

# TAX, AUDIT & ACCOUNTANCY

NR 79  
N°

JAARGANG 18 / 18e ANNEE  
OKTOBER/  
OCTOBRE 2023  
4X/JAAR / 4X/AN

“DOOR HET  
WAARBORGEN VAN DE  
VERTROUWELIJKHEID VAN  
DE GEGEVENS BEVORDERT  
DE BEDRIJFSREVISOR  
DE BETROUWBAARHEID  
VAN DE FINANCIËLE  
VERSLAGEN EN KAN HIJ  
ZIJN ROL ALS DERDE  
VERTROUWENSPERSOON  
VOLLEDIG VERVULLEN.”



« EN GARANTISSANT LA  
CONFIDENTIALITÉ DES  
DONNÉES, LE RÉVISEUR  
D'ENTREPRISES FAVORISE  
LA FIABILITÉ DES  
RAPPORTS FINANCIERS  
ET PEUT PLEINEMENT  
REPLIR SON RÔLE DE  
TIERS DE CONFIANCE. »

- Maar ook: DAC 6, BEPS, IFRS, ESRS, financieel plan...: zie de volledige inhoudsopgave op pagina 2**
- Mais aussi: DAC 6, BEPS, IFRS, ESRS, plan financier... : voir la table des matières complète à la page 2**

# SOMMAIRE

# INHOUD

- 01** Editoriaal van de Voorzitter van het IBR Patrick Van Impe  
Beroepsgeheim van de bedrijfsrevisor  
*Editorial du Président de l'IRE Patrick Van Impe*  
*Le secret professionnel du réviseur d'entreprise*
- 
- 05** *DAC 6 et son impact pour les réviseurs d'entreprises, en ce compris dans l'exécution du mandat de commissaire et/ou de missions ponctuelles*  
DAC 6 en de impact voor bedrijfsrevisoren, onder meer binnen de uitvoering van het commissarismandaat en/of van specifieke opdrachten
- 
- 24** Aansprakelijkheid van de economische beroepsbeoefenaar voor bijstand bij het opstellen van het financieel plan
- 
- 38** *L'action XIV du BEPS : quel bilan en tirer ?*
- 
- 51** Kroniek – Internationale financiële en niet-financiële verslaggevingsstandaarden  
*Chronique – Normes internationales de rapportage d'informations financières et non-financières*
- 
- 87** *Mot du Rédacteur en chef*  
*Large réforme fiscale : un coup dans l'eau, ou pire?*  
Woord van de Hoofdredacteur  
Brede belastinghervorming: een schot in het duister, of erger?
- 

## **TAX AUDIT & ACCOUNTANCY**

Revue trimestrielle du Centre d'Information du Révisor d'entreprises (ICCI)

Abréviation recommandée : TAA

Driemaandelijks tijdschrift van het Informatiecentrum voor het Bedrijfsrevisoraat (ICCI)

Aanbevolen afkorting: TAA

## **COMITE DE REDACTION**

### **REDACTIECOMITE**

L. Acke

T. Cartier

M. De Wolf (Hoofdredacteur/Rédacteur en chef)

M. Delacroix

T. Dupont

L. Guarino

A. Jorissen

F. Maillard

M. Mannekens

B. Peeters

D. Schockaert

C. Van der Elst

## **SECRETARIAT DE REDACTION**

### **REDACTIESECRETARIAAT**

ICCI

A. Cauwe,

S. De Blauwe et/en C. Luxen

Bd. E. Jacquainlaan 135

1000 Brussel - Bruxelles

## **EDITEUR RESPONSABLE**

### **VERANTWOORDELIJKE UITGEVER**

L. Guarino

Bd. E. Jacquainlaan 135

1000 Bruxelles - Brussel

## **MISE EN PAGE**

### **VORMGEVING**

die Keure/la Charte

Brugge

## Édito du Président de l'IRE

### Le secret professionnel du réviseur d'entreprises

Chère lectrice, cher lecteur du TAA,

Le secret professionnel du réviseur d'entreprises est une notion essentielle. Depuis de nombreuses années, notre profession est soumise au respect du secret professionnel. Cette obligation est déposée dans l'article 86 de la loi du 7 décembre 2016.

Conformément à cet article, l'article 458 du Code pénal est applicable :

- aux réviseurs d'entreprises et aux réviseurs d'entreprises temporairement empêchés inscrits dans le registre public de l'Institut ;
- aux cabinets d'audit enregistrés dans le registre public de l'Institut ;
- aux stagiaires ;
- aux autres personnes dont les réviseurs d'entreprises répondent (employés, collaborateurs indépendants, sous-traitants, etc.) ;
- à la société, même unipersonnelle, d'un réviseur d'entreprises, même si elle n'exerce pas en tant que telle la profession.

