

Consult & Training

G O B E R T SPRL

Droit de l'informatique et des réseaux

www.consultandtraining.com
didier.gobert@dgober.be

a le plaisir de vous présenter :

**Vers une discrimination de traitement entre la facture papier et la
facture électronique ?**

Didier GOBERT

(publié au *Cahier du Juriste*, n° 4-5/2001, pp. 43-52.)

Consult & Training est une société spécialisée dans l'accompagnement juridique des projets technologiques ainsi que dans l'organisation de formations sur l'ensemble des sujets juridiques liés à l'informatique (contrat informatique), à l'internet, au commerce électronique et aux nouvelles technologies en général.

Vers une discrimination de traitement entre la facture papier et la facture électronique ?

Didier GOBERT

Assistant au CRID (FUNDP- Namur)
Consultant en droit de l'informatique
(www.consultandtraining.com)

Introduction

La facture est l'un des documents les plus importants dans les relations commerciales. Si elle revêt une utilité particulière en matière fiscale, spécialement eu égard à la législation relative à la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après TVA), il ne faut pas négliger l'intérêt ou la nécessité de disposer d'une facture à d'autres fins, notamment probatoires.

La facture est soumise à de nombreuses réglementations comptables, fiscales, commerciales (par exemple en matière de faillite) et même parfois linguistiques. Toutefois, en droit belge du moins, elle ne fait pas l'objet d'une définition légale, et les législations qui l'envisagent n'en traitent pas de façon systématique, ce qui ne facilite pas l'étude de son régime juridique. Par ailleurs, les difficultés liées à l'analyse juridique de la facture sont renforcées par le développement récent des systèmes de facturation électronique.

On comprend qu'en raison de l'importance de ce document et du grand nombre de factures envoyées périodiquement par les entreprises, ces dernières aient ressenti le besoin de rationaliser leur système de facturation. La mise en place d'un système automatique et électronique de facturation participe à la réalisation de cet objectif, spécialement quand on sait que la génération et l'envoi d'une facture électronique présentent un coût de trois à quatre fois inférieur à celui d'une facture traditionnelle.

Néanmoins, il est rapidement apparu que la mise en place des systèmes de facturation électronique s'inscrivait dans un contexte d'insécurité juridique, spécialement pour les grandes entreprises qui ont des branches d'activités dans différents pays. En effet, en raison de l'absence d'un cadre juridique communautaire en la matière, la facturation électronique est soumise dans les différents Etats membres à des règles caractérisées par une grande diversité, allant de l'interdiction totale à la plus grande flexibilité. Il en résulte, d'une part, une situation d'une complexité excessive pour les opérateurs et, d'autre part, une inadaptation patente des législations aux récents développements technologiques. Ces éléments sont de nature à constituer un frein à la mise en place des systèmes électroniques de facturation mais aussi un obstacle au bon fonctionnement du Marché intérieur.

Pour cette raison, la Commission européenne a préparé une proposition de directive visant à simplifier, moderniser et harmoniser les conditions imposées à la facturation en matière de TVA (ci-après proposition de directive). Au delà de l'harmonisation des mentions obligatoires devant se trouver sur les factures au regard de la législation TVA, la proposition de directive crée un cadre juridique communautaire, inexistant jusqu'alors, pour la facturation électronique et l'autofacturation. Aux dires de la Commission, ce texte tente de constituer un

équilibre entre la simplification des obligations des opérateurs et les besoins légitimes des administrations en terme de contrôle fiscal.

L'objectif de cette contribution est de présenter quelques réflexions par rapport au texte européen proposé et de pointer le doigt sur certaines difficultés qui pourraient mener à une discrimination de traitement entre la facture papier et la facture électronique.

Dans un premier temps, nous commençons par illustrer succinctement la diversité des règles nationales relatives à la facturation électronique et montrons ainsi la nécessité d'harmoniser les législations parfois divergentes. Nous présentons également les grandes lignes de la proposition de directive, en nous concentrant sur les solutions avancées en matière de facturation électronique. Dans un second temps, nous tentons d'élargir le champ de réflexion en rappelant les nombreuses finalités de la facture. De la sorte, nous pouvons mettre en avant les conséquences, parfois surprenantes voire inadéquates, qui découlent des choix opérés par la proposition de directive.

Chapitre 1^{er}. La nécessité d'harmoniser les législations nationales

L'illustration de la diversité des règles applicables à la facturation électronique dans les différents Etats membres démontre à suffisance la nécessité d'une harmonisation en cette matière. Cet objectif est poursuivi par la récente proposition de directive relative à « la facture électronique » que nous présentons.

Section 1^{ère}. La diversité des règles applicables à la facturation électronique

Ce n'est pas le lieu ici de fournir au lecteur une étude comparative et détaillée des nombreuses règles nationales applicables actuellement à la facture électronique. Néanmoins, nous dessinons un panorama général de l'état des législations dans les 15 Etats membres afin de montrer la diversité des systèmes et la complexité de la problématique. Notons néanmoins que nous sommes sur un terrain en pleine évolution, et que des législations nouvelles en la matière peuvent voir le jour à tout moment.

Globalement, on peut déceler trois approches différentes dans les systèmes juridiques nationaux. Pour la première approche, certains pays refusent purement et simplement la facture électronique (c'est le cas de la Grèce par exemple). Il n'est donc pas possible dans ces pays de produire et d'envoyer une facture autre que papier, au risque de ne pas pouvoir ouvrir le droit à la déduction de la TVA. Pour la seconde approche, d'autres pays acceptent l'envoi et la réception de factures par voie électronique mais conditionnent cette acceptation au respect de certaines exigences. Ces dernières peuvent alors faire l'objet soit d'un contrôle *a priori* (par exemple en Belgique) soit d'un contrôle *a posteriori* (par exemple en France). Pour la troisième approche, quelques pays admettent l'envoi et la réception de factures électroniques, sans exiger le respect de conditions (principalement dans les pays scandinaves).

Parmi les pays qui acceptent la facturation électronique de manière conditionnée, certaines nuances peuvent encore être apportées. Il arrive que les conditions soient directement fixées dans la loi, ce qui offre des garanties en termes d'objectivité, de transparence et de non

discrimination¹. Par contre la situation s'avère parfois plus complexe, en ce sens que les conditions sont déterminées, non par la loi, mais au cas par cas par l'administration. Dans cette hypothèse, il revient alors à l'entreprise, qui souhaite mettre en place ou utiliser un système de facturation électronique, de négocier une autorisation individuelle avec l'administration concernée². Par ailleurs, le respect des conditions doit parfois être démontré avant d'utiliser le système, ce qui implique l'obtention d'une autorisation préalable obligatoire. Dans d'autres cas, il n'est pas nécessaire d'obtenir une autorisation préalable mais l'administration peut effectuer des contrôles *a posteriori* afin de vérifier la conformité du système aux règles édictées. Grâce à la notification préalable, l'administration peut aisément déterminer les entreprises devant faire l'objet d'un éventuel contrôle. En outre, les standards techniques ne sont pas toujours définis explicitement et sont, d'une manière générale, extrêmement variables. Par ailleurs, les conditions requises enlèvent parfois tout intérêt aux avantages offerts par la facturation électronique. En effet, il arrive que la facturation électronique ne soit permise que si une facture ou un document récapitulatif papier est également envoyé au client !

Quant aux standards utilisés pour la facturation électronique, la situation est également variable. Dans les pays où la facturation électronique est soumise à condition, il est très fréquent que le respect de standards EDI soit requis (Espagne, France et Belgique par exemple). Ceci n'empêche pas que certains pays admettent d'autres standards, pour autant que ces derniers assurent un certain niveau de sécurité, en termes notamment d'identification et d'intégrité des documents. Remarquons néanmoins que dans les pays où l'admissibilité de la facturation électronique résulte d'une pratique administrative, l'utilisation de standards EDI résulte d'une situation de fait et non d'un texte réglementaire. Partant, il devrait en principe être possible de convaincre l'administration de requérir l'utilisation d'autres standards présentant des garanties comparables. Dans les pays scandinaves, il est même possible d'envoyer une facture électronique par simple e-mail et fichier attaché à celui-ci (Danemark, Finlande, Suède), sans que d'autres conditions plus contraignantes ne soient requises.

