

21 Réforme 2023/2025 ou la généralisation de la facturation électronique en France : les contours du rapport de la DGFIP

Par Laurent POIGT, Avocat, Associé, Indirect Tax Technology & Transformation, PwC Société d'Avocats, en collaboration avec Alexandre GUILLAUME, Collaborateur TVA, PwC Société d'Avocats et Marvin DOOSE, Associate, PwC Société d'Avocats

Dans le prolongement de l'article 153 de la loi de finances pour 2020, la Direction générale des finances publiques (DGFIP) vient de remettre au Parlement, le 3 novembre dernier, son rapport sur le développement de la facturation électronique en France : « la TVA à l'ère du digital en France ».

L'ESSENTIEL

- À l'occasion de la publication du rapport de la DGFIP sur le développement de la facturation électronique en France dès 2023 et, dans le cadre du projet de loi de finances pour 2021, de l'adoption d'un amendement permettant au Gouvernement de rendre progressivement obligatoire par voie d'ordonnance la facturation électronique et la transmission dématérialisée de données à l'administration fiscale, ce dossier présente :
 - les objectifs de la réforme de l'article 153 de la loi de finances pour 2020 ;
 - le champ d'application de l'obligation de « e-invoicing » et de « e-reporting » ;
 - le périmètre des opérations concernées par l'obligation de facturation électronique et la nature des informations transmises à l'administration ;
 - les travaux juridiques et techniques à mener afin d'obtenir une solution « compliant » avec le droit français et européen.
- Ce dossier met en avant également les nombreuses incertitudes majeures qui demeurent et qui devront être levées dans de futurs ateliers de travail organisés par la DGFIP.

SOMMAIRE

- | | |
|--|---|
| <p>1. Rappel du contexte de la réforme..... 1</p> <p>2. La facturation électronique complétée par une transmission des données : un modèle « mixte » plébiscité et « gagnant-gagnant » 2</p> <p>3. Précisions sur le périmètre des opérations concernées et sur la nature des informations transmises à l'administration..... 3</p> <p> 3.1 Champ d'application de l'obligation d'émission de factures électroniques</p> | <p> 3.2 Mentions sur factures</p> <p> 3.3 Champ d'application de l'obligation de « e-reporting »</p> <p> 3.4 Le choix de Chorus Pro comme plateforme publique gratuite et concentrateur des données de facturation pour l'alimentation du système d'information de la DGFIP</p> <p> 3.5 Une réforme mise en application progressivement</p> <p>4. Des précisions apportées sur les travaux juridiques et techniques à mener..... 8</p> <p>5. De nombreuses incertitudes majeures demeurent et doivent encore être levées..... 9</p> |
|--|---|

1. Rappel du contexte de la réforme

1 Dans un objectif de lutte contre la fraude à la TVA et sous l'impulsion de réformes internationales en matière de contrôle périodique et continu des transactions (modèles CTCs : « Continuous Transaction Controls »), le Gouvernement français, au travers de l'article 153 de la loi de finances pour 2020, souhaite **généraliser la facturation électronique** entre assujettis dès 2023/2025.

Le développement de la facturation électronique en France est le fruit d'un long processus initié avec la directive 2010/45/UE du Conseil du 13 juillet 2010 relative au système commun de TVA en ce qui concerne les règles de facturation (seconde directive Facturation modifiant la directive TVA de 2006). Cette directive pose le cadre de la facturation électronique B2B au sein des pays de l'UE avec comme « préambule » que le recours à ce mode de facturation soit soumis à l'acceptation du destinataire.

Dans le cadre des relations « privé-public » (B2G), une généralisation de la facturation électronique a déjà été opérée en France et plus globalement en Europe sous l'égide de la directive 2014/55/EU du Parlement européen et du Conseil du 16 avril 2014. En ce qui concerne la généralisation de la facturation électronique B2B en France, **une nouvelle étape vient d'être franchie** avec la remise par la DGFIP au Parlement d'un rapport visant à apporter des précisions sur le dispositif.

