



*Fleur Dordan et
Fiona Charreau*

M2 OFIS Paris I

L'imposition des Bitcoins, la France précise les modalités.

Lors du colloque 2018 du Master 2 OFIS¹, M. Dalmau, Maître de Conférences à l'Université Paris I Panthéon-Sorbonne, rappelait que le Bitcoin a été créé en 2009, un an après la crise financière qui a ébranlé la confiance des utilisateurs, dans le système financier actuel. L'objectif, louable, du Bitcoin était donc de se passer des intermédiaires financiers.

Le Code monétaire et financier définit les crypto-monnaies comme « tout instrument contenant sous forme numérique des unités de valeur non monétaire pouvant être conservées ou transférées dans le but d'acquiescer un bien ou un service, mais ne représentant pas de créance sur l'émetteur »². Face à cet instrument inconnu du système juridique, la doctrine s'est interrogée sur sa qualification juridique. La première interrogation était de savoir si le Bitcoin, et plus généralement les crypto-monnaies, étaient une monnaie.

Si, par des prises de positions récentes, la Banque de France³ ainsi que les ministres des finances du G20 (le 20 mars 2018) répondent par la négative, une partie de la doctrine tend à nuancer ces prises de position.

La définition de la monnaie est assez floue. La notion est plus généralement abordée par le biais de ses fonctions. On reconnaît traditionnellement trois fonctions à la monnaie : intermédiaire des échanges, unité de compte et réserve de valeur.

Sont aujourd'hui en usage, trois formes de moyens = de paiement, les pièces métalliques, les billets de banques et la monnaie bancaire.

Au-delà de ces fonctions, la confiance de la population dans un instrument, est essentielle pour qu'il soit qualifié de monnaie. Cette notion de confiance est difficilement définissable, ce qui rend, peut-être floue, la définition de la monnaie. A la confiance peut néanmoins être rattachée la garantie offerte par la loi aux monnaies qui résulte du fait qu'elle est créée sous le contrôle d'une banque centrale.

Dans une prise de position récente, en défaveur de la qualification de monnaie pour le Bitcoin, la

¹Colloque 2018, Master 2 OFIS (Opérations et fiscalité internationales des sociétés), Les enjeux juridiques et fiscaux des crypto-monnaies, le 14 mars 2018 à l'Université Panthéon-Sorbonne.

²Article L. 561-2 du Code monétaire et financier.

³Déclaration de François Villeroy de Galhau, gouverneur de la Banque de France Pékin, 1er décembre 2017

Banque de France⁴ semble se fonder sur cet argument, puisqu'elle énonce que : « les crypto-actifs ne sont pas assortis, dans l'Union européenne, d'une garantie légale de remboursement à tout moment et à la valeur nominale en cas de paiement non autorisé. « ... » La convertibilité des crypto-actifs dans différentes monnaies ayant cours légal n'est garantie par aucun organisme centralisé. »

La Banque centrale européenne, dans son rapport de février 2015, précise qu'un nombre croissant de commerçants en ligne acceptent le Bitcoin mais ils sont peu nombreux, de l'ordre de 3 pour 10 000 et majoritairement dans le commerce de matériels et logiciels informatiques.

Ces éléments convergent vers le refus de la qualité de monnaie au Bitcoin, sans examiner celui-ci au regard des trois fonctions de la monnaie. En effet, si on lui reproche souvent sa forte volatilité, il est important de noter que toutes les monnaies légales sont volatiles, toutes fois moins que le Bitcoin en partie parce qu'elles sont régulées.

Si cette question de la qualification juridique de monnaie du Bitcoin peut animer les débats théoriques, l'ampleur du phénomène des crypto-monnaies a contraint les États à leur donner un régime juridique. En effet, si l'objectif officiel et initial du Bitcoin était louable, les crypto-monnaies ont rapidement été utilisées pour des transactions sur des marchés illégaux (trafic d'armes, de stupéfiants ; sur le darknet par exemple) et pour tenter d'échapper au fisc. C'est l'anonymat des transactions qui permet ces dérives, bien que la technologie de la blockchain permette d'identifier chaque transaction, celle-ci n'est pas entre les mains des autorités. L'anonymat des transactions est possible avec les pièces métalliques et les billets, mais la loi limite le montant des transactions par ces formes de monnaie à 1 000 euros pour justement éviter ces dérives.

