RÉPUBLIQUE FRANÇAISE
Liberté
Égalité
Fraternité

Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-TVA-DECLA-30-20-10-20131018
Date de publication : 18/10/2013
Date de fin de publication : 13/01/2014

TVA - Régimes d'imposition et obligations déclaratives et comptables - Règles relatives à l'établissement des factures - Délivrance de factures

Positionnement du document dans le plan :

TVA - Taxe sur la valeur ajoutée
Régimes d'imposition et Obligations déclaratives et comptables
Titre 3 : Obligations d'ordre comptable et relatives à la facturation
Chapitre 2 : Règles relatives à l'établissement des factures
Section 1 : Délivrance de factures

Sommaire :

I. Opérations donnant lieu à facturation
A. Les opérations réalisées en faveur d'autres assujettis ou de personnes morales non assujetties
B. Les ventes à distance
C. Les livraisons de biens exonérées en application du I de l'article 262 ter du CGI
D. Les livraisons de biens exonérées en application du II de l'article 298 sexies du CGI
E. Les acomptes
F. Les livraisons aux enchères publiques de biens d'occasion, d'œuvres d'art, d'objets de collection ou d'antiquité
II. Champ d'application territorial des règles de facturation prévues par le CGI
A. Opérations situées en France
1. Principe
2. Dispositif dérogatoire
B. Opérations situées hors de France
1. Opérations situées dans l'Union européenne
a. Principe
b. Dispositif dérogatoire
2. Opérations situées en dehors de l'Union européenne
III. Personnes tenues de délivrer des factures
A. Principe
B. Exceptions
1. Représentation fiscale d'entreprises établies hors de l'Union européenne
2. Acheteurs ou tiers établissant matériellement les factures pour le compte du fournisseur
a. La conclusion d'un mandat de facturation
b. Conséquences du mandat de facturation
c. Cas particulier du mandat de facturation confié à un client ou un tiers établi hors U.E
3. Facturation par les agriculteurs imposables à la TVA
IV. Date d'émission de la facture

A. Principe
B. Aménagements
1. Différé général de facturation
2. Différé de facturation relatif à certaines opérations intracommunautaires
3. Facturation périodique
a. Périodicité de la facturation
b. Mentions à porter sur les factures récapitulatives

1

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

(10)

I. Opérations donnant lieu à facturation

20

Le 1 du I de l'article 289 du code général des impôts (CGI) 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 opérations suivantes.

A. Les opérations réalisées en faveur d'autres assujettis ou de personnes morales non assujetties

30

Donnent obligatoirement lieu à facturation les livraisons de biens et les prestations de services qu'un assujetti réalise au profit d'un autre assujetti ou d'une personne morale non assujettie, et qui ne sont pas exonérées en application de l'article 261 du CGI à l'article 261 E du CGI.

Remarque 1 : Sur la dispense de facturation pour les opérations exonérées en vertu de l'article 261 du CGI à l'article 261 E du CGI, les précisions suivantes peuvent être apportées.

Le a du 1 du I de l'article 289 du CGI dispense les assujettis de facturer leurs opérations effectuées sur le territoire français ou réputées telles, qui sont exonérées de TVA en application des dispositions de l'article 261 du CGI à l'article 261 E du CGI. Cette disposition s'applique également aux factures d'acompte afférentes à de telles opérations.

A l'inverse, ne sont pas visées par cette dispense :

- les opérations qui sont situées hors de France en application des règles de territorialité : en effet, les obligations de facturation de telles opérations ne sont pas régies par le droit français, sous réserve des précisions apportées au II § 150 à 260 ;

- les opérations situées sur le territoire français et exonérées de TVA sur un autre fondement, en particulier sur celui de l'article 262 du CGI, de l'article 262 bis du CGI, de l'article 262 ter du CGI et de l'article 263 du CGI ;

- les opérations, qui auraient pu être exonérées de taxe, mais qui ont été taxées du fait d'une option exercée par l'assujetti.

Cette dispense de facturation des opérations exonérées en vertu de l'article 261 du CGI à l'article 261 E du CGI n'entraine pas dispense pour les opérateurs de respecter les obligations qui leur sont imposées par d'autres dispositions fiscales, ou par d'autres réglementations, telles que, par exemple, celles prévues par l'article L. 441-3 du code de commerce (C. com.). Pour ces opérations exonérées, la législation a donc surtout pour effet de ne pas rendre passibles des sanctions fiscales prévues à l'article 1737 du CGI l'absence des mentions obligatoires, ou le défaut d'émission de facture.

Néanmoins, les opérateurs économiques restent tenus de fournir à l'administration fiscale les justificatifs nécessaires à l'appui de leur comptabilité. Il leur est donc recommandé, même si l'obligation d'apposer un numéro séquentiel sur leurs documents a disparu, de se donner les moyens de prouver l'exhaustivité des opérations qu'ils comptabilisent.

Remarque 2 : Concernant les exportations exonérées de TVA en France en application du I de l'article 262 du CGI, les précisions suivantes peuvent être apportées.

Celles-ci constituent des livraisons de biens au sens du a du 1 du I de l'article 289 du CGI. 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 biens en cause est réalisée au profit d'un opérateur établi en dehors de l'Union 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 (par exemple : livraison de biens vers un pays où il n'existe pas de taxe sur le chiffre d'affaires).

