

BULLETIN OFFICIEL DES IMPÔTS

DIRECTION GÉNÉRALE DES IMPÔTS

NUMERO SPECIAL

3 C.A.

N° 136 du 7 AOÛT 2003

TAXE SUR LA VALEUR AJOUTÉE. OBLIGATIONS DES ASSUJETTIS. OBLIGATIONS RELATIVES A L'ETABLISSEMENT DES FACTURES.

(C.G.I., art. 289, 289 bis, L.P.F., art L. 102 C)

NOR : BUD F 0330012 J

Bureaux D1 - CF1 - CF3

P R E S E N T A T I O N

Jusqu'à présent, la sixième directive TVA n° 77/388 CEE du 17 mai 1977 laissait le soin à chaque Etat membre de la Communauté européenne de déterminer les règles de facturation applicables, en matière de taxe sur la valeur ajoutée, aux opérations réalisées sur son territoire.

Il en résultait des différences de réglementations d'un Etat à l'autre qui constituaient un obstacle au bon fonctionnement du marché intérieur. Ces règles étaient d'ailleurs le plus souvent inadaptées au développement des nouvelles technologies et méthodes de facturation.

Le Conseil de l'Union européenne a donc adopté, le 20 décembre 2001, une directive (n° 2001/115/CE, JOCE du 17/01/2002, L15/24) en vue de simplifier, moderniser et harmoniser les conditions imposées à la facturation en matière de taxe sur la valeur ajoutée.

L'adoption de cette directive permet à tous les opérateurs établis au sein de la Communauté européenne de disposer, pour leurs opérations économiques nationales ou à l'intérieur de la Communauté, d'un cadre juridique commun quant aux obligations liées à la facturation. Ce cadre recouvre, pour l'essentiel, les obligations d'ores et déjà imposées depuis le 1^{er} janvier 1993 aux entreprises établies en France.

Cette directive simplifie également les obligations de facturation en permettant aux entreprises de recourir à l'autofacturation, c'est-à-dire à l'émission de la facture par le client du fournisseur, ou à la sous-traitance de la facturation, c'est-à-dire à l'établissement des factures par une tierce personne mandatée à cet effet. La possibilité de recourir plus largement à la facturation périodique pour les entreprises réalisant de nombreuses opérations avec un même client devrait également simplifier les obligations qui leur sont imposées.

Enfin, ce texte modernise les procédures de facturation en permettant aux opérateurs, dans le cadre de leurs échanges internes, communautaires ou extra communautaires, de transmettre leurs factures par voie électronique selon deux normes sécurisées : la signature électronique avancée et l'échange de données informatisées.

La directive du 20 décembre 2001 a été transposée en droit interne par l'article 17 de la loi de finances rectificative pour 2002 (loi n° 2002-1576 du 30 décembre 2002) qui modifie, à compter du 1^{er} juillet 2003, les règles de facturation prévues notamment à l'article 289 du code général des impôts.

Le décret n° 2003-632 du 7 juillet 2003, qui modifie l'article 242 nonies et crée un article 242 nonies A de l'annexe II au code général des impôts, définit les conditions d'application de l'article 289 et précise les mentions à faire figurer sur les factures.

L'article 289 bis du code général des impôts, modifié par l'article 17 de la loi de finances rectificative pour 2002, permet, pour sa part, aux entreprises de transmettre des factures au moyen d'un échange de données informatisées.

Enfin, le décret n° 2003-659 du 18 juillet 2003 définit les modalités d'émission et de conservation des factures transmises par voie électronique et sécurisées au moyen d'une signature électronique.

La présente instruction a pour objet de préciser les modalités d'application des nouvelles règles applicables en matière de facturation.



SOMMAIRE

INTRODUCTION	1 à 14
CHAPITRE PREMIER : OBLIGATION DE DELIVRANCE DE FACTURES	15 à 20
SECTION 1 : Champ d'application territorial des obligations de facturation prévues par le CGI	21 à 36
SECTION 2 : Personnes tenues de délivrer des factures	
A. PRINCIPE	37 à 40
B. EXCEPTIONS	41
I. Représentation fiscale d'entreprises établies hors de la Communauté européenne	42 à 43
II. Acheteurs ou tiers établissant matériellement les factures pour le compte du fournisseur	44 à 46
1. La conclusion d'un mandat de facturation	47 à 57
2. Conditions du mandat de facturation	58 à 68
III. Facturation par les agriculteurs imposables à la TVA	69
SECTION 3 : Opérations donnant lieu à facturation	
A. RÈGLE GÉNÉRALE	70 à 71
B. RÈGLES PARTICULIÈRES À CERTAINES CATÉGORIES D'OPÉRATIONS	72
I. Ventes à distance visées aux articles 258 A et 258 B du CGI	73 à 78
II. Livraisons de biens exonérées en application de l'article 262 ter-I du CGI	79
III. Livraisons aux enchères publiques	80 à 82
SECTION 4 : Date d'émission de la facture	
A. PRINCIPE	83 à 85
B. AMENAGEMENTS	
I. Différé général de la facturation	86 à 89
II. Entreprises qui réalisent des opérations fréquentes au profit d'un même client	90 à 97
1) L'émission de bons de livraison de biens ou de fourniture de services	98 à 100
2) Les règles relatives aux factures	101 à 105
CHAPITRE DEUXIEME : MENTIONS A PORTER SUR LES FACTURES	106 à 112
SECTION 1 : Mentions obligatoires générales	113
A. MENTIONS RELATIVES AUX PARTIES	114 à 118
B. DATE ET NUMERO DE LA FACTURE	119 à 120
I. Numérotation des factures	121 à 126
II. Date de la facture	127

C. MENTIONS RELATIVES AUX OPERATIONS REALISEES	128
I. Mentions devant figurer sur chaque ligne de la facture	129 à 140
II. Mentions relatives à l'ensemble des opérations facturées	141 à 164
SECTION 2 : Mesures de simplification	
A. MESURES A PORTEE GENERALE	165 à 168
B. MESURES APPLICABLES A CERTAINES ACTIVITES	169 à 177
C. MESURES APPLICABLES AUX FACTURES D'ACOMPTES	178 à 179
D. MESURES APPLICABLES AUX FACTURES RECTIFICATIVES	180 à 185
I. Opérations annulées ou résiliées, rabais, ristournes, remises ou escomptes	186 à 191
II. Opérations impayées	192 à 196
SECTION 3 : Mentions obligatoires spécifiques à certaines opérations	197 à 199
A. ACQUISITIONS INTRACOMMUNAUTAIRES REALISEES DANS LE CADRE D'OPERATIONS TRIANGULAIRES	200
B. LIVRAISONS DESIGNES A L'ARTICLE 262 TER-I DU CGI	201 à 203
C. PRESTATIONS DESIGNES A L'ARTICLE 259 A 3°, 4° BIS, 5° ET 6° DU CGI	204 à 205
D. LIVRAISONS INTRACOMMUNAUTAIRES DE MOYENS DE TRANSPORT NEUFS	
I. Champ d'application	206 à 210
II. Mentions à porter sur les factures de vente	211 à 226
E. SERVICES FOURNIS PAR VOIE ELECTRONIQUE PAR DES OPERATEURS ETABLIS HORS DE LA COMMUNAUTE EUROPEENNE	227 à 233
F. LIVRAISONS AUX ENCHERES PUBLIQUES	234
I. Facture établie pour l'acquéreur des biens	235 à 237
II. Facture établie par le commettant de l'organisateur de la vente	238 à 243
SECTION 4 : Mentions relatives à certaines options ou autorisations	
A. OPTION POUR LE PAIEMENT DE LA TVA SUR LES LIVRAISONS DE TRAVAUX IMMOBILIERS	244 à 247
B. REDEVABLES ACQUITTANT LA TVA D'APRES LES DEBITS	248 à 251
C. PERSONNES EFFECTUANT DES OPERATIONS PORTANT SUR LES DECHETS NEUFS D'INDUSTRIE ET LES MATIERES DE RECUPERATION	252 à 259
SECTION 5 : Sanctions applicables en cas d'omission, d'inexactitude ou de dissimulation	260 à 266
<hr/>	
CHAPITRE TROISIEME : FACTURES TRANSMISES PAR VOIE ELECTRONIQUE	267 à 276
<hr/>	
SECTION 1 : Dispositions communes aux deux procédures de transmission des factures par voie électronique	277
A. ACCEPTATION DU DESTINATAIRE DES FACTURES	278 à 279
B. TRANSMISSION DES FACTURES PAR LOTS	280 à 283
C. DECLARATION D'UTILISATION D'UN SYSTEME DE TRANSMISSION DES FACTURES PAR VOIE ELECTRONIQUE	284
SECTION 2 : Factures transmises par voie électronique et sécurisées au moyen d'une signature électronique	285
<hr/>	

A. DEFINITION ET CARACTERISTIQUES DE LA SIGNATURE ELECTRONIQUE	286 à 296
B. DEFINITION ET CARACTERISTIQUES DU CERTIFICAT ELECTRONIQUE	297 à 300
C. VERIFICATION DE LA SIGNATURE ELECTRONIQUE PAR LE DESTINATAIRE DE LA FACTURE	301 à 302
SECTION 3 : Dématérialisation des factures au sens de l'article 289 bis du CGI	303 à 304
A. DEFINITION DE LA NORME	305 à 308
B. RESPECT DES NORMES TECHNIQUES	309 à 310
I. Identité des messages émis et reçus	311 à 314
II. Liste récapitulative	315 à 321
III. Fichier des partenaires	322 à 323

CHAPITRE QUATRIEME : **OBLIGATION DE CONSERVATION ET DE STOCKAGE DES FACTURES**

SECTION 1 : Obligations en matière de conservation	
A. RAPPEL DES PRINCIPES	324 à 325
B. CONSERVATION DES FACTURES TRANSMISES PAR VOIE ELECTRONIQUE ET SECURISEES AU MOYEN D'UNE SIGNATURE ELECTRONIQUE	326 à 328
C. CONSERVATION DES FACTURES DEMATERIALISEES AU SENS DE L'ARTICLE 289 BIS DU CGI	329 à 331
D. RESTITUTION	332 à 339
E. SANCTIONS	340 à 341
SECTION 2 : Obligations en matière de stockage	
A. FACTURES PAPIER	342 à 343
B. FACTURES TRANSMISES PAR VOIE ELECTRONIQUE	344 à 346
C. ACCES AUX FACTURES	347 à 350
D. DECLARATION DU LIEU DE STOCKAGE	351

CHAPITRE CINQUIEME : **CONTROLE PAR L'ADMINISTRATION DES PROCEDES DE TRANSMISSION PAR VOIE ELECTRONIQUE**

SECTION 1 : Contrôle de la signature électronique	352 à 355
SECTION 2 : Contrôle des systèmes de dématérialisation au sens de l'article 289 bis du CGI	356 à 358
A. COMPETENCE DES AGENTS	359 à 360
B. INTERVENTION SUR PLACE	361 à 369
C. SANCTIONS	370 à 371

CHAPITRE SIXIEME : ENTREE EN VIGUEUR	372 à 375
---	------------------

ANNEXES

ANNEXE 1 : Articles 289 et 289 bis du CGI et L. 102 C du LPF

ANNEXE 2 : Articles 242 nonies et 242 nonies A de l'annexe II au CGI

ANNEXE 3 : Article R* 102 du LPF

ANNEXE 4 : Décret n° 2003-659 du 18 juillet 2003 modifiant l'article 96 F de l'annexe III au CGI

ANNEXE 5 : Arrêté du 18 juillet 2003 modifiant les articles 41 septies et 41 octies de l'annexe IV au CGI

ANNEXE 6 : Tableau récapitulatif des mentions obligatoires et des aménagements prévus par nature d'opération

ANNEXE 7 : Tableau récapitulatif du champ d'application territorial de l'obligation de facturation

INTRODUCTION

1. L'économie de la TVA repose sur le principe fondamental selon lequel l'impôt inclus dans le prix d'une opération taxée est déductible de la taxe applicable à cette opération. La déduction est toutefois subordonnée, d'un point de vue formel, à la possession par les assujettis d'un document comportant distinctement la mention de la TVA. Dans la généralité des cas, ce document, qui justifie l'exercice du droit de déduction, est constitué par la facture remise par le fournisseur des biens ou des services.
2. Telle est la raison essentielle pour laquelle l'établissement des factures par les assujettis à la TVA est soumis à des règles particulières. Ces règles procèdent également de l'intérêt pour leurs clients de connaître le taux de la taxe qui grève les produits ou services qui leur sont livrés ou rendus.
3. Jusqu'à présent, les règles de facturation applicables aux entreprises établies dans la Communauté européenne en vertu de l'article 22 §3 de la sixième directive TVA du 17 mai 1977 étaient relativement peu nombreuses. Elles laissaient à chaque Etat membre le soin de déterminer les conditions dans lesquelles devait être émise une facture.
4. Les différences de réglementations d'un Etat membre à l'autre constituaient donc un obstacle au bon fonctionnement du marché intérieur. Ces règles étaient d'ailleurs souvent inadaptées au développement des nouvelles technologies et méthodes de facturation.
5. Le Conseil de l'Union européenne a donc adopté, le 20 décembre 2001, une directive (n° 2001/115/CE, JOCE du 17/01/2002, L15/24)¹ en vue de simplifier, moderniser et harmoniser les conditions imposées à la facturation en matière de taxe sur la valeur ajoutée.
6. L'adoption de cette directive permet à tous les opérateurs établis au sein de la Communauté européenne de disposer, pour leurs opérations économiques nationales ou à l'intérieur de la Communauté européenne, d'un cadre juridique commun quant aux obligations liées à la facturation. Ce cadre recouvre, pour l'essentiel, les obligations d'ores et déjà imposées depuis le 1er janvier 1993 aux entreprises établies en France.
7. Cette directive simplifie également les obligations de facturation en permettant aux entreprises de recourir à l'autofacturation, c'est-à-dire à l'émission de la facture par le client du fournisseur, ou à la sous-traitance de la facturation, c'est-à-dire à l'établissement des factures par une tierce personne mandatée à cet effet. La possibilité de recourir plus largement à la facturation périodique pour les entreprises réalisant de nombreuses opérations avec un même client devrait également simplifier les obligations qui leur sont imposées.
8. Enfin, cette directive modernise les procédures de facturation en permettant aux opérateurs, dans le cadre de leurs échanges internes, communautaires ou extracommunautaires, de transmettre leurs factures par voie électronique selon deux normes sécurisées : la signature électronique avancée et l'échange de données informatisées.
9. La directive du 20 décembre 2001 a été transposée en droit interne par l'article 17 de la loi de finances rectificative pour 2002 (loi n°2002-1576 du 30 décembre 2002) qui modifie à compter du 1er juillet 2003, les règles de facturation prévues aux articles 289 et 289 bis du code général des impôts (CGI).²
10. Le décret en Conseil d'Etat n° 2003-632 du 7 juillet 2003 codifié aux articles 242 nonies et 242 nonies A de l'annexe II au CGI définit les conditions d'application de l'article 289 et précise les mentions à faire figurer sur les factures.³
11. Ces articles, dans leur nouvelle rédaction, comportent des dispositions qui concernent notamment :
 - l'obligation faite aux assujettis à la TVA de délivrer, dans certains cas, des factures à leurs clients (CGI, art. 289-I-1) ;
 - les modalités d'émission des factures (CGI, art. 289-I-2 et 3) ;
 - les mentions qui doivent figurer sur ces factures (CGI, annexe II, art. 242 nonies A).

¹ Les dispositions de cette directive du 20 décembre 2001 ont été intégrées à l'article 22 §3 de la sixième directive TVA 77/388/CEE du 17 mai 1977. Par commodité, il sera fait référence dans la présente instruction aux seules dispositions de la directive du 20 décembre 2001.

² Ces articles figurent en annexe 1.

³ Ces articles figurent en annexe 2.

12. En outre, l'article 289 bis du CGI, également issu de l'article 17 de la loi de finances rectificative pour 2002, permet aux entreprises de transmettre des factures au moyen d'un échange de données informatisé. Celles-ci sont considérées comme des factures d'origine sous réserve du respect de certaines conditions.

13. Enfin, le décret n° 2003-659 du 18 juillet 2003 définit les modalités d'émission et de conservation des factures transmises par voie électronique et sécurisées au moyen d'une signature électronique. Ce décret est codifié à l'article 96 F de l'annexe III au CGI. ⁴

14. La présente instruction comprend six chapitres :

- l'obligation de délivrance de factures (chapitre premier) ;
- les mentions à porter sur les factures (chapitre deuxième) ;
- les factures transmises par voie électronique (chapitre troisième) ;
- les obligations relatives à la conservation et au stockage des factures (chapitre quatrième) ;
- le contrôle par l'administration des procédés de transmission par voie électronique (chapitre cinquième) ;
- l'entrée en vigueur (chapitre sixième).

CHAPITRE PREMIER

OBLIGATION DE DELIVRANCE DE FACTURES

15. L'article 289-I-1 du CGI, dans sa rédaction applicable à compter du 1er juillet 2003, précise que tout assujetti doit s'assurer qu'une facture est émise par lui-même ou, en son nom et pour son compte, par son client ou par un tiers :

- pour les **livraisons de biens ou les prestations de services qu'il effectue pour un autre assujetti, ou pour une personne morale non assujettie** ;

Précision : Les exportations exonérées de TVA en France en application du I de l'article 262 de CGI constituent des livraisons de biens au sens du 1 du I de l'article 289 du même code. Les factures y afférentes doivent donc être établies conformément aux dispositions du CGI lorsque la livraison en cause est réalisée au profit d'un assujetti ou d'une personne morale non assujettie.

Il est précisé, s'agissant d'exportations, que la notion d'assujetti ne doit pas être entendue au sens littéral. L'obligation de facturation s'applique dès lors que la livraison de bien en cause est réalisée au profit d'un opérateur établi en dehors de la Communauté européenne. Ainsi, le fournisseur des biens exportés ne saurait se dispenser d'émettre une facture au motif que son client ne constitue pas, au sens strict, un assujetti à la TVA. ⁵

A cet égard, il est rappelé que la réglementation douanière⁶ oblige les exportateurs à joindre une facture à leur déclaration en douane, y compris dans les cas où les biens sont destinés à des particuliers et notamment en cas de ventes par correspondance ou de ventes par Internet.

- pour **les livraisons de biens visées aux articles 258 A et 258 B du CGI et pour les livraisons de biens exonérées en application du I de l'article 262 ter et II de l'article 298 sexies du même code** ;

- pour **les acomptes** qui lui sont versés avant que l'une des opérations visées aux deux premiers tirets ne soit effectuée ;

Une facture doit donc désormais être délivrée pour tous les versements d'acomptes effectués dans le cadre des opérations visées aux deux premiers tirets ci-dessus et non plus pour les seules opérations pour lesquelles ces versements entraînent l'exigibilité de la TVA.

- pour **les livraisons aux enchères publiques** de biens d'occasion, d'œuvres d'art, d'objets de collection ou d'antiquité.

16. **L'assujetti doit conserver un double de tous les documents émis.**

⁴ Le texte de ce décret figure en annexe 4.

⁵ Ex : livraison de biens vers un pays où il n'existe pas de taxe sur le chiffre d'affaires.

⁶ Arrêté du directeur général des douanes et des droits indirects du 16 mai 1994.

17. Pour les autres opérations, l'obligation fiscale de délivrance de facture ne concerne pas les assujettis qui livrent des biens ou rendent des services à des particuliers. Mais rien ne s'oppose à ce que ces assujettis, de leur propre initiative, ou sur demande des acheteurs ou bénéficiaires du service, délivrent des factures à ces derniers.

18. Il est précisé sur ce point :

- que l'article 290 quinquies du CGI fait obligation aux prestataires de services de délivrer une note pour toute prestation comportant l'exécution de travaux immobiliers, assortie ou non de vente, fournie à des particuliers ;

La portée de cette obligation, applicable aux seules prestations fournies à des particuliers, est distincte de l'obligation générale de facturation prévue à l'article 289 du CGI. L'ensemble des obligations qui résultent de cette dernière disposition, notamment en matière de mentions obligatoires, n'est donc pas applicable à la note visée par l'article 290 quinquies du même code.

- qu'en application de l'article 92 de la loi de finances pour 1982, les producteurs agricoles sont tenus de délivrer une facture à raison des ventes directes de fruits et légumes provenant de leur exploitation agricole.

19. Remarque : La directive du 20 décembre 2001 et, en conséquence, l'article 289 du CGI modifié par la loi de finances rectificative pour 2002 ne mentionnent plus la notion de document tenant lieu de facture mais retiennent une définition fonctionnelle de la facture.

Désormais, constitue une facture tout document délivré dans les conditions prévues par le code général des impôts et ses annexes, notamment au regard des mentions obligatoires (cf. chapitre deuxième), quelle que soit la qualification donnée à ce document par les parties (quittance, note, relevé, compte-rendu...).

20. Le présent chapitre analyse les dispositions applicables en matière de TVA et concerne :

- le champ d'application territorial des obligations prévues par le code général des impôts (section 1) ;
- les personnes tenues de délivrer des factures (section 2) ;
- les opérations donnant lieu à facturation (section 3) ;
- la date d'émission de la facture (section 4).

SECTION 1

Champ d'application territorial des règles de facturation prévues par le CGI

21. Les règles de facturation prévues par le CGI s'appliquent, en principe, aux opérations effectuées sur le territoire français ou réputées telles.

22. Ainsi, les opérations réalisées sur le marché domestique doivent-elles être facturées dans les conditions prévues par les articles 289 du code général des impôts, 242 nonies et 242 nonies A de l'annexe II à ce code.

23. Il en va de même de certaines opérations effectuées au profit d'assujettis établis dans d'autres Etats membres de la Communauté européenne ou d'opérateurs établis hors de la Communauté européenne lorsque le lieu de ces opérations est réputé se situer, en application des règles de territorialité, sur le territoire français et ce indépendamment du fait que ces opérations ne seraient pas effectivement imposées en raison d'une mesure d'exonération spécifique.

Exemple : livraisons intracommunautaires et exportations réalisées par un assujetti établi ou identifié en France...

Sont également concernées les opérations effectuées par des opérateurs établis hors de France lorsque le lieu de ces opérations est réputé se situer, en application des règles de territorialité, sur le territoire français.

Exemples : prestations immatérielles visées à l'article 259 B du CGI lorsque les dispositions de cet article fixent le lieu de ces prestations en France, services fournis par voie électronique à un non assujetti à la TVA établi ou ayant sa résidence habituelle en France.