C'est l'administration fiscale, qui a été la première à tenter de donner un régime fiscal aux gains sur Bitcoin, par une prise de position dans sa doctrine fiscale le 11 juillet 2014. Cette prise de position n'avait pas été confirmée ni par la voie législative ni par le Conseil d'État.

L'imposition des Bitcoins jusqu'alors incertaine en France vient de connaître des rebondissements suite à deux arrêts venant préciser le régime fiscal tant en matière d'impôt sur le revenu qu'en matière de Taxe sur la Valeur Ajoutée (TVA). Dans un premier temps, la Cour de Justice de l'Union Européenne (CJUE), dans un arrêt du 22 octobre 2015, a permis de déterminer la manière dont les Bitcoins doivent être traités du point de vue de la TVA. Puis, le Conseil d'État en date du 26 avril 2018, a, quant à lui précisé de quelle catégorie de l'impôt sur le revenu, les gains sur Bitcoins relèvent. Le phénomène du Bitcoin est mondial, si bien que ces dernières années, un grand nombre d'états se demandent comment qualifier et imposer ces quasi-monnaies. **Il paraît alors intéressant de se demander quel est le traitement fiscal réservé aux crypto-monnaies et plus spécialement au Bitcoin.**

Il faut étudier le traitement fiscal français des Bitcoins (II), après l'avoir replacé dans un contexte international (I).

I. Le traitement fiscal international des Bitcoins⁵

Du point de vue international, il y a eu des évolutions récentes quant au traitement fiscal du Bitcoin du fait de l'absence totale de législation en la matière lors de sa création. La majorité des états sont guidés par la même idée qui est celle de la lutte contre l'évasion fiscale et le blanchiment d'argent. Afin de mener à bien ce projet, il est ainsi nécessaire de donner une qualification fiscale aux gains de Bitcoins. Il ressort des législations des différents états dont il va être question ci-dessous, que les

⁴Focus L'émergence du bitcoin et autres crypto-actifs: enjeux, risques et perspectives, 5 mars 2018

⁵Rapport d'information fait au nom de la commission des finances (1) sur les enjeux liés au développement du Bitcoin et des autres monnaies virtuelles, Par MM. Philippe MARINI et François MARC, Sénateurs, 23 juillet 2014

taxations peuvent être divisées en trois catégories que sont, l'imposition sur le revenu, l'impôt sur les sociétés concernant les sociétés ayant pour activité principale le minage de Bitcoins et enfin l'impôt sur les plus-values lorsque les investisseurs spéculent sur les crypto-monnaies afin de réaliser du profit. Pour plus de visibilité il est nécessaire de procéder à un inventaire pays par pays.

- **États-Unis⁶**

L'Internal Revenue Service (IRS), le service des impôts américain attribue le statut de titre de propriété « property » au Bitcoin plutôt que celui de monnaie. Cette classification a de nombreuses implications sur le régime de taxation du Bitcoin : les détenteurs de la monnaie devront déclarer leurs gains/pertes en tant que gains/pertes en capital. Cette taxation vaut également lorsqu'un bitcoin est utilisé pour régler un achat. La durée de détention est prise en compte. Une taxe de 25% sera applicable pour un profit réalisé sur un achat / revente sur une durée de moins d'une année. Les investisseurs gardant leurs crypto-monnaies plus d'une année passeront dans la catégorie d'imposition des gains à long terme et une taxation de 0%, 15% ou 20% sera appliquée suivant leur tranche d'imposition. Comme en Allemagne, les gains réalisés en Bitcoins inférieurs à 600 dollars sont exonérés de taxes.

Les mineurs de Bitcoins seront considérés comme des travailleurs indépendants et devront déclarer les gains réalisés en dollar par leur activité (le cours de référence étant le cours du Bitcoin à la date du minage).