En outre, l'article 80 de la loi du 7 décembre 2016 stipule que le secret professionnel s'applique également à l'Institut des Réviseurs d'entreprises, à ses organes, aux membres de ses organes ainsi qu'à son personnel.

Le non-respect de cette disposition, hormis les exceptions prévues par la loi, est susceptible d'être pénalement poursuivi.



## Edito van de Voorzitter van het IBR

### Beroepsgeheim van de bedrijfsrevisor

Beste lezer van de TAA,

Het beroepsgeheim van de bedrijfsrevisor is een fundamenteel begrip. Sinds vele jaren is onze beroepsgroep tot geheimhouding verplicht. Deze verplichting vloeit voort uit artikel 86 van de wet van 7 december 2016.

Overeenkomstig dit artikel is artikel 458 van het Strafwetboek van toepassing op:

- de bedrijfsrevisoren en de tijdelijk verhinderde bedrijfsrevisoren ingeschreven in het openbaar register van het Instituut ;
- de auditkantoren geregistreerd in het openbaar register van het Instituut;
- de stagiairs;
- de andere personen voor wie de bedrijfsrevisoren instaan (bedienden, onafhankelijke medewerkers, onderaannemers, enz.);
- de vennootschap van een bedrijfsrevisor, ook eenpersoonsvennootschap, zelfs indien zij het beroep niet als dusdanig uitoefent.

Bovendien bepaalt artikel 80 van de wet van 7 december 2016 dat het beroepsgeheim ook van toepassing is op het Instituut van de Bedrijfsrevisoren, zijn organen, de leden van zijn organen en zijn personeel.

Het niet naleven van deze bepaling, behoudens de wettelijke uitzonderingen, kan strafrechtelijk vervolgd worden.

Je tiens à rappeler que l'existence du secret professionnel n'est pas un privilège pour notre profession, c'est au contraire une obligation nous permettant d'exercer notre métier d'auditeur légal au service de l'intérêt général.

En effet, si le réviseur d'entreprises est soumis au secret professionnel, c'est pour protéger la confidentialité des informations auxquelles il a accès dans le cadre de ses fonctions.

Le secret professionnel est une obligation légale qui vise à renforcer la confiance dans les travaux du réviseur d'entreprises et à garantir l'intégrité des informations financières et comptables des entreprises. Cette confiance est importante non seulement pour les entreprises contrôlées, mais également pour toutes les parties prenantes.

Voici, selon moi, les quatre raisons principales pour lesquelles le réviseur d'entreprises est soumis au secret professionnel :

- **Protection des informations sensibles** : Les entreprises fournissent souvent au réviseur d'entreprises des informations sensibles et confidentielles, telles que des données financières, des stratégies commerciales, des informations sur les clients ainsi que sur les créances et sur les stocks etc. Le secret professionnel protège ces informations contre toute divulgation non autorisée.
- **Indépendance et objectivité** : Le secret professionnel permet au réviseur d'entreprises d'agir de manière indépendante et objective lors de l'exécution de ses missions d'audit. En protégeant la confidentialité des informations, le réviseur d'entreprises est protégé contre toutes pressions externes et son jugement professionnel n'est pas mis en danger.

Ik wil eraan herinneren dat het bestaan van het beroepsgeheim geen voorrecht is voor onze beroepsgroep. Het is integendeel een verplichting die ons in staat stelt ons beroep van wettelijk auditor uit te oefenen ten dienste van het algemeen belang.

De bedrijfsrevisor is immers gebonden door het beroepsgeheim ter bescherming van de geheimhouding van de informatie waartoe hij tijdens de uitoefening van zijn functies toegang heeft.

Het beroepsgeheim is een wettelijke verplichting die tot doel heeft het vertrouwen in de werkzaamheden van de bedrijfsrevisoren te versterken en de integriteit van de financiële en boekhoudkundige informatie van ondernemingen te waarborgen. Dit vertrouwen is belangrijk niet alleen voor de gecontroleerde ondernemingen, maar ook voor alle belanghebbenden.

