

Décrets, arrêtés, circulaires

TEXTES GÉNÉRAUX

MINISTÈRE DE L'ÉCONOMIE, DES FINANCES ET DE LA SOUVERAINETÉ INDUSTRIELLE, ÉNERGÉTIQUE ET NUMÉRIQUE

Rapport au Président de la République relatif à l'ordonnance n° 2025-1247 du 17 décembre 2025 portant recodification de la taxe sur la valeur ajoutée et diverses modifications du code des impositions sur les biens et services

NOR : ECOE2528369P

Monsieur le Président de la République,

Le VII de l'article 111 de la loi n° 2023-1322 du 29 décembre 2023 de finances pour 2024 habilite le Gouvernement, jusqu'au 31 décembre 2025, à poursuivre la recodification des dispositions relatives aux impositions frappant les biens et services, en particulier la taxe sur la valeur ajoutée (TVA).

Démarche de recodification de la fiscalité des biens et services

Cette démarche a été engagée par l'ordonnance n° 2021-1843 du 22 décembre 2021 puis poursuivie par deux autres ordonnances publiées en 2023 (1) et un décret publié en 2024 (2).

Elle a pour objet de regrouper l'ensemble des impositions sur les biens et services (3), en un code dédié, le code des impositions sur les biens et services (CIBS), qui respecte les règles légistiques modernes. Ce regroupement ne s'oppose pas à une démarche plus ambitieuse visant à terme l'ensemble de la fiscalité, le CIBS pouvant alors constituer l'une des parties d'un code général des impôts rénové. En l'absence ou dans l'attente d'une telle démarche, les impositions du CIBS forment un tout cohérent obéissant à des règles communes et à une structuration identique, qui remédie à la dispersion préexistante des dispositions en cause (4) ainsi qu'à une diversité de présentation et de terminologie qui nuit tant l'intelligibilité de la norme qu'à la sécurité juridique des acteurs économiques.

Compte tenu des spécificités de la fiscalité, caractérisée notamment par des modifications substantielles chaque année en loi de finances, le CIBS est construit par étape :

- 1^{er} janvier 2022 : création de la partie législative sur le périmètre du régime général d'accise (énergies, alcools et tabacs), du secteur des mobilités (terrestres, aériennes et maritimes) et du secteur de l'industrie ;
- 1^{er} janvier 2024 : incorporation du secteur des communications, de la culture et du numérique ;
- 1^{er} janvier 2025 : création de la partie réglementaire ;
- 1^{er} janvier 2026 : incorporation des taxes annexes sur l'électricité.

Cette construction par étape se fonde sur des habilitations à légiférer par ordonnance pour une période de deux ans renouvelée régulièrement en loi de finances. Elle permet un contrôle régulier de l'exercice par le Parlement.

La présente ordonnance incorpore la TVA au CIBS. Cette pénultième (5) étape est décisive, d'une part, car elle conduit à doubler la taille du code qui représentera désormais environ 20 % des textes législatifs fiscaux (6) et, d'autre part, compte tenu de la prédominance de la TVA sur le plan économique et budgétaire. Avec plus de 300 milliards d'euros annuels de recettes et une centaine d'impositions, une fraction significative de la fiscalité est ainsi regroupée dans le CIBS.

Les enjeux de la recodification spécifiques à la TVA

Bien qu'elle soit effectuée à droit constant, la constitution du CIBS va au-delà de la réorganisation des dispositions préexistantes. Elle s'accompagne d'un travail conséquent de réécriture, de définition du vocabulaire (7), d'appropriation des standards de rédaction des codes modernes et de transferts entre les niveaux de normes dans une application stricte de l'article 34 de la Constitution. L'ensemble de ces éléments est détaillé dans le rapport de présentation de l'ordonnance qui a institué le code (8). L'incorporation de la TVA dans le CIBS répond aux mêmes caractéristiques, sous réserve de quelques spécificités.

En premier lieu, le volume de la loi, en nombre de mots, reste inchangé alors que, pour les précédents exercices, le cumul des déclassements des dispositions législatives procédurales au niveau de texte réglementaires et de la mutualisation de dispositions identiques en avaient permis une diminution de moitié. En effet, si les déclassements restent conséquents (environ 20 % du texte), ils sont, pour la TVA, intégralement compensés par des reclassements de dispositions réglementaires au niveau de la loi. En revanche, l'objectif d'articles courts, comparables à ceux du code civil ou du code pénal, reste atteint avec une diminution de leur taille d'un facteur supérieur à quatre.

