

Position du CCBE sur la proposition de directive en ce qui concerne les règles de TVA pour l'ère numérique et ses effets possibles sur le secret professionnel

10/11/2023

RÉSUMÉ

Dans ce document, le CCBE analyse la proposition de directive de la Commission en ce qui concerne les règles de TVA à l'ère numérique et ses effets possibles sur le secret professionnel. Le document expose les problèmes que l'introduction de la déclaration et de la facturation électroniques pourrait créer pour les avocats, en rappelant qu'en principe, l'identité du client et de l'avocat et l'existence de leur relation relèvent le secret professionnel et que les avocats ne peuvent pas divulguer en détail le type de services qu'ils fournissent à leurs clients. Le CCBE propose d'introduire dans la proposition des modifications concrètes qui préserveront la confidentialité entre l'avocat et son client. Bien que le CCBE comprenne qu'il est nécessaire d'inclure les avocats dans la proposition, des exceptions adaptées devraient être prévues pour la facturation et la déclaration électroniques des avocats afin d'éviter les violations du secret professionnel.

1. Introduction

Le 8 décembre 2022, la Commission a publié une série de mesures visant à « *relever les défis posés par le développement de l'économie de plateforme dans le domaine de la TVA* ». Il s'agit notamment d'une proposition de directive du Conseil modifiant la directive 2006/112/CE en ce qui concerne les règles de TVA applicables à l'ère numérique (« proposition ViDA »).¹

Selon les propositions de la Commission, les États membres doivent instaurer la facturation électronique obligatoire d'ici 2026. Le nouveau système introduit la déclaration numérique en temps réel aux fins de la TVA sur le principe de la facturation électronique. L'intention est de donner aux États membres des informations précieuses dont ils ont besoin pour renforcer la lutte contre la fraude à la TVA, en particulier la fraude de type carrousel.

Le CCBE note les éléments suivants de la proposition.

- **La facturation électronique sera la règle générale**, un système par défaut pour l'émission des factures puisque les États membres devront accepter les factures électroniques si elles sont conformes à la norme établie dans la proposition. Avant cette proposition, l'émission de factures électroniques était soumise à l'acceptation du destinataire, une disposition que la proposition supprime. Les factures sur papier seront permises si elles sont autorisées par les

¹ <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/FR/TXT/?uri=CELEX%3A52022PC0701>

États membres [mais elles ne seront pas autorisées pour certains types - chapitre 6 titre XI (états récapitulatifs)]. En outre, les États membres peuvent imposer la facturation électronique (articles 217, 218 et 232).

- L'article 223 est supprimé avec effet à partir de janvier 2028, avec pour conséquence qu'il **ne sera plus possible d'émettre des factures périodiques**. Dans le nouveau système de déclaration, les informations sur les transactions doivent être transmises aux administrations fiscales en temps quasi réel. Les données relatives à chacune des opérations doivent être envoyées deux jours ouvrables après l'émission de la facture (article 263 dans la version applicable à partir du 1^{er} janvier 2028).
- **Le contenu des factures** sera identique à celui de l'article 226 de la directive actuellement en vigueur², mais avec de nouveaux éléments ajoutés dans la proposition qui entrera en vigueur le 1^{er} janvier 2028. Les éléments de données ajoutés au contenu de la facture sont l'identifiant du compte bancaire sur lequel le paiement de la facture sera crédité, les dates convenues et le montant de chaque paiement lié à une opération concrète et, dans le cas d'une facture modifiant la facture initiale, l'identification de cette dernière (article 226).
- **Le système de déclaration numérique ne sera obligatoire que pour les transactions transfrontalières** (intracommunautaires). La transmission des données doit être effectuée par voie électronique, et les États membres fourniront les moyens nécessaires à cette transmission. Les informations peuvent être transmises directement par l'assujetti ou par un tiers en son nom. Le premier paragraphe de l'article 264 prévoit les **informations qui doivent être soumises pour chaque opération** (les mêmes que celles qui devaient être soumises dans les états récapitulatifs, mais détaillées pour chaque opération au lieu d'être agrégées par client, plus de nouveaux champs qui ont été ajoutés pour améliorer la détection de la fraude (article 226). Conformément à l'article 264 dans la version applicable au 1^{er} janvier 2028, le nom et l'adresse du contribuable (article 226, point (5)) et la date de livraison (article 226, point (7)) ne doivent pas être inclus dans les données à transmettre (articles 262 à 271).
- **La déclaration numérique sera possible pour les transactions nationales (mais pas obligatoire)**. Toutefois, si les États membres retiennent cette solution, des normes doivent être respectées (comme indiqué à l'article 271 ter, les caractéristiques du système de déclaration de l'article 271 ter sont similaires à celles conçues pour les transactions intracommunautaires). Le deuxième paragraphe de l'article 271 bis permet aux États membres de mettre en place des systèmes de déclaration pour tout autre type de transaction. Ce deuxième paragraphe englobe, par exemple, **la déclaration des livraisons de biens ou des prestations de services effectuées par un assujetti au profit d'un particulier**. L'article 271 bis est une possibilité et non une obligation pour les États membres (articles 271 bis à 273).
- Les États membres qui disposent déjà de systèmes de déclaration pour ces transactions devront les adapter aux caractéristiques du système de déclaration harmonisé. À cette fin, l'initiative exige que cette adaptation ait lieu au plus tard en 2028.

