

Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Archives-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : 3E2226-19961102

Date de publication : 02/11/1996

**SOUS-SECTION 6 MENTION ABUSIVE DE LA TVA SUR LES FACTURES
OU DOCUMENTS EN TENANT LIEU**

Sommaire :

SOUS-SECTION 6

Mention abusive de la TVA sur les factures ou documents en tenant lieu

SOUS-SECTION 6

**Mention abusive de la TVA sur les factures ou documents en
tenant lieu**

1La mention de la TVA sur une facture délivrée à un redevable de ladite taxe ouvre droit, chez ce dernier, à une déduction d'un égal montant. Il est donc essentiel que le montant de taxe facturée corresponde exactement à celui qui découle d'une application correcte de la taxe qui frappe légalement l'opération faisant l'objet de la facturation.

2Afin de prévenir les irrégularités susceptibles de se produire en ce domaine, l'article 283-3 du CGI prévoit que les personnes qui mentionnent la TVA sur une facture, ou tout autre document en tenant lieu, **sont redevables de la taxe du seul fait de sa facturation**.

3Par ailleurs, l'article 283-4 du CGI prévoit que « lorsque la facture ou le document ne correspond pas à la livraison d'une marchandise ou à l'exécution d'une prestation de services, ou fait état d'un prix qui ne doit pas être acquitté effectivement par l'acheteur, la taxe est due par la personne qui l'a facturée ».

L'article 283-3 vise essentiellement le cas des facturations erronées tandis que l'article 283-4 concerne celui des facturations abusives.

A. CONDITIONS D'APPLICATION DE L'ARTICLE 283-3 DU CGI

4Cette disposition s'applique à l'émetteur d'une facture qui a mentionné la taxe soit au titre d'une opération non imposable, soit à un taux supérieur au taux légalement applicable.

Il en résulte qu'un contribuable qui a indûment payé la TVA n'est pas fondé à en demander la restitution dès lors qu'il a fait figurer ladite taxe sur les factures remises à ses clients (CE, 4 décembre 1974, n° 90894, sieur X... ; CE, 22 novembre 1978, req. n° 4012).

5Cette disposition ne concerne pas les redevables bénéficiant de la décote ou de la franchise, dès lors que ces redevables sont à même de représenter les copies de factures ou d'autres documents en tenant lieu délivrés avec mention de la taxe (art. 282-7 du CGI).

6Lorsque la taxe a été irrégulièrement facturée, elle n'est pas déductible par le destinataire en application des dispositions de l'article 223-1 de l'annexe II au CGI qui n'autorise pas la déduction de la taxe que le fournisseur n'était pas en droit de faire figurer sur la facture.

7Toutefois, dans la mesure où la bonne foi des parties n'est pas contestée, il est admis que la personne qui a facturé la TVA au titre d'opérations non passibles de cette taxe ou pour lesquelles la taxe a été facturée à un taux supérieur au taux légalement applicable puisse, dans les conditions fixées à l'article 272-1 du CGI, opérer l'imputation ou obtenir la restitution de la taxe acquittée à tort. La possibilité d'émettre des factures rectificatives est réservée aux seuls redevables de bonne foi qui, notamment, ont facturé la TVA à un taux erroné ou à l'occasion d'une opération expressément exonérée (cf. DB 3 D 1211). Dans ce cas, la rectification prescrite consiste obligatoirement dans l'envoi d'une facture nouvelle annulant et remplaçant la précédente, faisant référence expresse à la facture initiale et portant mention explicite de l'annulation de cette dernière. Enfin, il est précisé que la taxe facturée à tort dont l'imputation est sollicitée doit être portée à la ligne 18 de l'imprimé CA 3 et à la ligne 27 de l'imprimé CA 12 (cf. RM n° 28127, M. Francou, JO, débats Sénat du 1er juin 1979, p. 1638).

8Pour pouvoir bénéficier de cette doctrine qui admet que la personne qui a facturé de bonne foi la TVA au titre d'opérations non imposables puisse en obtenir l'imputation ou la restitution, une entreprise doit adresser à ses clients des factures rectificatives (cf. DB 3 D 1211). Ne constituent pas de telles factures celles qui reprennent le total initial sans mentionner la TVA, au lieu de minorer ce total du montant de la taxe initialement mentionnée (CE, arrêt du 16 décembre 1987, req. n° 55629).

9Enfin, il est rappelé que dans la mesure où une entreprise, qui a réalisé des opérations taxables ayant fait l'objet d'une facturation, entend bénéficier de l'imputation ou de la restitution de la TVA afférente à la partie du prix dont elle accorde la remise, elle doit envoyer à ses clients une note d'avoir se référant à la facture initiale et indiquant le montant hors taxe du rabais consenti ainsi que le montant de la TVA correspondante.

