

20/10/03

LA FACTURATION ÉLECTRONIQUE : LA DÉMATÉRIALISATION TOTALE (ENFIN) POSSIBLE, PAR BLANDINE POIDEVIN, AVOCATE.



La loi de finances rectificative pour 2002, dans son article 17, avait modifié les articles 289 et 289 bis du Code Général des Impôts par des dispositions rendues applicables à partir du 1er juillet 2003, complétant le cadre juridique de la facturation électronique.

Ces dispositions transposaient la directive du 20 décembre 2001.

Toutefois, la relation entre le fournisseur et son client ne pouvait être totalement dématérialisée, faute d'un cadre juridique complet.

Ce cadre juridique a été complété par trois textes qui précisent les conditions d'application et de validité de la facturation électronique :

- le décret n° 2003-632, du 7 juillet 2003, modifiant l'article 242 nonies et créant un article 242 nonies A, de l'annexe 2 du Code Général des Impôts. Ce texte définit les conditions d'application de l'article 289 et précise les mentions à faire figurer sur la facture (JO, 9 juillet 2003) ;
- le décret n° 2003-659 du 18 juillet 2003, qui crée un nouvel article 96 F, de l'annexe 3 du Code Général des Impôts. Ce décret définit les modalités d'émission et de conservation des factures transmises par voie électronique et sécurisées au moyen d'une signature électronique (JO, 20 juillet 2003).
- L'instruction du 7 août 2003 précise les modalités d'application de ces nouvelles règles en matière de facturation.

Il n'existe donc plus d'obstacles juridiques à la mise en place de solutions intégralement numériques.

1. Critères de la facturation électronique

Selon l'article 289 5°, 1er alinéa, du Code Général des Impôts, constitue une facture électronique sécurisée, une facture ou un flux de factures créé, transmis et archivé sous forme électronique, dans un format qui permet de garantir l'intégrité et la pérennité de son contenu depuis son émission jusqu'à l'expiration de la période de stockage.

Ainsi, une facture émise sur support papier, et archivée numériquement, ne constitue pas une facture électronique.

La directive du 20 décembre 2001 prévoit la possibilité de transmettre des factures électroniques par voie électronique selon, soit un procédé de signature électronique, soit un procédé d'échanges de données informatisées. Le décret du 18 juillet 2003 énonce les critères à respecter pour mettre en œuvre un moyen de signature électronique sécurisé, au sens du Code Général des Impôts.

Les conditions posées par ce décret sont différentes de celles prévues par l'article 1316-4 du Code Civil et son décret d'application du 30 mars 2001. Le nouvel article 96-F-1 de l'annexe 3 du Code Général des Impôts relatif à la signature des factures est plus souple. S'il est exigé que la signature électronique retenue ait un degré de sécurité suffisant pour garantir l'authenticité et l'intégrité des factures transmises par voie électronique, la signature n'a pas à être créée au moyen d'un certificat qualifié, au sens de l'article 2 du décret du 30 mars 2001.

Néanmoins, le certificat électronique utilisé, qui contient les données de vérification de la signature électronique, doit être communiqué aux destinataires des factures. Il appartient à tout destinataire de la facture de s'assurer de l'authenticité et de l'intégrité du document, au moyen du certificat électronique. Le destinataire doit être en mesure de réaliser cette opération de vérification à tout moment.

Il convient donc de privilégier les systèmes permettant au destinataire d'avoir un accès direct aux factures émises.

Le recours à la transmission des factures par voie électronique doit être matérialisé dans le contrat liant les parties, s'il en existe un, ou à défaut, par l'octroi au destinataire des factures d'un délai raisonnable pour exiger une facture papier.

A défaut d'accord exprès du destinataire, ce dernier pourra solliciter, sous un certain délai, une facture papier.

La conservation sera réalisée sur des supports informatiques, dans la durée prévue à l'article 102 B du Livre des Procédures Fiscales (6 ans). L'obligation de conservation porte sur l'intégralité du message émis ou reçu, y compris sur les mentions non obligatoires.

