



Damien FALCO

Docteur en droit et chargé d'enseignements à l'Université Toulouse Capitole

Le Conseil d'État modifie (en partie) le régime d'imposition des gains de cession liés aux bitcoins

Mots-clés : fiscalité - impôt sur le revenu - bitcoins

À la suite d'un recours pour excès de pouvoir, le Conseil d'État a annulé certaines dispositions de l'instruction fiscale du 11 juillet 2014 relative à l'imposition des gains sur la vente de bitcoins en estimant que certaines opérations effectuées à titre occasionnel relevaient du régime des plus-values sur cession de biens meubles et non plus du régime des bénéfices non commerciaux. Cette décision de bon sens implique des conséquences importantes pour les personnes disposant de monnaies virtuelles susceptibles de produire des gains lors de leur cession.

La fiscalité de la monnaie virtuelle, dont le bitcoin constitue la référence, a alimenté l'actualité ces dernières années. Si sa nature juridique fait encore l'objet de débats¹, son régime fiscal semblait bien acquis² en matière d'imposition des revenus depuis l'instruction fiscale du 11 juillet 2014³. Cette dernière avait précisé le régime d'imposition applicable aux plus-values réalisées lors de la revente de monnaie virtuelle⁴. Selon les cas, les profits relevaient des bénéfices non commerciaux lorsque l'activité était effectuée à titre occasionnel⁵ ou des bénéfices industriels et commerciaux lorsqu'elle se réalisait à titre habituel⁶. Quelle que soit la qualification retenue, le régime d'imposition était finalement assez proche puisque le contribuable était soumis au barème progressif de l'impôt sur le revenu, réduisant ainsi la portée de la distinction entre activité « occasionnelle » et « habituelle ». La décision du Conseil d'État remet en cause le régime d'imposition

prévu par la doctrine administrative, mais seulement pour les gains occasionnels qui relèvent désormais du régime d'imposition applicable aux plus-values sur cessions de biens meubles⁷.

La monnaie virtuelle est née en 2009 en même temps que l'apparition du bitcoin. Son inventeur, dont l'identité fait débat, se présente sous le pseudonyme Satoshi Nakamoto⁸. En pratique, il existe deux manières d'acquérir des bitcoins. La première, qui est la plus traditionnelle, est accessible à tous. Les particuliers ont la possibilité d'acheter des bitcoins sur des plateformes d'échanges qui jouent un rôle d'intermédiaire entre les vendeurs et les acheteurs. La seconde, moins connue du grand public, est le minage. Il s'agit du procédé par lequel les transactions sont sécurisées. Le bitcoin excluant le recours à une autorité centrale, il repose sur une technologie appelée *blockchain*. Elle se définit comme un

¹ Laurent Barbotin, « Monnaies virtuelles : un cadre juridique en pleine évolution », *Revue Gestion de Fortune* 2014, n°253, pp. 68-72; Myriam Roussile, « Le bitcoin : objet juridique non identifié », *Revue Banque & Droit* 2015, n°159, pp. 27-31.

² Sur le régime fiscal du bitcoin, v. Thibaud Guillebon, « Quel régime fiscal pour les bitcoins », *Dr. fisc.* 2015, n°38, act. 514.

³ Instruction fiscale du 11 juillet 2014 BNC-CHAMP, BIC-CHAMP, ENR-DMTG, PAT-ISF, Régime fiscal applicable aux bitcoins.

⁴ L'instruction du 11 juillet 2014 et la décision du Conseil d'État du 26 avril 2018 évoquent seulement le bitcoin. Néanmoins, il semble que ces dispositions concernent toutes les monnaies virtuelles dont le fonctionnement repose sur le même principe que le bitcoin notamment en se fondant sur la technologie *blockchain*. Pour cette raison, les termes « bitcoin » et « monnaie virtuelle » seront utilisés indistinctement dans les développements.

⁵ BOI-BNC-CHAMP-10-10-20-40, § n°1080.

⁶ BOI-BIC-CHAMP-60-50, § n°730.

⁷ CE, 8^e et 3^e s., 26 avril 2018, n°417809, 418030, 418031, 418032, 418033, M. G... et autres.

⁸ Derrière ce pseudonyme se cachait un entrepreneur australien dénommé Craig Wright (v. *Le Figaro*, 2 mai 2016, *Le créateur du bitcoin sort (enfin) de l'ombre*).

⁹ Laurent Leloup, *Blockchain : la révolution de la confiance*, Eyrolles, 2017, p. 14.

¹⁰ <https://blockchainfrance.net/2015/09/09/pourquoi-la-blockchain-2/>.

¹¹ CE, 23 octobre 1989, n° 87266 : *Dr. fisc.* 1990, n° 43, comm. 1982; *RJF* 1989, n° 12, p. 709.

¹² CE, 21 novembre 1930, n° 1179.

¹³ CE, 22 octobre 1976, n° 92182 : *Dr. fisc.* 1977, n° 16-17, comm. 677.