A cet égard, il est rappelé que si l'article 77-2 du code des douanes communautaire n'impose pas aux exportateurs de joindre une facture à leur déclaration en douane, cette facture doit néanmoins être tenue à la disposition des autorités douanières.

40

Sous réserve de la remarque figurant ci-dessous et pour certaines catégories d'opérations visées au **I-B § 50 à 80**, au I-D § 100 à 110 et au I-F § 140, l'obligation fiscale de délivrance de facture ne concerne pas les assujettis qui livrent des biens ou rendent des services à des particuliers.

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

Remarque : Il existe une obligation particulière de facturation en matière de travaux immobiliers réalisés en faveur de particuliers. En effet, l'article 290 quinquies du CGI impose 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 de services 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 CGI.

Les modalités de facturation relatives à cette opération sont précisées au BOI-TVA-DECLA-30-20-20-30 au II-A § 180 à 240.

B. Les ventes à distance

50

Le b et le c du 1 du I de l'article 289 du CGI prévoient que tout assujetti doit délivrer une facture pour les livraisons de biens visées à l'article 258 A du CGI et à l'article 258 B du CGI, ainsi que pour les acomptes perçus au titre de ces opérations.

60

Les livraisons de biens meubles corporels expédiés ou transportés à partir d'un autre État membre vers la France et dont le lieu de livraison est réputé se situer en France en application de l'article 258 B du CGI doivent donner lieu à l'émission d'une facture dans les conditions prévues à l'article 289 du CGI.

70

Par ailleurs, lorsque le lieu de la livraison de biens meubles corporels expédiés ou transportés à partir de la France vers un autre État membre est réputé ne pas se situer en France en application de l'

article 258 A du CGI, une facture doit également être émise aux conditions de l'État d'arrivée des biens (cf. II-B-1-a § 190) dès lors que la livraison y est située et que le fournisseur est nécessairement redevable de la taxe.

80

Les livraisons de biens visées à l'article 258 A du CGI et à l'article 258 B du CGI donnent obligatoirement lieu à facturation, que le client soit ou non assujetti à la TVA. Les acomptes éventuellement perçus dans le cadre de telles opérations doivent aussi donner lieu à la délivrance d'une facture.

C. Les livraisons de biens exonérées en application du I de l'article 262 ter du CGI

90

Les livraisons de biens exonérées en application du I de l'article 262 ter du CGI, et pour lesquelles le b du 1 du I de l'article 289 du CGI prévoit une obligation de facturation, sont les opérations suivantes :

- les livraisons de biens expédiés ou transportés sur le territoire d'un autre État membre de l'Union européenne, à destination d'un autre assujetti ou d'une personne morale non assujettie ne bénéficiant pas du régime dérogatoire prévu par l'article 3 de la directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (CGI, art. 262 ter, I-1°-al.1) ;

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

D. Les livraisons de biens exonérées en application du II de l'article 298 sexies du CGI

100

Il s'agit des livraisons de moyens de transport neufs expédiés ou transportés sur le territoire d'un autre État membre de l'Union européenne et exonérées sur le fondement du II de l'article 298 sexies du CGI (BOI-TVA-SECT-70-20).

110

Dans cette situation, 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, y compris s'il s'agit d'un particulier.

Il est toutefois précisé que pour ce type d'opération, comme pour les livraisons intracommunautaires de biens exonérées en application du I de l'article 262 ter du CGI, les acomptes éventuellement versés peuvent ne pas donner lieu à l'émission d'une facture (cf. **I-E § 120**).

En outre, les factures émises au titre de ces opérations comportent des mentions particulières (BOI-TVA-SECT-70-20 au I-B § 50 à 120).

E. Les acomptes

120

Tout assujetti est tenu de délivrer une facture pour les acomptes qui lui sont versés avant que l'une des opérations visées aux a et b du 1 du I de l'article 289 du CGI ne soit effectuée, à l'exception des livraisons de biens exonérées en application du I de l'article 262 ter du CGI et du II de l'article 298 sexies du CGI.

Remarque : Une facture doit donc être délivrée pour tous les versements d'acomptes effectués dans le cadre des opérations visées au a et au b du 1 du I de l'article 289 du CGI, et non pas pour les seules opérations pour lesquelles ces versements entraînent l'exigibilité de la TVA.

130

Les assujettis sont donc autorisés à ne pas émettre de facture pour les acomptes perçus dans le cadre d'une livraison intracommunautaire de biens exonérée en application du I de l'article 262 ter du CGI ou d'une livraison intracommunautaire portant sur un moyen de transport neuf visée au II de l' article 298 sexies du CGI.

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

140

En application du d du 1 du I de l'article 289 du CGI, tout assujetti doit délivrer une facture pour les livraisons aux enchères publiques de biens d'occasion, d'œuvres d'art, d'objets de collection ou d'antiquité (BOI-TVA-SECT-90-50 au V § 350 à 370).

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

Les dispositions de l'article 289 du CGI et de l'article 242 nonies A de l'annexe II au CGI s'appliquent aux organisateurs de ventes aux enchères publiques, sous réserve de l'article 297 E du CGI (BOI-TVA-DECLA-30-20-20-10 au III-B-1-c § 440).

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

150

L'article 289-0 du CGI définit le champ d'application territorial des obligations imposées aux assujettis en matière de facturation.