Dit zijn volgens mij de vier belangrijkste redenen waarom de bedrijfsrevisor gebonden is door het beroepsgeheim:

- **Bescherming van gevoelige informatie**: Ondernemingen verstrekken aan de bedrijfsrevisor vaak gevoelige en vertrouwelijke informatie, zoals financiële gegevens, bedrijfsstrategieën, informatie over klanten, alsook over vorderingen en voorraden, enz. Het beroepsgeheim beschermt deze informatie tegen ongeoorloofde openbaarmaking.
- **Onafhankelijkheid en objectiviteit**: Het beroepsgeheim stelt de bedrijfsrevisor in staat om onafhankelijk en objectief te handelen bij de uitvoering van zijn controleopdrachten. Door de geheimhouding van de informatie te beschermen, wordt de bedrijfsrevisor beschermd tegen externe druk en zijn professionele oordeelsvorming wordt niet in gevaar gebracht.

- **Confiance des parties prenantes** : Le secret professionnel renforce également la confiance des parties prenantes, telles que les actionnaires, les investisseurs, les créanciers et le public, dans les informations financières et non-financières communiquées par l'entreprise. En garantissant la confidentialité des données, le réviseur d'entreprises favorise la fiabilité des rapports financiers et peut pleinement remplir son rôle de tiers de confiance.
- **Respect des normes professionnelles** : Dans de nombreux pays dont la Belgique, les réviseurs d'entreprises sont tenus de respecter des normes professionnelles strictes, qui incluent souvent l'obligation de préserver le secret professionnel. Le non-respect de ces normes peut entraîner des sanctions disciplinaires et des conséquences juridiques pour le réviseur d'entreprises.
- **Vertrouwen van de belanghebbenden**: Het beroepsgeheim versterkt ook het vertrouwen van de belanghebbenden, zoals de aandeelhouders, de investeerders, de schuldeisers en het publiek, in de door de onderneming verstrekte financiële en niet-financiële informatie. Door het waarborgen van de betrouwbaarheid van de gegevens bevordert de bedrijfsrevisor de betrouwbaarheid van de financiële verslagen en kan hij zijn rol als derde vertrouwenspersoon volledig vervullen.
- **Naleving van de beroepsnormen**: In vele landen, waaronder België, moeten de bedrijfsrevisoren voldoen aan strenge beroepsnormen, die vaak de verplichting tot vrijwaring van het beroepsgeheim omvatten. Het niet naleven van deze normen kan aanleiding geven tot tuchtsancties en juridische gevolgen voor de bedrijfsrevisor.

Il convient de noter que le secret professionnel n'est pas absolu et peut faire l'objet de certaines exceptions légales spécifiques, telles que les obligations de divulgation en matière de lutte contre le blanchiment d'argent, de financement du terrorisme ou encore d'autres infractions graves. Cependant, ces exceptions sont généralement strictement encadrées par la loi et ne remettent pas en cause le principe fondamental du secret professionnel.

En raison de l'importance de cette matière et de son caractère sensible, l'IRE a décidé de mettre à jour la brochure concernant le secret professionnel du réviseur d'entreprises, d'en rappeler la portée et de fournir une explication pratique relative aux exceptions qui entourent cette notion, notamment en cas de témoignage en justice ou encore dans l'hypothèse d'une perquisition.

Vous pouvez accéder à cette brochure en cliquant sur le lien suivant : <https://www.ibr-ire.be/docs/default-source/fr/Documents/>

Er dient te worden opgemerkt dat het beroepsgeheim niet absoluut is en onderworpen kan zijn aan bepaalde specifieke wettelijke uitzonderingen, zoals openbaarmakingsverplichtingen met betrekking tot de bestrijding van het witwassen van geld, de financiering van terrorisme of andere ernstige strafbare feiten. Deze uitzonderingen zijn echter over het algemeen strikt bij wet geregeld en doen geen afbreuk aan het fundamenteel beginsel van beroepsgeheim.

Omwille van het belang van deze materie en de gevoeligheid ervan, heeft het IBR besloten om de brochure betreffende het beroepsgeheim van de bedrijfsrevisor bij te werken, de draagwijdte ervan in herinnering te brengen en toelichting te verstrekken bij de uitzonderingen rond dit begrip, meer bepaald in het kader van de getuigenis in rechte of in geval van een huiszoeking.

U kunt deze brochure openen door op de volgende link te klikken: <https://www.ibr-ire.be/docs/default-source/nl/Documents/>

[reglementation-et-publications/publications/  
brochures/generalites/IBR\\_IRE\\_BROCHURE\\_  
SECRET-PRO-2023\\_FR.](#)

Excellente lecture,

Patrick VAN IMPE  
Président de l'IRE

[regelgeving-en-publicaties/publicaties/  
brochures/Algemeen/IBR\\_IRE\\_BROCHURE\\_  
BEROEPSGEHEIM-2023\\_NL.](#)

Ik wens u een uitstekende lectuur.