¹⁴ Les revenus issus de la prostitution relèvent également de cette catégorie (CE, 7^e et 9^e ss., 4 mai 1979, n° 9337 : *RJF* 1979, n° 6, comm. 356).

¹⁵ La disposition annulée est le 3^e alinéa du paragraphe n° 730 de l'instruction du 11 juillet 2014 (BOI-BIC-CHAMP-60-50). Ces développements se retrouvant également dans l'instruction du 3 février 2016 relative aux BNC, la 2^e phrase du 3^e alinéa du paragraphe n° 1080 est également annulée (BOI-BNC-CHAMP-10-10-20-40).

¹⁶ Le Conseil d'État suit ici aussi les conclusions du rapporteur public (voir point 8.3 des conclusions).

¹⁷ CE, 8^e et 3^e s., 26 avril 2018, n° 417809, 418030, 418031, 418032, 418033, M. G...et autres, pt. 14.

registre « dans lequel chaque nouvelle transaction est écrite à la suite des autres, sans avoir la possibilité de modifier ou d'effacer les précédentes. Ce registre est actif, chronologique, distribué, vérifiable et protégé contre la falsification par un système de confiance répartie (consensus) entre les membres ou participants (nœuds) »⁹. Autrement dit, la technologie *blockchain* constitue une succession d'écritures d'opérations numériques partagées entre plusieurs utilisateurs. Une écriture comptable ne peut être ajoutée à la chaîne qu'en cas de consensus de la majorité des partici-

pants. Une fois inscrite, l'écriture ne peut plus être modifiée ou supprimée, ce qui en fait une technologie sûre¹⁰. C'est ici que l'activité de minage intervient. Il s'agit de la mise à disposition d'outils informatiques par des particuliers ou des sociétés afin de vérifier les transactions entre utilisateurs pour les intégrer à la *blockchain*. En contrepartie de cette activité, qui présente un coût, les mineurs sont « rémunérés » par des bitcoins nouvellement créés. Cette distinction est essentielle dans la mesure où, selon le cas, elle conditionne le régime d'imposition applicable aux gains de cessions.

1 Un nouveau régime d'imposition conditionné par la nature juridique du bitcoin

Le cours du bitcoin ayant connu une forte hausse ces dernières années, passant de 0,00071 euros en 2009, lors de sa première transaction, à 16 323 euros le 17 décembre 2017, il est évident que de nombreux investisseurs sont concernés par la décision du Conseil d'État du 26 avril 2018. Jusqu'à présent, les gains de cession de monnaies virtuelles relevaient de la catégorie des bénéfices non commerciaux prévue à l'article 92 du Code général des impôts (CGI). À côté des revenus des professions libérales et de ceux des charges et offices, cet article prévoit une catégorie « balai » permettant d'intégrer aux bénéfices non commerciaux tous les revenus ne pouvant se rattacher à une autre catégorie de revenus. C'est grâce à cette catégorie spécifique que les revenus issus de l'exercice de professions et d'activités diverses telles que les guérisseurs¹¹, les cartomanciennes¹² ou les astrologues¹³ font l'objet d'une imposition au titre de l'impôt sur le revenu¹⁴. Or, la taxation des gains de cession relatifs aux bitcoins dans cette catégorie était contestable dans la mesure où la clause « balai » revêt un caractère subsidiaire. Ce n'est que lorsqu'un revenu ne peut être rattaché à une autre catégorie qu'il relève du régime des bénéfices non commerciaux. La question posée au Conseil d'État était donc de savoir si les gains sur les cessions de monnaies virtuelles ne relevaient pas d'une autre catégorie, en l'occurrence des plus-values de cessions sur biens meubles ? Le Conseil d'État, suivant les conclusions du rapporteur public, répond par l'affirmative mais seulement en ce qui concerne l'imposition des activités occasionnelles¹⁵. À côté de cela,

il décide de maintenir la taxation des gains de cession habituels dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux¹⁶. Une seule exception est prévue dans la décision. Elle concerne l'activité de minage qui reste soumise aux bénéfices non commerciaux¹⁷. Dès lors, trois régimes distincts coexistent désormais.

Achat de bitcoins sur une plateforme d'échanges		Activité de minage
Activité occasionnelle	Activité habituelle	BNC
Plus-values sur cession de biens meubles	BIC	