Remarque : Cet article définit le champ d'application territorial des règles de facturation prévues à l'article 289 du CGI, qui concernent l'émission, le contenu ou les mesures de simplification des factures, à l'exclusion de celles relatives à la conservation des factures, qui font l'objet de dispositions spécifiques (BOI-CF-COM-10-10-30).

A. Opérations situées en France

1. Principe

160

Conformément au I de l'article 289-0 du CGI et sous réserve des précisions apportées au **II-A-2 § 170 à 180**, les règles de facturation prévues par le CGI s'appliquent, en principe, aux opérations effectuées sur le territoire français ou réputées telles en application de l'article 258 du CGI, de l'article 258 B du CGI, de l'article 259 du CGI, de l'article 259 A du CGI, de l'article 259 C du CGI et de l'article 259 D du CGI.

Ces opérations doivent être facturées dans les conditions prévues par l'article 289 du CGI, l'article 242 nonies de l'annexe II au CGI et l'article 242 nonies A de l'annexe II au CGI.

Il en va notamment ainsi de certaines opérations effectuées au profit d'assujettis établis dans d'autres États membres de l'Union européenne ou d'opérateurs établis hors de l'Union 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).

Il en va également ainsi des 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.

2. Dispositif dérogatoire

170

Par exception au principe énoncé ci-dessus (cf. **II-A-1 § 160**), les règles de facturation prévues par le CGI ne trouvent pas à s'appliquer, alors même que l'opération réalisée serait située en France (CGI, art. 289-0, I) dans certaines situations.

Il en va ainsi des livraisons de biens ou des prestations de services effectuées par un assujetti qui a, dans un autre État membre, le siège de son activité économique ou un établissement stable à partir duquel l'opération est réalisée, ou, à défaut, son domicile ou sa résidence habituelle, et pour lesquelles l'acquéreur ou le preneur assujetti est redevable de la taxe.

En effet, dans une telle hypothèse, la facture doit être émise conformément aux règles en vigueur dans l'État membre d'établissement du fournisseur ou du prestataire.

Exemple 1 : Un avocat, dont le cabinet se situe dans un État membre A, réalise une prestation de conseil en faveur d'un client assujetti établi en France. Cette prestation de services est située en France (CGI, art. 259, 1°) et donnera lieu à autoliquidation par le client français (CGI, art. 283, 2). Conformément à la dérogation prévue au I de l'article 289-0 du CGI, la facture émise au titre de cette opération devra être établie selon les règles de facturation prévues par la législation de l'État membre A.

Exemple 2 : Un prestataire établi dans un État membre A réalise des travaux immobiliers sur un immeuble situé en France au profit d'une société identifiée à la TVA en France. L'opération ainsi réalisée se situe sur le territoire français (CGI, art. 259 A, 2°), et donnera lieu à autoliquidation par le preneur (CGI, art. 283, 1-al. 2). Pour autant, et en application de la dérogation prévue au I de l'article 289-0 du CGI, la facture délivrée au titre de ce service devra se conformer aux règles prévues par la législation applicable dans l'État membre A.

Exemple 3 : Un opérateur établi dans un État membre A réalise une livraison avec montage et installation en France, pour le compte d'un assujetti identifié à la TVA en France. L'opération ainsi réalisée se situe en France (CGI, art. 258, I-b). Le redevable de la taxe grevant cette livraison est l'acquéreur (CGI, art. 283, 1-al. 2). La facture afférente à cette opération doit être établie selon les

règles de l'État A.

180

Toutefois, cette règle dérogatoire ne s'applique pas lorsque l'assujetti a confié à son client un mandat de facturation. En effet, l'article 219 bis de la directive 2006/112/CE du 28 novembre 2006 (modifiée par la directive 2010/45/UE du Conseil du 13 juillet 2010), prévoit qu'en cas d'autofacturation, la facture émise par l'acquéreur ou le preneur (par ailleurs redevable de la taxe) doit se conformer à la réglementation applicable dans l'État membre dans lequel la livraison de biens ou la prestation de services est réputée être effectuée au regard des règles de territorialité.

Aussi, lorsque la facture afférente à une opération réalisée dans les conditions précisées au **II-A-2 § 170** est émise, au nom et pour le compte de l'assujetti, par l'acquéreur ou le preneur redevable de la TVA en France, celle-ci doit être établie conformément aux règles de facturation prévues par le CGI.

En effet, cette dérogation qui a pour objet de dispenser le fournisseur ou le prestataire de connaître les règles de facturation d'un État dans lequel il n'est pas établi se trouve privée de portée dans l'hypothèse où le preneur est chargé d'établir la facture aux conditions de l'État dans lequel il est établi.

Exemple : Une entreprise établie dans un État membre A réalise une prestation d'audit pour le compte d'une société établie en France à laquelle elle a donné mandat de facturer en son nom et pour son compte (autofacturation). L'opération est située en France (CGI, art. 259. 1°), et la taxe y afférente fait l'objet d'une autoliquidation (CGI, 283, 2). En application de la dérogation prévue au I de l'article 289-0 du CGI, la facture émise au titre de cette opération devrait être établie selon les règles de facturation prévues par la législation de l'État membre A. Mais un mandat de facturation ayant été donné au preneur, la facture devra se conformer aux règles de facturation prévues par le CGI.