Patrick VAN IMPE  
Voorzitter van het IBR

## DAC 6 ET SON IMPACT POUR LES RÉVISEURS D'ENTREPRISES, EN CE COMPRIS DANS L'EXÉCUTION DU MANDAT DE COMMISSAIRE ET/OU DE MISSIONS PONCTUELLES

## DAC6 EN DE IMPACT VOOR BEDRIJFSREVISOREN, ONDER MEER BINNEN DE UITVOERING VAN HET COMMISSARISMANDAAT EN/OF VAN SPECIFIEKE OPDRACHTEN

FERNAND MAILLARD

*Vice-président honoraire IRE, réviseur d'entreprises*  
*Ere-ondervoorzitter IBR, bedrijfsrevisor*



### Introduction

La directive 2011/16/UE prévoyait en son temps l'échange automatique d'informations dans le domaine fiscal. Depuis lors, on a encore franchi un pas vers la transparence fiscale et la nécessité pour les administrations fiscales de faire face entre autres à la planification fiscale agressive en matière de constructions fiscales transfrontalières. C'est devenu une tendance lourde au niveau européen : l'instauration de règles de divulgation obligatoire (ou *Mandatory Disclosure Rules* ou *MDR*). DAC 6 a été promulguée par l'Union européenne en 2018 et transposée en droit belge en 2019. La question de savoir si ces MDR sont applicables dans telle ou telle situation demeure toutefois une question de circonstances.

DAC6 renvoie à la « Directive sur la coopération administrative n°6 », soit plus précisément 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 [dite « déclaration DAC6 »]. Cette directive a été transposée en droit

### Inleiding

Richtlijn 2011/16/EU voorzag indertijd in een automatische uitwisseling van inlichtingen op het gebied van de belastingen. Sindsdien is er terug een stap gezet richting fiscale transparantie en de noodzaak voor fiscale administraties om het hoofd te bieden aan, onder andere, agressieve fiscale planning op het gebied van grensoverschrijdende belastingconstructies. Dit is op Europees niveau een ingrijpende tendens geworden: de invoering van verplichte regels voor openbaarmaking ("*Mandatory Disclosure Rules*" of *MDR*). DAC6 werd in 2018 door de Europese Unie bekrachtigd en in 2019 in Belgisch recht omgezet. De vraag of deze MDR's in een bepaalde situatie van toepassing zijn, blijft echter een kwestie van omstandigheden.

DAC6 verwijst naar de "Richtlijn administratieve samenwerking 6", ofwel meer bepaald Richtlijn (EU) 2018/822 van de Raad van 25 mei 2018 tot wijziging van Richtlijn 2011/16/EU wat betreft verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen op belastinggebied met betrekking tot meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies [zogenaamde "DAC6-melding"]. Deze richtlijn werd in Belgisch recht omgezet

# 6

belge par la loi du 20 décembre 2019<sup>1</sup>. La DAC6 a été transposée tant dans la législation fédérale en ce qui concerne les impôts sur les revenus que dans les décrets/ordonnances régionaux en ce qui concerne les droits d'enregistrement et les droits de succession, conformément à la répartition des compétences en Belgique.

Dans la présente contribution, on se référera principalement aux impôts sur les revenus ; cela concerne bien entendu *mutatis mutandis* les droits d'enregistrement, les droits de succession, les droits et taxes divers (dont le code avait été abrogé par la loi du 10 juillet 1969 mais a partiellement été rétabli pour l'occasion).

## Champ d'application de la législation

Pour le législateur, la notion de « dispositif »<sup>2</sup> est extrêmement large et recouvre tout arrangement, accord, acte, contrat, convention, plan, montage, projet, structure, processus de création, transaction... ou une combinaison de ces éléments, qu'il soit exprès ou implicite, écrit ou verbal, en vue d'atteindre un objectif particulier ou en vue de mettre en œuvre une idée particulière.

Il y a cependant aussi l'aspect transfrontière (dispositif entre des entités de pays différents).

La législation s'applique aux « dispositifs transfrontières comportant certains marqueurs déterminés »<sup>3</sup>. Un marqueur est une caractéristique ou particularité d'un dispositif transfrontière qui indique un risque potentiel d'évasion fiscale, le cas échéant l'obtention d'un avantage fiscal étant l'avantage principal ou l'un des avantages principaux qu'une personne

door de wet van 20 december 2019<sup>1</sup>. DAC6 werd zowel in de federale wetgeving omgezet voor wat betreft de belastingen op de inkomsten, als in gewestelijke decreten/ordonnanties voor wat betreft de registratie- en de successierechten conform de bevoegdheidsverdeling in België.