Cette généralisation se veut bénéfique aussi bien pour les entreprises que pour l'administration, dès lors qu'elle permettrait en tout état de cause :

- de renforcer la **compétitivité** des entreprises en réduisant la charge administrative liée à la gestion des factures et de sécuriser les relations commerciales : réduction des coûts administratifs liés au processus de facturation et limitation des litiges liés aux délais de paiement ;
- de renforcer la **prévention et la lutte contre la fraude à la TVA** grâce notamment à des recoupements automatisés ;
- de favoriser la connaissance au fil de l'eau de l'ensemble des activités des entreprises afin de favoriser un **pilotage** plus fin des actions gouvernementales en matière de contrôle et de politique économique et fiscale ;

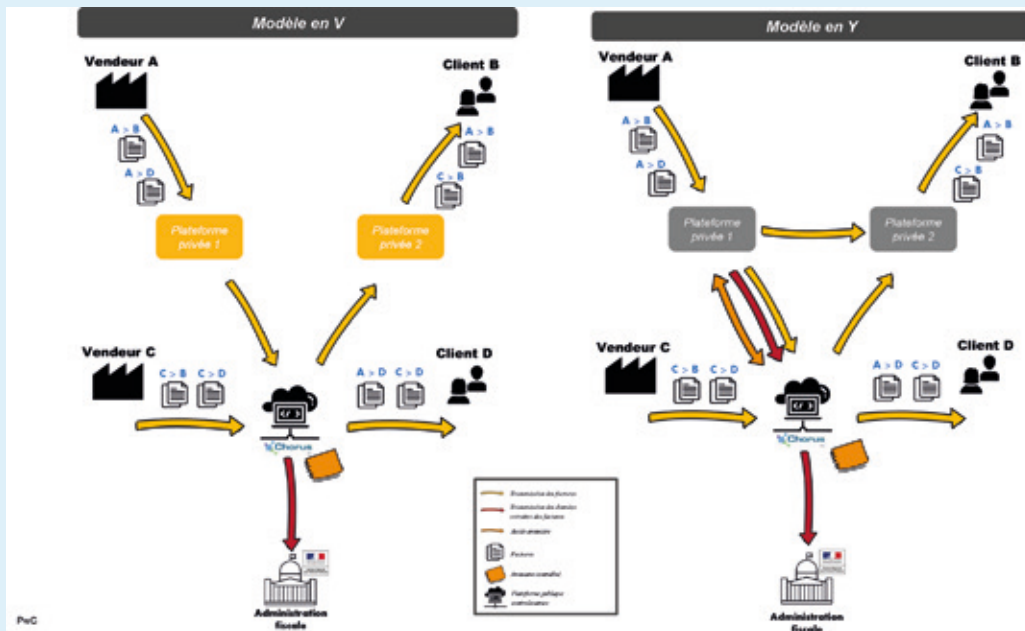
– de **faciliter** à moyen ou long terme les **déclarations de TVA** par le préremplissage.

2. La facturation électronique complétée par une transmission des données : un modèle « mixte » plébiscité et « gagnant-gagnant »

2 Pour répondre à ces objectifs, le rapport, structuré en deux parties (présentation générale et analyse technique), préconise tout d'abord la **transmission électronique obligatoire des factures de vente** entre le fournisseur et son client par le biais d'une ou plusieurs **plateformes**, pouvant être **ou privées** (possiblement certifiées par l'État).

Deux **schémas/solutions techniques** sont présentés :

- **Modèle en « V »** : transit obligatoire des factures par une plateforme publique qui en assure la transmission au client via, le cas échéant, une plateforme privée, sous la forme d'un concentrateur unique. **La plateforme publique extraierait des factures des données utiles à destination de l'administration et les transmettrait au système d'information (SI) de la DGFIP ;**
- **Modèle en « Y »** : les factures peuvent transiter directement entre les plateformes privées certifiées, sans passer par la plateforme publique. **Les plateformes privées certifiées extraieraient des factures les informations à destination de l'administration et les transmettraient à la plateforme publique**, qui les regrouperait pour les envoyer au SI de la DGFIP. L'avantage premier est que ces opérateurs peuvent assurer la transmission tout en gérant la pluralité des formats de facturation.



À ce stade, le rapport met en avant les **nombreuses contraintes** inhérentes au **modèle en « V »** (risque de non-constitutionnalité avec l’instauration d’un monopole étatique pour l’échange de données de facturation, arrêt de la transmission des factures en cas de défaillance du système, etc.).