Remarque : Il est précisé que l'établissement matériel des factures par un tiers (sous-traitance de la facturation) n'a pas pour effet de modifier le champ d'application territorial des obligations de facturation tel qu'il vient d'être exposé ci-dessus. Ainsi, la facture émise par un sous-traitant doit se conformer aux mêmes règles de facturation que celles dont le fournisseur aurait fait application, s'il avait émis lui-même la facture.

B. Opérations situées hors de France

1. Opérations situées dans l'Union européenne

a. Principe

190

Ainsi qu'il a été précisé ci-avant (cf. II-A-1 § 160), les opérations situées en France ou réputées comme telles sont facturées dans les conditions prévues par le CGI.

A l'inverse, les opérations dont le lieu se situe, en application des règles de territorialité prévues par la directive 2006/112/CE du 28 novembre 2006 (modifiée par la directive 2008/8/CE du 12 février 2008), sur le territoire d'un autre État membre de l'Union européenne, doivent être facturées conformément à la réglementation de cet État.

Tel est le cas notamment d'une livraison de bien expédié ou transporté depuis un autre État membre et qui donne lieu à une acquisition intracommunautaire située en France, dès lors que le lieu de la livraison est situé, en application de l'article 32 de la directive 2006/112/CE du 28 novembre 2006, au lieu de départ du bien.

200

Les factures émises en application de la législation des États membres de l'Union européenne doivent, en principe, être conformes aux dispositions de la directive 2006/112/CE du 28 novembre 2006 dont elle constitue la transposition.

b. Dispositif dérogatoire

210

Par exception au principe énoncé ci-dessus (cf. **II-B-1-a § 190**), il existe des opérations pour lesquelles l'assujetti doit faire application des règles de facturation prévues par le CGI, alors même que l'opération qu'il réalise est située dans un autre État membre (CGI, art. 289-0, II-1°).

Il en va ainsi des livraisons de biens ou des prestations de services effectuées par un assujetti qui a, en France, le siège de son activité économique ou un établissement stable à partir duquel l'opération est réalisée, ou, à défaut, son domicile ou sa résidence habituelle, et pour lesquelles l'acquéreur ou le preneur assujetti est redevable de la taxe dans l'État membre dans lequel l'opération est située.

En effet, dans cette situation, et indépendamment du fait que le lieu d'imposition de cette opération se situe sur le territoire d'un autre État membre, la facture doit être émise conformément aux règles de facturation prévues par le CGI.

Exemple 1 : Une entreprise établie en France effectue une livraison d'électricité à destination d'un assujetti-revendeur établi dans un État membre A. Il résulte de l'application combinée des dispositions prévues aux articles 38 et 195 de la directive 2006/112/CE du 28 novembre 2006 (modifiée par la directive 2009/162/UE du 22 décembre 2009) que cette opération est réputée se situer dans l'État membre A et que la taxe y afférente doit être autoliquidée par l'acquéreur. Conformément au 1° du II de l'article 289-0 du CGI, cette livraison doit être facturée selon les règles de facturation prévues par le CGI.

Exemple 2 : Une société établie en France réalise une campagne publicitaire pour le compte d'une entreprise établie dans un État membre A. La prestation ainsi réalisée est réputée se situer dans ledit État membre, et donne lieu à autoliquidation par le preneur, en application des articles 44 et 196 de la directive 2006/112/CE du 28 novembre 2006 (modifiée par la directive 2008/8/CE du 12 février 2008). La facture émise au titre de cette opération doit être établie selon les règles de facturation françaises (CGI, art. 289-0, II-1°).

220

Le périmètre de cette règle dérogatoire dépend donc en partie de la manière dont l'État membre dans lequel l'opération est située a usé des facultés que laisse la directive 2006/112/CE du 28 novembre 2006 de mettre en œuvre des cas d'autoliquidation au-delà des hypothèses dans lesquelles l'autoliquidation s'applique de manière obligatoire.

Lorsque le fournisseur ou le prestataire demeure redevable de la taxe, la facture alors émise doit être établie conformément à la réglementation applicable dans l'État membre dans lequel l'opération est réputée être effectuée (cf. II-B-1-a § 190).

Exemple : Une société établie en France réalise des travaux immobiliers sur un immeuble appartenant à une entreprise établie dans un État membre A, dans lequel se situe l'immeuble. Conformément aux dispositions de l'article 47 de la directive 2006/112/CE du 28 novembre 2006 (modifiée par la directive 2008/8/CE du 12 février 2008), la prestation de services ainsi fournie est située dans l'État membre A :

- si cet État n'a pas mis en œuvre la faculté offerte par l'article 194 de la directive 2006/112/CE du 28 novembre 2006 de prévoir que la taxe est due par le preneur, le prestataire du service demeure redevable de la taxe. La facture émise par le prestataire français devra se conformer

aux règles de facturation applicables dans l'État membre A ;

- en revanche, si la législation de cet État membre prévoit de soumettre une telle opération à autoliquidation, la facture devra respecter les règles de facturation françaises (CGI, art. 289-0, II-1°).

230

Toutefois, cette règle dérogatoire n'a pas vocation à s'appliquer lorsque l'assujetti a confié à son client un mandat de facturation. En effet, en cas d'autofacturation, la facture émise par l'acquéreur ou le preneur (par ailleurs redevable de la taxe) doit se conformer à la réglementation applicable dans l'État membre dans lequel la livraison de biens ou la prestation de services est réputée être effectuée au regard des règles de territorialité (cf. II-A-2 § 180).

