



MINISTÈRE DE L'ÉCONOMIE
DES FINANCES ET DE L'INDUSTRIE

BULLETIN OFFICIEL DES IMPÔTS

DIRECTION GÉNÉRALE DES IMPÔTS

INSTRUCTION DU 7 AOÛT 2003

NUMERO SPECIAL

REGLES DE FACTURATION APPLICABLES EN MATIERE DE TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE

NOTA : Instruction à classer en tête de la série 3 C.A.



Liberté • Égalité • Fraternité

RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

BULLETIN OFFICIEL DES IMPÔTS

DIRECTION GÉNÉRALE DES IMPÔTS

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

PRESENTATION

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.

- 1 -

7 août 2003

3 507136 P - C.P. n° 817 A.D. du 7-1-1975

B.O.I.

I.S.S.N. 0982 801 X

DGI - Bureau L 3, 64-70, allée de Bercy - 75574 PARIS CEDEX 12

Directeur de publication : François VILLERÖY de GALHAU

Responsable de rédaction : Christian LE BUHAN

Impression : ACTIS S.A.

Abonnement : 149 € TTC

Prix au N° : 3,50 € TTC

146, rue de la Liberté - 59601 Maubeuge

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 NUMÉRO DE LA FACTURE	119 à 120
I. Numérotation des factures	121 à 126
II. Date de la facture	127

C. MENTIONS RELATIVES AUX OPÉRATIONS RÉALISÉES	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 À PORTEE GÉNÉRALE	165 à 168
B. MESURES APPLICABLES À CERTAINES ACTIVITÉS	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	
A. ACQUISITIONS INTRACOMMUNAUTAIRES REALISEES DANS LE CADRE D'OPERATIONS TRIANGULAIRES	200
B. LIVRAISONS DÉSIGNÉES À L'ARTICLE 262 TER-I DU CGI	201 à 203
C. PRESTATIONS DÉSIGNÉES À 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 ÉLECTRONIQUE PAR DES OPÉRATEURS ÉTABLIS HORS DE LA COMMUNAUTE EUROPÉENNE	227 à 233
F. LIVRAISONS AUX ENCHÈRES 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'APRÈS LES DÉBITS	248 à 251
C. PERSONNES EFFECTUANT DES OPÉRATIONS PORTANT SUR LES DÉCHETS NEUFS D'INDUSTRIE ET LES MATIÈRES DE RÉCUPÉRATION	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. DÉFINITION 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 ÉLECTRONIQUE ET SÉCURISÉES AU MOYEN D'UNE SIGNATURE ÉLECTRONIQUE	326 à 328
C. CONSERVATION DES FACTURES DÉMATÉRIALISÉES 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 PROCÉDES 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

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 à 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 1^{er} 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 déjà citée.

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°s 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°s 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.