

Chapitre VI.

La facture électronique

Par Hervé JACQUEMIN⁹¹⁶

Section 1^{re}. Introduction

422. 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, notamment de nature commerciale, 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 pdf signé électroniquement 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, 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 »⁹¹⁷. 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).

D'un point de vue légal, si l'on souhaite que les factures papier soient progressivement remplacées, en pratique, 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,

916. L'auteur est chargé d'enseignement aux Facultés universitaires Notre-Dame de la Paix à Namur (Académie Louvain). 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.

917. Pour un aperçu de ces avantages, voy. BELGIAN TASK FORCE E-INVOICING, *Pour une percée de la facture électronique en Belgique*, 2009, disponible sur www.vbo-feb.be/index.html?file=4454 (consulté le 19 septembre 2010); AGENCE WALLONNE DES TELECOMMUNICATIONS, *La facturation électronique : état de la situation*, 19 avril 2010, disponible sur www.awt.be/web/sec/index.aspx?page=sec,fr,foc,100,068 (consulté le 19 septembre 2010).

l'instrument électronique produira les mêmes effets que la facture papier et pourra faire l'objet de contrôles similaires.

423. 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 ajoutée⁹¹⁸, 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 ajoutée⁹¹⁹ (ci-après, directive 2006/112/CE sur la T.V.A.), qui remplace la 6^e directive T.V.A.

En droit belge, ces règles ont été transposées en 2004 dans le Code T.V.A. (art. 53octies et art. 60 et seq.) et l'AR d'exécution n° 1 (art. 1, 5 et 8 principalement)⁹²⁰. On note qu'elles ont fait l'objet de divers amendements. Parmi les derniers en date, on retient la suppression de l'obligation de recourir à l'une des méthodes de certification reconnues à l'article 1^{er}, §§ 3 et 4 de l'A.R. d'exécution n° 1, en vigueur depuis le 1^{er} janvier 2010⁹²¹. Il semble d'ailleurs que ce soient les recommandations de la *Belgian Task Force E-Invoicing*⁹²², 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. Relativement au cadre normatif belge, on peut également se référer à la circulaire n° AFER 16/2008, qui précise les règles à observer en matière de communication et de conservation des factures⁹²³.

Ces textes pourraient être modifiés à brève échéance suite à l'adoption de 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 facturation⁹²⁴, qui doit être transposée au plus tard le 31

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

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

920. 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).

921. 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.

922. BELGIAN TASK FORCE E-INVOICING, *Pour une percée de la facture électronique en Belgique*, 2009, disponible sur www.vbo-feb.be/index.html?file=4454 (consulté le 19 septembre 2010).

923. Circulaire n° AFER 16/2008 (E.T.112.081) d.d. 13 mai 2008.

924. J.O., n° L 189 du 22 juillet 2010.

décembre 2012 (ci-après, directive 2010/45/UE). Elle introduit en effet divers changements, notamment en traitant de manière identique les factures « papier » et les factures « électroniques ».

Ce cadre normatif spécifique à la facturation électronique fera l'objet de développements approfondis dans la présente contribution⁹²⁵.

424. Les questions juridiques posées par le recours aux technologies de l'information et de la communication en matière de facturation sont de deux ordres. D'une part, il convient de s'interroger sur la manière d'accomplir les formalités applicables à la facture, étroitement liées au « papier », dans l'environnement numérique (*infra*, section 2). La dématérialisation des procédures exige en effet de mettre en œuvre diverses méthodes pour lever les obstacles formels. D'autre part, l'utilisation de ces technologies emporte diverses conséquences – possible fracture numérique; échanges transnationaux difficiles à localiser dans l'espace etc. – auxquelles il convient de répondre par l'adoption de règles de fond ponctuelles (*infra*, section 3).

Section 2. Comment lever les obstacles formels à la facturation électronique?

425. 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 (*infra*, § 1^{er}), nous voyons de quelle manière elle a été appliquée aux exigences formelles de la facture, requises dans une perspective fiscale ou à d'autres fins, notamment en matière probatoire ou pour protéger l'un des cocontractants supposé en position de faiblesse (*infra*, § 2).

925. A ce propos, voy. 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 seq.; 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 seq.; J.-F. HENROTTE, « La facture électronique et sa signature en droit belge », *Pacioli*, 2004/166, pp. 2-5 (1^{ère} partie) et 2004/167, pp. 7-8 (2^e partie); E. WERY, *Facturer électroniquement. Droits européen, français et belge*, Bruxelles, Larcier, 2007, 141 p.; J. DUMORTIER, « Elektronische facturen », in G.L. BALLON et I. SAMOY (sous la dir. de), *De factuur en verwante documenten*, Bruges, Vanden Broele, 2008, pp. 409 et seq.

§ 1. Identification des obstacles et méthode pour les réduire

A. Difficultés posées par les exigences de forme applicables à la facture

426. 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 sa transmission et à sa 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.

427. De manière générale, la facture est un *écrit*⁹²⁶ qui, dans l'environnement traditionnel, prend la forme d'une feuille de papier. D'autres documents, désignés par des termes variés⁹²⁷ (note, compte, bon de commande etc.) peuvent également constituer des factures. A tout le moins, ils ressortissent à la catégorie générique de l'écrit⁹²⁸.

Diverses *mentions* doivent figurer sur la facture ou les autres documents, conformément à la législation fiscale ou à d'autres lois particulières⁹²⁹. 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. On observe toutefois que les documents requis par certaines réglementations doivent être revêtus de mentions dont l'emplacement (au *recto*, sur la première page etc.) ou l'apparence (en caractères gras, dans un cadre distinct du texte etc.) sont également imposés⁹³⁰.

Sous réserve de quelques hypothèses particulières, aucune signature ne doit être apposée sur la facture⁹³¹. D'ailleurs, hormis les exceptions, le fait de signer une facture peut signifier qu'elle a été acquittée. Nous verrons que cet élément peut constituer un problème eu égard aux exigences prescrites par la législation fiscale en matière de facturation électronique (à cet égard, voy. *infra*, n° 448).

A des fins fiscales notamment, des règles de conservation de la facture pendant un délai déterminé sont prescrites légalement⁹³².

926. Voy. *supra* n° 6.

927. *Supra* n° 21 et *seq.*

928. Voy. H. JACQUEMIN, *Le formalisme contractuel. Mécanisme de protection de la partie faible*, Bruxelles, Larcier, 2010, pp. 129 et *seq.*, n° 82 et *seq.*

929. *Supra*, n° 45 et *seq.*

930. *Supra*, n° 407, p. ex.

931. *Supra*, n° 75 et *seq.*

932. *Infra*, n° 73 et *seq.*

428. Deux sortes de difficultés, d'ordre juridique⁹³³, peuvent être rencontrées au moment d'accomplir valablement ces formalités par voie électronique⁹³⁴.

D'une part, on constate que certains termes utilisés par le législateur désignent une formalité qui ne peut être accomplie que dans l'environnement traditionnel : les exigences d'un « support papier »⁹³⁵ ou d'une mention figurant au « verso du document »⁹³⁶ illustrent cette hypothèse.

D'autre part, et tel est le cas de figure généralement observé, les termes utilisés désignent une formalité qui pourrait être accomplie dans l'environnement numérique mais au prix d'une grande insécurité juridique. Les formalités de l'« écrit » ou de la « signature » renvoient, il est vrai, à un procédé déterminé dans l'environnement traditionnel (un support papier recouvert de signes exprimant un langage pour l'écrit et un graphisme personnel tracé directement sur le support, pour la signature). A la faveur d'une interprétation large, on pourrait estimer qu'un procédé électronique, accompli dans l'environnement numérique, puisse être qualifié de la sorte, sans forcément méconnaître la définition du terme⁹³⁷. Une insécurité juridique pourrait cependant en résulter selon que le juge saisi de la question de savoir si la formalité est valablement accomplie, à la

933. On dénombre également des obstacles d'ordre *pratique* mais ils ne retiennent pas notre attention. En ce sens, voy. le considérant n° 37 de la directive 2000/31/CE du Parlement européen et du Conseil du 8 juin 2000 relative à certains aspects juridiques des services 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 : « l'obligation faite aux Etats membres d'éliminer les obstacles à l'utilisation des contrats électroniques ne concerne que les obstacles résultant d'exigences juridiques et non pas les obstacles d'ordre pratique résultant d'une impossibilité d'utiliser les moyens électroniques dans certains cas ». Voy. aussi les travaux préparatoires de la loi du 11 mars 2003 sur certains aspects juridiques des services de la société de l'information (ci-après, LSSI), *Doc. parl.*, Ch. repr., sess. ord. 2002-03, n° 2100/001, p. 42; M. DEMOULIN et E. MONTERO, « Le formalisme contractuel à l'heure du commerce électronique », in *Commerce électronique : de la théorie à la pratique, Cahier du CRID n° 23*, Bruxelles, Bruylant, 2003, pp. 159-160.

934. A ce sujet, voy. les travaux préparatoires de la LSSI, qui distinguent les obstacles directs et indirects. Ils énoncent que « les obstacles directs résultent, par exemple, de l'exigence formelle d'un prospectus papier ou d'une écriture à la main. Les obstacles indirects résultent plutôt des exigences de forme, qui ne spécifient pas expressément le type de support mais qui créent une insécurité juridique dans la mesure où il n'est pas certain qu'elles puissent être appliquées au contrat électronique (les notions de formulaire, avenant, bon de commande etc.) » (*Doc. parl.*, Ch. repr., sess. ord. 2002-03, n° 2100/001, p. 42). Voy. aussi M. DEMOULIN et E. MONTERO, « Le formalisme contractuel à l'heure du commerce électronique », *o.c.*, pp. 157 et *seq.*; H. JACQUEMIN, *Le formalisme contractuel. Mécanisme de protection de la partie faible*, *o.c.*, pp. 330 et *seq.*, n° 245 et *seq.*

935. Celui-ci est généralement présenté comme une alternative à l'accomplissement de formalités par voie électronique : voy. l'art. 1^{er}, § 2 de l'A.R. d'exécution n° 1.

936. Voy. par ex. l'art. 4 de l'A.R. du 9 juillet 2000 relatif aux informations essentielles et aux conditions générales de vente devant figurer sur le bon de commande des véhicules automobiles neufs, *M.B.*, 9 août 2000.