Exemple : Un cabinet de consulting établi en France réalise une prestation de conseil pour le compte d'une entreprise établie dans un État membre A. La prestation ainsi réalisée est réputée se situer dans ledit État membre, et donne lieu à autoliquidation par le preneur, en application des articles 44 et 196 de la directive 2006/112/CE du 28 novembre 2006 (modifiée par la directive 2008/8/CE du 12 février 2008). Conformément au 1° du II de l'article 289-0 du CGI, la facture émise au titre de cette opération devrait être établie selon les règles de facturation françaises. Si toutefois le prestataire a choisi de confier l'établissement matériel de la facture à son client, la facture émise en son nom et pour son compte doit se conformer aux règles de facturation en vigueur dans l'État membre A.

Remarque : Il est rappelé que l'établissement matériel des factures par un tiers (sous-traitance de la facturation) n'a pas pour effet de modifier le champ d'application territorial des obligations de facturation tel qu'il vient d'être exposé ci-dessus. Ainsi, la facture émise par un sous-traitant doit se conformer aux mêmes règles de facturation que celles dont le fournisseur aurait fait application, s'il avait émis lui-même la facture.

2. Opérations situées en dehors de l'Union européenne

240

Il ressort des dispositions prévues au 2° du II de l'article 289-0 du CGI que les règles de facturation prévues par le CGI sont également applicables aux livraisons de biens ou prestations de services qui, en application du titre V de la directive 2006/112/CE du 28 novembre 2006 (modifiée par la directive 2008/8/CE du 12 février 2008), sont réputées ne pas être situées dans l'Union européenne (U.E), lorsque celles-ci sont réalisées par un assujetti qui a, en France, le siège de son activité économique ou un établissement stable à partir duquel l'opération est réalisée, ou, à défaut, son domicile ou sa résidence habituelle.

Exemple : Une société établie en France réalise une prestation d'étude pour une entreprise établie dans un État hors U.E. Le lieu de cette prestation est en principe situé au lieu d'établissement du preneur (article 44 de la directive 2006/112/CE du 28 novembre 2006, modifiée par la directive 2008/8/CE du 12 février 2008), et donc en dehors de l'Union européenne. La facture émise au titre de cette opération devra se conformer aux règles prescrites par le CGI (CGI, art. 289-0, II-2°).

De même, les factures établies au titre des services visés à l'article 259 B du CGI, qui ne sont pas réputés se situer en France, doivent se conformer aux règles de facturation prévues par le CGI.

Exemple : Une personne morale non assujettie établie dans un État hors U.E a recours aux conseils d'un avocat établi en France. Conformément aux dispositions prévues au 4° de l'article 259 B du CGI, la prestation de services ainsi réalisée est réputée ne pas se situer en France. Pour autant, la facture délivrée au client doit être établie conformément aux règles de facturation prévues par le CGI, dès lors que l'opération est réputée ne pas être effectuée dans l'Union européenne (CGI, art. 289-0, II-2°).

250

En revanche, les factures délivrées aux importateurs établis ou identifiés en France par des fournisseurs établis hors de l'Union ne relèvent pas, en principe, du champ d'application territorial de l'article 289 du CGI et des dispositions de la directive 2006/112/CE du 28 novembre 2006.

260

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.

III. Personnes tenues de délivrer des factures

A. Principe

270

L'obligation de facturation s'impose aux assujettis, c'est-à-dire aux personnes qui réalisent une activité économique à titre indépendant (CGI, art. 256 A).

280

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.

290

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

300

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.

Remarque : Sur l'incidence de l'attractivité du siège économique ou de l'établissement stable participant à la réalisation de l'opération en matière de facturation (CGI, art. 283-0), les précisions suivantes peuvent être apportées.

En application de l'article 289 du CGI, tout assujetti qui effectue une livraison de biens ou une prestation de services en faveur d'un autre assujetti est tenu d'émettre une facture. Lorsque l'assujetti réalise une opération, imposable en France, à partir du siège de son activité économique ou d'un établissement stable situés hors de France, la facture doit en principe être émise par ce siège économique ou cet établissement stable. C'est donc l'adresse de ce siège ou de cet établissement stable étranger qui doit, en principe, figurer sur la facture. Cela étant, lorsque l'assujetti dispose par ailleurs d'un établissement stable en France et que ce dernier a lui aussi pris part à la réalisation de l'opération, rien ne s'oppose à ce que la facture soit émise par cet établissement. Dans cette hypothèse, et ainsi qu'il a été précisé ci-avant (cf. II-A-1 § 160), celle-ci devra alors être établie selon les règles de facturation prévues par le CGI.

A titre d'exemple, un établissement stable situé dans un autre État membre effectue une livraison avec montage en France au profit d'un assujetti identifié à la TVA en France. Le fournisseur a également un établissement stable situé en France qui participe à la réalisation de l'opération. En application de l'article 283-0 du CGI et du 1 de l'article 283 du CGI, le fournisseur est le redevable. La facture qu'il doit émettre mentionne le numéro individuel d'identification à la TVA attribué à l'établissement situé en France.

