



Agencia Tributaria

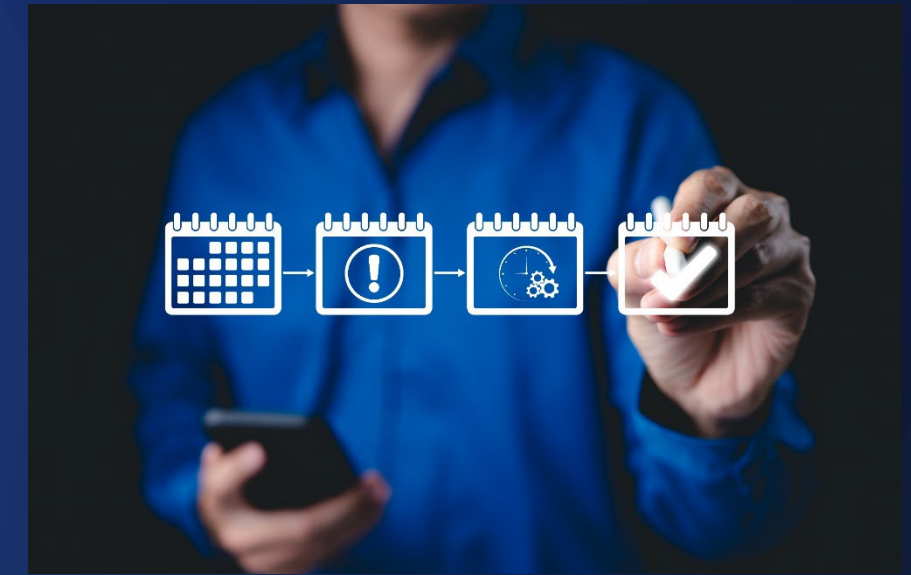
L'expérience de l'Espagne face aux défis posés par la TVA dans l'économie des crypto-actifs

Victoria Pérez de la Cruz

BUREAU NATIONAL D'ENQUÊTE SUR LA FRAUDE (ONIF)

Agence fiscale espagnole (AEAT)

ORDRE DU JOUR



- Cadre juridique de la TVA sur les crypto-actifs
- Traitement de la TVA des principales catégories de crypto-actifs
- Traitement de la TVA sur les services connectés
- Difficultés liées à l'application de la loi



1. Cadre juridique de la TVA sur les crypto-actifs

Règlement Mica



- Cadre réglementaire relatif à l'émission et à la négociation de certains CA (ART, EMT et jetons utilitaires)
- Fournit des définitions juridiques générales

Législation européenne : Directive TVA 2006/112 du Conseil et Règlement d'exécution 282/2011

Législation nationale : Loi 37/1992 du 28 décembre relative à la TVA et au règlement relatif à la TVA (RD 1624/1992) + Règlement relatif à la facturation de la TVA (RD 1619/2012)

Jurisprudence de la CJUE + Lignes directrices et documents de travail du Comité TVA

Règles contraignantes de la Direction générale des impôts : interprétation officielle du droit fiscal, contraignante pour le demandeur et servant de guide aux autres contribuables

- Arrêt de la CJUE dans l'affaire C-264/14 David Hedqvist – Bitcoin
 - Affaire Hedqvist – WP 892
 - WP – 1060 sur les NFT
- WP 1070 sur les ventes de skins de jeux vidéo
- WP 1080 – Question danoise sur l'art crypto
- CJUE pendant l'affaire C-472/24 Žaidimu valiuta

Exemples :

Décision fiscale contraignante V3625-16 .

La question de savoir si les activités de minage de Bitcoin sont soumises à la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) en vertu du droit espagnol.

Décision contraignante relative aux NFT et à la TVA (mars 2022) – V0486-22

Traitement fiscal applicable à la vente ou au transfert de NFT à des fins de TVA

1er défi → RÉGLEMENTAIRE → Appliquer les règles existantes pour d'autres catégories de droits d'utilisation ou de services aux produits numériques hautement innovants

2. Traitement de la TVA des principales catégories de crypto-actifs

Conclusion de la CJUE dans l' affaire Skatteverket c. Hedqvist (affaire C-264/14), décidée le 22 octobre 2015 :

1. Les services d'échange de bitcoins sont des prestations de services contre rémunération.
2. MAIS ces services sont exonérés de TVA conformément à l'article 135(1)(e) de la directive TVA (opérations portant sur des devises).
3. Le Bitcoin est considéré comme un moyen de paiement aux fins de la TVA.
4. Payer avec Bitcoin n'est pas une transaction imposable



