



Traitement fiscal des commissions payées aux marketplaces étrangères sur les ventes de NFT

7 Septembre 2022

Avec le développement de « marketplaces » où s'échangent les jetons non fongibles (ci-après « NFT »), les acteurs étrangers connaissent de nouvelles problématiques liées à la potentielle taxation des flux qui naissent des transactions sur ces derniers notamment en matière de retenues à la source (ci-après « RAS »).

La fiscalité internationale nécessite une double analyse, d'abord au regard du droit interne, ensuite au regard du droit international. Au regard du droit interne, il s'agit de déterminer s'il existe une RAS portant sur les flux payés à des acteurs établis à l'étranger. Au regard du droit international, il s'agit de rechercher si la convention fiscale applicable permet (ou non) d'éliminer la double-imposition en France et à l'étranger

Rémunération versée au titre de la vente initiale des NFTs et de leur revente et retenue à la source en droit interne

Aujourd'hui, le droit interne ne contient aucune disposition spécifique sur la qualification fiscale des paiements versés hors de France pour l'achat et la revente des NFTs au regard des retenues à la source. Cela étant dit, cela ne signifie pas pour autant que l'achat et la revente de NFTs n'y soient pas soumis, le droit fiscal français pouvant viser indirectement ces flux.

En pratique, la vente des NFTs est susceptible de générer une imposition à deux étapes: à celle de la vente initiale du NFT (le marché principal), puis, à celle de sa revente entre les utilisateurs et ceux qui acquièrent « d'occasion » les NFTs (le marché secondaire).

Vente initiale des NFTs sur le marché primaire

Sur le marché principal, la vente initiale des NFTs par une entreprise étrangère peut s'analyser comme une

vente internationale de marchandises en France.

La rémunération d'une telle vente sur le marché primaire ne devrait pas être soumise en droit interne à RAS.

Revente des NFTs sur le marché secondaire

A l'inverse, la question pourrait se poser pour les transactions sur le marché secondaire sur lesquelles l'entreprise étrangère qui tient la marketplace perçoit une commission en rémunération du service qu'elle propose, c'est-à-dire la mise à disposition d'une plateforme de trading de NFTs.

En effet, le droit interne (article 182 B du CGI) prévoit que « *les sommes payées en rémunération des prestations de toute autre nature fournies ou utilisées en France* » (182 B, I. c.) lorsque ces sommes sont payées par un débiteur qui exerce une activité en France et que le bénéficiaire de ces sommes, relevant de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés, n'y a pas d'installation professionnelle permanente sont soumises à retenue à la source.

Avec une commission payée à une société étrangère lors de la revente des NFTs sur le marché secondaire, ces conditions pourraient être remplies.

En effet, en premier lieu, le débiteur des sommes a par définition sa résidence fiscale en France : le plus souvent, il s'agit d'une personne physique agissant dans le cadre de sa gestion privée.



En second lieu, ces sommes devraient logiquement être payées à l'entreprise étrangère qui a mis en place la marketplace. Enfin, la commission perçue par cette entreprise pourrait également être considérée comme rentrant dans la description de sommes payées en rémunération des prestations de toute nature fournies ou utilisées en France dans la mesure où l'entreprise étrangère met en fait à la disposition des utilisateurs une plateforme numérique d'échange des NFTs et perçoit pour ce service une commission égale à un certain pourcentage de la vente réalisée sur le marché secondaire.

Le taux de RAS correspond au taux normal de l'impôt sur les sociétés applicable à la date de paiement des sommes (25 % en 2022) et jusqu'à 75 % en cas de bénéficiaire établi dans un Etat ou territoire non coopératif. Ce taux peut être réduit par l'application d'une convention fiscale.

Rémunération versée au titre de la vente initiale des NFTs et de leur revente et retenue à la source en droit conventionnel

Il convient de déterminer si la convention fiscale applicable permet d'éliminer la double imposition, en vertu soit de l'article (13 généralement) relatif aux redevances, soit de l'article (7 généralement) relatif aux bénéfices des entreprises ou, soit lorsque la convention le prévoit, de l'article relatif aux revenus non dénommés dans la convention, en fonction de la qualification donnée à la rémunération tant sur le marché primaire que secondaire.

Ainsi, en premier lieu, l'article relatif aux redevances prévoit généralement que « *les redevances provenant d'un Etat contractant et dont un résident de l'autre Etat contractant est le bénéficiaire effectif ne sont imposables que dans cet autre Etat* ».

Les redevances sont généralement définies comme « *des rémunérations de toute nature payées pour l'usage ou la concession de l'usage d'un droit d'auteur sur une œuvre littéraire, artistique ou scientifique y compris les films cinématographiques et les logiciels, d'un brevet, d'une marque de fabrique ou de commerce, d'un dessin ou d'un modèle, d'un plan, d'une formule ou d'un procédé secrets, ou pour des informations ayant trait à une*

expérience acquise dans le domaine industriel, commercial ou scientifique ».

Il est ainsi nécessaire de déterminer si la commission versée dans le cadre d'une revente sur le marché secondaire pourrait être considérée comme une « redevance » au sens de cet article.