En tout état de cause, le numéro d'identification du prestataire ou du fournisseur qui doit être mentionné sur la facture est celui attribué par la Direction générale des Finances publiques (DGFiP). Le fait que la facture mentionne une adresse du

fournisseur ou prestataire hors de France avec un numéro d'identification à la TVA en France ne constitue pas une infraction aux règles de facturation.

B. Exceptions

310

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.

1. Représentation fiscale d'entreprises établies hors de l'Union européenne

320

Lorsque la TVA est acquittée par le représentant fiscal d'une entreprise établie hors de l'Union européenne accrédité conformément au I de l'article 289 A du CGI (BOI-TVA-DECLA-20-30-40-10), c'est à lui qu'il appartient normalement de délivrer des factures.

330

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 (BOI-TVA-DECLA-30-20-20-10 au I-B § 50).

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

340

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

350

Le 2 du I de l'article 289 du CGI reconnaît 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 modalités particulières d'application de cette disposition sont fixées par l'article 242 nonies de l'annexe II au CGI.

a. La conclusion d'un mandat de facturation

360

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

370

Dans le cadre du mandat de facturation conclu entre le fournisseur et son client ou un tiers, il est admis que le mandataire puisse confier l'établissement matériel des factures à un sous-traitant sous réserve du respect des conditions suivantes :

- le mandat de facturation conclu entre le client ou tiers mandaté et son sous-traitant devra respecter l'ensemble des dispositions prévues en la matière au **III-B-2 § 340 et suivants**, et notamment celles qui sont précisées au III-B-2-b § 440 à 500 ;

- le fournisseur doit être informé des conditions effectives d'émission de ses factures. Il doit donner son accord sur le fait que l'émission matérielle de ses factures sera confiée, par son mandataire, à un sous-traitant, dont le nom et l'adresse lui seront par ailleurs communiqués. Si le sous-traitant peut lui-même recourir à un prestataire, l'accord du fournisseur sur une telle possibilité doit également être recueilli.

380

Le mandat de facturation doit nécessairement être conclu avant que le client ou le tiers concerné ne commence à émettre des factures au nom et pour le compte de l'assujetti.

390

La conclusion d'un mandat de facturation n'est soumise à aucun formalisme en particulier. Le mandat de facturation peut donc indifféremment être matérialisé par la conclusion d'un accord écrit, ou prendre la forme d'un mandat tacite.

400

En tout état de cause, les parties doivent être en mesure de démontrer l'existence du mandat de facturation si l'administration fiscale leur en fait la demande. Dès lors, à des fins de sécurité juridique, il est recommandé de conserver une preuve écrite de l'accord ainsi conclu.

A cet égard, 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.

410

Les modalités du mandat de facturation, et notamment son champ d'application, sont librement définies par le fournisseur et son mandataire.

A titre d'exemple, un mandat de facturation peut être délivré pour une opération ponctuelle, 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.

De même, le mandat peut ne porter que sur les seules factures initiales, à l'exclusion des factures rectificatives. Mais rien n'interdit aux parties d'en étendre davantage le champ d'application. Ainsi, le client ou le tiers mandaté peut se voir confier l'établissement matériel de l'ensemble des factures, initiales et/ou rectificatives, qui pourraient être émises dans le cadre des relations commerciales qu'il entretient avec le fournisseur.

Le contenu du mandat de facturation relevant de la liberté contractuelle, le fournisseur et son mandataire peuvent par ailleurs adopter toute disposition qui leur paraitrait utile à sa bonne exécution.

L'accord préalable ainsi conclu peut, par exemple, comporter une clause accordant au mandant un délai pour contester le contenu des factures émises en son nom et pour son compte, et lui reconnaître, le cas échéant, la possibilité d'émettre une facture rectificative dans les conditions prévues au 5 du I de l'article 289 du CGI.

420

Toute facture émise au nom et pour le compte du fournisseur doit faire l'objet d'une acceptation par ce dernier. La circonstance que les parties aient conclu un mandat préalable écrit ne les dispense pas du respect de cette formalité.

430

Les parties déterminent librement les modalités d'acceptation des factures émises dans le cadre du mandat de facturation. Cette acceptation peut être expresse et être matérialisée, par exemple, par l'apposition de la signature ou du cachet du fournisseur ou prestataire sur les factures ainsi émises.

De même, les factures émises par voie électronique peuvent 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.

Le recours à une procédure d'acceptation tacite est également admis. A titre d'exemple, une facture peut être considérée comme acceptée par le fournisseur lorsque le délai qui lui était accordé dans le cadre du contrat de mandat pour contester le contenu de la facture est arrivé à expiration, sans que celui-ci n'ait formulé d'observations au sujet des informations mentionnées sur la facture émise par son mandataire.

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 État membre de l'Union européenne pour la réalisation de leurs obligations déclaratives, comptables et de facturation en France, la portée de ce dernier étant plus large. Ceci étant, lorsqu'il porte également sur l'obligation de facturation, le mandat délivré dans les conditions prévues au BOI-TVA-DECLA-20-30-40-20 au I-A-2 § 10 et suivants doit également satisfaire aux obligations prévues par le **III-B-2-b § 440 à 500**.