937. On observe qu'à l'origine, lorsque s'est posée la question de savoir comment accomplir les formes en recourant aux technologies de l'information, les auteurs ont défini les concepts traditionnels par référence, notamment, à leurs fonctions, de sorte que les procédés accomplis dans l'environnement numérique puissent être visés (voy. not. M. FONTAINE, « La preuve des actes juridiques et les techniques nouvelles », in *La preuve*, Actes du colloque organisé les 12

lumière du procédé mis en œuvre, accepte ou, au contraire, refuse une telle interprétation⁹³⁸.

Ces deux difficultés justifiaient une intervention législative⁹³⁹.

Au-delà de ces deux hypothèses, il faut également constater que de nombreuses formalités ne soulèvent aucune difficulté au moment d'être accomplies dans l'environnement numérique. En effet, les termes utilisés par le législateur pour désigner les formalités ne renvoient pas nécessairement à un procédé spécifique, dans l'environnement traditionnel, qui ne pourrait pas être appliqué comme tel dans l'environnement numérique. En outre, aucune insécurité juridique ne doit être constatée au moment de choisir le procédé censé accomplir valablement la formalité par voie électronique. Tel est le cas de la plupart des mentions, dont le mode d'extériorisation n'est pas spécifié : aussi peuvent-elles figurer avec la même efficacité sur une feuille de papier ou sur un document pdf à télécharger sur le site de l'entreprise. De même, rien n'empêche d'utiliser des caractères gras ou de faire figurer la mention dans un cadre distinct du texte sur un site web, de sorte que l'extériorisation de la mention est identique en ligne et hors ligne.

429. Il convient d'établir les finalités poursuivies par le législateur en imposant ces formalités – à des fins probatoires, pour protéger l'une des parties au rapport contractuel supposée en position de faiblesse etc. – ou, plus globalement à quel domaine elles ressortissent (au domaine de la fiscalité par exemple). On constate en effet que le champ d'application des textes adoptés par le législateur pour lever les obstacles formels dépend de ces éléments⁹⁴⁰.

Par souci de clarté, une triple distinction peut être réalisée.

(1) Soit la facture est établie à des fins fiscales et les formalités qui s'appliquent à celles-ci sont prescrites par la réglementation T.V.A.

- (2) Soit la facture est établie à d'autres fins que fiscales – autrement dit, il n'est pas requis, conformément à la réglementation fiscale, d'établir une facture dans cette hypothèse – et les exigences de forme ressortissent par exemple au droit de la preuve ou au droit de la consommation.
- (3) Soit la facture est requise conformément à la réglementation fiscale (qui impose l'accomplissement de diverses formalités) et d'autres exigences de forme, imposées par exemple en vertu du droit de la preuve ou du droit de la consommation, doivent également être observées. Cette hypothèse mixte appellera selon nous une application distributive des règles. Les formalités propres à la législation fiscale ou qui sont communes à celle-ci et à d'autres législations particulières (le droit commun de la preuve, par exemple) doivent être levées par référence à la méthode consacrée par la réglementation fiscale. Pour les autres exigences de forme, il doit être possible d'invoquer les textes adoptés par ailleurs pour lever les obstacles formels (pour autant, cela va de soi, que l'hypothèse entre dans leur champ d'application).

B. Méthode retenue par le législateur pour lever les obstacles formels

430. 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 preuve⁹⁴¹. Si d'autres solutions ont également été proposées⁹⁴², la théorie des équivalents fonctionnels (ou le principe de l'équivalence fonctionnelle) a progressivement pris corps, avant d'être consacrée, au niveau

→ et 13 mars 1987 à l'U.C.L., pp. 6-9; J. LARRIEU, « Les nouveaux moyens de preuve : pour ou contre l'identification des documents informatiques à des écrits sous seing privé? Contribution à l'étude juridique des notions d'écriture et de signature », in *Cahier Lamy droit de l'informatique*, 1988, H, pp. 11 et seq., n° 13 et seq.).

938. On pourrait imaginer que le juge rejette toute interprétation large de la notion d'écrit ou de signature ou, tout en acceptant une telle interprétation, décide néanmoins que le procédé mis en œuvre ne peut être qualifié de la sorte (parce qu'il ne posséderait pas certaines qualités). Dans ces hypothèses, le recours aux technologies de l'information pour nouer les rapports contractuels soumis aux législations retenues serait gravement compromis : les prestataires pourraient en effet hésiter à profiter des opportunités offertes par l'internet, par crainte de voir leurs conventions contestées ou annulées. En outre, le risque existe également que le juge accepte de qualifier d'écrit ou de signature des procédés qui ne permettent pas d'atteindre les fonctions généralement reconnues aux procédés mis en œuvre pour accomplir ces formalités dans l'environnement papier.

939. A ce propos, voy. *infra*, n° 432-433.

940. *Infra*, n° 433 et 457.

941. Voy. 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 seq.; M. FONTAINE, *o.c.*, pp. 1 et seq.; J. LARRIEU, *o.c.*, pp. 8 et seq.; 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 », in *Le droit des affaires en évolution. Le juriste face à l'invasion informatique*, Bruxelles, Bruylant, 1996, pp. 39 et seq.; E. DAVIO, « Preuve et certification sur Internet », *R.D.C.*, 1997, pp. 660 et seq.; R. STEENNOT, « Juridische problemen in het kader van de elektronische handel », *R.D.C.*, 1999, pp. 671 et seq.

942. Plusieurs alternatives ont été proposées en doctrine pour résoudre les difficultés posées par l'accomplissement des formes dans l'environnement numérique. Sur ces arguments, voy. B. AMORY et Y. POULLET, *o.c.*, pp. 16-17; M. FONTAINE, *o.c.*, pp. 16-20; J. LARRIEU, *o.c.*, pp. 8-9; Fr. LABARTHE, *La notion de document contractuel*, Paris, L.G.D.J., 1994, pp. 73 et seq., n° 95 et seq.; Y. POULLET, *o.c.*, pp. 42-44, n° 5; R. STEENNOT, *o.c.*, pp. 672-673; D. GOBERT et E. MONTERO, « La signature dans les contrats et les paiements électroniques : l'approche fonctionnelle », *DAOR*, 2000, p. 18. Voy. 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. 1998-99, n° 2141/001, pp. 13-15.

international, par la CNUDCI, dans sa loi-type sur le commerce électronique⁹⁴³ (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.

431. A 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 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

943. 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). A ce propos, voy. E. CAPRIOLI et R. SORIEUL, « Le commerce international électronique : vers l'émergence de règles juridiques transnationales », *J.D.I.*, 2, 1997, p. 382 : « Dans leur tentative d'apporter une solution juridique à certains obstacles rencontrés par le commerce électronique, les auteurs de la loi-type se sont constamment référés aux situations juridiques connues dans le monde des documents-papier pour imaginer comment de telles situations pourraient être transposées, reproduites ou imitées dans un environnement dématérialisé ».

recourir aux technologies de l'information et de la communication pour son émission, sa communication et sa conservation.

432. 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 garantie⁹⁴⁴.

Nous aurons l'occasion de vérifier si ces exigences correspondent à celles qui sont généralement prescrites pour la facture « papier » (*infra* n°s 441 et seq.).

433. Un cadre normatif transversal, dont le domaine d'application est plus large, a également été mis en place pour lever les obstacles formels.

La directive 2000/31/CE sur le commerce électronique impose aux Etats membres de veiller « à ce que leur système juridique rende possible la conclusion des contrats par voie électronique. Les Etats 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^{er}). Le considérant n° 34 de la directive confirme que les exigences de forme sont clairement visées⁹⁴⁵. L'article 16 de la loi du 11 mars 2003 sur certains aspects juridiques des services de la société de l'information⁹⁴⁶ (ci-après, LSSI) transpose cette exigence : plus précisément, une clause transversale générale énonce la théorie des équivalents fonctionnels (art. 16, § 1^{er}) 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 (art. 16, § 2). Ces clauses s'appliquent sous réserve des hypothèses exclues par l'article 17 de la loi.

944. 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. 53octies, § 2 (qui ne mentionne toutefois pas la fonction de lisibilité, introduite par la directive 2010/45/UE) et art. 60, § 3.

945. Aux termes de ce considérant, « chaque Etat 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, voy. M. DEMOULIN et E. MONTERO, « Le formalisme contractuel à l'heure du commerce électronique », *o.c.*, pp. 160-161 et les exemples cités). La délégation au Roi, prévue par l'art. 16, § 3 de la LSSI et devenu caduque aujourd'hui, avait notamment pour objet de lever ces obstacles (*ibid.*, pp. 190 et seq.).

946. *M.B.*, 17 mars 2003.

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 de la LSSI⁹⁴⁷. 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, la loi du 9 juillet 2001 fixant certaines règles relatives au cadre juridique pour les signatures électroniques et les services de certification⁹⁴⁸ (ci-après, la loi du 9 juillet 2001) et l'article 1322, alinéa 2, du Code civil. Ces textes visent à transposer la directive 1999/93/CE du Parlement européen et du Conseil du 13 décembre 1999, sur un cadre communautaire pour les signatures électroniques⁹⁴⁹ (ci-après, directive 1999/93/CE sur la signature électronique). Nous aurons l'occasion de revenir sur ces instruments dans la mesure où la réglementation T.V.A. applicable à la facturation électronique fait référence à une catégorie particulière de signature électronique visée par la directive 1999/93/CE (*infra* n° 448).

Mis à part ce renvoi explicite, on peut se demander si les dispositions en matière de signature électronique sont susceptibles de s'appliquer à la facture électronique. Autrement dit, peut-on être amené à mobiliser les règles prescrites par la loi du 9 juillet 2001 ou l'article 1322, alinéa 2, du Code civil indépendamment d'une application de la réglementation T.V.A.? *A priori*, seuls deux cas de figure pourraient se présenter : soit la signature de la facture est légalement ou contractuellement requise, soit on souhaite donner au document la valeur d'une quittance. Aussi faut-il vérifier si ces deux hypothèses peuvent ressortir au domaine d'application de la loi du 9 juillet 2001 ou de l'article 1322, alinéa 2, du Code civil. La prudence recommande de limiter l'application de l'article 1322, alinéa 2, du Code civil, qui traite de la signature électronique, au droit de la preuve⁹⁵⁰, plus

947. Art. 1^{er} (5) (a) de la directive sur le commerce électronique: voy. aussi les considérant n°s 12 et 13 de la directive. En droit belge, voy. l'art. 3, al. 2, 1° de la LSSI.