Deze bijdrage handelt voornamelijk over belastingen op de inkomsten, die *mutatis mutandis* uiteraard de registratierechten en successierechten aangaan, de diverse rechten en taksen (waarvan het wetboek door de wet van 10 juli 1969 werd opgeheven maar voor de gelegenheid deels werd hersteld).

## Toepassingsgebied van de wetgeving

De wetgever vat het begrip "constructie"<sup>2</sup> zeer ruim op. Het omvat elke regeling, akkoord, handeling, contract, overeenkomst, planning, montage, project, structuur, proces van oprichting, transactie .... of een combinatie van deze elementen, zowel uitdrukkelijk als stilzwijgend, schriftelijk of mondeling, met het oog op het bereiken van een bepaald doel of met het oog op het implementeren van een bepaald idee.

Er is echter ook het grensoverschrijdende aspect (regeling tussen entiteiten uit verschillende landen).

De wet is van toepassing op "grensoverschrijdende constructies die voldoen aan bepaalde omschreven wezenskenmerken"<sup>3</sup>. Een wezenskenmerk is een eigenschap of kenmerk van een grensoverschrijdende constructie die geldt als een indicatie van een mogelijk risico op belastingontwijking, in voorkomend geval het verkrijgen van een belastingvoordeel

1 Pour un aperçu des textes de références, voir le point 1 des annexes à cette contribution, publiées sur le site de l'ICCI, [https://www.icci.be/docs/default-source/fr/documents/publications/magazine-taa/01b-fr-bijlagen-goedgekeurd-mdw-dac-6-et-impact-pour-les-r-viseurs-dentreprises\\_fm\\_-annexes\\_-fr.pdf](https://www.icci.be/docs/default-source/fr/documents/publications/magazine-taa/01b-fr-bijlagen-goedgekeurd-mdw-dac-6-et-impact-pour-les-r-viseurs-dentreprises_fm_-annexes_-fr.pdf).

2 Art.326/1, al.1er CIR92, voir point 2 des annexes à cette contribution.

3 Art. 326/2 CIR92, voir point 3 des annexes à cette contribution.

1 Voor een overzicht van de referentieteksten, zie punt 1 van de bijlagen bij deze bijdrage, gepubliceerd op de ICCI-website, [https://www.icci.be/docs/default-source/nl/documents/publicaties/tijdschrift-taa/01b-nl-bijlagen-goedgekeurd-mdw-dac-6-et-impact-pour-les-r-viseurs-dentreprises\\_fm\\_-annexes-nl.pdf](https://www.icci.be/docs/default-source/nl/documents/publicaties/tijdschrift-taa/01b-nl-bijlagen-goedgekeurd-mdw-dac-6-et-impact-pour-les-r-viseurs-dentreprises_fm_-annexes-nl.pdf).

2 Art.326/1, lid 1 WIB92, zie punt 2 van de bijlagen aan deze bijdrage.

3 Art. 326/2 WIB92, zie punt 3 van de bijlagen aan deze bijdrage.



peut raisonnablement s'attendre à retirer du dispositif.

On peut citer à titre d'exemples :

- La clause de confidentialité comme marqueur de type A1 : « un dispositif où le contribuable concerné ou un participant au dispositif s'engage à respecter une clause de confidentialité selon laquelle il peut lui être demandé de ne pas divulguer à d'autres intermédiaires ou aux autorités fiscales comment le dispositif pourrait procurer un avantage fiscal ». La question se posera bien entendu de savoir comment prendre connaissance de cette clause par définition confidentielle.
- L'acquisition d'une société comme marqueur de type B1 : « un dispositif dans lequel un participant au dispositif prend artificiellement des mesures qui consistent à acquérir une société réalisant des pertes, à mettre fin à l'activité principale de cette société et à utiliser les pertes de celle-ci pour réduire sa charge fiscale, y compris par le transfert de ces pertes à une autre juridiction ou par l'accélération de l'utilisation de ces pertes ». La question se posera de savoir comment établir le caractère « artificiel » des mesures.

### Qui est concerné par l'obligation de déclaration ?

La législation oblige les intermédiaires à transmettre aux autorités compétentes les informations dont ils ont connaissance, qu'ils possèdent ou qu'ils contrôlent concernant les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration. Dans certains cas, l'obligation de communication des informations relatives aux dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration, repose sur le contribuable concerné et non sur l'intermédiaire.

als het belangrijkste voordeel of één van de belangrijkste voordelen die redelijkerwijs te verwachten valt van de constructie.