- **Canada⁷**

En ce qui concerne la fiscalité, l'Agence du revenu du Canada précise que l'utilisation de ce type de monnaie doit respecter la loi de l'impôt sur le revenu, ainsi l'utilisation de Bitcoin pour l'achat de biens et de services est perçue comme du troc et elle est, à ce titre, imposable. Les règles en matière de troc s'appliquent lorsqu'une monnaie virtuelle est employée pour payer un bien ou un service. Par conséquent, la juste valeur marchande des biens et des services achetés doit être ajoutée au revenu du vendeur aux fins de l'impôt. Si aucun bien ou service n'est acheté, mais qu'une monnaie virtuelle est vendue, tous gains ou pertes sont assujettis à l'impôt sur les gains en capital

- **Japon**

Le bitcoin est considéré comme un moyen de paiement officiel par l'autorité de surveillance Japonaise. Jusqu'au 1^{er} juillet 2017, une taxe à la consommation de 8% était applicable sur les crypto-monnaies et notamment le bitcoin. Depuis, cette taxe a été supprimée et dès lors, les investisseurs sont imposés suivant leur qualité, soit sur l'impôt sur le revenu, soit sur les gains en capital. Enfin, les sociétés qui réalisent des profits grâce aux crypto-monnaies doivent les déclarer du fait que celles-ci entrent dans le champ de calcul de l'assiette de l'impôt sur les sociétés.

- **Chine**

Le gouvernement chinois présente une certaine méfiance face aux crypto-monnaies et hésite entre régulation et interdiction. Les autorités chinoises ont interdit toute activité de levée de fonds en crypto-monnaies, l'échange de Bitcoins contre des CNY ou des devises étrangères, les opérations de paiement en Bitcoins. Les détenteurs de Bitcoins, sont en revanche, libres d'échanger cette marchandise virtuelle entre eux. L'administration fiscale Chinoise (State Administration of Taxation

⁶<https://www.irs.gov/newsroom/irs-virtual-currency-guidance>

⁷<https://www.canada.ca/fr/agence-consommation-matiere-financiere>

–SAT) précise que les gains tirés de transactions sur des monnaies virtuelles sont imposables au titre de l'impôt sur le revenu.

- **Corée du Sud**

Les crypto-monnaies jusqu'alors censurées dans cet état ont récemment fait l'objet d'une levée d'interdiction. Par conséquent, depuis la fin d'année 2017, les autorités fiscales Sud-Coréennes souhaitant taxer ces monnaies, tentent de fixer le régime fiscal des dites crypto-monnaies. En ce sens, il est envisagé une taxation à la TVA mais encore par le jeu de l'impôt sur le revenu et enfin, dans le cadre des gains de capitaux en raison des investissements dans les crypto-monnaies. Il faut néanmoins attendre une décision définitive en la matière qui devrait être réalisée au cours de cette année 2018.

- **Thaïlande**

Le gouvernement thaïlandais souhaite imposer ses citoyens qui échangent de la crypto-monnaie afin d'engendrer des plus-values. Le ministre des finances, Apisak Tantivorawong, a présenté un projet de loi dont l'objectif sera de lutter et limiter le blanchiment d'argent réalisé grâce à la crypto-monnaie par les fraudeurs.

L'imposition en vigueur sera de 7% sur la valeur ajoutée de tous les échangeurs (TVA) et une taxe de 15% sur le bénéfice net.

- **Inde**

Les crypto-monnaies sont un sujet sensible dans cet état depuis le mois d'avril 2017 puisqu'il était question de les interdire. Cependant, le gouvernement a préféré ne pas en arriver là du fait de l'impact positif sur l'économie de l'Inde de ces instruments. En effet, le fait de taxer les crypto-monnaies est plus bénéfique que de les supprimer, partant, il est prévu que les crypto-monnaies seraient taxées sur les gains de capitaux réalisés en Inde.

- **Israël**

Les autorités fiscales Israéliennes souhaitent taxer le Bitcoin en tant qu'actif financier et par conséquent imposer les épargnants à un taux d'imposition de 25%. De plus, les plateformes d'échange de crypto-monnaies ainsi que les mineurs et traders devraient être soumis à la TVA pour un taux de 17%.

