RÉPUBLIQUE FRANÇAISE
Liberté
Égalité
Fraternité

Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-RPPM-PVBMC-30-20-20190902
Date de publication : 02/09/2019

RPPM - Plus-values sur biens meubles et taxe forfaitaire sur les objets précieux - Cession d'actifs numériques à titre occasionnel - Base d'imposition

Positionnement du document dans le plan :

RPPM - Revenus et profits du patrimoine mobilier
Plus-values sur biens meubles et taxe forfaitaire sur les objets précieux
Titre 3 : Cession d'actifs numériques à titre occasionnel
Chapitre 2 : Base d'imposition

Sommaire :

I. Détermination de la plus-value brute
A. Prix de cession
1. Définition
2. Majoration du prix de cession
3. Diminution du prix de cession
B. Prix total d'acquisition
1. Définition
2. Réduction du prix total d'acquisition
a. Notion de capital initial
b. Cas des soultes reçues préalablement à la cession
3. Cas des cessions antérieures au 1er janvier 2019
C. Valeur globale du portefeuille
II. Détermination de la plus-value imposable

Actualité liée : 02/09/2019 : RPPM - Création d'un régime fiscal spécifique applicable aux cessions d'actifs numériques réalisées à titre occasionnel, directement ou indirectement, par les particuliers (loi n° 2018-1317 du 28 décembre 2018 de finances 2019, art. 41)

I. Détermination de la plus-value brute

1

Conformément au III de l'article 150 VH bis du code général des impôts (CGI), la plus ou moins-value brute est égale à la différence entre, d'une part, le prix de cession et, d'autre part, le produit du prix total d'acquisition de l'ensemble du portefeuille d'actifs numériques par le quotient du prix de cession

sur la valeur globale de ce portefeuille.

Plus ou moins-value brute = Prix de cession – [Prix total d'acquisition x Prix de cession / Valeur globale du portefeuille]

10

Le montant de la plus-value de cession d'actifs numériques doit être déterminé pour sa valeur en euros. Ainsi, les éléments de détermination de la plus-value (notamment le prix de cession, le prix ou la valeur d'acquisition, le capital initial, la valeur globale du portefeuille) libellés dans une devise autre que l'euro doivent être convertis en euros par application du taux de change à la date de chaque opération. De même, en cas de cession d'actifs numériques en contrepartie de biens ou services, ou d'acquisition par remise de biens ou services, il convient de retenir la valeur vénale, en euros, des biens ou services à la date, respectivement, de la cession ou de l'acquisition.

A. Prix de cession

20

En application du A du III de l'article 150 VH bis du CGI, le prix de cession à retenir est le prix réel perçu ou la valeur de la contrepartie obtenue par le cédant, le cas échéant comprenant la soulte qu'il a reçue ou minoré de la soulte qu'il a versée lors de cette cession. Il est réduit, sur justificatifs, des frais supportés par le cédant à l'occasion de la cession.

1. Définition

30

Le prix de cession est constitué du montant reçu en monnaie ayant cours légal ou de la valeur du bien acquis (autre qu'un actif numérique ou droit s'y rapportant remis à l'échange sans soulte) ou du service fourni en contrepartie des actifs numériques cédés.

Remarque : Pour plus de précisions sur le champ d'application de l'article 150 VH bis du CGI, il convient de se reporter au BOI-RPPM-PVBMC-30-10.

Exemple : En année N, un contribuable fiscalement domicilié en France réalise les trois cessions suivantes d'actifs numériques :

- en janvier N, il cède une partie de son portefeuille pour 1 000 € ;

- en février N, il acquiert une tablette tactile d'une valeur de 350 € en contrepartie d'une autre partie de son portefeuille ;

- en mars N, il cède une autre partie de son portefeuille d'actifs numériques pour acquitter les honoraires de son avocat, d'une valeur de 500 €.

Chacune de ces opérations constitue une cession d'actifs numériques au sens de l'article 150 VH bis du CGI, dont le prix de cession est déterminé en fonction de la contrepartie perçue par le cédant.

2. Majoration du prix de cession

40

Le prix de cession comprend la soulte reçue le cas échéant par le cédant à l'occasion de la cession (CGI, art. 150 VH bis, III-A).

Exemple : En avril N, M. X échange deux actifs numériques lui appartenant contre un autre actif numérique d'une valeur de 350 € et une somme de 450 € en monnaie ayant cours légal.

Le prix de cession à retenir pour l'imposition de M. X est alors de 800 € (350 € + 450 € de soulte reçue).

3. Diminution du prix de cession

50

Le prix de cession est réduit, sur justificatifs, des frais supportés par le vendeur à l'occasion de cette cession (CGI, art. 150 VH bis, III-A).