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

949. *J.O.*, n° L 13 du 19 janvier 2000.

950. On peut se fonder sur la place qu'il occupe dans le Code civil (l'art. 1322 est en effet inséré dans le livre III, titre III, chapitre VI, intitulé « De la preuve des obligations et de celle du paiement ») et sur le contexte d'adoption de la loi (voy. spéc. l'avis du Conseil d'Etat, *Doc. parl.*, Ch. repr., sess. ord. 1998-99 (lég. 49), n° 2141/001, p. 27 et l'introduction de l'expression « pour l'application du présent article »). En ce sens, voy. M. DEMOULIN et E. MONTERO, « Le formalisme contractuel à l'heure du commerce électronique », *o.c.*, p. 184 (la « réforme n'affecte pas, en principe, les situations où une signature manuscrite est requise pour la validité d'un acte juridique ou son opposabilité aux tiers »); P. LECOCQ et B. VANBRABANT, « La preuve du contrat conclu par voie électronique », in *Le commerce électronique : un nouveau mode de contracter*, Liège, Ed. du Jeune Barreau, 2001, p. 127, n° 116; J. DUMORTIER et S. VAN DEN EYNDE, « De juridische erkenning van de elektronische handtekening in België »,

précisément à la signature des actes sous seing privé. Cependant, lorsque la signature est une condition de validité du contrat, on peut invoquer la clause transversale particulière relative à cette formalité (art. 16, § 2, 2^e tiret de la LSSI), qui renvoie notamment à l'article 1322, alinéa 2 du Code civil. Quant à la loi sur la signature électronique et les services de certification, son champ d'application ne se limite pas, *ratione materiae*, à certains rapports contractuels, ou, *ratione personae*, à certaines catégories de cocontractants⁹⁵¹. De surcroît, il n'est pas requis que la signature soit prescrite dans une perspective probatoire⁹⁵².

434. Enfin, il convient de souligner que la théorie des équivalents fonctionnels doit être mise en œuvre à la lumière du principe de *neutralité technologique*⁹⁵³. 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.

§ 2. Application à la facture dans ses fonctions fiscales ou autres

435. Suivant la distinction exposée précédemment (*supra* n° 429), nous analysons l'application de la méthode visant à lever les obstacles formels dans la réglementation T.V.A. (A) et lorsque les exigences formelles de la facture sont étrangères aux finalités fiscales (B).

→ *Computerr.*, 2001, p. 188; D. MOUGENOT, *La preuve*, 3^e éd., tiré à part du *Rép. not.*, Bruxelles, Larcier, 2002, p. 190, n° 122-3; P. VAN EECKE, *De handtekening in het recht*, Bruxelles, Larcier, 2004, pp. 491-492.

951. Voy. le considérant n° 19 de la directive sur la signature électronique : « les signatures électroniques seront utilisées dans le secteur public au sein des administrations nationales et communautaires et dans les communications entre lesdites administrations ainsi qu'avec les citoyens et les opérateurs économiques, par exemple dans le cadre des marchés publics, de la fiscalité, de la sécurité sociale, de la santé et du système judiciaire » (nous soulignons).

952. M. DEMOULIN et E. MONTERO, « Le formalisme contractuel à l'heure du commerce électronique », *o.c.*, p. 186. Voy. aussi D. MOUGENOT, *La preuve*, *o.c.*, p. 189, n° 122-3.

953. Voy. 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.

A. La facture soumise à la réglementation T.V.A.

436. En droit belge, les règles applicables à la facturation électronique, qui assurent la transposition de la directive 2006/112/CE sur la T.V.A., sont dispersées dans le Code T.V.A. et dans l'AR d'exécution n° 1⁹⁵⁴.

Nous distinguons la délivrance de la facture (a), autrement dit, son émission et sa communication à son destinataire, et sa conservation (b). S'agissant de la communication de la facture, on note que celle-ci peut être transmise directement ou seulement mise à la disposition du cocontractant, exigeant ainsi une démarche active de sa part pour en prendre connaissance (en la téléchargeant depuis un site web, par exemple).

437. La « facture électronique » est comprise à l'article 217 nouveau de la directive 2006/112/CE comme « une facture qui contient les informations exigées dans la présente directive, qui a été émise et reçue sous une forme électronique, quelle qu'elle soit »⁹⁵⁵. Cette définition respecte le principe de neutralité technologique, en ne désignant pas un procédé spécifique. Dans la directive, la facture électronique est opposée à la facture « sur papier ».

a) Délivrance de la facture

438. Conformément à l'article 53octies, § 2 du Code T.V.A., le Roi « peut autoriser, aux conditions et aux modalités qu'il fixe, que la délivrance de la facture visée à l'article 53, § 2, s'effectue par la transmission des données que celle-ci doit contenir par une procédure utilisant les techniques de la télématique, pour autant que l'authenticité de leur origine et l'intégrité de leur contenu soient garanties ». Cette disposition ne se borne pas à donner délégation au Roi puisque, s'agissant des factures délivrées au moyen des *techniques de la télématique*, deux exigences fonctionnelles sont posées : l'authenticité de l'origine des données ainsi que l'intégrité de leur contenu doivent en effet être garanties.

La reconnaissance des factures électroniques est consacrée à l'article 1^{er}, § 2 de l'AR d'exécution n° 1 : aux termes de cette disposition, « les factures visées à l'article 53, § 2 du Code ou qui sont délivrées en application du § 1^{er}, peuvent être transmises sur un support papier ou, sous réserve de l'acceptation du cocontractant, par voie électronique »⁹⁵⁶.

954. D'un point de vue légistique, cette manière de procéder est regrettable dans la mesure où elle rend la lecture du cadre normatif inutilement complexe.

955. Cette disposition est introduite par la directive 2010/45/UE. On peut toutefois se demander ce qu'apporte cette définition, si on la compare à l'art. 218, inséré dans une section intitulée « notion de facture », et aux termes duquel « pour les besoins de la présente directive, les États membres acceptent comme factures tous les documents ou messages sur papier ou sous format électronique qui remplissent les conditions déterminées par le présent chapitre ».

956. Nous reviendrons sur l'exigence de l'acceptation du cocontractant par la suite : *infra* n° 462.

1° Les fonctions requises de la facture électronique correspondent-elles aux fonctions de la facture papier?

439. Il est intéressant de constater que ni la directive 2006/112/CE sur la T.V.A. (avant les modifications apportées par la directive 2010/45/UE), ni la réglementation belge n'exigent que le procédé utilisé dans l'environnement traditionnel pour la délivrance des factures remplisse diverses fonctions. Tout au plus impose-t-on l'apposition de mentions informatives qui, en tant que telles, ne posent pas de difficulté particulière au moment d'être accomplies par voie électronique. Concrètement, celles-ci figurent sur une feuille de papier, qui est directement remise au destinataire ou envoyée par La Poste. Ces exigences semblaient suffisantes pour atteindre les finalités poursuivies, à savoir, principalement, permettre la perception de l'impôt. Aussi était-il logique qu'aucune exigence supplémentaire ne soit prescrite pour l'émission ou la transmission des factures en version « papier ».

Avec l'avènement d'une société de l'information, il incombait au législateur de lever les obstacles formels. Par application de la théorie des équivalents fonctionnels, il lui fallait rechercher les fonctions de la « feuille de papier », que l'on peut classer dans la catégorie générique de l'« écrit ».

En identifiant les deux fonctions que le procédé utilisé dans l'environnement numérique était censé remplir – authentifier l'origine et préserver l'intégrité du contenu – le législateur a réalisé une analyse fonctionnelle. A l'examen, il apparaît cependant que l'équivalence n'est pas respectée selon que la formalité est accomplie dans l'environnement numérique ou dans l'environnement traditionnel. En effet, ces deux fonctions ne correspondent pas aux fonctions traditionnellement reconnues à l'écrit (ou au support papier).

440. 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 controversée⁹⁵⁷.

La fonction de lisibilité⁹⁵⁸ est étroitement liée aux caractéristiques matérielles de

957. Sur ces trois fonctions de l'écrit, voy. outre les réf. citées dans les notes suivantes, H. JACQUEMIN, *Le formalisme contractuel. Mécanisme de protection de la partie faible, o.c.*, pp. 121 et seq., n° 73 et seq.

958. Y. POULLET, *o.c.*, p. 55, n° 12; E. DAVIO, *o.c.*, pp. 663-664; R. STEENNOT, *o.c.*, 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 et B. VANBRABANT, *o.c.*, p. 72, n° 27; M. STORME, « De invoering van de elektronische handtekening in ons bewijsrecht – Een inkadering van en commentaar bij de nieuwe wetsbepalingen », *R.W.*, 2000-01, p. 1509, n° 17; B. DE GROOTE, « Het bewijs in de elektronische handel – Enkele bedenkingen », *A.J.T.*, 2000-01, 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; D. MOUGENOT, *La preuve, o.c.*, p. 143, n° 83-1.

l'écrit, conçues de manière large⁹⁵⁹. Pour qu'il y ait un écrit, il faut en effet un support, sur lequel figurent des signes exprimant un langage⁹⁶⁰. 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 [...] »⁹⁶¹. 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.)⁹⁶². Les signes peuvent être ceux de l'alphabet (romain, grec, braille) ou consister en des idéogrammes (pour exprimer la langue chinoise ou japonaise)⁹⁶³. 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'intelligibilité⁹⁶⁴ – 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 pouvoir⁹⁶⁵ être comprise⁹⁶⁶. 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.