BITCOIN = monnaie non traditionnelle ET les transactions concernant la crypto-monnaie sont exonérées de TVA

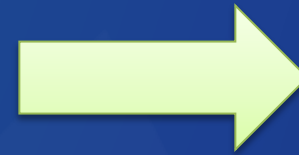


2. Traitement de la TVA des principales catégories de crypto-actifs



3. Traitement de la TVA sur les services liés aux crypto-actifs

L'article 135(1)(e) de la directive TVA – et la loi espagnole sur la TVA – → les « opérations portant sur des devises » sont exonérées de TVA (et pas seulement les livraisons).



Si le service crypto a une nature financière → EXONÉRÉ DE TVA. Ex. :

- Revenus provenant de mises par une personne imposable
- Le minage est possible si la contrepartie est constituée des frais de transaction (et non de nouvelles pièces générées).
- Services d'intermédiation (et non services de conseil)

- Première règle contraignante : 31 août 2016
- Le mineur remplit les conditions requises pour être considéré comme une personne imposable.
- **HORS DU CHAMP D'APPLICATION DE LA TVA :** AUCUN lien direct entre la contrepartie reçue (cryptomonnaie nouvellement générée par le système) et le service fourni.

EXPLOITATION
MINIÈRE



- Revenus issus du jeu en ligne par une personne imposable → **SOUMIS ET EXONÉRÉS DE TVA**
- Service de staking via des contrats intelligents et pour le compte de clients → non financier → **SOUMIS À LA TVA AU TAUX GÉNÉRAL DE 21 %**

STOCKAGE EN
TANT QUE SERVICE



- Intermédiation dans l'échange de cryptomonnaies → service lié aux devises
- **SOUMIS À LA TVA MAIS EXONÉRÉ**
- Les obligations de facturation demeurent

ÉCHANGE DE
CRYPTOMONNAIE



- Conservation hors ligne des clés cryptographiques associées aux cryptoactifs – **STOCKAGE À FROID** pour renforcer la sécurité
- Service de dépôt similaire à la location d'un coffre-fort → et non un service financier
- **SOUMIS À LA TVA AU TAUX GÉNÉRAL DE 21 %**

CONSERVATION
HORS LIGNE DE
CRYPTOACTS



4. Les difficultés liées à l'application des offres initiales de jetons (ITO)

ITO – L'offre initiale de jetons est une méthode de levée de fonds utilisée par les projets basés sur la blockchain pour lever des capitaux en émettant des jetons numériques auprès des investisseurs (détenteurs).

Les jetons émis sont considérés comme des « jetons d'utilité » : ils donnent droit à recevoir des biens ou des services futurs, à accéder à une plateforme ou même à des droits de vote sur le projet (jetons de gouvernance) et à d'autres « privilèges » pour les DÉTENTEURS...

L'entreprise émettrice reçoit des fonds (revenus) qu'elle n'a pas à rembourser ni à payer d'intérêts et n'est pas assujettie à la TVA lors de l'émission, car l'article 135 (1) (e) de la directive TVA est applicable → exonération financière de TVA.



Défis

1. **Évaluation de la nature des jetons** : cryptomonnaie ? Similaires à des bons d'achat ? Services fournis électroniquement (SSE) ?
2. **Date de fourniture** : à l'émission ? Au remboursement ? En l'absence de remboursement et en cas d'utilités différentes, quand ?
3. **Montant imposable** : si le jeton donne droit à des services exonérés et non exonérés ?

APPROCHE AU CAS PAR CAS

5. Remarques finales

Complexité technique

- Les vérificateurs fiscaux manquent des connaissances techniques nécessaires
- La formation devient cruciale pour les administrations fiscales

Règles fiscales obsolètes

- Les codes fiscaux sont conçus pour les actifs liés à la propriété intellectuelle et les services, et non pour les actifs numériques.
- Différents types de crypto-actifs → il n'existe pas de solution unique, mais une évaluation au cas par cas

Traçabilité limitée et implications transfrontalières

- De nombreuses transactions en cryptomonnaies s'effectuent sans identification claire des parties impliquées, ce qui rend difficile le lien entre les actifs et les contribuables.
- Les cryptomonnaies opèrent à l'échelle mondiale, souvent en dehors de la portée des autorités fiscales nationales.
- L'application de la loi au-delà des frontières est parfois lente et exige beaucoup de ressources.



Merci!