Recueil de la jurisprudence

ARRÊT DE LA COUR (deuxième chambre)

5 mars 2026 *

« Renvoi préjudiciel – Système commun de taxe sur la valeur ajoutée (TVA) – Directive 2006/112/CE – Exonérations – Article 135, paragraphe 1, sous e) – Opérations de change d'unités de monnaie virtuelle d'un jeu vidéo en ligne contre des devises traditionnelles – Calcul de la base d'imposition – Article 30 bis – Bons à usages multiples – Monnaie virtuelle d'un jeu vidéo en ligne »

Dans l'affaire C-472/24,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l'article 267 TFUE, introduite par la Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (Commission des litiges fiscaux près le gouvernement de la République de Lituanie), par décision du 20 juin 2024, parvenue à la Cour le 2 juillet 2024, dans la procédure

MB "Žaidimų valiuta"

contre

Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos,

LA COUR (deuxième chambre),

composée de Mme K. Jürimäe, présidente de chambre, M. K. Lenaerts, président de la Cour, faisant fonction de juge de la deuxième chambre, MM. F. Schalin (rapporteur), M. Gavalec et Z. Csehi, juges,

avocat général : Mme J. Kokott,

greffier : M. A. Calot Escobar,

vu la procédure écrite,

considérant les observations présentées :

– pour MB "Žaidimų valiuta", par Me M. Juozaitis, advokatas,

– pour le gouvernement lituanien, par M. K. Dieninis, Mmes V. Kazlauskaitė-Švenčionienė et E. Kurelaitytė, en qualité d'agents,

* Langue de procédure : le lituanien.

– pour la Commission européenne, par Mmes P. Carlin et J. Jokubauskaitė, en qualité d'agents,

ayant entendu l'avocate générale en ses conclusions à l'audience du 11 septembre 2025,

rend le présent

Arrêt

1 La demande de décision préjudicielle porte sur l'interprétation de l'article 135, paragraphe 1, sous e), de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (JO 2006, L 347, p. 1), telle que modifiée par la directive (UE) 2016/1065 du Conseil, du 27 juin 2016 (JO 2016, L 177, p. 9) (ci-après la « directive TVA »).

2 Cette demande a été présentée dans le cadre d'un litige opposant MB "Žaidimų valiuta", une société de droit lituanien, au Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (direction nationale des impôts près le ministère des Finances de la République de Lituanie), au sujet de l'assujettissement d'opérations de vente de monnaie virtuelle d'un jeu vidéo en ligne à la taxe sur la valeur ajoutée (TVA).

Le cadre juridique

Le droit de l'Union

3 Aux termes de l'article 30 bis de la directive TVA :

« Aux fins de la présente directive, on entend par :

1) "bon", un instrument qui est assorti d'une obligation de l'accepter comme contrepartie totale ou partielle d'une livraison de biens ou d'une prestation de services et pour lequel les biens à livrer ou les services à prester ou l'identité de leurs fournisseurs ou prestataires potentiels sont indiqués soit sur l'instrument même, soit dans la documentation correspondante, notamment dans les conditions générales d'utilisation de cet instrument ;

2) "bon à usage unique", un bon pour lequel le lieu de la livraison des biens ou de la prestation des services à laquelle le bon se rapporte et la TVA due sur ces biens ou services sont connus au moment de l'émission du bon ;

3) "bon à usages multiples", un bon autre qu'un bon à usage unique. »

4 L'article 30 ter, paragraphe 2, de cette directive prévoit :

« La remise matérielle des biens ou la prestation effective des services en échange d'un bon à usages multiples accepté en contrepartie totale ou partielle par le fournisseur ou le prestataire est soumise à la TVA en vertu de l'article 2, alors que tout transfert précédent d'un tel bon à usages multiples n'est pas soumis à la TVA.

Lorsque le bon à usages multiples est transféré par un assujetti autre que l'assujetti effectuant l'opération soumise à la TVA en vertu du premier alinéa, toute prestation de services pouvant être identifiée, tels que des services de distribution ou de promotion, est soumise à la TVA. »

5 L'article 73 de ladite directive énonce :

« Pour les livraisons de biens et les prestations de services autres que celles visées aux articles 74 à 77, la base d'imposition comprend tout ce qui constitue la contrepartie obtenue ou à obtenir par le fournisseur ou le prestataire pour ces opérations de la part de l'acquéreur, du preneur ou d'un tiers, y compris les subventions directement liées au prix de ces opérations. »