Si les factures sont émises par un tiers prestataire de services, l'archivage des factures doit être réalisé par cette société, individuellement.

2. Sous-traitance

L'usage des technologies rend également fréquent le souhait pour les entreprises de sous-traiter la facturation à un tiers.

De nombreux documents sont alors envoyés par voie électronique. Des services d'e-facturation voient le jour.

L'instruction fiscale précitée précise les conditions dans lesquelles cette sous-traitance peut avoir lieu. Elle doit correspondre à la conclusion d'un contrat de facturation, qui peut concerner soit un ensemble d'opérations, soit des opérations déterminées sur une période donnée.

Il est recommandé de faire apparaître sur les factures une mention de type : "facture établie par A au nom et pour le compte de B".

Un double de chaque facture doit être adressé au fournisseur et l'original concerné par le mandataire. Des règles de stockage strictes s'appliquent au mandataire afin que l'original électronique ait la même valeur qu'un original "papier" (ordre des factures à respecter, garantie de pérennité...).

La rédaction du contrat doit revêtir une attention particulière en matière de responsabilité lors d'un contrôle et d'accès aux documents stockés.

Le contrat de mandat passé avec le prestataire chargé de l'établissement de la facture, ou avec le client, doit contenir un engagement du fournisseur :

- de régler la TVA sur les factures établies en son nom et pour son compte,
- de réclamer immédiatement le double de la facture s'il ne lui est pas parvenu,
- de signaler toute modification dans les mentions concernant les modifications de son entreprise.

En toute hypothèse, nonobstant le mandat, le fournisseur conserve l'entière responsabilité de ses obligations en matière de facturation, et ses conséquences en matière de TVA. Des dispositions spécifiques s'appliquent dans l'hypothèse où le mandataire n'est pas lié par des conventions internationales ou bilatérales avec la France, en matière d'exécution des décisions de Justice.

3. L'auto-facturation

De même, les échanges électroniques entre professionnels semblent propices à l'auto-facturation. Le recours à l'auto-facturation, prévu par la directive, est autorisé en respectant les conditions de l'article 242 nonies de l'annexe 2 du Code Général des Impôts, issu du décret du 7 juillet 2003.

L'auto-facturation recouvre la possibilité :

- pour le client du fournisseur d'émettre la facturation de ce dernier,

- ou pour un fournisseur de l'émettre par un tiers prestataire de services, en son nom et pour son compte.

L'auto-facturation repose sur l'existence d'un mandat entre le fournisseur et le mandataire.
Un mandat tacite peut néanmoins être déduit des circonstances de fait.

L'acceptation de la facture par le fournisseur peut prendre la forme de l'apposition de sa signature ou de son cachet sur les factures ainsi émises, ou tous autres moyens de signature électronique reconnus.

Il s'agit donc d'une véritable nouveauté introduite par la directive, qui permet à tout secteur économique de bénéficier de procédures jusque là réservées essentiellement au monde agricole, et qui semble promise à un bel avenir en matière de "B to B".

4. Facturation récapitulative ou périodique électronique

Selon l'article 256 A du Code Général des Impôts, toute personne réalisant une activité économique à titre indépendant est tenue de délivrer des factures. L'obligation de facturation s'impose donc à tout assujetti, même si l'opération réalisée n'est pas soumise à la TVA.

Dans la nouvelle rédaction de l'article 289 du Code Général des Impôts, la seule mention de "facture" subsiste en droit interne, au lieu de "document tenant lieu de facture". En conséquence, tout document répondant aux conditions prévues par le Code Général des Impôts, notamment décrites ci-dessous, est considéré comme une facture quel que soit l'intitulé choisi par les parties.

Ainsi, la facturation électronique recouvre des situations variées, et ne se limite pas au seul envoi de la facture par voie électronique.

En effet, l'assujetti peut recourir à une facturation récapitulative ou périodique sur support traditionnel, et transmettre les éléments justifiant le fait générateur tel que les bons de livraison par voie électronique.