Enkele toepassingsvoorbeelden:

- De confidentialiteitsclausule als wezenskenmerk van type A1: "een constructie waarbij de relevante belastingplichtige of een deelnemer aan de constructie zich tot geheimhouding verbindt en op grond hiervan niet aan andere intermediairs of de belastingautoriteiten mag onthullen hoe de constructie een belastingvoordeel kan opleveren". Vraag is natuurlijk hoe men van deze, per definitie confidentiële clausule kennis zou kunnen nemen.
- De overname van een onderneming als wezenskenmerk van type B1: "een constructie waarbij een deelnemer aan de constructie een reeks geplande stappen onderneemt die erin bestaan een verlieslijdende onderneming te verwerven, de hoofdactiviteit van die onderneming stop te zetten en de verliezen ervan te gebruiken om de door hem verschuldigde belastingen te verminderen, onder meer door overdracht van die verliezen naar een ander rechtsgebied of door een versneld gebruik van die verliezen". Hier rijst de vraag hoe men de "geplande" aard van de stappen kan vaststellen.

### Wie is meldingsplichtig?

De wetgeving verplicht intermediairs ertoe aan de bevoegde autoriteiten inlichtingen te verstrekken over meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies waarvan zij kennis, bezit of controle hebben. In sommige gevallen berust de verplichting tot het doorgeven van inlichtingen over meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies bij de relevante belastingplichtige en niet bij de intermediair.

De plus, dans le cas de dispositifs commercialisables, les intermédiaires doivent établir tous les trois mois un rapport fournissant une mise à jour contenant les nouvelles informations devant faire l'objet d'une déclaration qui sont devenues disponibles depuis la transmission du dernier rapport.

La loi identifie deux types d'intermédiaire sur la base de l'article 326, al.3 et 4 CIR92<sup>4</sup>:

- L'intermédiaire-promoteur : toute personne physique ou morale qui conçoit, commercialise, organise, met à disposition aux fins de sa mise en œuvre ou gère la mise en œuvre d'un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration ;
- L'intermédiaire-prestataire de services : toute personne qui sait ou pourrait raisonnablement être censée savoir qu'elle s'est engagée à fournir, directement ou par l'intermédiaire d'autres personnes, une aide, une assistance ou des conseils concernant la conception, la commercialisation, l'organisation, la mise à disposition aux fins de la mise en œuvre ou la gestion de la mise en œuvre d'un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration.

La différence en matière d'obligation de déclaration entre le promoteur et le simple prestataire de services est principalement liée au fait qu'un prestataire de services n'est tenu de déclarer un dispositif transfrontière que lorsqu'il savait ou pouvait raisonnablement être censé savoir qu'il était impliqué dans un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration. Si tel n'est pas le cas, ce dernier ne peut alors pas être considéré comme intermédiaire tenu à une obligation de déclaration.

Indien het gaat om marktklare constructies, moeten de intermediairs bovendien om de drie maanden een periodiek verslag opstellen met een overzicht van nieuwe meldingsplichtige inlichtingen die sinds het laatste ingediende verslag beschikbaar zijn geworden.

De wet onderscheidt twee soorten intermediairs op grond van artikel 326, derde en vierde lid WIB92<sup>4</sup>:

- De intermediair-promotor: elke natuurlijke persoon of rechtspersoon die een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie bedenkt, aanbiedt, opzet, beschikbaar maakt voor implementatie of de implementatie ervan beheert;
- De intermediair-dienstverlener: iedere persoon die weet of redelijkerwijs kon weten dat hij, rechtstreeks of via andere personen, heeft toegezegd hulp, bijstand of advies te verstrekken met betrekking tot het bedenken, aanbieden, opzetten, beschikbaar maken voor implementatie of beheren van de implementatie van een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie.

Het verschil in meldingsplicht tussen de promotor en de loutere dienstverlener houdt hoofdzakelijk verband met het feit dat de dienstverlener er slechts toe gehouden is een grensoverschrijdende constructie te melden als hij wist of redelijkerwijs kon weten dat hij betrokken was bij een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie. Als dit niet het geval, dan kan deze laatste niet als meldingsplichtige intermediair beschouwd worden.

<sup>4</sup> Art.326/1, al. 2, 4° et al.3 CIR92, voir point 4 des annexes à cette contribution.