Le CCBE est préoccupé par le fait que ce nouveau système pourrait porter atteinte au secret professionnel.

² <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/FR/TXT/?uri=CELEX%3A02006L0112-20220701>

2. Exposition du problème

La question est importante étant donné que plusieurs éléments des factures émises par les avocats peuvent être confidentiels. Il s'agit notamment du nom du client et des services qui lui ont été fournis.

En effet, le secret professionnel signifie en principe que :

- l'identité du client et de l'avocat doit rester confidentielle, de même que l'existence de leur relation ;
- les avocats ne doivent pas divulguer le type de services qu'ils fournissent à leurs clients.

La CJUE l'a récemment rappelé dans son arrêt du 8 décembre 2022 dans l'affaire C-694/20 :

« [...] il ressort de la jurisprudence de la Cour EDH que l'article 8, paragraphe 1, de la CEDH protège la confidentialité de toute correspondance entre individus et accorde une protection renforcée aux échanges entre les avocats et leurs clients (voir, en ce sens, Cour EDH, arrêt du 6 décembre 2012, Michaud c. France, CE:ECHR:2012:1206JUD001232311, §§ 117 et 118). À l'instar de cette disposition, dont la protection recouvre non seulement l'activité de défense, mais également la consultation juridique, l'article 7 de la Charte garantit nécessairement le secret de cette consultation juridique, et ce tant à l'égard de son contenu que de son existence. En effet, ainsi que l'a relevé la Cour EDH, les personnes qui consultent un avocat peuvent raisonnablement s'attendre à ce que leurs communications demeurent privées et confidentielles [Cour EDH, arrêt du 9 avril 2019, Altay c. Turquie (No 2), CE:ECHR:2019:0409JUD001123609, § 49]. Partant, hormis des situations exceptionnelles, ces personnes doivent pouvoir légitimement avoir confiance dans le fait que leur avocat ne divulquera à personne, sans leur accord, qu'elles le consultent. »³

Le 20 juillet 2023, la Cour constitutionnelle belge a réitéré les principes posés précédemment par la CJUE dans son arrêt du 8 décembre 2022 (appliqué à la loi belge mettant en œuvre la DAC6)⁴.

Par conséquent, en principe, les avocats ne peuvent pas donner aux autorités des informations relevant du secret professionnel, c'est-à-dire concernant l'identité du client et les services fournis au client.

Les changements que la proposition ViDA tente d'introduire pourraient poser des problèmes à cet égard, du moins dans certains États membres. En France, par exemple, les détails concernant les services fournis doivent être joints à la facture par les avocats sous la forme d'un document distinct et peuvent donc facilement être séparés de la facture lorsque celle-ci est communiquée aux autorités. La proposition ViDA pourrait créer une situation dans laquelle le passage à la facturation et à la déclaration électronique rendrait difficile la séparation de ces informations, qui finiraient donc par être communiquées aux autorités en violation du secret professionnel.