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

959. 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.
960. Reprenant ces trois éléments, voy. M. FONTAINE, *o.c.*, pp. 5 et seq.; J. LARRIEU, *o.c.*, pp. 11-15, n^{os} 11-23; Y. POULLET, *o.c.*, p. 53, n^o 11. Des auteurs ne reprennent que les signes et le langage, sans mentionner le support : voy. P. LECOCQ et B. VANBRABANT, *o.c.*, p. 70, n^o 24; L. GUINOTTE, *o.c.*, p. 554; R. STEENNOT, *o.c.*, p. 671, n^o 39.
961. *Le Grand Robert de la langue française*, 2^e éd., 1985, v^o langage.
962. M. FONTAINE, *o.c.*, p. 6; N. VERHEYDEN-JEANMART, *o.c.*, p. 231, n^o 489 (à propos de l'acte sous seing privé).
963. M. FONTAINE, *o.c.*, pp. 6-7; N. VERHEYDEN-JEANMART, *o.c.*, pp. 230-231, n^o 489. Voy. aussi H. DE PAGE, *Traité élémentaire de droit civil belge*, t. III, 3^e éd., Bruxelles, Bruylant, 1967, pp. 794-795, n^o 777.
964. Voy. toutefois E. JOLY-PASSANT, *L'écrit confronté aux nouvelles technologies*, Paris, L.G.D.J., 2006, p. 455, n^o 1019, qui distingue la lisibilité de l'intelligibilité.
965. Cela n'implique pas nécessairement que le destinataire de l'information comprenne effectivement la portée du message.
966. Le terme « lisible » peut en effet être défini comme ce qui est « compréhensible à la lecture » (*Petit Robert*, v^o lisible).

de durabilité⁹⁶⁷ ou de stabilité⁹⁶⁸, est reprise de manière unanime par la doctrine⁹⁶⁹. La pérennité de l'information dépend principalement du support choisi et du procédé utilisé pour fixer les signes sur celui-ci⁹⁷⁰ : 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 remplie⁹⁷¹. On peut préciser que l'exigence de pérennité ne porte que sur l'information⁹⁷². 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 différents⁹⁷³⁻⁹⁷⁴.

967. M. FONTAINE, *o.c.*, pp. 8-9; J. LARRIEU, *o.c.*, pp. 12-13, n^o 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 un des objectifs intermédiaires de l'écrit); D. MOUGENOT, *La preuve*, *o.c.*, p. 143, n^o 83-1.
968. Y. POULLET, *o.c.*, p. 55, n^o 12; E. DAVIO, *o.c.*, pp. 663-664; R. STEENNOT, *o.c.*, p. 671, n^o 39; D. GOBERT et E. MONTERO, « L'ouverture de la preuve littéraire aux écrits sous forme électronique », *o.c.*, p. 124; P. LECOCQ et B. VANBRABANT, *o.c.*, p. 72, n^o 27; B. DE GROOTE, *o.c.*, p. 885, n^o 16; L. GUINOTTE, *o.c.*, 2002, p. 555; D. MOUGENOT, *La preuve*, *o.c.*, p. 141, n^o 83-1. Voy. 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^o 38/008, p. 26. A nos yeux, le terme stabilité n'est pas le plus approprié pour désigner uniquement le caractère durable de l'information.
969. Voy. les réf. citées *supra* notes 969 et 970.
970. Sur les supports possibles et les procédés permettant de fixer les signes sur ceux-ci, voy. M. FONTAINE, *o.c.*, pp. 6 et 8; J. LARRIEU, *o.c.*, p. 14, n^o 21; N. VERHEYDEN-JEANMART, *o.c.*, pp. 230-232, n^{os} 489-490; E. JOLY-PASSANT, *o.c.*, pp. 30 et seq., n^{os} 71 et seq.; 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^o 8.
971. Voy. D. MOUGENOT, « Le statut probatoire de la photocopie : nuageux avec éclaircies », *o.c.*, p. 473, n^o 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 ».
972. C'est bien l'information, et pas le support ou les signes, dont la pérennité doit être préservée. En ce sens, voy. 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^o 38/008, p. 26.
973. En ce sens, Y. POULLET, *o.c.*, p. 56, n^o 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 »); D. MOUGENOT, *La preuve*, *o.c.*, p. 142, n^o 83-1.
974. 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 controverses⁹⁷⁵. 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'information⁹⁷⁶, il nous paraît excessif d'exiger que cette information soit inaltérable⁹⁷⁷. Cette différence de terminologie peut d'ailleurs expliquer que la fonction ne soit pas mentionnée par certains auteurs⁹⁷⁸ ou que des réserves soient émises à son propos⁹⁷⁹. Encore faut-il s'entendre sur le sens à donner à la *préservation de l'intégrité de l'information*. A 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 »⁹⁸⁰. 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 16, § 2, 1^{er} tiret de la LSSI, « 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. 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 pérennité⁹⁸¹. Par contre, la fonction consistant à préserver l'intégrité de l'information ne figure pas expressément dans la définition fonctionnelle de l'article 16, § 2, 1^{er} tiret de la LSSI. Ni les travaux préparatoires⁹⁸², 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. A défaut, la fonction de pérennité perdrait tout effet utile⁹⁸³ : quel intérêt pourrait-il y avoir à consulter ultérieurement des informations qui ont été modifiées?

441. Le Code T.V.A.⁹⁸⁴ – ainsi que la directive 2006/112/CE sur la T.V.A.⁹⁸⁵, avant sa modification par la directive 2010/45/UE – exige que l'authenticité de l'origine et l'intégrité du contenu soient préservées. A la lumière des considérations qui précèdent, il faut constater qu'il n'existe pas d'équivalence fonctionnelle entre le procédé de facturation généralement admis dans l'environnement traditionnel (la feuille de papier revêtu de diverses mentions) et le procédé à mettre en œuvre dans l'environnement numérique.

D'une part, on constate que la facture électronique doit remplir *plus* de fonctions que la facture papier. L'authenticité de l'origine n'est pas une fonction de l'écrit⁹⁸⁶. Rien ne permet d'établir que la facture papier émane effectivement de

975. A ce propos, avec une discussion des arguments, voy. H. JACQUEMIN, *Le formalisme contractuel. Mécanisme de protection de la partie faible*, o.c., pp. 125 et seq., n^{os} 79 et seq.
 976. Y. POULLET, o.c., p. 54, n^o 12; E. DAVIO, o.c., pp. 663-664; R. STEENNOT, o.c., p. 671, n^o 39; P. LECOCQ et B. VANBRABANT, o.c., p. 72, n^o 27; B. DE GROOTE, o.c., p. 885, n^o 16; L. GUINOTTE, o.c., 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, o.c., p. 13, n^o 18, qui estime que l'écrit ne possède cette qualité que s'il est original.
 977. Y. POULLET, o.c., p. 54, n^o 12; E. DAVIO, o.c., pp. 663-664; P. LECOCQ et B. VANBRABANT, o.c., p. 72, n^o 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^o 38/008, p. 26.
 978. Cette exigence n'est pas mentionnée par M. FONTAINE, o.c., pp. 8-9.
 979. *Loi type de la CNUDCI sur le commerce électronique et Guide pour son incorporation*, o.c., p. 38, n^o 49; D. GOBERT et E. MONTERO, « L'ouverture de la preuve littérale aux écrits sous forme électronique », o.c., pp. 124-125 (ces auteurs critiquent en effet la fonction d'inaltérabilité); D. MOUGENOT, *La preuve*, o.c., pp. 144-145, n^o 83-1; D. MOUGENOT, « Le statut probatoire de la photocopie : nuageux avec éclaircies », o.c., p. 473 n^o 12.
 980. Art. 203 (1), al. 4 de la directive 2006/112/CE.

981. 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*, o.c., p. 38, n^o 50).
 982. On constate en effet que les travaux préparatoires ne traitent pas de cette fonction (et, a fortiori, ne l'écartent pas non plus) : voy. 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. 2002-03 (lég. 50), n^o 2100/001, p. 44. Comp. avec le projet de loi portant sur l'introduction du second alinéa de l'art. 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^o 38/008, p. 26). A nos yeux, ce terme est cependant mal choisi, en ce qu'il ne permet pas de traduire le caractère relatif de la fonction.
 983. De même, on peut lire dans l'exposé des motifs de la LSSI 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. 2002-03 (lég. 50), n^o 2100/001, p. 44). A nos yeux, il faut comprendre l'exigence de stabilité comme visant non seulement la pérennité mais également l'intégrité.
 984. Art. 53octies, § 2 du Code T.V.A.
 985. Art. 233 ancien de la directive 2006/112/CE sur la T.V.A.
 986. Nous verrons cependant qu'à la lumière des fonctions fiscales de la facture, cette exigence peut se justifier (*infra* n^o 443). Ce n'est toutefois pas l'écrit en tant que tel qui permet d'atteindre cette fonction.

celui qui s'en prétend l'auteur. *A priori*, il n'est guère compliqué, techniquement, de reproduire une facture pour s'en prétendre titulaire. A ce propos, il faut rappeler que, pour établir l'authenticité de l'origine dans l'environnement traditionnel, le législateur exige généralement une signature ou des mentions manuscrites. Quant à la fonction d'intégrité, elle n'est pas attribuée de manière unanime à l'écrit, ce qui instille le doute. Cependant, nous sommes d'avis que la réglementation T.V.A. peut être approuvée puisqu'il s'agit, d'après nous, d'une fonction de l'écrit.

D'autre part, la facture électronique doit remplir *moins* de fonctions que la facture papier. Ni la lisibilité de l'information, ni sa pérennité ne doivent en effet être préservées (à tout le moins, ces exigences ne sont pas expressément mentionnées au stade de la délivrance de la facture). On concèdera cependant que ces finalités ont retenu l'attention du législateur compte tenu des exigences posées pour la conservation des factures (*infra* n^{os} 453 et seq.).

Cette absence d'équivalence entre la facture papier et la facture électronique – plus précisément les exigences plus lourdes auxquelles est soumise la facture électronique – est généralement avancée pour expliquer que son utilisation reste très marginale.

442. Les modifications apportées à la directive 2006/112/CE sur la T.V.A. par la directive 2010/45/UE visent à répondre aux critiques précitées, de manière à rétablir l'équivalence entre la facture papier et la facture électronique. Suivant le considérant n^o 8 de cette dernière directive, « 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 la section 5 du titre XI, chapitre 3, intitulée « Transmission des factures par voie électronique » est-elle remplacée 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 »⁹⁸⁷.

987. Il est intéressant de noter que l'étude réalisée pour 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^o TAXUD/2007/A0-009, Phase 3 – Recommendations, 3 novembre 2008, point 74).

La fonction de lisibilité – généralement attribuée à l'écrit – est ainsi ajoutée⁹⁸⁸, ce qui réduit la différence entre la facture électronique et la facture papier. Par contre, la fonction d'authenticité de l'origine est maintenue et celle de pérennité n'est pas explicitement énoncée à ce stade⁹⁸⁹.