Le rapport **privilégie** clairement le **modèle en « Y »**, plus résilient et plébiscité par les acteurs, qui offre davantage de souplesse, notamment pour les entreprises qui ont pu déjà mettre en place des flux de facturation électronique (notamment EDI) via des plateformes privées, en ce qu’il limite les coûts d’adaptation et d’entrée dans cette réforme, tout en permettant aussi aux autres assujettis de transmettre directement les factures à la plateforme publique. Cette préférence a été confirmée par la DGFIP lors de la présentation du rapport aux parties prenantes externes le 24 novembre 2020. Par ailleurs, le rapport souligne également que cette obligation de facturation électronique ne peut s’étendre à l’ensemble des transactions opérées par un assujetti, notamment en raison de l’absence d’une harmonisation des règles applicables à la facturation électronique au niveau européen et mondial, ainsi que par l’absence d’obligation, sauf exceptions, d’émission de factures dans le cadre de relations B2C.

Ainsi, en vue de lutter efficacement contre la fraude à la TVA, cette obligation **devra également s’accompagner d’une obligation de transmission des données (« e-reporting »)** afin de pouvoir couvrir un ensemble de flux plus large et obtenir davantage d’informations indispensables à l’identification du traitement TVA appliqué (paiement des factures, etc.).

3. Précisions sur le périmètre des opérations concernées et sur la nature des informations transmises à l’administration

3.1 Champ d’application de l’obligation d’émission de factures électroniques

3 L’obligation d’émission de factures électroniques serait **limitée aux transactions domestiques réalisées entre assujettis à la TVA** (conformément à l’article 256 A du CGI) entrant dans le champ général et territorial des règles de facturation. Par ailleurs, les assujettis étrangers non établis en France ne seraient pas soumis au dispositif de l’article 153 de la loi de finances pour 2020.

Des aménagements et précisions seront également attendus pour les secteurs d'activités spécifiques actuellement prévus par la doctrine, tels que les secteurs bancaires et financiers, les travaux immobiliers ou encore les micro-entrepreneurs.

3.2 Mentions sur factures

4 Concernant les mentions sur facture, l'ensemble des **mentions fiscales** prévues à l'article 242 noies A de l'annexe II au CGI devra apparaître sur les factures, ainsi que les **mentions commerciales obligatoires** actuellement prévues par le Code de commerce.

Cependant, pour les besoins de la lutte contre la fraude, d'autres données devront obligatoirement figurer sur la facture, notamment **l'identifiant de l'acheteur** (correspondant au numéro SIREN). Ainsi, un changement du cadre législatif devra être anticipé par le législateur.

S'agissant d'autres **informations supplémentaires**, notamment « mentions métiers » (mode de livraison, ou encore Incoterm, codes TVA, fonctions partenaires, etc.), ces dernières ne devraient pas être rendues obligatoires, même si elles sont souvent jugées pertinentes pour la détermination des règles TVA des transactions.

3.3 Champ d'application de l'obligation de « e-reporting »

5 Tout d'abord, si le rapport mentionne que les assujettis non établis en France ne seraient pas soumis au dispositif de l'article 153, celui-ci ne mentionne pas explicitement les assujettis qui seraient, ou ne seraient pas concernés, par cette solution complémentaire de « e-reporting ».

Dans le cadre de cette obligation connexe, le rapport identifie **trois catégories** de données complémentaires :

– **les données liées aux statuts des factures et à leur paiement** : ces informations sur le cycle de vie de la facture (factures restant à payer, facture payée, réceptionnée, paiement attendu, factures rejetées par le récepteur, etc.) permettront d'attribuer des « dates certaines » aux factures, ce qui renforcera la gestion/avancement du traitement

des factures et de la trésorerie et le contrôle des règles liées au fait générateur et à l'exigibilité de la TVA, notamment pour les services (encaissement sauf option pour les débits) ;

– **les données de transaction B2C** : pour les entreprises réalisant uniquement ou partiellement des transactions B2C, l'administration n'aurait qu'une vision limitée, voire une absence de vision de leur activité (aucune obligation d'émettre une facture à un client particulier d'un point de vue TVA).

Or, ces informations sont indispensables pour déterminer la base imposable à la TVA lors des contrôles de 1^{er} niveau, la vérification de l'application correcte des taux de TVA ou si un client particulier réalise des activités professionnelles occultes non déclarées. Les données collectées concerneront, par transaction, leur date, leur montant HT, le taux de TVA et le montant de la TVA due, mais il ne sera pas fait mention de l'indication nominative du consommateur ;

– **les données sur les ventes non domestiques (intracommunautaire ou exportation)** : ces données non domestiques permettront de détecter les fraudes carrousels ou des exportations/livraisons intracommunautaires non justifiées (pour le B2C, il s'agira surtout de vérifier la bonne application des règles pour les ventes à distance, notamment à la lumière de la réforme e-commerce applicable au 1^{er} juillet 2021).