En Belgique, les autorités acceptent que certains détails des services rendus par un avocat à son client ne soient pas divulgués aux autorités chargées de la TVA, à condition que ces dernières disposent d'informations suffisantes pour déterminer si la TVA facturée par l'avocat est déductible ou non pour le client. En d'autres termes, les autorités belges chargées de la TVA respectent le fait que la description précise des services d'un avocat ne soit pas divulguée afin d'éviter toute atteinte au secret professionnel. Il serait inacceptable que le nouveau système numérique de déclaration de TVA rende

³ Paragraphe 27, disponible [ici](#).

⁴ Cour constitutionnelle belge, n° 111/2023, disponible [ici](#).

impossible le maintien de cette tolérance appliquée dans le cadre du système de déclaration « traditionnel ».

Les avocats traitent des informations relevant du secret professionnel qui ne peuvent être transmises automatiquement aux autorités. Révéler des informations sur l'existence d'une relation avec un client et la nature des services juridiques fournis dans le cadre de la facturation et de la déclaration électroniques pourrait conduire à la violation du secret professionnel. Il est donc nécessaire de trouver des solutions pour éviter de telles violations. À titre d'exemple, une note sur la facture « prestation de services juridiques » sans aucun détail sur la facture devrait être suffisante pour satisfaire aux objectifs de la directive.

Il est établi par la Cour européenne des droits de l'homme que la protection spécifique que l'article 7 de la Charte et l'article 8, paragraphe 1, de la CEDH accordent au secret professionnel de l'avocat, qui prend principalement la forme d'obligations à sa charge, est justifiée par le fait que les avocats se voient confier un rôle fondamental dans une société démocratique, celui de défendre les justiciables⁵.

Une jurisprudence extracommunautaire a également confirmé que les factures de conseils juridiques relèvent du secret professionnel⁶.

Bien que le secret professionnel ne soit pas un droit absolu et qu'il puisse être restreint, les tribunaux ont estimé que les restrictions ne sont possibles que dans des conditions spécifiques.

À cet égard, premièrement, le Guide sur l'article 8⁷ de la Convention européenne des droits de l'homme indique tout d'abord ce qui suit :

« 241. Malgré son importance, le droit de communiquer de manière confidentielle avec un avocat n'est pas un droit absolu puisqu'il peut être soumis à des restrictions. Afin de s'assurer que les limitations mises en œuvre ne réduisent pas le droit dont il s'agit au point de l'atteindre dans sa substance même et de le priver de son effectivité, la Cour doit se convaincre que celles-ci sont prévisibles pour le justiciable, qu'elles tendent à un ou des buts légitimes au sens de l'article 8 § 2, et qu'elles sont « nécessaires dans une société démocratique » en ce sens qu'elles sont proportionnées aux objectifs poursuivis.

242. La marge d'appréciation dont dispose l'État lorsqu'il s'agit d'évaluer les limites admissibles de l'ingérence dans la confidentialité des consultations et des communications avec un avocat est étroite en ce que seules des circonstances exceptionnelles, comme éviter la perpétration d'un délit grave ou une atteinte majeure à la sécurité et à la sûreté de la prison, peuvent justifier la nécessité d'apporter des restrictions à ces droits (§ 52). »

Le CCBE juge également pertinent de rappeler l'arrêt de la Cour européenne des droits de l'homme dans l'affaire *Saber c. Norvège*⁸, dans lequel la Cour a constaté une violation de l'article 8 de la CEDH en raison du « manque de clarté du cadre juridique et de l'absence de garanties procédurales se rapportant concrètement à la protection du secret professionnel. La Cour a pris en considération l'absence de dispositions adaptées aux situations où les données relevant du secret professionnel font partie de lots de données stockées numériquement ». Cette jurisprudence devrait s'appliquer *mutatis mutandis* à une situation où des données relevant du secret professionnel provenant de factures font partie de factures électroniques ou de factures enregistrées sous forme numérique.