- **Singapour**

A Singapour, les autorités fiscales ont décidé de reconnaître en tant que bien et non en tant que monnaie les Bitcoins. Ainsi, les entreprises qui achètent, vendent et échangent des crypto-monnaies seront taxées par rapport aux gains issus de la vente de celles-ci. Cependant, en cas d'investissement sur le long terme, les ventes échapperont à cette taxe. Enfin, la vente ou l'échange de bitcoin recevant une contrepartie en argent ou nature devrait constituer une fourniture taxable de services assujettis à la taxe sur les produits et services (TPS) du fait que les crypto-monnaies sont qualifiés de biens et non de monnaies.

- **Suisse**

Dans cet état, les détenteurs de Bitcoins sont soumis à l'impôt sur la fortune. De plus, concernant les

particuliers, les gains provenant de l'achat et la revente du Bitcoin sont exonérés d'impôt. Par opposition, les traders professionnels sont imposés sur les plus-values résultant des opérations sur crypto-monnaies.

- **Allemagne**⁸

Le ministère fédéral des Finances a précisé le statut fiscal des Bitcoins. S'agissant de l'impôt sur le revenu : le BMF a indiqué que les gains sur Bitcoin sont taxables au titre des plus-values privées, à un taux forfaitaire de 25%. Par ailleurs, si le revenu net ainsi dégagé est inférieur à 600 euros sur une période de moins d'un an, le revenu est exonéré d'impôt sur le revenu.

- **Royaume -Uni**⁹

Les Bitcoins sont maintenant considérés, par l'administration fiscale anglaise, la Her Majesty's Revenue and Customs (HMRC) comme des actifs « assets » et non des devises légales. Elles sont taxées *via* l'impôt sur les revenus, mais également *via* l'application d'un impôt sur les profits réalisés. Les critères de cette dernière taxation prenant en compte notamment le fait que le contribuable soit considéré comme un trader ou un investisseur de long terme.

- **Italie**

En Italie, les crypto-monnaies sont vues comme de vrais moyens de paiement. Ainsi, les particuliers ne sont pas imposés sur les gains résultant de l'achat et la revente de crypto-monnaies du fait de l'absence de but spéculatif. Par ailleurs, lorsque le stock imposable détenu par un contribuable est supérieur à 51 645,69 euros pendant au moins sept jours, alors il est imposable du fait que cette opération est qualifiée de revenu sur devise.

- **Espagne**

Dans cet état, il est considéré que les Bitcoins sont des actifs, sans que l'on cherche à les qualifier ou non de monnaie. Récemment en 2017, le Ministère Espagnol des Finances a fait savoir sa volonté d'imposer les bénéfices miniers de Bitcoin jusqu'à 47%. En effet, l'achat et la revente de Bitcoins deviendraient une activité professionnelle imposable nécessitant une taxe spécifique.

Certain pays ont décidé d'interdire les monnaies virtuelles, c'est le cas, par exemple récemment du Maroc.

Il ressort de ce panorama de la fiscalité internationale des gains sur Bitcoins, que la plupart des États, traitent fiscalement les gains sur Bitcoin comme des actifs incorporels et ne s'attardent pas sur le débat de la qualification en monnaie.

II. Le traitement fiscal français des Bitcoins

En France, la question a été traitée au regard de deux impositions distinctes d'une part, en matière d'impôt sur le revenu, et d'autre part, en matière de TVA.

⁸<http://www.bundesfinanzministerium.de>

⁹<https://www.gov.uk/government/publications/revenue-and-customs-brief-9-2014-bitcoin-and-other-cryptocurrencies/revenue-and-customs-brief-9-2014-bitcoin-and-other-cryptocurrencies>

