

NOTE D'INFORMATION 2003/07

du 21/07/2003

**TVA – OBLIGATIONS RELATIVES A L'ETABLISSEMENT DES
FACTURES**

DECRET 2003-632 DU 07/07/2003

Les règles relatives aux obligations des assujettis en matière de facturation ont été modifiées, à compter du 1^{er} juillet 2003, par l'article 17 de la loi de finances rectificative pour 2002, transposant la directive du 20 décembre 2001. Le décret en Conseil d'Etat devant fixer les modalités d'application des nouvelles dispositions et notamment, la liste des mentions obligatoires devant figurer sur les factures vient de paraître.

I. Modalités de délivrance des factures

L'article 242 nonies de l'annexe II du CGI modifié par le présent décret précise les conditions dans lesquelles les assujettis peuvent recourir, d'une part, à la facturation pour compte de tiers, d'autre part, à la facturation périodique ou récapitulative.

Ces deux dispositifs permettront de simplifier largement les conditions d'émission des factures.

A. Etablissement matériel des factures par un tiers ou par le client

La doctrine administrative admettait déjà le recours à l'autofacturation (émission des factures par le client) ou à la sous-traitance de la facturation (émission des factures par un tiers) pour certains secteurs d'activités spécifiques et sous de strictes conditions.

1) Existence d'un mandat écrit et préalable

L'article 289 du CGI modifié par la loi de finances rectificative pour 2002 légalise et généralise cette tolérance administrative en subordonnant expressément le recours à cette modalité de facturation à l'existence d'un mandat conclu entre l'assujetti et le tiers ou le client qui émet la facture en son nom et pour son compte.

L'exigence de ce mandat conduit à considérer l'assujetti comme le seul responsable de ses obligations de facturation vis à vis de l'administration. Il ne peut donc pas, en principe, opposer à cette dernière les négligences ou fautes de son mandataire pour se soustraire à ses propres obligations en matière de facturation.

L'article 242 nonies, I-I prévoit, à cet égard, que le mandat de facturation devra être écrit et préalable.

Les factures émises dans le cadre d'un tel mandat n'auront pas à être formellement authentifiées par le mandant.

2) Sort des factures faisant l'objet d'une contestation par le mandant

Sur ce point, les termes du décret paraissent relativement stricts puisqu'ils exigent, en cas de contestation sur le contenu des factures, que les factures rectificatives soient émises par le mandant dans les conditions de droit commun et non par le mandataire.

3) Délai d'établissement de ces factures

Conformément à la directive 2001/115/CE, le décret impose des conditions spécifiques à l'émission de factures par le client ou par un tiers lorsque ce dernier n'est pas établi dans un état ayant conclu avec la France une convention ayant une portée similaire à celle prévue par la directive 76/308/CEE et le règlement CEE n°218/92 du Conseil du 27 janvier 1992.

Les factures émises dans ces conditions doivent être émises dès la réalisation de la livraison de bien ou de la prestation de service en cause.

Les assujettis placés dans cette situation ne peuvent donc pas utiliser la possibilité, prévue par l'article 289, I-3 du CGI, d'émettre des factures périodiques ou récapitulatives.

4) Obligation d'informer l'administration des conditions dans lesquelles de telles factures seront émises

Ils doivent, pour satisfaire cette obligation, transmettre au service des impôts territorialement compétent un état, annexé à la déclaration de résultat ou de bénéfices, précisant les coordonnées des personnes chargées d'émettre des factures en leur nom et pour leur compte.

L'article 242 nonies, I-I b de l'annexe II au CGI précise que cette dernière obligation s'applique lorsque les factures sont établies par ces personnes « de manière régulière ».

A contrario, les assujettis qui réalisent ponctuellement des opérations facturées dans ces conditions ne sont pas soumis à cette obligation. Il serait toutefois souhaitable d'éviter toute contestation sur ce point, que l'administration définisse la notion de « facture établies de manière régulière ».

B. Emission de factures périodiques

L'article 289-I-3 du CGI, dans sa rédaction en vigueur à compter du 1^{er} juillet 2003, prévoit l'obligation d'émettre une facture dès l'intervention du fait générateur de la livraison de biens ou de la prestation de service à laquelle elle se rapporte.

Ce principe est toutefois tempéré par la possibilité, pour l'assujetti, d'émettre sous certaines conditions des factures périodiques lorsque plusieurs opérations sont réalisées au profit d'un même client (CGI art. 289, I-3, 2^{ème} al.). Cette possibilité était déjà expressément prévue par la doctrine administrative sous de strictes conditions.

1. Les conditions de recours à la facturation périodique ou récapitulative

L'obligation d'émettre, en double exemplaire, un bon de livraison 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 demeure.