La décision ne peut être que saluée au regard de la nature juridique des bitcoins. D'une part, ils ne peuvent être qualifiés de titres financiers. L'article L. 211-1 du Code monétaire et financier précise que les titres financiers sont « les titres de capital émis par les sociétés par actions, les titres de créance, les parts ou actions d'organismes de placement collectif ». De même, l'article L. 211-2 du même Code dispose que ces derniers « ne peuvent être émis que par l'État, une personne morale, un fonds commun de placement, un fonds de placement immobilier, un fonds professionnel de placement immobilier, un fonds de financement spécialisé, ou un fonds commun de titrisation ». Il apparaît donc que les bitcoins ne relèvent d'aucune de ces catégories dans la mesure où ils ne sont émis par personne. Il est, en effet, impossible de considérer que les mineurs sont des émetteurs au regard du rôle précis qu'ils

ont dans la *blockchain*. Les bitcoins ne pouvant se rattacher à la catégorie des titres financiers, ils ne relèvent pas de la *flat tax* désormais applicable pour les revenus mobiliers¹⁸. D'autre part, le bitcoin ne réunissant pas les caractéristiques liées au cours légal¹⁹ et au pouvoir libératoire²⁰, il ne constitue pas une monnaie légale²¹ pouvant relever du régime d'imposition prévu pour les gains de change portant sur l'achat-revente de devises sur le Forex²².

La seule certitude concernant la monnaie virtuelle réside dans le fait qu'il s'agit d'un bien meuble. L'article 516 du Code civil précise que « *tous les biens sont meubles ou immeubles* ». Par conséquent, les bitcoins ne pouvant relever des immeubles, il s'agit de biens meubles incorporels définis comme des choses qui « *ne peuvent être concrètement et matériellement appréhendés* »²³. Par conséquent, les gains de cessions réalisés par des particuliers devraient être imposés selon les dispositions de l'article 150 UA du CGI prévoyant le régime d'imposition des plus-values sur cessions de biens meubles. Cependant, comme le rappellent les conclusions du rapporteur public²⁴, une question restait en suspens. Ce régime d'imposition vise-t-il tous les biens meubles ou seulement les biens meubles corporels ? Si la lecture de la doctrine administrative peut prêter à confusion²⁵, la lettre de l'article 150 UA du CGI laisse peu de place au doute en énonçant que le régime d'imposition concerne les cessions « *de biens*

meubles ou de droits relatifs à ces biens ». Or, en application de l'adage juridique « *là où la loi ne distingue pas, il n'y a pas lieu de distinguer* »²⁶, il est évident que l'interprète ne peut restreindre la portée d'un texte lorsque celui-ci est rédigé dans des termes généraux. Cette règle de bon sens, combinée à la loi du 19 juillet 1976 intégrant les plus-values dans l'imposition des revenus qui précise dans son article 1^{er} que le texte concerne les bénéfices réalisés par les personnes physiques « *lors de la cession à titre onéreux de biens ou de droits de toute nature* »²⁷, confirme le bien-fondé de la décision du 26 avril 2018 qui précise que le bitcoin « *ayant la nature de biens meubles incorporels, l'imposition des profits tirés de leur cession par des particuliers relève, en principe, des dispositions de l'article 150 UA* »²⁸. Le Conseil d'État apporte toutefois une nuance en affirmant que l'imposition des gains de cession par les particuliers relève du régime des plus-values que dans la mesure où l'opération est effectuée par un particulier dans le cadre d'un « *gain en capital résultant d'une opération de placement* »²⁹. Ainsi, la haute juridiction exclut du régime les mineurs. Lorsque les gains sont issus d'une opération de cession qui « *constitue la contrepartie de la participation du contribuable à la création ou au fonctionnement de ce système d'unité de compte virtuel* », ils restent imposables aux bénéfices non commerciaux faute de pouvoir rattacher cette activité particulière à une autre catégorie de revenu.

2 Un nouveau régime aux multiples conséquences

La décision fait désormais échapper les contribuables au régime des bénéfices non commerciaux et, par conséquent, au barème progressif de l'impôt sur le revenu qui aboutit à une taxation au taux de 45 % pour la tranche de revenu excédant 153 783 euros³⁰. À cela s'ajoutent les prélèvements sociaux au taux de 17,2 % et, selon les cas, la contribution exceptionnelle sur les hauts revenus au taux de 3 ou 4 %³¹. Autrement dit, les contribuables pouvaient subir une imposition à hauteur de 66,2 %. Désormais, ils relèvent des plus-values sur cession de biens meubles qui se définissent comme un accroissement de la valeur d'un bien pendant une période sans l'intervention de son propriétaire. La plus-value brute se calcule en faisant la différence entre le prix de cession et

le prix d'acquisition. Cependant, et c'est là un avantage indéniable, la détermination de la plus-value nette s'effectue en pratiquant un abattement de 5 % par année de détention au-delà de la deuxième année³². De même, le régime prévoit une exonération pour les biens dont le prix de cession³³ est inférieur à 5 000 euros³⁴. Ainsi, et au-delà du taux d'imposition sensiblement réduit, les plus-values sont susceptibles de bénéficier d'une exonération ou d'une minoration de la base imposable en fonction de la durée de détention de la monnaie.

La décision implique des conséquences importantes pour les particuliers. Parmi celles-ci, il est légitime de s'interroger sur les difficultés déclaratives dans la mesure où l'imposition forfaitaire au

¹⁸ La loi de finances a prévu un prélèvement forfaitaire de 12,8 % auquel s'ajoutent les prélèvements sociaux à hauteur de 17,2 %.