24. Sur ce dernier point, il est précisé que le régime spécial d'identification, de déclaration et de paiement de la taxe prévu par l'article 298 sexdecies F du CGI au profit des prestataires établis hors de la Communauté européenne et qui fournissent des services par voie électronique à des non assujettis établis à l'intérieur de la Communauté ne fait pas échec aux règles qui viennent d'être exposées.

Ainsi, un opérateur identifié dans un autre Etat membre devra, pour les services fournis à des personnes morales non assujetties à la TVA établies en France, respecter en matière de facturation les règles prescrites par l'article 289 du CGI et non celles prévues par l'Etat membre où il s'est identifié à la TVA lorsque celui-ci n'est pas la France.

25. En revanche, les opérations dont le lieu se situe, en application des règles de territorialité, sur le territoire d'un autre Etat membre de la Communauté doivent être facturées conformément à la réglementation de cet Etat. Tel serait le cas d'une livraison intracommunautaire située dans un autre Etat membre qui donne lieu à une acquisition intracommunautaire soumise à la TVA française.

26. A compter du 1^{er} janvier 2004, l'ensemble des Etats membres devra avoir transposé dans sa législation interne la directive du 20 décembre 2001 déjactée.

27. Les factures émises en application de la législation de ces Etats devront donc, en principe, être conformes aux dispositions de cette directive, notamment en matière de mentions obligatoires.

28. A cet égard, il est précisé que ces dispositions imposent à titre obligatoire, pour les opérations intracommunautaires, les mentions suivantes :

1° le nom complet et l'adresse de l'assujetti et de son client ;

2° le numéro d'identification à la TVA sous lequel l'assujetti a effectué la livraison de biens ou la prestation de services ;

3° le numéro d'identification à la TVA sous lequel le client a reçu une livraison de biens ou une prestation de services pour laquelle il est redevable de la taxe ou une livraison de biens visée à l'article 28 quater, titre A de la sixième directive (livraisons intracommunautaires, livraisons intracommunautaires de moyens de transport neufs...);

4° lorsque le redevable de la taxe est un représentant fiscal, le numéro d'identification à la TVA attribué à ce représentant, ainsi que son nom complet et son adresse ;

5° la date de délivrance ;

6° un numéro séquentiel, basé sur une ou plusieurs séries, qui identifie la facture de façon unique ;

7° la quantité et la nature des biens livrés ou l'étendue des services rendus ;

8° la base d'imposition pour chaque taux ou exonération, le prix unitaire hors taxe, ainsi que les escomptes, rabais ou ristournes éventuels s'ils ne sont pas compris dans le prix unitaire ;

9° la date à laquelle est effectuée, ou achevée, la livraison de biens ou la prestation de services ou la date à laquelle est versé l'acompte, dans la mesure où une telle date est déterminée et qu'elle est différente de la date d'émission de la facture ;

10° le taux de TVA appliqué ;

11° le montant de la taxe à payer sauf lorsque est appliqué un régime particulier pour lequel la sixième directive exclut une telle mention ;

12° en cas d'exonération, d'autoliquidation ou d'application de la marge bénéficiaire, la référence à la disposition pertinente de la réglementation de l'Etat sur le territoire duquel est réalisée l'opération ou à la disposition correspondante de la sixième directive TVA ou à toute autre mention indiquant que l'opération bénéficie d'une telle mesure ;

13° en cas de livraison intracommunautaire d'un moyen de transport neuf, les données énumérées à l'article 28 bis, paragraphe 2 de la sixième directive TVA ;

29. Les assujettis établis en France peuvent donc s'assurer et demander que les factures qui leur sont délivrées au titre d'une opération réalisée sur le territoire d'un autre Etat membre de la Communauté européenne soient conformes à la réglementation communautaire.

30. Ces assujettis peuvent donc, vis-à-vis de leurs fournisseurs communautaires, formuler les mêmes exigences de respect des règles de facturation que vis-à-vis de leurs fournisseurs établis ou identifiés en France.

31. Il est précisé que la directive du 20 décembre 2001 laisse aux Etats membres la possibilité d'exiger certaines mentions supplémentaires ou, au contraire, d'alléger, sous certaines conditions, les obligations des assujettis sur ce point.

32. Si l'utilisation de cette possibilité est susceptible de créer des différences d'une législation à l'autre, il est toutefois rappelé que la directive ne permet pas, en principe, aux Etats membres d'appliquer des mesures d'assouplissement pour les opérations intracommunautaires.

Factures relatives aux opérations réalisées hors de la Communauté européenne :

33. Ainsi qu'il a été précisé ci-avant (cf. n° 23), les livraisons de biens exportés à partir du territoire français et exonérées en application du I de l'article 262 du CGI doivent être facturées dans les conditions prévues à l'article 289 du même code.

34. En revanche, les factures délivrées aux importateurs établis ou identifiés en France par des fournisseurs établis hors de la Communauté ne relèvent pas, en principe, du champ d'application territorial des articles 289 du CGI et des dispositions de la directive du 20 décembre 2001.

Il en va de même des opérations réalisées à partir et à destination d'un pays situé hors de la Communauté européenne par des entreprises établies en France.

35. **Précision** : L'établissement matériel des factures par un tiers ou par un client établi hors de France n'a pas pour effet de modifier le champ d'application territorial des obligations de facturation tel qu'il vient d'être décrit.

36. Le tableau figurant en annexe 7 détaille les principales hypothèses susceptibles de se rencontrer au regard du champ d'application territorial des règles de facturation.

SECTION 2

Personnes tenues de délivrer des factures

A. PRINCIPE

37. Depuis le 1er janvier 1993, l'obligation de facturation s'impose aux assujettis (et non plus aux seuls redevables de la TVA comme dans l'ancienne rédaction de l'article 289 du CGI applicable jusqu'au 31 décembre 1992), c'est-à-dire aux personnes qui réalisent une activité économique à titre indépendant (CGI, art. 256 A).

38. Il est précisé que les personnes morales de droit public sont, comme les autres assujettis, soumises à l'obligation de facturation lorsqu'elles sont assujetties à la TVA en application des dispositions de l'article 256 B du CGI.

39. L'obligation fiscale de facturation s'impose donc à tous les assujettis, y compris aux exploitants agricoles soumis au régime du remboursement forfaitaire agricole.

40. **Le fait que les opérations réalisées ne soient pas effectivement soumises à la TVA en application de dispositions spécifiques d'exonération ou des dispositions de l'article 293 B du CGI (franchise en base) n'a pas pour effet de dispenser l'assujetti de l'obligation de facturation à laquelle il est soumis.**

B. EXCEPTIONS

41. Dans un certain nombre de cas, la délivrance des factures doit ou peut être effectuée **par une personne autre que celle qui livre les biens ou fournit les services facturés.**

I. Représentation fiscale d'entreprises établies hors de la Communauté européenne

42. Lorsque la TVA est acquittée par le représentant fiscal d'une entreprise établie hors de la Communauté européenne accrédité conformément à l'article 289 A-I du CGI (cf. BOI 3 A-1-02 du 4 février 2002), c'est à lui qu'il appartient normalement de délivrer des factures.

43. L'entreprise étrangère concernée a cependant la faculté de procéder elle-même à cette formalité, mais elle doit, dans un tel cas, préciser, sur les factures qu'elle délivre non seulement ses propres coordonnées et numéro d'identification à la TVA en France, mais encore le nom (ou la raison sociale), l'adresse (ou le lieu du siège social) et le numéro d'identification à la TVA de son représentant fiscal (cf. n° 118).

II. Acheteurs ou tiers établissant matériellement les factures pour le compte du fournisseur

44. Il est d'usage dans certaines professions que les acheteurs établissent, au nom de leur fournisseur, des documents tenant lieu de factures.

45. L'administration ne s'opposait pas à de telles pratiques sous réserve du respect de certaines conditions (cf. DB 3 E 2211 n°8, à jour au 2 novembre 1996).

46. L'article 289-I-2 du CGI reconnaît désormais expressément la **possibilité pour les fournisseurs de confier l'établissement matériel de leurs factures à un tiers** (sous-traitance de la facturation) **ou à leur client** (autofacturation).

Les conditions et modalités d'application de cette disposition sont fixées par le 1 de l'article 242 nonies de l'annexe II au CGI dans sa rédaction issue du décret n° 2003-632 du 7 juillet 2003.

1. La conclusion d'un mandat de facturation

47. Le fournisseur du bien ou service doit, en principe, expressément **donner mandat au tiers ou client** concerné pour émettre matériellement les factures en son nom et pour son compte.

48. Le mandat de facturation peut être délivré pour une série d'opérations données ou pour tout ou partie des opérations réalisées par le mandant sur une période donnée déterminée par le contrat.

49. **Il pourra être admis, au vu des circonstances de fait, l'existence d'un mandat tacite lorsque le fournisseur et son mandataire (client ou tiers) n'entretiennent pas de relations commerciales régulières mais ponctuelles.**

50. Les circonstances de fait de nature à établir l'existence d'un mandat tacite peuvent, par exemple, résulter du fait que les factures en cause mentionnent expressément qu'elles ont été matériellement émises par le mandataire au nom et pour le compte du fournisseur.

51. Le recours au mandat tacite n'est admis que lorsque le faible nombre d'opérations commerciales réalisées entre le fournisseur et son mandataire ou le faible nombre de factures émises ne justifie pas la conclusion d'un contrat de mandat écrit et préalable. A titre de règle pratique, il convient de considérer que la facturation par le client ou par un tiers de plus de 10 opérations par année civile doit, quel que soit le nombre de factures émises à ce titre, donner lieu à la conclusion d'un mandat écrit et préalable.

52. Lorsque le mandat de facturation est tacite, toute facture émise au nom et pour le compte du fournisseur devra faire l'objet d'une acceptation formelle et expresse par ce dernier. Cette acceptation pourra, par exemple, être matérialisée par l'apposition de la signature ou du cachet du fournisseur sur les factures ainsi émises.⁷

53. En revanche, les factures émises au nom et pour le compte du fournisseur dans le cadre d'un contrat de mandat écrit et préalable n'ont pas à être formellement authentifiées par celui-ci. Il pourra toutefois, **dans un délai expressément prévu par le contrat de mandat, contester les informations mentionnées sur les factures.**

Le délai accordé au mandant pour contester le contenu des factures émises en son nom et pour son compte est librement déterminé par les parties.

54. Dans cette hypothèse, il appartient au mandant, c'est-à-dire au fournisseur, d'émettre une facture rectificative dans les conditions prévues au 5 de l'article 289-I du CGI. Il en résulte que **le mandat de facturation ne peut, en principe, porter que sur les factures initiales à l'exclusion des factures rectificatives.**

55. Il est toutefois admis que le mandat de facturation puisse porter sur l'ensemble des factures initiales et rectificatives lorsque l'établissement matériel des factures est confié à un tiers et non au client du fournisseur (autofacturation).

56. **Remarque :** Le mandat de facturation prévu au 2 du I de l'article 289 du CGI doit être distingué de celui qui peut être délivré par les assujettis établis dans un autre Etat membre de la Communauté européenne pour la réalisation de leurs obligations déclaratives, comptables et de facturation en France, la portée de ce dernier étant plus large.

Cela étant, lorsqu'il porte également sur l'obligation de facturation, le mandat délivré dans les conditions prévues aux points n^{os} 5 et suivants de l'instruction 3 A-1-02 du 4 février 2002 relative à la suppression de la représentation fiscale pour les assujettis communautaires, doit également satisfaire aux obligations prévues par les n^{os} 58 et suivants de la présente instruction.

57. En revanche, les représentants fiscaux d'entreprises établies hors de la Communauté européenne demeurent soumis aux règles qui leur sont propres, y compris au regard de l'obligation de facturation (cf. BOI 3 A-1-98). Ils ne relèvent donc pas des règles applicables au mandat de facturation décrites ci-après.

2. Conditions du mandat de facturation

58. Le mandat, écrit et préalable, doit notamment prévoir que **le fournisseur conserve l'entière responsabilité de ses obligations en matière de facturation et de ses conséquences au regard de la TVA.**

⁷ Les factures émises par voie électronique pourront être acceptées au moyen d'un accusé de réception précisant que le fournisseur accepte et authentifie les factures établies en son nom et pour son compte.

59. Ainsi, le fournisseur ne pourra pas arguer de la défaillance ou du retard de son mandataire dans l'établissement des factures pour se soustraire à l'obligation de déclarer la taxe collectée au moment de l'intervention de son exigibilité.

60. De même, le fournisseur demeure redevable de la TVA due, le cas échéant, en application de l'article 283-3 du CGI, lorsque celle-ci a été facturée à tort.

61. Le contrat de mandat doit, en outre, expressément stipuler le délai accordé au mandant pour contester le contenu des factures émises en son nom et pour son compte.

62. Les factures établies par le mandataire au nom et pour le compte du fournisseur doivent présenter la même forme que si elles étaient établies par ce dernier. Elles doivent donc comporter toutes les mentions prescrites par la réglementation en vigueur (cf. chapitre deuxième).⁸

63. Afin d'éviter toute ambiguïté, il est recommandé de servir sur les factures concernées une mention du type « Facture établie par A au nom et pour le compte de B ».

64. Le double de chaque facture doit être adressé au fournisseur et l'original conservé par le client lorsque ce dernier est chargé de l'établissement matériel des factures.

65. Le contrat de mandat passé avec le client ou le tiers doit également contenir l'engagement du mandant :

- de verser au Trésor la taxe mentionnée sur les factures établies en son nom et pour son compte ;
- de réclamer immédiatement le double de la facture si cette dernière ne lui est pas parvenue ;
- et de signaler toute modification dans les mentions concernant l'identification de son entreprise.

Précision : Lorsque le client ou le tiers mandaté par l'assujetti pour émettre les factures, en son nom et pour son compte, est établi dans un pays avec lequel il n'existe aucun instrument juridique relatif à l'assistance mutuelle ayant une portée similaire à celle prévue par la directive 76/308/CEE du Conseil du 15 mars 1976 concernant l'assistance mutuelle en matière de recouvrement des créances relatives à certaines cotisations, droits, taxes et autres mesures, la directive 77/799/CEE du Conseil du 19 décembre 1977 concernant l'assistance mutuelle des autorités compétentes des Etats membres dans le domaine des impôts directs et indirects et le règlement (CEE) n° 218/92 du Conseil du 27 janvier 1992 concernant la coopération administrative dans le domaine des impôts indirects (TVA)⁹, les règles suivantes s'appliquent :

- l'assujetti doit en informer l'administration par écrit en indiquant le nom et l'adresse du client ou tiers ainsi mandaté lorsque ce dernier établit de manière régulière des factures au nom et pour le compte de cet assujetti. A cette fin, il dépose un état auprès du service des impôts territorialement compétent dans les mêmes délais que sa déclaration de résultats ou de bénéfices. Le cas échéant, cet état doit être communiqué au service des impôts sur toute demande de sa part ;

- les factures concernées doivent être émises dès l'intervention du fait générateur et sans que puisse être utilisée la possibilité de délivrer des factures périodiques dans les conditions prévues au deuxième alinéa du 3 du I de l'article 289 du CGI.

66. L'état mentionnant l'identité et les coordonnées des mandataires établis dans un pays n'ayant pas conclu de convention d'assistance avec la France est adressé au service gestionnaire sur papier libre ou par courrier électronique¹⁰.

67. Le caractère régulier des opérations ainsi facturées s'apprécie au regard du nombre de factures émises ou de leur périodicité. A titre de règle pratique, il est admis que l'état ne soit pas déposé spontanément par le mandant lorsque le nombre d'opérations facturées n'excède pas le seuil indiqué au point n° 51 de la présente instruction.

68. Le mandat doit, en tout état de cause, être écrit et préalable. Il ne pourra donc, en aucun cas, être considéré que les parties ont entendu conclure un mandat tacite.

⁸ Sur la numérotation des factures émises par un tiers ou par le client, cf. n° 126 ci-après.

⁹ A ce jour, seuls les Etats membres de la Communauté européenne sont liés à la France par une obligation de coopération (échange de renseignements et aide au recouvrement) en matière d'impôts indirects.

¹⁰ Les courriers électroniques sont adressés sur la boîte à lettre fonctionnelle du service concerné.

Il est rappelé que le fait de confier l'établissement matériel des factures à un client ou un tiers établi hors de France ne modifie pas le champ d'application territorial des obligations prévues par le CGI en matière de facturation tel que défini à la section I du présent chapitre.

III. Facturation par les agriculteurs imposables à la TVA

69. Les agriculteurs imposables à la TVA d'après le régime simplifié de l'agriculture doivent, en principe, se conformer aux règles générales à la facturation et notamment à l'obligation fiscale de délivrance de facture édictée par l'article 289-I-1 du CGI. Toutefois, en raison des usages particuliers à l'agriculture il est admis, sous certaines conditions, que les clients des agriculteurs établissent eux-mêmes, au lieu et place de ces derniers, les factures des achats effectués. Les dispositions relatives à cette tolérance sont commentées dans la DB 3 I 1353.

SECTION 3 Opérations donnant lieu à facturation

A. RÈGLE GÉNÉRALE

70. Donnent obligatoirement lieu à facturation les livraisons de biens et les prestations de services réalisées par un assujetti au profit d'un autre assujetti ou d'une personne morale non assujettie.

71. Lorsque les fournisseurs de biens ou prestataires de services ont des doutes sur la situation de leurs clients au regard de la TVA, il leur est conseillé de remettre aux intéressés des factures.

B. RÈGLES PARTICULIÈRES À CERTAINES CATÉGORIES D'OPÉRATIONS

72. Pour certaines livraisons de biens expressément visées par le b du 1 de l'article 289-I du CGI, les assujettis doivent délivrer une facture au titre des acomptes et de la livraison elle-même, quelle que soit la qualité du client et donc y compris dans le cas où celui-ci n'est ni un autre assujetti, ni une personne morale non assujettie (simple particulier notamment).

Les opérations concernées sont les suivantes :

I. Ventes à distance visées aux articles 258 A et 258 B du CGI

73. L'article 289-I-1-b du CGI prévoit que tout assujetti doit délivrer une facture pour les livraisons de biens visées aux articles 258 A et 258 B du code, ainsi que pour les acomptes perçus au titre de ces opérations.

74. Les livraisons de biens meubles corporels expédiés ou transportés à partir d'un autre Etat membre vers la France et dont le lieu de livraison est réputé se situer en France en vertu de l'article 258 B du CGI doivent donner lieu à l'émission d'une facture dans les conditions prévues aux articles 289 de ce code, 242 nonies et 242 nonies A de l'annexe II à ce même code.

75. Par ailleurs, lorsque le lieu de la livraison de biens meubles corporels expédiés ou transportés à partir de la France vers un autre Etat membre est réputé ne pas se situer en France en vertu de l'article 258 A du CGI, une facture doit également être émise en application de l'article 289-I-1-b du code.

76. Cela étant, les conditions d'émission de cette facture ainsi que les mentions qu'elle doit comporter sont fixées par les dispositions de la directive du 20 décembre 2001 transposées dans la législation de l'Etat de taxation de la livraison.

77. Ces obligations s'appliquent que le client soit ou non assujetti à la TVA.

78. Il est rappelé que pour les livraisons de biens situées en France en application de l'article 258-I-a du CGI, la délivrance d'une facture à un autre assujetti ou à une personne morale non assujettie est obligatoire, aux termes du a du 1 de l'article 289-I du même code.

II. Livraisons de biens exonérées en application de l'article 262 ter-I du CGI

79. Il s'agit :

- des livraisons intracommunautaires de biens expédiés ou transportés par le vendeur, par l'acquéreur ou pour leur compte, dans un autre Etat membre de la Communauté, à destination d'un autre assujetti ou d'une personne morale non assujettie (CGI, art. 262 ter-I-1°, 1er alinéa).

- des transferts assimilés à des livraisons de biens par l'article 256 -III du CGI (CGI, art. 262 ter-I-2°).

III. Livraisons aux enchères publiques

80. En application du d de l'article 289-I-1 du CGI, tout assujetti doit délivrer une facture pour les livraisons aux enchères publiques de biens d'occasion, d'œuvres d'art, d'objets de collection ou d'antiquité.

81. Les organisateurs de ventes aux enchères publiques agissant en leur nom propre sont notamment tenus de délivrer à l'acquéreur une facture. Le commettant de l'organisateur de la vente aux enchères publiques, s'il est un assujetti à la TVA, est également tenu en principe de délivrer une facture à cet organisateur.

82. Les dispositions de l'article 289 du CGI et de l'article 242 nonies A de son annexe II s'appliquent aux organisateurs de ventes aux enchères publiques.

SECTION 4

Date d'émission de la facture

A. PRINCIPE

83. L'article 289-I-3 du CGI, tel qu'il résulte de la loi de finances rectificative pour 2002, rappelle que **les factures doivent, en principe, être émises dès la réalisation de la livraison de biens ou de la prestation de services.**

84. Tout comme les règles applicables en matière économique (article L. 441-3 du code de commerce), les dispositions fiscales en vigueur n'octroient, en principe, aucun délai pour l'émission des factures correspondant aux opérations réalisées par un assujetti. La facture doit donc en principe être émise dès la réalisation du fait générateur retenu pour ces opérations en matière de TVA.

85. Ce principe est toutefois susceptible de recevoir des aménagements dans les situations suivantes.

B. AMENAGEMENTS.

I. Différé général de facturation

86. Un différé de la facturation est admis à titre général s'il ne dépasse pas les quelques jours que peuvent justifier les nécessités de la gestion administrative des entreprises.

87. Un différé de facturation est également admis dans certaines situations particulières :

88. Pour les livraisons de biens meubles corporels, dont le fait générateur intervient lors du transfert de propriété, il est admis que la facture ne soit établie qu'au moment de la remise du bien au client, lorsque celle-ci intervient dans un court délai après la réalisation du fait générateur. Ce délai doit être en tout état de cause inférieur à un mois. À défaut, la facture doit être établie sans attendre la remise matérielle. Sous le bénéfice de cette précision, la facture doit être émise au plus tard lors de la remise du bien au client, c'est-à-dire :

- le jour de l'enlèvement par le client ou le jour de l'expédition lorsque le transport est effectué par un transporteur agissant pour le compte de l'acheteur ;

- le jour de la réception par le client lorsque le transport est effectué par le vendeur ou par un transporteur agissant pour son compte.

89. Pour les ventes dont le prix n'est pas fixé au moment de la vente mais est néanmoins déterminé par des éléments ne dépendant plus de la volonté des parties (exemple : contrats de vente se référant à une cotation ultérieure pour la détermination du prix), la facture devra être émise dès que le prix sera connu.