En deuxième lieu, la présentation par secteur d'activité déjà utilisée pour la structure du code (9) a été reproduite au sein de la TVA elle-même afin d'organiser de manière cohérente les 100 taux dérogatoires au taux normal et les 85 exonérations, distinguées selon qu'elles ouvrent ou non droit à déduction de la taxe d'amont. En outre, est systématisée l'approche, déjà mise en œuvre pour partie au niveau européen (10), qui consiste à présenter chacun des 18 régimes particuliers de TVA comme autant de blocs cohérents plutôt qu'à répartir les dispositions qui les constituent comme autant de dérogations éparses au sein du régime général (11) : cette approche permet d'une part de limiter l'encombrement du régime général et d'en faciliter la lecture et d'autre part de mieux appréhender la cohérence d'ensemble de chaque régime particulier qui résulte de la combinaison des règles qui lui sont propres. Tel est par exemple le cas du régime des opérateurs de voyage ou des règles spécifiques aux produits soumis à accises et aux énergies de réseau.

En troisième lieu, est poursuivie la consolidation de la jurisprudence engagée avec les impôts déjà recodifiés, notamment les accises. En effet, l'inscription au niveau de la loi de certains principes généraux dégagés par la jurisprudence, constants et bien établis (12), est considérée comme un facteur essentiel de lisibilité et de résorption des incohérences pouvant exister entre les différents niveaux de normes et est largement admis par la commission supérieure de codification (13). Pour la TVA, l'ampleur de la jurisprudence (14) et sa portée (15) confèrent toutefois à l'exercice une dimension particulière. A titre d'illustration, sont ainsi notamment portés au niveau législatif les critères essentiels de caractérisation d'une opération effectuée à titre onéreux et d'une activité économique, la définition de l'établissement stable spécifique à la TVA, le principe des frais généraux en matière de droit à déduction ou les hypothèses de régularisation de la TVA ou du droit à déduction, en particulier en cas de facturation irrégulière.

La rationalisation et la modernisation du vocabulaire

Au-delà des dénominations des taux et exonérations de TVA, de nombreuses expressions sont mises à jour et, dans un objectif de lisibilité et d'intelligibilité, certains concepts importants ou régimes font désormais, à droit constant, l'objet d'une qualification explicite, en particulier :

- les livraisons, acquisitions ou transfert « intracommunautaires » deviennent les livraisons, acquisitions ou transfert « intra-européens » ;
- sont introduits, pour les besoins du droit à déduction, les expressions « intrants », « intrants mixtes » ou « opérations d'aval ». De même, les « secteurs distincts d'activités » deviennent les « secteurs autonomes », expression plus exacte au regard de la réalité des situations couvertes ;
- les deux grandes catégories d'exonération existant en TVA seront distinguées. D'une part, l'expression « exonérations fonctionnelles » désignera celles qui ouvrent droit à déduction de la taxe d'amont et dont l'objet est d'assurer le fonctionnement du système de TVA ; elles sont largement assimilables à des règles de territorialité (par exemple, l'exonération dont bénéficient les biens exportés ou les services prestés à l'étranger depuis la France). D'autre part, l'expression « exonérations dérogatoires », désignera celles qui, n'ouvrant pas droit à déduction de la taxe d'amont, ont pour objet d'alléger la charge fiscale supportée par certains biens ou services pour des motifs d'intérêt général (par exemple, l'exonération des soins) ;
- des dénominations propres aux taux dérogatoires au taux normal et reprises des usages sont explicitées : taux intermédiaire (10 %), taux réduit (5,5 %), taux très réduit (2,1 %). Il est également introduit l'expression taux nul (0 %) afin de couvrir les rares situations où un avantage fiscal est accordé par le biais d'une exonération ouvrant droit à déduction de la taxe d'amont ;
- les régimes « suspensifs » deviennent les régimes « d'exonération », comme le prévoit le droit de l'Union européenne ;
- sont désormais identifiés en tant que tels les régimes des « petits acquéreurs intra-européen non taxé », des « petits acquéreurs non identifiés » et des « petits vendeurs intra-européen », ce qui limitera la confusion entre ces derniers ;
- des définitions aujourd'hui doctrine sont introduites au niveau de la loi pour l'intermédiation « opaque » ou « transparente » ainsi que pour le « travail à façon » ;
- afin d'éviter toute confusion avec des expressions proches mais différentes utilisées pour les besoins d'autres impôts dans le champ des activités non lucratives ou d'intérêt général éligibles à exonération dérogatoire, sont clarifiées, par une reprise stricte de la jurisprudence (16), les notions d'« opérations hors marché », d'« opérations rémunératrices » ou encore d'« opérations étroitement liées » ;
- les « agences de voyage » deviennent les « opérateurs de voyage » en cohérence avec le champ large du régime associé.