En revanche, les représentants fiscaux d'entreprises établies hors de l'Union européenne demeurent soumis aux règles qui leur sont propres, y compris au regard de l'obligation de facturation (BOI-TVA-DECLA-20-30-40-10 au II-C-1-a § 230). Ils ne relèvent donc pas des règles applicables au mandat de facturation décrites au **III-B-2-b § 440 à 500**.

b. Conséquences du mandat de facturation

440

La circonstance que les factures établies dans le cadre d'un mandat de facturation soient émises au nom et pour le compte du fournisseur d'un bien ou d'un service implique que celui-ci conserve l'entière responsabilité de ses obligations en matière de facturation et de ses conséquences au regard de la TVA.

450

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

460

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

470

Les factures établies par le mandataire au nom et pour le compte du fournisseur doivent présenter la même forme que si elles étaient établies par ce dernier. Elles doivent donc comporter toutes les mentions prescrites par la réglementation en vigueur (BOI-TVA-DECLA-30-20-20).

Remarque 1 : Sur la numérotation des factures émises par un tiers ou par le client, il convient de se reporter au BOI-TVA-DECLA-30-20-20-10 au II-A § 120 à 130.

Remarque 2 : Sur l'incidence de l'existence d'un mandat de facturation confié au client du fournisseur (autofacturation) au regard des règles de facturation à appliquer, il convient de se reporter aux précisions apportées ci-avant (cf. II-A-2 § 180 et cf. II-B-1-b § 230).

480

Afin d'éviter toute ambiguïté, il est recommandé de servir sur les factures émises par un tiers spécialement mandaté à cet effet une mention du type « Facture établie par A au nom et pour le compte de B ».

De même, lorsque l'établissement matériel des factures est confié au client du fournisseur ou prestataire, la mention « Autofacturation » doit être apposée sur la facture (BOI-TVA-DECLA-30-20-20-10 au III-B-5 § 550).

490

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

500

Lorsqu'un mandat de facturation est conclu, le mandant reste tenu :

- de verser au Trésor la taxe mentionnée sur les factures établies en son nom et pour son compte ;

- de réclamer immédiatement le double de la facture si cette dernière ne lui est pas parvenue ;

- et de signaler toute modification dans les mentions concernant l'identification de son entreprise.

c. Cas particulier du mandat de facturation confié à un client ou un tiers établi hors U.E

510

Lorsque le client ou le tiers mandaté par l'assujetti pour émettre les factures, en son nom et pour son compte, est établi dans un pays avec lequel il n'existe aucun instrument juridique relatif à l'assistance mutuelle ayant une portée similaire à celle prévue par la directive 2010/24/UE du Conseil du 16 mars 2010 concernant l'assistance mutuelle en matière de recouvrement des créances relatives aux taxes, impôts, droits et autres mesures, et par le règlement (UE) n° 904/2010 du Conseil du 7 octobre 2010 concernant la coopération administrative et la lutte contre la fraude dans le domaine de la taxe sur la valeur ajoutée, le mandat de facturation obéit à des modalités particulières.

Remarque : Il est rappelé que le fait de confier l'établissement matériel des factures à un client ou un tiers établi hors de France ne modifie pas le champ d'application territorial des obligations prévues par le CGI en matière de facturation tel que défini au II § 150 et suivants.

520

Le mandat de facturation doit nécessairement être conclu avant que le client ou le tiers concerné ne commence à émettre des factures au nom et pour le compte de l'assujetti.

530

Le mandat ainsi conclu doit impérativement prendre la forme d'un contrat écrit. Il ne pourra donc, en aucun cas, être considéré que les parties ont entendu conclure un mandat tacite.

540

En outre, l'assujetti doit informer l'administration fiscale de l'existence de ce mandat de facturation, par écrit, en indiquant le nom et l'adresse du client ou tiers ainsi mandaté lorsque ce dernier établit de manière régulière des factures au nom et pour le compte de cet assujetti. A cette fin, il dépose un état (sur papier libre ou par courrier électronique) auprès de son service des impôts des entreprises dans les mêmes délais que sa déclaration de résultats ou de bénéfices. Le cas échéant, cet état doit être communiqué au service des impôts des entreprises sur toute demande de sa part.

> **Remarque :** Le caractère régulier des opérations ainsi facturées s'apprécie au regard du nombre de factures émises ou de leur périodicité. A titre de règle pratique, il est admis que l'état ne soit pas déposé spontanément par le mandant lorsque le nombre d'opérations facturées n'excède pas le seuil de 10 opérations par année civile.

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

550

En application des dispositions de l'article 242 nonies de l'annexe II au CGI, lorsque l'établissement matériel des factures du fournisseur est confié à un sous-traitant établi dans un pays avec lequel il n'existe aucun instrument juridique ayant une portée similaire aux textes communautaires visés au deuxième alinéa du 2 du I de l'article 289 du CGI, le fournisseur est tenu d'en informer l'administration par écrit. Pour l'application de cette règle (cf. **III-B-2-c § 540**), le pays d'établissement du tiers mandaté ne s'entend pas du pays d'établissement du mandataire, qui n'intervient pas matériellement dans l'émission des factures, mais du pays dans lequel est établie la personne, prestataire de ce mandataire ou sous-traitant du prestataire, qui émet matériellement les factures. Le client ou le tiers mandaté par le fournisseur doit informer ce dernier du pays d'établissement de la personne qui émet matériellement les factures et l'avertir de toute modification de ce lieu d'établissement.