La même obligation est désormais expressément prévue pour les prestations de service, ce qui permet de lever toute ambiguïté sur la possibilité de recourir pour ces opérations à la facturation récapitulative.

Le fournisseur et le client doivent conserver un exemplaire des bons de livraison ou de « prestation » dans les conditions et délais prévus à l'article L 102 B du LPF.

Les dispositions du présent décret et celles des articles 289 et 289 bis du CGI ne précisent pas si ces bons peuvent être émis par voie électronique lorsque les factures périodiques sont transmises par la même voie.

Si l'obligation d'émettre un bon de livraison a été maintenue, le dispositif retenu par le décret est en revanche plus souple que celui qui résultait de la doctrine administrative.

Le recours à la facturation périodique est désormais plus ouvert puisqu'il n'est plus subordonné à l'existence de plusieurs clients concernés par la réalisation d'opérations multiples sur une courte période.

Il suffit désormais que plusieurs opérations soient effectuées au profit d'un même client au cours d'un même mois civil pour pouvoir établir des factures périodiques.

La suppression de la condition liée à l'existence de nombreux clients placés dans cette situation présente un intérêt manifeste lorsque les factures sont émises par un même client au nom et pour le compte de plusieurs de ses fournisseurs (autofacturation).

2. Délai

Le différé de facturation a été porté à un mois au maximum, étant toutefois précisé que l'article 289, I-3 du CGI prévoit que les factures périodiques doivent, en tout état de cause,

être émises au plus tard à la fin du mois civil au cours duquel le fait générateur des opérations auxquelles elles se rapportent est intervenu.

Cette obligation a, sans doute, pour objet d'éviter que l'émission de factures périodiques puisse conduire à décaler d'un mois sur le suivant la déclaration de la taxe exigible au titre d'une période donnée.

En pratique, la durée du différé de facturation sera donc liée à la date de réalisation de l'opération facturée. Ainsi, les factures relatives à des opérations réalisées à la fin d'un mois civil ne pourront être émises qu'avec un différé de quelques jours.

Enfin, les factures périodiques devront bien entendu comprendre l'ensemble des mentions prévues par l'article 242 nonies A de l'annexe II du CGI et notamment la date de chaque opération dès lors que celle-ci est distincte de la date d'émission de la facture.

II. Mentions à porter sur les factures

L'article 289 du CGI en vigueur à compter du 1^{er} juillet 2003 renvoie à un décret le soin de fixer les mentions devant apparaître sur les factures.

Seules subsistent dans la partie législatives du Code les mentions relatives aux opérations communautaires triangulaires (CGI art. 258 D) et celle relative à l'application de la franchise en base (CGI art. 293 E) dont la portée demeure inchangée.

Les mentions prévues par le présent décret reprennent le dispositif déjà existant, auquel il est ajouté deux mentions nouvelles relatives au numéro d'identification à la TVA de l'assujetti et à la référence de la réglementation communautaire ou interne justifiant de l'application d'une exonération, d'une autoliquidation ou du régime de la marge bénéficiaire.

A. Mentions relatives aux parties

1) Identité des parties

Aux termes du nouvel article 242 nonies A, 1^o de l'annexe II du CGI, les factures doivent faire apparaître le nom complet et l'adresse de l'assujetti et de son client.

Ces dispositions étant inchangées par rapport à l'ancien texte, on se reportera aux commentaires antérieurs.

2) Numéro d'identification de l'assujetti

Doit également être indiqué sur la facture en vertu du 2^o du nouvel article 242 nonies A de l'annexe II du CGI, 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.

On insistera sur le fait que le numéro dont il est question ici est le numéro d'identification à la TVA en France du fournisseur (de biens ou de services) et non celui du client.

Cette mention constitue une obligation nouvelle imposée aux Etats membres par la directive 2001/115/CE du 20 décembre 2001.

En pratique, cette disposition généralise à l'ensemble des opérations facturées par les assujettis identifiés à la TVA en France et effectuées sous le numéro français une obligation auparavant applicable aux seules opérations intracommunautaires.

Cette obligation ne s'applique pas, bien entendu, aux assujettis qui ne disposent pas de numéro d'identification, c'est-à-dire aux assujettis qui ne réalisent pas des opérations ouvrant droit à déduction de la taxe (exonérations en régime intérieur, franchise en base...).

Par ailleurs, il est important de noter que, le gouvernement n'a, en définitive, pas utilisé la possibilité offerte par la directive 2001/115/CE, d'exiger la mention sur les factures du numéro d'identification à la TVA en France du client. **Il est ainsi confirmé que les factures correspondant à des opérations réalisées au profit de clients identifiés en France n'ont pas à mentionner le numéro d'identification à la TVA en France du client.**

L'obligation de mentionner le numéro d'identification du client ne s'applique donc, comme dans la réglementation en vigueur jusqu'au 1^{er} juillet 2003, qu'à certaines opérations intracommunautaires (voir ci-dessous).