Pour ce qui est du contenu et de la langue de la facture, on constate une grande diversité quant aux mentions qui doivent impérativement se trouver sur le document en vertu de la législation fiscale. Par ailleurs, il n'est pas rare que la langue de rédaction de la facture soit soumise aux respects de législations linguistiques. Néanmoins, les exigences traditionnelles relatives aux mentions obligatoires qui doivent figurer sur la facture ainsi que la langue utilisée restent d'application pour la facture électronique. Le caractère électronique de la facture n'implique aucune exigence supplémentaire à cet égard.

En outre, aucune législation nationale ne semble exiger que la facture soit signée, à l'exception de la Grèce qui admet toutefois que la signature puisse être reproduite mécaniquement. L'absence de cette formalité est heureuse dans le cadre de la facturation électronique. Nous aurons l'occasion de revenir sur ce point par la suite.

Les règles relatives au support, à la durée et au lieu de stockage de la facture électronique présentent une certaine uniformité. En général, les factures électroniques peuvent être stockées sur tout support électronique (disque dur, CD-Rom, etc.) et ne doivent pas

¹ C'est le cas en France depuis 1998. Voy. Lamy droit de l'informatique et des réseaux, Guide, éd. 2001, pp. 909-912, n° 4938-4946.

² C'est le cas en Belgique. Notons néanmoins l'initiative intéressante de la société Isabel en matière de facturation électronique, qui a préparé un dossier de demande standard à introduire auprès du Ministère des Finances : <http://www.einvoice.be>

systématiquement être imprimées. Cependant, les entreprises doivent être en mesure d'imprimer à tout moment les factures électroniques dans un format lisible et compréhensible pour des raisons de contrôle par les autorités. La durée de conservation de la facture électronique est identique à celle relative à la facture traditionnelle, qui varie d'un pays à l'autre. Concernant le lieu de stockage, il existe deux grands systèmes. Certains pays exigent que les factures et autres documents comptables soient stockés dans les locaux de l'entreprise émettrice ou réceptrice de ces documents, ce qui peut constituer certaines contraintes dans l'hypothèse de *l'outsourcing* de la facturation. Dans d'autres pays, les entreprises peuvent conserver les factures dans d'autres endroits que l'entreprise (chez un sous-traitant par exemple) pour autant que l'administration soit avertie du lieu de stockage des factures. Remarquons néanmoins que cette question du lieu de conservation des factures perd en importance avec la facture électronique dans la mesure où, quel que soit son lieu de stockage, une telle facture peut être accessible et consultée à distance en temps réel par le biais des réseaux numériques, à partir par exemple des locaux de l'administration fiscale, qui ne devrait plus nécessairement se déplacer pour effectuer un contrôle.

Dans les systèmes juridiques qui admettent la facturation électronique, on peut s'interroger sur la possibilité pour un client ou un fournisseur de choisir de recevoir ou d'envoyer une facture papier ou une facture électronique. Il semble n'y avoir aucune règle spécifique quant au choix entre la facturation traditionnelle ou la facturation électronique. Il en résulte qu'un client devrait pouvoir décider de recevoir exclusivement des factures sous forme papier ou des factures électroniques mais pourrait aussi « panacher » les deux systèmes (demandant une facture papier dans certains cas, et une facture électronique dans d'autres). Les deux systèmes devraient donc pouvoir coexister. Le cas échéant, il convient de rester attentif à la correcte numérotation (séquentielle) des factures. Ainsi, si un client imprime une facture électronique et que, par ailleurs, il demande l'envoi par la poste de cette même facture, il est indispensable que ces deux documents aient les mêmes références (le même numéro, même date, même contenu) afin qu'une même opération ne donne pas droit à une double déduction de la TVA !

Lorsque la facturation électronique est permise, la facturation électronique transfrontalière (entre partenaires établis dans des pays différents) est généralement permise sauf pour la France. En effet, dans ce pays, pour des questions de contrôle par les autorités, il n'est possible d'utiliser la facturation électronique (moyennant le respect des conditions fixées par la loi) qu'entre partenaires établis en France.

Le panorama qui vient d'être présenté démontre à suffisance l'importance d'harmoniser les législations nationales en vue de mettre fin à l'insécurité juridique et de promouvoir le développement et l'utilisation des systèmes de facturation électronique.

Section 2. La proposition de directive relative à « la facture électronique »

Le 17 novembre 2000, la Commission européenne a publié la proposition de directive modifiant la directive 77/388/CEE en vue de simplifier, moderniser et harmoniser les conditions imposées à la facturation en matière de taxe sur la valeur ajoutée³. A première vue, la proposition peut paraître technique et anodine. A y regarder de plus près, elle contient pourtant une nouveauté fondamentale en matière de commerce électronique. En effet, elle propose notamment de mettre en place un cadre juridique harmonisé pour la facture

³ Proposition de directive COM(2000) 650 final. Ce texte est disponible à l'adresse suivante : http://europa.eu.int/comm/taxation_customs/french/proposals/taxation/com6502000/com2000_650-fr.pdf

électronique. Notons toutefois que le texte ne se limite pas à la problématique de la facture électronique. Nous présentons succinctement les grandes lignes de la directive pour ensuite nous attarder sur les règles applicables à la facture électronique.

Précisons d'emblée que l'article 2 de la proposition de directive prévoit que celle-ci doit être transposée au plus tard le ... 1^{er} juillet 2001, alors qu'au moment où nous écrivons ces lignes le texte n'est pas encore adopté ! Force est de constater que son adoption ne semble pas des plus aisées.

§ 1^{er}. Les grandes lignes de la proposition de directive

La Commission européenne part du constat que l'obligation de facturation est au centre du système communautaire de TVA, et qu'à ce titre, il est nécessaire d'y attacher une attention particulière.

La facturation est cependant soumise à des règles très diverses d'un Etat membre de l'Union européenne à l'autre. Le détail des mentions obligatoires sur les factures tout comme leur nombre sont en effet variés. En outre, il n'existe pas de cadre juridique communautaire en matière de facturation électronique et d'autofacturation, et les législations adoptées à ce jour par les différents Etats de la Communauté sont hétérogènes et parfois contraires. En vue de mettre fin à ces disparités et incertitudes, la Commission propose par ce texte de modifier le paragraphe 3 de l'article 22 de la sixième directive TVA⁴, qui traite de l'obligation de facturation. La proposition de modification vise, d'une part, à harmoniser les mentions obligatoires sur les factures et, d'autre part, à créer un cadre juridique communautaire pour l'autofacturation et la facturation électronique.

Plus particulièrement, il est désormais prévu explicitement que l'obligation de facturation doit pouvoir être déléguée à une tierce personne (sous-traitance) ou au client (autofacturation). Toutefois, quel que soit l'auteur de la facture, le seul responsable de son émission doit rester l'assujetti effectuant l'opération (art. 22, §3, point a), alinéas 1 et 2). De plus, il est indispensable qu'il existe, d'une part, un accord préalable explicite dont les deux parties puissent se prévaloir sur demande de l'administration fiscale et, d'autre part, une procédure d'acceptation implicite ou explicite de chaque facture par l'assujetti effectuant l'opération (art. 22, §3, point a), alinéa 5).

En ce qui concerne les mentions à faire figurer sur la facture, la proposition indique la liste des seules mentions qui doivent obligatoirement figurer sur la facture (art. 22, §3, point b), alinéa 1). Cette harmonisation est toutefois limitée aux conditions nécessaires du point de vue de la taxe sur la valeur ajoutée, ce qui signifie que les administrations fiscales ne devraient pas être en mesure d'imposer d'autres mentions aux fins de la taxe sur la valeur ajoutée. Ainsi, le respect des mentions imposées par la proposition devrait donc suffire à justifier le droit à déduction de la TVA. En revanche, la proposition n'a pas pour effet d'interdire d'autres mentions obligatoires à des fins non fiscales.

La Commission considère qu'il doit être possible, pour les Etats membres, de déroger à cette liste obligatoire dans le cas de factures d'un montant mineur, à condition toutefois de supprimer certaines mentions et non d'en rajouter (art. 22, §3, point b), alinéa 2).

⁴ JOCE L 145 du 13 juin 1977, modifiée en dernier lieu par la directive 2000/17/CE, JOCE L 84 du 5 avril 2000.

Il est également explicitement prévu que lors de l'envoi simultané de factures par lots à un même destinataire, ces mentions obligatoires peuvent ne figurer qu'une seule fois lorsqu'elles sont communes à toutes les factures (art. 22, §3, point b), alinéa 3). Ce droit n'est pas négligeable dans le cadre de la facturation électronique dans la mesure où il permet de simplifier le processus de facturation en ne mentionnant qu'une seule fois les éléments communs (tels que le nom, l'adresse et le numéro d'identification à la TVA).