6 L'article 73 bis de la même directive est libellé comme suit :

« Sans préjudice de l'article 73, la base d'imposition de la livraison de biens ou de la prestation de services effectuée en lien avec un bon à usages multiples est égale à la contrepartie payée en échange du bon ou, en l'absence d'information sur cette contrepartie, à la valeur monétaire indiquée sur le bon à usages multiples ou dans la documentation correspondante, diminuée du montant de la TVA afférente aux biens livrés ou aux services prestés. »

7 L'article 135, paragraphe 1, sous e), de la directive TVA prévoit :

« 1. Les États membres exonèrent les opérations suivantes :

[...]

e) les opérations, y compris la négociation, portant sur les devises, les billets de banque et les monnaies qui sont des moyens de paiement légaux, à l'exception des monnaies et billets de collection, à savoir les pièces en or, en argent ou en autre métal, ainsi que les billets, qui ne sont pas normalement utilisés dans leur fonction comme moyen de paiement légal ou qui présentent un intérêt numismatique ;

[...] »

Le droit lituanien

8 L'article 2, point 22 du Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas (loi de la République de Lituanie relative à la TVA) énonce :

« On entend par "bien" tout objet (y compris les espèces à des fins numismatiques) ainsi que l'électricité, le gaz, la chaleur, le froid et les autres formes d'énergie. N'est pas considéré comme "bien" un support informatique dont le contenu est un logiciel non standard, c'est-à-dire un logiciel non destiné à un usage de masse, que les consommateurs ne pourraient pas utiliser de manière autonome après l'installation et la formation limitée requise pour effectuer des opérations ou fonctions standard. »

Le litige au principal et les questions préjudicielles

9 L'activité principale de Žaidimų valiuta consiste à acheter et revendre la monnaie virtuelle d'un jeu vidéo en ligne dénommé « Runescape » (ci-après l'« "or" »), en échange de devises traditionnelles.

10 Au cours d'un contrôle fiscal portant sur la période 2020-2023, la Panevėžio apskrities valstybinė mokesčių inspekcija (inspection fiscale régionale du district de Panevėžys, Lituanie) (ci-après l'« inspection régionale ») a constaté que les opérations de change effectuées par Žaidimų valiuta constituaient des prestations de services soumises à la TVA. N'ayant ni déclaré ni payé la TVA, Žaidimų valiuta s'est ainsi vue contrainte, par une décision de la direction nationale des impôts près le ministère des Finances de la République de Lituanie, de payer la TVA afférente à ces opérations, majorée des intérêts de retard, ainsi qu'une amende.

11 Žaidimų valiuta a introduit un recours contre cette décision devant la Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (Commission des litiges fiscaux près le gouvernement de la République de Lituanie), qui est la juridiction de renvoi. Cette société soutient que l'« or » devrait être qualifié de devise virtuelle et que, par conséquent, les opérations de change de cette monnaie contre des devises traditionnelles devraient être exonérées de la TVA, à l'instar de ce que la Cour a jugé à propos du « bitcoin » dans l'arrêt du 22 octobre 2015, Hedqvist (C-264/14, EU:C:2015:718). À défaut, il s'agirait de bons à usages multiples qui ne sont pas, non plus, soumis à la TVA. En tout état de cause, Žaidimų valiuta fait valoir que c'est à tort que l'inspection régionale considère qu'il faut comprendre le prix total de la vente de l'« or » dans la base d'imposition et non uniquement la différence entre le prix d'achat et le prix de vente de celui-ci.

12 L'inspection régionale avance que, dans la mesure où l'« or » ne peut être utilisé que dans un jeu vidéo en ligne, il ne peut être qualifié de devise virtuelle et, par conséquent, l'activité économique exercée par Žaidimų valiuta n'est pas une activité de négoce de monnaie virtuelle ni une prestation de services financiers. Elle soutient également que l'« or » ne saurait être qualifié de bon à usages multiples, dans la mesure où il est émis par le créateur du jeu et non par Žaidimų valiuta.

13 La juridiction de renvoi observe que, avant de créer un compte dans le jeu « Runescape », le joueur doit accepter des règles selon lesquelles ni la propriété du compte qui lui est propre ni la propriété des produits liés au jeu (dont fait partie l'« or ») ne lui sont transférées. Toutefois, elle constate que l'« or » lui-même confère certains droits dans ce jeu et oblige l'opérateur de celui-ci à effectuer certains services. Dans ces conditions, elle se demande si, à des fins fiscales, les revenus tirés de la vente de la monnaie virtuelle utilisée dans un jeu vidéo en ligne peuvent être assimilés aux revenus tirés de la vente de devises traditionnelles. Dans la négative, elle s'interroge sur le point de savoir si, dans la mesure où l'« or » peut être échangé contre différents biens et services dans un tel jeu, il peut être qualifié de « bon », en particulier de « bon à usages multiples », au sens de l'article 30 bis, points 1 et 3, de la directive TVA.

