

IBR-IRE

Instituut van de Bedrijfsrevisoren
Institut des Réviseurs d'Entreprises

AVIS ¹ 2025/02 DU CONSEIL DE L'INSTITUT DES REVISEURS D'ENTREPRISES

Correspondant
sg@ibr-ire.be

Notre référence
SDB

Date
27.05.2025

Chère Consœur,
Cher Confrère,

Concerne : Questions relatives à la loi DAC 6 pour le réviseur d'entreprises

1. Contexte

Le présent avis vise à mettre à jour l'ancien avis 2021/12 du 26 juin 2021 concernant les questions relatives à la loi DAC 6 pour le réviseur d'entreprises, à la suite notamment de l'arrêt de la Cour constitutionnelle n° 33/2025 du 27 février 2025². Cet ancien avis 2021/12 du 26 juin 2021 est donc abrogé et modifié par le présent avis.

La loi du 20 décembre 2019 transposant la Directive (UE) 2018/822 du Conseil du 25 mai 2018 modifiant la Directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal en rapport avec les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration (ci-après : « loi DAC 6 ») a un certain nombre d'incidences importantes pour le réviseur d'entreprises.

Les aspects suivants seront traités successivement dans le présent avis actualisé :

- Quel est l'objet de la loi DAC 6 ?
- Qu'est-ce qu'un « *dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration* » au sens de la loi DAC 6 ?
- Quelques exemples de « *dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration* »
- Le réviseur d'entreprises doit-il effectuer lui-même des déclarations DAC 6 ?
- Le secret professionnel du réviseur d'entreprises l'empêche-t-il d'effectuer spontanément lui-même une déclaration DAC 6 ?

¹ Par voie d'avis, l'Institut développe la doctrine relative aux techniques d'audit et à la bonne application par les réviseurs d'entreprises du cadre légal, réglementaire et normatif qui régit l'exercice de leur profession (art. 31, § 7 de la loi du 7 décembre 2016 portant organisation de la profession et de la supervision publique des réviseurs d'entreprises) ; seules les normes et les recommandations sont obligatoires.

² Cour constitutionnelle, arrêt n° 33/2025 du 27 février 2025, <https://www.const-court.be/public/f/2025/2025-033f.pdf>.

- Le réviseur d'entreprises doit-il prendre connaissance des déclarations DAC 6 ?
- Que doit faire le réviseur d'entreprises s'il reçoit une telle déclaration ?

2. **Analyse**

2.1. Quel est l'objet de la loi DAC 6 ?

La loi DAC 6 introduit une obligation de déclaration pour certains dispositifs fiscaux transfrontières et impose une obligation de déclaration aux intermédiaires et, dans certains cas, aux contribuables eux-mêmes. Ils doivent déclarer à l'administration fiscale belge certains dispositifs transfrontières rencontrant des marqueurs spécifiques (« *hallmarks* »). L'obligation de déclaration s'applique à la fois aux dispositifs pouvant potentiellement être utilisés pour obtenir des avantages fiscaux et aux structures répondant à d'autres facteurs de risque définis par la loi DAC 6.

2.2. Qu'est-ce qu'un « dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration » au sens de la loi DAC 6 ?

La définition d'un « *dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration* » se trouve à l'article 326/1, 2° du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : « CIR 92 ») et concerne « *tout dispositif transfrontière comportant au moins l'un des marqueurs visés à l'article 326/2 CIR 92* ».

Un « *marqueur* » (« *hallmark* ») est une caractéristique ou particularité d'un dispositif transfrontière qui indique un risque potentiel d'évasion fiscale.

En vertu de l'article 326/2 CIR 92, les marqueurs peuvent être subdivisés en cinq catégories :

- la catégorie A reprend les marqueurs généraux liés au « critère de l'avantage principal » ;
- la catégorie B reprend les marqueurs spécifiques liés au « critère de l'avantage principal » ;
- la catégorie C reprend les marqueurs spécifiques liés aux opérations transfrontières ;
- la catégorie D reprend les marqueurs spécifiques concernant l'échange automatique d'informations et les bénéficiaires effectifs ; et
- la catégorie E reprend les marqueurs spécifiques concernant les prix de transfert.