¹⁹ Le cours légal implique qu'un commerçant est tenu d'accepter le paiement dans la monnaie du pays. L'article L. 111-1 du Code monétaire et financier précise en ce sens que « *la monnaie de la France est l'euro* ». Dans le même sens, l'article R. 642-3 du Code pénal sanctionne le fait de refuser de recevoir des pièces ou des billets de banque ayant cours légal. Si le bitcoin peut être un moyen de paiement, la caractéristique du cours légal n'est pas remplie puisque les commerçants ont la possibilité de le refuser lors d'un paiement (Laurent BARBOTIN, « Monnaies virtuelles : un cadre juridique en pleine évolution », *Revue Gestion de Fortune* 2014, n° 253, p. 68).

²⁰ Le bitcoin ne possède pas de pouvoir libératoire puisque le débiteur d'une somme d'argent qui veut régler sa dette en monnaie virtuelle doit préalablement obtenir l'accord du créancier d'être payé de la sorte pour être comme libéré d'un point de vue juridique (Myriam Roussile, « Le bitcoin : objet juridique non identifié », *Revue Banque & Droit* 2015, n° 159, p. 28).

²¹ En théorie, il existe un troisième élément qui est le cours forcé. Il désigne l'inconvertibilité des billets en or. Toutefois, celui-ci ne fait plus l'objet de débats aujourd'hui.

²² Le Forex désigne le marché de changes des monnaies légales. Le Forex n'étant pas un marché organisé, les transactions se réalisent de gré à gré par le biais de différents intermédiaires. Selon les situations, l'imposition des gains s'effectue selon le régime des plus-values de cession sur biens meubles ou celui des bénéfices non commerciaux.

²³ Nadège Reboul-Maupin, *Droit des biens*, 6^e éd., 2016, p. 76.

²⁴ Point 8.1.2 des conclusions du rapporteur public Romain Victor.

²⁵ L'instruction fiscale du 4 mars 2016 relative au champ d'application des plus-values sur biens meubles incorporels ne vise que les valeurs mobilières et les droits sociaux (BOI-RPPM-PVBMI-10).

²⁶ En latin : *Ubi lex non distinguit, nec nos distinguere debemus*.

²⁷ Loi n° 76-660 du 19 juillet 1976 portant imposition des plus-values et création d'une taxe forfaitaire sur les métaux précieux, les bijoux, les objets d'art, de collection et d'antiquité : JORF du 20 juillet 1976, page 4315.

²⁸ Pt. 13.

²⁹ Pt. 14.

³⁰ CGI, art. 197-I, 1°.

³¹ CGI, art. 223 sexies I.

³² CGI, art. 150 VC, I.

³³ Il est important de signaler que ce montant d'exonération concerne le prix de cession et non la plus-value de cession.

³⁴ CGI, art. 150 UA-II, 2°.

taux de 19% ne relève pas de la déclaration annuelle traditionnelle devant être remplie l'année qui suit la perception des revenus, mais de la déclaration n° 2048-M. Celle-ci devant être déposée spontanément auprès du service des impôts dont relève le contribuable dans le délai d'un mois. Or, les contribuables ayant réalisé des gains au cours de l'année 2017 étaient à cette époque soumis au régime déclaratif classique. La décision du Conseil d'État devrait pourtant leur imposer de déclarer leurs gains sur la déclaration n° 2048-M puisque l'annulation des actes administratifs a habituellement un effet rétroactif. Cependant, même en cas de régularisation spontanée, la déclaration de la plus-value est susceptible d'être considérée comme tardive alors même qu'aucune disposition ne prévoyait l'imposition aux plus-values de cession en 2017. Ainsi, aux premiers abords, on peut regretter que la décision n'organise pas les modalités de mise en œuvre du nouveau régime d'imposition. Si l'annulation constitue la « voie traditionnelle » du recours pour excès de pouvoir, le juge dispose depuis les arrêts *Rodière* du 26 décembre 1925³⁵ et *Associations AC et autres* du 11 mai 2004³⁶ d'un pouvoir de modulation matériel et temporel des effets de la décision. Cependant, l'anticipation des difficultés déclaratives n'était pas nécessaire notamment au regard de l'avis *Monzani* du 8 mars 2013³⁷. Dans celui-ci, le Conseil d'État précise qu'au regard de la garantie prévue à l'article L. 80 A du Livre des procédures fiscales, l'annulation d'une doctrine administrative par le biais d'un recours pour excès de pouvoir n'entraîne pas d'effet rétroactif³⁸. Cette exception aux standards du contentieux de l'annulation³⁹, conforme aux souhaits d'une partie de la doctrine⁴⁰, signifie que même considérée comme illégale, la doctrine administrative soumettant les gains de cession aux bénéficiaires non commerciaux reste opposable à l'administration pour les plus-values réalisées avant la décision du Conseil d'État. Autrement dit, un choix s'offre aux contribuables. Selon le gain réalisé et les revenus du foyer fiscal, il peut être judicieux de maintenir le régime antérieur ou de régulariser la situation.