II. Entreprises qui réalisent des opérations fréquentes au profit d'un même client.

90. Remarque : Les factures relatives aux opérations donnant lieu à l'émission de décomptes ou à des encaissements successifs et qui sont délivrées à l'expiration des périodes auxquelles ces décomptes ou encaissements se rapportent ne constituent pas stricto sensu des factures périodiques. Elles n'ont donc pas à être émises dans les conditions prévues par les points n^{os} 93 et suivants.

91. Ces factures sont, en effet, émises, conformément au principe prévu au 3 de l'article 289-I du CGI, sans délai à compter de la réalisation du fait générateur de ces opérations qui intervient, en application du a bis de l'article 269-1 du même code, à l'expiration des périodes auxquelles se rapportent les décomptes ou encaissements successifs.

92. Les entreprises qui réalisent des opérations fréquentes au profit d'un même client au cours du même mois civil peuvent, dans certaines conditions, être dispensées de délivrer des factures pour chacune de leurs opérations.

93. La délivrance de factures périodiques ou récapitulatives n'est admise que si les entreprises rencontrent un obstacle matériel à l'accomplissement de leurs obligations de facturation, en raison de l'existence d'opérations très fréquentes au profit d'un même client au cours d'un même mois.

94. Cette possibilité était d'ores et déjà admise par l'administration, sous de strictes conditions (cf. BOI 3 E-3-94) et dès lors que plusieurs clients étaient concernés par l'existence d'opérations fréquentes.

95. Désormais, les entreprises peuvent continuer à délivrer des factures récapitulatives lorsqu'elles réalisent plusieurs opérations auprès d'un même client au cours d'un même mois civil.

96. Le recours à la facturation récapitulative ou périodique n'est plus subordonné à l'existence de plusieurs clients concernés par la réalisation d'opérations fréquentes.

97. La possibilité de délivrer des factures récapitulatives n'est reconnue que si certaines règles prévues notamment par les articles 289-I-3 du CGI et 242 nonies 2 de l'annexe II à ce code sont respectées.

1. L'émission de bons de livraison de biens ou de fourniture de services

98. Les assujettis qui ne délivrent pas de facture lors de chaque opération doivent remettre à leurs clients, dès la délivrance des biens, des bons de livraison ou, dès la réalisation de la prestation, des bons de fourniture numérotés, pour chaque année ou exercice, de manière continue.

99. Ces bons, ou les documents en tenant lieu, doivent comporter l'identité et l'adresse du client, la date de l'opération ainsi que la quantité et la dénomination précise des biens livrés ou services fournis. Ils doivent être émis en double exemplaire. L'original est remis au client et le double conservé à l'appui de la comptabilité du fournisseur, dans les mêmes conditions que les factures.

100. Ces bons peuvent, le cas échéant, être émis par voie électronique dans les mêmes conditions que les factures auxquelles ils se rapportent (cf. chapitre troisième).

2. Les règles relatives aux factures.

• Périodicité de la facturation

101. Le délai de facturation ne peut pas excéder un mois. La facture périodique ou récapitulative doit donc être émise, au plus tard, à la fin du mois civil au cours duquel le fait générateur de la livraison du bien ou de la fourniture du service est intervenue.

102. Il est admis, au même titre que les factures émises dans les conditions de droit commun, que l'établissement matériel de la facture périodique ou récapitulative puisse intervenir quelques jours après la fin du mois civil lorsque les nécessités de la gestion administrative des entreprises le justifient.

103. Bien entendu, les opérations de l'assujetti doivent être déclarées compte tenu de la date d'exigibilité prévue par les textes, indépendamment de la date à laquelle la facture est délivrée.

Mentions à porter sur les factures

104. Les mentions, prévues par l'article 242 nonies A de l'annexe II au CGI et qui font l'objet des commentaires ci-après (cf. chapitre deuxième), doivent figurer sur les factures récapitulatives. Celles-ci doivent, par ailleurs, comporter les références des bons de livraison ou de fourniture concernés.

105. Les opérations mentionnées sur la facture doivent, y compris lorsqu'elles sont identiques, être reprises ligne par ligne en mentionnant la date de leur réalisation.

CHAPITRE DEUXIEME

MENTIONS A PORTER SUR LES FACTURES

106. L'article 17 de la loi de finances rectificative pour 2002 ainsi que l'article 1er du décret n° 2003-632 du 7 juillet 2003 pris pour son application, ont respectivement modifié l'article 289 du CGI et créé un article 242 nonies A à l'annexe II à ce code relatifs aux mentions à faire apparaître sur les factures.

107. Il est rappelé que les règles prévues par ces articles s'appliquent, notamment au regard des mentions obligatoires, sans préjudice des autres dispositions législatives ou réglementaires applicables en matière de facturation.

Il en résulte que les termes du CGI ne sauraient faire échec aux autres réglementations et notamment aux dispositions de l'article L. 441.3 du code de commerce.

108. Aux termes du nouvel article 242 nonies A de l'annexe II au CGI, la facture délivrée par les assujettis à TVA doit obligatoirement faire apparaître :

- 1° le nom complet et l'adresse de l'assujetti et de son client ;
- 2° le numéro individuel d'identification attribué à l'assujetti en application de l'article 286 ter du CGI et sous lequel il a effectué la livraison de biens ou la prestation de services ;
- 3° les numéros d'identification à la taxe sur la valeur ajoutée du vendeur et de l'acquéreur pour les livraisons désignées au I de l'article 262 ter du CGI ;
- 4° le numéro d'identification à la taxe sur la valeur ajoutée du prestataire ainsi que celui fourni par le preneur pour les prestations mentionnées aux 3°, 4° bis, 5° et 6° de l'article 259 A du CGI ;
- 5° lorsque le redevable de la taxe est un représentant fiscal au sens de l'article 289 A CGI, le numéro individuel d'identification attribué à ce représentant fiscal en application de l'article 286 ter du même code, ainsi que son nom complet et son adresse ;
- 6° sa date de délivrance ou d'émission pour les factures transmises par voie électronique ;
- 7° un numéro unique basé sur une séquence chronologique et continue ; la numérotation peut être établie dans ces conditions par séries distinctes lorsque les conditions d'exercice de l'activité de l'assujetti le justifient ; l'assujetti doit faire des séries distinctes un usage conforme à leur justification initiale ;
- 8° pour chacun des biens livrés ou des services rendus, la quantité, la dénomination précise, le prix unitaire hors taxes et le taux de taxe sur la valeur ajoutée légalement applicable ou, le cas échéant, le bénéfice d'une exonération ;
- 9° tous rabais, remises, ristournes ou escomptes acquis et chiffrables lors de l'opération et qui sont directement liés à cette opération ;
- 10° la date à laquelle est effectuée, ou achevée, la livraison de biens ou la prestation de services ou la date à laquelle est versé l'acompte visé au c du 1 du I de l'article 289 du CGI, dans la mesure où une telle date est déterminée et qu'elle est différente de la date d'émission de la facture ;
- 11° le montant de la taxe à payer et, par taux d'imposition, le total hors taxe et la taxe correspondante mentionnés distinctement ;
- 12° en cas d'exonération ou lorsque le client est redevable de la taxe ou lorsque l'assujetti applique le régime de la marge bénéficiaire, la référence à la disposition pertinente du CGI ou à la disposition correspondante de la sixième directive 77/388/CEE du 17 mai 1977 ou à toute autre mention indiquant que l'opération bénéficie d'une mesure d'exonération, d'un régime d'autoliquidation ou du régime de la marge bénéficiaire ;
- 13° les caractéristiques du moyen de transport neuf telles qu'elles sont définies au III de l'article 298 sexies du CGI pour les livraisons mentionnées au II de ce même article.
- 14° de manière distincte, le prix d'adjudication du bien, les impôts, droits, prélèvements et taxes ainsi que les frais accessoires tels que les frais de commission, d'emballage, de transport et d'assurance demandés par l'organisateur à l'acheteur du bien pour les livraisons aux enchères publiques visées au d du 1 du I de l'article 289 du CGI, effectuées par un organisateur de ventes aux enchères publiques agissant en son nom propre, soumises au régime de la marge bénéficiaire mentionné à l'article 297 A du même code. Cette facture ne doit pas mentionner de taxe sur la valeur ajoutée.

109. Les règles relatives aux modalités d'établissement des factures s'appliquent en droit strict à la généralité des assujettis à TVA.

110. Toutefois, il est admis que toutes ces mentions ne soient pas portées sur les factures délivrées à des simples particuliers, lorsque l'article 289 du CGI ne fait pas obligation au fournisseur de délivrer une facture.

111. Il résulte des dispositions de l'article 289 du CGI et de l'article 242 nonies A de l'annexe II à ce code que, pour l'établissement de leurs factures, les assujettis à la TVA sont soumis aux dispositions qui concernent respectivement :

- les mentions obligatoires générales (section 1) ;
- les mesures de simplification (section 2)
- les mentions obligatoires spécifiques à certaines opérations (section 3) ;
- les mentions relatives aux options exercées ou autorisations accordées en matière d'exigibilité (section 4) ;
- les sanctions applicables en cas d'omission, d'inexactitude ou de dissimulation (section 5).

112. Les obligations relatives à l'établissement des factures sont reprises dans un tableau qui figure à l'annexe 6 à présente instruction.

SECTION 1

Mentions obligatoires générales

113. Des dispositions de l'article 242 nonies A de l'annexe II au CGI, il résulte que les factures doivent obligatoirement comporter certaines mentions communes à toutes les opérations. Il s'agit :

- des mentions relatives aux parties ;
- de la date et du numéro de la facture ;
- des mentions relatives aux opérations réalisées.

A. MENTIONS RELATIVES AUX PARTIES

1° Le nom complet et l'adresse de l'assujetti et de son client

114. L'article 242 nonies A de l'annexe II au CGI précise que les factures doivent indiquer le nom du vendeur ou du prestataire et celui du client (ou leur raison sociale) ainsi que leurs adresses respectives (ou le lieu de leur siège social).

2° Le numéro individuel d'identification attribué à l'assujetti en application de l'article 286 ter du CGI et sous lequel il a effectué la livraison de biens ou la prestation de services.

115. Les termes de la directive du 20 décembre 2001, transposés au 2° de l'article 242 nonies A de l'annexe II au code, imposent aux entreprises effectuant des livraisons de biens ou des prestations de services sur le territoire d'un Etat membre d'indiquer sur les factures qu'elles émettent ou qu'elles font établir en leur nom et pour leur compte leur numéro individuel d'identification à la TVA.

116. Cette obligation vaut désormais pour toutes les opérations facturées par ces assujettis, qu'elles soient réalisées à destination d'un autre Etat membre, à l'exportation ou sur le territoire national.

117. Le numéro individuel d'identification à la TVA est attribué, en application de l'article 286 ter du CGI, par le service des impôts aux assujettis qui réalisent des opérations ouvrant droit à déduction de la TVA. Les assujettis qui, ne réalisant pas d'opérations ouvrant droit à déduction (en général, les assujettis effectuant des opérations exonérées de TVA sur le territoire français), ne se sont pas vu attribuer de numéro d'identification sont donc dispensés de servir cette mention sur les factures qu'ils émettent.

118. **Précision** : en application du 5° de l'article 242 nonies A de l'annexe II au CGI, lorsque le redevable de la taxe est un représentant fiscal au sens de l'article 289 A du code, les factures émises pour le compte de la personne non établie dans la Communauté européenne doivent mentionner le numéro d'identification à la TVA du représentant ainsi que son nom complet et son adresse.

B. DATE ET NUMÉRO DE LA FACTURE

119. L'article 242 nonies A de l'annexe II du CGI prévoit que les factures doivent être numérotées et datées. Cette disposition répond notamment aux prescriptions du règlement CEE n° 128/92 du Conseil du 27 janvier 1992 concernant la coopération administrative dans le domaine des impôts indirects qui fait obligation à tout Etat membre de la Communauté de communiquer à la requête d'un autre Etat membre au moins la date et le numéro de la facture pour des opérations déterminées.

120. Cette obligation concerne également les factures d'acomptes, étant précisé que la facture définitive doit faire référence aux différentes factures d'acomptes.

I. Numérotation des factures

121. Le 7° de l'article 242 nonies A prévoit que la facture doit comporter un numéro unique basé sur une séquence chronologique et continue.

122. La numérotation des factures peut être établie dans ces conditions par séries distinctes lorsque les conditions d'exercice de l'activité de l'assujetti le justifient. L'assujetti doit faire des séries distinctes un usage conforme à leur justification initiale.

123. Il en résulte que, pour chaque série distincte de factures, les assujettis peuvent utiliser un système de numérotation propre pour chaque série à condition :

- que la numérotation soit effectuée **chronologiquement** au fur et à mesure de l'émission des factures ;
- qu'elle soit **continue** ;

- et que, bien entendu, le dispositif retenu au sein de l'entreprise garantisse que deux factures émises la même année ne puissent pas porter le même numéro. Il est conseillé à cet égard d'utiliser pour chaque série de facture un préfixe de numérotation distinct de façon à éviter toute possibilité de confusion.

124. A titre d'exemples, peuvent justifier l'utilisation de séries de factures distinctes :

- l'existence de plusieurs sites de facturation pour une même entreprise ;
- l'existence de plusieurs catégories de clients pour lesquels les règles de facturation ne sont pas identiques (ex : assujettis ou particuliers) ;
- l'utilisation par un même assujetti de plusieurs modalités d'émission des factures rendant difficile l'utilisation d'une série unique : autofacturation, facturation pour compte de tiers, facturation électronique, facturation papier...

125. En revanche, l'existence de clients établis dans plusieurs Etats ne justifie pas, en principe, à elle seule la création d'une série de facturation par client ou, le cas échéant, par Etat de destination.

126. Précision : Lorsque les factures afférentes aux opérations réalisées par un assujetti sont matériellement établies par un mandataire (client ou tiers), la séquence de numérotation utilisée par ce mandataire, qui doit être chronologique et continue, doit être propre à l'assujetti concerné. Elles ne doivent donc pas s'insérer dans les séquences de factures que le mandataire émet pour son propre compte ou pour celui d'autres mandants.

Pour autant, il n'est pas exigé que ces factures s'insèrent dans la séquence utilisée par l'assujetti mandant au titre des factures qu'il émet lui-même. En pratique, le mandataire utilisera une séquence de facturation chronologique et continue distincte pour chacun de ses mandants. Il pourra, à cet effet, faire précéder chaque numéro de facture d'un préfixe propre à chacun des assujettis qui lui a donné mandat pour établir ses factures.

II. Date de la facture

127. La date de la facture est celle de sa délivrance ou de son émission pour les factures transmises par voie électronique.

C. MENTIONS RELATIVES AUX OPÉRATIONS RÉALISÉES

128. Il convient de distinguer les mentions qui doivent figurer sur chaque « ligne de facture » concernant un bien ou un service donné et les mentions concernant l'ensemble des opérations (généralement portées sur le « pied de la facture »).

I. Mentions devant figurer sur chaque ligne de la facture

1. Date de l'opération.

129. L'indication sur la facture de la date de réalisation de la livraison de biens, de la prestation de services ou du versement de l'acompte n'est obligatoire que lorsque celle-ci diffère de la date de délivrance ou d'émission de cette facture et qu'elle est déterminée à cette même date.

130. Ainsi, dans le cas des différés de facturation visés aux n^{os} 86 et suivants ou des livraisons de moyens de transport neufs la date de l'opération devra obligatoirement être mentionnée sur les lignes correspondant aux différentes opérations facturées.

2. La quantité.

131. La quantité des biens livrés ou des services rendus doit être mentionnée. Elle est exprimée soit en unités du bien ou du service, soit en poids, volume, ou taux horaire selon les usages de la profession.

3. La dénomination précise des biens ou services fournis.

132. La dénomination prévue au 8° de l'article 242 nonies A de l'annexe II au CGI doit permettre d'identifier le bien ou la prestation, ce qui exclut l'emploi de termes génériques non suivis de références.

133. Lorsque l'opération facturée constitue un service fourni par voie électronique au sens de l'article 259 D du CGI, la dénomination du service en cause est complétée de la mention « Service fourni par voie électronique ».

4. Le prix unitaire hors TVA.

134. Le prix hors taxe des biens livrés ou services rendus à mentionner sur les factures est celui qui est retenu pour déterminer la base d'imposition à la TVA (cf. DB 3 B 111 et 3 B 1111).

135. Le prix unitaire hors TVA des biens livrés ou des services rendus doit être déterminé hors rabais, remises ou ristournes consentis qui doivent faire l'objet d'une mention particulière.

136. Cela étant, les transporteurs routiers sont dispensés d'indiquer le montant net de l'opération sur les factures afférentes aux envois de messageries et de petits colis. La même dispense s'applique aux envois de petits colis et de détail par la SNCF.

5. Les rabais, remises, ristournes ou escomptes acquis et chiffrables lors de l'opération et directement liés à cette opération

137. Conformément aux dispositions du 10° de l'article 242 nonies A de l'annexe II au CGI, ces rabais, remises ou ristournes doivent figurer sur chaque ligne de facture sauf lorsqu'ils ne peuvent être connus qu'en fin de facture, c'est-à-dire par exemple dans le cas de remises liées au montant global de la facture ou au mode de paiement (ex : escompte pour paiement anticipé).

138. En tout état de cause, ces réductions de prix doivent, conformément aux articles L. 441.3 du code de commerce et au 9° de l'article 242 nonies A de l'annexe II au CGI, être directement liées à l'opération à laquelle elles se rapportent.

Il est rappelé à cet égard que lorsque des sommes qualifiées de réductions de prix constituent en réalité la contrepartie d'une livraison de biens ou d'une prestation de services effectuée au profit du fournisseur, elles ne peuvent réduire sa base d'imposition à la TVA et doivent être soumises à la TVA ainsi que facturées dans les conditions de droit commun.

6. Le taux légalement applicable à l'opération ou le cas échéant le bénéfice d'une exonération.

139. Cette mention doit figurer sur chaque ligne de facture pour chacun des biens livrés ou des services rendus. Elle peut être exprimée sous une forme codifiée à condition que la traduction en soit reportée sur la facture même, dans un emplacement nettement apparent.

140. À condition qu'il n'en résulte aucune ambiguïté, la mention ainsi prescrite, au lieu d'être répétée pour chaque ligne, peut être indiquée une seule fois sur la facture pour chaque rubrique de fournitures soumises au même taux d'imposition.

II. Mentions relatives à l'ensemble des opérations facturées

1. Le montant de la taxe à payer et, par taux d'imposition, le total hors taxe et la taxe correspondante mentionnés distinctement.

141. Le total hors taxe correspond à la base d'imposition à la TVA des opérations taxables telle que définie aux articles 266 à 268 quater du CGI. Ce montant ainsi que la taxe correspondante doivent apparaître pour chaque taux d'imposition différent.

142. Pour calculer le montant de la TVA, il convient d'appliquer les taux légaux de la taxe au prix « hors taxe » des biens livrés ou services rendus. Une fois déterminé, le montant total de la TVA afférente aux différents biens ou services faisant l'objet de la facturation doit être clairement indiqué sur la facture.

Cas particuliers.

a. Facturation d'une TVA étrangère.

143. Aux termes de l'article 242 nonies A de l'annexe II au CGI, les factures établies par les redevables de la TVA doivent obligatoirement faire apparaître d'une manière distincte le montant de la TVA. Par ailleurs, l'article 283-3 du même code précise que toute personne qui mentionne la TVA sur une facture est redevable de la taxe du seul fait de sa facturation.

144. Or, les entreprises installées en France qui réalisent des opérations dans des pays tiers à la Communauté européenne ayant institué la TVA se trouvent fréquemment amenées à facturer à leurs clients étrangers une TVA autre que la TVA française, au motif que les législations étrangères les en rendent redevables au titre de ces opérations.

145. Dans de tels cas, afin d'éviter tout risque de confusion entre l'application des dispositions françaises susvisées et celle d'une législation étrangère, les entreprises concernées devront préciser très clairement sur leurs factures que la TVA facturée est la TVA de tel ou tel pays étranger.

146. Bien entendu, ces taxes étrangères ne peuvent donner lieu à déduction par les assujettis à la TVA française.

b. Facturation dans une monnaie autre que l'euro

147. Les montants figurant sur la facture peuvent être exprimés dans toute monnaie, pour autant que le montant de la taxe à payer soit déterminé en euros en utilisant le mécanisme de conversion prévu au 1 bis de l'article 266 du CGI.

148. Lorsque les éléments servant à déterminer la base d'imposition à la TVA sont exprimés dans une monnaie autre que l'euro, le taux de change à appliquer est celui du dernier taux déterminé par référence au cours publié par la Banque de France à partir du taux fixé par la Banque centrale européenne, connu au jour de l'exigibilité de la taxe.

149. Pour éviter des litiges et assurer une bonne information de leurs clients, les entreprises qui établissent des factures en devises étrangères peuvent :

- lorsque l'exigibilité intervient lors de la délivrance ou du débit, indiquer sur les factures le taux de change applicable ;

- lorsque l'exigibilité intervient lors de l'encaissement, préciser que le montant de la TVA sera fonction du taux de change fixé lors de l'encaissement des acomptes ou du prix de l'opération.

150. De plus, les assujettis conservent la possibilité d'utiliser, pour déterminer la valeur fiscale de leurs acquisitions intracommunautaires, le taux de change déterminé pour calculer la valeur en douane des importations.¹¹

151. A cet égard, il est rappelé que le règlement CEE n° 593/91 du 12 mars 1991 prévoit un système de taux de change périodique mensuel qui pourra être déterminé en application des dispositions du bulletin officiel des douanes n° 5551 du 13 juin 1991.

152. L'assujetti qui choisit d'utiliser cette méthode de conversion devra le faire pour toutes les opérations intracommunautaires de l'année en cause.

153. Précision : lorsqu'elles sont rédigées dans une langue étrangère, le service des impôts peut, aux fins de contrôle, exiger une traduction des factures certifiée par un traducteur juré, dans les mêmes conditions que celles prévues au 2ème alinéa de l'article 54 du CGI.

154. L'obligation de traduction certifiée ne présente pas un caractère systématique. Elle n'est mise en œuvre qu'à la demande de l'administration notamment pour les factures dont elle considère que la traduction effectuée par l'assujetti révèle des incohérences ou des doutes sérieux.

c. Ventes de biens d'occasion.

155. L'article 297 E du CGI prévoit que les assujettis-revendeurs qui appliquent le régime particulier de la marge (cf. DB 3 K 1221), de plein droit ou sur option, ne peuvent pas faire apparaître la TVA sur leurs factures.

¹¹ Les taux de change retenus pour le calcul de la valeur en douane sont disponibles sur le site « <http://deb.douane.finances.gouv.fr> ».

d. Entreprises bénéficiaires de la franchise en base (art. 293 B du CGI).