En outre, il est explicitement exclu que les Etats membres puissent imposer des conditions relatives à la signature des factures (art. 22, §3, point b), alinéa 4). La proposition justifie cette exclusion par le fait que la signature n'est pas nécessaire à la facturation en tant qu'outil juridique. En d'autres mots, la facture ne doit pas être signée pour donner droit à la déduction de la TVA. Par ailleurs, l'exigence d'une signature constituerait, selon la proposition de directive, une contrainte supplémentaire dans la mesure où cette obligation aurait des conséquences non seulement sur la présentation des factures sur papier mais aurait également pour effet d'alourdir les conditions techniques de la facturation électronique. Cela risquerait de ruiner l'effort d'harmonisation de ces conditions poursuivi par la proposition.

Néanmoins, un bémol doit être apporté à cette interdiction d'exiger une signature. En effet, il est prévu au point c) de l'article 22, § 3, que l'émetteur d'une facture est tenu d'utiliser une signature électronique avancée au sens de la directive sur la signature électronique lorsque la facture est électronique. Cette exception à l'interdiction d'une signature a, selon la proposition de directive, pour seule ambition d'assurer la sécurité technique de la facturation électronique⁵. Nous revenons plus longuement sur cette exception dans le point suivant.

Pour ce qui est de la conservation des factures, la notion d'obligation de «conservation d'une copie », qui peut prêter à confusion spécialement avec le développement de la facturation électronique, est remplacée par une obligation plus générale de «stockage » des factures émises et reçues. Ainsi, aux termes de l'article 22, § 3, point d), alinéa 1^{er} : « Tout assujetti doit veiller à ce que soient stockées les factures émises par lui-même ou par un tiers, en son nom et pour son compte, ainsi que les factures qu'il a reçues ». La durée de stockage est déterminée par les Etats membres tandis que le lieu ainsi que le support du stockage sont librement déterminés par l'opérateur. Ce dernier est toutefois tenu de respecter certaines conditions sur lesquelles nous revenons également dans le point suivant.

Avant de nous concentrer sur la question de la facture électronique, précisons qu'il est proposé d'ajouter au § 8 de l'article 22 un nouvel alinéa selon lequel : « La faculté prévue au premier alinéa ne peut être utilisée pour imposer des obligations supplémentaires à celles fixées au paragraphe 3 ». L'article 22, § 8, permet actuellement aux Etats membres de prévoir des obligations supplémentaires qu'ils jugent nécessaires pour assurer l'exacte perception de la taxe et pour éviter la fraude. Cet alinéa, dont l'ajout est proposé, permet d'éviter l'imposition d'obligations supplémentaires en matière de facturation et de porter ainsi atteinte à l'effort d'harmonisation en cette matière.

§ 2. Le cadre spécifique pour les factures électroniques

La notion même de facturation électronique n'est pas explicitement prévu par la sixième directive TVA. Pourtant, le point c) de l'article 22, § 3, de cette directive prévoit la faculté

⁵ Elle paraît à tout le moins paradoxale avec l'argumentation développée par la proposition de directive selon laquelle l'interdiction d'exiger une signature se justifie notamment pour éviter d'alourdir les conditions techniques de la facturation électronique !

pour les Etats membres d'accepter ce type de factures, même s'il a été conçu à une époque où la facture se concevait essentiellement sous la forme d'un document sur papier.

La Commission y voit deux conséquences : d'une part, les Etats pourraient hésiter à adopter unilatéralement une législation difficile et technique et, d'autre part, ils risquent de le faire en ordre dispersé. L'existence de quinze législations différentes en matière de facturation pourrait être une entrave majeure au développement de la facturation électronique, pourtant de nature à réduire les coûts de gestion des entreprises européennes, et donc à renforcer leur compétitivité par rapport aux entreprises des pays tiers.

Pour cette raison, la proposition de directive entend régler ce problème. Elle prévoit des conditions spécifiques, tant en matière d'émission de la facture électronique qu'en ce qui concerne la conservation de celle-ci.

a. L'émission de la facture électronique

Le point c) du paragraphe 3 de l'article 22 de la proposition de directive pose le principe général selon lequel une facture peut-être transmise sur tout support, qu'il soit matériel (papier) ou électronique.

La transmission de factures par des moyens électroniques est toutefois soumise à plusieurs conditions.

Premièrement, celle-ci ne peut se faire que pour autant que le destinataire ait été préalablement informé de ce que la facture prendra la forme électronique. Notons que la proposition de directive parle d'information et non d'acceptation du destinataire. En pratique, cette information peut néanmoins s'analyser en une acceptation du destinataire dans la mesure où l'information doit être préalable à la conclusion du contrat qui donnera lieu à facturation. Ainsi, dûment informé, le destinataire peut toujours refuser de conclure le contrat ou d'accepter certaines conditions si ce système de facturation ne lui convient pas. A l'inverse, l'absence de contestation peut être analysée, selon nous, comme une acceptation de sa part.

Deuxièmement, l'émission de factures électroniques implique le respect de deux conditions de fond, dont l'objectif est d'en assurer la sécurité technique, dans l'intérêt tant de l'administration fiscale que des opérateurs. Ces conditions sont, d'une part, la garantie de l'authenticité de l'origine de la facture (de manière à ce que le destinataire de la facture soit certain que cette dernière provienne bien de son émetteur) et, d'autre part, la garantie de l'intégrité du contenu des factures (l'ensemble des mentions y compris le numéro de facture). Soit dit en passant, on constate que ces fonctions s'apparentent partiellement à celles reconnues traditionnellement à la signature⁶.

Afin de remplir ces deux conditions, la proposition de directive suggère que toute facture électronique fasse l'objet d'une signature électronique avancée au sens de l'article 2, point 2), de la directive sur les signatures électroniques⁷. Remarquons à ce stade que la proposition

⁶ D. GOBERT et E. MONTERO, « La signature dans les contrats et les paiements électroniques : l'approche fonctionnelle », *DA/OR*, 2000, n° 53, pp. 17-39.

⁷ Directive 1999/93/CE du Parlement européen et du Conseil du 13 décembre 1999 sur un cadre communautaire pour les signatures électroniques, *J.O.C.E.*, L 13/12 à 20 du 19 janvier 2000. Pour un commentaire, voy. M. ANTOINE et D. GOBERT, « La directive européenne sur la signature électronique : vers la sécurisation des transactions sur l'Internet ? », *J.T.D.E.*, 2000, n° 68, pp. 73-78 et E. CAPRIOLI, « La directive européenne n°

n'exige rien de plus et interdit même aux Etats membres de prévoir d'autres obligations ou formalités relatives à l'utilisation d'un système de transmission de factures par voie électronique. Il n'est donc pas requis que la signature électronique avancée soit réalisée sur la base d'un *certificat qualifié* ni de la concevoir au moyen d'un *dispositif sécurisé de création de signature électronique* ! Néanmoins, les opérateurs qui le souhaitent peuvent s'imposer ces conditions plus sévères⁸. Nous reviendrons par la suite sur la signification et la portée juridique de ces concepts ainsi que sur l'(in)adéquation de la solution proposée.

Une troisième condition, d'ordre procédural, ne concerne pas les opérateurs eux-mêmes mais les Etats membres. Il est prévu qu'aucun système d'autorisation préalable ne peut être mis en place, dans la mesure où il s'agirait d'une entrave trop lourde au développement de la facturation électronique. Seule une simple notification préalable - sur option de chaque Etat membre - peut être envisagée, sans aucune possibilité de refus *a priori* ni d'imposition d'un quelconque délai suspensif par l'administration fiscale. Néanmoins, si un Etat opte pour un système de notification préalable, ce dernier devra être provisoire. En effet, la Commission propose qu'il ne soit plus possible d'y avoir recours après le 31 décembre 2005.

b. La conservation de la facture électronique

La question de la sécurisation de la facture électronique ne se résume pas aux conditions à respecter lors de la transmission de la facture. Encore faut-il mettre en œuvre les garanties de sécurité au stade de la conservation des factures électroniques.