14 Dans ces conditions, la Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (Commission des litiges fiscaux près le gouvernement de la République de Lituanie) a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes :

« 1) Une opération de vente d'"or" du jeu Runescape relève-t-elle des opérations exonérées prévues à l'article 135, paragraphe 1, sous e), de la directive [TVA] ?

2) En cas de réponse négative à la première question, quelle devrait être la base d'imposition à la TVA de l'"or" du jeu selon les dispositions de la directive TVA : l'intégralité de la contrepartie perçue pour la vente d'"or" du jeu ou seulement la différence entre le prix de vente et le prix d'achat, lorsque le vendeur ne perçoit pas de commission distincte pour le transfert de l'"or" de ce jeu ? »

Sur les questions préjudicielles

15 Il ressort des indications figurant dans la décision de renvoi que, compte tenu de l'objet du litige au principal, cette juridiction a des doutes quant à la soumission des opérations de vente d'« or » en cause au principal à la TVA. Ainsi, dans le cadre de sa première question, elle se demande si ces opérations relèvent des opérations exonérées visées à l'article 135, paragraphe 1, sous e), de la directive TVA.

16 La seconde question est posée dans l'hypothèse d'une réponse négative à cette première question et porte sur la base d'imposition à la TVA de ces opérations, en application des dispositions de la directive TVA. Si, dans le cadre de cette seconde question, la juridiction de renvoi n'identifie aucune disposition de cette directive dont elle demanderait l'interprétation, il ressort toutefois des indications figurant dans la décision de renvoi que celle-ci se demande si l'« or » relève de la notion de « bon », en particulier de « bon à usages multiples », au sens de l'article 30 bis, points 1 et 3, de ladite directive, de telle sorte que, si tel est le cas, la TVA devrait être perçue sur la différence entre le prix de vente et le prix d'achat de cet « or ». Elle se demande également si, en revanche, ces opérations relèvent de la notion de « prestation de services », impliquant que l'intégralité de la vente de cet « or » soit soumise à la TVA, conformément à l'article 73 de la même directive.

17 Dans ces conditions, il y a lieu de considérer que, par ses deux questions, qu'il y a lieu d'examiner ensemble, la juridiction de renvoi demande, en substance, si l'article 135, paragraphe 1, sous e), de la directive TVA doit être interprété en ce sens que des opérations qui consistent à échanger des devises réelles à finalité de paiement contre des unités de monnaie virtuelle utilisable uniquement dans un jeu vidéo en ligne relèvent de l'exonération de TVA prévue à cette disposition. Dans la négative, elle se demande si l'article 30 bis, points 1 et 3, de cette directive doit être interprété en ce sens que ces unités de monnaie virtuelle, lorsqu'elles donnent accès à certaines fonctionnalités au sein de ce jeu, relèvent de la notion de « bon », en particulier de « bon à usages multiples », au sens de cette disposition, de telle sorte que la TVA doit être perçue sur la différence entre le prix de vente et le prix d'achat de cet « or ».

18 À titre liminaire, il convient de rappeler que, selon la jurisprudence de la Cour, les exonérations visées à l'article 135, paragraphe 1, de la directive TVA constituent des notions autonomes du droit de l'Union ayant pour objet d'éviter des divergences dans l'application du régime de la TVA d'un État membre à l'autre (arrêts du 22 octobre 2015, Hedqvist, C-264/14, EU:C:2015:718, point 33 et jurisprudence citée, ainsi que du 9 mars 2023, Generali Seguros, C-42/22, EU:C:2023:183, point 28).

19 Par ailleurs, les termes employés pour désigner lesdites exonérations sont d'interprétation stricte, étant donné qu'elles constituent des dérogations au principe général selon lequel la TVA est perçue sur chaque prestation de services effectuée à titre onéreux par un assujetti (arrêts du 22 octobre 2015, Hedqvist, C-264/14, EU:C:2015:718, point 34 et jurisprudence citée, ainsi que du 9 mars 2023, Generali Seguros, C-42/22, EU:C:2023:183, point 29).