560

De plus, les factures établies dans le cadre de ce mandat doivent être émises dès l'intervention du fait générateur et sans que puisse être utilisée la possibilité de délivrer des factures périodiques dans les conditions prévues au troisième alinéa du 3 du I de l'article 289 du CGI.

3. Facturation par les agriculteurs imposables à la TVA

570

Les agriculteurs imposables à la TVA d'après le régime simplifié de l'agriculture doivent, en principe, se conformer aux règles générales de facturation et notamment à l'obligation fiscale de délivrance de facture édictée par le 1 du I de l'article 289 du CGI. Toutefois, en raison des usages particuliers au secteur agricole, il est admis, sous certaines conditions, que les clients des agriculteurs établissent eux-mêmes, au lieu et place de ces derniers, les factures des achats effectués. Les dispositions relatives à cette tolérance sont commentées au BOI-TVA-SECT-80-30-50-10 au III § 110 et suivants.

IV. Date d'émission de la facture

A. Principe

580

Le premier alinéa du 3 du I de l'article 289 du CGI rappelle que les factures doivent, en principe, être émises dès la réalisation de la livraison de biens ou de la prestation de services.

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

Ce principe est toutefois susceptible de recevoir des aménagements.

B. Aménagements

1. Différé général de facturation

590

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

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

600

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

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

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

610

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

2. Différé de facturation relatif à certaines opérations intracommunautaires

620

En application du deuxième alinéa du 3 du I de l'article 289 du CGI, un différé de facturation est également admis pour certaines opérations intracommunautaires.

630

Relèvent de cette disposition :

- les livraisons intracommunautaires de biens exonérées en application du I de l'article 262 ter du CGI. Il s'agit d'une part, des livraisons de biens expédiés ou transportés par le vendeur, par l'acquéreur, ou

pour leur compte, sur le territoire d'un autre État membre de l'Union européenne, à destination d'un autre assujetti ou d'une personne morale non assujettie (CGI, art. 262 ter, I-1°-al.1), et d'autre part, des transferts de biens opérés par les assujettis à destination d'un autre État membre de l'Union européenne pour les besoins de leur entreprise, lesquels sont assimilés à des livraisons de biens par le III de l'article 256 du CGI (CGI, art. 262 ter, I-2°) (BOI-TVA-CHAMP-30-20-10) ;

- les livraisons de moyens de transport neufs expédiés ou transportés sur le territoire d'un autre État membre de l'Union européenne, qui sont exonérées en application du II de l'article 298 sexies du CGI (BOI-TVA-SECT-70-20) ;

- les prestations de services fournies par un assujetti établi en France, qui, en application de l'article 44 de la directive 2006/112/CE du 28 novembre 2006 (modifiée par la directive 2008/8/CE du 12 février 2008), se situent dans l'État membre dans lequel le preneur a le siège de son activité économique, un établissement stable auquel les services sont rendus, ou, à défaut, son domicile ou sa résidence, et pour lesquelles ce dernier est redevable de la taxe conformément à l'article 196 de la directive 2006/112/CE du 28 novembre 2006 (modifiée par la directive 2008/8/CE du 12 février 2008).

640

Dans toutes ces situations, et par dérogation au principe prévu au premier alinéa du 3 du I de l'article 289 du CGI, la facture peut ne pas être établie dès la réalisation de la livraison de biens ou prestation de services.

Mais en tout état de cause, ces opérations doivent être facturées, au plus tard, le 15 du mois qui suit celui au cours duquel est intervenu le fait générateur.

3. Facturation périodique

650

A titre liminaire, il est précisé que les factures relatives aux opérations donnant lieu à l'émission de décomptes ou à des encaissements successifs et qui sont délivrées à l'expiration des périodes auxquelles ces décomptes ou encaissements se rapportent ne constituent pas stricto sensu des factures périodiques. Elles n'ont donc pas à être émises dans les conditions prévues au **IV-B-3 § 660 à 690**.

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

660

Les entreprises qui réalisent, au profit d'un même client, plusieurs livraisons de biens ou prestations de services distinctes, sont dispensées de délivrer des factures pour chacune de ces transactions, pour autant que la taxe grevant ces opérations devienne exigible au cours du même mois civil.

670

Le recours à la facturation récapitulative ou périodique n'est pas subordonné à l'existence de plusieurs clients concernés par la réalisation d'opérations fréquentes. Les assujettis peuvent donc émettre des factures périodiques alors même qu'ils n'entretiendraient des relations commerciales régulières qu'avec un seul de leurs clients.

Les modalités du recours à la facturation périodique sont précisées au troisième alinéa du 3 du I de l'article 289 du CGI.

a. Périodicité de la facturation

680

Le délai de facturation ne peut pas excéder un mois. La facture périodique ou récapitulative doit donc être émise, au plus tard, à la fin du mois civil au cours duquel l'exigibilité de la taxe grevant la livraison du bien ou la prestation de services est intervenue.

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

b. Mentions à porter sur les factures récapitulatives

690

Les mentions prévues au I de l'article 242 nonies A de l'annexe II au CGI, et qui font l'objet de commentaires au BOI-TVA-DECLA-30-20-20-10, doivent figurer sur les factures récapitulatives.

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

ISSN : 2262-1954
Exporté le : 16/07/2025
https://bofip.impots.gouv.fr/bofip/1525-PGP.html/identifiant=BOI-TVA-DECLA-30-20-10-20131018