156. Les bénéficiaires de la franchise en base, doivent indiquer sur les factures qu'ils sont susceptibles de délivrer, la mention : « TVA non applicable, art. 293 B du CGI ».

157. L'indication de la TVA sur une facture par un assujetti bénéficiaire de la franchise rendrait celui-ci redevable de la taxe du seul fait de sa facturation. Cette facturation n'ouvrirait pas droit à déduction chez son client.

e. Opérations réalisées par les exploitants agricoles non redevables de la TVA.

158. Pour ces opérations, le taux et le montant de la taxe ne doivent pas figurer sur la facture.

2. Les rabais, remises, ristournes ou escomptes.

159. Chaque catégorie de rabais, remises, ristournes ou escomptes qui ne peut être rattachée à des opérations particulières (cf. n° 137 ci-dessus) mais liée à l'ensemble des opérations facturées doit être mentionnée distinctement sur la facture.

3. La référence à la disposition pertinente du CGI ou à la disposition correspondante de la directive 77/388/CEE du 17 mai 1977 ou à toute autre mention indiquant que l'opération bénéficie d'une mesure d'exonération, d'un régime d'autoliquidation ou du régime de la marge bénéficiaire.

160. Cette mention, imposée à l'ensemble des Etats membres par la directive du 20 décembre 2001, constitue une obligation nouvelle.

161. Sa portée doit toutefois être relativisée dès lors que certaines mesures d'exonération ou certains régimes de taxation spécifiques (cf. CGI, art. 289-II-2° dans son ancienne rédaction, art. 293 E...) entraînaient d'ores et déjà l'obligation de mentionner sur la facture la disposition du CGI justifiant leur application.

162. Pour satisfaire à cette obligation, les assujettis pourront mentionner les dispositions du CGI ou celles de la sixième directive TVA du 17 mai 1977 justifiant l'application d'une exonération, de l'autoliquidation ou du régime de la marge bénéficiaire.

163. A défaut, il pourra être admis que l'assujetti mentionne de manière non équivoque la nature de l'opération bénéficiant d'un régime spécifique.

164. Il est précisé que l'indication du bénéfice d'une mesure de franchise en base relève de ce dispositif.

SECTION 2

Mesures de simplification

A. MESURE A PORTEE GENERALE

165. L'article 5 de la directive du 20 décembre 2001 permet aux Etats membres de dispenser de certaines mentions obligatoires les factures relatives aux livraisons de biens ou prestations de services **effectuées sur leur territoire** lorsque le montant de la facture est peu élevé.

166. Dans ce cadre, **il est admis que les factures dont le montant total hors taxe est inférieur ou égal à 150 euros ne mentionnent pas les informations suivantes :**

- **le numéro individuel d'identification** attribué à l'assujetti en application de l'article 286 ter du CGI et sous lequel il a effectué la livraison de biens ou la prestation de services ;

- **la référence à la disposition pertinente** du CGI ou à la disposition correspondante de la directive 77/388/CEE du 17 mai 1977 ou à toute autre mention indiquant que l'opération bénéficie d'une **mesure d'exonération**.

167. La dispense de la référence à la disposition pertinente n'est donc pas applicable pour les opérations donnant lieu à autoliquidation de la TVA ou bénéficiant du régime de la marge bénéficiaire.

Ces mesures d'allègement ne sont pas applicables aux opérations pour lesquelles :

- la mention du numéro d'identification à la TVA est imposée par une disposition autre que le 2° de l'article 242 nonies A de l'annexe II au CGI ;
- la mention du bénéfice d'une mesure d'exonération de TVA est prévue par une disposition du CGI autre que le 12° du même article.

168. Notamment, ces mesures d'allègement ne concernent pas les situations suivantes : acquisitions intracommunautaires visées à l'article 258 D du CGI, prestations visées aux articles 259, 259 B, 259 C et 259 D du CGI...

Elles ne sont pas non plus applicables aux factures émises en application du b du 1 de l'article 289-I du CGI (livraisons intracommunautaires exonérées, livraisons de moyens de transport neufs, ventes à distance...).

B. MESURES APPLICABLES A CERTAINES ACTIVITES

169. Compte tenu des modalités d'exercice, il est admis que les documents délivrés aux clients au titre de certaines opérations constituent des factures alors même que l'ensemble des mentions ne serait pas servi.

170. Il est rappelé (cf. BOI 3 A-4-01 du 27 février 2001) que pour tenir compte des spécificités pratiques du mode de perception des péages, il a paru possible d'admettre les aménagements suivants aux règles de facturation pour les péages acquittés aux exploitants d'ouvrages de circulation routière à chaque passage, c'est-à-dire autres que ceux acquittés sur abonnements ou au moyen de cartes accréditatives gérées par des tiers.

171. Sont ainsi considérées comme des factures les reçus délivrés aux barrières de péages qui mentionnent l'ensemble des informations prévues à l'article 242 nonies A de l'annexe II au CGI et comportant un espace réservé aux informations à fournir par l'utilisateur. Il est donc admis que l'identification du client ne soit pas mentionnée par le prestataire de services qui émet le reçu.

172. La déduction de la taxe figurant sur le reçu est, toutefois, strictement subordonnée à la mention par l'utilisateur de son identification complète sur la partie du reçu prévue à cet effet.

173. L'identification complète ainsi exigée s'entend du nom ou de la raison sociale de l'utilisateur, de son adresse ou du lieu de son siège social.

174. Il est néanmoins rappelé, que le droit à déduction de la taxe afférente aux péages est notamment subordonné à la condition que ce service soit nécessaire à l'exploitation (CGI, ann. II, art. 230).

175. En vue de faciliter la justification du respect de cette condition, les usagers doivent indiquer, outre leur identification complète, le numéro d'immatriculation du véhicule ainsi que son utilisateur et l'objet du déplacement.

176. Les factures délivrées dans le cadre d'abonnements ou de cartes accréditatives doivent, en revanche, comporter l'ensemble des mentions obligatoires prévues par les dispositions de l'article 242 nonies A déjà cité.

177. Il est admis que ces dispositions s'appliquent dans les mêmes conditions aux notes délivrées par les automates qui ne permettent pas au fournisseur d'indiquer les éléments d'identification du client (ex : tickets de parking).

C. MESURES APPLICABLES AUX FACTURES D'ACOMPTES

178. Les factures d'acomptes délivrées en application du c du 1 de l'article 289-I du CGI (cf. n° 15) peuvent ne pas mentionner l'ensemble des mentions obligatoires lorsque les informations nécessaires à leur établissement ne sont pas connues au moment de leur émission.

179. Ainsi, pourraient ne pas être déterminés au moment de l'émission de la facture d'acompte : le taux de conversion à retenir en cas de facturation dans une monnaie autre que l'euro, la date exacte de l'opération, la quantité ou le prix exact du bien ou service lorsqu'ils sont variables ou aléatoires.

D. MESURES APPLICABLES AUX FACTURES RECTIFICATIVES

180. Le 5 de l'article 289-I du CGI précise que tout document ou message qui modifie la facture initiale et qui y fait référence de façon spécifique et non équivoque est assimilé à une facture. Les factures rectificatives émises dans ces conditions doivent comporter toutes les mentions obligatoires.

181. Aux termes de l'article 272-1 du CGI, la TVA qui a été perçue à l'occasion de ventes ou de services est imputée ou remboursée dans les conditions prévues à l'article 271 lorsque ces ventes ou services sont par la suite résiliés ou annulés ou lorsque les créances correspondantes sont devenues définitivement irrécouvrables (cf. DB 3 D 1211 n° 34 et suivants). Le même article précise que l'imputation ou la restitution est subordonnée à la justification, auprès de l'administration, de la rectification de la facture initiale.

182. La récupération de la TVA par le redevable qui l'a précédemment acquittée est également possible lorsqu'une partie seulement du prix demeure impayée, notamment en cas de rabais, remises ou ristournes consentis après l'établissement de la facture initiale et intervention de l'exigibilité de la taxe, et calculés en fonction des quantités de marchandises vendues.

La rectification de la facture initiale.

183. Dans le cas de ventes résiliées ou annulées, en totalité ou en partie, ou de rabais, remises ou ristournes consentis par la personne qui réalise les opérations taxables, la rectification des factures s'entend généralement soit de l'envoi d'une facture nouvelle annulant et remplaçant la précédente, soit, selon des usages commerciaux établis de longue date, de l'envoi d'une note d'avoir.

184. Conformément au 5 de l'article 289-I précité, **la facture rectificative ou la note d'avoir doit**, d'une part, **faire référence de manière explicite à la facture initiale** (numéro et date de la facture), d'autre part, comporter l'ensemble des mentions prévues par la réglementation en vigueur.

185. Cela étant, il est admis, à titre de règle pratique, que ces factures rectificatives ou notes d'avoir soient émises dans les conditions suivantes.

I. Opérations annulées ou résiliées, rabais, ristournes, remises ou escomptes.

186. Envoi d'une facture de remplacement : pour valoir rectification de facture, la facture nouvelle annulant et remplaçant la précédente doit porter la référence exacte à la facture initiale et la mention expresse de l'annulation de celle-ci.

187. Elle doit, en outre, comporter l'ensemble des mentions visées à l'article 242 nonies A de l'annexe II au CGI.

Il est toutefois admis que les mesures d'allègement prévues pour les factures de faible montant (cf. n° 166) s'appliquent également aux factures rectificatives.

188. Envoi d'une note d'avoir : dans la mesure où la personne qui a réalisé les opérations taxables facturées entend bénéficier de l'imputation ou de la restitution de la TVA afférente au prix ou à la partie du prix qui n'est pas exigible ou dont il est fait remise, les notes d'avoir doivent porter référence à la facture initiale et indiquer le montant « hors taxe » du rabais consenti ainsi que le montant de la TVA correspondante.

En cas d'impossibilité de mentionner la référence à la facture initiale (ex : remises de fin d'année...), les notes d'avoir peuvent faire référence à un ensemble de factures ou au contrat auquel se rapportent les factures en cause. Dans cette hypothèse, la note d'avoir doit préciser la période au cours de laquelle ces factures ont été émises.

La note doit, en outre, mentionner les noms et adresses des parties ainsi que le montant du total hors taxe et de la TVA due après application de la réduction de prix. Corrélativement, le client acheteur assujéti à la TVA est tenu, s'il a déjà opéré la déduction de la taxe figurant sur la facture initiale, d'atténuer le montant de cette déduction à concurrence de la taxe figurant sur la note d'avoir.

189. Si elle renonce à l'imputation ou au remboursement de cette taxe, la personne qui a réalisé l'opération taxable peut faire connaître à son client que le rabais est « net de taxe ». Sous la double réserve qu'une mention dans ce sens soit apposée sur la note d'avoir et que le montant de la TVA portée sur la facture initiale ne soit pas modifié, il est admis de ne pas faire application des dispositions combinées des articles 272-2 et 283-4 du CGI et de dispenser le client de procéder à la rectification de la déduction opérée au vu de cette facture.

Cas particulier : escompte conditionnel mentionné sur une facture.

190. Il arrive fréquemment qu'une facture porte mention d'un escompte qui sera consenti en cas de paiement comptant ou sous un certain délai. Il est admis, dans ce cas, que le vendeur soit dispensé d'adresser ultérieurement une note d'avoir à ses clients, sous réserve qu'une mention apposée sur la facture, précise que, dans le cas où ceux-ci usent de la faculté de bénéficier d'un escompte qui leur est offerte, seule la taxe correspondant au prix effectivement payé par eux ouvre droit à déduction.

191. Bien entendu, par analogie avec la faculté ouverte en cas d'établissement d'une note d'avoir, le vendeur peut aussi renoncer à l'imputation de la taxe correspondant à l'escompte offert. Il doit, dans ce cas, apposer sur sa facture une mention précisant que l'escompte offert est « net de taxe ».

II. Opérations impayées.

192. En cas d'opérations impayées, la rectification de facture exigée sur le plan fiscal par l'article 272-1 du CGI ne saurait conduire une entreprise soumise à la TVA à notifier à son client défaillant un nouveau document mentionnant une somme différente de celle qui figure sur la facture initiale, laquelle doit obligatoirement distinguer le « prix net » de la marchandise ou des services et le montant de la TVA correspondante.

193. En effet, la dette du client défaillant subsiste et la production initiale du fournisseur créancier ne doit pas être modifiée.

194. Aussi, dans le cas de non-paiement, total ou partiel, d'une facture, la rectification prescrite par l'article 272 consiste obligatoirement dans l'envoi d'un duplicata de la facture initiale avec ses indications réglementaires (prix « net » et montant de la TVA correspondante) surchargées de la mention ci-après en caractères très apparents :

« Facture impayée pour la somme de euros (prix net) et pour la somme de euros (TVA correspondante) qui ne peut faire l'objet d'une déduction (article 272 du CGI). »

195. Dans un souci de simplification, les entreprises sont dispensées d'adresser ce duplicata pour chaque facture impayée, à condition qu'elles délivrent à chaque client défaillant un état récapitulatif des factures impayées qui mentionne pour chacune d'entre elles :

1° le numéro d'ordre, le libellé et la date de la facture initiale ;

2° le montant HT ;

3° le montant de la TVA ;

4° la mention « facture impayée pour la somme de euros (HT) et pour la somme de euros (taxe correspondante) qui ne peut faire l'objet d'une déduction (art. 272 du CGI) ».

196. Une copie de l'état récapitulatif doit être conservée à l'appui de la comptabilité. Un exemplaire doit être produit au service des impôts lorsque celui-ci en fait la demande (art. 272-1, 3e alinéa, du CGI).

Dès réception du duplicata ou de l'état récapitulatif, le débiteur doit reverser la taxe initialement déduite.

SECTION 3

Mentions obligatoires spécifiques à certaines opérations

197. Le CGI impose pour certaines opérations des mentions particulières qui ont notamment pour objet de justifier de l'application d'un régime d'exonération ou de taxation spécifique.

198. Sans être exhaustive, la présente section traitera des opérations désignées aux articles 258 D, 259 A, 3°, 4° bis, 5° et 6°, 262 ter-I et 298 sexies-II du CGI, des dispositions applicables aux prestations de services fournies par voie électronique, ainsi que du régime des ventes aux enchères publiques.

199. Il est rappelé que les assujettis réalisant de telles opérations ne peuvent pas, pour l'établissement de leurs factures, se prévaloir de la mesure d'aménagement applicable aux factures dont le montant est inférieur ou égal à 150 euros (cf. n°166).

A. ACQUISITIONS INTRACOMMUNAUTAIRES REALISEES DANS LE CADRE D'OPERATIONS TRIANGULAIRES

200. Les articles 258 D-I.4° et 258 D-II.1° du CGI prévoient que les opérateurs qui souhaitent se prévaloir de ces dispositions doivent mentionner sur les factures respectivement,

lorsque le destinataire du bien est établi ou identifié à la TVA en France :

- le numéro d'identification à la TVA de l'acquéreur ;
- le numéro d'identification à la TVA en France du destinataire de la livraison ;
- la mention « Application de l'article 28 quater, titre E, paragraphe 3 de la directive n° 77-388 du 17 mai 1977 modifiée ».

lorsque l'acquéreur des biens expédiés dans un autre Etat membre est établi ou identifié à la TVA en France :

- son numéro d'identification à la TVA en France ;
- le numéro d'identification à la TVA du destinataire de la livraison consécutive dans l'Etat membre où les biens ont été expédiés ou transportés ;
- la mention « Application de l'article 28 quater, titre E, paragraphe 3 de la directive n° 77-388 du 17 mai 1977 modifiée ».

B. LIVRAISONS DÉSIGNÉES À L'ARTICLE 262 TER-I DU CGI

201. La réalisation de ces opérations (livraisons et transferts intracommunautaires exonérés) entraîne l'obligation de faire figurer sur les factures :

1° Les numéros d'identification à la TVA du vendeur et de l'acquéreur ;

202. Conformément aux termes de l'instruction du 28 mars 1997 (BOI 3 A-3-97), il est rappelé que le vendeur doit s'assurer de l'existence et de la validité du numéro d'identification qui lui est communiqué par l'acquéreur. ¹²

203. Remarque :

Les assujettis procédant au transfert intracommunautaire d'un bien de leur entreprise doivent mentionner :

- d'une part, leur numéro d'identification à la TVA en France ;
- d'autre part, le numéro d'identification à la TVA de leur entreprise dans l'État membre d'arrivée du bien.

2° La mention « Exonération TVA, art. 262 ter-I du code général des impôts » ou toute mention équivalente (cf. n° 160).

C. PRESTATIONS DÉSIGNÉES À L'ARTICLE 259 A 3°, 4° BIS, 5° ET 6° DU CGI

204. La réalisation de ces prestations entraîne l'obligation de faire figurer sur les factures le numéro d'identification à la TVA du prestataire ainsi que celui fourni par le preneur (CGI, annexe II, art. 242 nonies A 4°).

205. Les opérations concernées sont les suivantes :

- prestations de transports intracommunautaires de biens meubles corporels ainsi que les prestations de services effectuées par les intermédiaires qui agissent au nom et pour le compte d'autrui et interviennent dans la fourniture de ces prestations ;

- travaux et expertises portant sur des biens meubles corporels réalisés dans les conditions suivantes :

- lorsque ces prestations sont matériellement exécutées en France, sauf si le preneur a fourni au prestataire son numéro d'identification à la TVA dans un autre État membre et si les biens sont expédiés ou transportés hors de France ;
- lorsque ces prestations sont matériellement exécutées dans un autre État membre et que le preneur a fourni au prestataire son numéro d'identification à la TVA en France, sauf si les biens ne sont pas expédiés ou transportés en dehors de cet État ;

- prestations accessoires aux transports intracommunautaires de biens meubles corporels, ainsi que les prestations de services effectuées par les intermédiaires qui agissent au nom et pour le compte d'autrui et qui interviennent dans la fourniture de ces prestations ;

- prestations des intermédiaires qui agissent au nom et pour le compte d'autrui et qui interviennent dans des opérations portant sur des biens meubles corporels, autres que celles qui sont désignées au 3° et au 5° de l'article 259 A et à l'article 259 B du CGI.

D. LIVRAISONS INTRACOMMUNAUTAIRES DE MOYENS DE TRANSPORT NEUFS

I. Champ d'application

1. Livraisons de moyens de transport neufs exonérées en application de l'article 262 ter du CGI

206. Les livraisons intracommunautaires de moyens de transport neufs effectuées par les assujettis habituels à la TVA, à destination d'assujettis ou de personnes morales non assujetties disposant d'un numéro d'identification à la TVA dans leur État membre d'origine, sont exonérées en vertu de l'article 262 ter du CGI dès lors que les conditions requises par cet article sont réunies (n° d'identification à la TVA de l'acquéreur et expédition du bien à destination d'un autre État membre). Ces livraisons doivent notamment figurer dans les déclarations d'échanges de biens souscrites auprès du service des douanes.

¹² Le numéro d'identification à la TVA est composé de 13 caractères pour la France : 2 lettres (FR pour la France), 2 chiffres qui correspondent à une clé informatique calculée à partir du n° SIREN et 9 chiffres qui correspondent au n° SIREN de l'entreprise. L'existence et la validité d'un numéro d'identification à la TVA peuvent être vérifiées sur le serveur 3615 TVACEE ou sur le site http://europa.eu.int/taxation_customs/index_fr.htm.

2. Livraisons de moyens de transport neufs exonérées en application de l'article 298 sexies du CGI

207. Il s'agit des livraisons de moyens de transport neufs (cf. DB 3 L 731) expédiés ou transportés sur le territoire d'un autre État membre de la Communauté européenne.

Relèvent des dispositions de l'article 298 sexies du CGI :

- d'une part, les livraisons intracommunautaires de moyens de transport neufs effectués par les assujettis habituels à la TVA, à destination de personnes bénéficiant d'un régime dérogatoire (PBRD) ou des autres personnes non assujetties (particuliers) ;

- d'autre part, les livraisons intracommunautaires des mêmes biens par des personnes réalisant à titre occasionnel une telle opération à destination de tout acheteur (assujetti ou non -assujetti).

208. La réalisation de ces opérations entraîne en toute hypothèse l'obligation de délivrer une facture et d'y faire figurer les caractéristiques du moyen de transport neuf, telles qu'elles sont définies au III de l'article 298 sexies du CGI.

209. Le décret n° 93-878 du 25 juin 1993 précise les modalités spécifiques d'établissement des factures pour ces livraisons. Il précise notamment les mentions que le vendeur d'un moyen de transport neuf expédié ou transporté sur le territoire d'un autre État membre de la Communauté européenne doit porter sur la facture remise à l'acquéreur.

210. Il est rappelé que toute personne physique ou morale non assujettie à la TVA, réalisant à titre occasionnel la livraison intracommunautaire d'un moyen de transport neuf, doit être considérée comme un assujetti au titre de cette opération (article 298 sexies IV du CGI).

II. Mentions à porter sur les factures de vente

1. Livraisons de moyens de transport neufs exonérées en application de l'article 262 ter du CGI.

211. L'assujetti doit mentionner sur sa facture, lorsque le vendeur et l'acquéreur sont tous deux titulaires d'un numéro d'identification à la TVA, la mention « exonération TVA, art. 262 ter I du CGI » ainsi que le numéro du vendeur et celui de l'acquéreur. Il doit également faire figurer l'identification complète du moyen de transport et la date de la livraison intracommunautaire.

212. La facture doit, en outre, mentionner **les éléments d'identification du véhicule précisés aux n^{os} 219 et suivants** de la présente instruction.

2. Livraisons exonérées en application de l'article 298 sexies II du CGI.

213. Le vendeur, assujetti habituel ou occasionnel au sens du IV de l'article 298 sexies du CGI, est tenu de délivrer une facture à son acquéreur quel qu'il soit.

214. Les éléments que la facture ou le document de vente intracommunautaire d'un moyen de transport neuf doit faire apparaître sont les suivants :

a. Date et numéro de la facture.

215. Les dispositions concernant ces deux éléments figurent ci-dessus, n^{os} 119 et suivants. Il est précisé que les vendeurs qui ne déposent pas habituellement de déclaration de chiffre d'affaires, sont dispensés de l'obligation de numéroter la facture.

b. Identité du vendeur et de l'acquéreur.

216. La facture doit mentionner le nom du vendeur et celui de l'acquéreur ainsi que leurs adresses respectives.

217. La facture devra comporter le nom de l'État membre à destination duquel le moyen de transport neuf est expédié ou transporté.

c. Identification complète du moyen de transport.