20 Toutefois, l'interprétation desdits termes doit être conforme aux objectifs poursuivis par les exonérations prévues à l'article 135, paragraphe 1, de la directive TVA et respecter les exigences du principe de neutralité fiscale inhérent au système commun de TVA. Ainsi, cette règle d'interprétation stricte ne signifie pas que les termes utilisés pour définir les exonérations visées à

cet article 135, paragraphe 1, doivent être interprétés d'une manière qui priverait celles-ci de leurs effets (arrêt du 22 octobre 2015, Hedqvist, C-264/14, EU:C:2015:718, point 35 et jurisprudence citée).

21 À cet égard, il ressort de la jurisprudence de la Cour que les exonérations prévues à l'article 135, paragraphe 1, sous d) à f), de la directive TVA visent notamment à pallier les difficultés liées à la détermination de la base d'imposition ainsi que du montant de la TVA déductible (arrêt du 22 octobre 2015, Hedqvist, C-264/14, EU:C:2015:718, point 36 et jurisprudence citée).

22 Au demeurant, les opérations exonérées de la TVA en vertu de ces dispositions sont, par leur nature, des opérations financières, bien qu'elles ne doivent pas nécessairement être effectuées par les banques ou par les établissements financiers (arrêt du 22 octobre 2015, Hedqvist, C-264/14, EU:C:2015:718, point 37 et jurisprudence citée).

23 Dans ce contexte, il y a lieu de rappeler que l'article 135, paragraphe 1, sous e), de la directive TVA prévoit que les États membres exonèrent les opérations portant notamment sur « les devises, les billets de banque et les monnaies qui sont des moyens de paiement légaux ».

24 À cet égard, la Cour a déjà jugé que les opérations portant sur des devises non traditionnelles, c'est-à-dire autres que les monnaies qui sont des moyens de paiement légaux dans un ou plusieurs pays, pour autant que ces devises ont été acceptées par les parties à une transaction en tant que moyen de paiement alternatif aux moyens de paiement légaux et n'ont pas une finalité autre que celle de moyen de paiement, constituent des opérations financières (voir, arrêt du 22 octobre 2015, Hedqvist, C-264/14, EU:C:2015:718, point 49).

25 S'il incombe à la seule juridiction de renvoi de se prononcer sur la qualification des opérations en cause au principal, en fonction des circonstances propres à l'affaire au principal, il n'en demeure pas moins que la Cour est compétente pour dégager des dispositions de la directive TVA, en l'occurrence de son l'article 135, paragraphe 1, sous e), les critères que cette juridiction peut ou doit appliquer à cette fin [voir, par analogie, arrêt du 18 avril 2024, Finanzamt O (Bons à usage unique), C-68/23, EU:C:2024:342, point 45].

26 Il découle ainsi de la jurisprudence citée au point 24 du présent arrêt que l'exonération visée à l'article 135, paragraphe 1, sous e), de la directive TVA est susceptible de couvrir les opérations sur les devises non traditionnelles, lorsque deux conditions cumulatives sont remplies, à savoir, premièrement, que ces devises ont été acceptées par les parties à une transaction en tant que moyen alternatif aux moyens de paiement légaux et, deuxièmement, que lesdites devises n'ont pas de finalité autre que celle de moyen de paiement.

27 En premier lieu, pour déterminer si les opérations en cause dans l'affaire au principal constituent des opérations financières exonérées de TVA au titre de l'article 135, paragraphe 1, sous e), de la directive TVA, il importe d'examiner si l'« or » du jeu vidéo en ligne en cause au principal répond donc à ces deux conditions.

28 Il ressort des éléments fournis par la juridiction de renvoi que l'« or » n'a pas d'autre finalité que celle d'être utilisé au sein d'un jeu vidéo en ligne et qu'il ne constitue, dès lors, pas une monnaie acceptée, en dehors de celui-ci, comme un moyen de paiement pour se procurer des biens ou des services réels. En outre, ce constat semble être conforté par le fait que les conditions d'utilisation de ce jeu prévoient, en substance, que les produits liés audit jeu, dont fait partie l'« or »,

n'appartiennent pas aux joueurs. Dans ces conditions, sous réserve des vérifications de la juridiction de renvoi, l'« or » ne répond donc pas aux conditions visées au point 26 du présent arrêt.

29 Par conséquent, les opérations d'achat et de vente d'« or » ne sauraient être exonérées au titre de l'article 135, paragraphe 1, sous e), de la directive TVA.

30 Compte tenu des interrogations de la juridiction de renvoi rappelées au point 16 du présent arrêt quant à la base d'imposition de ces opérations, il convient de déterminer, en second lieu, si l'« or » peut constituer un bon à usages multiples, au sens de l'article 30 bis, point 3, de cette directive.

