVA en vertu de la réglementation nationale pertinente.

65 Eu égard à cette réponse, il n'y a pas lieu de répondre aux troisième et quatrième questions posées dans l'affaire C-259/10.

*Sur la troisième question dans l'affaire C-260/10*

66 Par cette question, l'Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) cherche, en substance, à savoir si le principe de neutralité fiscale doit être interprété en ce sens qu'un État membre, qui a fait usage du pouvoir d'appréciation conféré par l'article 13, B, sous f), de la sixième directive et a exonéré de la TVA la mise à disposition de tous moyens pour jouer à des jeux de hasard, tout en excluant de cette exonération une catégorie d'appareils remplissant certains critères, peut opposer à une demande de remboursement de la TVA fondée sur la violation de ce principe le fait qu'il avait réagi avec la diligence requise au développement d'un nouveau type d'appareil ne remplissant pas ces critères.

67 Cette question concerne l'argument des Commissioners selon lequel, au moment de l'adoption des dispositions nationales en cause au principal excluant les Part-III-machines de l'exonération de la TVA des jeux de hasard, il n'existait pas d'appareils de jeu

semblables qui étaient exonérés. La différence de traitement de machines semblables ne serait apparue qu'ultérieurement, en raison du développement d'un nouveau type de machines à sous dont les autorités fiscales n'auraient pris connaissance qu'un certain temps après le début de sa commercialisation. Par la suite, le Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord aurait agi avec la diligence requise en adoptant, dans un délai raisonnable, les mesures appropriées pour mettre un terme au traitement fiscal différent.

68 À cet égard, il convient, tout d'abord, de rappeler que, lorsque les conditions ou les limites auxquelles un État membre subordonne le bénéfice de l'exonération de la TVA pour les jeux de hasard ou d'argent sont contraires au principe de neutralité fiscale, ledit État membre ne saurait se fonder sur de telles conditions ou limites pour refuser à un exploitant de tels jeux l'exonération à laquelle celui-ci peut légitimement prétendre au titre de la sixième directive (voir arrêt *Linneweber et Akritidis*, précité, point 37).

69 Dès lors, l'article 13, B, sous f), de la sixième directive a un effet direct, en ce sens qu'il peut être invoqué par un exploitant de jeux ou d'appareils de jeux de hasard devant les juridictions nationales pour écarter l'application des règles de droit interne incompatibles avec cette disposition (voir arrêt *Linneweber et Akritidis*, précité, point 38).

70 Or, un tel effet direct d'une disposition d'une directive ne dépend ni de l'existence d'une faute intentionnelle ou d'une négligence commise par l'État membre concerné lors de la transposition de la directive en cause ni de l'existence d'une violation suffisamment caractérisée du droit de l'Union (voir, en ce sens, arrêts du 11 juillet 2002, *Marks & Spencer*, C-62/00, Rec. p. I-6325, points 25 et 27; du 5 octobre 2004, *Pfeiffer e.a.*, C-397/01 à C-403/01, Rec. p. I-8835, point 103, ainsi que du 10 avril 2008, *Marks & Spencer*, précité, point 36).

71 En outre, il y a lieu de prendre en considération le fait que, selon la réglementation nationale en cause, la mise à disposition de tout moyen pour placer des paris ou jouer à des jeux de hasard était, en principe, exonérée de la TVA, à l'exception de la mise à disposition d'appareils de jeu remplissant certains critères. La fixation de tels critères de délimitation exclut que l'État membre puisse avancer avoir estimé qu'il n'existait pas d'appareils ne remplissant pas ces critères et qu'il n'aurait même pas dû tenir compte de la possibilité du développement de tels appareils.

72 Par ailleurs, il ressort de la décision de renvoi et des observations du gouvernement du Royaume-Uni que le Gaming Board, l'organisme régulateur des jeux et donc une entité administrative de l'État membre concerné, était informé de l'existence des machines à sous nouvelles même avant leur utilisation commerciale.