Ce vocabulaire commun permettra de constituer une base d'échange commune entre les praticiens de la TVA permettant d'éviter les malentendus et de limiter les incertitudes juridiques quant à la portée de tel ou tel dispositif.

La répartition entre loi et règlement

Les dispositions régissant la TVA se caractérisent par une répartition souvent imparfaite entre la loi et le règlement au regard des exigences de l'article 34 de la Constitution, à savoir des dispositions aujourd'hui de niveau réglementaire mais dont le fond justifie qu'elle soit portée au niveau législatif et, inversement, des dispositions aujourd'hui de niveau législatif qui pourraient être déléguées au pouvoir réglementaire car n'affectant ni le champ ou le niveau de fiscalité, ni des libertés fondamentales.

D'une part, l'ordonnance procède à des reclassements concernant des éléments importants touchant aux principes mêmes de l'assiette de la TVA, notamment :

- sont portés au niveau de la loi les principes de calcul du droit à déduction pour les dépenses mixtes, c'est-à-dire concourant à la fois des opérations ouvrant droit à déduction et à des opérations n'ouvrant pas droit à déduction, et pour les biens d'investissement (ou « biens immobilisés »). Le détail du calcul, s'appuyant sur les différents coefficients (assujettissement, taxation et admission) continuera de figurer dans les textes réglementaires ;
- sont reprises en partie législative les différentes franchises existant pour les échanges de biens avec les territoires tiers ou avec les territoires d'autres Etats membres de l'Union européenne ;
- le champ des renvois au pouvoir réglementaire permettant de déterminer les biens ne supportant pas la TVA en Guadeloupe, en Martinique et à La Réunion est précisé afin de sécuriser juridiquement l'existant ;
- les règles de fond de l'éligibilité des publications de presse aux taux réduits de TVA et au tarif de presse du service postale, figurant aujourd'hui en annexe au code général des impôts et en partie réglementaire du code des postes et des communications électroniques, sont pour leurs éléments principaux transférés dans la loi régissant la liberté de la presse.

Ces reclassements ne conduisent concrètement à aucun changement pour les redevables mais permettent de conférer une garantie légale aux dispositifs dont ils bénéficient.

D'autre part, l'ordonnance procède à des déclassements concernant le contenu précis des différents documents obligatoires et procédures d'échanges avec les administrations, notamment :

- les périodes déclaratives et précisions relatives aux mécanismes d'acomptes des différents régimes de TVA ;
- les modalités selon lesquelles sont exercées les diverses options, telles que le renoncement à une exonération ou à un régime particulier ;
- les procédures propres et champs des différents guichets uniques européens ;
- les spécificités de l'application de la TVA au monopole de distribution du TVA.

Ces déclassements ne conduisent également à aucun changement pour les redevables et contribuent à limiter l'inflation législative. Ils ne seront effectifs qu'à compter du moment où les dispositions législatives seront effectivement reprises dans la partie réglementaire du CIBS.