• Les bitcoins face à l'impôt sur le revenu

L'arrêt du Conseil d'Etat en date du 26 avril 2018 a permis d'éclaircir le traitement fiscal des Bitcoins jusque-là inconnu. Dans un premier temps, cet arrêt rendu dans le cadre de l'examen de la recevabilité du pourvoi précise les possibilités d'agir contre la doctrine fiscale BOFIP. En effet, il est rappelé qu'un recours pour excès de pouvoir peut être formé envers les commentaires publiés au BOFIP d'après les jurisprudences Duvignères du 18 décembre 2002 ainsi que Sté Auberge Ferme des Genêts du 19 février 2003¹⁰. En revanche, un tel recours n'est pas ouvert en ce qui concerne les actualités informant des mises à jour de la base BOFIP. Le but de ces actualités est d'informer les contribuables via des liens hypertextes renvoyant aux BOI, des nouveautés doctrinales, par conséquent, elles n'ont pas vocation à édicter des règles impératives susceptibles d'être appliquées aussi bien par l'administration que les individus ou leurs conseils. Partant, n'ayant aucune valeur quelconque, il est alors impossible d'attaquer par la voie de l'excès de pouvoir ces actualités. Les contribuables ont tout de même voulu voire annuler aussi bien les commentaires publiés au BOFIP que l'actualité indiquant sa mise à jour afin d'optimiser leur chance de réussite. Somme toute, un tel pourvoi n'est pas blâmable puisque jusqu'alors, aucune loi ou décision ne permettait clairement de prendre position sur la question. A l'avenir, il est donc clair que seuls les commentaires publiés au BOFIP seront à même de faire l'objet d'un recours pour excès de pouvoir.

Face à cet instrument non identifié, susceptible de générer des plus-values, l'administration fiscale a été la première à réagir, en publiant dans sa doctrine administrative¹¹, le 11 juillet 2014, la façon dont elle entendait taxer le Bitcoin. Dans un souci de pragmatisme, elle ne se positionne pas sur le débat de la qualification juridique du Bitcoin.

Avant la décision du Conseil d'État n°417809 du 26 avril 2018, l'administration fiscale distinguait selon que¹² :

- l'achat-revente de Bitcoins était exercé à titre habituel et pour son propre compte ; dans ce cas l'activité était qualifiée de commerciale par nature dont les revenus devaient être déclarés dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux (BIC) en application de l'article 34 du CGI.
- l'achat-revente de Bitcoins était exercé à titre occasionnel, dans ce cas, les produits tirés de l'activité d'acquisition de Bitcoins en vue de leur revente sont des revenus soumis au régime des bénéfices non commerciaux (BNC). C'est ce deuxième cas qui sera remis en cause par la décision précitée du Conseil d'État.

Le raisonnement de l'administration était simple, les gains sur Bitcoins provenant d'une activité exercée à titre occasionnel sont des revenus, il n'y a pas de qualification de ce revenu, alors en application de l'article 92 du Code général des impôts, ce revenu est imposable dans la catégorie balais, soit les bénéfices non commerciaux.

Cette doctrine administrative a fait l'objet d'un recours pour excès de pouvoir devant le Conseil d'État. Au soutien de leur pourvoi, les requérants font notamment valoir que les gains sur Bitcoins, réalisés à titre occasionnels, doivent être imposés comme des plus-values de cessions de biens meubles de l'article 150 UA du Code général des impôts. Cette analyse revient à qualifier les gains sur Bitcoin

¹⁰ Conclusions M. Romain VICTOR, rapporteur public séance du 11 avril 2018, lecture 26 avril 2018.

¹¹ BOI-BNC-CHAMP-10-10-20-40, 11 juill. 2014, § 1080 BOI-BIC-CHAMP-60-50, 11 juill. 2014, § 730 et 740 BOI-ENR-DMTG-10-10-20-10, 11 juill. 2014, § 10.

¹² Revue de Droit Fiscal 2014 24 juillet 2014, act 408.

d'actifs et non de gains d'activité comme le laissait entendre l'administration.

L'enjeu du régime fiscal est important, puisque si les gains relèvent de la catégorie des BNC, le taux d'imposition suit le barème progressif, et peut être proche des 50%, en revanche, s'ils relèvent de la catégorie des plus-values sur bien meubles, ces revenus seront soumis à un taux forfaitaire de 19% (article 200 B du Code général des impôts), avec la prise en compte de la durée de détention par le biais d'abattements.

Si dans ses conclusions, M. Victor s'interroge sur la qualification de monnaie du Bitcoin en concluant que « le Bitcoin ne coïncide pas parfaitement avec la notion de monnaie », le Conseil d'Etat ne rentre pas dans ce débat-là.