Alors que précédemment le recours à la facturation récapitulative ou périodique concernait des secteurs d'activités spécifiques, l'instruction fiscale du 7 août 2003 ne subordonne plus les facturations récapitulatives ou périodiques à l'existence de plusieurs clients, concernés par la réalisation d'opérations fréquentes.

La transmission par voie électronique de documents devrait permettre d'avoir recours plus fréquemment à ce système. Les factures récapitulatives doivent être émises au plus tard à la fin du mois civil au cours duquel est intervenu le fait générateur. Un délai de facturation supplémentaire peut être envisagé sur autorisation du Directeur des Services Fiscaux.

5. Loi applicable

En matière de territorialité, les règles de facturation prévues par le Code Général des Impôts s'appliquent aux opérations effectuées sur le territoire Français. Sont réputées se situer sur le territoire Français les services en ligne délivrés à un non-assujetti à la TVA établi ou ayant sa résidence habituelle en France. En conséquence, il conviendra, pour les opérations visant une personne résidant en France, de vérifier le respect des règles fiscales Françaises.

Il est toutefois intéressant de noter qu'à compter du 1er janvier 2004, délai de transposition de la directive du 20 décembre 2001, l'ensemble des règles Nationales en matière de facturation devrait être harmonisé, notamment en matière de mentions obligatoires.

Il appartient donc aux assujettis établis en France de s'assurer de la conformité des factures qui leur sont délivrées à la directive du 20 décembre 2001, lors d'une opération réalisée sur le territoire d'un autre Etat Membre.

6. Mentions à faire apparaître sur les factures électroniques

Le décret du 7 juillet 2003 précise l'ensemble des mentions à figurer sur les factures, qu'elles soient transmises sur support papier ou sur support électronique. L'instruction fiscale du 7 août 2003 précise la portée de ces mentions, qui sont applicables aux factures émises à compter du 1er juillet 2003. Toutefois, ladite instruction prévoit que les nouvelles conditions posées en matière de mentions obligatoires feront l'objet, jusqu'au 31 décembre 2003, d'un examen bienveillant pour les nouvelles mentions (1).

7. Contrôle

En matière de contrôle inopiné, **s'agissant de facturation électronique, c'est le fichier informatisé qui fera l'objet du contrôle.** L'agent du FISC n'est plus en droit de réclamer un exemplaire "papier" de chaque facture émise électroniquement. **La valeur probante de la facture dépend de la fiabilité du dispositif technique utilisé. Le fichier électronique sera assimilé à un original s'il respecte les caractéristiques définies par le décret du 18 juillet 2003 (nouvel article 96-F-1 de l'annexe 3 du Code Général des Impôts).**

A tout moment, l'administration peut s'assurer du respect des normes techniques. Il appartient à l'entreprise contrôlée de tout mettre en œuvre pour faciliter le contrôle des agents. Les agents peuvent procéder au contrôle dans les locaux des entreprises émettrices et réceptrices, et au besoin chez les prestataires de services de télétransmission. Il appartient également à l'entreprise qui émet ou reçoit des factures électroniques, qu'elles soient ou non matériellement émises ou reçues par un tiers, de tenir à disposition de l'administration fiscale **une liste récapitulative séquentielle de tous les messages émis ou reçus, et de leurs anomalies éventuelles.**

Les agents de l'administration doivent pouvoir accéder aux logiciels (et aux données). Le contrat de prestation de services doit donc mentionner le mandat de l'entreprise envers son prestataire pour répondre aux réquisitions de l'administration. L'ensemble de la documentation relative aux logiciels de télétransmission doit également être mis à disposition des agents de l'administration. Il est donc particulièrement recommandé d'être vigilant dans la réalisation des contrats confiant la réalisation de logiciels de cette nature.

Le contrôle de l'administration portera sur la conformité du fonctionnement du système de télétransmission, sur l'existence du contenu des listes récapitulatives des messages et sur la réalisation d'opérations sur le système de télétransmission.