La FAQ sur DAC 6 élaborée par le SPF Finances explique plus en détail les marqueurs et le critère de l'avantage principal³.

³ SPF Finances, FAQ : DAC 6 – Déclaration des dispositifs transfrontières, 15 juin 2020, <https://www.minfin.fgov.be/myminfin-web/pages/public/fisconet/document/f1d1bb0c-89ef-4424-8740-50ca28bedef0>, à partir du point 3.3, p. 14 et s.

2.3. Quelques exemples de « dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration »

À des fins de clarification, quelques exemples (non exhaustifs) de dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration au sens de la loi DAC 6 sont présentés ci-dessous, à titre purement illustratif.

- *Dispositifs hybrides* : il s'agit de situations dans lesquelles un contribuable utilise des différences de qualification fiscale d'une entité ou d'un instrument entre deux ou plusieurs juridictions, ce qui entraîne une double déduction ou une déduction sans comptabilisation des revenus.
- *Utilisation d'options de compensation de pertes* : dispositifs par lesquels des pertes sont transférées à une autre juridiction pour obtenir des avantages fiscaux qui ne seraient pas disponibles autrement.
- *Contournement des restrictions de déduction d'intérêts* : dispositifs mis en place pour contourner les restrictions de déduction d'intérêts en vigueur dans certaines juridictions.
- *Transferts d'actifs incorporels difficiles à évaluer* : il s'agit de situations dans lesquelles des actifs incorporels, tels que la propriété intellectuelle, sont transférés entre des entreprises liées situées dans des juridictions différentes, souvent dans le but d'obtenir des avantages fiscaux.
- *Transactions à imposition faible ou nulle* : dispositifs par lesquels les revenus sont transférés vers des juridictions à imposition faible ou nulle, souvent par le biais de structures ou de transactions complexes.

2.4. Le réviseur d'entreprises doit-il effectuer lui-même des déclarations DAC 6 ?

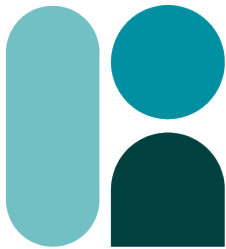
L'obligation de déclaration DAC 6 est applicable à chaque intermédiaire et à chaque dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration comprenant les informations dont l'intermédiaire a la connaissance, qu'il possède ou contrôle. Toutefois, un intermédiaire n'a pas d'obligation de recherche active.

Selon la loi DAC 6, il faut considérer comme « intermédiaire »⁴ :

« 4° "intermédiaire" : toute personne qui conçoit, commercialise ou organise un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration, le met à disposition aux fins de sa mise en œuvre ou gère sa mise en œuvre ;

*Un intermédiaire est aussi une personne qui, compte tenu des faits et circonstances pertinents et sur la base des informations disponibles ainsi que de l'expertise en la matière et de la compréhension qui sont nécessaires pour fournir de tels services, sait ou pourrait raisonnablement être censée savoir qu'elle s'est engagée à fournir, **directement ou par l'intermédiaire d'autres***

⁴ Cf. art. 326/1, 4° CIR 92.



IBR-IRE

Instituut van de Bedrijfsrevisoren
Institut des Réviseurs d'Entreprises

personnes, une aide, une assistance ou des conseils concernant la conception, la commercialisation ou l'organisation d'un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration, ou concernant sa mise à disposition aux fins de sa mise en œuvre ou la gestion de sa mise en œuvre. Toute personne a le droit de fournir des éléments prouvant qu'elle ne savait pas et ne pouvait pas raisonnablement être censée savoir qu'elle participait à un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration. A cette fin, cette personne peut invoquer tous les faits et circonstances pertinents ainsi que les informations disponibles et son expertise et sa compréhension en la matière.

Pour être [qualifiée d']un intermédiaire, une personne répond à l'une au moins des conditions supplémentaires suivantes :

- a) être résidente dans un État membre à des fins fiscales ;*
- b) posséder dans un État membre un établissement stable par le biais duquel sont fournis les services concernant le dispositif ;*
- c) être constituée dans un État membre ou régie par le droit d'un État membre ;*
- d) être enregistrée auprès d'une association professionnelle en rapport avec des services juridiques, fiscaux ou de conseil dans un État membre; ».*

En vertu de la loi DAC6, les « *intermédiaires* » sont tenus d'informer l'autorité compétente belge (ci-après : le SPF Finances) des dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration s'ils sont impliqués dans de tels arrangements, soit à titre professionnel, soit parce qu'ils les ont élaboré ou qu'ils en font la promotion. Un intermédiaire peut être une personne morale, une personne physique ou une entreprise sans personnalité morale.