<sup>4</sup> Art.326/1, lid 2, 4° en lid 3 WIB92, zie punt 4 van de bijlagen aan deze bijdrage.

## Le réviseur d'entreprises est-il concerné par l'obligation de déclaration ?

### Cas 1: le réviseur d'entreprises intermédiaire-promoteur

Le réviseur d'entreprises est concerné par cette législation lorsqu'il agit comme intermédiaire-promoteur. Ce sera par exemple le cas lorsque le réviseur d'entreprises donne des conseils fiscaux dans le cadre d'une opération devant faire l'objet d'une déclaration.

### Cas 2: le réviseur d'entreprises intermédiaire-prestataire de services

Le réviseur d'entreprises est concerné par cette législation lorsqu'il agit comme intermédiaire-prestataire de services, par exemple dans le cas des missions légales (apport en nature, fusion, dissolution, etc.). En effet, l'intervention d'un réviseur d'entreprises qui effectue une mission légale qui se situe dans le cadre d'un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration peut constituer une étape nécessaire dans la mise en œuvre du dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration. Par ailleurs, le réviseur d'entreprises sera censé disposer d'une connaissance suffisante pour effectuer une déclaration DAC 6, compte tenu de l'obligation généralement normative de prendre connaissance en détail de l'opération envisagée. En conséquence, le réviseur d'entreprises / commissaire qui intervient dans le cadre d'une telle mission particulière peut être qualifié d'intermédiaire-prestataire de services, avec obligation de déclaration.

Il faut attirer l'attention sur le fait que si, pour une opération belge isolée, une obligation de déclaration ne s'impose pas, il faut néanmoins examiner dans quel contexte cette opération se présente. Elle pourrait en effet faire partie d'une cascade d'opérations (belges et/ou étrangères) et, dans ce cas, être soumise à l'obligation de déclaration en raison de sa cohérence avec

## Is de bedrijfsrevisor onderworpen aan de meldingsplicht?

### Geval 1: De bedrijfsrevisor als intermediair-promotor

De bedrijfsrevisor is onderworpen aan deze wetgeving als hij optreedt als intermediair-promotor. Dit zal bijvoorbeeld het geval zijn wanneer de bedrijfsrevisor belastingadvies verstrekt in het kader van een meldingsplichtige verrichting.

### Geval 2: De bedrijfsrevisor als intermediair-dienstverlener

De bedrijfsrevisor is onderworpen aan deze wetgeving als hij optreedt als intermediair-dienstverlener, bijvoorbeeld bij wettelijke opdrachten (inbreng in natura, fusie, ontbinding, enz.). De tussenkomst van een bedrijfsrevisor die een wettelijke opdracht vervult in het kader van een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie kan immers een noodzakelijke stap vormen in de implementatie van die meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie. Bovendien wordt de bedrijfsrevisor geacht over voldoende kennis te beschikken om een DAC6-melding te doen, rekening houdend met de normatieve algemene verplichting om kennis te nemen van de details van de voorgenomen verrichting. Bijgevolg kan de bedrijfsrevisor-commissaris die tussenkomt in het kader van een dergelijke bijzondere opdracht gekwalificeerd worden als intermediair-dienstverlener, met meldingsplicht.

Opgemerkt dient te worden dat hoewel voor een geïsoleerde Belgische verrichting geen meldingsplicht wordt opgelegd, toch moet worden nagegaan in welke context deze verrichting tot stand komt. Zij zou immers deel kunnen uitmaken van een cascade van (Belgische en/of buitenlandse) verrichtingen en, in dat geval, onderworpen kunnen zijn aan de meldingsplicht omwille van haar samenhang

# 10

les autres opérations elles-mêmes soumises à obligation déclarative.

Par contre, qu'en est-il des missions contractuelles, comme par exemple un audit d'acquisition ? Si l'intervention se limite à un rapport descriptif d'une situation existante, sans par exemple examiner un dispositif précis de rachat (sans donner de conseil, ce qui pourrait être considéré comme inhabituel, mais pas invraisemblable), le réviseur d'entreprises n'a pas d'obligation de déclaration DAC 6. Si, par contre, il intervient comme conseiller, il est soumis à l'obligation de déclaration.