Les conseillers ont d'abord essayé de qualifier sur le terrain du droit civil des biens, les gains sur Bitcoins. Ils se sont fondés sur l'article 516 du Code Civil, qui prévoit que les biens sont soit meubles, soit immeubles. Le Conseil d'Etat relève que les biens entrant dans les catégories des immeubles sont limitativement énumérés, et que la catégorie des biens meubles est résiduelle. Cette *summa divisio* ne recoupe pas celle de biens corporels et incorporels. En effet des immeubles peuvent être des biens incorporels, par exemple les actions immobilières. Les gains sur Bitcoins sont donc des biens meubles incorporels, au sens du droit des biens.

L'imposition des biens meubles relève par définition des plus-values sur bien meubles de l'article 150 UA.

Les gains de cession sur Bitcoin semblent relever, en tant que bien meubles, de cet article.

Seulement pour parfaire le raisonnement, il a fallu que les conseillers déterminent si l'article 150 UA pouvait s'appliquer à des biens incorporels.

Comme le relève, M. Victor, les termes de la loi de 1976 ayant institué le régime d'imposition des plus-values de cession de meuble, le législateur avait voulu viser la totalité des « *biens ou (...) droits de toute nature* ». La portée très générale du texte avait été soulignée par le rapporteur général du projet de loi à l'Assemblée nationale. De plus l'article 1 A du Code général des impôts déterminant de manière limitative les huit catégories de revenus au titre de l'impôt sur le revenu, fait référence à la catégorie des « *Plus-values de cession à titre onéreux de biens ou de droits de toute nature* ». Il en résulte que l'article 150 UA n'entend pas exclure les biens incorporels de son champ d'application.

En déclarant illégale la doctrine administrative BOI-BNC-CHAMP-10-10-20-40, 11 juill. 2014 et en précisant que les gains sur Bitcoin, résultant d'une activité occasionnelle, relèvent de l'imposition de l'article 150 UA, les conseillers d'État ont suivi le raisonnement du rapporteur public.

En ce qui concerne l'imposition dans la catégorie des BIC, le Conseil d'Etat valide la position de l'administration. L'article 150 UA précise « Sous réserve des dispositions (...) qui sont propres aux bénéfices industriels et commerciaux », ce qui signifie que le régime des plus-values sur bien meubles ne s'applique pas lorsque le revenu doit être taxé en BIC ou BNC.

En effet, les bénéfices résultant l'achat-revente de Bitcoin à titre habituel, constituent un BIC au sens de l'article 34 du Code général des impôts.

En ce qui concerne les gains de cessions sur Bitcoins réalisés à titre occasionnel, imposés par la doctrine administrative attaquée, dans les BNC, le régime de l'article 150 UA ne cède pas devant celui des BNC. L'article 92 du Code général des impôts régissant le régime des BNC précise que « *Sont considérés comme (...) revenus assimilés aux bénéfices non commerciaux, les (...) sources de profits ne se rattachant pas à une autre catégorie de bénéfices ou de revenus.* ». Or l'article 1A du même code, précise que les plus-values sur bien meubles sont une catégorie d'imposition. Le régime de l'article 150 UA s'impose.

Le Conseil d'Etat se prononce enfin sur le régime fiscal applicable aux gains résultant **du minage**¹³. Les gains provenant du minage doivent être imposés dans la catégorie des BNC. En effet l'article L 110-1 du Code de commerce précise que l'achat revente est un acte de commerce. Par conséquent une entreprise, qui effectue des actes d'achat revente, est une entreprise commerciale et doit donc être imposée, si elle relève de l'impôt sur le revenu, dans la catégorie des BIC (article 34 du Code général des impôts). Or, l'activité de minage n'inclut pas, par définition un achat. Elle relève donc de la catégorie balais, les BNC.