La décision du Conseil d'État renforce également l'intérêt de la distinction entre « activité habituelle » et « activité occasionnelle ». En effet, alors que, sous l'ancien régime, sa portée pratique était réduite en raison d'une imposition similaire selon le barème progressif de l'impôt sur le revenu, la distinction implique désormais deux régimes d'imposition différents avec un écart de taux important. Si l'activité de minage ne pose pas de difficultés en relevant des bénéfices non commer-

ciaux, la question s'avère plus délicate pour les particuliers. Quels sont les critères permettant de déterminer le basculement entre l'activité occasionnelle et l'activité habituelle ? La doctrine administrative précise sur ce point que « les critères d'exercice habituel ou occasionnel de l'activité résultent de l'examen, au cas par cas, des circonstances de fait dans lesquelles les opérations d'achat et de revente sont réalisées (les délais séparant les dates d'achat et de revente, le nombre de bitcoins vendus, les conditions de leur acquisition...) »⁴¹. Si le Conseil d'État ne s'est jamais prononcé sur ces dispositions, il semble que l'administration ait transposé les critères issus de la jurisprudence applicables dans d'autres domaines. Dans un arrêt du 27 janvier 2010, les juges avaient précisé qu'un collectionneur d'art et d'antiquités s'était livré à titre habituel à des opérations présentant un caractère spéculatif. Pour cela, la haute juridiction « s'est fondée sur le nombre, l'importance et la fréquence des opérations effectuées durant les années en litige ainsi que la brièveté des délais séparant certains achats de leur revente »⁴². Si ces critères doivent encore être appréciés au regard de l'activité de vente de bitcoins, il est évident que le juge appréciera au cas par cas la nature de l'activité en se référant à ce faisceau d'indices, lui laissant ainsi un important pouvoir d'appréciation des circonstances propres à chaque affaire. Surtout, il est fort à parier que l'administration fera une stricte application de ces critères pour éviter que les contribuables n'échappent à l'impôt en réalisant régulièrement des cessions pour un prix inférieur à 5 000 euros. Comme le précise maître Canetti, qui est à l'origine du recours pour excès de pouvoir, « dès que deux transactions sont réalisées dans l'année, il existe un risque que l'activité soit considérée comme habituelle »⁴³. Ce qui aurait pour conséquence de faire basculer les gains dans la catégorie des bénéficiaires industriels et commerciaux.

La décision du Conseil d'État était attendue afin de préciser les règles d'imposition des gains de cession portant sur le bitcoin. Si elle éclaircit plusieurs points, notamment en ce qui concerne les catégories d'imposition, il est évident que de nombreuses zones d'ombre persistent. Finalement, la décision illustre une fois de plus la difficulté que rencontrent les décideurs pour encadrer l'émergence des nouvelles technologies. Si le droit doit constamment s'adapter à l'évolution des mœurs et de la société, il semble que le contentieux relatif à la taxation des monnaies virtuelles n'en soit qu'à ses premiers balbutiements.

³⁵ CE, 26 décembre 1925, *Rodière* : RDP 1926, p. 32.

³⁶ CE, ass., 11 mai 2004, n° 255886, *Associations AC ! et autres* : RFDA 2004, p. 438.

³⁷ Avis n° 353782 du 8 mars 2013 du Conseil d'État (section du contentieux) sur le rapport de la 10^e sous-section du contentieux : JORF n° 0065 du 17 mars 2013, page 4709, texte n° 18.

³⁸ Le Conseil d'État précise qu'« eu égard à l'objectif de sécurité juridique poursuivi par l'article L. 80 A précité, qu'en dépit de l'effet rétroactif qui s'attache normalement à l'annulation pour excès de pouvoir, les dispositions de cet article permettent à un redevable, alors même que serait ultérieurement intervenue l'annulation par le juge de l'acte, quel qu'il soit, par lequel elle avait été exprimée, de se prévaloir à l'encontre de l'administration de l'interprétation qui, dans les conditions prévues par l'article L. 80 A, était formellement admise par cette dernière. S'agissant d'une imposition dont le fait générateur est postérieur à la date de l'annulation d'un acte renfermant une interprétation de la loi fiscale, au sens et pour l'application de l'article L. 80 A du livre des procédures fiscales, cette annulation a en revanche pour effet de priver le redevable de la possibilité de se prévaloir de cet acte ».

³⁹ Jérôme Turot, « Le roi et le moulin. Brèves observations sur l'avis *Monzani* », *Dr. fisc.* 2013, n° 15, p. 2.

⁴⁰ Jérôme Turot, « Annulation, où est donc ta victoire ? Réflexions sur la portée de l'annulation d'une instruction fiscale », *Dr. fisc.* 2012, n° 11, pp. 22-27.

