



UNIVERSITÉ  
DE NAMUR

# Institutional Repository - Research Portal Dépôt Institutionnel - Portail de la Recherche

researchportal.unamur.be

## RESEARCH OUTPUTS / RÉSULTATS DE RECHERCHE

### La facture électronique

Jacquemin, Hervé

*Published in:*

La facture et autres documents équivalents

*Publication date:*

2016

*Document Version*

le PDF de l'éditeur

[Link to publication](#)

*Citation for pulished version (HARVARD):*

Jacquemin, H 2016, La facture électronique. dans *La facture et autres documents équivalents*. 2e éd. edn, Kluwer, Waterloo, pp. 277-305.

### General rights

Copyright and moral rights for the publications made accessible in the public portal are retained by the authors and/or other copyright owners and it is a condition of accessing publications that users recognise and abide by the legal requirements associated with these rights.

- Users may download and print one copy of any publication from the public portal for the purpose of private study or research.
- You may not further distribute the material or use it for any profit-making activity or commercial gain
- You may freely distribute the URL identifying the publication in the public portal ?

### Take down policy

If you believe that this document breaches copyright please contact us providing details, and we will remove access to the work immediately and investigate your claim.

# Chapitre VI.

## La facture électronique

Par Hervé JACQUEMIN<sup>1086</sup>

### Section 1<sup>re</sup>. Introduction

**406.** Les technologies de l'information et de la communication (Internet, courriers électroniques, *etc.*) sont désormais présentes dans tous les secteurs de la société. Les relations contractuelles nouées entre les entreprises n'échappent pas au phénomène. Aussi est-il possible de recourir à ces technologies en matière de facturation. On peut s'affranchir du traditionnel « papier » pour *émettre* la facture, sous la forme d'un fichier au format .pdf, par exemple, pour la *communiquer* à son destinataire, en l'attachant à un courrier électronique ou en permettant qu'elle soit téléchargée sur le site Web de l'entreprise émettrice, et pour la *conserver*, en l'enregistrant sur le disque dur d'un ordinateur ou sur les serveurs d'un tiers de confiance, par exemple.

Les avantages de la facturation électronique sont nombreux, si on compare celle-ci à la procédure utilisée dans l'environnement traditionnel, pour les factures « papier<sup>1087</sup> ». On souligne généralement le gain financier pour les entreprises, qui contribue à accroître leur compétitivité, ainsi que la simplification administrative et organisationnelle qui profite à celles-ci et aux pouvoirs publics (à des fins de contrôle). Au niveau européen, c'est l'un des outils promus par la Commission pour renforcer la compétitivité des entreprises européennes.

D'un point de vue légal, si l'on souhaite que les factures papier soient remplacées par les factures électroniques, il importe que la sécurité juridique soit garantie. Autrement dit, toutes les parties intéressées doivent avoir l'assurance que, moyennant le respect de diverses conditions, l'instrument électronique produira les mêmes effets que la facture papier et pourra faire l'objet de contrôles similaires.

---

1086. L'auteur est chargé de cours à l'Université de Namur. Il est responsable de l'unité « Commerce électronique » du Centre de Recherche Information, Droit et Société (CRIDS). Il est aussi chargé de cours invité à l'UCL et avocat au Barreau de Bruxelles.

1087. Pour un aperçu de ces avantages (et des inconvénients de ne pas y recourir), voir le site Internet de l'Agence pour la Simplification Administrative (<http://www.efacture.belgium.be/>). Voir aussi les travaux préparatoires de la loi du 17 décembre 2012 (*Doc. parl.*, Ch. Repr., sess. ord. 2012-2013, n° 2450/001, pp. 3-4).

407. Aussi ne s'étonne-t-on guère que le législateur européen soit intervenu dès 2001 pour encadrer le processus. La directive 2001/115/CE du Conseil du 20 décembre 2001 modifiant la directive 77/338/CEE en vue de simplifier, moderniser et harmoniser les conditions imposées à la facturation, en matière de taxe sur la valeur ajoutée<sup>1088</sup>, a ainsi introduit les principes directeurs en matière de facturation électronique. Ils portent principalement sur la reconnaissance de la facture électronique, qui se distingue ainsi de la facture sur « support papier », et sur les conditions à observer pour communiquer celle-ci et la conserver. Ces règles ont été intégrées aux articles 217 et suivants de la directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée<sup>1089</sup> (ci-après, directive 2006/112/CE sur la T.V.A.), qui remplace la 6<sup>e</sup> directive T.V.A.

En droit belge, ces règles ont été transposées en 2004 dans le Code T.V.A.<sup>1090</sup> (art. 53octies et art. 60 et s.) et l'A.R. d'exécution n° 1 (art. 1, 5 et 8 principalement)<sup>1091</sup>. On note qu'elles ont fait l'objet de divers amendements. Parmi les plus importants, on retient la suppression de l'obligation de recourir à l'une des méthodes de certification reconnues à l'article 1<sup>er</sup>, §§ 3 et 4, de l'A.R. d'exécution n° 1, en vigueur depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2010<sup>1092</sup>. Il semble d'ailleurs que ce soient les recommandations de la *Belgian Task Force E-Invoicing*<sup>1093</sup>, créée durant l'été 2009 à l'initiative des fédérations d'employeurs et des entreprises, qui ont convaincu le Roi d'intervenir en ce sens.

1088. *J.O.*, n° L 015 du 17 janvier 2002.

1089. *J.O.*, n° L 347 du 11 décembre 2006.

1090. À ce propos, voir E. JACOBS, « Inkomstenbelasting aanvaardt elektronische factuur », *De Juristenkrant*, 2002/54, p. 7; L. STREPENNE, « La transposition en droit fiscal belge des nouvelles règles de facturation », *R.G.F.*, 2004/6-7, pp. 17 et s.; D. GOBERT, « La directive du 20 décembre 2001: vers une discrimination entre la facture papier et la facture électronique », *Commerce électronique: de la théorie à la pratique*, Cahier du CRID n° 23, Bruxelles, Bruylant, 2003, pp. 8 et s.; J.-F. HENROTTE, « La facture électronique et sa signature en droit belge », *Pacioli*, 2004/166, pp. 2-5 (1<sup>re</sup> partie) et 2004/167, pp. 7-8 (2<sup>e</sup> partie); E. WÉRY, *Facturer électroniquement. Droits européen, français et belge*, Bruxelles, Larcier, 2007, 141 p.; J. DUMORTIER, « Elektronische facturen », G.L. BALLON et I. SAMOY (sous la direction de), *De factuur en verwante documenten*, Bruges, Vanden Broele, 2008, pp. 409 et s.

1091. Plus précisément, la transposition a été réalisée par une loi du 28 janvier 2004 modifiant le Code de la taxe sur la valeur ajoutée (*M.B.*, 10 février 2004) et l'A.R. du 16 février 1994 modifiant l'A.R. n° 1 du 29 décembre 1992 relatif aux mesures tendant à assurer le paiement de la taxe sur la valeur ajoutée (*M.B.*, 27 février 2004). Voir aussi la Circulaire n° AFER 16/2008 (E.T.112.081) dd. 13 mai 2008, qui précisait les règles à observer en matière de communication et de conservation des factures.

1092. A.R. du 15 décembre 2009 modifiant l'arrêté royal n° 1, du 29 décembre 1992, relatif aux mesures tendant à assurer le paiement de la taxe sur la valeur ajoutée, *M.B.*, 21 décembre 2009.

1093. Belgian Task Force E-Invoicing, *Pour une percée de la facture électronique en Belgique*, 2009.

Ces textes ont été modifiés par une loi du 17 décembre 2012<sup>1094</sup>, en vigueur à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2013, pour transposer la directive 2010/45/UE du Conseil du 13 juillet 2010, modifiant la directive 2006/112/CE relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée en ce qui concerne les règles de facturation<sup>1095</sup> (ci-après, directive 2010/45/UE).

Ce cadre normatif spécifique à la facturation électronique fera l'objet de développements approfondis dans la présente contribution.

408. Après avoir examiné le préalable de l'acceptation de l'électronique par le destinataire de la facture (section 2), nous penchons sur les conditions à satisfaire pour émettre et conserver une facture électronique (section 3).

On note que des règles spécifiques doivent également être observées lorsque la facture électronique est destinée à un consommateur. Ainsi, l'article VI.83, 33°, du Code de droit économique (CDE) stipule qu'est abusive, dans un contrat entre une entreprise et un consommateur la clause ayant pour objet d'« augmenter le prix annoncé pour un produit en raison du refus du consommateur de recevoir ses factures par courrier électronique »<sup>1096</sup>. Un Code de conduite *e-invoicing* a également été établi<sup>1097</sup>. Il pose diverses exigences, en termes de gratuité, de respect du choix du consommateur, d'information systématique, d'équivalence, de paiement et de mise à disposition (pendant 24 mois), auxquelles les entreprises adhérentes acceptent de se soumettre<sup>1098</sup>. À noter que le non-respect de ces engagements peut être considéré, le cas échéant, comme une pratique commerciale trompeuse (art. VI.98, 2°, du CDE).

1094. Loi du 17 décembre 2012 modifiant le Code de la taxe sur la valeur ajoutée (I), *M.B.*, 21 décembre 2012. Voir aussi la circulaire AAF n° 2/2013 dd. 23 janvier 2013 (AFZ/2011-0272), « Premiers commentaires de la loi du 17 décembre 2012 modifiant le Code de la taxe sur la valeur ajoutée » et la circulaire AGFisc n° 14/2014 (n° E.T. 120.000) dd. 4 avril 2014. En doctrine, voir C. DEGADT et D. STAS, « BTW – Implementatie van de Tweede Factureringsrichtlijn en gewijzigd moment van opeisbaarheid – Een overzicht », *T.F.R.*, 2013, pp. 463-486; E. DE DONNEA et J. VAN DER PAAL, « Les nouvelles règles d'exigibilité et de facturation en matière de T.V.A.: défis et opportunités pour les entreprises », *R.G.F.*, 2013, liv. 2, pp. 16-39.

1095. *J.O.*, n° L 189 du 22 juillet 2010. Cette directive devait être transposée au plus tard le 31 décembre 2012.

1096. Voir aussi l'art. XIV.50, 33°, du CDE, pour les contrats conclus avec les titulaires d'une profession libérale.

1097. [http://www.efacture.belgium.be/sites/5039.fedimbo.belgium.be/files/explorer/code\\_de\\_conduite\\_e-invoicing.pdf](http://www.efacture.belgium.be/sites/5039.fedimbo.belgium.be/files/explorer/code_de_conduite_e-invoicing.pdf).

1098. La liste de ces entreprises se trouve sur le site <http://www.efacture.belgium.be/code-de-conduite>.

## Section 2. Un préalable – l'acceptation par le destinataire de la facture électronique

**409.** Soucieux de laisser aux parties la liberté de recourir (ou pas) à la facturation électronique, il est expressément stipulé dans la réglementation T.V.A. que la délivrance des factures par voie électronique est autorisée sous réserve de l'acceptation du cocontractant<sup>1099</sup> (art. 53, § 2, al. 4, du Code T.V.A.<sup>1100</sup>).

Ce dernier pourrait, en effet, ne pas disposer de l'équipement technique ou des compétences nécessaires pour traiter ce type de factures ou, plus spécifiquement, pour répondre aux conditions posées par la loi (notamment en termes de conservation).

On souligne que le choix devra être particulièrement réfléchi dans le chef du cocontractant qui souhaite obtenir une déduction de la T.V.A. Les fonctions d'authenticité de l'origine, de lisibilité et d'intégrité de la facture électronique doivent, en effet, être garanties jusqu'à la fin du délai de conservation de sept ans (*infra*, n° 424). Si les conditions prescrites par la loi ne sont pas observées, la facture sera dépourvue de toute valeur fiscale (avec les conséquences qui en résultent sur le plan de la déduction).

Le Code T.V.A. ne précise pas si cette acceptation doit être extériorisée de manière déterminée ou si elle peut être tacite. Les travaux préparatoires de la loi du 17 décembre 2012 indiquent que « cette acceptation peut être expresse, formelle ou pas, ou simplement tacite (p. ex.: paiement de la facture sans contestation concernant le caractère électronique de celle-ci) »<sup>1101</sup>.