En ce qui concerne ce dernier point, il paraît important de noter qu'à certaines occasions le rapport aborde également l'obligation de déclarer les informations liées à certains flux achats, notamment les importations. Le champ d'application de cette obligation devra donc être précisé par le Gouvernement.

3.4 Le choix de Chorus Pro comme plateforme publique gratuite et concentrateur des données de facturation pour l'alimentation du système d'information de la DGFiP

6 Avec pour objectif de préserver l'utilisation des solutions d'échanges de factures actuelles, la **plateforme Chorus Pro** (déjà testée par l'Agence pour l'informatique financière de l'État, ou AIFE, de janvier à juin 2020) sera retenue comme l'outil pertinent au

travers duquel transitera l'ensemble des données des échanges entre entreprises en vue de leur **transmission au SI de la DGFIP**. Toutefois, le recours à la plateforme Chorus Pro nécessitera **certaines adaptations** (ergonomie, fonctionnalités de communication, de déclaration et de gestion des entreprises et de leurs utilisateurs, modalités d'interfaçage, capacité à encaisser les volumes importants en B2B, etc.).

3.5 Une réforme mise en application progressivement

7 À l'instar de ce qui a été fait pour le déploiement de la plateforme Chorus Pro pour les factures B2G, et pour prendre en compte les impacts qu'une telle réforme devrait avoir sur les entreprises, la mise en œuvre de l'obligation de facturation électronique sera étendue dans le temps :

- dès 2023, une **obligation de réception** de la facture électronique pour l'ensemble des entreprises (effet big bang) ;
- et une **obligation d'émission** progressive, en fonction de la taille des entreprises :
 - 2023 pour les grandes entreprises,
 - 2024 pour les ETI,
 - 2025 pour les PME et TPE.

4. Des précisions apportées sur les travaux juridiques et techniques à mener

8 La DGFIP rappelle dans un premier temps que la Commission européenne, dans le cadre de son plan d'action adopté le 15 juillet 2020, a commencé des travaux portant sur la transmission des données des transactions ainsi que sur le développement de la facturation électronique dans le cadre des échanges B2B. Elle précise toutefois que ces travaux ne devraient pas aboutir à brève échéance (pas avant 2026-2027) et que la généralisation de la facturation électronique en France est menée en vue d'une adaptation facile dans le dispositif européen qui pourrait être adopté.

Aussi, il est précisé que **la réforme de l'article 153 ne devrait pas induire de changements majeurs** dans la réglementation fiscale actuelle, notamment s'agissant des points suivants :

- obligation de sécurisation des factures (CGI art. 289 V) ;

- caractère d'original attribué à la facture électronique (CGI art. 289, VI-2°) ;
- modalités de sécurisation des factures électroniques – en l'absence d'une obligation de recourir à l'EDI fiscal (CGI art. 289 VII) ;
- durée de conservation des documents, notamment des factures (LPF art. L 102 B), la capacité de contrôle de l'administration devant être préservée ;
- conditions de numérisation des factures papier (LPF art. A 102 B-2), cet article étant conservé pour les opérations hors champ de l'obligation de facturation électronique ;
- contrôles des solutions EDI fiscal/signature/PAF (LPF art. L 13 D et L 13 F) ou encore le pouvoir de contrôle par l'administration des méthodes de sécurisation des factures (LPF art. L 80 FA) ;
- droit d'enquête (LPF art. L 80 F, G et H) : non modifié dans la mesure où il est prévu de conserver, dans un premier temps, une pluralité de formats. Les **modifications législatives anticipées** porteraient essentiellement sur :
 - la définition de la facture électronique et l'acceptation de recevoir (CGI art. 289, VI-1°) : à compléter afin de prévoir les cas de recours obligatoires à la facture électronique, le format imposé, le cas échéant, pour ce type de factures et la suppression de la condition de l'acceptation du destinataire pour leur transmission et mise à disposition ;
 - enrichir ou créer un nouvel article afin de définir les mentions obligatoires et données associées, notamment le numéro SIREN des parties (identifiant commun) (CGI ann. II art. 242 nonies A) ;
 - les modalités et lieu de stockage des factures (LPF art. L 102 C et R* 102 C-1) ;
 - la modification de l'article 271, II du CGI (2006/112/UE du 28-11-2006 art. 178 a) pour conditionner le droit à récupération de la TVA au dépôt d'une facture dématérialisée (émise au nom du déducteur) sur une plateforme dans le cadre du commerce interentreprises. Ce point essentiel permettra de renforcer l'efficacité du système pour lutter contre la fraude TVA, même si la souplesse de la jurisprudence actuelle de la CJUE devra être appréciée lorsque l'assujetti établit que les conditions matérielles (c'est-à-dire de fonds) de ce droit sont satisfaites (CJUE 5-12-1996 aff. 85/95, John Reisdorf ; CJUE 21-11-2018 aff. 664/16, Lucrețiu Hadrian Vădan) ;
 - création d'une nouvelle obligation ad hoc pour les informations qui n'entrent pas dans le champ

