

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 accréditives 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 accréditives 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 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'allégement 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. <sup>12</sup>

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.

<sup>12</sup> 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](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°s 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°s 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<sup>os</sup> 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 la 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 la 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<sup>er</sup> 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.