De surcroît, et cet élément nous semble plus problématique, il est désormais requis que l'authenticité de l'origine, l'intégrité du contenu et la lisibilité soient préservées lorsque la facture est émise au format papier (et ce, jusqu'à l'issue de la période de conservation). 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. Il est permis de se demander comment concilier cette exigence avec le considérant n^o 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 »⁹⁹⁰. 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 (à ce propos, voy. *infra* n^{os} 446 et seq.).

443. 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.

A 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 communautaire 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 (seconde relation de cause

→ 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'art. 233 de la directive 2006/112/CE.

988. A la différence des deux autres fonctions, elle n'est pas définie par la directive.

989. Comme indiqué précédemment, le législateur ne l'a toutefois pas ignorée dès lors que des exigences de conservation de la facture sont imposées par ailleurs (*infra* n^{os} 453 et seq.).

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

à effet). S'agissant de ces derniers moyens, le législateur donne l'exemple de trois méthodes qui peuvent être suivies (sur ces méthodes, voy. *infra* nos 446 et seq.).

Or, il semble qu'en pratique, et typiquement dans l'environnement papier, la facture est un élément, parmi d'autres, sur lequel 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 »).

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).

2° Par quels moyens ces fonctions peuvent-elles être atteintes?

444. Il ne suffit pas de connaître les fonctions attendues de la facture électronique (*supra* point 10), encore faut-il identifier précisément les procédés techniques susceptibles d'être mis en œuvre pour les satisfaire.

445. 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 Etats membres la possibilité d'accepter d'autres méthodes⁹⁹¹. En droit belge, outre les deux méthodes précitées, consacrées à l'article 1^{er}, § 3 de l'A.R. d'exécution n° 1, tel que modifié par l'arrêté royal du 16 février 1994⁹⁹², 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^{er}, § 4, de l'A.R. d'exécution n° 1).

Par arrêté royal du 15 décembre 2009⁹⁹³, les §§ 3 et 4 de l'A.R. d'exécution n° 1 ont été supprimés. La modification est entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2010. Depuis cette date, il n'est donc plus nécessaire de recourir à l'une des trois méthodes précitées. Suivant une synthèse de l'AWT⁹⁹⁴, 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 ». En l'état, la sécurité juridique ne nous paraît pas garantie dans la mesure où on ignore le niveau d'efficacité que doivent posséder les procédés à mettre en œuvre pour préserver l'authenticité de l'origine et l'intégrité du contenu.

446. Cette suppression est d'autant plus regrettable que, ce faisant, le législateur belge s'écarte du cadre normatif mis en place au niveau européen et modifié récemment par la directive 2010/45/UE.

En effet, le nouvel article 233 (1), alinéa 2 de la directive 2006/112/CE sur la T.V.A., qui s'applique indifféremment à la facture électronique et à la facture papier, dispose que « chaque assujetti détermine la manière dont l'authenticité de l'origine, l'intégrité du contenu et la lisibilité de la facture sont assurées. Cela peut être réalisé par des contrôles de gestion qui établiraient une piste d'audit fiable entre une facture et une livraison de biens ou de services ».

L'article 233 (2) 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 :

a) 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

993. *M.B.*, 21 décembre 2009.

994. AGENCE WALLONNE DES TELECOMMUNICATIONS, *La facturation électronique : état de la situation*, 19 avril 2010, disponible sur www.awt.be/web/sec/index.aspx?page=sec,fr,-foc,100,068 (consulté le 19 septembre 2010).

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;

- b) 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 »⁹⁹⁵.

Nous revenons d'abord sur les deux dernières méthodes (*infra* n° 447-449), qui figuraient déjà dans la mouture précédente de la directive 2006/112/CE sur la T.V.A., avant d'examiner le procédé des contrôles de gestion (*infra* n° 450).

447. A titre liminaire, il importe de préciser que les deux méthodes énoncées à l'article 233 (2) nouveau 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. 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'EDI⁹⁹⁶. 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.

448. La signature électronique visée à l'article 233 (2) (a) nouveau de la directive 2006/112/CE est une signature électronique dite « qualifiée »⁹⁹⁷, conformément aux conditions établies par la directive sur la signature électronique et la loi du 9 juillet 2001 qui assure sa transposition en droit belge.

995. S'agissant du point b), voy. 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.

996. 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.

997. Suivant l'expression de la doctrine (E. MONTERO, « Définition et effets juridiques de la signature électronique en droit belge : appréciation critique », *DAOR*, 2002/61-62, p. 14, n° 6, note 10), suivie par le législateur (voy. l'art. 2, 3° de la loi du 10 juillet 2006 relative à la procédure par voie électronique, *M.B.*, 7 septembre 2006 ou l'art. 1^{er}, 5^e tiret de l'Arrêté du Gouvernement wallon du 12 juillet 2007 pris en application du décret du 14 décembre 2006 relatif à la reconnaissance juridique des formulaires électroniques de la Région wallonne, *M.B.*, 20 août 2007).

Plus précisément, trois types de signatures électroniques sont visés par ces textes. La loi du 9 juillet 2001 définit la « signature électronique »⁹⁹⁸ et la « signature électronique avancée »⁹⁹⁹. Elle établit également, en son article 4, § 4, à quelles conditions une signature électronique peut être assimilée à une signature manuscrite¹⁰⁰⁰ (consacrant ainsi le principe d'assimilation) : il doit s'agir d'une « signature électronique avancée », « réalisée sur la base d'un certificat qualifié »¹⁰⁰¹ et « conçue au moyen d'un dispositif sécurisé de création de signature électronique »¹⁰⁰². La signature électronique qui répond à ces dernières conditions est dite « qualifiée ».

Seul ce dernier type de signature électronique peut donc être utilisé pour atteindre les fonctions attendues de la facture électronique. Sur ce point, la directive 2006/112/CE est également modifiée par la directive 2010/45/UE puisqu'auparavant, seule une signature électronique avancée était requise, les États membres gardant la liberté d'exiger, le cas échéant, qu'elle soit qualifiée¹⁰⁰³.

Eu égard aux conditions prescrites par les textes légaux, la signature électronique avancée permet de garantir l'authenticité de l'origine et l'intégrité du contenu¹⁰⁰⁴. *A fortiori*, il en va de même de la signature électronique qualifiée, à cette différence près que les exigences supplémentaires auxquelles elle est soumise permettent d'atteindre avec une efficacité renforcée la fonction d'authentification de l'identité du signataire¹⁰⁰⁵.

998. Art. 2, 1°. Voy. l'art. 2, 1) de la directive sur la signature électronique.

999. Art. 2, 2°. Voy. l'art. 2, 2) de la directive sur la signature électronique.

1000. Voy. l'art. 5 (1) de la directive sur la signature électronique.

1001. Cette notion est définie à l'art. 2, 4° de la loi et à l'art. 2, 10) de la directive sur la signature électronique.

1002. Cette notion est définie à l'art. 2, 7° de la loi et à l'art. 2, 6) de la directive sur la signature électronique.

1003. Art. 203 (2) ancien de la directive 2006/112/CE sur la T.V.A.

1004. S'agissant de la fonction d'authentification de l'origine, on note que la signature électronique « simple » doit servir de méthode d'authentification (art. 2, 1 de la directive sur la signature électronique et de la loi du 9 juillet 2001); quant à la signature électronique avancée, elle doit « a) être liée uniquement au signataire; b) permettre l'identification du signataire; c) être créée par des moyens que le signataire puisse garder sous son contrôle exclusif » (art. 2, 2 de la directive sur la signature électronique et de la loi du 9 juillet 2001). La fonction d'intégrité du contenu est garantie dans la mesure où la signature électronique doit « être liée aux données auxquelles elle se rapporte de telle sorte que toute modification ultérieure des données soit détectable » (art. 2, 2, d) de la directive sur la signature électronique et de la loi du 9 juillet 2001).

1005. L'art. 4, § 4 de la loi du 9 juillet 2001 et l'art. 5 (1) la directive sur la signature électronique exigent en effet que la signature électronique avancée soit basée sur un certificat qualifié et créée par un dispositif sécurisé de création de signature (exigences reprises à l'art. 233 (2) (a) de la directive 2006/112/CE). Un tiers de confiance – le prestataire de service de certification – intervient dans le processus : il délivre le certificat qualifié, qui établit un lien entre une personne physique ou morale et une signature électronique. A ce propos, l'art. 8, § 2 de la loi impose au prestataire de vérifier l'identité de la personne qui fait la demande d'un certificat avant de lui délivrer celui-ci (voy. aussi le point d) de l'annexe II de la directive sur la signature électronique).

En pratique, c'est surtout la signature digitale, basée sur la cryptographie asymétrique, qui permet d'atteindre le plus adéquatement les critères¹⁰⁰⁶⁻¹⁰⁰⁷. Dans ce mécanisme, il y a deux clés : une clé privée, connue uniquement de son titulaire et une clé publique, connue de tous. Les deux clés sont liées et la clé publique est une fonction irréversible de la clé privée. Cette technique permet de garantir l'identification du signataire, la confidentialité et l'intégrité du message. L'internet est un réseau ouvert, dans lequel les intervenants ne se connaissent généralement pas. Pour que chacun puisse avoir la certitude que telle clé publique appartient bien à la personne qui s'en prétend titulaire, l'intervention d'un tiers de confiance était nécessaire. C'est la raison pour laquelle l'activité des prestataires de service de certification est désormais visée par la loi¹⁰⁰⁸. Il semble que la signature électronique supportée par la puce de la carte d'identité électronique soit une signature électronique qualifiée.

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 signée¹⁰⁰⁹, en considérant qu'il s'agit d'une quittance (alors que telle n'était pas la volonté de l'émetteur de la facture)¹⁰¹⁰. 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'atteindre¹⁰¹¹ (et qui dépassent ceux de la

1006. En ce sens, voy. not. les travaux préparatoires de l'art. 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. LECOQ et B. VANBRABANT, *o.c.*, p. 77; D. MOUGENOT, *La preuve, o.c.*, p. 197, n° 122-3.

1007. Sur ce mécanisme, voy. D. MOUGENOT, *La preuve, o.c.*, pp. 172 et seq., n° 121-2; L. GUINOTTE, *o.c.*, pp. 555-556; P. LECOQ et B. VANBRABANT, *o.c.*, pp. 77-84; M. STORME, *o.c.*, pp. 1515-1516; E. JOLY-PASSANT, *o.c.*, pp. 264 et seq., n°s 595 et seq.; P. VAN EECHE, *De handtekening in het recht*, Bruxelles, Larcier, 2004, pp. 286 et seq.