Comme il a été exposé précédemment, la proposition suggère de remplacer la notion d'obligation de « conservation d'une copie » par une obligation plus générale de « stockage » des factures émises et reçues, et ceci afin d'adapter cette obligation au développement de la facturation électronique (art. 22, §3, point d), al. 1^{er}). Cette modification est heureuse dans la mesure où l'utilisation du terme « copie » pouvait laisser supposer que la facture initiale était un original, et donc qu'elle devait être signée⁹. Or nous savons que la facture ne doit en principe pas être signée.

Il a également été dit que le lieu de stockage des factures est déterminé librement par l'opérateur. Ce lieu peut être en dehors du territoire national, notamment dans le cas où les factures ont été transmises par un tiers établi dans un autre pays.

Cette liberté est toutefois entourée des deux conditions suivantes (art. 22, §3, point d), al. 3), dont la lecture montre qu'elles concernent essentiellement le stockage des factures électroniques.

D'une part, l'opérateur doit avoir depuis ses locaux un accès immédiat (« sans délai ») et à tout moment à l'ensemble des informations contenues sur la facture, pour répondre à toute demande éventuelle des autorités fiscales de son pays. En pratique, si les factures sont stockées en dehors des locaux de l'entreprise, cette condition ne peut clairement être remplie

1999/93/CE du 13 décembre 1999 sur un cadre communautaire pour les signatures électroniques », *Gaz. Pal.*, 2000, pp. 5 à 17.

⁸ Au-delà de l'utilisation d'un certificat qualifié et d'un dispositif sécurisé de création de signature électronique, ils peuvent également recourir à des techniques de chiffrement à des fins de confidentialité.

⁹ Sur la distinction original/copie au regard des nouvelles technologies, voy. E. DAVIO, « Preuve et certification sur Internet », *R.D.C.*, 1997, n° 11, chap. 3, § 2 ; D. GOBERT et E. MONTERO, « L'ouverture de la preuve littérale aux écrits sous forme électronique », *J.T.*, n° 6000, pp. 127-128.

qu'en cas de stockage électronique, car un système de stockage extérieur à l'entreprise dans des classeurs ne saurait en aucun cas permettre cet accès immédiat et à tout moment.

D'autre part, l'intégrité des données, à savoir l'ensemble des mentions, y compris le numéro de la facture, et leur lisibilité doivent être assurées durant toute la période de stockage. Une nouvelle fois, on constate que cette condition revêt une importance particulière dans l'hypothèse d'un stockage électronique. D'ailleurs, la proposition ajoute que lorsque la facture est transmise par moyen électronique, il est obligatoire, afin de permettre un contrôle efficace et d'assurer l'intégrité des données, que le stockage soit effectué sur un support électronique et que la signature électronique avancée soit stockée en même temps que la facture elle-même. Nous attirons d'ores et déjà l'attention sur le fait qu'il ne suffit pas de stocker la signature électronique avancée avec la facture pour pouvoir vérifier à tout moment la signature. Encore faut-il conserver les *données afférentes à la vérification de signature*. Sans celles-ci, la signature électronique avancée est un fichier illisible qui ne peut être vérifié et qui ne présente donc aucune utilité !

Dans le souci d'être complet, indiquons que le point e) de l'article 22, § 3, précise la signification des mots « par moyen électronique » qui sont utilisés à plusieurs reprises dans le point c) et d) relatifs à l'émission et au stockage de la facture. Selon le point e), on entend par transmission et stockage d'une facture « par moyen électronique » une transmission et un stockage effectués au moyen d'équipements électroniques de traitement (y compris la compression numérique) et de stockage de données, et en utilisant le fil, la radio, les moyens optiques ou d'autres moyens électromagnétiques.

Chapitre 2. Les finalités de la facture et la nécessité d'élargir le champ de la réflexion

L'initiative de la Commission de proposer une harmonisation des règles relatives à la facturation électronique en matière de TVA est heureuse. Elle l'est d'autant plus que cette question n'est pas l'objet de la directive sur le commerce électronique¹⁰, qui exclut expressément de son champ d'application le domaine de la fiscalité (art. 1, § 5, et considérant n° 12).

Néanmoins, on se doit de rappeler que la facture apparaît comme un document unique poursuivant plusieurs finalités. On lui reconnaît au moins trois fonctions¹¹. En premier lieu, la facture constitue une affirmation (unilatérale) de l'existence d'une créance de l'expéditeur sur le destinataire et une invitation, pour ce dernier, à honorer sa dette. Deuxièmement, la facture joue le rôle d'un moyen de preuve, que ce soit en matière civile, commerciale ou fiscale. Troisièmement, elle exerce une fonction spécifique dans le régime de la taxe sur la valeur ajoutée. La première fonction ne nécessite pas de commentaires approfondis tandis que les deux autres font l'objet des développements qui suivent.

¹⁰ Directive 2000/31/CE du Parlement européen et du Conseil du 8 juin 2000 relative à certains aspects juridiques de la société de l'information, et notamment du commerce électronique, dans le marché intérieur (« directive sur le commerce électronique »), *J.O.C.E.*, n° L 178 du 17 juillet 2000, p. 1. Pour un commentaire approfondi, voy. *Le commerce électronique sur les rails ? Analyse et propositions de mise en œuvre de la directive sur le commerce électronique*, ouvrage collectif sous la direction du Professeur E. MONTERO, Cahiers du CRID, n° 19, Bruxelles, Bruylant, 2001, 439 pages.

¹¹ E. DIRIX et G.L. BALLON, *La facture*, Bruxelles, Kluwer Editions Juridiques, 1996, pp. 4-6.

Certes, en pratique, la facture présente une utilité particulière en matière fiscale, spécialement au regard de la législation TVA, au point qu'on en oublierait ses autres fonctions. Mais bien au-delà du domaine fiscal, ce document peut jouer un rôle probatoire non négligeable : la facture peut notamment constituer la preuve de l'existence d'un contrat. On comprend que dans ce contexte du droit de la preuve, la question de la (non) signature électronique de la facture est à examiner attentivement. La nécessité de sécuriser la facture électronique au moyen d'une signature électronique avancée aux yeux de la réglementation TVA ne peut faire l'économie d'une réflexion plus large sur les conséquences probatoires d'une telle exigence. Ne pas raisonner de la sorte reviendrait à ne pas admettre que la facture puisse poursuivre d'autres finalités que celles poursuivies par la législation TVA.

Nous comptons également montrer que l'obligation de recourir uniquement à une signature électronique avancée, telle que suggérée par la proposition de directive en vue de sécuriser la transmission d'une facture électronique, ne constitue pas une solution adéquate.

Section 1^{ère}. La fonction probatoire de la facture

La question de la force probante de la facture est complexe, et peut elle-même être décortiquée en de multiples sous-questions. Ainsi, convient-il notamment de distinguer suivant que la facture est utilisée pour prouver contre le fournisseur ou contre le client. Contre le fournisseur, elle peut être invoquée pour apporter la preuve des engagements du fournisseur ou, le cas échéant, la preuve que ce dernier a donné quittance. Contre le client par contre, la facture peut constituer la preuve de l'existence d'une convention entre les parties et des éventuelles conditions générales applicables à l'opération donnant lieu à facturation. Dans ce dernier cas, encore faut-il distinguer si le client est un commerçant ou non, s'il a accepté la facture (sachant que cette acceptation peut être tacite), s'il a signé la facture, ...

On le voit, le sujet est cyclopéen et dépasse largement l'objet de notre étude. Nous nous limitons donc uniquement à l'examen de la force probante de la facture contre le fournisseur, qui présente un intérêt pour notre propos dans la mesure où nous essayons de montrer en quoi l'obligation pour le fournisseur d'utiliser une signature électronique avancée en matière de TVA pour transmettre une facture électronique a une incidence sur les effets probatoires reconnus à une facture ainsi signée. Pour le reste, nous renvoyons le lecteur aux ouvrages spécialisés en ce domaine¹².

§ 1^{er}. Preuve des engagements du fournisseur

La facture fournit, contre le fournisseur qui la délivre, la preuve de l'existence du contrat, tel qu'il ressort des mentions qu'elle comporte, et notamment de l'engagement du fournisseur¹³. Le client, qu'il soit commerçant ou non, peut donc se prévaloir de cette force probante contre un fournisseur qui tenterait de se soustraire à ses obligations ou de nier l'existence de la relation juridique avec le client¹⁴. La facture peut alors être considérée comme un aveu du fournisseur (pour autant qu'il ne la conteste pas) ou, à tout le moins, comme une

¹² Voy. notamment E. DIRIX et G.L. BALLON, *op.cit.* ; A. CLOQUET, *La facture*, Bruxelles, Larcier, 1959 ; R. MOUGENOT, *La preuve*, tiré à part du « Répertoire Notarial », Bruxelles, Larcier, 2^e éd., 1997, pp. 200-203.