⁵ CEDH, arrêt du 6 décembre 2012, *Michaud c. France*, par. 118-119, disponible [ici](#).

⁶ <https://law.justia.com/cases/california/supreme-court/2016/s226645.html>

⁷ CEDH, Guide sur l'article 8 de la Convention européenne des droits de l'homme, mis à jour le 31 août 2022, disponible [ici](#).

⁸ CEDH, arrêt du 17 décembre 2020, *Saber c. Norvège*, par. 56-57, disponible [ici](#).

Deuxièmement, au niveau national, les tribunaux exigent également que des conditions strictes soient remplies pour restreindre le secret professionnel. Par exemple, il convient de mentionner l'arrêt de la Cour constitutionnelle belge du 14 mars 2019⁹. Dans cet arrêt, la Cour n'a pas considéré invalide l'obligation de divulguer le numéro de TVA des clients (liste annuelle des clients assujettis à la TVA de l'avocat) parce que la communication n'était adressée qu'à l'administration de la TVA, à laquelle les obligations de secret professionnel s'appliquent de manière stricte. Le secret professionnel n'est pas absolu et des exceptions sont possibles à condition : a) qu'elles fassent l'objet d'une interprétation stricte ; b) qu'il ne puisse être dérogé au secret professionnel qu'en cas de « valeur supérieure » de l'intérêt collectif ; et c) que l'exception au secret soit strictement proportionnée à la poursuite d'objectifs majeurs.

Enfin, la proposition risque de créer des problèmes supplémentaires. Par exemple, l'interdiction des factures périodiques peut s'avérer problématique lorsqu'il s'agit de clients à long terme qui nécessitent un ensemble de travaux juridiques sur une certaine période, tels que les clients qui exigent une vérification continue du respect de la législation. Par conséquent, le CCBE considère qu'il est utile de conserver la possibilité d'émettre des factures périodiques en général (ce qui peut être le cas pour de nombreuses professions). De nombreux prestataires de services fournissent des services identiques en l'espace d'un jour (d'une semaine, d'un mois) et l'annulation des factures périodiques entraînerait une charge administrative énorme pour eux.

3. Modifications proposées par le CCBE

Pour les raisons susmentionnées, le CCBE invite les législateurs à modifier le texte comme suit :

Le CCBE propose :

- d'obliger les États membres à prévoir des exceptions à la facturation électronique pour les avocats lorsque le processus conduirait à divulguer des informations relevant du secret professionnel en vertu du droit de l'État membre ; et
- d'obliger les États membres à prévoir des exceptions pour les avocats afin qu'ils ne soient pas obligés de communiquer numériquement des informations relevant du secret professionnel en vertu du droit de l'État membre.

Cela pourrait être réalisé en ajoutant **un nouveau paragraphe 3 à l'article 218** dans la version applicable au 1^{er} janvier 2024 et en procédant à la même modification dans la version applicable au 1^{er} janvier 2028.

Proposition	Proposition du CCBE
Article 218 1. Pour les besoins de la présente directive, les États membres acceptent comme factures tous les documents ou messages sur papier ou sous forme électronique qui remplissent les conditions déterminées par le présent chapitre.	Article 218 1. Pour les besoins de la présente directive, les États membres acceptent comme factures tous les documents ou messages sur papier ou sous forme électronique qui remplissent les conditions déterminées par le présent chapitre.

⁹ Cour constitutionnelle belge, arrêt du 14 mars 2019, n° 43/2019, disponible [ici](#).