La rationalisation des régimes des procédures et de sanctions

La présente ordonnance met également fin à une confusion sémantique dans la désignation des deux principaux régimes de procédures et de sanctions applicables à la fiscalité des biens et services, à savoir celui des « taxes sur le chiffre d'affaires ». En effet, alors que ces expressions reposent sur une qualification de l'assiette ou de la nature de l'impôt, elles ont en fait pour seul objet est de préciser, en application de l'article 34 de la Constitution, les règles applicables pour le contrôle, le recouvrement et le contentieux de l'impôt, lesquelles sont indépendantes de l'assiette ou de la nature de l'impôt. Il en résulte une décorrélation complète entre ces expressions et les impôts qu'elles recouvrent effectivement (17). Cette absence de concordance est aggravée par l'utilisation, dans certaines situations, de ces mêmes expressions dans leur sens littéral et non comme une référence indirecte au régime de procédures.

Dans cet esprit, l'expression « taxes sur le chiffre d'affaires » est remplacée par celle de « taxes sur les biens et services ». A l'issue de la recodification du code des douanes, prévue pour le 1^{er} mai 2026, l'expression « contributions indirectes » aura également vocation à être davantage spécifiée pour faire référence à un ensemble de procédures douanières *ad hoc* et éviter toute assimilation avec les contributions qui, à l'instar de la TVA, sont indirectes par nature.

Pour ces mêmes raisons, les champs de compétence des juges judiciaires et administratifs relatifs à l'assiette de l'impôt sont clarifiés. Historiquement, l'article L. 199 du livre des procédures fiscales repose sur une compétence d'attribution propre à chacun des deux ordres juridictionnels, ce qui a conduit le tribunal des conflits à devoir se prononcer sur l'attribution à l'un ou l'autre des impôts dits « innommés » ainsi que des impôts étant des « contributions indirectes » par nature mais n'étant pas rattachés au régime de procédures des « contributions indirectes ». Désormais, cet article confiera une compétence de principe au juge administratif, à laquelle fera exception la compétence d'attribution du juge judiciaire. Dépourvu d'impact en l'état de la législation, cette évolution permet de prévenir toute incertitude pour l'avenir et de limiter les va-et-vient des justiciables entre les deux ordres.

La transposition du cadre européen

La présente ordonnance transpose enfin celles des dispositions des directives (UE) 2025/516 du Conseil du 11 mars 2025 et 2025/1539 du Conseil du 18 juillet 2025 pour lesquelles les Etats membres de l'Union européenne ne disposent d'aucune marge de manœuvre. Il s'agit d'une série de mesures techniques tendant à rationaliser la collecte de la TVA, qui s'échelonnent du 1^{er} janvier 2027 jusqu'au 1^{er} juillet 2030 et qui comprennent en particulier :

- des corrections de diverses erreurs et imprécisions résultant du précédent texte relatif au commerce électronique (18), qui entreront en vigueur le 1^{er} janvier 2027 ;
- pour les services d'hébergements ou de transport à destination des particuliers, à compter du 1^{er} juillet 2028, une responsabilisation des plateformes d'intermédiation analogue à ce qui existe déjà pour la vente à distance de biens ;

- pour les biens importés dans des colis de faible valeur, la suppression du régime simplifié de déclaration et de paiement de la TVA afin d'inciter à recourir aux guichets uniques mis en place dans les différents Etats membres de l'Union européenne ;
- pour les échanges intra-européens, un remplacement, au 1^{er} juillet 2028, du régime des stocks sous contrat de dépôt par un régime déclaratif unique des transferts de biens propres et, au 1^{er} juillet 2030, de l'obligation de transmission d'états récapitulatifs, par une généralisation de la facturation électronique et de la transmission électronique de données.

Les dispositions transitoires et d'accompagnement

Ces changements présentent un caractère formel et n'emporte aucune modification quant aux règles de fond applicable. Ils sont néanmoins importants pour les praticiens de la TVA, ce qui justifie une entrée en vigueur différée au 1^{er} septembre 2026.

D'autres mesures d'accompagnement sont prévues :

- l'intégralité des commentaires administratifs existants consolidés au sein du bulletin officiel des finances publiques, ainsi que des réponses individuelles apportées aux redevables, restera pleinement opposable, même en l'absence de mise à jour des références juridiques ou du vocabulaire. Une instruction sera publiée début 2026 pour acter de point. Ainsi, le principal document de référence utilisé est inchangé ;
- les praticiens de la TVA seront invités à formuler leurs observations à l'administration fiscale au cours du premier trimestre afin de lever toute ambiguïté et, le cas échéant, corriger toute erreur qui serait identifiée ;
- les tableaux de correspondance entre les anciennes et nouvelles dispositions seront publiés.