¹³ A. CLOQUET, *op.cit.*, p. 171, n° 415 ; N. VERHEYDEN-JEANMART, *Droit de la preuve*, Bruxelles, Larcier, 1991, p. 305, n° 678.

¹⁴ En effet, on pourrait imaginer qu'après avoir envoyé sa facture, le fournisseur conteste cet envoi et l'existence de tout rapport juridique avec le client. Il le ferait par exemple car il constate que ses prestations sont défectueuses et préfère renoncer au montant de la facture plutôt que risquer de devoir réparer les conséquences dommageables de son acte fautif.

présomption¹⁵. Si le fournisseur conteste la facture, le client peut recourir à toutes preuves admises en droit.

Il n'est nullement nécessaire que la facture soit signée par le fournisseur pour pouvoir faire preuve contre lui¹⁶. La signature de la facture est d'ailleurs peu usuelle dans la mesure où, sauf dans certains cas particuliers¹⁷, il n'existe pas d'obligation légale de signer la facture. Néanmoins, si le fournisseur la signe, il s'agit alors d'un moyen de preuve qui s'élève au rang de l'acte sous seing privé (art. 1341 C. civ.)¹⁸. Il en résulte que si le fournisseur dénie la signature apposée sur la facture, le client doit entamer la procédure en vérification d'écriture (art. 1324 C. civ.), sans pouvoir recourir à d'autres moyens de preuve. Par contre, si le fournisseur ne conteste ni son écriture ni sa signature ou que la procédure en vérification démontre que la signature est bien celle du fournisseur, la facture signée a la même foi que l'acte authentique (art. 1322, al. 1^{er} C. civ.). Ainsi, en matière civile la preuve contre le contenu de cette facture signée ne peut être administrée qu'au moyen d'un autre écrit ou par aveu ou serment, mais jamais par témoignages ou par présomptions (art. 1341 C. civ.). En matière commerciale, la preuve est en principe libre mais en pratique il n'est pas fréquent que le juge autorise à prouver par témoins ou présomptions contre un acte écrit¹⁹. La référence dans le jargon du droit de la preuve au grand principe de « la prééminence de l'écrit²⁰ » prend tout son sens ici.

Notons également qu'il est généralement admis tant en doctrine qu'en jurisprudence que l'irrégularité fiscale de la facture n'affecte en principe pas sa force probante²¹. Ainsi, les règles évoquées ci-dessus ne sont pas remises en cause au motif par exemple que la facture ne contient pas l'ensemble des mentions obligatoires prévues par la législation TVA²².

§ 2. La facture en tant que quittance

Hormis les cas où la loi exige expressément que la facture soit signée, il est généralement admis que la signature de la facture par le fournisseur, sans autre indication, doit être considérée comme une quittance²³. En effet, normalement le créancier ne signe pas la facture avant qu'elle n'ait été payée. Dès lors, on en conclut que la signature du fournisseur sans aucune réserve a une signification précise puisqu'il s'agit d'un acte inhabituel au regard des

¹⁵ E. DIRIX et G.L. BALLON, *op.cit.*, p. 129, n° 187 ; R. MOUGENOT, *op.cit.*, p. 201, n° 209 ; A. CLOQUET, *op.cit.*, n° 405 ; VAN RYN et HEENEN, *Principes*, III, p. 70, n° 64.

¹⁶ VAN RYN et HEENEN, *Principes*, III, p. 70, n° 64 ; E. DIRIX et G.L. BALLON, *op.cit.*, p. 129, n° 187.

¹⁷ Par exemple en matière de marché public ou pour des lois particulières : art. 568 de la loi sur les faillites ; art. 14 de la loi du 25 octobre 1919 pour des factures cédées ou données en gage ; art. 20, 5°, troisième alinéa de la loi hypothécaire pour les factures déposées au greffe du tribunal de commerce afin de bénéficier du privilège du vendeur impayé de machines industrielles.

¹⁸ H. DE PAGE, *Traité*, t. III, 3^e éd., p. 756, n° 744 et p. 794, n° 777 ; N. VERHEYDEN-JEANMART, *Droit de la preuve*, Bruxelles, Larcier, 1991, p. 305, n° 678.

¹⁹ R. MOUGENOT, *op.cit.*, p. 166, n° 154.

²⁰ On entend par là « écrit signé », qu'il soit sous seing privé ou authentique. Voy. à cet égard D. GOBERT et E. MONTERO, *op.cit.*, *J.T.*, n° 6000, pp. 114-128.

²¹ Voy. E. DIRIX et G.L. BALLON, *op.cit.*, p. 35, n° 43 et les références.

²² Il existe au moins une exception de taille à ce principe. En effet, pour que la facture soit considérée comme un document probant en vue de justifier les dépenses ou charges professionnelles visées à l'article 49 du Codes des Impôts sur les Revenus, il est requis que la facture soit régulière : en ce sens, E. DIRIX et G.L. BALLON, *op.cit.*, p. 214, n° 324.

²³ A. CLOQUET, *op.cit.*, p. 224, n° 627 ; VAN RYN et HEENEN, *Principes*, III, p. 70, n° 64 ; E. DIRIX et G.L. BALLON, *op.cit.*, p. 67, n° 187 et p. 131, n° 189. Voy. aussi J.P. Vilvorde, 2 décembre 1948, *J.J.P.*, 1949, p. 333. En sens contraire, voy. R. MOUGENOT, *op.cit.*, p. 201, n° 210 : selon cet auteur, l'opinion selon laquelle la signature seule sans la mention de l'acquit suffirait pour prouver le paiement est critiquable.

usages : en apposant sa signature manuscrite sur la facture, le fournisseur reconnaît avoir reçu le paiement de son client²⁴. Ainsi, si le débiteur dispose d'une facture signée, il peut prouver aisément qu'il est libéré de son paiement dont, rappelons-le, il a la charge de la preuve (art. 1315 C. civ.). On comprend que dans ce cadre, un débiteur peut vouloir disposer d'une facture signée ou recherche à convaincre le juge que la facture est signée (cf. *infra* les développements sur la signature électronique).

En cas de contestation sur le paiement effectif du débiteur alors que la facture est signée par le fournisseur, il incombe à ce dernier d'apporter la preuve contraire à savoir que sa signature a une autre signification ou à dénier sa signature.

Dans ce contexte, nous ne pouvons que conseiller au fournisseur qui signe (manuscritement ou électroniquement) la facture avant qu'elle n'ait été acquittée de faire précéder sa signature d'une mention indiquant que cette dernière ne sert qu'à constater la véracité des fournitures et montants facturés mais qu'elle n'est pas destinée à servir de quittance. Une formule fréquemment utilisée à cet effet est : « certifiée conforme et non acquittée ». On peut également imaginer qu'il insère dans ses conditions générales une clause par laquelle il stipule que l'utilisation d'une signature électronique ne constitue pas une signature au sens juridique du terme.

§ 3. *L'épineuse question de la signature de la facture*

On le voit, l'épineuse question de savoir si la facture est signée ou non ne laisse pas indifférent puisque la force probante qui en découle est sensiblement divergente. Les moyens à mettre en œuvre en cas de contestation de la facture sont différents suivant que celle-ci est signée ou non. Par ailleurs, une facture qualifiée de signée peut être interprétée comme une quittance donnée par le fournisseur. Dès lors, quand peut-on considérer qu'une facture est signée au sens juridique du terme ?

S'il est aisé de constater qu'une facture papier est signée ou non, l'exercice peut s'avérer plus périlleux pour une facture électronique. En effet, les spécialistes s'accordent généralement pour considérer que le terme de *signature électronique* désigne une notion générique englobant divers mécanismes techniques (notamment la signature manuscrite numérisée, la signature biométrique, le code secret associé à l'utilisation d'une carte ou d'un « login », la signature digitale ou numérique, etc.). Tous ne méritent pas d'être tenus pour des signatures au sens juridique du terme dans la mesure où ils ne permettent pas toujours de réaliser certaines fonctions essentielles (identification de l'auteur de l'acte, manifestation du consentement au contenu de l'acte, etc.) à cette institution juridique. En outre, la difficulté de l'exercice est amplifiée par la diversité des effets juridiques consacrés par l'article 5 de la directive sur les signatures électroniques²⁵.