218. Cette identification comporte :

- pour l'ensemble des moyens de transport, la nature, le genre, la marque, le type et le numéro dans la série du type, ainsi que le numéro ou la marque d'immatriculation étrangère lorsqu'il ou elle existe ;

- pour les véhicules terrestres à moteur, la cylindrée ou la puissance fiscale ; la date de première mise en circulation, si elle est déjà intervenue, doit également être mentionnée ;

- pour les bateaux, la longueur, la vitesse maximale et, le cas échéant, la puissance du ou des moteurs ainsi que la date du permis de navigation ;

- pour les aéronefs, le poids total au décollage ; la facture doit également faire apparaître, le cas échéant, la date de la délivrance du premier certificat de navigabilité ou du certificat de navigabilité export.

219. Pour les livraisons de moyens de transport effectuées entre redevables habituels de la TVA (par exemple, des véhicules neufs livrés par un constructeur à ses concessionnaires), ces éléments d'identification des moyens de transport peuvent être portés sur des documents annexés à la facture.

d. Date de la livraison intracommunautaire.

220. Il est rappelé que la notion de moyen de transport neuf, estimée par rapport à la date de la première mise en service ou par rapport à l'usage du moyen de transport, s'apprécie au jour de la livraison.

221. Le rapprochement entre cette date et la date de première mise en circulation, ou d'autorisation à naviguer ou de délivrance du certificat de navigabilité, permet de déterminer si le délai de six mois ou de trois mois fixé à l'article 298 sexies III-2 du CGI est dépassé ou non.

222. Dès lors que la livraison a été effectuée dans le délai de six mois ou de trois mois suivant la première mise en service et quelle que soit l'utilisation qui en a été faite, le moyen de transport devra être considéré comme neuf.

e. Utilisation qui a été faite du moyen de transport entre la date de la première mise en service et celle de la livraison.

223. Bien que la livraison puisse intervenir au-delà du délai de six mois ou de trois mois après la première mise en service, les moyens de transport restent considérés comme neufs lorsqu'ils ont été peu utilisés.

224. La mention à porter sur la facture doit faire apparaître :

- pour les véhicules terrestres à moteur, la distance parcourue au jour de la livraison ;

- pour les bateaux, le nombre d'heures de navigation effectuées au jour de la livraison ;

- pour les aéronefs, le nombre d'heures de vol effectuées au jour de la livraison.

225. Si le bien n'a jamais été mis en circulation, la facture doit comporter une mention selon laquelle le bien n'a fait l'objet d'aucune utilisation.

f. Prix de vente du moyen de transport neuf.

226. La livraison intracommunautaire d'un moyen de transport neuf étant exonérée de la TVA, la facture doit indiquer :

- le prix de vente hors taxe ;

- la mention : « Exonération de TVA, article 298 sexies du CGI ».

E. SERVICES FOURNIS PAR VOIE ELECTRONIQUE PAR DES OPERATEURS
ETABLIS HORS DE LA COMMUNAUTE EUROPEENNE

227. L'article 259 D du CGI, issu de la loi de finances rectificative pour 2002, détermine le régime de TVA applicable aux services fournis par voie électronique par un opérateur dont le siège, l'établissement ou, à défaut, la résidence habituelle est situé hors de la Communauté européenne.

228. Le lieu de la prestation de services est réputé se situer en France lorsqu'elle est fournie à une personne non assujettie à la TVA établie ou ayant sa résidence habituelle en France.

229. Dans cette hypothèse, le prestataire doit donc appliquer en matière de facturation les règles prescrites par le CGI et ses annexes.

230. Lorsque les services sont fournis par voie électronique à des personnes physiques non assujetties à la taxe (particuliers), le prestataire n'est donc pas tenu d'émettre une facture pour les besoins de la TVA.

231. En revanche, pour les services fournis par voie électronique à des personnes morales non assujetties à la TVA et établies en France, une facture devrait, en principe, être émise dans les conditions prévues par les articles 289 du code général des impôts, 242 nonies et 242 nonies A de l'annexe II à ce code dès lors que les règles de facturation applicables sont celles prescrites par l'Etat dans lequel l'opération est effectuée ou réputée telle.

232. A cet égard, le 3° de l'article 298 sexdecies F du code prévoit, dans le cadre du régime spécial applicable aux prestataires de services fournis par voie électronique non établis dans la Communauté européenne, que l'Etat dans lequel ils déclarent exercer une telle activité leur attribue un numéro individuel d'identification.

233. Il convient donc, pour la correcte application des règles de facturation et notamment de l'obligation de mentionner sur la facture le numéro individuel d'identification à la TVA du fournisseur, de mentionner ce numéro d'identification spécifique sur les factures délivrées par les prestataires de services fournis par voie électronique à des personnes morales non assujetties établies en France.

F. LIVRAISONS AUX ENCHERES PUBLIQUES

234. Le dernier alinéa de l'article 242 nonies A de l'annexe II au CGI prévoit que la facture émise pour les livraisons aux enchères publiques visées au d du 1 du I de l'article 289 du même code effectuées par un organisateur de ventes aux enchères publiques agissant en son nom propre, soumises au régime de la marge bénéficiaire mentionnée à l'article 297 A du CGI, doit faire apparaître de manière distincte le prix d'adjudication du bien, les impôts, droits, prélèvements et taxes ainsi que les frais accessoires tels que les frais de commission, d'emballage, de transport et d'assurance demandés par l'organisateur à l'acheteur du bien. Cette facture ne doit pas mentionner de taxe sur la valeur ajoutée.

Les factures émises dans ce cadre devront être établies dans les conditions suivantes.

I. Facture établie pour l'acquéreur des biens.

235. Il s'agit normalement du bordereau d'adjudication des biens. Lorsque la livraison aux enchères publiques a été soumise à la TVA sur la marge bénéficiaire (cf. DB 3 K 31), ce document doit reprendre de manière distincte :

- le prix d'adjudication du bien ;
- les impôts, droits, prélèvements éventuellement dus à raison de cette livraison, à l'exclusion de la TVA elle-même qui ne peut jamais être mentionnée distinctement ;
- les frais accessoires que l'organisateur de la vente peut, en fonction de la réglementation actuelle, demander à l'acquéreur (frais de commission, d'emballage, de transport et d'assurance).

236. La facture devra bien entendu comprendre toutes les mentions obligatoires, telles qu'elles figurent ci-avant (section 1).

237. Il est rappelé que lorsque la livraison effectuée par l'organisateur de la vente a été soumise à la TVA sur le prix total, le bordereau d'adjudication doit faire apparaître distinctement le montant de la TVA

II. Facture établie par le commettant de l'organisateur de la vente

238. En application de l'article 289 du CGI, le commettant, s'il est un assujetti à la TVA, est tenu de délivrer une facture à l'organisateur de la vente.

239. Pour ce qui concerne les ventes aux enchères publiques, il est admis que cette facture soit constituée par le compte-rendu qui est obligatoirement remis par l'organisateur de la vente à son commettant.

240. Le compte-rendu doit faire apparaître distinctement le détail de l'opération, c'est-à-dire le prix d'adjudication du bien diminué du montant de la rémunération que le commettant verse à l'organisateur de la vente.

241. Le compte-rendu ainsi établi devra reprendre les éléments figurant au n° 235 ci-dessus.

242. Selon que la vente du commettant à l'organisateur de la vente est ou non imposable sur le prix total, le compte-rendu devra ou non faire apparaître distinctement le montant de la TVA.

243. En application des dispositions de l'article 297 E du CGI, les assujettis qui appliquent le régime de la marge (cf. DB 3 K 31, n°s 26 et suiv.) ne peuvent pas faire apparaître la TVA sur leurs factures.

SECTION 4
Mentions relatives à certaines options ou autorisations

A. OPTION POUR LE PAIEMENT DE LA TVA SUR LES LIVRAISONS DE TRAVAUX IMMOBILIERS

244. Les entrepreneurs de travaux immobiliers peuvent pour certains travaux et dans certaines conditions opter pour le paiement de la TVA sur les livraisons (cf. DB 3 B 261).

245. L'article 80 de l'annexe III au CGI précise que, pour bénéficier de l'option, les entrepreneurs doivent mentionner expressément qu'ils ont opté pour le paiement de la TVA sur la livraison des travaux immobiliers, non seulement sur les contrats conclus mais encore sur toutes les factures ou mémoires qui s'y rapportent (cf. DB 3 B 261, n^{os} 7 à 9).

246. L'obligation expresse de mentionner cette option sur les factures émises par les entrepreneurs qui l'ont exercée a été supprimée par le décret n° 2003-659 du 18 juillet 2003 modifiant l'article 80 de l'annexe III.

247. Toutefois, il est recommandé aux entrepreneurs placés dans cette situation de maintenir, même en l'absence d'obligation formelle, cette mention sur les factures pour la bonne information de leurs clients. A défaut, ces derniers pourraient anticiper l'exercice de leurs droits à déduction de la taxe grevant les travaux et se trouver dans une situation susceptible de donner lieu à des rappels de TVA.

B. REDEVABLES ACQUITTANT LA TVA D'APRÈS LES DÉBITS

248. Les redevables qui effectuent des opérations soumises à TVA pour lesquelles la taxe est exigible lors de l'encaissement, peuvent, dans les conditions fixées par l'article 77 de l'annexe III au CGI, être autorisés à acquitter la taxe d'après les débits. Cette procédure s'applique également aux redevables qui effectuent des livraisons d'électricité, de gaz, de chaleur, de froid ou de biens similaires donnant lieu à des décomptes ou à des encaissements successifs (CGI, art. 269-2-a).

249. Désormais, il n'est plus imposé aux redevables, placés dans cette situation, d'indiquer sur la facture le fait qu'ils acquittent la TVA d'après les débits.

250. Toutefois, l'exercice du droit à déduction étant lié à l'exigibilité de la taxe, il est conseillé aux redevables acquittant la taxe d'après les débits d'en informer leurs clients par une mention adéquate sur les factures qu'ils délivrent.

251. Les clients des redevables qui réalisent des prestations de services, pour lesquelles l'exigibilité et la naissance du droit à déduction de la TVA interviennent, en principe, au moment de l'encaissement, ne seraient, en l'absence de cette mention, pas tenus informés du fait que leur fournisseur acquitte la TVA d'après les débits et de la possibilité d'exercer leurs droits à déduction dès réception de la facture lorsque celle-ci précède le paiement du prix.

C. PERSONNES EFFECTUANT DES OPÉRATIONS PORTANT SUR LES DÉCHETS NEUFS D'INDUSTRIE ET LES MATIÈRES DE RÉCUPÉRATION

252. Les entreprises qui effectuent des opérations portant sur les déchets neufs d'industrie et les matières de récupération sont en principe taxées à TVA de plein droit (cf. DB 3 A 42).

253. Toutefois, les entreprises qui satisfont à certaines conditions sont exonérées en application de l'article 261-3-2° du CGI.

254. Par ailleurs, l'article 260 E du même code prévoit que les entreprises mentionnées à l'article 261-3-2°, c'est-à-dire les entreprises exonérées, peuvent être autorisées à acquitter la TVA pour leurs livraisons de déchets neufs d'industrie et de matières de récupération. Ce texte limite cette possibilité aux seules entreprises dont le montant annuel de chiffre d'affaires global est supérieur à 76.000 euros TTC.

255. L'article 277 du CGI dispose que les livraisons à des assujettis de déchets neufs d'industrie et de matières de récupération constitués de métaux non ferreux et leurs alliages doivent être opérées en suspension du paiement de la taxe, lorsqu'elles sont soumises à la taxe de plein droit ou sur autorisation.

256. L'article 290 sexies impose certaines formalités aux entreprises qui effectuent des livraisons de déchets neufs d'industrie et de matières de récupération.

257. Toutes les entreprises redevables de la TVA de plein droit ou sur autorisation ainsi que celles qui réalisent des opérations en suspension de la TVA doivent mentionner sur leurs factures le numéro d'identification qui leur est attribué par le service des impôts.

Le numéro d'identification correspond au numéro figurant dans la déclaration 3310-CA3 sous les rubriques « recette n° de dossier ». Il est constitué de 13 caractères. Les deux premiers caractères de ce numéro correspondent à la codification du département dans lequel l'entreprise a été enregistrée comme redevable de la taxe de plein droit ou sur autorisation. Les clients de ces entreprises ont ainsi la possibilité, en interrogeant la direction des services fiscaux compétente, de s'assurer de la réalité de l'enregistrement de leur fournisseur.

258. En plus du numéro d'identification, ces mêmes entreprises sont tenues de mentionner sur les mêmes documents, si elles sont redevables de plein droit ou sur autorisation ainsi que les opérations qu'elles réalisent en suspension du paiement de la taxe.

259. Pour remplir ces obligations, l'administration préconise les mentions suivantes, qui peuvent néanmoins être abrégées :

- pour une entreprise soumise à la taxe de plein droit :

« numéro d'identification (...) déchets neufs d'industrie et matières de récupération. TVA applicable. Article 261-3-2° du CGI » ;

- pour les entreprises soumises à la taxe sur autorisation :

« numéro d'identification (...) déchets neufs d'industrie et matières de récupération. TVA applicable. Autorisation du (date d'effet de l'autorisation). Direction des services fiscaux de (département). » ;

- de plus, pour les entreprises précédentes réalisant des opérations en suspension de paiement :

« livraison en suspension de TVA. Article 277 du CGI ».

SECTION 5

Sanctions applicables en cas d'omission, d'inexactitude ou de dissimulation

260. La facture constitue, pour l'exercice du droit à déduction, un document fondamental puisqu'il permet de justifier formellement de l'existence d'une créance de TVA sur le Trésor.

261. La taxe grevant les dépenses supportées par un assujetti ne peut être déduite que si ces dépenses sont exposées pour les besoins d'opérations ouvrant droit à déduction, si le montant de la TVA correspondante figure distinctement sur une facture établie conformément aux dispositions de l'article 289 du CGI et, par suite, à celles des articles 242 nonies et 242 nonies A de l'annexe II au même code et si la taxe pouvait légalement figurer sur la dite facture (CGI, art. 271- II-1).

262. Cette facture doit, conformément aux dispositions de l'article 286 du CGI, être un original (sur les modalités de stockage des factures, cf. n° 342).

263. Si, l'une de ces conditions d'exercice du droit à déduction de la TVA n'est pas satisfaite, la déduction de la taxe est susceptible d'être remise en cause. Tel est notamment le cas lorsque l'importance ou la nature des manquements, inexactitudes ou omissions constatés ne permettent pas de considérer le document présenté comme une facture.

264. Cela étant, il est précisé que la seule omission ou inexactitude de l'une des mentions obligatoires n'entraîne pas nécessairement la remise en cause de la validité d'une facture pour l'exercice des droits à déduction de la taxe dès lors que l'opération est justifiée dans sa réalité et qu'elle satisfait par ailleurs aux autres conditions posées pour l'exercice du droit à déduction (cf. DB 3 D 1211). La facture doit en tout état de cause permettre de justifier la naissance et l'exercice du droit à déduction par le client.

Si la mention de certaines informations peut constituer une des conditions posées pour l'application d'un régime de TVA spécifique (livraisons intracommunautaires, franchise en base...), une simple omission ou inexactitude en matière de mentions obligatoires n'a pas pour effet, dans la généralité des cas, d'entraîner une remise en cause du régime appliqué.

Dans tous les cas l'administration s'attache à prendre en compte les circonstances dans lesquelles ces omissions et inexactitudes sont intervenues.

265. Par ailleurs, il est rappelé que les omissions ou inexactitudes dans les mentions que doivent comporter les factures sont sanctionnées par l'amende de 15 euros par mention omise ou manquante prévue par l'article 1740 ter A du CGI.

De même, les dispositions de l'article 1740 ter de ce code sanctionnent les infractions graves en matière de facturation (absence de facture, facturation d'opérations fictives...) d'une amende fiscale égale à 50% du montant des factures litigieuses.

266. Enfin, il est rappelé qu'en application de l'article 271-II d du CGI la taxe qui correspond aux factures d'acquisitions intracommunautaires ne peut être déduite que lorsque ces factures sont établies conformément à la réglementation intracommunautaire, c'est-à-dire aux dispositions de la directive du 20 décembre 2001 (cf. n° 29).

CHAPITRE TROISIEME FACTURES TRANSMISES PAR VOIE ELECTRONIQUE

267. Compte tenu du volume de papier à traiter et du coût qui en résulte, les entreprises souhaitent recourir de plus en plus fréquemment à des systèmes de facturation informatique.

268. Or, en cas de transmission par voie électronique, la valeur probante des documents échangés dépend essentiellement de l'utilisation d'un dispositif technique assurant au système une fiabilité équivalente à celle que procure l'impression des factures sur papier et permettant d'assimiler la facture transmise par voie électronique à un original.

269. La directive du 20 décembre 2001 prévoit, dans le cadre des échanges internes, communautaires ou extra-communautaires, la possibilité de transmettre les factures par voie électronique selon deux normes sécurisées : la signature électronique ou l'échange de données informatisées (EDI).

270. En effet, conformément à la directive du 20 décembre 2001, **la possibilité d'échanger des factures par voie électronique** n'est plus réservée aux seules transactions réalisées entre assujettis établis sur le territoire français. Elle **s'applique désormais non seulement aux opérations intracommunautaires mais encore aux opérations réalisées avec des entreprises établies hors de la Communauté européenne**, sous réserve des précisions apportées en matière de stockage au chapitre quatrième de la présente instruction.

271. Les assujettis peuvent donc recourir indifféremment à l'une ou l'autre de ces deux normes.

272. Toutefois, ces deux procédés doivent être distingués au plan technique. En effet, **une facture dématérialisée, au sens de l'article 289 bis du CGI, est constituée par un message structuré selon une norme convenue entre les parties, permettant une lecture par ordinateur et pouvant être traité automatiquement et de manière univoque** (cf. recommandation 94/820/CE de la Commission du 19.10.1994 relative à l'EDI).

273. Or, toute facture transmise par voie électronique ne présente pas nécessairement de telles fonctionnalités.

274. Ainsi, une facture transmise par courrier électronique et sécurisée au moyen d'une signature électronique ne peut être considérée comme une facture dématérialisée au sens de l'article 289 bis du CGI lorsqu'elle ne se présente pas sous la forme d'un message structuré mais sous la forme d'un fichier créé dans un format du type traitement de texte, tableur, image...

275. Ces factures relèvent donc des dispositions de l'article 289 V 1^{er} alinéa du CGI et ne sont pas visées par les conditions et procédures spécifiques applicables aux factures dématérialisées en application de l'article 289 bis du même code qui ne vise que les seuls messages « factures » structurés au sens de la recommandation du 19 octobre 1994.

276. En effet, si les deux procédures de transmission électronique des factures doivent être utilisées dans un cadre juridique commun, les spécificités techniques de chacune des deux normes impliquent toutefois des conditions d'utilisation spécifiques.

SECTION 1

Dispositions communes aux deux procédures de transmission des factures par voie électronique

277. Les obligations et modalités de facturation (champ de l'obligation de facturation, mentions obligatoires, facturation par un tiers ou par le client, factures récapitulatives...) prévues aux chapitres premier et deuxième s'appliquent dans les mêmes conditions quel que soit le support (papier ou électronique) ou les modalités de transmission des factures (EDI ou signature électronique).

A. ACCEPTATION DU DESTINATAIRE DES FACTURES

278. Aux termes des articles 289-V et 289 bis du CGI, les factures peuvent, sous réserve de l'acceptation du destinataire, être transmises par voie électronique dès lors que l'authenticité de leur origine et l'intégrité de leur contenu sont garanties.

279. L'acceptation préalable du recours à la transmission des factures par voie électronique doit être matérialisée dans le contrat¹³ liant les parties s'il en existe un ou, à défaut, par l'octroi au destinataire des factures d'un délai raisonnable pour exiger une facture papier.

B. TRANSMISSION DES FACTURES PAR LOTS

280. La directive du 20 décembre 2001 prévoit que les assujettis qui transmettent par voie électronique au même destinataire un lot comprenant plusieurs factures peuvent ne mentionner qu'une seule fois les mentions communes à ces factures à condition que, pour chaque facture, la totalité des informations soit accessible.

281. En l'état actuel de la technique, l'intérêt de recourir à la transmission de lots de factures dans ces conditions doit être relativisé. D'une part, les systèmes de création et de transmission des factures par voie électronique permettent en général d'éviter la saisie redondante de données invariables communes à plusieurs factures transmises simultanément. D'autre part, la possibilité d'émettre des factures périodiques dans les conditions prévues aux points n^{os} 92 et suivants simplifie largement les obligations de facturation liées à la réalisation de plusieurs opérations entre deux mêmes parties sur une courte période.

282. Cela étant précisé, les assujettis qui souhaitent transmettre des factures par lots en ne mentionnant qu'une fois les mentions communes à ces factures ainsi transmises doivent satisfaire aux conditions suivantes :

- les factures concernées doivent être transmises par voie électronique au sens des articles 289 V et 289 bis du CGI ;

- les différentes factures transmises au sein d'un même lot doivent être relatives à des opérations réalisées entre le même fournisseur et le même client ;

Il en résulte que lorsque l'établissement matériel des factures est confié à un tiers, un même lot ne peut pas contenir les factures émises pour le compte de plusieurs mandants ou plusieurs clients d'un même mandant.

283. De même, lorsque deux assujettis réalisent réciproquement des livraisons de biens ou des prestations de services, ils doivent, en cas d'autofacturation, constituer des lots distincts pour chaque flux concerné.

- lorsque le délai entre le fait générateur des opérations ainsi facturées et la transmission d'un lot de factures excède le différé général de facturation prévu au point n^o 86 de la présente instruction, les factures ainsi émises doivent respecter les conditions applicables aux factures récapitulatives (cf. points n^{os} 92 et suivants). Il en résulte notamment que la transmission, au sein d'un lot, d'une facture afférente à une opération dont le fait générateur intervient au cours d'un mois civil donné doit intervenir avant la fin de ce même mois.

- lorsque les factures émises dans le cadre d'un lot n'indiquant qu'une seule fois les mentions communes à ces factures sont sécurisées au moyen d'une signature électronique, il convient alors de signer le lot et non chaque facture de manière distincte.

C. DECLARATION D'UTILISATION D'UN SYSTEME DE TRANSMISSION DES FACTURES PAR VOIE ELECTRONIQUE

284. La directive prévoit que les Etats membres ont la possibilité d'imposer aux assujettis réalisant des opérations sur leur territoire la notification préalable à l'administration de l'utilisation d'un système de transmission électronique.

L'alinéa 2 du II de l'article 289 bis précise qu'en cas de mise en œuvre d'un tel système, les entreprises en informent le service territorialement compétent.