3) Livraisons et transferts intracommunautaires de biens

Pour les livraisons désignées au I de l'article 262 ter du CGI, les factures doivent comporter les numéros d'identification à la TVA du vendeur et de l'acquéreur (article 242 nonies A, 3^o nouveau de l'annexe II du CGI).

Cette obligation vise les livraisons et transferts intracommunautaires exonérés de TVA .

Il est rappelé que l'assujetti qui réalise de telles opérations est tenu, selon l'administration, de s'assurer de l'existence et de la validité du numéro d'identification qui lui est communiqué.

4) Prestations désignées à l'article 259 A, 3^o, 4^o bis, 5^o et 6^o du CGI

Pour ces prestations, doivent être indiquées sur la facture le numéro d'identification à la TVA du prestataire ainsi que celui fourni par le preneur.

Sont notamment visées les prestations suivantes : transports intracommunautaires de biens meubles corporels, prestations des intermédiaires transparents intervenant dans la fourniture de ces prestations de transport, travaux et expertises portant sur des biens meubles corporels...

Lorsque les conditions prévues par la présente disposition sont satisfaites, la taxe afférente à ces opérations est autoliquidée par le preneur.

5) Représentant fiscal

Lorsque le redevable de la taxe est un représentant fiscal au sens de l'article 289 A du CGI, doivent figurer sur la facture 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 adresse (CGI ann. II art. 242 nonies A, 5^o nouveau).

Il est rappelé que l'obligation de désigner un représentant fiscal accrédité s'applique désormais aux seules entreprises établies hors de la Communauté européenne. C'est, en

principe, ce représentant qui émet les factures au nom et pour le compte de l'entreprise représentée.

B. Date et numéro de la facture

La facture doit comporter, par ailleurs, la date de sa délivrance ou de son émission pour les factures transmises par voie électronique ainsi **qu'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.

L'obligation de numéroter les factures de manière chronologique et continue résultait, auparavant, de la doctrine administrative. Celle-ci figure désormais expressément dans le CGI.

Conformément à la directive 2000/115/CE, cette obligation a été aménagée par le présent décret afin de tenir compte des sujétions que peuvent rencontrer les entreprises pour tenir une numérotation chronologique et continue.

Désormais, les entreprises auront la possibilité de constituer plusieurs séries de numérotation distinctes, sous réserve que les conditions d'exercice de leur activité le justifient (par exemple, lorsqu'un assujetti dispose de plusieurs sites de facturation).

Le décret prévoit toutefois que le numéro des factures émises dans ces conditions devra être unique. Les procédures de facturation devront donc permettre de s'assurer que deux factures émises au cours de la même période ne présentent pas un numéro identique.

C. Mentions relatives aux opérations réalisées

1) Caractéristiques de l'opération

La facture doit mentionner, pour chacun des biens livrés ou des services rendus, la quantité, la dénomination précise, le prix unitaire hors taxe et le taux de TVA légalement applicable ou, le cas échéant, le bénéfice d'une exonération.

Ces mentions sont propres à chaque livraison de biens ou prestations de service effectuée. Elles doivent donc, en principe, être servies sur chaque ligne de facture.

Elles reprennent celles imposées par l'article 242 nonies ancien, à l'exception de la référence au bénéfice d'une exonération prévue par la directive 2001/115/CE.

Lorsqu'une facture ne comporte que des opérations exonérées de TVA, l'intérêt de mentionner sur chaque ligne le bénéfice d'une telle exonération semble relatif dès lors que le point 13° de l'article 242 nonies A prévoit l'obligation d'indiquer sur la même facture la référence à la disposition pertinente du CGI ou de la sixième directive ou à toute autre mention indiquant que l'opération bénéficie d'une mesure d'exonération.

2) Rabais, remises, ristournes

En vertu de l'article 242 nonies A, 9° nouveau de l'annexe II au CGI, la facture doit indiquer tous rabais, remises, ristournes ou escomptes acquis et chiffrables lors de l'opération et directement liées à cette opération.

Cette obligation s'applique à chaque bien et service facturé ou à l'ensemble de la facture selon les modalités de calcul de la réduction de prix accordée.

Il est à noter que la rédaction de cet alinéa a été modifiée par rapport à l'ancien article 242 nonies de l'annexe II au CGI. La réduction de prix ne devra désormais être mentionnée sur la facture que si elle est acquise et chiffrable lors de l'opération; une réduction de prix simplement acquise dans son principe ne pourra donc plus, contrairement à ce que prévoyait le texte antérieur, être mentionnée sur la facture. La réduction de prix devra être de «droit acquis» au moment de l'opération. Elle devra, par ailleurs, être directement liée à l'opération. Cette rédaction se rapproche ainsi de celle retenue par l'article L 441-3 du Code de commerce qui fixe les règles de facturation applicables au regard de la réglementation économique.