Remarque : Pour le calcul de la plus-value brute, s'agissant de l'application de la formule mentionnée au I § 1, il est précisé que les frais déductibles, quels qu'ils soient, supportés par le vendeur à l'occasion de la cession ne viennent pas en diminution du prix de cession pour la détermination du quotient du prix de cession sur la valeur globale du portefeuille (ils doivent seulement être déduits du prix de cession qui constitue le premier terme de la différence prévue dans cette formule).

Ces frais s'entendent, notamment, de ceux perçus à l'occasion de l'opération imposable par les plateformes où s'effectuent les cessions à titre onéreux d'actifs numériques ou de droits s'y rapportant ainsi que de ceux perçus par les membres du réseau (appelés "mineurs") chargés de vérifier et valider les transactions qui s'y opèrent. Le paiement de ces frais de transaction perçus par les plateformes ou les "mineurs" peut s'effectuer au moyen d'actifs numériques. Or, dans ce cas, ce paiement est la contrepartie d'un service fourni au cédant et constitue une opération imposable au sens du I de l'article 150 VH bis du CGI. A titre de mesure de simplification, il est toutefois admis que la cession en tant que telle et les différentes prestations de services rendues en contrepartie des frais perçus par les plateformes et les "mineurs" soient assimilées à une seule et même opération de cession pour l'application de l'article 150 VH bis du CGI, pour laquelle le contribuable détermine une seule plus ou moins-value, en déduisant ces frais du prix de cession retenu comme premier terme de la différence.

60

Par ailleurs, le prix de cession est minoré de la soulte versée, le cas échéant, par le cédant à l'occasion de la cession (CGI, art. 150 VH bis, III-A).

Exemple : En avril N, Mme Y échange un actif numérique lui appartenant, d'une valeur de 350 €, contre deux autres actifs numériques, d'une valeur globale de 800 €. Mme Y verse également, en contrepartie de ces deux actifs numériques, une somme de 450 € en monnaie ayant cours légal.

Le prix de cession à retenir pour l'imposition de Mme Y est alors de 350 € (800 € - 450 € de soulte versée).

B. Prix total d'acquisition

1. Définition

70

Conformément au B du III de l'article 150 VH bis du CGI, le prix total d'acquisition du portefeuille d'actifs numériques est égal à la somme :

- des prix effectivement acquittés en monnaie ayant cours légal à l'occasion de l'ensemble des acquisitions d'actifs numériques ou de droits s'y rapportant réalisées avant la cession ;

- et de la valeur de chacun des services et des biens (autres que des actifs numériques ou droits s'y rapportant remis lors d'échanges ayant bénéficié du sursis d'imposition prévu au A du II de l'article 150 VH bis du CGI), comprenant le cas échéant les soultes versées, remis en contrepartie d'actifs numériques ou de droits s'y rapportant avant cette même cession.

La notion de portefeuille d'actifs numériques s'entend ainsi de l'ensemble des actifs numériques détenus ou ayant été détenus par le cédant (foyer fiscal). Un même cédant ne peut avoir qu'un seul portefeuille au sens de l'article 150 VH bis du CGI.

Remarque : Pour plus de précisions sur le sursis d'imposition prévu au A du II de l'article 150 VH bis du CGI, il convient de se reporter au III-B § 80 du BOI-RPPM-PVBMC-30-10.

Exemple : En janvier N, un contribuable fiscalement domicilié en France acquiert des actifs numériques pour un prix de 500 €. En mars N, il échange des biens divers d'une valeur de 200 € contre l'obtention d'autres actifs numériques et verse à l'occasion de cet échange une soulte de 100 €.

Dès lors, à l'occasion d'une prochaine cession, et en l'absence d'autres acquisitions d'actifs numériques durant cette période, le prix total d'acquisition à retenir sera égal à 800 € (500 € + 200 € + 100 €).

80

En cas d'acquisition à titre gratuit (succession, donation), et conformément au deuxième alinéa du B du III de l'article 150 VH bis du CGI, le prix d'acquisition à retenir s'entend de la valeur retenue pour la détermination des droits de mutation à titre gratuit (DMTG) ou, à défaut, de la valeur réelle des actifs numériques ou des droits s'y rapportant déterminée au moment de leur entrée dans le patrimoine du cédant.

Le prix d'acquisition à titre gratuit correspond ainsi à la valeur vénale ayant en principe servi de base à la liquidation des droits de mutation à titre gratuit. En pratique, il s'agit, le plus souvent, du prix ou de la valeur réelle de l'actif numérique au jour de la mutation à titre gratuit. La circonstance que le déclarant bénéficie d'une exonération ou d'un abattement de droits de mutation à titre gratuit est, à cet égard, sans incidence.