De même, le 5 de l'article 96-F I de l'annexe III au CGI prévoit une obligation d'information de l'administration en cas de recours à l'émission de factures sécurisées par une signature électronique.

Il est précisé que dans cette dernière hypothèse, **l'obligation d'information ne concerne que les seuls assujettis qui émettent ou s'assurent que soient émises en leur nom et pour le compte des factures sécurisées par une signature électronique.** Les clients qui reçoivent de telles factures n'ont donc pas à en informer l'administration.

Ces dispositions sont applicables jusqu'au 31 décembre 2005.

¹³ La conclusion d'un contrat d'interchange entre entreprises qui ont recours à la dématérialisation des factures ou d'un contrat de services avec un prestataire de facturation par voie électronique tient lieu d'acceptation.

Contenu de la déclaration d'utilisation

La déclaration comprend les informations suivantes :

- les coordonnées du service responsable de la transmission des factures (adresse et numéro de téléphone).
- le nom du logiciel utilisé et sa version.
- la norme et la version du message.¹⁴

Forme et lieu de dépôt des déclarations :

Ces informations sont mentionnées sur un état joint à la déclaration de résultats ou de bénéficiaires.

Les entreprises qui souscrivent leur déclaration de résultats au moyen d'un transfert de données fiscales (TDFC), peuvent transmettre ces informations en servant l'annexe libre 00 de leur déclaration.

SECTION 2

Factures transmises par voie électronique et sécurisées au moyen d'une signature électronique

285. Les factures émises dans les conditions visées au premier alinéa du V de l'article 289 du CGI constituent des factures d'origine lorsque l'authenticité de leur origine et l'intégrité de leur contenu sont garanties au moyen d'une signature électronique.

Constitue une facture électronique sécurisée au sens de la disposition précitée, une facture ou un flux de factures créé, transmis et archivé sous forme électronique dans un format qui permet de garantir l'intégrité et la pérennité de son contenu depuis son émission jusqu'à l'expiration de la période de stockage.

Une facture initialement émise sur support papier puis numérisée pour être archivée sous forme électronique ne constitue donc pas une facture d'origine au sens des articles 286 et 289 du CGI, quand bien même le document archivé serait sécurisé au moyen d'une signature électronique.

A. DEFINITION ET CARACTERISTIQUES DE LA SIGNATURE ELECTRONIQUE

286. Les caractéristiques que doit présenter la signature électronique sont définies par le décret n° 2003-659 du 18 juillet 2003 codifié à l'article 96 F-I de l'annexe III au CGI.

287. Précision : Le dispositif de signature électronique mis en œuvre pour l'application de l'article 289 V du CGI doit être distingué de la signature électronique sécurisée définie par l'article 1316-4 du code civil et par le décret n° 2001-272 du 30 mars 2001 pris pour son application. En effet, les conditions de création et de mise en œuvre de la signature électronique sécurisée au sens du décret du 30 mars 2001 sont plus strictes que celles exigées pour l'application de l'article 96-F-I de l'annexe III au CGI relatif à la signature des factures.

Ainsi, les actes, déclarations ou contrats pour lesquels une signature électronique sécurisée au sens du décret du 30 mars 2001 est demandée ne peuvent pas être signés au moyen d'une signature électronique mise en œuvre dans les seules conditions définies par l'article 96-F-I déjà cité.

A l'inverse, un dispositif de signature qui satisfait à l'ensemble des conditions prescrites par le décret du 30 mars 2001 peut parfaitement être utilisé pour signer une facture.

288. Aux termes de l'article 96-F-I de l'annexe III au CGI, le signataire est celui qui détient et met en œuvre le moyen de création de la signature électronique.

289. Il peut s'agir d'une personne morale, auquel cas la signature électronique peut être produite automatiquement lors de l'envoi des factures, ou d'une personne physique émettant les factures après les avoir signées en son nom pour le compte de l'entreprise.

Au sens de l'article 2 de la directive n° 1999/93/CE du 13 décembre 1999, la signature électronique peut être définie comme une donnée sous forme électronique qui est jointe ou liée logiquement à d'autres données électroniques et qui sert de méthode d'authentification du signataire et de l'origine des informations.

290. La signature électronique devra satisfaire aux exigences suivantes :

- être propre au signataire ;
- permettre d'identifier le signataire ;

¹⁴ Cette indication ne concerne que les seuls messages émis au moyen d'un échange de données informatisé au sens de l'article 289 bis du CGI.

- être créée par des moyens que le signataire puisse garder sous son contrôle exclusif ;
- garantir le lien avec les factures auxquelles elle s'attache, de telle sorte que toute modification ultérieure de ces factures soit détectable.

291. Elle pourra être générée par des produits utilisant des technologies de cryptographie asymétrique, c'est-à-dire par des produits utilisant, en l'état de la technologie, deux clés distinctes pour chiffrer puis déchiffrer un document.

292. En pratique, le signataire calcule une empreinte du document d'origine, qui en constitue une version synthétique et unique. Le signataire utilise alors sa clé privée de signature (donnée de création de signature) pour chiffrer l'empreinte au moyen d'un algorithme cryptographique asymétrique et transmet le document d'origine et l'empreinte chiffrée au destinataire.

293. Le destinataire qui possède le même produit calcule à son tour l'empreinte à partir du document d'origine et déchiffre l'empreinte chiffrée reçue avec l'algorithme cryptographique asymétrique au moyen de la clé publique (donnée de vérification de signature), associée de manière unique à la clé privée de signature et envoyée avec le message.

Il doit bien entendu être impossible de retrouver la clé privée de signature à partir de la clé publique associée.

Le destinataire compare alors le résultat du déchiffrement avec l'empreinte qu'il a calculée : il s'agit de l'opération de vérification de la signature.

294. Enfin, pour être certain que la clé publique appartient bien à la personne ou à l'entreprise ayant signé le document, il est nécessaire d'avoir recours à un certificat électronique, document sous forme électronique signé par une tierce partie, encore appelée prestataire de service de certification, qui atteste de ce lien.

295. Ce type de technologie est déjà intégré dans les outils de messagerie électronique utilisés actuellement. ¹⁵

296. Dans l'hypothèse où plusieurs factures seraient transmises dans un même envoi, il est possible de signer l'ensemble des factures en cause et non chaque facture une à une dès lors qu'elles sont relatives à des opérations intervenues entre les mêmes assujettis.

B. DEFINITION ET CARACTERISTIQUES DU CERTIFICAT ELECTRONIQUE

297. La signature électronique s'appuiera sur un certificat électronique qui devra être délivré par un prestataire de service de certification.

298. Le certificat, document sous forme électronique qui atteste du lien entre l'identité du signataire et les données de vérification de sa signature électronique, devra contenir au minimum :

- les informations identifiant de manière univoque le possesseur de la clé publique liée à la signature électronique ;
- la clé publique du signataire ;
- la période de validité du certificat ;
- un numéro de série unique ;
- la signature électronique du prestataire de service de certification qui assure l'authentification de la clé et l'intégrité des informations contenues dans le certificat.

299. Il n'est pas nécessaire que la signature soit créée au moyen d'un certificat qualifié au sens de l'article 2 du décret n° 2001-272 du 30 mars 2001 relatif à la signature électronique. Le dispositif de certification et de signature retenu devra toutefois présenter un degré de sécurité suffisant pour garantir l'authenticité et l'intégrité des factures transmises par voie électronique.

300. Le certificat électronique, qui contient les données de vérification de la signature électronique, doit être communiqué au destinataire des factures.

¹⁵ Des informations sur le fonctionnement de la signature électronique sont disponibles sur le site <http://www.ssi.gouv.fr> dans la rubrique « signature électronique ».

C. VERIFICATION DE LA SIGNATURE ELECTRONIQUE PAR LE DESTINATAIRE DE LA FACTURE

301. L'entreprise destinataire des factures doit effectuer les vérifications relatives à l'authenticité et à l'intégrité du document, au moyen des données insérées dans le certificat électronique attaché à la signature électronique (cf. n° 292).

Cette vérification doit pouvoir être réalisée non seulement lors de la réception de la facture mais encore à tout moment pendant le délai de conservation prévu par l'article L. 102 B du CGI.

La vérification de l'empreinte du document au moyen de la clé publique du signataire permet de s'assurer que le document signé par l'émetteur de la facture n'a pas été altéré ou modifié par la suite.

A cet égard, l'utilisation de fonctions macrodynamiques dans les fichiers factures doit être évitée. En effet, l'exécution de ces fonctions à chaque ouverture des fichiers en modifiera le contenu, l'empreinte ne correspondra donc plus à celle initialement calculée lors de la création du fichier.

302. Par ailleurs, l'entreprise destinataire des factures doit également s'assurer de l'authenticité et de la validité du certificat électronique attaché à ces données de vérification de la signature électronique.

SECTION 3

Dématérialisation des factures au sens de l'article 289 bis du CGI

303. Au sens de l'article 289 bis du CGI, un système de télétransmission de factures peut être défini comme un ensemble de matériels et de logiciels permettant à une ou plusieurs personnes d'échanger des factures à distance et assurant les fonctionnalités fixées par la loi.

304. En conséquence, les systèmes d'échanges de données tels que télex, minitel, télécopie sont exclus de ce dispositif.

A. DEFINITION DE LA NORME

305. Aux termes de l'article 289 bis du CGI, les factures transmises par voie électronique qui se présentent sous la forme d'un message structuré selon une norme convenue entre les parties, permettant une lecture par ordinateur et pouvant être traité automatiquement et de manière univoque, constituent, sous certaines conditions, des factures d'origine.

306. Les entreprises¹⁶ qui veulent transmettre leurs factures dans ces conditions doivent **recourir à un système de télétransmission répondant à des normes équivalentes à celle définie à l'article 2 de la recommandation 1994/820/CE de la Commission du 19 octobre 1994** concernant les aspects juridiques de l'échange de données informatisées lorsque l'accord relatif à cet échange prévoit l'utilisation de procédures garantissant l'authenticité de l'origine et l'intégrité des données.

307. Cette recommandation précise que le terme de « norme agréée », sur lequel repose la définition de l'EDI, peut s'appliquer à toutes les autres normes convenues entre les parties dès lors qu'elles en présentent les caractéristiques essentielles.

308. Autrement dit, il importe en la matière que le message facture soit structuré et directement traité par ordinateur.

B. RESPECT DES NORMES TECHNIQUES

309. Les systèmes doivent être conformes aux spécifications définies par les articles 96 F et 96 I de l'annexe III et par les articles 41 septies et 41 octies de l'annexe IV au code général des impôts.

310. Le système de télétransmission utilisé doit respecter les conditions posées par les I, II et III de l'article 289 bis du CGI et être conforme aux normes prévues par les articles 41 septies et 41 octies de l'annexe IV à ce code :

- identité du message émis et reçu ;
- constitution d'une liste récapitulative et d'un fichier des partenaires ;

¹⁶ Le terme « entreprises » doit être interprété largement. La possibilité de recourir à la facturation dématérialisée est également ouverte aux structures qui ne sont pas, au sens courant du terme, des entreprises (ex : organismes sans but lucratif, personnes morales de droit public...).

- archivage des données (cf. n° 329 et suivants) ;
- restitution des données en langage clair (cf. n° 333 et suivants).

I. Identité du message émis et reçu

311. Le message facture doit comporter au minimum les mentions prévues par les textes en vigueur, et notamment toutes les mentions obligatoires prévues à l'article 242 nonies A de l'annexe II au CGI. Il doit également faire apparaître les renseignements nécessaires à l'établissement de la liste récapitulative.

312. Les mentions prévues par la réglementation doivent figurer dans des zones du message facture que le logiciel doit rendre obligatoires.

313. Ainsi que le prévoit l'article 41 septies III de l'annexe IV au CGI, l'utilisation de codes stables désignant, par exemple, des produits ou des personnes est possible, si la codification est déchiffrée automatiquement à l'aide d'une table de correspondance, dont l'historique des modifications est conservé, intégrée à la fonction de restitution.

314. L'échange de factures dématérialisées peut intervenir en milieu hétérogène (stations émettrice et réceptrice de types différents échangeant des messages selon une norme commune). Chaque message doit donc faire l'objet d'une vérification de la conformité de sa structure aux mentions obligatoires, tant à l'émission qu'à la réception. Il ne doit être altéré en aucune manière après qu'il a été constaté, archivé et émis par le fournisseur.

II. Liste récapitulative

315. L'entreprise qui émet ou reçoit des factures dans les conditions visées au I de l'article 289 bis du CGI doit, quelle que soit la personne qui a matériellement émis ou reçu les messages, en son nom et pour son compte, s'assurer que soit tenue et conservée sur support papier ou sur support informatique, pendant le délai fixé au premier alinéa du I de l'article L 102 B du LPF, une liste récapitulative séquentielle de tous les messages émis et reçus et de leurs anomalies éventuelles.

316. Cette liste doit comporter au minimum les mentions suivantes :

- le numéro et la date de la facture ;
- la date et l'heure de constitution du message ;
- les montants hors taxes et toutes taxes de la transaction, ainsi que le code devise lorsque la facture n'est pas libellée en euros ;
- les éléments d'identification de l'émetteur ou du récepteur donnés par le système de télétransmission (code, nom ou dénomination sociale, n° SIRET ou SIREN, adresse, qualité de fournisseur ou de client) ;
- la version du logiciel utilisée.

317. De plus, cette liste doit indiquer de façon claire et précise les anomalies éventuelles intervenues lors de chaque transmission.

318. Elle doit être produite directement par le système de télétransmission et être conservée sur papier ou sur support informatique.

Lorsque la liste est conservée sur support informatique, le fichier doit être constitué et alimenté au fur et à mesure de l'émission ou de la réception des messages et ne doit pas être modifiable.

Lorsque la liste est conservée sur support papier, elle doit être éditée séquentiellement dans l'ordre d'arrivée ou d'émission des messages, au minimum une fois par jour.

Cas des entreprises utilisant une plate-forme de dématérialisation commune à plusieurs sociétés.

319. Les assujettis qui ne disposent pas de leur propre plate-forme de dématérialisation peuvent recourir, en application du 2 du I de l'article 289 du CGI, à un prestataire qui émettra et recevra, en leur nom et pour leur compte, des factures dématérialisées.

320. Ces prestataires doivent, bien entendu, garantir que leur système de dématérialisation et d'archivage des factures respecte l'ensemble des conditions prescrites par les articles 289 et 289 bis du CGI.

321. Ainsi, le prestataire doit s'assurer qu'une liste récapitulative spécifique est constituée et archivée pour chaque société dématérialisant ses factures par son intermédiaire. En conséquence, une liste récapitulative unique, contenant des informations relatives à plusieurs sociétés différentes ne serait pas conforme aux textes.

III. Fichiers des partenaires

322. Les entreprises, fournisseurs ou clients, doivent constituer un fichier des partenaires avec lesquels elles échangent des factures dématérialisées. Le fichier doit être alimenté automatiquement par le système de télétransmission des seules informations qui en sont directement issues.

323. Ce fichier doit comporter, pour chaque partenaire, les informations suivantes : nom ou dénomination et adresse, qualité d'émetteur et/ou de récepteur, date(s) d'entrée en phase de dématérialisation avec le partenaire et éventuellement date(s) de sortie.

CHAPITRE QUATRIEME

OBLIGATION DE CONSERVATION ET DE STOCKAGE DES FACTURES

SECTION 1

Obligations en matière de conservation

A. RAPPEL DES PRINCIPES

324. Les factures transmises par voie électronique dans les conditions prévues aux articles 289-V et 289 bis du CGI tiennent lieu de facture d'origine pour l'application des articles 286 et 289 du même code. Elles doivent donc être conservées dans leur format original dans les délais et conditions prévus par l'article L. 102 B du livre des procédures fiscales, c'est-à-dire :

- sur support informatique pendant une durée au moins égale au délai du droit de reprise prévu au 1er alinéa de l'article L. 169 du livre des procédures fiscales ;

- sur tout support au choix de l'entreprise pendant les trois années suivantes.

325. Précision : Lorsque, durant le délai prévu à l'article L.102 B, l'environnement matériel ou logiciel est modifié, le contribuable doit assurer la conversion et la compatibilité des fichiers avec les matériels existants lors du contrôle.

B. CONSERVATION DES FACTURES TRANSMISES PAR VOIE ELECTRONIQUE ET SECURISEES AU MOYEN D'UNE SIGNATURE ELECTRONIQUE

326. Les factures transmises par voie électronique et sécurisées au moyen d'une signature électronique doivent être conservées dans leur format original.

327. L'impression sur papier d'une facture transmise par ce moyen ne constitue pas une facture d'origine. Il n'est donc ni suffisant, ni nécessaire, d'un point de vue réglementaire, de procéder systématiquement à l'impression puis à l'archivage de ces factures sur support papier.

328. L'article 96 F-I de l'annexe III au CGI prévoit que les factures, la signature électronique à laquelle elles sont liées ainsi que le certificat électronique attaché aux données de vérification de la signature électronique, doivent être conservés dans leur contenu originel par l'entreprise chargée de s'assurer qu'une facture est émise et par l'entreprise destinataire de ces factures dans les conditions et les délais fixés par l'article L. 102 B du LPF.

C. CONSERVATION DES FACTURES DEMATERIALISEES AU SENS DE L'ARTICLE 289 BIS DU CGI

329. Les informations émises et reçues doivent être conservées dans leur contenu originel. Elles doivent être conservées pendant le délai de six ans prévu à l'article L. 102 B du livre des procédures fiscales. Le support informatique sur lequel sont conservés les messages factures doit être alimenté automatiquement par le système des informations qui en sont directement issues. L'obligation de conservation porte sur l'intégralité du message émis ou reçu, y compris les mentions non obligatoires.

330. Lorsque la station de dématérialisation est gérée par un prestataire de services, la conservation dans leur contenu originel des informations émises ou reçues doit être assurée séparément pour chaque société dématérialisant ses factures. En conséquence, un archivage commun des factures, contenant des informations relatives à plusieurs sociétés, ne serait pas conforme aux textes.

331. La liste récapitulative et le fichier des partenaires doivent être conservés dans les mêmes conditions.

D. RESTITUTION

332. Aux termes des articles 289 bis du CGI et 96 F-I de l'annexe III à ce code, les informations émises ou reçues par voie électronique doivent être identiques.

333. Ces dispositions prévoient, par ailleurs, que, sur demande de l'administration, le contenu des messages factures est restitué en langage clair par l'entreprise chargée de s'assurer qu'une facture est délivrée, quelle que soit la personne qui a matériellement émis les messages en son nom et pour son compte.

334. Il doit en outre être restitué en langage clair par l'entreprise destinataire de ces factures, quelle que soit la personne qui les a reçues en son nom et pour son compte.

335. La restitution porte sur l'ensemble des informations contenues dans le message facture, qu'elles soient obligatoires ou facultatives.

336. La restitution d'un message facture en " langage clair " consiste à restituer le message dans un format habituellement admis par les usages commerciaux.

337. Le système de transmission utilisé doit permettre à l'entreprise de répondre à des demandes sélectives de l'administration.

338. Si l'administration le demande, la restitution des informations est effectuée sur support papier.

339. L'obligation de restitution ne porte que sur quelques factures ou séries de factures expressément demandées par l'administration. Elle ne présente donc pas de caractère systématique.

E. SANCTIONS

340. L'utilisation d'un système de transmission des factures par voie électronique en application des articles 289-V et 289 bis du code général des impôts impose aux entreprises des obligations en matière de conservation des fichiers informatiques. Le défaut de conservation constaté par les agents de l'administration, qu'il soit total ou partiel, pourra donc être sanctionné.

341. A titre d'exemple, le défaut de conservation des factures originales sur support informatique peut entraîner la remise en cause des déductions opérées en matière de TVA.

SECTION 2

Obligations en matière de stockage

A. FACTURES PAPIER

342. Les factures qui n'ont pas fait l'objet d'une transmission par voie électronique au sens de l'article 289-V du CGI ou d'une procédure de dématérialisation au sens de l'article 289 bis du même code doivent être stockées sur le territoire français.

343. Le lieu de stockage doit être situé dans un lieu immédiatement accessible à toute requête de l'administration.

B. FACTURES TRANSMISES PAR VOIE ELECTRONIQUE

344. Le 2^{ème} alinéa de l'article L. 102 C du LPF prévoit que les assujettis ne peuvent stocker les factures transmises par voie électronique dans un pays non lié à la France par une convention prévoyant une assistance mutuelle ainsi qu'un droit d'accès en ligne, de téléchargement et d'utilisation de l'ensemble des données concernées.

345. Cette disposition s'applique aux factures transmises par voie électronique en application des articles 289-V et 289 bis du code général des impôts.

346. Il ressort de ces dispositions les hypothèses suivantes :

- soit les assujettis effectuent un stockage de leurs factures sur le territoire français ;
- soit les assujettis usent de la faculté, qui leur est offerte, d'effectuer un stockage hors du territoire français. Ils doivent alors s'assurer que le pays est lié à la France par une convention prévoyant une assistance mutuelle ayant une portée similaire à celle prévue par la directive 76/308/CEE du Conseil du 15 mars 1976 concernant l'assistance mutuelle en matière de recouvrement des créances relatives à certaines cotisations, droits, taxes et autres mesures, la directive 77/799/CEE du Conseil du 19 décembre 1977 concernant l'assistance mutuelle des autorités compétentes des Etats membres dans le domaine des impôts directs et indirects et le règlement CEE n°218/92 du Conseil du 27 janvier 1992 concernant la coopération administrative dans le domaine des impôts indirects ainsi qu'un droit d'accès en ligne, de téléchargement et d'utilisation de l'ensemble des données concernées.¹⁷

C. ACCES AUX FACTURES

- 347.** Tout assujetti doit s'assurer que l'administration a, à des fins de contrôle, un accès en ligne permettant le téléchargement et l'utilisation des données stockées, quels que soient :
- le lieu de stockage en France ou hors du territoire national ;
 - la personne chargée de stocker les factures en son nom et pour son compte.
- 348.** Les factures doivent être accessibles dans le meilleur délai depuis son principal établissement ou son siège social.
- 349.** L'assujetti prend toute mesure utile pour faciliter l'accès aux factures. Il pourra par exemple mettre à disposition des agents de l'administration :
- une personne (responsable informatique...) chargée de les aider dans la consultation des pièces ;
 - un poste informatique dédié à la seule consultation, coupé de tout réseau local et comportant les factures sur la période vérifiée ;
 - une copie papier des factures transmises par voie électronique.
- 350.** Les autorités compétentes des Etats membres de la Communauté européenne ont un droit d'accès par voie électronique, de téléchargement et d'utilisation des factures stockées sur le territoire français par ou pour le compte des assujettis relevant de leur juridiction, dans les limites fixées par la réglementation de l'Etat d'établissement de l'assujetti et dans la mesure où cela est nécessaire aux fins de contrôle.
- Ce droit d'accès s'effectuera en ligne depuis le siège ou l'établissement de l'assujetti établi dans un autre Etat membre de la Communauté européenne. Cette disposition ne permet pas à ces mêmes autorités compétentes d'accéder aux factures depuis le territoire français.