• Les Bitcoins face à la TVA

En ce qui concerne la TVA, le Professeur Daniel Gutmann, Professeur à l'Université Paris I Panthéon-Sorbonne, lors du colloque du Master 2 OFIS précité, rappelait que, la CJUE ne s'embarrasse pas du fait de savoir si le Bitcoin est ou non une monnaie. En effet, cet impôt indirect, harmonisé au niveau européen grâce à une Directive de 2006, sépare les opérations en deux catégories, la livraison de biens, qui ne concerne que les biens corporels, et les prestations de service. Si l'opération n'entre pas dans la définition de la livraison de biens, alors c'est une prestation de service, il n'y a donc que peu d'intérêt de s'interroger sur la qualification de monnaie. Par conséquent, les Bitcoins entrent dans la catégorie des prestations de services étant des actifs incorporels. En outre, il faut savoir si les opérations sur Bitcoin sont exonérées de TVA. En effet l'article 135 paragraphe 1, e) de la Directive TVA prévoit des exonérations. Cependant il existe des divergences linguistiques, relatives à cette disposition, dans les différentes versions de la Directive TVA. Par conséquent, il est nécessaire de s'intéresser à la finalité même de la Directive, qui impose que les moyens de paiement soient exonérés de TVA. La CJUE a alors considéré le Bitcoin, comme un moyen de paiement conventionnel. Cette qualification est fondée sur la version Allemande de la Directive TVA ayant une notion large de la monnaie. Grâce à la qualification de moyens de paiement, les transactions sur Bitcoin sont exonérées de TVA puisque les transactions financières doivent être neutres fiscalement au sein de l'Union Européenne et plus précisément en France.

Conclusion

En accordant au Bitcoin le régime fiscal des biens meubles de l'article 150 UA du Code général des impôts, le Conseil d'Etat semble trancher, implicitement, en défaveur de la qualification de monnaie. En effet les gains de changes sur devises ont un régime fiscal différent. Lorsqu'ils sont réalisés par un particulier, à titre, occasionnel, ils ne sont pas qualifiés de revenus et ne sont alors, pas en principe taxables. S'ils sont réalisés au titre d'une activité habituelle, ils sont taxés dans la catégorie des BNC. En n'offrant pas le même régime aux gains sur Bitcoins et aux gains de change sur devises, le Conseil d'Etat offre un argument supplémentaire, en la défaveur de la qualification de monnaie. De plus sur le plan pratique, le Bitcoin semble difficilement pouvoir être une monnaie dans la mesure ou une monnaie légale, étatique existe. Le Bitcoin sera en permanence comparé à celle-ci, et sera toujours très volatil.

Le Bitcoin est actuellement surtout regardé comme un outil spéculatif par les états, la Banque de France, dans son communiqué du 5 mars 2018 précité, qualifie les détenteurs de Bitcoins d'investisseurs et décrit le fonctionnement d'un objet spéculatif, « les investisseurs ne peuvent récupérer leurs fonds en devises que si d'autres utilisateurs désirent acquérir les mêmes crypto-actifs. De ce fait, le cours d'un crypto-actif peut à tout moment s'effondrer si les investisseurs voulant

¹³ Définition : le fait de miner une crypto-monnaie consiste à fournir un service au réseau de ladite monnaie en échange d'une récompense pécuniaire. Dans le cas le plus simple, le service rendu consiste à vérifier la validité d'un ensemble de transactions. Chaque fois qu'un ensemble de transactions est validé, il constitue un bloc. Si ce bloc remplit certains critères spécifiques à la chaîne de blocs de la crypto-monnaie, il est alors ajouté au sommet de la chaîne et le "mineur" qui a constitué ce bloc est récompensé pour son travail. Wikipedia

dénouer leurs positions ne trouvent pas d'acquéreurs et se retrouvent détenteurs d'actifs illiquides ». La doctrine administrative attaquée parlait d'une « intention spéculative ». Tous ces éléments semblent éloigner de plus en plus la qualification de monnaie au Bitcoin.

Cependant cet instrument offre des axes de réflexion sur la possible mise en place d'une monnaie universelle. Le Bitcoin s'est affranchi des frontières réelles, en émanant d'un « état virtuel ».

Pour le droit fiscal, cet OVNI juridique, a montré la lenteur des États à lui offrir un régime fiscal, permettant alors aux usagers du Bitcoin d'échapper aux différents fiscs. Les États se sont intéressés à la question, pour la plupart en 2017. Aujourd'hui en 2018, on peut constater que la plupart des États ont traité les gains sur Bitcoin selon le même raisonnement, en le qualifiant d'actif. Cette réaction est encourageante pour envisager, à terme, une plus grande harmonisation fiscale de par le monde.