Il est raisonnable d'admettre une acceptation tacite<sup>1102</sup>, dès lors qu'elle est certaine. Dans la mesure du possible, on veillera toutefois à se ménager une preuve de cette acceptation, de préférence par écrit (lors de la signature d'un contrat-cadre, par exemple). À défaut, l'émetteur s'expose, en effet, à un risque plus important de voir sa facture non payée.

1099. Comp. l'étude commandée par la Commission, qui suggère de supprimer cette exigence (PriceWaterhouseCoopers, *A study on the Invoicing Directive (2001/115/EC) now incorporated into the VAT Directive (2006/112/EC)*, Tender n° TAXUD/2007/AO-009, Phase 3 – Recommendations, 3 novembre 2008, point 58). Voir aussi la proposition de directive du Conseil modifiant la directive 2006/112/CE relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée en ce qui concerne les règles de facturation (COM (2009) 21 final), qui n'imposait pas cette acceptation préalable dans la modification apportée à l'article 232.

1100. Voir aussi l'article 232 de la directive 2006/112/CE sur la T.V.A. qui, sur ce point, n'a pas été modifié par la directive 2010/45/UE.

1101. *Doc. parl.*, Ch. Repr., sess. ord. 2012-2013, n° 2450/001, p. 22. En ce sens, voir aussi la circulaire AGFisc n° 14/2014 (n° E.T. 120.000) dd. 04 avril 2014.

1102. J. DUMORTIER, « Elektronische facturen », G.L. BALLON et I. SAMOY (sous la direction de), *De factuur en verwante documenten*, Bruges, Vanden Broele, 2008, p. 422, n° 637.

## Section 3. Règles de forme applicables à l'émission et la conservation des factures

**410.** Après avoir dressé un panorama des formes auxquelles la facture est soumise et présenté brièvement la méthode consacrée au niveau international et national pour les accomplir dans l'environnement numérique (sous-section 1<sup>re</sup>), nous voyons de quelle manière elle a été appliquée aux exigences formelles de la facture, requises dans une perspective fiscale, pour son émission (sous-section 2) et sa conservation (sous-section 3).

**410bis.** La « facture » est définie à l'article 1<sup>er</sup>, § 13, 1<sup>o</sup> du Code T.V.A. comme « tout document ou message sur papier ou sous format électronique qui remplit les conditions fixées par le Code et les arrêtés pris pour son exécution ». Quant à la « facture électronique », elle désigne « la facture qui contient les informations exigées par le Code et les arrêtés pris pour son exécution et qui a été émise et reçue sous une forme électronique, quelle qu'elle soit » (art. 1<sup>er</sup>, § 13, 2<sup>o</sup>, du Code T.V.A.). Cette définition respecte le principe de neutralité technologique, en ne désignant pas un procédé spécifique. Elle reste cependant assez pauvre, en ce qu'elle ne contient aucun élément quant aux fonctions attendues de la formalité.

### *Sous-section 1<sup>re</sup>. Méthode pour lever les obstacles formels*

**410ter.** La facture est visée, directement ou indirectement, par un grand nombre de dispositions légales ou réglementaires, qui peuvent notamment prescrire l'accomplissement de formalités diverses (écrit, mentions, etc.). Celles-ci ont trait à l'établissement de la facture et des autres documents, à leur transmission et à leur conservation. D'autres parties de l'ouvrage y sont consacrées.

Il convient toutefois de revenir brièvement sur ces exigences de forme, pour identifier clairement celles qui sont susceptibles de poser des difficultés au moment d'être accomplies par voie électronique.

**410quater.** De manière générale, la facture est un *écrit*<sup>1103</sup> qui, dans l'environnement traditionnel, prend la forme d'une feuille de papier. D'autres documents, désignés par des termes variés<sup>1104</sup> (note, compte, etc.) peuvent également constituer des factures. À tout le moins, ils ressortissent à la catégorie générique de l'*écrit*<sup>1105</sup>.

1103. Voir *supra*, n° 6.

1104. *Supra*, n° 21.

1105. Voir H. JACQUEMIN, *Le formalisme contractuel. Mécanisme de protection de la partie faible*, Bruxelles, Larcier, 2010, pp. 129 et s., n° 82 et s.

Diverses *mentions* doivent figurer sur la facture ou les autres documents, conformément à la législation fiscale ou à d'autres lois particulières<sup>1106</sup>. Elles portent notamment sur la date, l'identification des parties, le prix, la T.V.A., *etc.* Dans la plupart des cas, l'extériorisation de ces mentions n'est pas soumise à des exigences complémentaires.

Sous réserve de quelques hypothèses particulières, aucune *signature* ne doit être apposée sur la facture<sup>1107</sup>. D'ailleurs, hormis les exceptions, le fait de signer une facture peut signifier qu'elle a été acquittée. Nous verrons que cet élément peut avoir une incidence si un procédé de signature électronique est utilisé (à cet égard, voir *infra*, n° 422).

À des fins fiscales notamment, des règles de conservation de la facture pendant un délai déterminé sont prescrites légalement<sup>1108</sup>.

En pratique, ce sont principalement les exigences relatives au support de la facture (qui n'est plus nécessairement le « papier ») et à sa conservation qui sont susceptibles de poser des difficultés et appellent des réponses adaptées de la part du législateur.

**410quinquies.** Dans ce cadre, on peut utilement se référer aux réflexions entamées il y a plus de vingt ans pour lever les obstacles formels à la conclusion des contrats par voie électronique.

Dans le courant des années quatre-vingt, parallèlement aux progrès techniques, des auteurs ont rapidement cerné les enjeux juridiques posés par le développement de l'informatique et des technologies de l'information. Ils ont esquissé les premières solutions en la matière, essentiellement sous l'angle du droit de la preuve<sup>1109</sup>. Si d'autres

1106. *Supra*, n° 47 et 50.

1107. *Supra*, n° 75.

1108. *Infra*, n° 944.

1109. Voir en ce sens les réflexions de B. AMORY et Y. POULLET, « Le droit de la preuve face à l'informatique et à la télématique: approche de droit comparé », *D.I.T.*, 1985/5, pp. 11 et s.; M. FONTAINE, « La preuve des actes juridiques et les techniques nouvelles », *La preuve*, Actes du colloque organisé les 12 et 13 mars 1987 à l'U.C.L., pp. 1 et s.; J. LARRIEU, « Les nouveaux moyens de preuve: pour ou contre l'identification des documents informatiques à des écrits sous sceau privé? Contribution à l'étude juridique des notions d'écriture et de signature », *Cahier Lamy droit de l'informatique*, 1988, H, pp. 8 et s.; N. VERHEYDEN-JEANMART, *Droit de la preuve*, Bruxelles, Larcier, 1991, pp. 233-234, n° 492-493; Y. POULLET, « Les transactions commerciales et industrielles par voie électronique. De quelques réflexions autour du droit de la preuve », *Le droit des affaires en évolution. Le juriste face à l'invasion informatique*, Bruxelles, Bruylant, 1996, pp. 39 et s.; E. DAVIO, « Preuve et certification sur Internet », *R.D.C.*, 1997, pp. 660 et s.; R. STEENNÖT, « Juridische problemen in het kader van de elektronische handel », *R.D.C.*, 1999, p. 671 et s.

solutions ont également été proposées<sup>1110</sup>, la théorie des équivalents fonctionnels (ou le principe de l'équivalence fonctionnelle) a progressivement pris corps, avant d'être consacrée, au niveau international, par la CNUDCI, dans sa loi-type sur le commerce électronique<sup>1111</sup> (1996). Les travaux de celle-ci ont inspiré les législateurs européen, puis belge.

Cette théorie part du constat que les procédés mis en œuvre dans l'environnement papier pour accomplir les formes prescrites ne peuvent être reproduits comme tels lorsque le contrat est conclu par voie électronique. Si l'on souhaite que des rapports commerciaux puissent être réalisés par ce biais, il doit être possible d'identifier les procédés à mettre en œuvre dans l'environnement numérique.

Suivant la théorie des équivalents fonctionnels, on ne définit pas une exigence de forme par référence à un procédé technique particulier (le support papier pour l'écrit, le graphisme personnel et manuscrit apposée directement sur le support pour la signature, *etc.*), mais à la lumière des fonctions qu'elle permet de remplir (garantir la lisibilité, la pérennité, voire l'intégrité de l'information, pour l'écrit, par exemple). Deux procédés accomplis respectivement dans l'environnement traditionnel (le support papier pour l'écrit, par exemple) et dans l'environnement numérique (un document au format pdf enregistré sur un CD-ROM pour l'écrit, par exemple) sont alors jugés *équivalents* s'ils permettent de remplir les *fonctions* minimales reconnues à la formalité (l'écrit, en l'occurrence). Cette équivalence entre les procédés signifie que, sur le plan juridique, ils ont les mêmes effets et sont interchangeables. Autrement dit, la formalité prescrite est valablement accomplie dans l'environnement numérique lorsque le procédé choisi permet d'atteindre les fonctions reconnues à l'exigence.

**410sexies.** À l'analyse, on observe que, pour lever les obstacles formels à l'accomplissement des formes dans l'environnement numérique, les législateurs européen et belge ont tantôt adopté des dispositions normatives transversales, dotées d'un champ

1110. Plusieurs alternatives ont été proposées en doctrine pour résoudre les difficultés posées par l'accomplissement des formes dans l'environnement numérique. Sur ces arguments, voir B. AMORY et Y. POULLET, *op. cit.*, pp. 16-17; M. FONTAINE, *op. cit.*, pp. 16-20; J. LARRIEU, *op. cit.*, pp. 8-9; Fr. LABARTHE, *La notion de document contractuel*, Paris, L.G.D.J., 1994, pp. 73 et s., n° 95 et s.; Y. POULLET, *op. cit.*, pp. 42-44, n° 5; R. STEENNÖT, *op. cit.*, pp. 672-673; D. GOBERT et E. MONTERO, « La signature dans les contrats et les paiements électroniques: l'approche fonctionnelle », *D.A.O.R.*, 2000, p. 18. Voir aussi l'exposé des motifs du projet de loi visant à modifier certaines dispositions du Code civil relatives à la preuve des obligations, *Doc. parl.*, Ch. repr., sess. ord. 1998-1999, n° 2141/001, pp. 13-15.

1111. Comme indiqué dans le Guide pour son incorporation, « la Loi-type propose [...] une nouvelle approche, parfois désignée sous l'appellation « approche fondée sur l'équivalent fonctionnel », qui repose sur une analyse des objectifs et des fonctions de l'exigence traditionnelle de documents papier et vise à déterminer comment ces objectifs ou fonctions pourraient être assurés au moyen des techniques du commerce électronique » (*Loi type de la CNUDCI sur le commerce électronique et Guide pour son incorporation*, New-York, Publ. des Nations unies, 1999, p. 21, n° 16). À ce propos, voir de E. CAPRIOLI et R. SORIEUL, « Le commerce international électronique: vers l'émergence de règles juridiques transnationales », *J.D.I.*, 2, 1997, p. 382.

d'application assez large, tantôt des règles particulières, dont le domaine d'application est plus précisément circonscrit et qui, en l'occurrence, portent spécifiquement sur la facture.

Dès lors que la facture peut poursuivre plusieurs finalités, qui ne se recouvrent pas nécessairement, il convient de mobiliser ces différentes normes au moment de recourir aux technologies de l'information et de la communication pour son émission, sa communication et sa conservation.

**410septies.** La directive 2006/112/CE sur la T.V.A. et les dispositions qui la transposent en droit belge procèdent à une analyse fonctionnelle puisqu'ils énoncent les conditions que doivent posséder les factures, de leur émission à la fin de la période de conservation: l'authenticité de l'origine, l'intégrité du contenu et la lisibilité de la facture doivent, en effet, être garanties<sup>1112</sup>.

Nous aurons l'occasion de vérifier si ces exigences correspondent à celles qui étaient traditionnellement attribuées au support papier de la facture (*infra*, n<sup>os</sup> 416 et s.).