⁴¹ Instruction fiscale du 11 juillet 2014, BOI-BNC-CHAMP-10-10-20-40, paragraphe n° 1080.

⁴² CE, 27 janvier 2010, n° 306956.

⁴³ <https://www.capital.fr/votre-argent/fiscalite-du-bitcoin-bouleversee-le-guide-complet-pour-comprendre-son-imposition-1285201>.

■ Conseil d'État, 26 avril 2018, M. G... et autres

Nos 417809, 418030, 418031, 418032, 418033

Le Conseil d'État statuant au contentieux (8^e et 3^e chambres réunies), sur le rapport de la 8^e chambre de la section du contentieux

Séance du 11 avril 2018 - Lecture du 26 avril 2018

Après avoir entendu en séance publique :

- le rapport de M. Vincent Ploquin-Duchefdelaville, auditeur,
- les conclusions de M. Romain Victor, rapporteur public.

Considérant ce qui suit :

1. Les requêtes visées ci-dessus présentant à juger les mêmes questions, il y a lieu de les joindre pour statuer par une seule décision.

2. Le paragraphe n° 1080 des commentaires administratifs publiés le 11 juillet 2014 au bulletin officiel des finances publiques (BOFiP) - impôts sous la référence BOI-BNC-CHAMP-10-10-20-40, repris à l'identique dans la version de ces mêmes commentaires publiée le 3 février 2016 seule visée par les requérants dans le dernier état de leurs écritures, énonce que : « Le bitcoin est une unité de compte virtuelle stockée sur un support électronique permettant à une communauté d'utilisateurs d'échanger entre eux des biens et services sans recourir à une monnaie ayant cours légal. / Les bitcoins sont acquis soit gratuitement en contrepartie d'une participation au fonctionnement du système, soit à titre onéreux sur des plates-formes internet créées afin de permettre l'achat et la vente de bitcoins contre de la monnaie ayant cours légal. / L'émission du nombre de bitcoins étant limitée et déterminée, leur acquisition en vue de leur revente procède d'une intention spéculative. Les produits tirés de cette activité, lorsqu'elle est exercée à titre occasionnel, sont des revenus relevant des prévisions de l'article 92 du code général des impôts. Il est précisé que les gains sont imposables, quelle que soit la nature des biens ou valeurs contre lesquels les bitcoins sont échangés (échange des bitcoins contre des euros, mais aussi achats de biens de toute nature réglés par des bitcoins : dans ce cas, le gain doit être déterminé par référence à la valeur en euros du bien acquis) / Remarque : Si l'activité est exercée à titre habituel, elle relève du régime des bénéficiaires industriels et commerciaux (BOI-BIC-CHAMP-60-50 au XXIX § 730 et suivants). Les critères d'exercice habituel ou occasionnel de l'activité résultent de l'examen, au cas par cas, des circonstances de fait dans lesquelles les opérations d'achat et de revente sont réalisées (les

délais séparant les dates d'achat et de revente, le nombre de bitcoins vendus, les conditions de leur acquisition, etc.) ».

3. Le paragraphe n° 730 des commentaires administratifs publiés le 11 juillet 2014 au bulletin officiel des finances publiques (BOFiP) - impôts sous la référence BOI-BIC-CHAMP-60-50 énonce que : « Le bitcoin est une unité de compte virtuelle qui peut être valorisée et utilisée comme outil spéculatif. / Par conséquent, conformément aux dispositions de l'article L. 110-1 du code de commerce qui répute acte de commerce toute acquisition de biens meubles aux fins de les revendre, l'achat-revente de bitcoins exercée à titre habituel et pour son propre compte constitue une activité commerciale par nature dont les revenus sont à déclarer dans la catégorie des bénéficiaires industriels et commerciaux (BIC) en application de l'article 34 du CGI. / En revanche, les produits tirés de cette activité à titre occasionnel sont des revenus relevant des prévisions de l'article 92 du CGI (BOI-BNC-CHAMP-10-10-20-40 au XXIX § 1080). Exemple : (...) ».

4. Les requérants demandent l'annulation pour excès de pouvoir des énonciations contenues dans ces paragraphes ainsi que de « l'actualité » du 11 juillet 2014 par laquelle la direction générale des finances publiques a fait connaître l'insertion au BOFiP de ces paragraphes.

Sur la recevabilité des conclusions dirigées contre « l'actualité » du 11 juillet 2014 :

5. L'information donnée sous l'intitulé « d'actualité » sur le portail internet de la direction générale des finances publiques a pour seul objet d'informer les contribuables de modifications ou de mises à jour intervenues dans des commentaires administratifs publiés au BOFiP - impôts, dont les références sont indiquées et qui sont rendues accessibles au moyen d'un lien hypertexte. Une telle « actualité » ne contient, par elle-même, aucune disposition impérative à caractère général et n'est pas susceptible de faire l'objet d'un recours pour excès de pouvoir. Par suite, les conclusions des requérants dirigées contre cette « actualité » sont irrecevables.