Dans ce contexte, on s'inquiète de ce que la proposition de directive TVA oblige le fournisseur à utiliser une signature électronique avancée pour pouvoir transmettre une facture électronique. Une telle facture sera-t-elle considérée comme signée ? En d'autres mots, la facture transmise à l'aide d'une signature électronique avancée sera-t-elle qualifiée d'acte sous seing privé ou de simple présomption ? Au vu des effets juridiques qui en découlent, la question mérite d'être posée.

²⁴ En ce sens, voy. J.P. Vilvorde, 2 décembre 1948, *J.J.P.*, 1949, p. 333.

²⁵ Voy. sur cette question M. ANTOINE et D. GOBERT, *op.cit.*, p. 74.

La proposition de directive apporte une réponse, erronée selon nous, à cette question. Après avoir rappelé que la signature n'est pas nécessaire à la facturation en tant qu'outil juridique, elle insiste sur le fait que l'exigence d'une signature électronique avancée a pour seule ambition d'assurer la sécurité technique de la facturation électronique²⁶. Par contre, la proposition interdit aux Etats membres de prévoir des obligations supplémentaires, telle l'exigence d'accompagner cette signature électronique avancée d'un certificat qualifié, ce qui aurait pour effet, selon la proposition, de donner à la signature électronique une valeur juridique équivalente à celle d'une signature manuscrite. On conclut des éléments avancés par la proposition qu'une facture accompagnée uniquement d'une signature électronique avancée n'est pas une facture signée au sens juridique du terme.

Nous émettons des doutes sur cette interprétation qui, à notre avis, part d'une mauvaise compréhension et/ou connaissance de la directive sur les signatures électroniques. En premier lieu, on relève qu'une erreur s'est glissée dans l'exposé des motifs de la proposition de directive. En effet, pour que la signature électronique ait une valeur juridique équivalente à celle d'une signature manuscrite au sens de l'article 5.1 de la directive sur les signatures électroniques, il ne suffit pas de disposer, comme le stipule la proposition, d'une signature électronique avancée basée sur un certificat qualifié, encore faut-il qu'elle soit créée par un dispositif sécurisé de création de signature. Cette précision étant faite, il nous paraît utile de rappeler brièvement certains points de cette directive afin de remettre un peu d'ordre dans les esprits²⁷.

La directive donne une double définition de la signature électronique. D'une part, elle définit de manière très générale le terme *signature électronique* comme « une donnée sous forme électronique, qui est jointe ou liée logiquement à d'autres données électroniques et qui sert de méthode d'authentification » (art. 2.1). D'autre part, elle propose une définition d'une catégorie particulière de signature électronique qu'elle qualifie de *signature électronique avancée* c'est-à-dire une « signature électronique qui satisfait aux exigences suivantes : a) être liée uniquement au signataire ; b) permettre d'identifier le signataire ; c) être créée par des moyens que le signataire puisse garder sous son contrôle exclusif ; et d) être liée aux données auxquelles elle se rapporte de telle sorte que toute modification ultérieure des données soit détectable » (art. 2.2).

L'intérêt de la distinction évoquée ci-dessus se manifeste dans l'article 5, qui traite des effets juridiques de la signature électronique.

Afin de reconnaître une valeur juridique à cette dernière, l'article 5 contient deux clauses : l'une d'assimilation (art. 5.1), l'autre de non discrimination (art. 5.2). La première clause consiste à assimiler la signature électronique à la signature manuscrite lorsque certaines conditions sont cumulativement remplies²⁸. Il s'ensuit que par le seul constat du respect de l'ensemble des conditions²⁹, la signature électronique doit être recevable comme preuve en

²⁶ Nous revenons sur cette question par la suite.

²⁷ Pour une analyse approfondie, voy. M. ANTOINE et D. GOBERT, *op.cit.*, pp. 73-78.

²⁸ La signature électronique doit être avancée au sens de l'article 2.2, elle doit reposer sur un certificat qualifié, tel que défini à l'article 2.10, et enfin, elle doit être créée par un dispositif sécurisé de création de signature qui satisfait aux exigences de l'annexe 3 de la directive (art. 2.6).

²⁹ Certains auteurs parlent dans ce cas de *signature électronique parfaite* : P. LECOCQ et B. VANBRABANT, « La preuve du contrat conclu par voie électronique » in *Le commerce électronique : un nouveau mode de contracter ?*, Editions du jeune barreau de Liège, 2001, pp. 104 et s.

justice et elle doit en outre bénéficier de la force probante accordée à la signature manuscrite³⁰, dont on sait qu'elle est importante en droit belge.

La clause de non discrimination s'applique lorsque l'une (ou plusieurs) des conditions auxquelles est subordonnée l'application de la clause d'assimilation n'est pas remplie. Dans ce cas, les États membres doivent veiller à ce que « *l'efficacité juridique et la recevabilité comme preuve en justice d'une signature électronique ne soient pas refusées pour le seul motif que la signature se présente sous forme électronique, qu'elle ne repose pas sur un certificat qualifié, qu'elle ne repose pas sur un certificat qualifié délivré par un PSC accrédité, ou encore qu'elle n'est pas créée par un dispositif sécurisé de création de signature* ». Un premier principe énoncé dans cet article doit être entendu comme celui de la recevabilité³¹ des signatures électroniques *lato sensu*, ce qui constitue en soi un énorme progrès par rapport aux règles traditionnelles du droit de la preuve. Pour le reste, à défaut de répondre aux spécifications de l'article 5.1, il appartient à celui qui s'en prévaut de convaincre le juge de leur valeur probante³². Le cas échéant, le juge pourra traiter le document ainsi signé comme un document papier signé manuscritement. Ainsi, l'assimilation n'est pas automatique comme dans le cadre de l'article 5.1 mais elle est néanmoins éventuelle et bien réelle³³.

Lorsque la proposition de directive TVA se limite à exiger une signature électronique avancée pour transmettre des factures électroniques en supposant que, de la sorte, la facture ne peut être considérée comme signée, elle méconnaît la clause de non discrimination consacrée par l'article 5.2 de la directive sur les signatures électroniques. Certes, en raison de l'absence d'un certificat qualifié et/ou d'un dispositif sécurisé de création de signature, la facture ainsi signée ne bénéficiera pas de la clause d'assimilation automatique à la signature manuscrite de l'article 5.1. Par contre, si l'affaire est portée devant le juge en cas de contestation, ce dernier pourrait malgré tout être amené à considérer, par simple application des mots « *efficacité juridique* », que l'utilisation d'une signature électronique avancée suffit pour qualifier la facture de document signé. Il dispose d'un pouvoir d'appréciation souverain en la matière. Dans une telle hypothèse et si la proposition est adoptée comme telle, on voit l'incidence sur la force probatoire de la facture et sur sa fonction de donner quittance ! Peut-on se permettre une telle insécurité juridique, spécialement dans un système qui en principe n'exige pas que la facture soit signée ?

³⁰ Rappelons que parler de la force probante de la signature manuscrite est un raccourci de langage. Pour être plus exact, nous devrions parler de la force probante de l'écrit signé (soit l'acte sous seing privé ou authentique) car la signature ne saurait être envisagée indépendamment de l'écrit.

³¹ Rappelons que la recevabilité est la « prise en considération, par le juge, d'éléments probatoires déclarés admissibles par la loi eu égard à l'objet du litige ». Cela ne signifie donc pas que l'élément dit recevable aura forcément une influence sur la décision du juge ; celui-ci peut parfaitement considérer que ledit élément ne prouve rien. Il n'a qu'une seule obligation : étudier l'élément en question.

³² Sur les conséquences de la distinction recevabilité/valeur probante, voy. D. GOBERT et E. MONTERO, *DA/OR*, *op. cit.*, p. 27.

³³ La même interprétation peut être faite des deux lois qui transposent en droit belge la directive sur les signatures électroniques, à savoir la loi du 20 octobre 2000 introduisant l'utilisation de moyens de télécommunication et de la signature électronique dans la procédure judiciaire et extrajudiciaire, *M.B.*, 22 décembre 2000 et la loi du 9 juillet 2001 fixant certaines règles relatives au cadre juridique pour les signatures électroniques et les services de certification, *M.B.*, 29 sept. 2001. Pour un commentaire de ces textes, voy. P. LECOCQ et B. VANBRABANT, *op.cit.*, pp. 112 et s. ; M. E. STORME, « De invoering van de elektronische handtekening in ons bewijsrecht – Een inkadering van en commentaar bij de nieuwe wetsbepalingen », *R.W.*, 9 juin 2001, n° 41, pp. 1505-1525 ; D. GOBERT et E. MONTERO, *J.T.*, *op.cit.*, pp. 119-120.