**411.** Un cadre normatif transversal, au champs d'application plus large, a également été mis en place pour lever les obstacles formels.

La directive 2000/31/CE sur le commerce électronique impose aux États membres de veiller « à ce que leur système juridique rende possible la conclusion des contrats par voie électronique. Les États membres veillent notamment à ce que le régime juridique applicable au processus contractuel ne fasse pas obstacle à l'utilisation des contrats électroniques, ni ne conduise à priver d'effet et de validité juridiques de tels contrats pour le motif qu'ils sont passés par voie électronique » (art. 9, § 1<sup>er</sup>). Le considérant n<sup>o</sup> 34 de la directive confirme que les exigences de forme sont clairement visées<sup>1113</sup>. L'article XII.15 du Code de droit économique transpose cette exigence: plus précisément, une clause transversale générale énonce la théorie des équivalents fonctionnels (art. XII.15, § 1<sup>er</sup>) et trois clauses transversales particulières l'appliquent aux formes les plus fréquentes – l'écrit, la signature et la mention manuscrite – en déterminant les qualités fonctionnelles que le procédé doit préserver dans l'environnement numérique

1112. Art. 233 de la directive 2006/112/CE sur la T.V.A., telle que modifiée par la directive 2010/45/UE; Code T.V.A., art. 60, § 5.

1113. Aux termes de ce considérant, « chaque État membre doit ajuster sa législation qui contient des exigences, notamment de forme, susceptibles de gêner le recours à des contrats par voie électronique. Il convient que l'examen des législations nécessitant cet ajustement se fasse systématiquement et porte sur l'ensemble des étapes et des actes nécessaires au processus contractuel, y compris l'archivage du contrat. Il convient que le résultat de cet ajustement soit de rendre réalisables les contrats conclus par voie électronique [...] ». Des obstacles étrangers aux règles de forme pourraient également être rencontrés (à ce sujet, voir M. DEMOULIN et E. MONTERO, « Le formalisme contractuel à l'heure du commerce électronique », *op. cit.*, pp. 160-161 et les exemples cités).

(art. XII.15, § 2). Ces clauses s'appliquent sous réserve des hypothèses exclues par l'article XII.16 du Code de droit économique.

Ces clauses pourraient-elles être invoquées pour lever les obstacles formels propres à la facturation? Une réponse nuancée s'impose dès lors que le domaine de la fiscalité est clairement exclu du champ d'application de la directive sur le commerce électronique et du titre 1<sup>er</sup>, du livre XII, du Code de droit économique<sup>1114</sup>. Ces textes ne peuvent s'appliquer qu'aux formalités de la facture qui ne sont pas requises conformément à la réglementation T.V.A. (par le droit commun de la preuve ou le droit de la consommation, par exemple). Il était dès lors crucial que le législateur communautaire s'attache spécifiquement à lever les obstacles à l'accomplissement des formes de la facture, en matière de T.V.A.

On trouve aussi, en matière de signature ou d'autres services de confiance, le règlement (UE) n<sup>o</sup> 910/2014 du Parlement européen et du Conseil du 23 juillet 2014 sur l'identification électronique et les services de confiance pour les transactions électroniques au sein du marché intérieur et abrogeant la directive 1999/93/CE<sup>1115</sup> (ci-après, « règlement eIDAS »)<sup>1116</sup>. Ce règlement abroge la directive 1999/93/CE du Parlement européen et du Conseil, du 13 décembre 1999, sur un cadre communautaire pour les signatures électroniques<sup>1117</sup>. En complément, le législateur belge a adopté une loi du 21 juillet 2016 mettant en œuvre et complétant le règlement (UE) n<sup>o</sup> 910/2014 du Parlement européen et du Conseil du 23 juillet 2014 sur l'identification électronique et les services de confiance pour les transactions électroniques au sein du marché intérieur et abrogeant la directive 1999/93/CE, portant insertion du titre 2 dans le livre XII « Droit de l'économie électronique » du Code de droit économique et portant insertion des définitions propres au titre 2 du livre XII et des dispositions d'application de la loi propres au titre 2 du livre XII, dans les livres I, XV et XVII du Code de droit économique<sup>1118</sup>. Cette loi abroge la loi du 9 juillet 2001 fixant certaines règles relatives au cadre juridique pour les signatures électroniques et les services de certification<sup>1119</sup> (ci-après, la loi du 9 juillet 2001). Nous aurons l'occasion de revenir sur ces instruments pour l'archivage électronique de la facture et dans la mesure où,

1114. Art. 1<sup>er</sup> (5) (a) de la directive sur le commerce électronique; voir aussi les considérants n<sup>os</sup> 12 et 13 de la directive. En droit belge, voir l'art. XII.1, § 2, al. 2, du CDE.

1115. *J.O.*, n<sup>o</sup> L 257 du 28 août 2014.

1116. Pour une première analyse du règlement, voir D. GOBERT, « Le règlement européen du 23 juillet 2014 sur l'identification électronique et les services de confiance (eIDAS): évolution ou révolution », *R.D.T.I.*, 2014/56, pp. 27 et s.; H. JACQUEMIN, « Preuve et services de confiance dans l'environnement numérique », *Pas de droit sans technologie*, Bruxelles, Larcier, 2015, pp. 41 et s.; H. JACQUEMIN (sous la direction de), *L'identification électronique et les services de confiance depuis le règlement eIDAS*, Bruxelles, Larcier, 2016.

1117. *J.O.*, n<sup>o</sup> L 13 du 19 janvier 2000.

1118. *M.B.*, 28 septembre 2016.

1119. *M.B.*, 29 septembre 2001.

au niveau européen, la réglementation T.V.A. applicable à la facturation électronique fait référence à une catégorie particulière de signature électronique (*infra*, n° 422).

412. Enfin, il convient de souligner que la théorie des équivalents fonctionnels doit être mise en œuvre à la lumière du principe de *neutralité technologique*<sup>1120</sup>. Suivant celui-ci, les dispositions normatives doivent rester neutres, en ce sens qu'elles ne doivent pas désigner expressément une technologie déterminée: eu égard à la rapidité des progrès scientifiques et techniques, il est, en effet, hautement probable que cette technologie devienne à brève échéance totalement obsolète. Il faudrait dès lors modifier les textes normatifs continuellement, pour qu'ils correspondent aux standards techniques minimaux, de nature à maintenir le niveau de sécurité requis.

## Sous-section 2. Émission de la facture électronique

### § 1. Fonctions attendues de la facture (papier ou électronique)

413. Conformément à l'article 60, § 5, du Code T.V.A., « l'authenticité de l'origine, l'intégrité du contenu et la lisibilité d'une facture, que celle-ci se présente sur papier ou sous format électronique, doivent être assurées à compter du moment de son émission et jusqu'à la fin de sa période de conservation ».

Le législateur veille ensuite à définir ce qu'il entend par « authenticité de l'origine » (« l'assurance de l'identité du fournisseur ou de l'émetteur de la facture ») et par « intégrité du contenu » (« le fait que le contenu prescrit par les règles applicables à la facture n'a pas été modifié »)<sup>1121</sup>. La lisibilité n'est pas définie. Les travaux préparatoires de la loi du 17 décembre 2012 précisent que « cela signifie simplement que la facture doit être lisible par l'utilisateur, sur papier ou sur écran, dans un style permettant de lire clairement les informations relatives à la T.V.A., sans devoir les examiner ou les interpréter de manière excessive (par exemple, les messages XML et autres messages structurés dans leur format d'origine, pourront être considérés comme lisibles moyennant un processus de conversion transparent pour l'utilisateur) »<sup>1122</sup>.

1120. Voir le considérant n° 8 de la directive sur la signature électronique ou la loi type de la CNUDCI de 2001 sur les signatures électroniques et le Guide pour son incorporation, New York, Publ. des Nations unies, 2002, p. 35, n° 82.

1121. Sur ces fonctions, voir aussi la circulaire AGFisc n° 14/2014 (n° E.T. 120.000) dd. 4 avril 2014, n° 26 et s.

1122. *Doc. parl.*, Ch. Repr., sess. ord. 2012-2013, n° 2540/001, p. 26.

414. On constate que le législateur européen (et belge) attribue les mêmes fonctions à la facture papier et à la facture électronique. Suivant le considérant n° 8 de la 2010/45/UE, « étant donné que le recours à la facturation électronique peut aider les entreprises à réduire leurs coûts et à accroître leur compétitivité, les exigences actuelles, imposées en matière de T.V.A., en ce qui concerne la facturation électronique devraient être revues afin de supprimer les charges existantes et les obstacles à l'utilisation de ce système. Les factures papier et les factures électroniques devraient être traitées de façon identique et les charges administratives pesant sur les factures papier ne devraient pas augmenter ».

Aussi le titre de la section 5 du titre XI, chapitre 3, de la directive 2006/112/CE, intitulé « Transmission des factures par voie électronique » est-il remplacé par « Factures papier et factures électroniques ». De même, l'ancienne version de l'article 233 de la directive 2006/112/CE, qui ne concernait que les factures électroniques, est rédigé comme suit: « l'authenticité de l'origine, l'intégrité du contenu et la lisibilité d'une facture, que celle-ci se présente sur papier ou sous forme électronique, sont assurées à compter du moment de son émission et jusqu'à la fin de sa période de conservation<sup>1123</sup> ».

L'objectif du législateur est assurément louable, pour autant que les fonctions ainsi énumérées correspondent aux qualités fonctionnelles généralement reconnues à la facture « papier ».

À l'analyse, rien n'est moins sûr.

415. Dans l'environnement traditionnel, la facture « papier » est une variété d'« écrit ». On s'accorde généralement pour reconnaître deux fonctions à l'écrit: garantir la lisibilité et la pérennité de l'information. Une troisième fonction – le maintien de l'intégrité – est plus controversée<sup>1124</sup>.

1123. Il est intéressant de noter que l'étude de la Commission recommandait de supprimer purement et simplement cette exigence (PriceWaterhouseCoopers, *A study on the Invoicing Directive (2001/115/EC) now incorporated into the VAT Directive (2006/112/EC)*, Tender n° TAXUD/2007/A0-009, Phase 3 – Recommendations, 3 novembre 2008, point 74). La proposition de directive du Conseil modifiant la directive 2006/112/CE relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée en ce qui concerne les règles de facturation (COM (2009) 21 final) allait dans le même sens, en abrogeant l'article 233 de la directive 2006/112/CE.

1124. Sur ces trois fonctions de l'écrit, voir, outre les réf. citées dans les notes suivantes, H. JACQUEMIN, *Le formalisme contractuel. Mécanisme de protection de la partie faible*, op. cit., pp. 121 et s., n° 73 et s.

La fonction de lisibilité<sup>1125</sup> est étroitement liée aux caractéristiques matérielles de l'écrit, conçues de manière large<sup>1126</sup>. Pour qu'il y ait un écrit, il faut, en effet, un *support*, sur lequel figurent des *signes* exprimant un *langage*<sup>1127</sup>. Le langage est défini comme « la fonction d'expression de la pensée et de communication entre les hommes mise en œuvre au moyen d'un système de signes [...] constituant une langue [...] »<sup>1128</sup>. Cet élément est compris de manière large. Tout langage peut convenir; il peut donc s'agir d'une langue vivante (espagnol, anglais), même s'il ne s'agit pas de la langue des parties, d'une langue secrète, d'une langue morte (latin) ou de la langue informatique (pascal, cobol, etc.)<sup>1129</sup>. Les signes peuvent être ceux de l'alphabet (romain, grec, braille) ou consister en des idéogrammes (pour exprimer la langue chinoise ou japonaise)<sup>1130</sup>. Si le langage utilisé, les signes choisis pour exprimer celui-ci ou le support sur lequel ces derniers sont fixés sont généralement conçus de manière large, il faut toutefois que la lisibilité – ou l'intelligibilité<sup>1131</sup> – de l'information soit garantie. L'expression du langage ne peut se matérialiser par n'importe quels signes: le destinataire de l'information doit pouvoir prendre connaissance de celle-ci, directement ou indirectement. L'information extériorisée par l'écrit doit *pouvoir*<sup>1132</sup> être comprise<sup>1133</sup>. Le recours à un outil technique pour traduire ces signes en un langage intelligible (parce qu'ils sont fixés sur un support magnétique, par exemple) n'empêche pas de considérer que ceux-ci constituent un écrit.