90

Lorsque le contribuable n'est pas en mesure de produire les pièces justificatives du prix ou de la valeur d'acquisition des actifs numériques cédés, ceux-ci sont réputés avoir été acquis pour une valeur nulle.

2. Réduction du prix total d'acquisition

100

En application du troisième alinéa du B du III de l'article 150 VH bis du CGI, le prix total d'acquisition (**I-B-1 § 70 à 90**) est réduit de la somme des fractions de capital initial contenues dans la valeur ou le prix de chacune des différentes cessions d'actifs numériques ou droits s'y rapportant, à titre gratuit ou onéreux hors échanges ayant bénéficié du sursis d'imposition, antérieurement réalisées.

Remarque : Pour plus de précisions sur le sursis d'imposition prévu au B du II de l'article 150 VH bis du CGI, il convient de se reporter au III-B § 80 du BOI-RPPM-PVBMC-30-10.

Lorsqu'un ou plusieurs échanges avec soulte reçue par le cédant ont été réalisés antérieurement à la cession imposable, le prix total d'acquisition est minoré du montant des soultes.

a. Notion de capital initial

110

Le prix total d'acquisition est minoré des fractions de capital initial en vue de tenir compte des cessions d'actifs numériques préalablement réalisées.

Exemple : En janvier N, un contribuable fiscalement domicilié en France acquiert pour 1 000 € d'actifs numériques (il ne détient jusqu'alors aucun actif numérique).

En mars N, la valeur globale de son portefeuille est de 1 200 €. Il réalise alors une cession pour un prix de 450 €.

La plus-value afférente à cette cession est alors déterminée comme suit (I § 1) : 450 – (1000 x 450 / 1200) = 450 – 375 € = 75 €.

En août N, la valeur globale de son portefeuille est de 1 300 €. Il décide alors de céder l'ensemble des actifs numériques qu'il détient.

Pour déterminer la plus-value afférente à cette nouvelle cession, il convient de minorer le prix total d'acquisition de la fraction de capital initial de 375 € déduite lors de la précédente cession. Soit :

1300 – [(1000 – 375) x 1300 / 1300] = 1300 – 625 = 675 € de plus-value.

b. Cas des soultes reçues préalablement à la cession

120

Lorsqu'un ou plusieurs échanges avec soulte reçue par le cédant ont été réalisés antérieurement à la cession imposable, il convient de minorer le prix total d'acquisition du montant des soultes.

Exemple : En janvier N, un contribuable fiscalement domicilié en France acquiert des actifs numériques pour un prix de 500 € (il ne détient jusqu'alors aucun actif numérique).

En mars N, la valeur globale de son portefeuille est de 750 €. Il cède alors ces actifs numériques en contrepartie d'autres actifs numériques d'une valeur de 600 €, auxquels s'ajoute une soulte de 150 € reçue en monnaie ayant cours légal.

La plus-value afférente à cette cession est alors déterminée comme suit (I § 1) : (600 + 150) – [500 x (600 + 150) / 750] = 750 – 500 = 250 €.

En octobre N, la valeur globale de son portefeuille (constitué des actifs numériques reçus lors de l'échange) est de 800 €. Il décide alors de céder l'ensemble des actifs numériques qu'il détient.

Pour déterminer la plus-value afférente à cette nouvelle cession, il convient de minorer le prix total d'acquisition, d'une part, de la soulte reçue (150 €) lors de la cession antérieure intervenue en mars de l'année N ainsi que, d'autre part, de la fraction de capital initial (500 €) déduite lors de la précédente cession (**I-B-2-a § 110**). Soit :

800 – [((500 + 750) – 500 – 150) x 800 / 800] = 800 – 600 = 200 € de plus-value.

3. Cas des cessions antérieures au 1er janvier 2019

130

L'article 41 de la loi n° 2018-1317 du 28 décembre 2018 de finances pour 2019, codifié à l'article 150 VH bis du CGI, s'appliquant aux cessions réalisées à compter du 1er janvier 2019, il convient, pour la détermination du prix total d'acquisition, de n'inclure dans ce dernier que les prix effectifs d'acquisition des actifs détenus à cette date.