En pratique, un réviseur d'entreprises (ayant ou non la qualité de commissaire⁵) peut effectivement s'être engagé à fournir, **directement ou par l'intermédiaire d'autres personnes** (par exemple un membre de son réseau) une aide, une assistance ou des conseils concernant la conception, la commercialisation ou l'organisation d'un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration, ou concernant sa mise à disposition aux fins de sa mise en œuvre ou la gestion de sa mise en œuvre. Par conséquent, un réviseur d'entreprises qui fournit l'un des services susmentionnés peut être considéré comme un « intermédiaire » au sens de la loi DAC 6, et il est donc tenu par une obligation de déclaration.

⁵ En ce qui concerne le commissaire, en vertu de la réglementation belge actuelle, les conseils fiscaux prodigués de manière générale par le commissaire sont autorisés (à l'égard tant d'une EIP que d'une non-EIP). Pour ce qui concerne les EIP, ces conseils fiscaux généraux ne sont cependant autorisés que pour autant qu'ils n'aient pas d'effet direct ou aient un effet peu significatif, séparément ou dans leur ensemble, sur les comptes annuels contrôlés en raison du fait que l'option du règlement ait été exercée. En effet, si la Belgique n'avait pas exercé cette option, le commissaire serait toujours soumis à l'interdiction de donner des conseils fiscaux à une EIP. Dans les non-EIP, les conseils fiscaux généraux sont autorisés pour autant qu'ils ne portent pas atteinte aux principes généraux applicables en matière d'indépendance du commissaire. L'obligation de transparence relative à la mention des honoraires liés à des services non-audit, existant actuellement en Belgique, est maintenue à l'avenir. La seule exception à cette règle pour le commissaire des EIP concerne les services fiscaux impliquant une planification fiscale agressive. Dans ce cas, le commissaire d'une EIP ne peut pas fournir ces services (*Exposé des motifs, Doc. parl. Chambre 2016-17, n° 54 2083/001, p. 72 ; cf. le considérant 9 du règlement (UE) n° 537/2014*) : « Lorsque ces services impliquent une planification fiscale agressive, ils ne devraient pas être considérés comme peu importants. En conséquence, un contrôleur légal des comptes ou un cabinet d'audit ne devrait pas fournir de tels services à l'entité contrôlée. ». Toutefois, un dispositif transfrontière ne constitue pas nécessairement une planification fiscale agressive. Un commissaire qui s'est engagé à fournir, **directement ou par l'intermédiaire d'autres personnes** (par exemple un membre de son réseau) une aide, une assistance ou des conseils à l'entité contrôlée concernant la conception, la commercialisation ou l'organisation d'un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration, ou concernant sa mise à disposition aux fins de sa mise en œuvre ou la gestion de sa mise en œuvre, est considéré comme un « intermédiaire » au sens de la loi DAC 6, et est donc tenu par une obligation de déclaration.

Lorsque le réviseur d'entreprises-intermédiaire a la connaissance de, possède ou contrôle des informations concernant un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration, il doit spontanément déclarer le dispositif transfrontière au SPF Finances. Les modalités pratiques de la déclaration DAC 6 au SPF Finances sont expliquées sur le site web du SPF Finances⁶.

Le réviseur d'entreprises peut toutefois être dispensé de l'obligation de transmettre des informations au SPF Finances, conformément à l'article 326/6, alinéa 2, CIR 92, s'il peut fournir une preuve écrite qu'un autre intermédiaire a déjà transmis les informations au SPF Finances.

2.5. Le secret professionnel du réviseur d'entreprises l'empêche-t-il d'effectuer spontanément lui-même une déclaration DAC 6 ?

L'arrêt de la Cour constitutionnelle du 27 février 2025 stipule que les États membres ne peuvent dispenser les intermédiaires de l'obligation de déclaration en raison du secret professionnel que s'ils sont avocats ou des professionnel habilités, selon le droit national, à assurer la représentation en justice⁷.