1125. Y. POULLET, *Le droit des affaires en évolution. Le juriste face à l'invasion informatique*, Bruxelles, Bruylant, 1996, p. 55, n° 12; E. DAVIO, *op. cit.*, pp. 663-664; R. STEENNOT, *op. cit.*, p. 671, n° 39; D. GOBERT et E. MONTERO, « L'ouverture de la preuve littérale aux écrits sous forme électronique », *J.T.*, 2001, p. 124; P. LECOCQ Act B. VANBRABANT, *op. cit.*, p. 72, n° 27; M. STORME, « De invoering van de elektronische handtekening in ons bewijsrecht – Een inkadering van en commentaar bij de nieuwe wetbepalingen », *R.W.*, 2000-2001, p. 1.509, n° 17; B. DE GROOTE, « Het bewijs in de elektronische handel – Enkele bedenkingen », *A.J.T.*, 2000-2001, p. 885, n° 16; L. GUINOTTE, « La signature électronique après les lois du 20 octobre 2000 et du 9 juillet 2001 », *J.T.*, 2002, p. 555.
1126. On ne s'en étonne guère: comme indiqué, les commentaires doctrinaux consacrés à l'écrit visent à vérifier si les procédés issus de l'informatique ou des technologies de l'information et de la communication peuvent être qualifiés d'écrit. L'écrit ne se limite pas au support papier sur lequel figure un texte rédigé à la main.
1127. Reprenant ces trois éléments, voir M. FONTAINE, *op. cit.*, pp. 5 et s.; J. LARRIEU, *op. cit.*, pp. 11-15, nos 11-23; Y. POULLET, *op. cit.*, p. 53, n° 11. Des auteurs ne reprennent que les signes et le langage, sans mentionner le support: voir P. LECOCQ et B. VANBRABANT, *op. cit.*, p. 70, n° 24; L. GUINOTTE, *op. cit.*, p. 554; R. STEENNOT, *op. cit.*, p. 671, n° 39.
1128. *Le Grand Robert de la langue française*, 2<sup>e</sup> éd., 1985, v° langage.
1129. M. FONTAINE, *op. cit.*, p. 6; N. VERHEYDEN-JEANMART, *op. cit.*, p. 231, n° 489 (à propos de l'acte sous seing privé).
1130. M. FONTAINE, *op. cit.*, pp. 6-7; N. VERHEYDEN-JEANMART, *op. cit.*, pp. 230-231, n° 489. Voir aussi H. DE PAGE, *Traité élémentaire de droit civil belge*, t. III, 3<sup>e</sup> éd., Bruxelles, Bruylant, 1967, pp. 794-795, n° 777.
1131. Voir toutefois E. JOLY-PASSANT, *L'écrit confronté aux nouvelles technologies*, Paris, L.G.D.J., 2006, p. 455, n° 1019, qui distingue la lisibilité de l'intelligibilité.
1132. Cela n'implique pas nécessairement que le destinataire de l'information comprenne effectivement la portée du message.
1133. Le terme « lisible » peut, en effet, être défini comme ce qui est « compréhensible à la lecture » (*Petit Robert*, v° lisible).

L'écrit doit également assurer la *pérennité* de l'information, en ce sens que celle-ci doit pouvoir être lue ultérieurement, dans un certain délai, après avoir été fixée sur un support. Cette fonction de pérennité, plus généralement qualifiée exigence de durabilité<sup>1134</sup> ou de stabilité<sup>1135</sup>, est reprise de manière unanime par la doctrine<sup>1136</sup>. La pérennité de l'information dépend principalement du support choisi et du procédé utilisé pour fixer les signes sur celui-ci<sup>1137</sup>: on comprend aisément que le caractère pérenne de l'information n'est pas le même selon que les signes sont tracés à la craie sur le sol ou gravés dans le marbre. Dans les deux hypothèses, pour autant que l'information demeure lisible pendant un délai minimal, adapté aux fins pour lesquelles l'écrit a été établi, on peut estimer que la fonction est remplie<sup>1138</sup>. On peut préciser que l'exigence de pérennité ne porte que sur l'information<sup>1139</sup>. Peu importe si le mode de fixation des signes et du langage ou le support n'offrent pas une pérennité minimale. Cela implique que la fonction peut être remplie lorsque l'information migre d'un support à l'autre ou est représentée par un langage ou des signes différents<sup>1140-1141</sup>.

1134. M. FONTAINE, *op. cit.*, pp. 8-9; J. LARRIEU, *op. cit.*, pp. 12-13, n° 17 (l'auteur considère que la durabilité de l'inscription de l'information est une condition nécessaire du mécanisme de la preuve préconstituée; on peut noter qu'en affirmant que ce moyen permet de préconstituer une preuve, l'auteur énonce l'un des objectifs intermédiaires de l'écrit).
1135. Y. POULLET, *op. cit.*, p. 55, n° 12; E. DAVIO, *op. cit.*, pp. 663-664; R. STEENNOT, *op. cit.*, p. 671, n° 39; D. GOBERT et E. MONTERO, « L'ouverture de la preuve littérale aux écrits sous forme électronique », *op. cit.*, p. 124; P. LECOCQ et B. VANBRABANT, *op. cit.*, p. 72, n° 27; B. DE GROOTE, *op. cit.*, p. 885, n° 16; L. GUINOTTE, *op. cit.*, 2002, p. 555. Voir aussi le rapport fait au nom de la Commission de la Justice par B. SOMERS, relatif à la proposition de loi introduisant de nouveaux moyens de télécommunication dans la procédure judiciaire et extrajudiciaire, *Doc. parl.*, Ch. repr., sess. ord. 1999-2000 (lég. 50), n° 38/008, p. 26. À nos yeux, le terme stabilité n'est pas le plus approprié pour désigner uniquement le caractère durable de l'information.
1136. Voir les références citées *supra*, notes 53 et 54.
1137. Sur les supports possibles et les procédés permettant de fixer les signes sur ceux-ci, voir M. FONTAINE, *op. cit.*, pp. 6 et 8; J. LARRIEU, *op. cit.*, p. 14, n° 21; N. VERHEYDEN-JEANMART, *op. cit.*, pp. 230-232, nos 489-490; E. JOLY-PASSANT, *op. cit.*, pp. 30 et s., nos 71 et s.; D. MOUGENOT, « Le statut probatoire de la photocopie: nuageux avec éclaircies », note sous Mons, 27 février 2007, *R.G.D.C.*, 2007, p. 472, n° 8.
1138. Voir D. MOUGENOT, « Le statut probatoire de la photocopie: nuageux avec éclaircies », *op. cit.*, p. 473, n° 12, qui estime, à propos de la durabilité, que « si on ne peut pas exiger de tout écrit qu'il subsiste durant des dizaines d'années, il faut à tout le moins qu'il reste lisible durant un délai suffisant pour qu'il remplisse ses fonctions ».
1139. C'est bien l'information, et pas le support ou les signes, dont la pérennité doit être préservée. En ce sens, voir le rapport fait au nom de la Commission de la Justice par B. SOMERS, relatif à la proposition de loi introduisant de nouveaux moyens de télécommunication dans la procédure judiciaire et extrajudiciaire, *Doc. parl.*, Ch. repr., sess. ord. 1999-2000 (lég. 50), n° 38/008, p. 26.
1140. En ce sens, Y. POULLET, *op. cit.*, p. 56, n° 13 (l'auteur énonce que « la stabilité du document s'entend plus d'une garantie de pérennité du contenu et non du support, dont la régénération peut être multiple »).
1141. Autrement dit, elle n'est pas forcément dépendante de l'unicité du support, du mode de fixation des signes ou du langage utilisé. Ainsi, on peut imaginer qu'un document sous forme électronique soit transféré du disque dur d'un ordinateur sur un CD-Rom (migration de support) ou qu'un document Word soit converti en format pdf (langage et signes différents). Si la pérennité était liée à l'unicité du support, du langage ou des signes, cela signifierait que, dans l'exemple mentionné, l'information aurait été constatée par plusieurs écrits, au gré des migrations de support ou des conversions de formats. Or, puisqu'*a priori* la pérennité de l'information a été garantie, on peut considérer qu'un seul écrit a été établi.

La troisième fonction de l'écrit fait l'objet de controverses<sup>1142</sup>. Celles-ci résultent principalement des termes utilisés pour désigner la fonction. Si nous sommes d'accord avec les auteurs qui considèrent que l'écrit a pour fonction de préserver l'intégrité de l'information<sup>1143</sup>, il nous paraît excessif d'exiger que cette information soit inaltérable<sup>1144</sup>, comme l'indiquent pourtant les travaux préparatoires de la loi du 17 décembre 2012<sup>1145</sup>. Cette différence de terminologie peut d'ailleurs expliquer que la fonction ne soit pas mentionnée par certains auteurs<sup>1146</sup> ou que des réserves soient émises à son propos<sup>1147</sup>. Encore faut-il s'entendre sur le sens à donner à la *préservation de l'intégrité de l'information*. À nos yeux, cette fonction signifie que l'écrit permet d'empêcher, avec une efficacité plus ou moins grande, les modifications de l'information, par les parties ou des tiers. Plus précisément, ces modifications sont empêchées dans la mesure où, eu égard aux caractéristiques de l'écrit, elles pourront être détectées; les parties ou les tiers sont ainsi dissuadés de les commettre. Il est intéressant de noter que, suite aux modifications introduites par la directive 2010/45/UE, la directive 2006/112/CE sur la T.V.A. définit l'intégrité du contenu comme « le fait que le contenu prescrit par la présente directive n'a pas été modifié<sup>1148</sup> ». On aurait pu espérer une définition plus précise de cette dernière notion: on ignore, en effet, si les modifications du contenu doivent être matériellement empêchées par le procédé utilisé (ce qui correspond à l'inaltérabilité) ou si elles doivent seulement être révélées par celui-ci (ce qui rejoint l'acceptation que nous donnons à la notion).

Aux termes de l'article XII.15, § 2, 1<sup>er</sup> tiret, du Code de droit économique, « l'exigence d'un écrit est satisfaite par une suite de signes intelligibles et accessibles pour être consultés ultérieurement, quels que soient leur support et leurs modalités de transmission ». Le législateur énonce ainsi les qualités fonctionnelles que le procédé choisi doit préserver dans l'environnement numérique. Deux fonctions peuvent se déduire de cette définition. D'abord, le procédé doit garantir la lisibilité de l'information.

1142. À ce propos, avec une discussion des arguments, voir H. JACQUEMIN, *Le formalisme contractuel. Mécanisme de protection de la partie faible*, op. cit., pp. 125 et s., n<sup>os</sup> 79 et s.

1143. Y. POULLET, op. cit., p. 54, n<sup>o</sup> 12; E. DAVIO, op. cit., pp. 663-664; R. STEENNOT, op. cit., p. 671, n<sup>o</sup> 39; P. LECOCQ et B. VANBRABANT, op. cit., p. 72, n<sup>o</sup> 27; B. De GROOTE, op. cit., p. 885, n<sup>o</sup> 16; L. GUINOTTE, op. cit., p. 555 (l'auteur émet toutefois une réserve en indiquant, note 18, que « cette fonction appartient peut-être plus au concept de 'signature' qu'à celui 'd'écrit' »). Comp. J. LARRIEU, op. cit., p. 13, n<sup>o</sup> 18, qui estime que l'écrit ne possède cette qualité que s'il est original.

1144. Y. POULLET, op. cit., p. 54, n<sup>o</sup> 12; E. DAVIO, op. cit., pp. 663-664; P. LECOCQ et B. VANBRABANT, op. cit., p. 72, n<sup>o</sup> 27; Rapport fait au nom de la Commission de la Justice par B. SOMERS, relatif à la proposition de loi introduisant de nouveaux moyens de télécommunication dans la procédure judiciaire et extrajudiciaire, *Doc. parl.*, Ch. repr., sess. ord. 1999-2000 (lég. 50), n<sup>o</sup> 38/008, p. 26.