Dans la mesure où les conventions prévoient souvent que sont assimilés à des redevances les paiements reçus en contrepartie « *d'informations concernant une expérience industrielle, commerciale ou scientifique* », cela pourrait théoriquement couvrir les services rendus par la marketplace bien que généralement il ne devrait pas y avoir de transfert d'« informations » ou d'« expérience ».

En effet, la commission sur la vente sur le marché secondaire par des clients français ne rémunère pas le droit d'utiliser un quelconque droit d'auteur d'une œuvre d'artiste. Par conséquent, cet article ne devrait pas s'appliquer et la commission sur les reventes ne devrait pas être qualifiée de redevance.

En second lieu, si l'article relatif aux redevances ne s'applique pas, l'article relatif aux bénéfices des entreprises pourrait s'appliquer et amènerait à une imposition exclusive dans l'état du bénéficiaire, sauf en présence d'un établissement stable en France.

Ainsi, pour la rémunération versée au titre des transactions réalisées tant sur le marché primaire que secondaire, aucune retenue à la source ne devrait s'appliquer en vertu de cet article si la société n'a pas d'établissement stable en France.

En tout état de cause, l'application de l'article relatif aux revenus non dénommés par la convention n'y devrait rien changer dans la mesure où elle prévoit le même traitement que l'article relatif aux bénéfices des entreprises, à savoir une imposition exclusive dans l'Etat du bénéficiaire.

Conclusion

Si l'article 182 B du CGI pourrait potentiellement s'appliquer à la revente de NFTs sur le marché secondaire, la majorité des conventions fiscales signées par la France devrait permettre d'exempter (ou appliquer un taux réduit) les contribuables de la RAS de 25% prévue en droit interne.

Il ne pourra cependant pas être fait l'économie d'une analyse rigoureuse des conventions fiscales signées entre la France et le pays de résidence du prestataire afin de confirmer cette situation.

Dans l'hypothèse où une retenue à la source devrait être prélevée, se posera inévitablement la question de la personne tenue de procéder au prélèvement et au paiement. Cette obligation incombant au débiteur, comment l'en informer ?

Sur les petits paiements de NFT, la RAS n'aura toutefois pas à être opérée ni versée lorsque son montant n'excède pas 8 € par mois pour un même bénéficiaire.

Dans l'attente d'une évolution législative dans le futur, ces obligations devraient générer une lourdeur administrative considérable et peu compatible avec la rapidité, le nombre et l'instantanéité des transactions en cryptomonnaies.

Pour aller plus loin : [Découvrez notre article sur le flou juridique entourant la réglementation TVA applicable aux cessions de NFT](#)

Contacts



Stéphanie Brevost
Avocat – Associée

Fiscalité directe
E: sbrevost@avocats-gt.com
T: +33 (0) 1 41 16 27 02



Thibaut Grange
Avocat – Directeur

Fiscalité directe
E: tgrange@avocats-gt.com
T: +33 (0) 1 41 16 27 14



Ronan Journoud
Avocat – Manager

Fiscalité directe
E: rjournoud@avocats-gt.com
T: +33 (0) 1 41 16 27 18

Grant Thornton Société d'Avocats
29, rue du Pont
92200 – Neuilly-sur-Seine, France
www.avocats-gt.com

Bureau de Lille
91, rue Nationale
59045 – Lille, France
www.avocats-gt.com



A propos de Grant Thornton Société d'Avocats

Grant Thornton Société d'Avocats accompagne ses clients dans toutes leurs opérations stratégiques, que ce soit dans un contexte national ou international, grâce à une expertise pluridisciplinaire reconnue dans tous les domaines du droit des affaires. Le cabinet offre à une clientèle nationale et internationale l'ensemble des prestations nécessaires à la gestion juridique et fiscale des entreprises en intervenant sur des problématiques de droit des sociétés, de due diligences juridiques, fiscales, sociales et contractuelles, de fusions et acquisitions, de droit fiscal, de TVA et commerce international, de mobilité internationale, de droit commercial, droit social et enfin de contentieux des affaires.

NOTE: Cette note d'alerte est de nature générale et aucune décision ne devrait être prise sans avantage de conseil. Grant Thornton Société d'Avocats n'assume aucune responsabilité légale concernant les conséquences de toute décision ou de toute mesure prise en raison de l'information ci-dessus. Vous êtes encouragés à demander un avis professionnel. Nous serions heureux de discuter avec vous de l'application particulière des changements à vos propres cas.

© 2022 Grant Thornton Société d'Avocats, Tous droits réservés. Grant Thornton Société d'Avocats est le cabinet d'avocats lié au réseau Grant Thornton en France, dont la société SAS Grant Thornton est le membre français du réseau Grant Thornton International Ltd (GTIL). "Grant Thornton" est la marque sous laquelle les cabinets membres de Grant Thornton délivrent des services d'Audit, de Fiscalité et de Conseil à leurs clients et / ou, désigne, en fonction du contexte, un ou plusieurs cabinets membres. GTIL et les cabinets membres ne constituent pas un partenariat mondial. GTIL et chacun des cabinets membres sont des entités juridiques indépendantes. Les services professionnels sont délivrés par les cabinets membres, affiliés ou liés. GTIL ne délivre aucun service aux clients. GTIL et ses cabinets membres ne sont pas des agents. Aucune obligation ne les lie entre eux.