D. DECLARATION DU LIEU DE STOCKAGE

- 351.** La déclaration du lieu de stockage prévue au 3ème alinéa de l'article L. 102 C du LPF s'effectue sur papier libre. Elle comporte les noms et adresses des clients ou des tiers chargés du stockage ainsi que les périodes visées par celui-ci.
- La déclaration doit être adressée au service des impôts territorialement compétent.

CHAPITRE CINQUIEME

CONTROLE PAR L'ADMINISTRATION DES PROCEDES DE TRANSMISSION PAR VOIE ELECTRONIQUE

SECTION 1 Contrôle de la signature électronique

- 352.** La valeur probante d'une facture dépend essentiellement de l'utilisation d'un dispositif technique assurant au système une fiabilité équivalente à celle que procurent les factures papier et permettant d'assimiler la facture transmise par voie électronique à un original.
- 353.** Pour que la signature électronique puisse être valablement acceptée dans les échanges électroniques de factures, elle doit respecter les caractéristiques définies par le décret n° 2003-659 du 19 juillet 2003 codifié à l'article 96 F-I de l'annexe III au CGI.

¹⁷ A ce jour, seuls les Etats membres de Communauté européenne sont liés à la France par une telle convention d'assistance.

354. A tout moment dans la mise en œuvre de son droit de contrôle, d'enquête ou de communication, l'administration peut s'assurer du respect des normes techniques définies à l'article 96 F -I précité.

355. A cette fin, les entreprises doivent tout mettre en œuvre afin de faciliter le contrôle des agents.

SECTION 2

Contrôle des systèmes de dématérialisation au sens de l'article 289 bis du CGI

356. L'utilisation du système de télétransmission n'est régulière que si le système utilisé est conforme aux prescriptions des articles 41 septies et 41 octies de l'annexe IV au CGI.

357. Le législateur a prévu que les agents de l'administration peuvent intervenir de manière inopinée pour vérifier la conformité du fonctionnement du système de télétransmission aux exigences précisées aux points n^{os} 303 et suivants de la présente instruction (cf. art. 289 bis IV du CGI).

358. Ce contrôle inopiné du système de transmission des factures est distinct de celui prévu au 4^{ème} alinéa de l'article L. 47 du livre des procédures fiscales.

A. COMPETENCE DES AGENTS

359. Les agents de la direction générale des impôts ont compétence pour contrôler la conformité du fonctionnement du système de télétransmission dans les locaux professionnels des entreprises émettrices et réceptrices et, au besoin, dans ceux des prestataires de service de télétransmission, en procédant à des tests de manière inopinée.

360. Conformément à l'article 96 I de l'annexe III au CGI, les contrôles peuvent être effectués par les agents de catégorie A ou B de la direction générale des impôts.

B. INTERVENTION SUR PLACE

I. Remise d'un avis d'intervention

361. Lors de l'intervention inopinée, un avis d'intervention est remis à l'intéressé ou à son représentant avant le commencement des opérations. Il précise le nom, la fonction et le service de l'administration auquel l'agent vérificateur est affecté ainsi que les opérations techniques envisagées sur le système de télétransmission. Les tests ne peuvent avoir lieu en l'absence du contribuable ou d'un représentant de l'entreprise.

362. Lorsque la télétransmission des factures est confiée à un prestataire extérieur à l'entreprise utilisatrice, cette dernière doit s'assurer que les agents de l'administration pourront accéder aux logiciels. L'entreprise doit donner mandat au prestataire pour répondre aux demandes de l'administration. Ce mandat doit obligatoirement être mentionné dans le contrat de sous-traitance.

II. Accès des agents de l'administration à la documentation

363. Conformément à l'article 41 septies de l'annexe IV au CGI, les agents de l'administration peuvent consulter la documentation relative au logiciel de télétransmission. Il s'agit des éléments habituellement constitutifs d'une documentation informatique, c'est-à-dire les guides utilisateurs, ainsi que les dossiers concernant le développement (architecture, analyse fonctionnelle et organique) et l'exploitation.

364. L'attention est appelée sur la nécessité pour les entreprises de garantir aux agents de l'administration l'accès à cette documentation, particulièrement lorsque les logiciels ont été développés par des concepteurs indépendants de l'entreprise contrôlée. Dans cette situation, la rédaction de clauses contractuelles avec les concepteurs devra être prévue.

III. Nature des tests

365. L'administration peut s'assurer de la conformité du fonctionnement du système de télétransmission aux exigences de l'article 289 bis du CGI par la vérification de l'existence et du contenu des listes récapitulatives des messages émis et reçus prévues au III de cet article et par la réalisation d'opérations techniques sur le système de télétransmission. Le dernier alinéa du IV de l'article 289 bis prévoit que ces opérations peuvent être réalisées par l'entreprise sous le contrôle des agents de l'administration.

366. Pour la mise en œuvre des tests techniques, les agents de l'administration peuvent demander le concours du personnel des entreprises utilisatrices.

367. Les opérations techniques peuvent comprendre des tests permettant notamment :

- de comparer le système mis en œuvre à celui qui a été déclaré ;
- d'identifier les émetteurs et les récepteurs ;
- d'effectuer des investigations de nature à s'assurer de l'exactitude et de l'exhaustivité de la liste récapitulative, de l'intégrité des messages émis et/ou reçus, ainsi que des possibilités de restitution ;
- d'établir des liaisons entre émetteurs et récepteurs.

IV. Conséquence des résultats des contrôles

368. A l'issue de son intervention, l'agent de l'administration informe l'entreprise des résultats des tests effectués puis dresse un procès-verbal constatant soit la conformité du système utilisé par rapport aux prescriptions des articles 41 septies et 41 octies de l'annexe IV au CGI et au système déclaré, soit les manquements relevés. Ce procès-verbal est notifié à l'entreprise par remise directe ou par envoi recommandé avec accusé de réception.

369. Si le système est reconnu conforme, l'entreprise peut continuer à l'utiliser. Si des manquements ont été constatés, ou si les agents de l'administration n'ont pu mettre en œuvre les tests nécessaires, le contribuable dispose d'un délai de 30 jours à compter de la date de remise ou de réception du procès-verbal pour formuler des observations, apporter des justifications ou procéder à la régularisation du fonctionnement du système.

C. SANCTIONS

370. A défaut de régularisation dans le délai de 30 jours ou de justifications admises par l'administration, le contribuable n'a plus la possibilité de télétransmettre ses factures en application de l'article 289 bis du CGI.

371. En conséquence, au-delà de ce délai de 30 jours, les factures transmises ne constituent plus des factures d'origine au sens des articles 286 et 289 du CGI. Il s'ensuit que la TVA relative à ces factures n'est plus déductible. Le fournisseur est alors tenu d'émettre des factures papier ou des factures sécurisées au moyen d'une signature électronique pour permettre l'exercice du droit de déduction par ses clients.

CHAPITRE SIXIEME ENTREE EN VIGUEUR

372. Les précisions apportées par la présente instruction sont **applicables aux factures émises à compter du 1er juillet 2003.**

373. Cela étant, pour tenir compte des difficultés de gestion administrative que pourrait susciter pour certaines entreprises, la mise en conformité avec les dispositions de l'article 17 de la loi de finances rectificative pour 2002 du 30 décembre 2002 et du décret n° 2003-632 du 7 juillet 2003 il a paru possible d'admettre que la situation de ces entreprises au regard des nouvelles conditions posées en matière de mentions obligatoires fasse jusqu'au 31 décembre 2003 l'objet d'un examen bienveillant.

374. Cette mesure ne vaut que pour les seules omissions ou inexactitudes relatives aux mentions qui n'étaient pas d'ores et déjà imposées par le CGI avant le 1er juillet 2003.

375. Les instructions 3 E-1-92 du 27 décembre 1991, 3 E-1-93 du 1^{er} mars 1993, 3 E-3-94 du 11 octobre 1994 et 3 E-1-99 du 12 juillet 1999 ainsi que les termes contraires de l'instruction 3 CA-92 du 31 juillet 1992 (n^{os} 844 à 871) sont rapportés.

Annoter DB : 3 E 22 et 3 D 1211

Le Directeur de la Législation Fiscale,
Hervé LE FLOC'H LOUBOUTIN



ANNEXE 1

CODE GENERAL DES IMPOTS, CGI.

Article 289

Art. 289 I. - 1. Tout assujetti est tenu de s'assurer qu'une facture est émise, par lui-même, ou en son nom et pour son compte, par son client ou par un tiers :

a. Pour les livraisons de biens ou les prestations de services qu'il effectue pour un autre assujetti, ou pour une personne morale non assujettie ;

b. Pour les livraisons de biens visées aux articles 258 A et 258 B et pour les livraisons de biens exonérées en application du I de l'article 262 ter et II de l'article 298 sexies ;

c. Pour les acomptes qui lui sont versés avant que l'une des opérations visées aux a et b ne soit effectuée ;

d. Pour les livraisons aux enchères publiques de biens d'occasion, d'œuvres d'art, d'objets de collection ou d'antiquité.

2. Les factures peuvent être matériellement émises, au nom et pour le compte de l'assujetti, par le client ou par un tiers lorsque cet assujetti leur donne expressément mandat à cet effet.

Le mandat de facturation ainsi établi doit notamment prévoir que l'assujetti conserve l'entière responsabilité de ses obligations en matière de facturation et de ses conséquences au regard de la taxe sur la valeur ajoutée.

3. La facture est, en principe, émise dès la réalisation de la livraison ou de la prestation de services.

Elle peut toutefois être établie de manière périodique pour plusieurs livraisons de biens ou prestations de services distinctes réalisées entre l'assujetti et son client au titre du même mois civil. Cette facture est établie au plus tard à la fin de ce même mois. Le différé de facturation ne peut en aucun cas avoir pour effet de retarder la déclaration de la taxe exigible au titre des opérations facturées.

4. L'assujetti doit conserver un double de toutes les factures émises.

5. Tout document ou message qui modifie la facture initiale, émise en application de cet article ou de l'article 289 bis, et qui fait référence à la facture initiale de façon spécifique et non équivoque est assimilé à une facture. Il doit comporter l'ensemble des mentions prévues au II.

Un décret en Conseil d'Etat détermine et fixe les conditions et modalités d'application du présent I.

II. - Un décret en Conseil d'Etat fixe les mentions obligatoires qui doivent figurer sur la facture. Ce décret détermine notamment les éléments d'identification des parties, les données concernant les biens livrés ou les services rendus et celles relatives à la détermination de la taxe sur la valeur ajoutée.

III. - L'entraîneur bénéficiaire des sommes mentionnées au 19° de l'article 257 s'assure qu'une facture est émise au titre des gains réalisés et y ajoute le montant de la taxe sur la valeur ajoutée.

IV. - Les montants figurant sur la facture peuvent être exprimés dans toute monnaie, pour autant que le montant de taxe à payer soit déterminé en euros en utilisant le mécanisme de conversion prévu au 1 bis de l'article 266.

Lorsqu'elle est rédigée dans une langue étrangère, le service des impôts peut, à des fins de contrôle, exiger une traduction en français, dans les conditions prévues au deuxième alinéa de l'article 54.

V. - Les factures peuvent, sous réserve de l'acceptation du destinataire, être transmises par voie électronique dès lors que l'authenticité de leur origine et l'intégrité de leur contenu sont garanties au moyen d'une signature électronique. Les factures ainsi transmises tiennent lieu de facture d'origine pour l'application de l'article 286 et du présent article. Les conditions d'émission de ces factures, de leur signature électronique et leurs modalités de stockage sont fixées par décret.

Lorsqu'elles se présentent sous la forme d'un message structuré selon une norme convenue entre les parties, permettant une lecture par ordinateur et pouvant être traité automatiquement et de manière univoque, les factures doivent être émises dans les conditions précisées à l'article 289 bis.

•

CODE GENERAL DES IMPOTS, CGI.**Article 289 bis**

Art 289 bis I. - Pour l'application des articles 286 et 289, seules les factures transmises par voie électronique qui se présentent sous la forme d'un message structuré selon une norme convenue entre les parties, permettant une lecture par ordinateur et pouvant être traité automatiquement et de manière univoque, constituent, sous réserve des dispositions ci-après, des documents tenant lieu de factures d'origine.

Les informations émises et reçues doivent être identiques. Sur demande de l'administration, elles sont restituées en langage clair par l'entreprise chargée de s'assurer qu'une facture est émise au sens du I de l'article 289, quelle que soit la personne qui a matériellement émis les messages, en son nom et pour son compte. Elles doivent, en outre, être restituées dans les mêmes conditions par l'entreprise destinataire de ces factures, quelle que soit la personne qui les a reçues en son nom et pour son compte.

Si l'administration le demande, la restitution des informations est effectuée sur support papier.

II. - Les entreprises qui veulent transmettre leurs factures dans les conditions visées au I recourent à un système de télétransmission répondant à des normes équivalentes à celle définie à l'article 2 de la recommandation 1994/820/CE de la Commission, du 19 octobre 1994, concernant les aspects juridiques de l'échange de données informatisées lorsque l'accord relatif à cet échange prévoit l'utilisation de procédures garantissant l'authenticité de l'origine et l'intégrité des données.

En cas de mise en œuvre d'un tel système, les entreprises en informent le service des impôts territorialement compétent. Le présent alinéa s'applique jusqu'au 31 décembre 2005.

III. - L'entreprise doit s'assurer que les informations émises en application du I, par elle-même, ou par un tiers ou client mandaté à cet effet, sont accessibles et conservées dans leur contenu originel et dans l'ordre chronologique de leur émission dans les conditions et dans les délais fixés par l'article L. 102 B du livre des procédures fiscales.

L'entreprise destinataire de ces informations doit, quelle que soit la personne qui les a reçues en son nom et pour son compte, s'assurer qu'elles sont accessibles et conservées dans leur contenu originel et dans l'ordre chronologique de leur réception dans les conditions et dans les délais fixés par l'article L. 102 B du livre des procédures fiscales.

L'entreprise, qui émet ou reçoit des factures dans les conditions mentionnées au I, doit, quelle que soit la personne qui a matériellement émis ou reçu les messages, en son nom et pour son compte, s'assurer qu'est tenue et conservée sur support papier ou sur support informatique, pendant le délai fixé au premier alinéa du I de l'article L. 102 B du livre des procédures fiscales, une liste récapitulative séquentielle de tous les messages émis et reçus et de leurs anomalies éventuelles.

IV. Les agents de l'administration peuvent intervenir de manière inopinée dans les locaux professionnels des entreprises émettrices et réceptrices, et, s'il y a lieu, dans les locaux professionnels des prestataires de services de télétransmission, pour vérifier la conformité du fonctionnement du système de télétransmission aux exigences du présent article.

Lors de l'intervention mentionnée au premier alinéa, l'administration remet au contribuable, ou à son représentant, un avis d'intervention précisant les opérations techniques envisagées sur le système de télétransmission.

En cas d'impossibilité de procéder au contrôle du système ou de manquement aux conditions posées par le présent article, les agents de l'administration dressent un procès-verbal. Dans les trente jours de la notification de ce procès-verbal, le contribuable peut formuler ses observations, apporter des justifications ou procéder à la régularisation des conditions de fonctionnement du système. Au-delà de ce délai et en l'absence de justification ou de régularisation, les factures mentionnées au I ne sont plus considérées comme documents tenant lieu de factures d'origine.

L'intervention, opérée par des agents de l'administration ou sous leur contrôle conformément au premier alinéa, ne relève pas des procédures de contrôle de l'impôt régies par les articles L. 10 à L. 54 A du livre des procédures fiscales. Les procès-verbaux établis en application du présent article ne sont opposables au contribuable qu'au regard de la conformité de son système de télétransmission aux principes et normes prévus aux I, II et III.

V. Un décret fixe les conditions d'application du présent article, et notamment les modalités de restitution des informations ainsi que les conditions dans lesquelles les agents de l'administration sont habilités à procéder aux visites mentionnées au IV.

LIVRE DES PROCEDURES FISCALES
(Partie Législative)

Article L.102 C

Art. L. 102 C. Pour l'application des dispositions de l'article L. 102 B, les factures émises par les assujettis ou, en leur nom et pour leur compte, par leur client ou par un tiers, ainsi que toutes les factures qu'ils ont reçues, doivent être stockées sur le territoire français, lorsque ce stockage n'est pas effectué par voie électronique garantissant un accès immédiat, complet et en ligne aux données concernées.

Les assujettis ne peuvent stocker les factures transmises par voie électronique dans un pays non lié à la France par une convention prévoyant une assistance mutuelle ainsi qu'un droit d'accès en ligne immédiat, le téléchargement et l'utilisation de l'ensemble des données concernées.

Les assujettis sont tenus de déclarer, en même temps que leur déclaration de résultats ou de bénéfices, le lieu de stockage de leurs factures ainsi que toute modification de ce lieu lorsque celui-ci est situé hors de France.

Les autorités compétentes des Etats membres de la Communauté européenne ont un droit d'accès par voie électronique, de téléchargement et d'utilisation des factures stockées sur le territoire français par ou pour le compte d'un assujetti relevant de leur juridiction, dans les limites fixées par la réglementation de l'Etat d'établissement de l'assujetti et dans la mesure où cela est nécessaire aux fins de contrôle.

Tout assujetti stockant ses factures par voie électronique sur le territoire français s'assure que l'administration a, à des fins de contrôle, un accès en ligne permettant le téléchargement et l'utilisation des données stockées.

Un décret en Conseil d'Etat détermine et fixe les conditions et modalités d'application du présent article.



ANNEXE 2

Code général des impôts, annexe II

Articles 242 nonies et 242 nonies A

(Décret n° 2003-632 du 7 juillet 2003)

Art. 242 nonies. - 1. En application du 2 du I de l'article 289 du code général des impôts, les factures peuvent être matériellement émises, au nom et pour le compte de l'assujetti, par son client ou par un tiers lorsque cet assujetti leur donne expressément un mandat écrit et préalable à cet effet.

Les factures émises dans le cadre de ce mandat peuvent ne pas être authentifiées de manière formelle par le mandant. Celui-ci peut contester les informations qu'elles contiennent dans le délai prévu par le contrat de mandat. Dans cette hypothèse, le mandant émettra une facture rectificative dans les conditions prévues au 5 du I de l'article 289 du code général des impôts. Les factures rectificatives émises en application de l'article 272 du code général des impôts sont établies dans les mêmes conditions.

Lorsque le client ou le tiers mandaté par l'assujetti pour émettre les factures, en son nom et pour son compte, est établi dans un pays avec lequel il n'existe aucun instrument juridique relatif à l'assistance mutuelle ayant une portée similaire à celle prévue par la directive 76/308/CEE du Conseil du 15 mars 1976 concernant l'assistance mutuelle en matière de recouvrement des créances relatives à certaines cotisations, droits, taxes et autres mesures et par la directive 77/799/CEE du Conseil du 19 décembre 1977 concernant l'assistance mutuelle des autorités compétentes des Etats membres dans le domaine des impôts directs et indirects et le règlement (CEE) n° 218/92 du Conseil du 27 janvier 1992 concernant la coopération administrative dans le domaine des impôts indirects (TVA), les règles suivantes s'appliquent :

a. l'assujetti en informe l'administration par écrit en indiquant le nom et l'adresse du client ou tiers ainsi mandaté lorsque ce dernier établit de manière régulière des factures au nom et pour le compte de cet assujetti. A cette fin, il dépose un état auprès du service des impôts territorialement compétent dans les mêmes délais que sa déclaration de résultats ou de bénéfices ;

b. les factures concernées sont émises dès la réalisation de la livraison ou de la prestation de services et sans que puisse être utilisée la possibilité de délivrer des factures périodiques dans les conditions prévues au deuxième alinéa du 3 du I de l'article 289 du code général des impôts.

2. Les factures périodiques visées au 3 du I de l'article 289 du code général des impôts ne peuvent être émises que lorsque l'assujetti réalise, au cours du même mois civil, plusieurs opérations au profit d'un même client.

Pour chaque livraison de biens ou prestation de services réalisée, un bon de livraison, ou un document en tenant lieu, numéroté et comportant l'identité et l'adresse du client, la date de l'opération ainsi que la quantité et la dénomination précise des biens livrés ou services rendus est émis en double exemplaire.

L'assujetti et son client en conservent un exemplaire à l'appui de leur comptabilité dans les mêmes conditions que les factures.

Les factures émises de manière périodique comportent les mentions obligatoires prévues à l'article 242 nonies A.

Art. 242 nonies A. – Les mentions obligatoires qui doivent figurer sur les factures en application du II de l'article 289 du code général des impôts sont les suivantes :

1° le nom complet et l'adresse de l'assujetti et de son client ;

2° le numéro individuel d'identification attribué à l'assujetti en application de l'article 286 ter du code général des impôts et sous lequel il a effectué la livraison de biens ou la prestation de services ;

3° les numéros d'identification à la taxe sur la valeur ajoutée du vendeur et de l'acquéreur pour les livraisons désignées au I de l'article 262 ter du code général des impôts ;

4° le numéro d'identification à la taxe sur la valeur ajoutée du prestataire ainsi que celui fourni par le preneur pour les prestations mentionnées aux 3°, 4° bis, 5° et 6° de l'article 259 A du code général des impôts ;

5° lorsque le redevable de la taxe est un représentant fiscal au sens de l'article 289 A du code général des impôts, le numéro individuel d'identification attribué à ce représentant fiscal en application de l'article 286 ter du même code, ainsi que son nom complet et son adresse ;

6° sa date de délivrance ou d'émission pour les factures transmises par voie électronique ;

7° un numéro unique basé sur une séquence chronologique et continue ; la numérotation peut être établie dans ces conditions par séries distinctes lorsque les conditions d'exercice de l'activité de l'assujetti le justifient ; l'assujetti doit faire des séries distinctes un usage conforme à leur justification initiale ;

8° pour chacun des biens livrés ou des services rendus, la quantité, la dénomination précise, le prix unitaire hors taxes et le taux de taxe sur la valeur ajoutée légalement applicable ou, le cas échéant, le bénéfice d'une exonération ;

9° tous rabais, remises, ristournes ou escomptes acquis et chiffrables lors de l'opération et directement liés à cette opération ;

10° la date à laquelle est effectuée, ou achevée, la livraison de biens ou la prestation de services ou la date à laquelle est versé l'acompte visé au c du 1 du I de l'article 289 du code général des impôts, dans la mesure où une telle date est déterminée et qu'elle est différente de la date d'émission de la facture ;

11° le montant de la taxe à payer et, par taux d'imposition, le total hors taxe et la taxe correspondante mentionnés distinctement ;

12° en cas d'exonération ou lorsque le client est redevable de la taxe ou lorsque l'assujetti applique le régime de la marge bénéficiaire, la référence à la disposition pertinente du code général des impôts ou à la disposition correspondante de la directive 77/388/CEE du 17 mai 1977 ou à toute autre mention indiquant que l'opération bénéficie d'une mesure d'exonération, d'un régime d'autoliquidation ou du régime de la marge bénéficiaire ;

13° les caractéristiques du moyen de transport neuf telles qu'elles sont définies au III de l'article 298 sexies du code général des impôts pour les livraisons mentionnées au II de ce même article.