3) Date de réalisation des opérations

Doit également figurer sur la facture la date à laquelle est effectuée, ou achevée, la livraison de biens ou la prestation de service ou la date à laquelle est versé l'acompte visé à l'article 289, I-1-c du CGI, dans la mesure où une telle date est déterminée et où elle est différente de la date d'émission de la facture.

La possibilité de ne pas indiquer la date de réalisation de l'opération facturée lorsqu'elle est identique à celle de l'émission de la facture est désormais expressément prévue par le CGI.

Cette mesure de simplification ne sera pas, par hypothèse, applicable aux assujettis qui émettent des factures périodiques en application de l'article 289, I-3° du CGI.

Il est souligné que le décret prévoit expressément le cas où l'assujetti ne serait pas, au moment de la facturation, en mesure d'indiquer la date de l'opération facturée. Il est, dans cette hypothèse, dispensé de servir cette mention.

4) Montant total de la taxe à payer

La facture doit indiquer le montant de la taxe à payer et, par taux d'imposition, le hors taxe et la taxe correspondante mentionnés distinctement.

La portée de cette obligation, qui figurait auparavant à l'article 289, II ancien du CGI, demeure inchangée.

Il est rappelé que les redevables soumis au régime de la marge bénéficiaire ne doivent pas, en application de l'article 297 E du CGI, faire figurer la TVA sur les factures qu'ils émettent.

5) Référence au texte d'exonération, d'autoliquidation ou de la marge bénéficiaire

En vertu de l'article 242 nonies A, 12° nouveau de l'annexe II du CGI, la facture doit mentionner, 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 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.

Cette dernière mention constitue une obligation nouvelle imposée par la directive 2000/115/CE.

L'indication d'une telle mention sur la facture était toutefois déjà prévue pour certains régimes d'exonération (livraisons intracommunautaires, franchise en base...).

La directive généralise donc une obligation d'ores et déjà applicable à certaines catégories d'opérations.

III. Obligation de stockage des factures

L'article 2 du décret crée un article R.* 102 C dans le LPF qui précise les modalités d'application de l'article L 102 C du même livre relatif à l'obligation de stockage des factures.

Cette dernière disposition indique désormais expressément que, pour l'application de l'article L 102 B du LPF, une facture délivrée sur support papier doit être conservée sur le territoire français par l'assujetti qui l'a émise ou le client qui l'a reçue.

Sous réserve du respect de cette condition, ces derniers ont la possibilité d'externaliser chez un tiers le stockage de leurs factures émises sur un support papier.

Les factures transmises par voie électronique peuvent, quelle que soit la norme utilisée (EDI, signature électronique), être stockées à l'étranger dans un Etat ayant conclu avec la France une convention ayant une portée similaire à celle prévue par la directive 76/308/CEE, la directive 77/799/CEE et le règlement CEE n°218/92 du Conseil du 27 janvier 1992 et prévoyant un droit d'accès en ligne, de téléchargement et d'utilisation de l'ensemble des données concernées.

Seuls les Etats membres de l'Union européenne paraissent remplir cette condition puisque la directive 2001/115/CE crée au profit de ces Etats un droit d'accès par voie électronique et de téléchargement des factures stockées sur le territoire d'un autre Etat.

Dans l'hypothèse où les factures émises ou reçues par un assujetti établi en France sont stockées sur le territoire d'un autre Etat membre de l'Union, cet assujetti doit en informer l'administration fiscale en souscrivant sur papier libre ou par message électronique une déclaration mentionnant les coordonnées de la personne chargée de stocker les factures pour son compte ainsi que les périodes sur lesquelles portent les factures ainsi stockées.

Enfin, le III de l'article R.* 102 C du LPF prévoit que les factures émises ou reçues par un assujetti doivent, en cas de contrôle de l'administration, être accessibles dans le meilleur délai depuis son siège ou son principal établissement, quel que soit le lieu de stockage de ces factures.

IV. Entrée en vigueur

Les dispositions du décret entrent, en principe, en vigueur le 1^{er} juillet 2003. Toutefois, ainsi que l'a admis l'administration dans une réponse Ramonet du 9 juin 2003, les entreprises qui le souhaitent peuvent continuer à utiliser les anciennes règles de facturation jusqu'au 31 décembre 2003.

Les modalités d'entrée en vigueur du nouveau dispositif devraient donc permettre aux assujettis qui le souhaitent de recourir aux mesures de simplification et de modernisation (factures périodiques, facturation pour compte de tiers, transmission par voie électronique) dès le 1^{er} juillet 2003 et d'appliquer les nouvelles règles applicables en matière de mentions obligatoires seulement à compter du 1^{er} janvier 2004.

