

Recherche simple (références, mots clés, partie du tit



[Recherche avancée](#)

Pas de table des matières

Position dans la série du plan

Versions publiées

Date de début de publication du BOI : 14/02/2024

Date de fin de publication du BOI : 14/05/2025

Identifiant juridique : BOI-RES-TVA-000140

[← Document précédent](#)

[Document suivant →](#)

RES - Taxe sur la valeur ajoutée - Champ d'application et territorialité - Qualification des opérations réalisées à l'aide de jetons non fongibles dits « NFT » au regard des règles de la TVA



Question :

Quel est le régime de taxe sur la valeur ajoutée (TVA) applicable aux jetons non fongibles (JNF) ?

Réponse :

Les jetons non fongibles (JNF), communément dénommés « NFT » en lien avec l'appellation anglaise « non fungible tokens », sont des fichiers informatiques uniques, créés et stockés sur un registre numérique de suivi de transactions dénommé « chaîne de blocs » (« blockchain »).

Si le recours à cette technologie peut intervenir dans des situations extrêmement variées, les JNF constituent souvent des certificats numériques attestant de la propriété d'un bien matériel ou immatériel.

1/ Approche générale au regard de la TVA des opérations réalisées à l'aide des JNF

Les JNF ne font l'objet d'aucun dispositif spécifique en matière de TVA. Les principes et règles en la matière s'appliquent à leur égard dans les conditions habituelles.

Ainsi, dès lors que le JNF est utilisé comme un certificat de propriété d'un bien corporel ou incorporel, une transaction emportant transfert d'un JNF ne porte pas sur le jeton en lui-même, mais sur le bien ou service auquel il se rapporte. Il y a donc lieu d'examiner au cas par cas, en appliquant les règles de TVA

de droit commun, celles qui auraient été mises en œuvre si le bien ou le service avait été livré ou fourni sans le recours à un JNF.

Par ailleurs, les JNF ne correspondent pas aux trois grandes catégories de crypto-actifs que sont les jetons de paiement, les jetons d'utilité ou d'usage et les jetons d'investissement, en raison de leur indivisibilité et de leur non-fongibilité. Ainsi, les opérations portant sur les JNF ne relèvent pas des opérations bancaires ou financières exonérées de TVA sur le fondement du 1^{er} de l'article 261 C du code général des impôts (CGI).

2/ Exemples de qualification au sens de la TVA de certaines opérations réalisées à l'aide de JNF

2.1. Création et vente de cartes numériques de collection associées à des JNF

Une société crée et commercialise en quantité limitée des cartes numériques à collectionner représentées par des JNF. Les clients peuvent les stocker dans leur portefeuille électronique, les revendre ou les utiliser pour jouer, par le biais notamment du site du vendeur mis à leur disposition. En contrepartie, la société perçoit une rémunération qui varie en fonction de la qualité et de la rareté de la carte.

L'opération sous-jacente consistant en la fourniture de cartes numériques détermine le régime de TVA applicable.

Les cartes numériques ne constituant pas des biens corporels, les opérations portant sur le transfert de droits attachés à ces cartes et réalisées, à titre onéreux, par une personne agissant à titre indépendant dans l'exercice d'une activité économique, sont qualifiées de prestations de services conformément au IV de l'article 256 du CGI. Le niveau de la contrepartie perçue par la société étant généralement en lien direct avec la qualité et la rareté de la carte, il s'agit bien d'une opération qui remplit tous les critères d'imposition à la TVA.



Le JNF généré pour chaque carte doit être considéré comme un moyen de réaliser une transaction portant sur une carte numérique et ne présente pas en soi un service distinct de celui qui porte sur le sous-jacent, la carte numérique.

Enfin, si ces cartes sont émises à l'aide d'outils informatiques de manière largement automatisée avec une intervention humaine minimale, le service ainsi réalisé doit être qualifié de prestation de services fournies par voie électronique au sens du 12^o de l'article 259 B du CGI (I-C § 70 du BOI-TVA-CHAMP-20-50-40-20) et, par conséquent, suivre l'ensemble des règles de TVA propres à ce type de prestations.

2.2. Création et vente d'œuvres graphiques numériques associées à des JNF

Un artiste spécialisé dans l'art numérique conçoit des œuvres graphiques exclusivement numériques à l'aide de logiciels. Ces œuvres sont vendues, en un seul exemplaire, contre des actifs numériques ou des monnaies ayant cours légal, sur des plateformes informatiques où elles sont préalablement adossées à un JNF.

L'opération sous-jacente, à savoir la cession des œuvres graphiques numériques, détermine le régime de TVA applicable aux opérations réalisées par l'artiste.

Dans la mesure où ces œuvres ne sont pas des biens corporels, qu'il s'agisse de la propriété de l'œuvre (c'est-à-dire du fichier numérique) ou des droits patrimoniaux attachés au JNF, le transfert de ces droits est qualifié de prestation de services, conformément au 1° du IV de l'article 256 du CGI.

Par ailleurs, si, malgré l'usage d'outils informatiques, l'intervention humaine reste prépondérante dans la création des œuvres, ces prestations de services ne seront pas considérées comme étant fournies par voie électronique. Elles ne doivent pas être confondues avec celles rendues par la plateforme informatique à ses membres et qui consistent à créer les JNF et à permettre les cessions : de telles prestations constituent bien des prestations de services fournies par voie électronique.