1008. A ce sujet, voy. D. GOBERT, « Cadre juridique pour les signatures électroniques et les services de certification : analyse de la loi du 9 juillet 2001 », in *La preuve*, Liège, Formation permanente CUP, 2002, pp. 83-172.

1009. Nous visons l'hypothèse dans laquelle la signature n'est pas requise par ailleurs.

1010. Sur cette question, voy. D. GOBERT, « La directive du 20 décembre 2001 : vers une discrimination entre la facture papier et la facture électronique », in *Commerce électronique : de la théorie à la pratique, Cahier du CRID n° 23*, Bruxelles, Bruylant, 2003, pp. 28 et seq.

1011. Des 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

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 moyen technique¹⁰¹². 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? A 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 procédés¹⁰¹³. 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 atteintes¹⁰¹⁴. 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.

449. Le second mécanisme maintenu dans la directive 2006/112/CE sur la T.V.A. est le recours à un échange de données informatisées¹⁰¹⁵ (EDI). Celui-ci est défini à l'article 2, de l'annexe I de la recommandation 94/820/CE de la Commission du 19 octobre 1994 concernant les aspects juridiques de l'échange

→ 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, voy. H. JACQUEMIN, « La signature électronique en droit belge : questions choisies », in *An Information Society for All : A Legal Challenge*, Actes du colloque organisé à l'occasion des 30 ans du CRID, 2010, à paraître.

1012. J. DUMORTIER, « Elektronische facturen », in G.L. BALLON et I. SAMOY (sous la dir. de), *De factuur en verwante documenten*, Bruges, Vanden Broele, 2008, p. 425, n° 639.

1013. Agir de la sorte conduirait également à méconnaître le principe de non-discrimination, consacré à l'art. 5 (2) de la directive sur la signature électronique.

1014. 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 art. 1323 et seq. du Code civil (art. 4, § 4 de la loi du 9 juillet 2001). La question est toutefois controversée. A ce propos, voy. E. MONTERO, « Introduction de la signature électronique dans le Code civil : jusqu'au bout de la logique 'fonctionnaliste'? », *Mélanges offerts à Marcel Fontaine*, Bruxelles, Larcier, 2003, pp. 198 et seq., n°s 13 et seq.

1015. A ce propos, voy. J. DUMORTIER, « Elektronische facturen », in G.L. BALLON et I. SAMOY (sous la dir. de), *De factuur en verwante documenten*, Bruges, Vanden Broele, 2008, pp. 429 et seq., n°s 642 et seq.

de données informatisées¹⁰¹⁶ 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 ».

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 Etats membres¹⁰¹⁷. 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 fermés¹⁰¹⁸.

450. Enfin, la directive T.V.A., telle que modifiée par la directive 2010/45/UE, fait référence à une nouvelle méthode pour atteindre les fonctions attendues de la facture (papier ou électronique) : celle-ci consiste en des contrôles de gestion établissant une piste d'audit fiable entre une facture et une livraison de biens ou de services. Ni les dispositions de la directive 2010/45/UE, ni les considérants qui les précèdent n'apportent de précision sur ces contrôles.

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 paiements¹⁰¹⁹. En effet, s'il 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.

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. On peut toutefois se demander s'il était nécessaire d'exiger que cette méthode assure l'authenticité de l'origine, l'intégrité du contenu et la lisibilité de la facture.

1016. *J.O.*, n° L 338 du 28 décembre 1994.

1017. 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 68.

1018. *Ibid.*, point 69.

1019. 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.

En réalité, cette référence à des contrôles de gestion met en lumière la confusion entretenue par la directive entre l'objectif final de nature fiscale (percevoir l'impôt et s'assurer que les déductions sont conformes aux normes en vigueur), les fonctions à atteindre et les moyens à mettre en œuvre dans cette perspective. Suivant la directive, l'authenticité de l'origine, l'intégrité et la lisibilité sont érigées en trois finalités ultimes, pour la réalisation desquelles des méthodes exigeant de mobiliser d'autres documents que la facture doivent être mises en œuvre. Or, il faut garder à l'esprit qu'en soi, la facture n'est rien d'autre qu'un moyen, parmi d'autres, pour atteindre l'objectif final de perception de l'impôt. Aussi la directive complique-t-elle inutilement l'analyse en exigeant de vérifier si les trois fonctions sont atteintes pour donner effet à la facture papier et à la facture électronique (principalement la fonction d'authenticité de l'origine).

451. Contrairement aux auteurs du rapport commandé par la Commission¹⁰²⁰, nous ne sommes pas favorables à la suppression des exigences de lisibilité, d'intégrité et d'authenticité. Des modifications devraient néanmoins être introduites pour distinguer clairement les fonctions de lisibilité et d'intégrité, inhérentes à la facture, et la fonction d'authenticité de l'origine, qui peut être satisfaite dans l'environnement numérique par la facture électronique seule, mais qui exige le recours à d'autres moyens dans l'environnement papier.

De lege ferenda, 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 écrit¹⁰²¹ 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... ».

3° Autres règles relatives à la délivrance des factures

452. Deux autres règles relatives à la délivrance des factures méritent d'être soulignées.

La première est stipulée à l'article 235 nouveau de la directive 2006/112/CE sur la T.V.A., aux termes duquel « Les Etats membres peuvent fixer des conditions spécifiques pour l'émission de factures électroniques relatives à des livraisons de biens ou des prestations de services effectuées sur leur territoire, à partir d'un

1020. *Voy. supra* note 989.

1021. A 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 ». Nous restons toutefois convaincu que l'expression est inutile (parce que renvoyant aux fonctions de l'écrit) et pourrait faire l'objet de nombreuses autres critiques (à ce sujet, voy. H. JACQUEMIN, *Le formalisme contractuel. Mécanisme de protection de la partie faible*, o.c., pp. 404 et seq., n° 300).

pays avec lequel il n'existe aucun instrument juridique relatif à l'assistance mutuelle ayant une portée similaire à celle prévue par la directive 2010/24/UE et le règlement (CE) n° 1798/2003 »¹⁰²². Pour garantir les finalités fiscales de la facture et éviter les fraudes, on comprend sans peine que cette liberté soit offerte aux Etats.

Dans le même esprit de simplification administrative, lorsque des lots de plusieurs factures sont transmis ou mis à la disposition d'un même destinataire, il n'est pas requis de reproduire les mentions communes sur chacune d'entre elles. Ces mentions peuvent en effet figurer une seule fois, pour autant que le destinataire puisse accéder à la totalité des informations pour toutes les factures (art. 5, § 3 de l'A.R. d'exécution n° 1¹⁰²³).

b) Conservation de la facture

453. 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 »¹⁰²⁴ (art. 61, § 3, al. 3 du Code T.V.A.).

Les méthodes susceptibles d'être mises en œuvre pour la conservation des factures sont exposées dans la circulaire n° AFER 16/2008, qui analyse la conservation des factures originales à l'entrée et à la sortie et distingue selon que la facture est délivrée par le fournisseur ou prestataire ou par son outsourceur, d'une part, par le cocontractant ou son outsourceur au nom et pour le compte du fournisseur ou prestataire, d'autre part.

L'archivage électronique de la facture pourrait être confié à un tiers de confiance¹⁰²⁵. A cet égard, on relève l'adoption d'une loi du 15 mai 2007 fixant un cadre juridique pour certains prestataires de services de confiance¹⁰²⁶, qui s'applique notamment aux prestataires de service d'archivage électronique. Diverses obligations sont imposées à ceux-ci. Elles portent sur leur impartialité (art. 4), leur attitude vis-à-vis des données qui leur sont transmises (art. 5), les mesures de sécurité à mettre en œuvre (art. 6), les informations à communiquer aux

destinataires de leurs services (art. 7), la compétence de leur personnel (art. 8), la confidentialité (art. 9) et leur capacité financière (art. 10). Pour le surplus, la loi donne délégation au Roi pour déterminer, par arrêté délibéré en conseil des ministres, les obligations spécifiques auxquelles est soumis chacun des prestataires visés par la loi (art. 16, al. 1^{er}, 1°). L'article 16 impose au Roi d'intervenir jusqu'au 1^{er} décembre 2007 au plus tard. Il apparaît cependant qu'il n'est pas intervenu. Il faut donc en conclure qu'en l'absence de régime spécifique applicable, notamment, aux prestataires de services d'archivage électronique, l'encadrement légal de leur activité reste incomplet.

454. Des exigences formelles sont imposées pour la conservation des factures. Conformément à l'article 60, § 3, alinéa 2 du Code T.V.A., « l'authenticité de l'origine et l'intégrité du contenu des factures, ainsi que leur lisibilité, doivent être garanties durant toute la période de conservation »¹⁰²⁷.

Des remarques similaires à celles qui ont été réalisées précédemment peuvent être faites relativement à ces trois fonctions (*supra* n° 440). En substance, nous croyons nécessaire de distinguer les fonctions inhérentes à la facture papier (lisibilité et intégrité) et celle qui doit être atteinte par le recours à d'autres moyens (authenticité de l'origine).

455. Le Code T.V.A. précise de quelle manière les factures reçues électroniquement ou en version papier peuvent être conservées.

S'agissant des factures reçues électroniquement, elles doivent « être conservées sous leur forme originale, y compris les données garantissant l'authenticité de l'origine et l'intégrité du contenu »¹⁰²⁸ (art. 60, § 3, al. 3 du Code T.V.A.). Il n'est donc pas permis d'imprimer la facture et de supprimer sa version électronique. Cette solution est logique dans la mesure où les fonctions sont assurées par des moyens techniques, qui n'apparaissent plus dans l'impression qui pourra être faite du document.

1022. Comp. à l'art. 234 de la directive 2006/112/CE.

1023. Voy. aussi l'art. 236 nouveau de la directive 2006/112/CE sur la T.V.A.

1024. On note que la définition de l'art. 241 de la directive 2006/112/CE sur la T.V.A. est légèrement différente.

1025. De manière générale, sur l'archivage électronique, voy. M. DEMOULIN et D. GOBERT, « L'archivage dans le commerce électronique : comment raviver la mémoire? », in *Commerce électronique : de la théorie à la pratique, Cahiers du CRID n° 23*, Bruxelles, Bruylant, 2003, pp. 101-130.