1145. *Doc. parl.*, Ch. Repr., sess. ord. 2012-2013, n<sup>o</sup> 2450/001, p. 26.

1146. Cette exigence n'est pas mentionnée par M. FONTAINE, op. cit., pp. 8-9.

1147. *Loi type de la CNUDCI sur le commerce électronique et Guide pour son incorporation*, op. cit., p. 38, n<sup>o</sup> 49; D. GOBERT et E. MONTERO, « L'ouverture de la preuve littérale aux écrits sous forme électronique », op. cit., pp. 124-125 (ces auteurs critiquent, en effet, la fonction d'inaltérabilité); D. MOUGENOT, « Le statut probatoire de la photocopie: nuageux avec éclaircies », op. cit., p. 473, n<sup>o</sup> 12.

1148. Art. 203 (1), al. 4, de la directive 2006/112/CE.

L'exigence de signes *intelligibles* et *accessibles* pour être consultés ultérieurement le confirme. Ensuite, le procédé doit préserver la pérennité de l'information puisque l'information ou les signes doivent être accessibles *pour être consultés ultérieurement*. Pour être consultables ultérieurement, ceux-ci doivent nécessairement résister au temps, pendant une période minimale. Ils doivent donc remplir une fonction de pérennité<sup>1149</sup>. Par contre, la fonction consistant à préserver l'intégrité de l'information ne figure pas expressément dans la définition fonctionnelle de l'article XII.15, § 2, 1<sup>er</sup> tiret, du CDE. Ni les travaux préparatoires<sup>1150</sup>, ni le texte de cette disposition, ne permettent cependant de considérer que le législateur ait souhaité l'exclure. Au contraire, dans la mesure où l'information (ou les signes) doit être accessible *pour être consultée ultérieurement*, cela suppose nécessairement qu'avec une efficacité minimale, l'intégrité de l'information ait été préservée. À défaut, la fonction de pérennité perdrait tout effet utile<sup>1151</sup>: quel intérêt pourrait-il y avoir à consulter ultérieurement des informations qui ont été modifiées?

416. L'article 60, § 5, du Code T.V.A. mentionne expressément les fonctions de lisibilité et d'intégrité. La fonction de pérennité n'est pas visée mais, dans la mesure où des exigences sont posées en termes de conservation de la facture, pendant une durée très longue (7 ans), il paraît évident que la pérennité de l'information est attendue du procédé de facturation électronique choisi.

La fonction d'authenticité de l'origine est par contre plus discutable.

Si l'on considère que la facture papier est un écrit, l'authenticité de l'origine ne doit pas être préservée. Le législateur semble donc alourdir le formalisme de la facture papier puisque, désormais, cette fonction devra également être garantie. Rien ne permet d'établir que la facture papier émane effectivement de celui qui s'en prétend

1149. Comp. avec le Guide pour l'incorporation de la loi type de la CNUDCI, qui énonce que « l'expression 'être consultée ultérieurement' [...] a été préférée à la notion de 'durabilité' ou à celle d' 'inaltérabilité', qui auraient constitué des normes trop strictes » (*Loi type de la CNUDCI sur le commerce électronique et Guide pour son incorporation*, op. cit., p. 38, n<sup>o</sup> 50).

1150. On constate, en effet, que les travaux préparatoires ne traitent pas de cette fonction (et, *a fortiori*, ne l'écartent pas non plus): voir l'exposé des motifs du projet de loi sur certains aspects juridiques des services de la société de l'information, *Doc. parl.*, Ch. repr., sess. ord. 2002-2003 (lég. 50), n<sup>o</sup> 2100/001, p. 44. Comp. avec le projet de loi portant sur l'introduction du second alinéa de l'article 1322 du Code civil, qui reprend la fonction d'inaltérabilité (Rapport fait au nom de la Commission de la Justice par B. SOMERS, relatif à la proposition de loi introduisant de nouveaux moyens de télécommunication dans la procédure judiciaire et extrajudiciaire, *Doc. parl.*, Ch. repr., sess. ord. 1999-2000 (lég. 50), n<sup>o</sup> 38/008, p. 26). À nos yeux, ce terme est cependant mal choisi, en ce qu'il ne permet pas de traduire le caractère relatif de la fonction.

1151. De même, on peut lire dans l'exposé des motifs de la loi du 11 mars 2003 que l'écrit « doit [...] présenter une stabilité suffisante, le rendant accessible pour une consultation ultérieure » (exposé des motifs du projet de loi sur certains aspects juridiques des services de la société de l'information, *Doc. parl.*, Ch. repr., sess. ord. 2002-2003 (lég. 50), n<sup>o</sup> 2100/001, p. 44). À nos yeux, il faut comprendre l'exigence de stabilité comme visant non seulement la pérennité, mais également l'intégrité.

l'auteur. *A priori*, il n'est guère compliqué, techniquement, de reproduire une facture pour s'en prétendre titulaire. Il est permis de se demander comment concilier cette exigence avec le considérant n° 8 de la directive 2010/45/UE, qui énonce que « les charges administratives pesant sur les factures papier ne devraient pas augmenter ». La fonction d'« authenticité de l'origine » est également définie par cette directive comme « l'assurance de l'identité du fournisseur ou de l'émetteur de la facture<sup>1152</sup> ». Il ne suffit donc pas que des éléments d'identification soient apposés sur la facture. *A priori*, un procédé complémentaire devrait également être mis en œuvre.

Si le souci du législateur européen de traiter de manière identique la facture papier et la facture électronique était louable, l'option choisie pour traduire cette égalité n'est pas satisfaisante dans la mesure où elle confond l'objectif final, les fonctions (ou les objectifs intermédiaires), et les méthodes à mettre en œuvre pour les atteindre.

À l'analyse, le raisonnement tenu par le législateur européen pourrait se décomposer en deux relations successives de cause à effet. L'objectif final des autorités nationales est de nature fiscale: les formalités requises en matière de facturation doivent donner la garantie que le montant de T.V.A. qui a été payé est conforme aux normes en vigueur et, le cas échéant, que le montant déduit l'est également. Pour atteindre cet objectif final, le législateur de l'Union juge que le procédé à mettre en œuvre – le moyen – doit garantir l'authenticité de l'origine, l'intégrité du contenu et la lisibilité de la facture (première relation de cause à effet). L'accomplissement de ces trois fonctions constitue également une fin (un objectif intermédiaire) pour laquelle des moyens sont mobilisés. S'agissant de ces derniers moyens, le législateur donne l'exemple de trois méthodes qui peuvent être suivies (sur ces méthodes, voir *infra*, n°s 417 et s.).

Or, il semble qu'en pratique, et typiquement dans l'environnement papier, la facture est un élément, parmi d'autres, sur lesquels l'administration se fonde pour réaliser ses contrôles: vérifier la bonne perception de l'impôt et s'assurer que les déductions de T.V.A. demandées sont conformes à la réglementation en vigueur. Dans l'examen des méthodes susceptibles d'être mises en œuvre, nous verrons, en effet, que les bons de commandes ou les paiements effectués sont également pris en compte.

En énonçant ces trois objectifs intermédiaires (authenticité, intégrité et lisibilité), la directive mélange les fonctions propres au support papier ou électronique et celles qui résultent du recours à d'autres moyens que la facture en tant que telle.

*De lege ferenda*, le législateur aurait pu préserver l'égalité entre la facture papier et la facture électronique en exigeant que les deux documents garantissent la lisibilité, l'intégrité et la pérennité des informations (autrement dit, en exigeant un « écrit »).

1152. Art. 203 (1), al. 3, de la directive 2006/112/CE.

Parallèlement, il aurait pu imposer que l'authenticité de l'origine soit également garantie. Cette fonction est, en effet, très importante en matière fiscale, notamment pour déjouer les carrousels T.V.A. et assurer que les déductions demandées ne sont pas fondées sur de fausses factures. Pour ce faire, outre la facture, d'autres éléments concordants auraient pu être pris en considération pour établir que la fonction avait été atteinte avec une efficacité suffisante (l'examen des paiements et des bons de commande, par exemple). En définitive, l'article 233 de la directive aurait pu être rédigé de la sorte: « pour garantir la bonne perception de la T.V.A. et contrôler les déductions, les factures doivent faire l'objet d'un écrit<sup>1153</sup> permettant d'assurer la lisibilité, l'intégrité et la pérennité du contenu. L'authenticité de l'origine doit également être garantie. Diverses méthodes peuvent être mises en œuvre pour atteindre les finalités fiscales et, indirectement, révéler la satisfaction de ces fonctions. Parmi ces moyens figure la réalisation de contrôles de gestion... ».

## § 2. Procédés à mettre en œuvre pour atteindre ces fonctions

**417.** Il ne suffit pas de connaître les fonctions attendues de la facture, papier ou électronique (*supra*, § 1<sup>er</sup>), encore faut-il identifier précisément les procédés techniques susceptibles d'être mis en œuvre pour les satisfaire.

**418.** Dans son ancienne mouture, la directive 2006/112/CE sur la T.V.A. mentionnait deux méthodes – la signature électronique avancée et l'échange de données informatisées – tout en laissant aux États membres la possibilité d'accepter d'autres méthodes<sup>1154</sup>. En droit belge, outre les deux méthodes précitées, consacrées à l'article 1<sup>er</sup>, § 3, de l'A.R. d'exécution n° 1, tel que modifié par l'arrêté royal du 16 février 1994<sup>1155</sup>, il était également prévu que « le ministre des Finances ou son délégué peuvent accepter que la transmission des factures par voie électronique s'opère selon d'autres méthodes que celles prévues au § 3 pour autant que l'authenticité et de leur origine et l'intégrité de leur contenu soient garanties » (art. 1<sup>er</sup>, § 4, de l'A.R. d'exécution n° 1).

Par arrêté royal du 15 décembre 2009<sup>1156</sup>, les §§ 3 et 4 de l'A.R. d'exécution n° 1 ont été supprimés. La modification est entrée en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 2010. Depuis cette date, il n'était donc plus nécessaire de recourir à l'une des trois méthodes précitées.

1153. À cet endroit, on aurait pu ajouter « matérialisé par un support papier ou un autre support durable ».

On observe, en effet, que le législateur européen utilise de plus en plus les termes « support durable ».

1154. Art. 233 (1) de la directive 2006/112/CE.

1155. Art. 1<sup>er</sup> de l'A.R. du 16 février 1994 modifiant l'A.R. n° 1 du 29 décembre 1992 relatif aux mesures tendant à assurer le paiement de la taxe sur la valeur ajoutée, *M.B.*, 27 février 2004.

1156. *M.B.*, 21 décembre 2009.

Suivant une synthèse de l'AWT<sup>1157</sup>, le SPF Finances aurait précisé fin janvier qu'il se baserait sur un ensemble d'éléments, et notamment « un virement ou autre paiement bancaire (ces garanties ne peuvent être démontrées en cas de paiement cash de la facture), un contrat, un bon de commande ou de livraison ».

L'objectif de cette suppression était de se dégager du carcan trop rigide de la législation en vigueur jusqu'alors, qui désignait des méthodes très précises. *De lege ferenda*, l'objectif aurait pu être atteint en conservant les deux méthodes prônées par la directive dans le texte réglementaire et en ajoutant un paragraphe supplémentaire, qui autoriserait le recours « à toute autre méthode présentant la même efficacité ».

**419.** Conformément à la directive 2010/45/UE, le Code T.V.A. laisse désormais à chaque assujéti la liberté – et la responsabilité – de déterminer la manière dont l'authenticité de l'origine, l'intégrité du contenu et la lisibilité de la facture sont assurées (art. 60, § 5, al. 4, du Code T.V.A.).

L'article 233 de la directive 2006/112/CE sur la T.V.A. mentionnait trois procédés susceptibles de remplir ces fonctions: les contrôles de gestion, la signature électronique qualifiée et l'EDI.

Le Code T.V.A. ne fait référence qu'au « contrôle de gestion qui établit une piste d'audit fiable entre une facture et une livraison de biens ou une prestation de services ». Nous étudions ce procédé, ainsi que les deux autres moyens visés par le texte européen, et par ailleurs cités dans les travaux préparatoires de la loi du 17 décembre 2012<sup>1158</sup>.