Le bénéfice d'un taux réduit ne sera accordé que si l'opération portant sur l'élément sous-jacent répond aux critères définis par le code général des impôts. Les compositions créées par l'artiste via des procédés informatiques et non entièrement exécutées à la main ne sont ainsi pas susceptibles de bénéficier du taux réduit de 5,5 % de la TVA prévu au 3° du I de l'article 278-0 bis du CGI et précisé au II de l'article 98 A de l'annexe III au CGI, applicable aux livraisons d'œuvres d'art. De plus, ces dispositions ne visent que les cessions de biens corporels.

Enfin, sous réserve que les œuvres graphiques répondent aux critères de qualification d'« œuvres de l'esprit » au sens de l'article L. 112-2 du code de la propriété intellectuelle, leur cession sera soumise au taux réduit de 10 % prévu par le g de l'article 279 du CGI. Il est nécessaire, dans ce cas, d'apporter la preuve que chaque cession de composition graphique s'accompagne également de la cession des droits d'auteur qui leur sont associés.

Si ces critères ne sont pas remplis, les cessions d'images numériques attachées à un JNF seront soumises de plein droit au taux normal de 20 % de la TVA prévu à l'article 278 du CGI.

2.3. Financement d'un jeu vidéo en cours de création par l'émission de JNF

Afin de recueillir des fonds pour financer la création d'un jeu vidéo, une société a mis en vente un certain nombre d'objets numériques associés à des JNF et représentant des éléments du jeu, tels que des armes, des boucliers ou des pièges, utilisables à compter de la mise à disposition du jeu auprès du public.

En raison d'un aléa sur l'existence des contreparties futures, à savoir la conception du jeu vidéo pour lequel ces ventes sont réalisées, il ne peut exister de lien direct, au moment de l'acquisition, entre les montants versés et un quelconque service de la part de la société. En l'absence d'un tel lien direct, l'opération ne peut être considérée comme ayant été réalisée à titre onéreux. La remise des éléments du jeu ne peut pas non plus être assimilée à des bons au sens de l'article 256 ter du CGI pour la même raison. En effet, pour être qualifié de bon, l'instrument doit ouvrir droit à une livraison ou une prestation existante et non pas éventuelle.

Partant, les ventes d'objets numériques représentant des éléments du jeu réalisées par la société pour financer la conception du jeu vidéo ne sont pas soumises à la TVA au moment de l'opération de financement.

En revanche, si le jeu est réalisé et mis en service, les accessoires de jeu auxquels ces jetons sont associés deviennent utilisables par leur détenteur. C'est donc à ce moment que les accessoires doivent être considérés comme des biens incorporels mis à la disposition du possesseur de jetons et donc imposés à la TVA dans les conditions de droit commun.

Cette mise à disposition d'un bien incorporel s'analyse comme une prestation de services dont le fait générateur intervient précisément lors de cette mise à disposition, c'est-à-dire, en l'espèce, au moment où le jeu est mis en service. La base d'imposition à la TVA, considérée toutes taxes comprises, est égale à la contrepartie obtenue par l'assujetti lors de l'émission des jetons, minorée du montant de la TVA.

Enfin, il est rappelé que toute commercialisation d'éléments du jeu matérialisés par un JNF après le lancement du jeu vidéo sera assujettie à la TVA dans les conditions de droit commun, dans la mesure où il s'agit d'une opération à titre onéreux réalisée par une personne agissant à titre indépendant dans l'exercice d'une activité économique.

Remarque : Lorsqu'une telle collecte de fonds est réalisée dans le cadre d'une première émission de jetons (« initial coin offering » [« ICO »] ou « initial token sale » [« ITS »]) qui, à l'image d'un appel public à l'épargne, est traditionnellement précédée de l'émission d'un document d'information, les règles de TVA applicables, très largement comparables à celles exposées au 2.3, sont décrites au [BOI-RES-TVA-000054](#).

En matière de droit à déduction, les dépenses préparatoires nécessaires au lancement d'une entreprise doivent être considérées comme constituant en tant que telles des activités économiques (CJCE, arrêt du 14 février 1985, aff. 268/83, Rompelman, point 23, ECLI:EU:C:1985:74 et CJCE, arrêt du 29 février 1996, aff. C-110/94, INZO, point 17, ECLI:EU:C:1996:67). Selon la Cour de justice de l'Union européenne, toute autre interprétation serait contraire au principe de neutralité de la TVA en ce qu'elle aurait pour effet de faire supporter à un opérateur économique, de manière arbitraire, une charge de TVA alors même que le régime de déduction vise à soulager les entrepreneurs du poids de cet impôt (CJCE, arrêt du 14 février 1985, aff. C-268/83, Rompelman, points 15 et 23 et CJCE, arrêt du 29 février 1996, aff. C-110/94, INZO, point 16).

Au cas présent, la circonstance que les sommes perçues à l'occasion des ventes de représentations numériques d'éléments du jeu créés ou en cours de création pour en financer sa conception ne sont pas soumises à la TVA, est sans incidence sur la possibilité, pour la société, de déduire la TVA ayant grevé ses dépenses d'amont.

Ainsi, les dépenses d'amont acquittées par la société et nécessaires au développement de son jeu vidéo entretiennent un lien direct et immédiat avec l'activité économique de l'assujetti et ouvrent donc droit à déduction (CJUE, arrêt du 8 février 2007, aff. C-435/05, Investrand, point 24, ECLI: ECLI:EU:C:2007:87).

Documents liés :

[BOI-TVA-CHAMP-10-10-10](#) : TVA - Champ d'application et territorialité - Opérations imposables en raison de leur nature - Condition de lien direct pour les opérations réalisées à titre onéreux

[BOI-TVA-CHAMP-10-10-40-50](#) : TVA - Champ d'application et territorialité - Opérations imposables en raison de leur nature - Opérations réalisées au moyen de bons