<p>2. Les États membres peuvent rendre obligatoire l'émission de factures électroniques. Les États membres imposant cette obligation autorisent l'émission de factures électroniques conformes à la norme européenne sur la facturation électronique et à la liste des syntaxes en vertu de la directive 2014/55/UE du Parlement européen et du Conseil. L'émission de factures électroniques par les assujettis et la transmission de celles-ci ne sont pas soumises à une autorisation ou une vérification obligatoires préalables de l'administration fiscale, sans préjudice des mesures particulières autorisées en vertu de l'article 395 et déjà mises en œuvre au moment de l'entrée en vigueur de la présente directive.</p>	<p>2. Les États membres peuvent rendre obligatoire l'émission de factures électroniques. Les États membres imposant cette obligation autorisent l'émission de factures électroniques conformes à la norme européenne sur la facturation électronique et à la liste des syntaxes en vertu de la directive 2014/55/UE du Parlement européen et du Conseil. L'émission de factures électroniques par les assujettis et la transmission de celles-ci ne sont pas soumises à une autorisation ou une vérification obligatoires préalables de l'administration fiscale, sans préjudice des mesures particulières autorisées en vertu de l'article 395 et déjà mises en œuvre au moment de l'entrée en vigueur de la présente directive.</p> <p>3. À titre d'exception au paragraphe 2, afin d'éviter des situations conduisant à des violations du secret professionnel, qui constitue un élément fondamental du droit à un procès équitable et à la vie privée, les États membres n'imposent pas aux avocats l'obligation d'émettre des factures électroniques lorsque l'émission d'une telle facture conduirait à la divulgation d'informations relevant du secret professionnel en vertu du droit national de cet État membre.</p>
---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

Le libellé de l'article 218 applicable à partir du 1^{er} janvier 2028 devrait dès lors également inclure le paragraphe 3 susmentionné en tant que paragraphe 2.

Proposition	Proposition du CCBE
<p>Article 218</p> <p>Aux fins de la présente directive, les factures sont émises sous une forme électronique structurée. Toutefois, les États membres peuvent accepter des documents sur support papier ou sous d'autres formes comme factures pour des opérations non soumises aux obligations de déclaration prévues au titre XI, chapitre 6. Les États membres autorisent l'émission de factures électroniques conformes à la norme européenne sur la facturation électronique et à la liste des syntaxes en vertu de la directive 2014/55/UE du Parlement européen et du Conseil. L'émission de factures électroniques par les assujettis et la transmission de celles-ci ne devraient pas être soumises à une autorisation ou une vérification préalable obligatoire de l'administration fiscale.</p>	<p>Article 218</p> <p>1. Aux fins de la présente directive, les factures sont émises sous une forme électronique structurée. Toutefois, les États membres peuvent accepter des documents sur support papier ou sous d'autres formes comme factures pour des opérations non soumises aux obligations de déclaration prévues au titre XI, chapitre 6. Les États membres autorisent l'émission de factures électroniques conformes à la norme européenne sur la facturation électronique et à la liste des syntaxes en vertu de la directive 2014/55/UE du Parlement européen et du Conseil. L'émission de factures électroniques par les assujettis et la transmission de celles-ci ne devraient pas être soumises à une autorisation ou une vérification préalable obligatoire de l'administration fiscale.</p>

	<p>2. À titre d'exception au paragraphe 1, afin d'éviter des situations conduisant à des violations du secret professionnel, qui constitue un élément fondamental du droit à un procès équitable et à la vie privée, les États membres n'imposent pas aux avocats l'obligation d'émettre des factures électroniques lorsque l'émission d'une telle facture conduirait à la divulgation d'informations relevant du secret professionnel en vertu du droit national de cet État membre.</p>
--	--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

Un nouveau paragraphe 3 devrait également être ajouté à l'article 263, applicable à partir du 1^{er} janvier 2028¹⁰.