1026. *M.B.*, 17 juillet 2007. Sur cette loi, voy. J. DUMORTIER et G. SOMERS, « De wet van 15 mei 2007 tot vaststelling van een juridisch kader voor sommige verleners van vertrouwensdiensten : een eerste verkenning », *R.D.C.*, 2007, pp. 649-659.

1027. Cette disposition avait pour but de transposer l'art. 246 de la directive 2006/112/CE (ancienne mouture). Depuis l'entrée en vigueur de la directive 2010/45/UE, cet article a été supprimé. L'émission et la conservation des factures sont en effet visées dans une seule et même disposition – l'art. 233 –, ce qui est cohérent puisque des exigences identiques sont imposées aux factures.

1028. On peut regretter l'utilisation du terme « original », qui possède une signification précise en droit civil (mais qui devrait également valoir en droit fiscal), et est généralement opposé à la notion de copie (à ce sujet, voy. H. JACQUEMIN, *Le formalisme contractuel. Mécanisme de protection de la partie faible*, o.c., pp. 136 et seq., n° 93). Le terme « originaire » eût été préférable. Pour une critique du terme « original », voy. D. GOBERT, « La directive du 20 décembre 2001 : vers une discrimination entre la facture papier et la facture électronique », in *Commerce électronique : de la théorie à la pratique, Cahiers du CRID n° 23*, Bruxelles, Bruylant, 2003, pp. 21 et seq.

Quant aux factures reçues sur papier, « elles peuvent être conservées dans leur forme originale ou de manière digitale » (art. 60, § 3, al. 4 du Code T.V.A.). Le Code ajoute ensuite que « dans le cas d'une conservation digitale, les technologies utilisées ou les moyens de procédure doivent garantir l'authenticité de l'origine et l'intégrité du contenu des factures ». A moins de recourir aux services d'un tiers de confiance, on peut se demander de quelle manière ces fonctions peuvent être atteintes sans conserver, par ailleurs la version papier qui a été reçue. Suivant la circulaire n° AFER 16/2008, ce délai de conservation est toutefois limité à un mois à partir de la date de scanning¹⁰²⁹. Ce même texte énonce les diverses conditions auxquelles la méthode de scanning doit répondre de manière générale¹⁰³⁰, avant de distinguer selon qu'elle est réalisée avec une signature électronique avancée¹⁰³¹ ou un algorithme de sécurisation¹⁰³².

456. Il est également requis d'établir un double de chaque facture qui a été délivrée, conformément à l'article 8 de l'A.R. d'exécution n° 1. Ce double doit être conservé par l'assujetti qui a effectué la livraison de biens ou la prestation de services.

Même si la facture est établie sur papier, rien n'empêche de conserver le double par voie électronique. La circulaire n° AFER 16/2008 considère que l'article 60, § 3 du Code T.V.A. doit également viser cette hypothèse même si cette disposition fait référence aux factures reçues¹⁰³³. Les mêmes procédés peuvent être mis en œuvre¹⁰³⁴ (scanning avec signature électronique avancée ou algorithme de sécurisation).

La facture établie de manière digitale pourrait également être délivrée à son destinataire en version papier. Quant au double, la circulaire n° AFER 16/2008 décide qu'il peut être conservé sur papier ou de manière digitale sur un support possédant les caractéristiques WORM, avec une signature électronique avancée ou un algorithme de sécurisation¹⁰³⁵.

B. Formalités requises conformément à d'autres dispositions que la réglementation T.V.A.

457. Une distinction doit être faite entre les formes applicables à la facture ou aux autres documents, prescrites tantôt par la réglementation fiscale, tantôt par

d'autres dispositions légales ou réglementaires¹⁰³⁶ (conformément au droit commun de la preuve ou au droit de la consommation, par exemple).

Lorsque les formalités de la facture sont requises conformément à la réglementation T.V.A., il convient d'appliquer les dispositions spécifiques adoptées dans ce cadre pour encadrer l'accomplissement de ces exigences par voie électronique (*supra* A, n° 436 *et seq.*).

Dans les autres hypothèses, et pour autant que leurs conditions d'application soient réunies, les législations générales¹⁰³⁷ visant à lever les obstacles formels peuvent être invoquées. On songe aux clauses transversales générale et particulières prescrites à l'article 16 de la LSSI¹⁰³⁸, d'une part, à la loi du 9 juillet 2001 et à l'article 1322, alinéa 2, d'autre part. On note également que l'accomplissement de diverses formalités par voie électronique pourra se faire sans difficulté, parce que les termes utilisés pour les désigner ne renvoient pas nécessairement à un procédé spécifique, dans l'environnement traditionnel, qui ne pourrait pas être appliqué comme tel dans l'environnement numérique¹⁰³⁹, voire sont spécifiquement adaptés à celui-ci (on songe à la notion de « support durable »).

Nous revenons brièvement sur ces dispositions et les principes qu'ils consacrent en analysant successivement l'écrit (*infra* n° 458), la signature (*infra* n° 459) et les autres formalités (*infra* n° 460). Il ne nous paraît pas utile de réaliser une analyse approfondie dans la mesure où de très nombreuses factures sont soumises à la réglementation fiscale. De surcroît, la plupart des documents soumis à ces formalités ne peuvent être qualifiés de « factures » au sens strict.

458. Lorsqu'indépendamment de la réglementation fiscale, on souhaite accomplir l'exigence de l'écrit par voie électronique, la clause transversale particulière énoncée à l'article 16, § 2, 1^{er} tiret de la LSSI peut être invoquée. Aux termes de cette disposition, « 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 ». Nous renvoyons aux développements précédents pour l'analyse de cette disposition et des fonctions – lisibilité, pérennité et, de manière plus discutée, intégrité de l'information – que le procédé est supposé remplir (*supra* n° 440).

1029. Circulaire n° AFER 16/2008 (E.T.112.081) d.d. 13 mai 2008, point 47.

1030. *Ibid.*, points 48-51.

1031. *Ibid.*, points 52-53.

1032. *Ibid.*, points 54-58.

1033. *Ibid.*, point 66.

1034. *Ibid.*, points 69 *et seq.*

1035. *Ibid.*, points 71 *et seq.*

1036. Sur cette distinction, voy. *supra* n° 429.

1037. En outre, il n'est pas exclu qu'à l'instar de la réglementation T.V.A., des mécanismes visant à lever les obstacles formels soient explicitement prévus par la législation particulière.

1038. A ce sujet, en matière de facturation électronique, voy. J. DUMORTIER, « Elektronische facturen », in G.L. BALLON et I. SAMOY (sous la dir. de), *De factuur en verwante documenten*, Bruges, Vanden Broele, 2008, pp. 414 *et seq.*, n° 632 *et seq.*

1039. Voy. *supra* n° 428.

En pratique, les procédés susceptibles d'être qualifiés d'écrits sont nombreux¹⁰⁴⁰. On peut songer à un document au format Word ou pdf, reprenant le texte d'un contrat et enregistré sur le disque dur d'un ordinateur, sur un CD-Rom ou une clé USB¹⁰⁴¹. Un courrier électronique, enregistré dans la messagerie du destinataire et, le cas échéant, de l'expéditeur, pourrait également être vu comme un écrit.

Les fonctions de pérennité et d'intégrité – et, dans une moindre mesure, la fonction de lisibilité¹⁰⁴² – sont relatives. Les procédés utilisés – support papier, CD-Rom, page web etc. – garantissent, plus ou moins, selon le cas, la pérennité ou l'intégrité de l'information. Comment décider si le procédé choisi préserve suffisamment les fonctions requises, pour être qualifié d'écrit? A nos yeux, la réponse à cette question doit être déterminée à la lumière des objectifs (intermédiaires et finaux) poursuivis : plus les objectifs sont ambitieux, plus la fonction doit être atteinte avec efficacité. Si le but est de garantir la sécurité, pour éviter les contestations, l'efficacité peut être moins importante que dans l'hypothèse où il s'agit de protéger une partie jugée en position de faiblesse. Cela étant, la cohérence du formalisme contractuel exige que le procédé possède, dans tous les cas, une pérennité et une intégrité minimales.

459. Une clause transversale particulière prescrite à l'article 16, § 2, 2^e tiret de la LSSI concerne la signature : elle énonce que « l'exigence, expresse ou tacite, d'une signature est satisfaite dans les conditions prévues soit à l'article 1322, alinéa 2 du Code civil, soit à l'article 4, § 4 de la loi du 9 juillet 2001 fixant certaines règles relatives au cadre juridique pour les signatures électroniques et les services de certification ». Pour saisir correctement le mécanisme établi par le législateur belge en matière de signature électronique, il convient d'articuler deux principes majeurs, inspirés de l'article 5 de la directive sur les signatures électroniques : le principe d'assimilation (art. 5, § 1^{er} de la directive et art. 4, § 4 de la loi du 9 juillet 2001) et le principe de non-discrimination (art. 5, § 2 de la directive et art. 4, § 5 de la loi du 9 juillet 2001)¹⁰⁴³.

Conformément à l'article 4, § 4 de la loi du 9 juillet 2001, en présence d'une signature électronique qualifiée, le juge doit assimiler le procédé à une signature

1040. Comme le précise l'art. 16, § 2, 1^{er} tiret de la LSSI, dès lors que le procédé préserve les fonctions de l'écrit, peu importe le support ou le mode de transmission de l'information.

1041. Voy. ég. les travaux préparatoires de la LSSI, qui citent la disquette, le CD-R, le CD-RW, le DVD, la carte à puce ou la fibre optique (*Doc. parl.*, Ch. repr., sess. ord. 2002-03, n° 2100/001, p. 44).

1042. En général, l'information est lisible ou illisible; une appréciation nuancée n'intervient pas. Dans certains cas particuliers, eu égard à la personnalisation du graphisme, par exemple, on pourrait juger que certaines mentions écrites à la main sont partiellement lisibles.