Il ressort de la loi du 7 décembre 2016 que les réviseurs d'entreprises n'ont pas de pouvoir de représentation en justice et que leur rôle ne concerne en principe pas les procédures judiciaires⁸. En Belgique, les avocats disposent généralement d'un monopole de plaidoirie, ce qui signifie qu'ils ont le droit exclusif de représenter les clients et de plaider lors d'une audience devant un tribunal. Cependant, il existe quelques exceptions où d'autres professions peuvent accomplir certains actes juridiques, mais elles ne sont pas autorisées à représenter les clients en justice comme le font les avocats.

Il résulte de ce qui précède que les réviseurs d'entreprises ne peuvent pas invoquer l'article 326/1, § 1 CIR 92 pour se dispenser de l'obligation de déclaration en raison de leur secret professionnel.

Par conséquent, le réviseur d'entreprises qui est effectivement qualifié d'« intermédiaire » au sens de la loi DAC 6 doit spontanément déclarer le dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration au SPF Finances, sauf s'il peut fournir une preuve écrite qu'un autre intermédiaire a déjà transmis les informations au SPF Finances (cf. *supra*, point 2.4.).

2.6. Le réviseur d'entreprises doit-il prendre connaissance des déclarations DAC 6 ?

Sur la base de l'article 325/5 CIR 92, un numéro de référence unique est attribué à la suite de la déclaration d'un dispositif transfrontière. Ce numéro doit être communiqué lors de chaque déclaration ultérieure concernant le même dispositif transfrontière, tant pour les déclarations effectuées par chaque intermédiaire concerné que pour celles effectuées par le contribuable concerné. L'intermédiaire qui reçoit le numéro de référence unique de la part des autorités

⁶ Cf. <https://financien.belgium.be/fr/E-services/mandatory-disclosure-rules/envoi-fichiers-xml-mdr>.

⁷ Cf. le présent arrêt de la Cour constitutionnelle n° 33/2025 du 27 février 2025, B. 11, p. 34.

⁸ Ceci est également confirmé par l'arrêt de la Cour de justice de l'Union européenne du 29 juillet 2024 dans l'affaire C-623/22, paragraphe 95, tel que reproduit dans le présent arrêt de la Cour constitutionnelle n° 33/2025 du 27 février 2025, p. 29 : « Ces autres versions linguistiques sont donc susceptibles de viser des professions (telles que celles de conseiller fiscal, de notaire, d'auditeur, de comptable, de banquier) tenues à un secret professionnel en vertu du droit national, mais, a priori, non investies par ce même droit d'un pouvoir de représentation en justice. »

compétentes doit le communiquer sans délai, ainsi que le résumé relatif au dispositif faisant l'objet d'une déclaration, aux autres intermédiaires concernés et au contribuable concerné.

Par conséquent, si le réviseur d'entreprises est effectivement qualifié d'« *intermédiaire* » au sens de la loi DAC 6 (cf. *supra*, point 2.4.), il doit prendre connaissance des déclarations DAC 6 faites par d'autres « intermédiaires » impliqués.

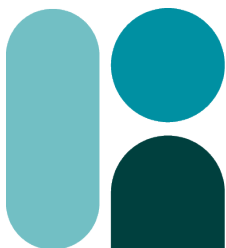
2.7. Que doit faire le réviseur d'entreprises s'il reçoit une telle déclaration DAC 6 ?

Lorsque plusieurs intermédiaires sont impliqués dans le même dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration, le réviseur d'entreprises peut être dispensé de l'obligation de transmettre des informations au SPF Finances, conformément à l'article 326/6, alinéa 2, CIR 92, s'il peut fournir une preuve écrite qu'un autre intermédiaire a déjà transmis les informations au SPF Finances. Il peut le faire en raison du fait que l'autre intermédiaire doit communiquer sans délai le numéro de référence unique, ainsi que le résumé relatif au dispositif faisant l'objet d'une déclaration, aux autres intermédiaires concernés et au contribuable concerné.