Si le système n'est pas reconnu conforme, et qu'aucune régularisation n'est intervenue dans le délai de trente jours, le contribuable n'a plus la possibilité de télétransmettre ses factures. Ainsi, au-delà de ce délai de trente jours, les factures télétransmises ne constituent plus des factures d'origine. La TVA relative à ces factures n'est donc plus déductible.

Note :

(1) Voir annexe 1 : Mentions obligatoires à faire apparaître sur les factures (article 242 nonies A de l'annexe 2 au Code Général des Impôts)

A voir : www.impots.gouv.fr

Blandine POIDEVIN, Avocat.
www.jurisexpert.com
www.avocats-experts.com
bpoidevin@jurisexpert.net

ANNEXE 1

Mentions obligatoires à faire apparaître sur les factures (article 242 nonies A de l'annexe 2 au Code Général des Impôts)

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

- 1) le nom complet et l'adresse de l'assujetti et de son client ;
- 2) le numéro individuel d'identification attribué à l'assujetti en application de l'article 286 ter du Code Général des Impôts et sous lequel il a effectué la livraison de biens ou la prestation de services ;
- 3) les numéros d'identification à la TVA du vendeur et de l'acquéreur pour les livraisons désignées au I de l'article 262 ter du Code Général des Impôts ;
- 4) le numéro d'identification à la TVA du prestataire ainsi que celui fourni par le preneur pour les prestations mentionnées aux 3°, 4°bis, 5° et 6° de l'article 259 A du Code Général des Impôts ;
lorsque le redevable de la taxe est un représentant fiscal au sens de l'article 289 A du Code Général des Impôts, le numéro individuel d'identification attribué à ce représentant fiscal en application de l'article 186 ter du même code, ainsi que son nom complet et son adresse ;
- 5) sa date de délivrance ou d'émission pour les factures transmises par voie électronique ;
- 6) un numéro unique basé sur une séquence chronologique et continue : la numérotation peut être établie dans ces conditions par séries distinctes lorsque les conditions d'exercice de l'activité de l'assujetti le justifient ; l'assujetti doit faire des séries distinctes un usage conforme à leur justification initiale ;
- 7) pour chacun des biens livrés ou des services rendus, la quantité, la dénomination précise, le prix unitaire hors taxes et le taux de TVA légalement applicable ou, le cas échéant, le bénéfice d'une exonération ;
- 8) tous rabais, remises, ristournes ou escomptes acquis et chiffrables lors de l'opération et qui sont directement liés à cette opération ;
- 9) la date à laquelle est effectuée, ou achevée, la livraison de biens ou la prestation de services ou la date à laquelle est versé l'acompte visé au c du 1 du I de l'article 289 du Code Général des Impôts, dans la mesure où une telle date est déterminée et qu'elle est différente de la date d'émission de la facture ;
- 10) le montant de la taxe à payer et, par taux d'imposition, le total hors taxes et la taxe correspondante mentionnés distinctement ;
- 11) en cas d'exonération ou lorsque le client est redevable de la taxe ou lorsque l'assujetti applique le régime de la marge bénéficiaire, la référence à la disposition pertinente du Code Général des Impôts ou à la disposition correspondante de la sixième directive 77/388/CEE du 17 mai 1977 ou à toute autre mention indiquant que l'opération bénéficie d'une mesure d'exonération, d'un régime d'autoliquidation ou du régime de la marge bénéficiaire ;
- 12) les caractéristiques du moyen de transport neuf telles qu'elles sont définies au III de l'article 298 sexies du Code Général des Impôts pour les livraisons mentionnées au II de ce même article ;
- 13) de manière distincte, le prix d'adjudication du bien, les impôts, droits, prélèvements et taxes ainsi que les frais accessoires tels que les frais de commission, d'emballage, de transport et d'assurance demandés par l'organisateur à l'acheteur du bien pour les livraisons aux enchères publiques visées au d du 1 du I de l'article 289 du Code Général des Impôts, effectuées par un organisateur de ventes aux enchères publiques agissant en son nom propre, soumises au régime de la marge bénéficiaire mentionné à l'article 297 A du même code. Cette facture ne doit pas mentionner de TVA.