31 À cet égard, il convient de rappeler que l'article 30 bis, point 1, de la directive TVA impose deux conditions cumulatives pour qu'un instrument soit qualifié de bon. D'une part, le bon doit être un instrument qui est assorti d'une obligation de l'accepter comme contrepartie totale ou partielle d'une livraison de biens ou d'une prestation de services. D'autre part, les biens à livrer ou les services à prester ou l'identité de leurs fournisseurs ou prestataires potentiels doivent être indiqués soit sur l'instrument même, soit dans la documentation correspondante, notamment dans les conditions générales d'utilisation de cet instrument.

32 En l'occurrence, quand bien même la seconde de ces conditions serait remplie, il n'apparaît pas que l'« or » satisfasse à la première condition. En effet, ainsi que Mme l'avocate générale l'a relevé au point 44 de ses conclusions, en ce qu'il constitue l'un des éléments d'un jeu en ligne, l'« or » s'apparente en soi à un service électronique faisant partie intégrante de ce jeu. À cet égard, il apparaît que l'« or », qui fait l'objet des opérations de change effectuées par Žaidimų valiuta telles que décrites au point 9 du présent arrêt, constitue ainsi l'avantage consommable en l'occurrence, c'est-à-dire la prestation reçue par le bénéficiaire et utilisée en tant que telle par ce dernier dans le cadre du jeu vidéo en ligne. Partant, l'« or » ne sert pas, à l'instar d'un bon, à procurer un avantage consommable ultérieur sous la forme d'un autre service à déterminer.

33 Partant, l'« or » ne saurait être qualifié de bon, au sens l'article 30 bis, point 1, de la directive TVA. En conséquence, celui-ci ne saurait être qualifié de bon à usages multiples, au sens de l'article 30 bis, point 3, de cette directive.

34 Il en ressort que, dans la mesure où l'« or » doit être qualifié de service électronique, la base d'imposition d'opérations consistant à échanger des devises à finalité de paiement contre cet « or » doit être constituée de l'intégralité de la contrepartie perçue pour sa vente, conformément à la règle générale prévue à l'article 73 de ladite directive.

35 Eu égard à l'ensemble des considérations qui précèdent, il convient de répondre aux questions que :

– l'article 135, paragraphe 1, sous e), de la directive TVA doit être interprété en ce sens que des opérations qui consistent à échanger des devises réelles à finalité de paiement contre des unités de monnaie virtuelle utilisable uniquement dans un jeu vidéo en ligne ne relèvent pas de l'exonération de TVA prévue à cette disposition, et

– l'article 30 bis de cette directive doit être interprété en ce sens que ces unités de monnaie virtuelle, lorsqu'elles donnent accès à certaines fonctionnalités au sein de ce jeu, ne relèvent pas de la notion de « bon », en particulier de celle de « bon à usages multiples », au sens de cette

disposition, de telle sorte que la TVA sur ces opérations doit être perçue conformément à la règle générale prévue à l'article 73 de ladite directive.

Sur les dépens

36 La procédure revêtant, à l'égard des parties au principal, le caractère d'un incident soulevé devant la juridiction de renvoi, il appartient à celle-ci de statuer sur les dépens. Les frais exposés pour soumettre des observations à la Cour, autres que ceux desdites parties, ne peuvent faire l'objet d'un remboursement.

Par ces motifs, la Cour (deuxième chambre) dit pour droit :

1) **L'article 135, paragraphe 1, sous e), de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée,telle que modifiée par la directive (UE) 2016/1065 du Conseil, du 27 juin 2016,**

   doit être interprété en ce sens que :

   des opérations qui consistent à échanger des devises réelles à finalité de paiement contre des unités de monnaie virtuelle uniquement utilisable dans un jeu vidéo en ligne ne relèvent pas de l'exonération de taxe sur la valeur ajoutée prévue à cette disposition.

2) **L'article 30 bis de la directive 2006/112, telle que modifiée par la directive 2016/1065,**

   doit être interprété en ce sens que :

   des unités de monnaie virtuelle uniquement utilisable dans un jeu vidéo en ligne, lorsqu'elles donnent accès à certaines fonctionnalités au sein de ce jeu, ne relèvent pas de la notion de « bon », en particulier de celle de « bon à usages multiples », au sens de cette disposition, de telle sorte que la taxe sur la valeur ajoutée sur ces opérations doit être perçue conformément à la règle générale prévue à l'article 73 de cette directive.

Signatures