de l'article 153 : obligation de « e-reporting » (transmission électronique des données), s'agissant des données relatives aux opérations internationales, aux opérations B2C et les données de paiement.

En ce qui concerne l'obligation de documentation de la **piste d'audit fiable** (PAF) au sens de l'article 289, VII-1° du CGI, la DGFIP précise que la mise en œuvre de l'obligation de facturation électronique ne saurait dispenser automatiquement les assujettis de cette obligation qui reste pertinente. **La PAF est donc maintenue** et constituera toujours un atout important pour les entreprises dans leur relation vis-à-vis de l'administration fiscale en cas de contrôle.

Par ailleurs, la DGFIP rappelle l'obligation d'obtention de dérogations à certains principes directeurs énoncés actuellement par la directive TVA (via l'article 395) et détaille également les différents travaux réglementaires à mener en vue d'une mise en conformité de la législation fiscale française. La mise en œuvre du « projet 2023 » devra être réalisée dans le respect des règles du système commun de la TVA défini par la directive TVA (caractère nécessaire et proportionné des dérogations demandées et motivation d'absence de solutions alternatives dans le cadre du droit actuel).

Enfin, le rapport souligne les obligations des différentes parties (plateforme publique, plateformes privées, etc.) au regard des données sensibles et à caractère personnel, notamment en ce qui concerne la **conformité au RGPD**.

5. De nombreuses incertitudes majeures demeurent et doivent encore être levées

9 Le rapport de la DGFIP constitue une avancée primordiale dans la mise en place d'une solution de facturation électronique obligatoire pour les entreprises françaises.

Néanmoins, de **nombreux points restent en suspens** et **devront être précisés** au cours des prochains mois avec l'ensemble des acteurs, notamment :

- **Certification** : termes et conditions de la certification des plateformes privées (dans le modèle Y privilégié).
- **« Clearance » modèle** : dans le cadre de l'adoption d'un modèle de type « e-invoicing clearance »,

il conviendra de préciser les modalités de validation des factures, ainsi que les modalités de transmission de la confirmation de la validation de la facture. De façon surprenante, aucun commentaire pertinent n'est apporté sur cette caractéristique intrinsèque des modèles « clearance ».

- **Contrôle des données** : précisions quant à la nature précise des contrôles (formels/qualitatifs, de 1^{er} niveau) qui seront effectués par les plateformes (privées ou publiques), ainsi que les conditions de rejet associées et garanties offertes aux assujettis.

- **Mentions sur facture et données** : liste exacte et arrêtée des données de facturation requises à la fois pour la facturation électronique et l'obligation de « reporting » (mentions fiscales, commerciales, données supplémentaires).

- **Formats envisagés** : dans une volonté de rester ouvert aux différents formats de facturation, le rapport ne semble pas clairement trancher les formats de facturation qui seront admis (XML, CSV, JSON, YAML, EDIFACT, formats mixtes tels que Factur-X, UBL 2.1 d'ores et déjà conformes au format européen EN16931, etc.). Toutefois, il serait envisagé un maintien, tout du moins temporaire, de la possibilité d'avoir recours à des formats non structurés de type image PDF (à charge ensuite à la plateforme de générer un format mixte composé de données structurées et d'un PDF lisible à l'écran).

- **EDI fiscal et signature électronique** : si le rapport précise que les dispositions sur la sécurisation des factures (CGI art. 289 VII) ne devraient pas être modifiées (avec notamment le maintien de la PAF), des clarifications seront attendues sur la mise en œuvre (et les conséquences associées) par les assujettis et/ou les plateformes privées des schémas d'EDI fiscal ou de signature électronique qualifiée (ou dispositifs équivalents – RGS 2** et 3*** ou encore conformes au règlement européen eIDAS). La signature électronique, pourtant harmonisée en Europe depuis le 1^{er} juillet 2016 (eIDAS) et totalement omise du rapport, serait-elle en danger ?