Proposition	Proposition du CCBE
<p>Article 262 paragraphe 1 (phrase introductive)</p> <p>Tout assujetti identifié à la TVA transmet à l'État membre dans lequel celui-ci est établi ou identifié à la TVA les données suivantes pour chaque livraison ou transfert de biens effectué conformément à l'article 138, chaque acquisition intracommunautaire de biens effectuée conformément à l'article 20 et chaque prestation de services imposable dans un État membre autre que celui dans lequel le fournisseur ou le prestataire est établi.</p> <p>Article 263</p> <p>1. Les données visées à l'article 262, paragraphe 1, sont transmises pour chacune des opérations effectuées par l'assujetti au plus tard deux jours ouvrables après l'émission de la facture, ou après la date à laquelle la facture devait être émise lorsque l'assujetti ne respecte pas l'obligation d'émettre une facture. Les données sont transmises par l'assujetti ou par un tiers pour le compte de celui-ci. Les États membres prévoient les moyens électroniques pour la transmission de ces données.</p>	<p>Article 262, paragraphe 1 (phrase introductive)</p> <p>Tout assujetti identifié à la TVA transmet à l'État membre dans lequel celui-ci est établi ou identifié à la TVA les données suivantes pour chaque livraison ou transfert de biens effectué conformément à l'article 138, chaque acquisition intracommunautaire de biens effectuée conformément à l'article 20 et chaque prestation de services imposable dans un État membre autre que celui dans lequel le fournisseur ou le prestataire est établi.</p> <p>Article 263</p> <p>1. Les données visées à l'article 262, paragraphe 1, sont transmises pour chacune des opérations effectuées par l'assujetti au plus tard deux jours ouvrables après l'émission de la facture, ou après la date à laquelle la facture devait être émise lorsque l'assujetti ne respecte pas l'obligation d'émettre une facture. Les données sont transmises par l'assujetti ou par un tiers pour le compte de celui-ci. Les États membres prévoient les moyens électroniques pour la transmission de ces données.</p>

¹⁰ <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A52022PC0701>

Les États membres autorisent la transmission des données issues de factures électroniques conformes à la norme européenne sur la facturation électronique et à la liste des syntaxes en vertu de la directive 2014/55/UE du Parlement européen et du Conseil.

Les États membres peuvent autoriser la transmission des données issues de factures électroniques au moyen d'autres formats de données qui garantissent l'interopérabilité avec la norme européenne sur la facturation électronique.

2. Le message électronique commun pour la transmission des données visées au paragraphe 1 est déterminé conformément à la procédure prévue à l'article 58, paragraphe 2, du règlement (UE) n° 904/2010.

Les États membres autorisent la transmission des données issues de factures électroniques conformes à la norme européenne sur la facturation électronique et à la liste des syntaxes en vertu de la directive 2014/55/UE du Parlement européen et du Conseil.

Les États membres peuvent autoriser la transmission des données issues de factures électroniques au moyen d'autres formats de données qui garantissent l'interopérabilité avec la norme européenne sur la facturation électronique.

2. Le message électronique commun pour la transmission des données visées au paragraphe 1 est déterminé conformément à la procédure prévue à l'article 58, paragraphe 2, du règlement (UE) n° 904/2010.

3. Les États membres prévoient une dérogation à la transmission électronique de données, lorsque celles-ci sont liées à des services fournis par des avocats et qu'elles relèvent du secret professionnel en vertu de la législation de l'État membre.

Les articles 271 bis à 273 concernant le système de déclaration numérique pour les livraisons de biens et les prestations de services effectués à titre onéreux sur le territoire d'un État membre devraient être modifiés de la même manière.

Enfin, indépendamment des solutions privilégiées par les législateurs, le CCBE propose également d'ajouter un considérant explicatif.

Considérant ... (nouveau)

Compte tenu du fait que les factures émises par les avocats doivent préserver la confidentialité des relations avec leurs clients, des règles spéciales doivent leur être appliquées, compte tenu du rôle particulier que jouent les avocats dans l'administration de la justice et de l'importance du secret professionnel pour le droit à un procès équitable et à la vie privée, tels que le prévoit la jurisprudence de la Cour de justice et de la Cour européenne des droits de l'homme. Selon cette jurisprudence, le contenu des conseils juridiques relève du secret professionnel, tout comme l'existence même de la relation entre l'avocat et son client. Par conséquent, les règles relatives aux factures électroniques et aux déclarations numériques ne devraient pas conduire à divulguer aux autorités ces éléments et informations protégés par le secret professionnel de l'avocat en vertu du droit des États membres.