Sur la question prioritaire de constitutionnalité soulevée sous le n° 417809 :

6. Aux termes du premier alinéa de l'article 23-5 de l'ordonnance du 7 novembre 1958 portant loi organique sur le Conseil constitutionnel : « Le moyen tiré de ce qu'une disposition législative porte atteinte aux droits et libertés garantis par la Constitution peut être soulevé, y compris pour la

première fois en cassation, à l'occasion d'une instance devant le Conseil d'État (...) ». Il résulte des dispositions de ce même article que le Conseil constitutionnel est saisi de la question prioritaire de constitutionnalité à la triple condition que la disposition contestée soit applicable au litige ou à la procédure, qu'elle n'ait pas déjà été déclarée conforme à la Constitution dans les motifs et le dispositif d'une décision du Conseil constitutionnel, sauf changement des circonstances, et qu'elle soit nouvelle ou présente un caractère sérieux.

7. M. G... soutient que les dispositions combinées des articles 34 du code général des impôts et L. 110-1 du code de commerce, si elles doivent être interprétées comme permettant d'assujettir à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéficiaires industriels et commerciaux les gains issus de cessions de « bitcoins » dès lors que ces cessions revêtent un caractère habituel, méconnaissent les principes d'égalité devant la loi fiscale et devant les charges publiques, tels qu'ils découlent des articles 6 et 13 de la Déclaration des droits de l'Homme et du citoyen de 1789, du fait de la différence de traitement fiscal, non justifiée par une différence de situation, qu'elles prévoient par rapport à celui des valeurs mobilières et droits sociaux.

8. Aux termes de l'article L. 110-1 du code de commerce : « La loi répute actes de commerce : / 1° Tout achat de biens meubles pour les revendre, soit en nature, soit après les avoir travaillés et mis en œuvre (...) » et en vertu de l'article 34 du code général des impôts : « sont considérés comme bénéficiaires industriels et commerciaux, pour l'application de l'impôt sur le revenu, les bénéficiaires réalisés par des personnes physiques et provenant de l'exercice d'une profession commerciale, industrielle ou artisanale (...) ». Il résulte de la combinaison de ces dispositions que si l'accomplissement habituel d'opérations ayant le caractère d'actes de commerce, tels que l'achat en vue de la revente de biens meubles, caractérise l'exercice d'une profession commerciale dont les bénéficiaires sont, sauf disposition législative spécifique, soumis à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéficiaires industriels et commerciaux en application de l'article 34 du code général des impôts, le seul fait de procéder à la vente de biens meubles, fût-ce de manière répétée, ne suffit pas à traduire l'exercice d'une telle profession lorsque ces biens n'ont pas été acquis en vue de leur revente.

9. En premier lieu, il découle de ce qui précède que le requérant n'est pas fondé à soutenir que l'article 34 du code général des impôts, combiné avec l'article L. 110-1 du code de commerce, per-

mettrait l'imposition, dans la catégorie des bénéficiaires industriels et commerciaux, des gains de cession de biens meubles, tels que des unités de « bitcoin », dès lors que les opérations de cession de ces biens revêtent un caractère habituel, indépendamment de toute intention lucrative.

10. En second lieu, si les profits tirés de la cession de biens meubles dans des conditions caractérisant l'exercice d'une activité professionnelle, au sens rappelé au point 8, sont, en principe, soumis à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéficiaires industriels et commerciaux tandis que, par exception, en vertu des dispositions du 1° du 2 de l'article 92 du code général des impôts, les produits des opérations de bourse effectuées dans des conditions analogues à celles qui caractérisent une activité exercée par une personne se livrant à titre professionnel à ce type d'opérations sont imposés dans la catégorie des bénéficiaires non commerciaux, il était loisible au législateur, sans méconnaître le principe d'égalité devant la loi fiscale et le principe d'égalité devant les charges publiques, de qualifier, et partant d'imposer, différemment les revenus tirés des deux activités précitées, pour tenir compte des différences de nature entre les biens faisant l'objet d'échanges sur un marché boursier, notamment les valeurs mobilières, droits sociaux et titres assimilés, d'une part, et les autres biens meubles, d'autre part.

11. Il suit de là que la question soulevée par M.G..., qui n'est pas nouvelle, est dépourvue de caractère sérieux. Il n'y a ainsi pas lieu de la renvoyer au Conseil constitutionnel.