En outre, il est précisé que ces évolutions sont strictement sans incidence sur la généralisation de la facturation électronique intervenant au 1^{er} septembre 2026. En particulier, les dispositions qui régissent cette généralisation sont inchangées non seulement au fond mais aussi dans leur forme et leur positionnement au sein du code général des impôts. La mention des références aux anciens articles du code général des impôts sur les factures sera également admise jusqu'à fin 2027.

Enfin, les dispositions recodifiées auront vocation à évoluer afin de tenir compte des évolutions qui interviendront dans le cadre de la loi de finances pour 2026.

Tel est l'objet de la présente ordonnance que nous avons l'honneur de soumettre à votre approbation.

Veuillez agréer, Monsieur le Président, l'assurance de notre profond respect.

(1) Ordonnance n° 2023-661 du 26 juillet 2023 prise en application des dispositions de l'article 137 de la loi du 22 août 2021 portant lutte contre le dérèglement climatique et renforcement de la résilience face à ses effets et de l'article 128 de la loi du 30 décembre 2021 de finances pour 2022 et ordonnance n° 2023-1210 du 20 décembre 2023 portant création du titre V du livre IV du code des impositions sur les biens et services et portant diverses autres mesures de recodification de mesures non fiscales.

(2) Décret n° 2024-610 du 26 juin 2024 portant partie réglementaire du code des impositions sur les biens et services et diverses mesures de coordination.

(3) A l'exclusion des impositions personnelles, dites « directes » comme l'impôt sur le revenu ou l'impôt sur le bénéfice des sociétés.

(4) Auparavant présente dans le code général des impôts, le code des douanes, une vingtaine d'autres codes et de nombreuses loi non codifiées.

(5) La dernière étape finalisera la partie législative en y intégrant les secteurs de l'environnement, de l'agriculture et de l'alimentation et des jeux de hasard.

(6) En nombre de mots.

(7) L'enjeu principal étant d'éviter la polysémie et la synonymisation des expressions juridiques, qui sont des facteurs considérables d'insécurité juridique.

(8) Rapport au Président de la République relatif à l'ordonnance du 22 décembre 2021 susmentionnée.

(9) Ainsi que pour la présentation des tarifs réduits et particulier d'accise sur les énergies codifiés aux articles L. 312-48 et suivant du CIBS.

(10) Directive 2006/112/CE relative au système commune de la taxe sur la valeur ajoutée (directive TVA).

(11) Un régime particulier se caractérisant par le cumul de dérogations à au moins deux catégories de dispositions générales : par exemple, une disposition de champ et une disposition de montant.

(12) Inversement, tout systématisme, qui s'apparenterait à une casuistique généralisée, est à proscrire.

(13) L'un des premiers exemples notables est la constitution du code des relations entre le public et l'administration.

(14) Près de 1 200 arrêts.

(15) Il n'est pas rare que la Cour de justice de l'Union européenne, confrontée à des traductions divergentes de la directive TVA ou, même en l'absence d'ambiguïté de la lettre du texte, mobilise pleinement les principes intrinsèques de la TVA pour privilégier une lecture téléologique.

(16) Notamment l'arrêt du Conseil d'Etat du 1^{er} octobre 1999, n° 170289 dit « Jeune France ».

(17) A titre d'illustration, les impôts nationaux dont l'assiette est le chiffre d'affaires ne sont généralement pas rattachées au régime des « taxe sur le chiffre d'affaires » mais à celui des « impôts directs ». Inversement, une grande partie des taxes sur les biens et services, dont l'assiette est soit un prix (comme la TVA) soit une quantité physique, relèvent des « taxes sur le chiffre d'affaires ». De même l'expression « contributions indirectes », par sa généralité, devrait couvrir l'ensemble des impositions sur les biens et services alors que le régime des « contributions indirectes », d'une part, est limité à certains impôts très spécifiques (alcools et tabacs) et, d'autre part, s'applique très au-delà de la fiscalité.

(18) Directive (UE) 2019/1995 du Conseil du 21 novembre 2019 modifiant la directive 2006/112/CE en ce qui concerne les dispositions relatives aux ventes à distance de biens et à certaines livraisons intérieures de biens.