14° de manière distincte, le prix d'adjudication du bien, les impôts, droits, prélèvements et taxes ainsi que les frais accessoires tels que les frais de commission, d'emballage, de transport et d'assurance demandés par l'organisateur à l'acheteur du bien, pour les livraisons aux enchères publiques visées au d du 1 du I de l'article 289 du code général des impôts effectuées par un organisateur de ventes aux enchères publiques agissant en son nom propre, soumises au régime de la marge bénéficiaire mentionné à l'article 297 A du même code. Cette facture ne doit pas mentionner de taxe sur la valeur ajoutée.



ANNEXE 3

Livre des procédures fiscales

Article R.* 102 C

Art. R.* 102 C-1. - I. Pour l'application des dispositions de l'article L. 102 C, les assujettis ne peuvent stocker les factures transmises par voie électronique dans un pays non lié à la France par une convention prévoyant d'une part une assistance mutuelle ayant une portée similaire à celle prévue par la directive 76/308/CEE du Conseil du 15 mars 1976 concernant l'assistance mutuelle en matière de recouvrement des créances relatives à certaines cotisations, droits, taxes et autres mesures et par la directive 77/799/CEE du Conseil du 19 décembre 1977 concernant l'assistance mutuelle des autorités compétentes des Etats membres dans le domaine des impôts directs et indirects et le règlement CEE n° 218/92 du Conseil du 27 janvier 1992 concernant la coopération administrative dans le domaine des impôts indirects (TVA) et d'autre part un droit d'accès en ligne, de téléchargement et d'utilisation de l'ensemble des données concernées.

II. La déclaration du lieu de stockage prévue à l'article L. 102 C précité s'effectue sur papier libre ou par voie électronique. Elle comporte les nom et adresse des clients ou des tiers chargés du stockage ainsi que les périodes concernées par celui-ci. Les assujettis sont tenus de déclarer toute modification du lieu de stockage dans le mois qui suit la survenance d'un tel événement.

III. Pour l'application de l'article L. 102 C précité, l'assujetti s'assure que les factures et données détenues par lui-même, ou en son nom et pour son compte, par un client ou par un tiers sont accessibles, dans le meilleur délai depuis son siège ou son principal établissement en cas de contrôle de l'administration, quel que soit le lieu de détention de ces documents.



ANNEXE 4

Décret n° 2003-659 du 18 juillet pris pour l'application de l'article 17 de la loi de finances rectificative pour 2002 du 30 décembre 2002.

Art. 1er. - L'annexe III au code général des impôts est modifiée comme suit :

A. – Le 2 de l'article 77 est abrogé.

B. – A l'article 80, les mots : « toutes les factures ou » sont remplacés par les mots : « tous les ».

C. L'article 96 F est ainsi modifié :

1. Les trois alinéas de l'article sont regroupés sous un II.

2. Il est inséré un I ainsi rédigé.

« I. 1. a. Les factures émises dans les conditions visées au premier alinéa du V de l'article 289 du code général des impôts tiennent lieu de factures d'origine lorsque l'authenticité de leur origine et l'intégrité de leur contenu sont garanties au moyen d'une signature électronique.

La signature électronique est une donnée sous forme électronique qui est jointe ou liée logiquement à d'autres données électroniques et qui sert de méthode d'authentification du signataire et de l'origine des informations.

Le signataire est celui qui détient et met en œuvre le moyen de création de la signature électronique. Il peut s'agir d'une personne morale, auquel cas la signature électronique est produite automatiquement lors de l'envoi des factures, ou d'une personne physique émettant les factures après les avoir signées en son nom pour le compte de l'entreprise.

b. La signature électronique doit satisfaire aux exigences suivantes :

1° être propre au signataire ;

2° permettre d'identifier le signataire ;

3° être créée par des moyens que le signataire puisse garder sous son contrôle exclusif ;

4° garantir le lien avec les factures auxquelles elle s'attache, de telle sorte que toute modification ultérieure de ces factures soit détectable.

c. La signature électronique repose sur un certificat électronique qui est délivré par un prestataire de service de certification. Ce certificat comporte :

1° les informations identifiant de manière univoque le possesseur de la clé publique liée à la signature électronique ;

2° la clé publique du signataire ;

3° la période de validité du certificat ;

4° un numéro de série unique ;

5° la signature électronique du prestataire de service de certification qui assure l'authentification de la clé et l'intégrité des informations contenues dans le certificat.

Le certificat électronique attaché à la signature électronique est communiqué au destinataire des factures.

2. L'entreprise destinataire de ces factures vérifie la signature électronique apposée sur les factures au moyen des données de vérification contenues dans le certificat électronique. Elle s'assure également de l'authenticité et de la validité du certificat attaché à la signature électronique.

3. Les factures, la signature électronique à laquelle elles sont liées ainsi que le certificat électronique y attaché sont conservés dans leur contenu originel par l'entreprise chargée de s'assurer qu'une facture est émise au sens du I de l'article 289 et par l'entreprise destinataire de ces factures, dans les conditions et dans les délais fixés par l'article L. 102 B du livre des procédures fiscales.

4. Les informations émises et reçues doivent être identiques. Sur demande de l'administration, elles sont restituées en langage clair par l'entreprise chargée de s'assurer qu'une facture est émise au sens du I de l'article 289. Elles sont, en outre, restituées dans les mêmes conditions par l'entreprise destinataire de ces factures.

Les informations mentionnées au premier alinéa sont restituables sur écran, sur support informatique ou sur papier à la demande de l'administration. La restitution porte sur l'intégralité des informations émises et reçues, qu'elles soient obligatoires ou facultatives.

Les données sont restituées lisiblement en mode caractères, en langage clair et intelligible.

5. Les assujettis qui émettent ou s'assurent que sont émises en leur nom et pour leur compte des factures sécurisées au moyen d'une signature électronique en informent l'administration en joignant à leur déclaration de résultats ou de bénéfices un état mentionnant les éléments suivants :

- a. les coordonnées du service responsable de la transmission des factures ;
- b. le nom du logiciel de signature et sa version. »

Art. 2. – A l'article R. 80 F-2 du livre des procédures fiscales, les mots « ou de production de documents en tenant lieu » sont supprimés.

Art. 3. - Le ministre de l'économie, des finances et de l'industrie et le ministre délégué au budget et à la réforme budgétaire sont chargés de l'application du présent décret qui sera publié au Journal officiel de la République française.



ANNEXE 5

Arrêté du 18 juillet 2003 fixant les conditions d'émission et de conservation des factures dématérialisées en application de l'article 289 bis du code général des impôts et modifiant l'annexe IV à ce code

Art. 1er. - L'article 41 septies de l'annexe IV au code général des impôts est ainsi modifié.

A. Le I est ainsi rédigé :

"Sont considérés comme utilisateurs les entreprises, fournisseurs ou clients, qui émettent des factures télétransmises par eux-mêmes, ou par un tiers ou client mandaté à cet effet ou qui reçoivent des factures télétransmises et ce quelle que soit la personne qui les a reçues en son nom et pour son compte."

B. Le II est complété par un e ainsi rédigé :

"e. l'accessibilité immédiate aux données dématérialisées en cas de demande de l'administration."

C. Le 1 du VI est ainsi rédigé :

"Les messages factures émis par l'entreprise, par un tiers ou un client mandaté à cet effet, ainsi que la liste récapitulative et le fichier des partenaires doivent être accessibles et conservés dans leur contenu originel et dans l'ordre chronologique de leur émission.

Les messages factures reçus, quelle que soit la personne qui les a reçus en son nom et pour son compte, ainsi que la liste récapitulative et le fichier des partenaires doivent être accessibles et conservés dans leur contenu originel et dans l'ordre chronologique de leur réception."

Art. 2. - L'article 41 octies de l'annexe IV au code général des impôts est ainsi rédigé.

"Les entreprises visées au I de l'article 41 septies qui souhaitent utiliser un système de télétransmission de factures en informent l'administration en joignant à leur déclaration de résultat ou de bénéfice un état mentionnant les éléments suivants :

- a. les coordonnées du service responsable de la télétransmission ;
- b. le nom du logiciel et sa version ;
- c. les normes et les versions des messages factures."

Art. 3. - Le directeur général des impôts est chargé de l'exécution du présent arrêté qui sera publié au Journal officiel de la République française.



ANNEXE 6
TABLEAU RECAPITULATIF DES MENTIONS OBLIGATOIRES ET DES AMENAGEMENTS PREVUS PAR NATURE D'OPERATION

N°	Mention	Nature de l'opération	Obligatoire avant le 01/07/2003	Obligatoire à compter du 01/07/2003	Aménagement / Dispense
114	Le nom complet et l'adresse de l'assujéti et de son client.	Toutes.	Oui	Oui	Reçus délivrés par des automatés ou aux péages autoroutiers.
115	Le numéro individuel d'identification attribué au fournisseur en application de l'article 286 ter du CGI.	Toutes	Non	Oui (tolérance 31/12/2003)	Factures de faible montant. Factures rectificatives.
127	Date de délivrance ou d'émission de la facture.	Toutes	Oui	Oui	Non
121	Numéro unique basé sur une séquence chronologique et continue.	Toutes	Oui	Oui	Numérotation par séries distinctes lorsque les conditions d'exercice de l'activité de l'assujéti le justifient.
131	Pour chacun des biens livrés ou des services rendus (ligne de facture) : - la quantité, - la dénomination précise, - le prix unitaire hors taxes, - le taux de TVA légalement applicable ou, le cas échéant, le bénéfice d'une exonération.	Toutes	Oui	Oui	Factures d'acompte lorsqu'un de ces éléments n'est pas déterminé.
137	Tous rabais, remises, ristournes ou escomptes acquis et chiffrable lors de l'opération et directement liés à cette opération.	Toutes.	Oui	Oui	Indication du taux en pied de facture (cf. n° 140). R, R, R ou escomptes qui ne sont pas acquis et dont le montant n'est pas chiffrable au moment de la facturation.
129	La date à laquelle est effectuée, ou achevée, la livraison de biens ou la prestation de services ou la date à laquelle est versé l'acompte visé au c du 1 du I de l'article 289 du CGI.	Toutes.	Oui	Oui	Date de l'opération non déterminée au moment de la facturation ou identique à la date d'émission de la facture.
141	Le montant de la taxe à payer et, par taux d'imposition, le total hors taxe et la taxe correspondante mentionnés distinctement.	Toutes.	Oui	Oui	Non. En application des dispositions de l'article 297 E du CGI, les assujétis qui appliquent le régime de la marge ne peuvent pas faire apparaître la TVA sur leurs factures.

N°	Mention	Nature de l'opération	Obligatoire avant le 01/07/2003	Obligatoire à compter du 01/07/2003	Aménagement / Dispense
160	La référence à la disposition pertinente du CGI ou de la directive 77/388/CEE du 17 mai 1977 ou à toute autre mention indiquant que l'opération bénéficie d'une mesure d'exonération, d'un régime d'autoliquidation ou du régime de la marge bénéficiaire.	Opérations exonérées, autoliquidées ou bénéficiant du régime de la marge.	Non	Oui (tolérance 31/12/2003)	Factures de faible montant relatives à des opérations exonérées sauf lorsque cette mention est déjà imposée par une autre disposition du CGI ou que l'obligation existait déjà avant le 01/07/2003.
201	Les numéros d'identification à la taxe sur la valeur ajoutée du vendeur et de l'acquéreur pour les livraisons désignées au I de l'article 262 ter du code général des impôts.	Livraisons intracommunautaires.	Oui	Oui	Non
203	La mention « Exonération TVA, art. 262 ter-I du CGI »				
200	Le numéro d'identification à la TVA de l'acquéreur et le numéro d'identification à la TVA en France du destinataire de la livraison ; « Application de l'article 28 quater, titre E, paragraphe 3 de la directive n° 77-388 du 17 mai 1977 modifiée ».	Opérations intracommunautaires triangulaires visées à l'article 258 D-I.4° du CGI lorsque le destinataire du bien est établi ou identifié à la TVA en France.	Oui	Oui	Non
200	Le numéro d'identification à la TVA en France de l'acquéreur des biens et le numéro d'identification à la TVA du destinataire de la livraison consécutive dans l'Etat membre où les biens ont été expédiés ou transportés ; La mention « Application de l'article 28 quater, titre E, paragraphe 3 de la directive n° 77-388 du 17 mai 1977 modifiée ».	Opérations intracommunautaires triangulaires visées à l'article 258 D-I.4° du CGI lorsque le destinataire du bien est établi ou identifié à la TVA en France.	Oui	Oui	Non

* La facture devra, bien entendu, comprendre toutes les autres mentions obligatoires en application de l'article 242, notées A de l'annexe II au CGI.

N°	Mention	Nature de l'opération	Obligatoire avant le 01/07/2003	Obligatoire à compter du 01/07/2003	Aménagement / Dispense
204	Le numéro d'identification à la taxe sur la valeur ajoutée du prestataire ainsi que celui fourni par le preneur.	Prestations mentionnées aux 3°, 4° bis, 5° et 6° de l'article 259 A du CGI : prestations de transports intracommunautaires de biens meubles corporels et prestations accessoires, prestations de services des intermédiaires qui agissent au nom et pour le compte d'autrui et qui interviennent dans la fourniture de ces prestations ; travaux et expertises portant sur des biens meubles corporels ; prestations des intermédiaires qui agissent au nom et pour le compte d'autrui et qui interviennent dans des opérations portant sur des biens meubles corporels autres que celles qui sont désignées au 3° et au 5° de l'article 259 A et à l'article 259 B du CGI.	Oui	Oui	Non
118	Le numéro individuel d'identification du représentant fiscal ainsi que son nom complet et son adresse	Le redevable de la taxe est un représentant fiscal au sens de l'article 289 A du CGI	Oui	Oui	Non
206	<p>Identification complète du moyen de transport :</p> <ul style="list-style-type: none"> - pour l'ensemble des moyens de transport, la nature, le genre, la marque, le type et le numéro dans la série du type, ainsi que le numéro ou la marque d'immatriculation étrangère lorsqu'il ou elle existe ; - pour les véhicules terrestres à moteur, la cylindrée ou la puissance fiscale ; la date de première mise en circulation, si elle est déjà intervenue, doit également être mentionnée ; - pour les bateaux, la longueur, la vitesse maximale et, le cas échéant, la puissance du ou des moteurs ainsi que la date du permis de navigation ; - pour les aéronefs, le poids total au décollage. <p>La facture doit également faire apparaître, le cas échéant, la date de la délivrance du premier certificat de navigabilité ou du certificat de navigabilité export.</p>	Livraisons de moyens de transport neufs expédiés ou transportés sur le territoire d'un autre État membre de la Communauté européenne	Oui	Oui	Pour les livraisons de moyens de transport effectuées entre redevables habituels de la TVA, ces éléments d'identification des moyens de transport peuvent être portés sur des documents annexes à la facture.

N°	Mention	Nature de l'opération	Obligatoire avant le 01/07/2003	Obligatoire à compter du 01/07/2003	Aménagement / Dispense
220	Date de la livraison intracommunautaire. Utilisation qui a été faite du moyen de transport entre la date de la première mise en service et celle de la livraison. - pour les véhicules terrestres à moteur, la distance parcourue au jour de la livraison ; - pour les bateaux, le nombre d'heures de navigation effectuées au jour de la livraison ; - pour les aéronefs, le nombre d'heures de vol effectuées au jour de la livraison. Le cas échéant mention selon laquelle le bien n'a fait l'objet d'aucune utilisation.	Livraisons de moyens de transport neufs expédiés ou transportés sur le territoire d'un autre État membre de la Communauté européenne	Oui	Oui	Non
226	La mention : « Exonération de TVA, article 298 sexies du CGI ».				
227	Numéro d'identification à la TVA intracommunautaire du prestataire de services (CGI, art. 298 sexdecies F 3°).	Prestation de services fournie par voie électronique par un prestataire établi hors de la Communauté européenne à une personne morale non assujettie à la TVA établie en France.	-	Oui (tolérance 31/12/2003)	Non
235	Prix d'adjudication du bien, les impôts, droits, prélèvements et taxes ainsi que les frais accessoires tels que les frais de commission, d'emballage, de transport et d'assurance demandés par l'organisateur des ventes à l'acheteur du bien.	Livraisons aux enchères publiques	Oui	Oui	Pour la livraison du commettant assujetti au profit l'organisateur des ventes, il est admis que la facture soit constituée par le compte-rendu qui est obligatoirement remis par le commissaire-priseur à son commettant.
244	Mention de l'option pour le paiement de la TVA sur les livraisons.	Travaux immobiliers.	Oui	Non	
248	Mention du paiement de la TVA d'après les débits.	Opérations pour lesquelles l'exigibilité de la TVA intervient à l'encaissement et la livraison de biens donnant lieu à des décomptes ou à des encaissements successifs.	Oui	Non	

N°	Mention	Nature de l'opération	Obligatoire avant le 01/07/2003	Obligatoire à compter du 01/07/2003	Aménagement / Dispense
259	« Numéro d'identification (...) déchets neufs d'industrie et matières de récupération. TVA applicable. Article 261-3-2° du CGI » « Numéro d'identification (...) déchets neufs d'industrie et matières de récupération. TVA applicable. Autorisation du (date d'effet de l'autorisation). Direction des services fiscaux de (département). » ; « Livraison en suspension de TVA. Article 277 du CGI ».	Opérations portant sur les déchets neufs d'industrie et les matières de récupération : - pour une entreprise soumise à la taxe de plein droit : - pour les entreprises soumises à la taxe sur autorisation ; - pour les entreprises réalisant des opérations en suspension de paiement.	Oui	Oui	Ces mentions sont préconisées par l'administration ; elles peuvent néanmoins être abrégées.
186	Référence exacte à la facture initiale (date et numéro) et mention expresse de l'annulation de celle-ci.	Opérations annulées ou résiliées, rabais, ristournes, remises ou escomptes donnant lieu à imputation ou restitution de la TVA afférente à la partie du prix impayée ou dont il fait remise : facture rectificative.	Oui	Oui	Note d'avoir

ANNEXE 7

TABLEAU RECAPITULATIF DU CHAMP D'APPLICATION TERRITORIAL DE L'OBLIGATION DE FACTURATION

N°	Nature de l'opération	Pays d'établissement du fournisseur ou du prestataire	Pays d'établissement du client	Lieu de réalisation de l'opération	Règles de facturation applicables
22	Livraison ou prestation de services	France	France	France	Art. 289 du CGI.
23	Livraison intracommunautaire au profit d'un assujéti	France	Autre Etat membre	France (CGI, art. 258 I)	Art. 289 du CGI
79		Autre Etat membre	France	Autre Etat membre	Directive du 20/12/2001 applicable dans l'Etat membre d'origine du fournisseur.
23	Acquisition intracommunautaire par un assujéti	France	Autre Etat membre	Imposable dans cet autre Etat membre	Facturation de la livraison intracommunautaire sous-jacente dans les conditions de l'article 289 du CGI
		Autre Etat membre	France	Imposable en France (CGI, art. 256 bis)	Facturation de la livraison intracommunautaire sous-jacente dans les conditions de la directive du 20/12/2001 applicable dans l'Etat membre d'origine du fournisseur.
33	Exportation (et importation subséquente)	France	Hors Communauté européenne	France	Art. 289 du CGI et réglementation douanière.
34		Hors Communauté européenne	France	Hors Communauté européenne (bien que l'importation soit soumise à la TVA française)	Réglementation de l'Etat d'origine de l'exportateur.
73	Vente à distance communautaire	France	Autre Etat membre	Autre Etat membre (CGI, art. 258 A)	Directive du 20 décembre 2001 applicable dans l'Etat membre où est localisée la prestation.
		Autre Etat membre	France	France (CGI, art. 258 B)	Art. 289 du CGI.

N°	Nature de l'opération	Pays d'établissement du fournisseur ou du prestataire	Pays d'établissement du client	Lieu de réalisation de l'opération	Règles de facturation applicables
204	Prestation matériellement localisable en France ¹⁸	Autre Etat membre	France	France (CGI, art. 259 A)	Art. 289 du CGI.
205	Prestation matériellement localisable hors de France ¹⁹	France	Autre Etat membre	Autre Etat membre (CGI, art. 259 A)	Directive du 20/12/2001 applicable dans l'Etat membre où est localisée la prestation.
23	Prestation immatérielle à un assujetti à la TVA	France	Autre Etat membre	Autre Etat membre (CGI, art. 259 B)	Directive du 20/12/2001 applicable dans l'Etat membre où est localisée la prestation.
23	Prestation immatérielle à un non assujetti à la TVA	France	Autre Etat membre	France (CGI, art. 259 et 259 B)	Art. 289 du CGI
	Prestations autres que celles visées aux articles 259 A et 259 B du CGI	Autre Etat membre	France	Autre Etat membre (CGI, art. 259 et 259 B)	Directive du 20/12/2001 applicable dans l'Etat membre où est localisée la prestation.
227	Services par voie électronique fournis à non assujetti ²⁰	Hors Communauté européenne	France	France (CGI, art. 259 D)	Art. 289 du CGI.

¹⁸ Par commodité de langage, sont assimilés à ces prestations les services matériellement fournis hors de France mais pour lesquels le client a communiqué au prestataire son numéro d'identification à la TVA en France.

¹⁹ Par commodité de langage, sont assimilés à ces prestations les services matériellement fournis en France mais pour lesquels le client a communiqué au prestataire son numéro d'identification à la TVA dans un autre Etat membre.

²⁰ Le fait que le prestataire ait choisi de recourir au régime déclaratif et de paiement de la taxe prévu à l'article 298 sexdecies F du CGI ne modifie pas les règles de facturation applicables aux obligations de facturation qui incombent à ce prestataire.