Section 2. La fonction fiscale de la facture au regard du régime TVA

L'obligation de facturation est au centre du régime juridique de la taxe sur la valeur ajoutée³⁴. Dans ce cadre, la facture remplit trois fonctions. Premièrement, elle contient les informations nécessaires à l'application du régime de la taxe sur la valeur ajoutée, notamment les nombreuses mentions obligatoires (numéro de TVA du fournisseur et du client, numéro unique de la facture ..., cf. *supra*). Deuxièmement, la facture permet à l'administration fiscale d'exercer son contrôle. Troisièmement, elle permet au client de justifier le cas échéant son droit à la déduction de la TVA.

Rappelons qu'à ce jour, aucun Etat membre (hormis la Grèce) ne demande que la facture soit signée pour pouvoir remplir les trois fonctions précitées. Dans cette lignée, la proposition de directive précise qu'il est exclu que les Etats membres puissent imposer des conditions relatives à la signature des factures. La signature n'est en effet pas nécessaire à la facturation en tant qu'outil juridique. De plus, il serait difficile pour les opérateurs de se soumettre à une telle obligation dans la mesure où, selon la proposition, cette obligation aurait des conséquences non seulement sur la présentation des factures sur papier mais aurait également pour effet d'alourdir les conditions techniques de la facturation électronique et donc de ruiner l'effort d'harmonisation de ces conditions.

Toutefois, nous savons que la proposition prévoit une exception de taille à cette interdiction d'exiger une signature puisque l'auteur d'une facture électronique est tenu d'utiliser une signature électronique avancée en cas de transmission de celle-ci (art. 22, § 3, pt c), al. 2). Cette exception à l'interdiction d'une signature a, selon la proposition de directive, pour seule ambition d'assurer la sécurité technique de la facturation électronique. En effet, la proposition explique que l'émission de factures électroniques nécessite le respect de deux conditions de fond : d'une part, la garantie de l'authenticité de l'origine de la facture (de manière à ce que le destinataire de la facture soit certain que cette dernière provienne bien de son émetteur) et, d'autre part, la garantie de l'intégrité du contenu des factures (l'ensemble des mentions y compris le numéro de facture). Selon la proposition, l'utilisation de la (seule) signature électronique avancée devrait permettre d'assurer adéquatement ces deux conditions et donc de garantir la sécurité technique de la facture électronique.

Nous pensons qu'il existe une dichotomie entre l'objectif de sécurisation technique poursuivi par la proposition (en vue de garantir l'identification de l'émetteur et le maintien de l'intégrité) et les moyens utilisés pour atteindre cet objectif (l'utilisation d'une signature électronique avancée). En d'autres mots, nous pensons qu'il est illusoire de croire que l'identification de l'émetteur d'une facture électronique et le maintien de l'intégrité de son contenu peuvent être adéquatement garantis par la seule utilisation d'une signature électronique avancée ! En effet, on peut difficilement scinder le débat de la sécurité technique de celui de la réalisation des fonctions classiques de la signature (dont notamment l'identification de l'émetteur et le maintien de l'intégrité de l'acte !), le premier contribuant au second. Ainsi, il n'est pas innocent que la directive sur les signatures électroniques ait conditionné l'application de la clause d'assimilation à l'utilisation non seulement d'une signature électronique avancée mais aussi d'un certificat qualifié et d'un dispositif sécurisé de signature. Il n'est pas inutile de rappeler qu'un certificat ne sera prétendu qualifié que pour

³⁴ En droit belge, l'article 53, 2° du Code TVA impose aux assujettis l'obligation de délivrer une facture pour les livraisons de biens et les prestations de services qu'ils effectuent. Cette obligation est précisée par l'A.R. n° 1 du 29 décembre 1992 (*M.B.*, 31 décembre 1992) relatif aux mesures tendant à assurer le paiement de la TVA.

autant qu'il contienne l'identité du signataire³⁵ et qu'il soit émis par un prestataire de service de certification qui respecte des conditions très strictes de sécurité dans l'accomplissement de sa mission³⁶. Un dispositif de création de signature électronique ne sera, quant à lui, considéré comme sécurisé que s'il respecte les exigences de l'annexe III de la directive visant à assurer la sécurité technique du système.

Ces multiples conditions, souvent techniques, poursuivent en réalité un objectif unique : mettre en place un système ayant un niveau de fiabilité raisonnable qui permette d'identifier un prétendu signataire et de garantir l'intégrité du document. En pratique, seul le respect cumulatif de ces différentes conditions (signature électronique avancée basée sur un certificat qualifié et créée par un dispositif sécurisé de création de signature) permet de garantir adéquatement les fonctions précitées³⁷. L'absence d'un seul de ces éléments a pour effet d'intégrer un maillon faible dans le système et de mettre ainsi en péril le niveau de sécurité qui était atteint. Dans ce contexte, on comprend mal que la proposition de directive TVA n'exige que la signature électronique avancée, à l'exclusion d'un certificat qualifié et d'un dispositif sécurisé de création de signature. D'abord, elle n'atteint pas le niveau de sécurité qui permette d'identifier de manière fiable l'émetteur d'une facture électronique et de garantir la non modification de son contenu. Il en résulte que l'exigence d'une signature électronique avancée apparaît comme une contrainte inutile. De surcroît, il est possible que la facture accompagnée uniquement d'une signature électronique avancée soit considérée par le juge comme une facture signée (cf. *supra*), ce que la proposition voulait précisément éviter.

L'adoption d'un système intermédiaire n'est donc pas satisfaisant : la proposition doit choisir entre le tout ou rien.

Soit elle souhaite véritablement sécuriser l'envoi des factures électroniques en garantissant adéquatement l'identité de l'émetteur et l'intégrité du contenu de la facture. Dans ce cas, la proposition devra imposer les trois conditions visées ci-dessus (signature électronique avancée basée sur un certificat qualifié et créée par un dispositif sécurisé de création de signature). La conséquence, non souhaitée par la Commission, en est que la facture est alors automatiquement considérée comme signée en raison de l'application de la clause d'assimilation. Le problème n'est toutefois pas insurmontable. Pour surmonter cet écueil et éviter les conséquences de l'application des règles relatives à la force probante de la facture, la proposition de directive TVA pourrait faire une exception à la clause d'assimilation consacrée par la directive sur les signatures électroniques en prévoyant que l'exigence en matière de TVA de transmettre une facture électronique avec une signature électronique avancée basée sur un certificat qualifié et créée par un dispositif sécurisé de création de signature n'implique pas que la facture soit signée au même titre qu'une facture signée manuscritement. Ainsi, on atteint le niveau de sécurité voulu sans toutefois que la facture soit

³⁵ Il existe d'autres types de certificat, notamment d'attribut ou serveur, qui ne contiennent pas l'identité du signataire.

³⁶ Il doit en effet respecter les exigences de l'annexe II de la directive dont notamment l'obligation d'utiliser des systèmes et produits fiables (annexe II, f), de prendre les mesures nécessaires contre leur contrefaçon (annexe II, g), d'utiliser des systèmes fiables pour stocker les certificats sous une forme vérifiable (annexe II, l), de garantir la confidentialité au cours du processus lorsqu'il génère les données afférentes à la création de signature (annexe II, g), de posséder l'expertise nécessaire pour assurer ses activités de certification (annexe II, a). A cette fin, il emploie du personnel ayant les connaissances spécifiques, l'expérience et les qualifications nécessaires à la fourniture des services et, en particulier, des connaissances en gestion et en technologie des signatures électroniques ainsi qu'une bonne pratique des procédures de sécurité appropriées (annexe II, e).

³⁷ Spécialement dans une infrastructure à clé publique, qui s'impose sur le marché et auprès des administrations, impliquant l'intervention d'un prestataire de service de certification qui émet des certificats.

considérée comme signée. Nous ne sommes pas favorable à cette solution parce que, d'une part, elle n'est pas de nature à simplifier le régime juridique de la facture et mènera inévitablement à des zones d'ombres et de conflits, d'autre part, elle constitue une véritable contrainte pour les opérateurs et, enfin, elle ne tient pas compte des cas, certes plutôt rares, où la loi exige que la facture soit signée³⁸.