Toutefois, en cas d'escompte de règlement, le fournisseur est dispensé d'adresser à son client une note d'avoir lorsqu'une mention apposée sur la facture précise que, dans le cas où le client bénéficie de l'escompte offert, seule la taxe correspondant au prix payé ouvre droit à déduction (CE, arrêt du 8 octobre 1980, req. n° 6125).

Mention de la TVA sur les factures adressées à des assujettis étrangers non établis en France. Cas des rectifications de factures et des avoirs.

10 Dans les deux situations indiquées ci-dessus n°s 8 et 9, le client redevable de la TVA est tenu, s'il a déjà opéré la déduction de la taxe figurant sur la facture initiale, d'effectuer les régularisations nécessaires.

Cette obligation donne lieu à des difficultés d'application lorsque le client est un assujetti étranger non établi en France qui peut obtenir le remboursement de la taxe en application des articles 242-0 M à 242-0 T de l'annexe II au code (cf. 3 D 1323).

Pour éviter de telles difficultés, il a été décidé que, dans cette hypothèse, l'envoi d'une facture rectificative aux assujettis étrangers dont il s'agit n'est pas autorisé. En outre, les notes d'avoir éventuellement adressées à ces mêmes assujettis doivent préciser que les rabais, ristournes ou remises sont nets de taxe. Dans ces conditions, la personne qui a facturé la taxe à tort ou accordé une remise ne peut imputer ou demander la restitution de cette taxe ou de celle correspondant à la remise.

En contrepartie, il est admis que la taxe dont il s'agit soit remboursée à l'assujetti étranger ci-dessus selon les modalités prévues aux articles 242-OM à 242-OT de l'annexe II au CGI. Pour la même raison, le remboursement qui lui aurait déjà été éventuellement accordé dans ces conditions n'est pas remis en cause.

B. CONDITIONS D'APPLICATION DE L'ARTICLE 283-4 DU CGI

11 Les dispositions de l'article 283-4 s'appliquent lorsque la taxe a été facturée à l'occasion d'opérations fictives, c'est-à-dire dans le cas de facturation d'une taxe au titre d'opérations qui ne correspondent pas à la livraison de marchandises ou à l'exécution de prestations de services. Comme dans les cas d'application de l'article 283-3, la taxe est due par la personne qui l'a facturée, mais ne peut faire l'objet d'aucune déduction par celui qui a reçu la facture ou le document (art. 283-4 et 272-2 du CGI).

L'attention est appelée sur le fait que les dispositions des articles 283-4 et 272-2 du CGI doivent être interprétées strictement, car l'objet de ces textes est de prévenir et de réprimer des manœuvres frauduleuses portant sur la facturation de la TVA.

12 Jusqu'au 31 décembre 1992, ces dispositions n'étaient pas applicables aux commissionnaires ou mandataires qui, lorsqu'ils agissaient en leur nom pour le compte d'un commettant, étaient autorisés à facturer à leurs clients la taxe applicable à l'opération pour laquelle ils s'entremettaient sous réserve d'en rendre compte dans le même mois à ce commettant qui demeurait personnellement redevable de ladite taxe envers le Trésor.

Cette faculté était donc strictement limitée aux commissionnaires, mandataires ou intermédiaires en marchandises ou en services, qui rendaient un compte exact à un mandant lui-même assujetti à la TVA et qui étaient exclusivement rémunérés par une commission préalablement fixée.

En revanche, un mandataire ou un prestataire de services ne pouvait facturer qu'à son commettant la TVA qui avait grevé sa propre commission ou la rémunération de sa propre entremise.

À titre d'exemple, les adjudicataires, concessionnaires et fermiers de droits communaux, lorsqu'ils étaient liés par un contrat de prestations de services avec les collectivités locales, ne pouvaient donc facturer qu'à ces collectivités la taxe qu'ils versaient au Trésor. La facturation aux commerçants ou aux agriculteurs de la TVA correspondant à la rémunération brute qu'ils recevaient des communes ou autres collectivités locales rendait les adjudicataires, concessionnaires ou fermiers redevables de la taxe ainsi facturée, sans préjudice de l'acquittement de l'impôt normalement calculé sur le montant de leur rémunération brute (art. 283-4 précité).

13 À compter du 1er janvier 1993, l'intermédiaire agissant en son nom propre est réputé livrer **lui-même** ou rendre **lui-même** le service, au commettant s'il agit « à l'achat », ou au tiers cocontractant s'il agit « à la vente ». La base d'imposition de l'intermédiaire est égale au montant total de l'opération (cf. le tableau 3 B 1123, n° 21). Elle correspond au prix acquitté par le tiers ou le commettant, commission comprise.

Les règles de facturation applicables sont énoncées ci-avant E 2213, n°s 4 et suiv.

Cas particuliers des concessionnaires d'autoroutes.

14 Les péages perçus auprès des usagers des ouvrages routiers ne constituent pas la contrepartie d'une opération soumise à la TVA. En conséquence, les concessionnaires ne doivent pas facturer cette taxe sur les documents délivrés lors de la perception des péages.