1043. Sur ce point, voy. not. E. MONTERO, « Définition et effets juridiques de la signature électronique en droit belge : appréciation critique », *DAOR*, 2002, pp. 13 et seq.; D. GOBERT et E. MONTERO, « L'ouverture de la preuve littérale aux écrits sous forme électronique », *o.c.*, pp. 115 et seq.

manuscrite¹⁰⁴⁴. Il ne dispose d'aucun pouvoir d'appréciation et doit se borner à vérifier si les conditions sont remplies (principe d'assimilation). Si l'une des exigences posées par l'article 4, § 4 de la loi du 9 juillet 2001 pour que la signature électronique avancée soit assimilée de plein droit à une signature manuscrite fait défaut, la signature ne doit pas être forcément écartée (principe de non-discrimination)¹⁰⁴⁵. On peut s'en remettre à l'article 1322, alinéa 2 du Code civil. Aux termes de cette disposition, « peut satisfaire à l'exigence d'une signature, pour l'application du présent article, un ensemble de données électroniques pouvant être imputé à une personne déterminée et établissant le maintien de l'intégrité du contenu de l'acte ». Les travaux préparatoires de la loi et les commentaires doctrinaux sont unanimes pour dire que la notion d'imputabilité couvre les fonctions traditionnellement reconnues à la signature manuscrite : l'identification du signataire – à comprendre comme l'authentification de son identité – et son adhésion au contenu de l'acte¹⁰⁴⁶. En matière probatoire, cela signifie qu'en cas de contestation¹⁰⁴⁷, la signature électronique est recevable (en vertu du principe de non-discrimination) et, si les conditions d'imputabilité et d'intégrité sont respectées, elle possède la même force probante qu'une signature manuscrite¹⁰⁴⁸. Le juge dispose d'un pouvoir d'appréciation pour vérifier si ces conditions sont réunies en l'espèce¹⁰⁴⁹.

1044. Sur le régime établi par cette disposition, voy. D. GOBERT et E. MONTERO, *o.c.*, pp. 119-120; D. MOUGENOT, *La preuve*, *o.c.*, pp. 197 et seq., n° 122-3; E. MONTERO, « Définition et effets juridiques de la signature électronique en droit belge : appréciation critique », *o.c.*, pp. 25-26; P. LECOCQ et B. VANBRABANT, *o.c.*, pp. 118-121; P. VAN EECKE, *De handtekening in het recht*, Bruxelles, Larciere, 2004, pp. 506 et seq.

1045. En effet, aux termes de l'art. 4, § 5 de la loi du 9 juillet 2001, « une signature électronique ne peut être privée de son efficacité juridique et ne peut être refusée comme preuve en justice au seul motif :

que la signature se présente sous forme électronique, ou
qu'elle ne repose pas sur un certificat qualifié, ou
qu'elle ne repose pas sur un certificat qualifié délivré par un prestataire accrédité de service de certification, ou
qu'elle n'est pas créée par un dispositif sécurisé de création de signature ».

1046. Voy. le 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. En doctrine, voy. E. MONTERO, « Définition et effets juridiques de la signature électronique en droit belge : appréciation critique », *o.c.*, p. 16; P. LECOCQ et B. VANBRABANT, *o.c.*, p. 114; L. GUINOTTE, *o.c.*, p. 558.

1047. Si la signature électronique n'est pas contestée, le juge doit lui reconnaître des effets juridiques identiques à ceux de la signature manuscrite.

1048. E. MONTERO, « Définition et effets juridiques de la signature électronique en droit belge : appréciation critique », *o.c.*, pp. 18-19; E. MONTERO, « L'introduction de la signature électronique dans le Code civil : jusqu'au bout de la logique 'fonctionnaliste' », in *Mélanges offerts à Marcel Fontaine*, Bruxelles, Larciere, 2003, pp. 193-196, n° 11. Comp. P. LECOCQ et B. VANBRABANT, *o.c.*, p. 113.

1049. Sur le pouvoir du juge concernant les conditions d'intégrité et d'imputabilité, voy. E. MONTERO, « Définition et effets juridiques de la signature électronique en droit belge : appréciation critique », *o.c.*, pp. 19-25; E. MONTERO, « L'introduction de la signature électronique dans le Code civil : jusqu'au bout de la logique 'fonctionnaliste' », *o.c.*, pp. 189 et seq., n° 9 et seq.

460. Pour les autres formalités – à l'exception toutefois de la mention manuscrite¹⁰⁵⁰ –, il faut s'en remettre à la clause transversale générale (art. 16, § 1^{er} de la LSSI). Elle peut ainsi être invoquée pour les exigences consistant à prescrire l'emplacement de la mention (au *recto*, sur la première page etc.) ou l'établissement d'exemplaires multiples.

Section 3. Règles de fond encadrant la facturation électronique

461. Compte tenu des caractéristiques des technologies de l'information et de la communication, le législateur européen a également introduit des règles de fond pour encadrer la délivrance et la conservation des factures électroniques. Elles tiennent à la liberté des parties de choisir ce mode de facturation (*infra* n° 462), à la désignation du lieu de conservation des factures (*infra* n° 463) ainsi qu'à l'identification de l'Etat membre dont les règles de facturation doivent être observées (*infra* n° 464).

462. Soucieux de laisser aux parties la liberté de recourir (ou pas) à la facturation électronique¹⁰⁵¹, 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 cocontractant¹⁰⁵² (art. 1^{er}, § 2 de la A.R. d'exécution n° 1⁰⁵³).

1050. Dans ce cas, voy. la clause transversale particulière énoncée à l'art. 16, § 2, 3^e tiret de la LSSI peut être invoquée.

1051. On note que cette liberté de refuser le recours aux technologies de l'information dans les relations contractuelles est également consacrée par ailleurs. La loi du 9 juillet 2001 prévoit, en son art. 4, § 1^{er}, qu'« à défaut de dispositions légales contraires, nul ne peut être contraint de poser un acte juridique par voie électronique ». Les travaux préparatoires de la loi précisent toutefois que cette disposition ne concerne que les relations entre les particuliers et les autorités publiques (Rapport fait au nom de la Commission des finances et des affaires économiques par M. STEVERLYNCK, *Doc. parl.*, Sén., sess. ord. 2000-01, n° 2-662/4, p. 5), ce qui exclut les rapports B2B ou B2C. Voy. aussi l'art. 3bis, al. 5 de la loi du 3 juillet 1978 relative au contrat de travail : « l'employeur ne peut être contraint d'introduire la possibilité de conclure des contrats de travail par voie électronique ». L'alinéa suivant dispose, quant à lui, que « le travailleur ne peut être contraint de conclure un contrat de travail au moyen d'une signature électronique ».

1052. 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/A0-009, Phase 3 – Recommandations, 3 novembre 2008, point 58). Voy. 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'art. 232.

1053. Voy. aussi l'art. 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.

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. Si la fracture numérique tend à se résorber progressivement, il n'en demeure pas moins que de nombreuses personnes ne disposent pas des moyens techniques et des connaissances élémentaires pour utiliser les services offerts par le biais des technologies de l'information et de la communication.

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 factures reçues électroniquement doivent en effet « être conservées sous leur forme originale, y compris les données garantissant l'authenticité de l'origine et l'intégrité du contenu »¹⁰⁵⁴ (*supra* n° 455). 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).

L'A.R. d'exécution n° 1 ne précise pas si cette acceptation doit être extériorisée de manière déterminée ou si elle peut être tacite. Cette dernière option semble admise¹⁰⁵⁵ mais il sera prudent de se ménager une preuve de cette acceptation, de préférence par écrit.

463. 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.

Des exigences sont pourtant prescrites par le Code de la T.V.A. qui pose comme principe que « toutes les factures délivrées par les assujettis, 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 » (art. 60, § 3, al. 1^{er}). Une exception est toutefois instituée pour les factures conservées par voie électronique et qui garantissent en Belgique un accès complet et en ligne aux données concernées : elles peuvent en effet « être conservées dans un autre Etat membre de la Communauté à condition que l'administration qui a la taxe sur la valeur ajoutée dans ses attributions en soit informée au préalable »¹⁰⁵⁶ (art. 60, § 3, al. 1^{er}, *in fine*). Les assujettis seront donc avisés de se

1054. Art. 60, § 3, al. 3 du Code T.V.A.

1055. J. DUMORTIER, « Elektronische facturen », in G.L. BALLON et I. SAMOY (sous la dir. de), *De factuur en verwante documenten*, Bruges, Vanden Broele, 2008, p. 422, n° 637.

1056. Voy. l'art. 245 (2) de la directive 2006/112/CE sur la T.V.A. On note également qu'en vertu de l'art. 247 (3) de cette directive, tel que modifié par la directive 2010/45/UE, « L'Etat membre visé au paragraphe 1 peut fixer des conditions spécifiques interdisant ou limitant le stockage des factures dans un pays avec lequel il n'existe aucun instrument juridique relatif à l'assistance

renseigner sur le lieu de conservation de leurs données, de manière à en informer l'administration, le cas échéant.

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. S'agissant des factures délivrées ou reçues par voie électronique, conservées dans un autre Etat membre mais dont l'accès aux données en ligne est garanti en Belgique, l'assujetti est tenu d'assurer à ces agents « un droit d'accès par voie électronique, de téléchargement et d'utilisation en ce qui concerne ces factures » (art. 61, § 1^{er}, al. 4 du Code T.V.A.).

464. Le caractère transnational des échanges commerciaux, qui est notamment facilité par le recours aux technologies de l'information et de la communication, exige d'identifier l'Etat membre dont les règles en matière de facturation devront être respectées, de sorte que les entreprises puissent connaître précisément les obligations qui leur incombent¹⁰⁵⁷.

A cet égard, la directive 2010/45/UE introduit dans la directive 2006/112/CE sur la T.V.A. un article 219*bis* qui, sans préjudice des articles 244 à 248 (qui concernent les obligations relatives au stockage des factures), désigne « les règles applicables dans l'Etat membre dans lequel la livraison de biens ou la prestation de services est réputée effectuée conformément aux dispositions du titre V ». Il peut être dérogé à cette règle, pour appliquer par exemple la réglementation de l'Etat membre dans lequel le fournisseur ou le prestataire a le siège de son activité économique, dans les deux hypothèses visées à l'article 219*bis* (2).

→ mutuelle ayant une portée similaire à celle prévue par la directive 2010/24/UE et le règlement (CE) no 1798/2003, ou au droit d'accès par voie électronique, de téléchargement et d'utilisation visé à l'article 249 ».

1057. En ce sens, voy. le considérant n° 5 de la directive 2010/45/UE.