**420.** La directive T.V.A., telle que modifiée par la directive 2010/45/UE, et le Code T.V.A. font référence à la méthode des contrôles de gestion établissant une piste d'audit fiable entre une facture et une livraison de biens ou de services<sup>1159</sup> (art. 60, § 5, al. 4, du Code T.V.A.).

Les auteurs de l'étude commandée par la Commission, qui a conduit à l'adoption de la directive 2010/45/UE, soulignent que, dans le chef des autorités publiques, le moyen le plus facile pour contrôler la perception de la T.V.A. est de réaliser un *audit trail* prenant en considération les commandes, les factures et les paiements<sup>1160</sup>. En effet, s'il

1157. Agence Wallonne des Télécommunications, *La facturation électronique: état de la situation*, 19 avril 2010, disponible sur <http://www.awt.be/web/sec/index.aspx?page=sec,fr,foc,100,068> (consulté le 19 septembre 2010).

1158. *Doc. parl.*, Ch. Repr., sess. ord. 2012-2013, n° 2450/001, p. 26.

1159. À ce sujet, voir la circulaire AGFisc n° 14/2014 (n° E.T. 120.000) dd. 4 avril 2014, n° 43 et s.

1160. PriceWaterhouseCoopers, *A study on the Invoicing Directive (2001/115/EC) now incorporated into the VAT Directive (2006/115/EC)*, Tender n° TAXUD/2007/A0-009, Phase 3 – Recommendations, 3 novembre 2008, point 74.

apparaît que les données précitées sont concordantes, il suffit de vérifier si la T.V.A. a été correctement calculée et reportée dans la déclaration.

Les travaux préparatoires de la loi du 17 décembre 2012 vont dans le même sens, en ce qu'ils appellent que « les factures doivent correspondre aux livraisons de biens ou prestations de services réellement effectuées et leur authenticité, leur intégrité et leur lisibilité doivent dès lors être assurées, et ce tant par le fournisseur ou prestataire que par son cocontractant<sup>1161</sup> ». Aussi ajoutent-ils que « ces contrôles de gestion peuvent, par exemple, consister en une mise en concordance des documents justificatifs de l'entreprise, qui démontre que la facturation fait partie intégrante d'un processus business et comptable et qu'elle n'est pas traitée comme un processus indépendant<sup>1162</sup> ».

*A priori*, la méthode des contrôles de gestion est efficace. Dans l'environnement papier, il semble d'ailleurs qu'il s'agisse de la technique généralement mise en œuvre en pratique.

**421.** L'article 233 (2) de la directive 2006/112/CE ajoute qu'« outre le type de contrôles de gestion décrits au paragraphe 1, les méthodes suivantes constituent des exemples de technologies permettant d'assurer l'authenticité de l'origine et l'intégrité du contenu d'une facture électronique :

- une signature électronique avancée au sens de l'article 2, point 2, de la directive 1999/93/CE du Parlement européen et du Conseil du 13 décembre 1999 sur un cadre communautaire pour les signatures électroniques, fondée sur un certificat qualifié et créée par un dispositif sécurisé de création de signature au sens de l'article 2, points 6 et 10, de ladite directive;
- un échange de données informatisées (EDI) tel que défini à l'article 2 de l'annexe 1 de la recommandation 94/820/CE de la Commission du 19 octobre 1994 concernant les aspects juridiques de l'échange de données informatisées lorsque l'accord relatif à cet échange prévoit l'utilisation de procédures garantissant l'authenticité de l'origine et l'intégrité des données<sup>1163</sup> ».

À titre liminaire, il importe de préciser que les deux méthodes énoncées à l'article 233 (2) de la directive 2006/112/CE sur la T.V.A. sont mentionnées à titre d'exemples. Il s'agit d'une modification importante par rapport à la version précédente de cette disposition (avant la directive 2010/45/UE). En effet, cette dernière exigeait que l'authenticité de l'origine et l'intégrité du contenu soient garanties au moyen d'une signature électronique avancée ou d'un échange de données informatisées (EDI), tout en permettant aux États membres, à *titre facultatif*, d'accepter d'autres méthodes.

1161. *Doc. parl.*, Ch. Repr., sess. ord. 2012-2013, n° 2450/001, p. 26.

1162. *Ibidem*, p. 27.

1163. S'agissant du point b), voir le rectificatif à la directive 2010/45/UE du Conseil du 13 juillet 2010 modifiant la directive 2006/112/CE relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée en ce qui concerne les règles de facturation, *J.O.*, n° L 210 du 11 août 2010.

Une étude de 2008 a ainsi montré que seule la moitié des États membres autorisait l'émission de factures électroniques par d'autres moyens que la signature électronique avancée ou l'EDI<sup>1164</sup>. Désormais, le choix du moyen permettant d'atteindre l'objectif poursuivi (garantir les trois fonctions) est donc laissé à la liberté des prestataires, ce qui doit être approuvé.

422. La signature électronique visée à l'article 233 (2) (a) nouveau de la directive 2006/112/CE est une signature électronique dite « qualifiée », conformément aux conditions établies par la directive 1999/93/CE sur la signature électronique, désormais abrogée et remplacée par le règlement eIDAS (applicable à partir du 1<sup>er</sup> juillet 2016).

Au sens du règlement eIDAS, la signature électronique désigne « des données sous forme électronique, qui sont jointes ou associées logiquement à d'autres données sous forme électronique et que le signataire utilise pour signer »<sup>1165</sup>. On note que le signataire<sup>1166</sup> est nécessairement une personne physique. Le procédé doit être utilisé pour signer.

Le règlement eIDAS introduit également la notion de « cachet électronique »<sup>1167</sup>, défini comme « des données sous forme électronique, qui sont jointes ou associées logiquement à d'autres données sous forme électronique pour garantir l'origine et l'intégrité de ces dernières »<sup>1168</sup>. Au sens du règlement eIDAS, et à la différence de la signature électronique, le créateur du cachet est une personne morale. Le cachet ne poursuit pas les mêmes fonctions que la signature puisqu'il vise uniquement à garantir l'origine et l'intégrité des données<sup>1169</sup>. Il peut, par exemple, être utilisé pour démontrer qu'un document électronique – ou un bien numérique, tel un logiciel – a été établi par

1164. PriceWaterhouseCoopers, *A study on the Invoicing Directive (2001/115/EC) now incorporated into the VAT Directive (2006/115/EC)*, Tender n° TAXUD/2007/A0-009, Phase 2 – Evaluation of Legislation, 7 août 2008, point 75.

1165. Art. 3, 10°, du règlement.

1166. Autrement dit, la « personne physique qui crée une signature électronique » (art. 3, 9°, du règlement).

1167. À ce sujet, voir J.-B. HUBIN, « Le cachet électronique des personnes morales », *L'identification électronique et les services de confiance depuis le règlement eIDAS*, Bruxelles, Larcier, 2016, pp. 175 et s.

1168. Art. 3, 25°, du règlement.

1169. Il ne s'agit donc pas de la signature électronique d'une personne morale. On note que la loi du 9 juillet 2001 consacrait expressément la signature électronique des personnes morales, en son article 4, § 4. L'assimilation automatique des signatures électroniques avancées qui respectent les conditions établies par cette disposition s'appliquait, en effet, sans préjudice « qu'elle soit réalisée par une personne physique ou morale » (nous soulignons). Concrètement, la signature n'aurait plus été celle de la personne physique, intervenant au titre d'organe de la société, pour engager celle-ci, mais celle de la personne morale (même si, *de facto*, une personne physique devra *a priori* intervenir pour activer le logiciel de signature). Sur la signature électronique des personnes morales, voir B. VANBRABANT, « La signature électronique des personnes morales », *La preuve*, Liège, Formation permanente CUP, 2002, pp. 174 et s. Voir aussi *Doc. parl.*, Ch. repr., sess. ord. 1999-2000, n° 322/001, pp. 15 et s.

une personne morale et n'a pas subi de modification<sup>1170</sup>. Le législateur belge a toutefois utilisé la marge de manœuvre laissée par le règlement en vue de donner au cachet des effets juridiques similaires à ceux de la signature. Aux termes du nouvel article XII.25, § 3, du CDE, « sans préjudice des articles 1323 et suivants du Code civil et des dispositions légales ou réglementaires concernant la représentation des personnes morales, un cachet électronique qualifié utilisé dans le cadre d'actes juridiques passés exclusivement par ou entre des personnes physiques et/ou morales domiciliées ou établies en Belgique est assimilé à la signature manuscrite de la personne physique qui représente la personne morale qui a créé le cachet ». En tant que telle, cette clause n'était toutefois pas indispensable pour permettre l'utilisation du cachet électronique en matière de facturation électronique: en l'espèce, ce n'est, en effet, pas la fonction de signer qui est importante, mais les fonctions qui sont sous-jacentes à celles-ci et que l'on retrouve également dans l'hypothèse du cachet (garantie quant à l'origine et intégrité). Il s'agit, en effet, des fonctions attendues du procédé de facturation mis en œuvre.

On pourrait donc imaginer qu'une personne morale utilise son cachet électronique pour atteindre les fonctions attendues de la facture électronique.

Qu'il s'agisse de la signature ou du cachet électronique, le règlement introduit trois types de procédés: la signature – ou le cachet – électronique (simple)<sup>1171</sup>, la signature – ou le cachet – électronique avancé(e)<sup>1172</sup> et la signature – ou le cachet électronique – qualifié(e)<sup>1173</sup>. Chaque procédé est une déclinaison du précédent, soumis à des conditions complémentaires (et bénéficiant d'un régime spécifique).

On remarque que seule la signature électronique qualifiée est mentionnée par la directive 2006/112/CE. En pratique, c'est surtout la signature digitale, basée sur

1170. Voir les considérants n°s 59 et 65 du règlement eIDAS.

1171. Ceux-ci répondent aux définitions référencées *supra*, aux notes 84 et 87.

1172. La signature électronique avancée est « la signature électronique qui satisfait aux exigences énoncées à l'article 26 » (art. 3, 11°, du règlement eIDAS). Plus précisément, cette disposition exige que la signature satisfasse aux exigences suivantes: « a) être liée au signataire de manière univoque; b) « permettre d'identifier le signataire; c) avoir été créée à l'aide de données de création de signature électronique que le signataire peut, avec un niveau de confiance élevé, utiliser sous son contrôle exclusif; et d) être liée aux données associées à cette signature de telle sorte que toute modification ultérieure des données soit détectable ». Ces conditions renforcent les fonctions d'identification, d'authentification et de maintien de l'intégrité du contenu de l'acte. Suivant le même modèle, le cachet électronique est « un cachet électronique qui satisfait aux exigences énoncées à l'article 36 » (art. 3, 26°, du règlement), cette disposition énonçant les mêmes conditions que celles figurant à l'article 26 pour la signature électronique avancée.

1173. La signature électronique qualifiée est « une signature électronique avancée qui est créée à l'aide d'un dispositif de création de signature électronique qualifié, et qui repose sur un certificat qualifié de signature électronique » (art. 3, 12°, du règlement). Les notions de « dispositif de création de signature électronique qualifié » et de « certificat qualifié de signature électronique » sont définies par le règlement (art. 3, 15° et 23°). Le même modèle est suivi pour le cachet électronique qualifié (art. 3, 27°, pour la définition et art. 3, 30° et 32° pour les notions auxquelles celle-ci fait référence).

la cryptographie asymétrique, qui permet d'atteindre le plus adéquatement les critères<sup>1174-1175</sup>. Elle est notamment utilisée pour la signature électronique de la carte d'identité électronique belge. Les travaux préparatoires de la loi du 17 décembre 2012 font quant à eux référence à la signature électronique avancée, mais à tort<sup>1176</sup>.

Le recours à une signature électronique qualifiée pour satisfaire aux conditions formelles de la facture exige de répondre à deux questions complémentaires.