Il pourrait être envisagé d'inclure spécifiquement ces informations dans la lettre d'affirmation. Cette lettre d'affirmation devrait idéalement être complétée par un paragraphe indiquant si le client a lui-même fait une déclaration (y compris, le cas échéant, le numéro de référence unique et le résumé relatif au dispositif faisant l'objet de la déclaration), ainsi que par une liste dans laquelle le client énumère tous les « intermédiaires » impliqués dans le dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration. En cas de déclaration, le réviseur d'entreprises est amené à procéder à une évaluation. Celle-ci est d'autant plus importante dans le cas de missions particulières et doit, le cas échéant, être incluse dans ses documents de travail.

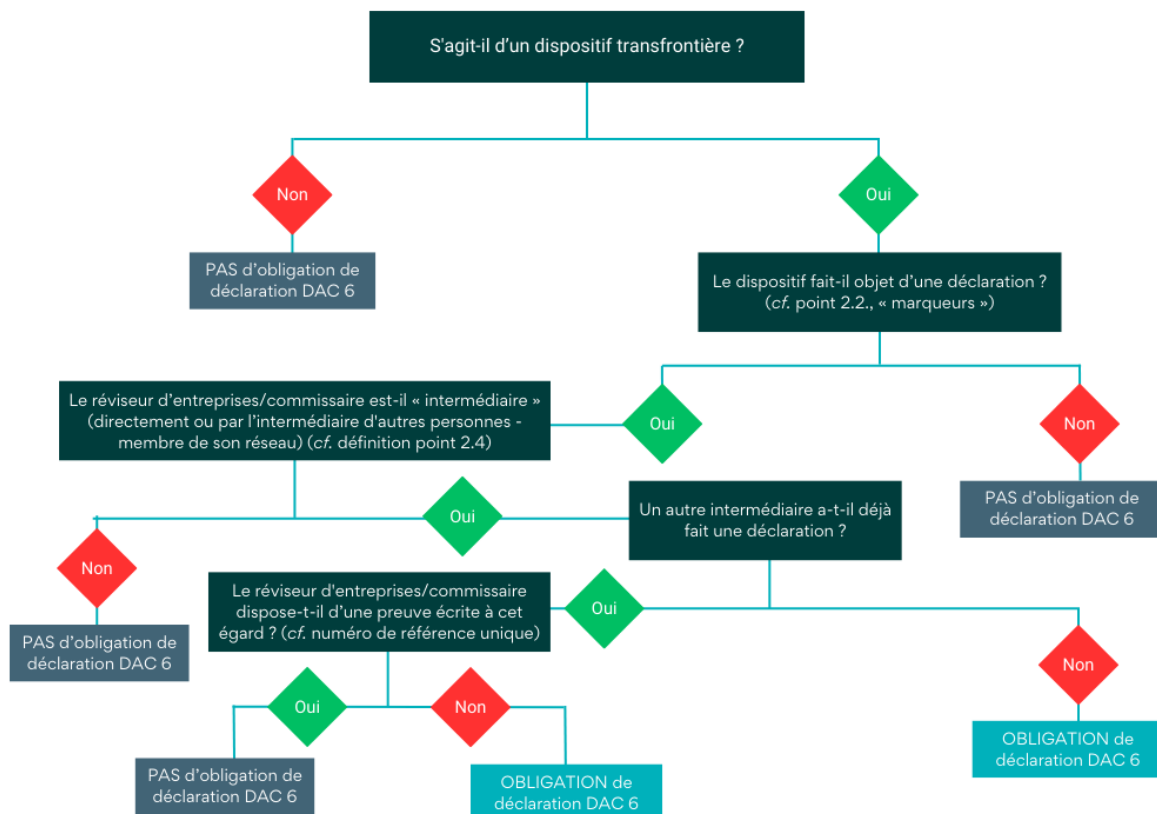
3. Conclusion

Ce qui précède peut être résumé dans l'arbre de décision ci-après qui indique pour chaque hypothèse si le réviseur d'entreprises/commissaire est ou non soumis à l'obligation de déclaration DAC6.



IBR-IRE

Instituut van de Bedrijfsrevisoren
Institut des Réviseurs d'Entreprises



Je vous prie d'agréer, Chère Consœur, Cher Confrère, l'expression de ma haute considération.

Eric VAN HOOF
Président