Ainsi, en cas de cessions réalisées antérieurement au 1er janvier 2019, il convient notamment de ne pas inclure dans le prix total d'acquisition déclaré à l'occasion de la première cession réalisée postérieurement à cette date, les prix d'acquisition :

- mentionnés dans les déclarations de plus-values de cessions déclarées en application du droit en vigueur avant le 1er janvier 2019 ;

- n'ayant pas été déclarés, conformément au droit en vigueur avant le 1er janvier 2019 (cessions dont le prix de cession était inférieur à 5 000 € et ayant bénéficié de l'exonération prévue au 2° du II de l' article 150 UA du CGI par exemple) ;

- n'ayant pas été déclarés en contravention avec le droit en vigueur avant le 1er janvier 2019.

Il est rappelé que les éventuelles plus-values réalisées antérieurement au 1er janvier 2019 relèvent du droit de reprise de l'administration.

> **Remarque :** En cas d'échange entre actifs numériques réalisé, même sans soulte, antérieurement au 1er janvier 2019, le prix total d'acquisition à retenir à compter du 1er janvier 2019 est constitué de la valeur de l'actif numérique remis lors de cet échange (valeur à la date de cet échange). Corrélativement, le prix d'acquisition retenu à l'occasion de cette cession n'est pas inclus dans le prix total d'acquisition déclaré à compter du 1er janvier 2019.

Par ailleurs, les moins-values constatées lors des cessions réalisées antérieurement au 1er janvier 2019 ne peuvent être imputées sur d'éventuelles plus-values réalisées, quelle que soit leur date de réalisation.

C. Valeur globale du portefeuille

140

Conformément au C du III de l'article 150 VH bis du CGI, la valeur globale du portefeuille d'actifs numériques est égale à la somme des valeurs, évaluées au moment de la cession imposable, des différents actifs numériques et droits s'y rapportant détenus par le cédant avant de procéder à la cession.

Il convient de tenir compte de la valeur globale de l'ensemble des actifs numériques et droits s'y rapportant détenus par les différents membres du foyer fiscal, quel que soit leur support de conservation (plateformes d'échanges, y compris étrangères, serveurs personnels, dispositifs de stockage hors-ligne, etc.).

Cette valorisation doit s'effectuer au moment de chaque cession imposable en application de l'article 150 VH bis du CGI. À ce titre, le montant de la valeur globale du portefeuille d'actifs numériques doit être déterminé pour sa valeur en euros. Ainsi, en particulier, en cas de détermination dans une devise autre que l'euro, celle-ci doit être convertie en euros par application du taux de change à la date de chaque opération.

150

Il est admis, pour la détermination de la valeur globale de son portefeuille au moment de la cession imposable, que le contribuable use de dispositifs communément utilisés de valorisation tels que des

sites internet proposant des historiques de cotation moyenne journalière sur les principales plateformes d'échange.

II. Détermination de la plus-value imposable

160

Conformément au IV de l'article 150 VH bis du CGI, les moins-values brutes subies au cours d'une année d'imposition au titre des cessions d'actifs numériques ou droits s'y rapportant sont imputées exclusivement sur les plus-values brutes de même nature réalisées par le redevable (foyer fiscal) au titre de cette même année.

Ainsi, la plus-value nette imposable est déterminée après compensation des plus et moins-values brutes de cessions d'actifs numériques et de droits s'y rapportant réalisées au cours d'une même année d'imposition.

> **Exemple :** En année N, un contribuable fiscalement domicilié en France réalise trois cessions d'actifs numériques dont deux plus-values, d'un montant respectif de 400 € et 150 €, ainsi qu'une moins-value de 50 €.
>
> Ainsi, sa plus-value nette imposable au titre de l'année N s'élève à 500 € (400 + 150 – 50).

170

En cas de constatation d'une moins-value nette au titre d'une même année, celle-ci ne peut être ni reportée les années suivantes, ni imputée sur une plus-value de cession d'un bien d'une autre nature qu'un actif numérique.

> **Exemple :** Au titre de l'année N, après compensation des plus et moins-values de cessions d'actifs numériques réalisées au cours de l'année, un contribuable fiscalement domicilié en France réalise une moins-value globale de 300 €.
>
> Cette moins-value ne peut ni être reportée sur une éventuelle plus-value en N+1, ni être imputée sur d'éventuels gains de cessions de valeurs mobilières réalisés par ailleurs au cours de l'année N.

180

En présence de cessions réalisées par personne interposée, il appartient à cette dernière de déterminer la plus ou moins-value globale réalisée au cours de l'année d'imposition puis de répartir entre chacun des associés la quote-part de plus ou moins-value déterminée à hauteur de leur participation dans les bénéfices sociaux.

ISSN : 2262-1954
Exporté le : 16/11/2026
https://bofip.impots.gouv.fr/bofip/11968-PGP.html/identifiant=BOI-RPPM-PVBMC-30-20-20190902