Soit elle renonce à exiger une signature électronique avancée et évite de la sorte toute confusion avec le régime juridique applicable à la facture signée. Le système perd peut-être en sécurité (et encore) mais est-ce à dire que l'envoi d'une facture électronique serait moins sécurisé que celui d'une facture papier par la poste ? Avec les techniques actuelles, un document papier, spécialement lorsqu'il est non signé, peut être simulé, reproduit ou modifié sans grandes difficultés³⁹. L'identification de l'émetteur et l'intégrité du contenu ne sont donc pas véritablement assurés par la facture papier. Pourquoi vouloir alors exiger plus de la facture électronique que de la facture papier ? Il va de soi que le client qui reçoit de son (prétendu) fournisseur une facture, qu'elle soit papier ou électronique, pour laquelle il a des doutes aura probablement le réflexe de contacter ce dernier afin de régler le problème. Il va de soi également que ce n'est pas l'exigence d'une signature électronique avancée qui va empêcher le fraudeur dans l'âme de créer de fausses factures. Le pouvoir et les moyens de contrôle de l'administration ne disparaissent pas pour autant. Tant on peut comprendre que cette dernière exige que les entreprises soient en mesure d'imprimer à tout moment les factures électroniques dans un format lisible et compréhensible pour des raisons de contrôle⁴⁰, tant il est plus contestable et contraignant d'exiger une signature électronique avancée au motif de poursuivre des garanties non assurées dans le système traditionnel.

Si on veut promouvoir les systèmes de facturation électronique, il nous semble préférable de limiter autant que possible les contraintes, spécialement à une époque où même les PME vont s'adonner peu à peu à cette pratique. A côté des systèmes de facturation électronique qui sont complexes, coûteux et par voie de conséquence accessibles uniquement aux grosses entreprises, apparaissent des systèmes de facturation intermédiaires basés sur la technologie internet. Ces systèmes sont intermédiaires en ce sens qu'ils ne s'intègrent pas nécessairement dans le système comptable mais qu'ils visent essentiellement à délocaliser l'impression de la facture. En envoyant la facture, déjà mise en forme et prête à être imprimée, par courrier électronique par exemple, on évite ainsi les coûts d'impression pour le fournisseur et surtout d'envoi par la poste.

Plusieurs arguments plaident en faveur d'un système libre en matière de facturation électronique. Premièrement, les pays scandinaves ne soumettent la facturation électronique à aucune condition, ce qui laisse supposer que le système TVA peut fonctionner de cette manière⁴¹. Deuxièmement, l'imposition de conditions à la facturation électronique risque de

³⁸ En effet, dans ce cas, on ne sait plus si l'exigence d'une signature est respectée par l'utilisation d'une signature électronique avancée basée sur un certificat qualifié et créée par un dispositif sécurisé de création de signature puisque la proposition lui dénierait cet effet !

³⁹ On peut facilement générer un document avec le même traitement de texte, la même mise en page, avec éventuellement le logo du fournisseur préalablement scanné ou copié sur internet.

⁴⁰ A titre d'exemple en droit belge, l'article 61 du Code TVA relatif notamment à la réglementation pour le contrôle au cas où la comptabilité est informatisée prévoit que les agents chargés du contrôle ont le droit notamment de se faire communiquer les données enregistrées sur des supports informatiques sous forme lisible et intelligible ou d'obtenir des copies, dans la forme qu'ils souhaitent, de tout ou partie des données précitées.

⁴¹ En droit belge par contre, une telle liberté ne semble pas exister. En effet, l'article 53 *octies*, § 1^{er} du code TVA prévoit que le Roi peut autoriser, aux conditions qu'il fixe, que la délivrance de la facture ou du document en tenant lieu s'effectue par la transmission des données que celui-ci doit contenir par une procédure

freiner son développement ou de la réserver aux grandes entreprises. Troisièmement, alors que la proposition reconnaît les risques évidents liés à l'autofacturation⁴², elle admet néanmoins celle-ci sans contraintes excessives. Pourquoi ne pas en faire de même pour la transmission des factures électroniques ?

Conclusion

Un nombre croissant d'entreprises songent à mettre en place, ou simplement utiliser, un système de facturation électronique. Néanmoins, elles se lanceront dans l'aventure pour autant qu'elles ne soient pas soumises à des contraintes techniques excessives et que le système s'inscrive dans un contexte juridique sécurisé et harmonisé. Or, nous constatons au stade actuel une grande disparité dans les règles, tant juridiques que techniques, applicables à la facturation électronique dans les différents Etats membres.

La proposition de directive présentée par la Commission européenne, visant à simplifier, moderniser et harmoniser les conditions imposées à la facturation en matière de TVA, devrait mettre fin peu à peu aux difficultés précitées. En effet, elle permet non seulement d'harmoniser les mentions obligatoires devant se trouver sur les factures au regard de la législation TVA, mais en plus de créer un cadre juridique communautaire, inexistant jusqu'alors, pour la facturation électronique et l'autofacturation.

Certes, l'initiative prise par la Commission est heureuse. Néanmoins, on peut se demander si l'étude opérée par la Commission dans le cadre de la préparation de cette proposition de directive ne s'est pas voulue trop étroite en n'envisageant la problématique de la facture électronique qu'en matière de TVA. N'aurait-elle pas dû étendre cette réflexion à l'ensemble des branches du droit, avec les effets juridiques qui en découlent ? Il est vrai qu'en pratique, la facture présente une utilité particulière en matière fiscale, spécialement au regard de la législation TVA, au point qu'on en oublierait ses autres fonctions. Mais bien au-delà du domaine fiscal, ce document peut jouer un rôle probatoire non négligeable : la facture peut notamment constituer la preuve de l'existence d'un contrat.

On comprend que dans ce contexte plus large du droit de la preuve, la question de la (non) signature électronique de la facture devait être examinée attentivement. La nécessité de sécuriser la facture électronique au moyen d'une signature électronique avancée, comme le suggère la proposition en matière de TVA, ne peut faire l'économie d'une réflexion plus large sur les conséquences probatoires d'une telle exigence. A cet égard, il nous semble peu adéquat d'obliger de recourir à cette « signature électronique avancée » afin de permettre l'envoi de la facture électronique en matière de TVA, tant le recours à ce concept est lourd de signification et de conséquences juridiques qui débordent largement les frontières de la législation fiscale. En effet, il est possible que la facture accompagnée uniquement d'une signature électronique avancée soit considérée par le juge comme une facture signée en application de la clause de non discrimination de la directive sur les signatures électroniques,

utilisant les techniques de la télématique. Force est de constater que cet arrêté royal n'a toujours pas vu le jour au moment de la rédaction de ces lignes.

⁴² Cette technique de facturation, d'un intérêt commercial évident, présente certains risques dans la mesure où elle revient à faire émettre les factures par le détenteur du droit à déduction, ce qui rompt le partage des compétences entre client et fournisseur, lequel est au coeur du système de contrôle de la taxe sur la valeur ajoutée. Le risque de surfacturation par le client en vue de déduire une taxe qui n'a jamais été payée ne doit donc pas être surestimé.

ce que la proposition voulait précisément éviter. Le cas échéant, il en résulte que la force probante qui en découle est sensiblement divergente de celle d'une facture non signée et qu'une telle facture, qualifiée de signée, peut être interprétée comme une quittance donnée par le fournisseur.

Enfin, nous relevons également qu'il existe manifestement un fossé entre l'objectif de sécurisation technique poursuivi par la proposition (en vue de garantir l'identification de l'émetteur et le maintien de l'intégrité) et les moyens utilisés pour atteindre cet objectif (l'utilisation d'une signature électronique avancée). En d'autres mots, nous pensons qu'il est illusoire de croire que l'identification de l'émetteur d'une facture électronique et le maintien de l'intégrité de son contenu peuvent être adéquatement garantis par la seule utilisation d'une signature électronique avancée ! De la sorte, la proposition n'atteint pas le niveau de sécurité voulu.

La proposition de directive n'étant pas encore adoptée, la Commission est toujours en mesure de revoir sa copie. Nous commençons cet article en indiquant que «La facture est l'un des documents les plus importants dans les relations commerciales ». Espérons que le législateur européen fera en sorte que la facture électronique puisse être dans les relations commerciales un document aussi important que la facture papier ...

Didier GOBERT

Assistant au CRID (FUNDP- Namur)
Consultant en droit de l'informatique
(www.consultandtraining.com)