Sur les conclusions dirigées contre le paragraphe n° 1080 des commentaires administratifs publiés au BOFiP – impôts le 3 février 2016 sous la référence BOI-BNC-CHAMP-10-10-20-40 et contre les paragraphes n° 730 et 740 des commentaires administratifs publiés le 11 juillet 2014 au BOFiP - impôts sous la référence BOI-BIC-CHAMP-60-50 :

12. Aux termes de l'article 150 UA du code général des impôts : « I. - Sous réserve des dispositions de l'article 150 VI et de celles qui sont propres aux bénéficiaires industriels et commerciaux, aux bénéficiaires agricoles et aux bénéficiaires non commerciaux, les plus-values réalisées lors de la cession à titre onéreux de biens meubles ou de droits relatifs à ces biens, par des personnes physiques, domiciliées en France au sens de l'article 4 B, ou des sociétés ou groupements qui relèvent des articles 8 à 8 quinquies dont le siège est situé en France, sont passibles de l'impôt sur le revenu dans les conditions prévues aux articles 150 V à 150 VH. / II. - Les dispositions du I ne s'appliquent pas : / (...) 2° Aux meubles, autres que les métaux précieux mentionnés au 1° du I de l'article 150 VI, dont le

prix de cession est inférieur ou égal à 5000 euros ». Aux termes de l'article 92 du code général des impôts : « Sont considérés comme provenant de l'exercice d'une profession non commerciale ou comme revenus assimilés aux bénéfices non commerciaux, les bénéfices (...) de toutes occupations, exploitations lucratives et sources de profits ne se rattachant pas à une autre catégorie de bénéfices ou de revenus ».

13. L'article 516 du code civil dispose que : « Tous les biens sont meubles ou immeubles ». Les unités de « bitcoin » ne relevant pas de la catégorie des biens immeubles, au sens de cet article, et ayant ainsi la nature de biens meubles incorporels, l'imposition des profits tirés de leur cession par des particuliers relève, en principe, des dispositions de l'article 150 UA précité. Il n'en va autrement que lorsque les opérations de cession, eu égard aux circonstances dans lesquelles elles interviennent, entrent dans le champ de dispositions relatives à d'autres catégories de revenus.

14. Les gains issus d'une opération de cession, le cas échéant unique, d'unités de « bitcoin » sont ainsi susceptibles d'être imposés dans la catégorie des bénéfices non commerciaux dans la mesure où ils ne constituent pas un gain en capital résultant d'une opération de placement mais sont la contrepartie de la participation du contribuable à la création ou au fonctionnement de ce système d'unité de compte virtuelle. Par ailleurs, ainsi qu'il a été dit au point 8, les gains provenant de la cession, à titre habituel, d'unités de « bitcoin » acquises en vue de leur revente, y compris lorsque la cession prend la forme d'un échange contre un autre bien meuble, dans des conditions caractérisant l'exercice d'une profession commerciale, sont imposables dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux.

15. Il résulte de ce qui précède qu'en indiquant, de manière générale, que les produits tirés de la cession à titre occasionnel d'unités de « bitcoin » sont des revenus relevant des prévisions de l'article 92 du code général des impôts, sans restreindre l'application de ces dispositions aux cas rappelés au point 14, les commentaires attaqués méconnaissent les dispositions des articles 92 et 150 UA du code général des impôts. En revanche, en énonçant que les profits tirés de l'exercice habi-

tuel d'une activité de cession d'unités de « bitcoin » acquises en vue de leur revente, y compris lorsque la cession prend la forme d'un échange contre un autre bien meuble, sont imposés dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux, les commentaires attaqués ne méconnaissent pas, contrairement à ce qui est soutenu, les dispositions des articles 34 du code général des impôts et L. 110-1 du code de commerce.

16. Il résulte de tout ce qui précède que les requérants sont fondés à demander l'annulation du troisième alinéa du paragraphe n° 730 des commentaires administratifs publiés le 11 juillet 2014 au BOFiP - impôts sous la référence BOI-BIC-CHAMP-60-50 et que M. G... est fondé à demander, en outre, l'annulation de la deuxième phrase du troisième alinéa du paragraphe n° 1080 des commentaires administratifs publiés le 3 février 2016 au BOFiP - Impôts sous la référence BOI- BNC-CHAMP-10-10-20-40. Le surplus des conclusions des requêtes doit, en revanche, être rejeté.

17. Il y a lieu, dans les circonstances de l'espèce de mettre à la charge de l'État la somme de 500 euros à verser à chacun des requérants au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

DECIDE :

Article 1er : Il n'y a pas lieu de renvoyer au Conseil constitutionnel la question prioritaire de constitutionnalité soulevée par M.G....

Article 2 : Le troisième alinéa du paragraphe n° 730 des commentaires administratifs publiés le 11 juillet 2014 au bulletin officiel des finances publiques (BOFiP) - impôts sous la référence BOI-BIC-CHAMP-60-50 ainsi que la deuxième phrase du troisième alinéa du paragraphe n° 1080 des commentaires administratifs publiés le 3 février 2016 au BOFiP - Impôts sous la référence BOI- BNC-CHAMP-10-10-20-40 sont annulés.

Article 3 : L'État versera la somme de 500 euros à chacun des requérants au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

Article 4 : Le surplus des requêtes est rejeté.

Article 5 : La présente décision sera notifiée à MM. F..G..., B..K...H...,A... I..., J...C..., E...D...et au ministre de l'action et des comptes publics. Copie en sera adressée au Conseil constitutionnel. ■