D'abord, on peut se demander si le recours à une signature électronique qualifiée donnera à la facture électronique les mêmes effets qu'une facture papier signée<sup>1177</sup>, en considérant qu'il s'agit d'une quittance (alors que telle n'était pas la volonté de l'émetteur de la facture)<sup>1178</sup>. Cette interprétation pourrait se défendre dans la mesure où, par application des principes généralement admis en matière de facture papier, l'émetteur d'une facture électronique animé de la volonté de lui donner également le rôle d'une quittance pourrait juger la signature électronique suffisante pour atteindre cet objectif (même si d'autres moyens plus clairs, telle une mention dans le message envoyé au destinataire de la facture – pour acquit, par exemple –, sont également envisageables). D'un autre côté, il serait regrettable d'écarter les procédés de signature électronique, avec les nombreuses fonctions qu'ils permettent d'atteindre<sup>1179</sup> (et qui dépassent ceux de la signature manuscrite), sous prétexte qu'une fonction symbolique particulière a été reconnue à la signature manuscrite en matière de facturation. Dans la réglementation T.V.A., l'exigence de signature doit, en effet, être vue comme un

1174. En ce sens, voir notamment les travaux préparatoires de l'article 1322, al. 2, C. civ. (rapport fait au nom de la Commission de la Justice par B. SOMERS, *Doc. parl.*, Ch. repr., sess. ord. 1999-2000 (lég. 50), n° 38/008, p. 30); P. LECOCQ et B. VANBRABANT, *op. cit.*, p. 77; D. MOUGENOT, *La preuve*, *op. cit.*, p. 197, n° 122-3.

1175. Sur ce mécanisme, voir D. MOUGENOT, *La preuve*, *op. cit.*, pp. 172 et s., n° 121-2; L. GUINOTTE, *op. cit.*, pp. 555-556; P. LECOCQ et B. VANBRABANT, *op. cit.*, pp. 77-84; M. STORME, *op. cit.*, pp. 1515-1516; E. JOLY-PASSANT, *op. cit.*, pp. 264 et s., n° 595 et s.; P. VAN EECHE, *De handtekening in het recht*, Bruxelles, Larcier, 2004, pp. 286 et s.; J.-N. COLIN, « Du secret à la confiance... quelques éléments de cryptographie », *L'identification électronique et les services de confiance depuis le règlement eIDAS*, Bruxelles, Larcier, 2016, pp. 7 et s.

1176. *Doc. parl.*, Ch. Repr., sess. ord. 2012-2013, n° 2450/001, p. 27.

1177. Nous visons l'hypothèse dans laquelle la signature n'est pas requise, par ailleurs.

1178. Sur cette question, voir D. GOBERT, « La directive du 20 décembre 2001: vers une discrimination entre la facture papier et la facture électronique », *Commerce électronique: de la théorie à la pratique*, Cahier du CRID, n° 23, Bruxelles, Bruylant, 2003, pp. 28 et s.

1179. Ces fonctions pourraient, d'ailleurs, se révéler utiles dans d'autres domaines que celui de la facturation. La signature électronique pourrait ainsi compléter les procédés mis en place pour accomplir valablement, dans l'environnement numérique, d'autres formalités (l'exigence d'une mention manuscrite, par exemple). Elle pourrait également jouer un rôle important à l'occasion de services offerts par des tiers de confiance, spécialement dans le cadre du recommandé électronique, ou pour garantir l'authentification des parties en matière de paiement électronique. Sur ces hypothèses, voir H. JACQUEMIN, « La signature électronique en droit belge: questions choisies », *An Information Society for All: A Legal Challenge*, Actes du colloque organisé à l'occasion des 30 ans du CRID, 2010.

moyen technique<sup>1180</sup>. Par sécurité, il est recommandé de préciser que la signature électronique qualifiée attachée à la facture a pour seul objectif de garantir l'authentification de l'origine et l'intégrité du contenu, conformément à la réglementation T.V.A. et ne peut en aucun cas être vue comme une volonté de l'émetteur de reconnaître celle-ci comme acquise.

Ensuite, il est permis de s'interroger sur les effets donnés à l'utilisation d'autres procédés de signature électronique, qui ne répondraient pas aux conditions de la signature électronique qualifiée. Peut-on considérer que la facture électronique à laquelle l'un de ces procédés est associé préserve l'authenticité de l'origine et l'intégrité du contenu? À notre estime, une réponse nuancée s'impose. Dans la mesure où, suivant le nouvel article 233 (1), alinéa 2, de la directive 2006/112/CE sur la T.V.A., il appartient à chaque assujetti de déterminer la manière dont les fonctions attendues de la facture sont atteintes, on ne peut écarter arbitrairement ces procédés<sup>1181</sup>. Aussi croyons-nous que le recours à une signature électronique qualifiée permet de *présumer* que les fonctions ont été atteintes. Quant aux autres procédés, ils font peser sur l'assujetti la charge de démontrer que les fonctions de la facture ont effectivement été atteintes<sup>1182</sup>. Lorsqu'une signature électronique avancée est utilisée, il devrait être possible d'apporter cette preuve sans grande difficulté, eu égard aux caractéristiques du procédé. S'agissant par contre d'une signature électronique simple, des discussions pourraient voir le jour.

423. Le second mécanisme maintenu dans la directive 2006/112/CE sur la T.V.A. est le recours à un échange de données informatisées<sup>1183</sup> (EDI). Celui-ci est défini à l'article 2, de l'annexe 1 de la recommandation 94/820/CE de la Commission du 19 octobre 1994 concernant les aspects juridiques de l'échange de données informatisées<sup>1184</sup> comme « le transfert électronique, d'un ordinateur à un autre, de données commerciales et administratives sous la forme d'un message EDI structuré conformément à une norme agréée ». L'article 233 (2) (b) de la directive T.V.A. exige, en outre, que « l'accord relatif à cet échange prévoit l'utilisation de procédures garantissant l'authenticité de l'origine et l'intégrité des données ».

1180. J. DUMORTIER, « Elektronische facturen », G.L. BALLON et I. SAMOY (sous la direction de), *De factuur en verwante documenten*, Bruges, Vanden Broele, 2008, p. 425, n° 639.

1181. Agir de la sorte conduirait également à méconnaître le principe de non-discrimination, consacré à l'article 25 du règlement eIDAS.

1182. Nous sommes toutefois d'avis qu'il s'agit seulement d'une présomption *juris tantum*. Même pour la signature électronique qualifiée, il devrait, en effet, être possible d'introduire une procédure en vérification d'écriture, sur la base des articles 1323 et suivants du Code civil. La question est toutefois controversée. À ce propos, voir E. MONTERO, « Introduction de la signature électronique dans le Code civil: jusqu'au bout de la logique 'fonctionnaliste'? », *op. cit.*, pp. 198 et s., n° 13 et s.

1183. À ce propos, voir J. DUMORTIER, « Elektronische facturen », G.L. BALLON et I. SAMOY (sous la direction de), *De factuur en verwante documenten*, Bruges, Vanden Broele, 2008, pp. 429 et s., n° 642 et s.

1184. *J.O.*, n° L 338 du 28 décembre 1994.

Suivant une étude commandée par la Commission européenne sur la directive 2001/115/CE, telle qu'incorporée dans la directive 2006/112/CE sur la T.V.A., cette exigence constitue une lourde charge pour les entreprises dans la mesure où la notion n'est pas interprétée de manière uniforme dans les différents États membres<sup>1185</sup>. Il est également souligné que l'EDI ne renvoie pas nécessairement au standard EDIFACT (*Electronic Data Interchange for Administration, Commerce and Transport*), mais peut également viser d'autres procédures mises en place dans des systèmes fermés<sup>1186</sup>.

### Sous-section 3. Conservation de la facture

**424.** La notion de « conservation d'une facture par voie électronique » est définie légalement – et de manière un peu tautologique, d'ailleurs – comme « une conservation effectuée au moyen d'équipements électroniques de conservation de données y compris la compression numérique » (art. 60, § 6, al. 2, du Code T.V.A.).

De manière redondante, il est rappelé à l'article 60, § 6, alinéa 3, du Code T.V.A. que « la conservation doit garantir l'authenticité de l'origine et l'intégrité du contenu de ces factures ». On se souviendra que l'article 60, § 5, exigeait déjà que les fonctions d'authenticité de l'origine, d'intégrité du contenu et de lisibilité soient assurées jusqu'à la fin de la période de conservation de la facture.

Une attention particulière doit être portée à cette question puisque, comme on le sait, le délai de conservation est particulièrement long: sept ans à compter du 1<sup>er</sup> janvier de l'année qui suit leur date d'émission (art. 60, § 3, du Code T.V.A.).

**425.** Il est intéressant de noter qu'aux termes de l'article 60, § 6, alinéa 1<sup>er</sup>, « les factures doivent être conservées soit sous un format électronique, soit sur papier ». Le Code T.V.A. n'exige pas que la facture soit conservée au même format que lors de son émission. Autrement dit, quatre hypothèses sont théoriquement possibles: (i) facture émise au format papier et conservée au format papier; (ii) facture émise au format électronique et conservée au format électronique; (iii) facture émise au format papier et conservée au format électronique; (iv) facture émise au format électronique et conservée au format papier.

Quelle que soit l'hypothèse, les trois fonctions d'authenticité de l'origine, d'intégrité du contenu et de lisibilité doivent être préservées.

1185. PriceWaterhouseCoopers, *A study on the Invoicing Directive (2001/115/EC) now incorporated into the VAT Directive (2006/112/EC)*, Tender n° TAXUD/2007/A0-009, Phase 2 – Evaluation of Legislation, 7 août 2008, point 68.

1186. *Ibidem*, point 69.

Dans l'environnement numérique, cette conservation se traduira par la mise en œuvre d'un processus d'archivage électronique.

**426.** Exception faite de dispositions ponctuelles et ciblées, et de manière regrettable, le règlement eIDAS n'encadre pas l'archivage électronique (au même titre que les autres services de confiance)<sup>1187</sup>.

Profitant de la marge de manœuvre laissée sur ce point par le règlement, et conscient de l'importance stratégique de cette activité, le législateur belge a heureusement pris le relais, en introduisant des dispositions en la matière dans le livre XII du Code de droit économique, sur le modèle du règlement eIDAS.

Le service d'archivage électronique est ainsi défini comme le « service de confiance supplémentaire à ceux visés par l'article 3, § 16, du règlement 910/2014, qui consiste en la conservation de données électroniques ou la numérisation de documents papiers, et qui est fourni par un prestataire de services de confiance au sens de l'article 3, § 19, du règlement 910/2014 ou qui est exploité pour son propre compte par un organisme du secteur public ou une personne physique ou morale » (nouvel article I.18, 17°, du Code de droit économique).

**427.** Comme dans le règlement eIDAS, une distinction est faite entre les services qualifiés et les services non-qualifiés. Le service d'archivage électronique qualifié s'entend du « service d'archivage électronique fourni par un prestataire de services de confiance qualifié au sens de l'article 3, paragraphe 20, du règlement 910/2014 se conformant aux dispositions du titre 2 et de l'annexe I du livre XII ou exploité pour son propre compte par un organisme du secteur public ou une personne physique ou morale et se conformant aux dispositions du même titre et de la même annexe, à l'exception des e), i), j) et k) » (art. I.18, 18°, du CDE).

Les prestataires de services de confiance qualifiés et non qualifiés sont soumis à des exigences communes par le règlement eIDAS<sup>1188</sup>. Outre le rappel général des exigences relatives à la protection de la vie privée et au traitement des données à caractère personnel<sup>1189</sup> et en matière d'accessibilité aux personnes handicapées<sup>1190</sup>, les principales conditions ressortissent sans surprise au domaine de la sécurité. L'article

1187. O. VANRECK, « Service d'archivage électronique: le service de confiance délaissé par le règlement n° 910/2014 », *L'identification électronique et les services de confiance depuis le règlement eIDAS*, Bruxelles, Larcier, 2016, pp. 215 et s.

1188. Voir les articles XII.27 et XII.28, § 1<sup>er</sup>, du CDE.

1189. Art. 5 du règlement. Voir aussi l'article 24, § 2, j), uniquement applicable aux prestataires de services de confiance qualifiés, et qui leur impose d'assurer le traitement licite des données à caractère personnel conformément à la directive 95/46/CE. Voir aussi, à ce propos, le considérant n° 11 du règlement. Sur ce thème, on note que le considérant n° 31 encourage la coopération et l'échange d'informations entre l'organe de contrôle et les autorités en charge de la protection des données.