- **Modes de transmission** : il conviendra de préciser clairement les modes autorisés de transmission des factures (« e-invoicing ») et des données complémentaires (« e-reporting ») – mode « » en format structuré/EDI (en ligne avec les objectifs premiers de l'article 153), associé à des solutions « adaptées » pour les TPE/PME, comme l'envoi en format PDF ou encore la saisie Web sur la plateforme pu-

blique. Ces trois possibilités existent actuellement pour les flux B2G via Chorus Pro. L'utilisation des modes de transmission pourra être différente selon que le vendeur dispose ou non d'une plateforme privée (certifiée).

– « **E-reporting** » : en ce qui concerne le dispositif de « e-reporting », les modalités d'application restent encore à définir, notamment les données à transmettre ou encore le format de transmission des données.

– **Prise en compte des achats** : le rapport aborde également à plusieurs reprises l'obligation de déclarer les informations liées à certains flux achats, notamment les importations ou encore les achats intracommunautaires. Le champ d'application de cette obligation devra donc être précisé par le Gouvernement.

– **Sociétés étrangères** : si le rapport mentionne que les assujettis non établis en France ne seraient pas soumis au dispositif de l'article 153, celui-ci ne mentionne pas explicitement les assujettis qui seraient ou ne seraient pas concernés, par la solution complémentaire de « e-reporting ».

– **Périodicité des obligations de transmission des données** (« e-invoicing » et « e-reporting ») : pur Real-time/Near Real-time ? Périodique (mensuel/bimensuel) ? Des confirmations claires et pratiques devront être apportées.

– **Préremplissage de la CA3** : sur l'objectif de l'article 153 de la loi de finances pour 2020 du préremplissage à moyen ou long terme des déclarations de TVA (CA3) à partir des données de facturation et de « reporting » : aucune information complémentaire n'est apportée (quelles lignes, ventes/achats, conséquences en termes de contrôle/vérification pour les assujettis, etc.).

– **Autres éléments importants à considérer** : gestion et mise à jour de l'annuaire des entreprises gérées par la plateforme publique, modalités d'archivage unique ou non pour les parties et impacts sur la réglementation actuelle (avantages/inconvénients), le futur des factures PDF, modalités pratiques du contrôle fiscal post-réforme (impact sur le FEC et les obligations CFCI : LPF art. L 47 A I et II), gestion pratique et contrôle des avoirs/RFA vs factures initiales, etc.

L'ensemble de ces points feront, dans les mois à venir (courant 2021), l'objet d'ateliers de travail avec l'ensemble des parties prenantes afin d'aboutir à un modèle mixte remportant le plus large consensus possible.

Enfin, ce rapport souligne la prise en compte des prochaines évolutions au niveau communautaire puisque la Commission européenne a initié des travaux concernant la transmission des données des transactions par les entreprises (avec le développement de la facturation électronique), dans le cadre de son plan d'action adopté le 15 juillet 2020 pour une fiscalité équitable et simplifiée.

À noter

Un amendement au projet de loi de finances pour 2021 a été adopté le 13 novembre dernier autorisant le Gouvernement à agir par voie d'ordonnance au plus tard en septembre 2021, afin de :

– généraliser le recours à la facturation électronique et modifier les conditions et les modalités de ce recours : obligation de « e-invoicing » ;

– instituer une obligation complémentaire de transmission dématérialisée à l'administration d'informations relatives aux opérations réalisées par des assujettis à la TVA qui ne sont pas issues des factures électroniques, soit qu'elles sont complémentaires de celles qui en sont issues (ex. : données liées au paiement des factures), soit qu'elles se rapportent à des opérations ne faisant pas l'objet d'une facturation électronique ou n'étant pas soumises à l'obligation de facturation pour les besoins de la TVA (ex. : flux B2C ou encore flux non domestiques) : obligation de « e-reporting ».

Par ailleurs, la DGFIP a présenté le 24 novembre 2020 aux parties prenantes externes son rapport sur la généralisation de la facturation électronique et l'obligation de « e-reporting » TVA dès 2023.

Pour la suite du projet, une « direction de projet » sera mise en place début 2021 au sein de la DGFIP, qui sera chargée de piloter les prochaines étapes. En collaboration avec l'AIFE, des consultations organisées en « groupes de travail » avec les parties prenantes seront réalisées fin 2020-courant 2021 autour de différents thèmes (notion de facture, « e-reporting », contrôle, format informatique et unicité, archivage et annuaire, etc.).