73 Eu égard à ces aspects, l'argument des Commissioners fondé sur la connaissance postérieure des autorités fiscales de ladite existence afin de justifier, pendant une certaine période, la différence de traitement des deux types de machines à sous ne saurait prospérer.

74 Par voie de conséquence, il y a lieu de répondre à la troisième question dans l'affaire C-260/10 que le principe de neutralité fiscale doit être interprété en ce sens qu'un État membre, qui a fait usage du pouvoir d'appréciation conféré par l'article 13, B, sous f), de la sixième directive et a exonéré de la TVA la mise à disposition de tous moyens pour jouer à des jeux de hasard, tout en excluant de cette exonération une catégorie d'appareils remplissant certains critères, ne saurait opposer à une demande de remboursement de la TVA fondée sur la

violation de ce principe le fait qu'il avait réagi avec la diligence requise au développement d'un nouveau type d'appareil ne remplissant pas ces critères.

### **Sur les dépens**

75 La procédure revêtant, à l'égard des parties au principal, le caractère d'un incident soulevé devant la juridiction de renvoi, il appartient à celle-ci de statuer sur les dépens. Les frais exposés pour soumettre des observations à la Cour, autres que ceux desdites parties, ne peuvent faire l'objet d'un remboursement.

Par ces motifs, la Cour (troisième chambre) dit pour droit:

1) Le principe de neutralité fiscale doit être interprété en ce sens qu'une différence de traitement au regard de la taxe sur la valeur ajoutée de deux prestations de services identiques ou semblables du point de vue du consommateur et satisfaisant aux mêmes besoins de celui-ci suffit à établir une violation de ce principe. Une telle violation ne requiert donc pas que soit en outre établie l'existence effective d'une concurrence entre les services en cause ou une distorsion de concurrence en raison de ladite différence de traitement.

2) En présence d'une différence de traitement de deux jeux de hasard au regard de l'octroi d'une exonération de la taxe sur la valeur ajoutée en vertu de l'article 13, B, sous f), de la sixième directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires - Système commun de taxe sur la valeur ajoutée: assiette uniforme, le principe de neutralité fiscale doit être interprété en ce sens qu'il n'y a pas lieu de tenir compte du fait que ces deux jeux relèvent de catégories de licence différentes et sont soumis à des régimes juridiques différents en matière de contrôle et de régulation.

3) Aux fins d'apprécier, eu égard au principe de neutralité fiscale, si deux types de machines à sous sont semblables et appellent le même traitement au regard de la taxe sur la valeur ajoutée, il convient de vérifier si l'utilisation desdits types est comparable du point de vue du consommateur moyen et répond aux mêmes besoins de celui-ci, les éléments susceptibles d'être pris en considération à cet égard étant notamment les planchers et les plafonds des mises et des gains ainsi que les chances de gagner.

4) Le principe de neutralité fiscale doit être interprété en ce sens qu'un assujetti ne saurait demander le remboursement de la taxe sur la valeur ajoutée payée sur certaines prestations de services en faisant valoir une violation de ce principe, lorsque les autorités fiscales de l'État membre concerné ont traité, en pratique, des prestations de services semblables comme des prestations exonérées, bien qu'elles ne soient pas exonérées de la taxe sur la valeur ajoutée en vertu de la réglementation nationale pertinente.

5) Le principe de neutralité fiscale doit être interprété en ce sens qu'un État membre, qui a fait usage du pouvoir d'appréciation conféré par l'article 13, B, sous f), de la sixième directive 77/388 et a exonéré de la taxe sur la valeur ajoutée la mise à disposition de tous moyens pour jouer à des jeux de hasard, tout en excluant de cette exonération une catégorie d'appareils remplissant certains critères, ne saurait opposer à une demande de remboursement de la taxe sur la valeur ajoutée fondée sur la violation de ce principe le fait qu'il avait réagi avec la diligence requise au développement d'un nouveau type d'appareil ne remplissant pas ces critères.