1190. Art. 15 du règlement. Voir aussi le considérant n° 29.

19, § 1<sup>er</sup>, du règlement les oblige ainsi à prendre « les mesures techniques et organisationnelles adéquates pour gérer les risques liés à la sécurité des services de confiance qu'ils fournissent. Compte tenu des évolutions technologiques les plus récentes, ces mesures garantissent que le niveau de sécurité est proportionné au degré de risque. Des mesures sont notamment prises en vue de prévenir et de limiter les conséquences d'incidents liés à la sécurité et d'informer les parties concernées des effets préjudiciables de tels incidents ». En cas d'atteinte à la sécurité ou de perte d'intégrité ayant une incidence importante sur le service fourni ou sur les données à caractère personnel qui y sont conservées, une obligation de notification pèse sur les prestataires, vis-à-vis de l'organe de contrôle<sup>1191</sup> et, le cas échéant, des bénéficiaires des services de confiance concernés<sup>1192</sup>, conformément à l'article 19, § 2, du règlement.

Des exigences additionnelles s'appliquent aux prestataires de services de confiance qualifiés et aux services qu'ils offrent.

Ainsi, lorsqu'un prestataire de services de confiance veut fournir des SC qualifiés et obtenir le statut de PSC qualifié, il doit préalablement obtenir une autorisation de l'organe de contrôle. La procédure est décrite à l'article 21 du règlement. Le régime est ainsi diamétralement opposé à celui qui prévalait sous l'empire de la directive de 1999 en matière de signature électronique puisqu'elle interdisait les États membres à soumettre les prestataires de services de certification à un régime d'autorisation préalable<sup>1193</sup>. La notification soumise par le prestataire à l'organe de contrôle doit être accompagnée d'un rapport d'évaluation de la conformité délivré par un organisme d'évaluation de la conformité<sup>1194</sup>. Pour savoir si un prestataire est qualifié, il suffit de consulter les listes de confiance<sup>1195</sup>. Les prestataires peuvent également utiliser le label de confiance de l'Union<sup>1196</sup> et l'apposer, par exemple, sur leur site Internet ou tout autre document promotionnel. Par la suite, un nouvel audit est requis tous les vingt-quatre mois<sup>1197</sup>; les résultats doivent être transmis à l'autorité de contrôle.

L'article 24 du règlement liste les nombreuses exigences applicables, de manière générale, aux prestataires de services de confiance qualifiés, dans le cadre de leurs

1191. Il peut aussi s'agir d'autres organes compétents (le règlement cite l'organisme national compétent en matière de sécurité de l'information ou l'autorité chargée de la protection des données, autrement dit la Commission de protection de la vie privée, pour la Belgique).

1192. Cette exigence ne s'impose que « lorsque l'atteinte à la sécurité ou la perte d'intégrité est susceptible de porter préjudice à une personne physique ou morale à laquelle le service de confiance a été fourni ».

1193. Art. 3, § 1<sup>er</sup>, de la directive 1999/93/CE. Un régime volontaire d'accréditation pouvait toutefois être organisé (art. 3, § 2, de la directive).

1194. La notion est définie par l'article 3, 18<sup>o</sup>, du règlement.

1195. Art. 22 du règlement.

1196. Art. 23 du règlement.

1197. Art. 20, § 1<sup>er</sup>, du règlement.

activités<sup>1198</sup>. Des exigences spécifiques à l'archivage électronique qualifié sont également listées à l'annexe I du livre XII du CDE.

Les stipulations figurant dans le règlement et la loi belge formulent les exigences en termes de mesures à prendre et de fonctions à préserver. Compétence est toutefois donnée au Roi, par l'article XII.28, § 3, pour déterminer les numéros de référence des normes applicables au service d'archivage électronique qualifié, étant entendu que « le service d'archivage électronique qualifié qui respecte ces normes est présumé satisfaire à tout ou partie des exigences du présent titre et de son annexe I » (le Roi étant autorisé à spécifier les exigences présumées satisfaites).

Il est intéressant de noter que le service d'archivage ne doit pas nécessairement être fourni par un tiers. L'article XII.28, § 2, du CDE autorise, en effet, un organisme du secteur public ou une personne physique ou morale à exploiter pour son propre compte un service d'archivage électronique qualifié. Dans ce cas, par rapport aux prestataires qualifiés, ils sont dispensés du respect de plusieurs exigences, visées aux articles 20, § 1<sup>er</sup> (audit tous les 24 mois), 21 (audit préalable), 24, § 2, a), d) et i) (information sur la modification des activités et l'intention de cesser celles-ci; information précontractuelle à l'utilisateur et plan actualisé d'arrêt d'activité à mettre en place) du règlement eIDAS. La dispense porte aussi sur les points e), i), j) et k) de l'annexe I du livre XII. Il incombe toutefois à cet organisme de communiquer diverses informations – d'identification – à l'Organe de contrôle avant de commencer à exploiter le service. Il doit aussi – et c'est sans doute l'obligation la plus lourde – transmettre un rapport d'évaluation réalisé à ses frais, et qui confirme le respect des exigences légales. Aucune autorisation préalable ne doit être donnée par l'Organe de contrôle (qui se contente de délivrer un récépissé), étant entendu qu'il reste libre de procéder à un contrôle s'il le juge utile.

**428.** En matière de facturation électronique, les parties ne pourraient malheureusement pas décider d'opter pour un service de confiance qualifié ou non-qualifié: seul le service qualifié sera légalement autorisé.

Conformément au nouvel article XII.25, § 5, alinéa 3 du CDE, dont l'entrée en vigueur a été reportée ultérieurement, « sous réserve de l'application d'exigences légales ou réglementaires particulières, lorsqu'une obligation de conservation de données ou de

1198. Les prestataires qui délivrent des certificats qualifiés doivent vérifier l'identité et, éventuellement, les attributs de la personne physique ou morale à laquelle celui-ci est délivré. Des règles encadrent également l'établissement et la mise à jour d'une base de données relative aux certificats, ainsi que la révocation éventuelle de ceux-ci (l'opération de révocation en tant que telle et l'information qui doit en être donnée). Le règlement énumère aussi, au § 2 de l'article 24, diverses obligations tenant aux obligations d'information vis-à-vis de l'organe de contrôle (a) ou des parties utilisatrices (d), aux compétences de leur personnel et sous-traitants éventuels (b), aux ressources financières et aux assurances (c), à la fiabilité et à la sécurité des systèmes et produits mis en place (d à g), à l'archivage des informations pertinentes concernant les données délivrées et reçues (h), ou à la continuité de leurs activités, par la mise en place d'un plan actualisé d'arrêt (i).

documents est imposée de manière expresse par un texte légal ou réglementaire, il est recouru à un service d'archivage électronique qualifié si l'utilisateur du service opte pour la voie électronique ».

On peut comprendre le souci du législateur de veiller à assurer un niveau élevé de sécurité juridique par l'exigence d'un service de confiance qualifié. Cependant, il méconnaît ce faisant l'esprit du principe de non-discrimination, pourtant consacré par l'article XII.25, § 4, du CDE, aux termes duquel « l'effet juridique et la recevabilité d'un archivage électronique comme preuve en justice ne peuvent être refusées au seul motif que cet archivage se présente sous une forme électronique ou qu'il ne satisfait pas aux exigences du service d'archivage électronique qualifié ». D'après nous, il eut été préférable de laisser aux acteurs économiques la responsabilité d'opter pour un service qualifié ou non qualifié, libre à eux d'assumer dans ce cadre une part de risque réduite ou, au contraire, plus importante. Telle n'a cependant pas été l'option choisie. Il en résulte que les entreprises qui décident de recourir à l'électronique doivent se soumettre à des exigences très élevées sur le plan de la sécurité, alors même que, dans l'environnement papier, on ne trouve pas de telles conditions (sans que cela semble poser des difficultés en pratique). Outre la discrimination potentielle, les assujettis pourraient finalement renoncer à l'électronique, ce qui irait à l'encontre de la volonté du législateur européen.

Le législateur prend aussi le risque qu'il n'y ait pas (ou très peu) de services d'archivage électronique qualifié mis sur le marché (ou moyennant des coûts potentiellement très élevés). Il en est conscient et les travaux préparatoires indiquent que l'entrée en vigueur de cette disposition (et d'autres dispositions) sera probablement reportée à une date ultérieure, « tant qu'il n'existe pas sur le marché belge et/ou européen une offre acceptable et opérationnelle de ces services de confiance qualifiés ainsi qu'une concurrence suffisante permettant de garantir un prix raisonnable »<sup>1199</sup>. Un arrêté royal du 14 septembre 2016 confirme en effet que la loi du 21 juillet 2016 entre en vigueur le 28 septembre 2016 à l'exception de certaines dispositions, parmi lesquelles figure l'article XII.25, § 5, alinéa 3, du CDE<sup>1200</sup>. C'est assurément une bonne chose même si les termes restent relativement vagues et subjectifs.

En recourant à un service de confiance qualifié, l'utilisateur bénéficie des présomptions figurant à l'article XII.25, § 5: l'obligation de conservation des données ou des documents est présumée satisfaite par le recours au procédé d'archivage électronique

1199. *Doc. parl.*, Ch. Repr., scss. ord. 2015-2016, n° 1893/001, p. 32.

1200. Arrêté royal du 14 septembre 2016 fixant l'entrée en vigueur de la loi du 21 juillet mettant en oeuvre et complétant le règlement (UE) n° 910/2014 du Parlement européen et du Conseil du 23 juillet 2014 sur l'identification électronique et les services de confiance pour les transactions électroniques au sein du marché intérieur et abrogeant la directive 1999/93/CE, portant insertion du titre 2 dans le livre XII "Droit de l'économie électronique" du Code de droit économique et portant insertion des définitions propres au titre 2 du livre XII et des dispositions d'application de la loi propres au titre 2 du livre XII, dans les livres I, XV et XVII du Code de droit économique, *M.B.*, 28 septembre 2016.

et les données électroniques conservées par ce biais sont « présumées avoir été conservées de manière à les préserver de toute modification, sous réserve des modifications relatives à leur support ou leur format électronique ».

De même, dans l'hypothèse d'une facture émise au format papier et numérisée ultérieurement, on peut se fonder sur le nouvel alinéa ajouté à l'article 1334 du Code civil, aux termes duquel « lorsque le titre original n'existe plus, une copie numérique effectuée à partir de celui-ci a la même valeur probante que l'écrit sous seing privé, dont elle est présumée, sauf preuve contraire, être une copie fidèle et durable si elle a été réalisée au moyen d'un service d'archivage électronique qualifié conforme au livre XII, titre 2, fixant certaines règles relatives au cadre juridique pour les services de confiance du Code de droit économique ».

429. Avec le recours aux technologies de l'information et de la communication pour l'archivage des documents, il est techniquement possible – et du reste assez fréquent – que les données soient stockées sur des serveurs situés en dehors du territoire belge. Le recours à la technique du *cloud computing* a d'ailleurs tendance à accentuer le phénomène, tout en rendant difficile la localisation précise de ces données.

À cet égard, l'article 60, § 2, du Code T.V.A. prévoit qu'« à condition de mettre à la disposition de l'administration qui a la taxe sur la valeur ajoutée dans ses attributions, sans retard indu, à toute réquisition de sa part, toutes les factures et copies de factures visées au § 1<sup>er</sup>, l'assujetti peut déterminer le lieu de conservation de celles-ci.

Par dérogation à l'alinéa 1<sup>er</sup>, toutes les copies de factures émises par les assujettis établis en Belgique, soit par eux-mêmes, soit en leur nom et pour leur compte par leur cocontractant ou par un tiers ainsi que toutes les factures qu'ils ont reçues, doivent être conservées sur le territoire belge, lorsque cette conservation n'est pas effectuée sous un format électronique garantissant en Belgique un accès complet et en ligne aux données concernées ».

Les obligations relatives à la conservation des factures sont étroitement liées à l'exercice de contrôles par l'administration fiscale. Aussi faut-il que les agents de celle-ci puissent disposer des informations.