## **Le réviseur d'entreprises comme commissaire : conseils fiscaux autorisés ?**

On peut légitimement se demander si la qualification DAC 6 d'un dispositif est suffisante pour que des conseils fiscaux obtiennent la qualification d'un service incompatible pour le commissaire. Différentes situations peuvent se présenter :

- soit le commissaire agit dans une société qualifiée d'EIP et, dans ce cas, la situation est simple puisque la fourniture de conseils fiscaux est purement et simplement interdite s'agissant de services non-audit interdits (art.3:63 § 3, g CSA). Seuls sont « tolérés » les conseils fiscaux qui ne sont pas significatifs et qui n'ont pas d'effet direct sur les comptes annuels ;
- soit le commissaire agit dans toute autre entité (non EIP) et il faut alors respecter l'obligation générale d'indépendance. Les conseils fiscaux généraux sont autorisés pour autant qu'ils ne portent pas atteinte aux principes applicables en matière d'indépendance du commissaire.

Il faut noter que les remarques ci-dessus valent pour tout le réseau auquel appartient le commissaire (ce qui implique de faire les recherches intra-réseau).

met de andere verrichtingen die zelf aan de meldingsplicht zijn onderworpen.

Maar wat bij contractuele opdrachten, zoals een overname-audit? Indien de tussenkomst beperkt blijft tot een beschrijvend verslag van een bestaande situatie, zonder bijvoorbeeld een precieze terugkoopregeling te onderzoeken (zonder advies te verlenen, wat als ongebruikelijk, maar niet onaannemelijk kan worden beschouwd), heeft de bedrijfsrevisor geen DAC6-meldingsplicht. Indien hij daarentegen tussenkomt als adviseur, dan is hij wel onderworpen aan de meldingsplicht.

## **De bedrijfsrevisor als commissaris: toegestaan belastingadvies?**

Men kan zich terecht afvragen of de DAC6-kwalificatie van een constructie volstaat om belastingadvies te kwalificeren als dienst die voor de commissaris onverenigbaar is. Situaties die zich kunnen voordoen:

- Ofwel handelt de commissaris in een als OOB gekwalificeerde vennootschap en, in dat geval, is de situatie eenvoudig aangezien het verstrekken van belastingadvies eenvoudigweg verboden is, omdat het niet-auditdiensten betreft (art. 3:63, § 3, g WVV). Alleen belastingadvies dat niet van materieel belang is en geen directe invloed heeft op de jaarrekening wordt "getolereerd".
- Ofwel treedt de commissaris op in een andere (niet-OOB-)entiteit en in dat geval moet de algemene onafhankelijkheidsverplichting worden nagekomen. Algemeen belastingadvies is toegestaan, voor zover dit geen afbreuk doet aan de toepasselijke principes op het vlak van de onafhankelijkheid van de commissaris.

We wijzen erop dat de bovenstaande opmerkingen gelden voor het ganse netwerk waartoe de commissaris behoort (wat betekent dat onderzoek binnen het netwerk dient te worden gevoerd).

## Le réviseur d'entreprises et le secret professionnel

Le dernier point de l'article 326, alinéa 4 CIR92 concerne donc tant les réviseurs d'entreprises que les experts-comptables et conseillers fiscaux. Les réviseurs d'entreprises (et experts-comptables et conseillers fiscaux) impliqués dans de tels dispositifs transfrontières en tant qu'intermédiaires se poseront sans doute des questions sur la compatibilité de cette obligation de déclaration avec leur secret professionnel, mais on rappellera que, dans ce cas, l'intermédiaire tenu au secret professionnel doit informer le ou les intermédiaires concernés (ou le contribuable en l'absence d'intermédiaire), **par écrit et de façon motivée**, qu'il ne peut pas respecter l'obligation de déclaration, à la suite de quoi cette obligation de déclaration incombe automatiquement à l'autre intermédiaire ou aux autres intermédiaires.<sup>5</sup>

Il faut toujours bien avoir à l'esprit que, sauf exception particulière prévue par le législateur, le secret professionnel est absolu et ne souffre pas de dérogation.

Le Conseil de l'IRE est d'avis que le secret professionnel du réviseur d'entreprises l'empêche de signaler spontanément un dispositif à déclarer aux autorités compétentes. On notera qu'une déclaration à d'autres intermédiaires impliqués (non-clients) qui ne sont pas tenus au secret professionnel implique aussi une violation du secret professionnel.

Dans certains cas bien spécifiques, l'obligation de communication des informations relatives aux dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration repose sur le contribuable concerné et non sur l'intermédiaire<sup>6</sup>.

5 Art. 326/7 CIR92, voir point 5 des annexes à cette contribution.

6 Art. 326/8 CIR92, voir point 6 des annexes à cette contribution.

## De bedrijfsrevisor en het beroepsgeheim

Het laatste punt van artikel 326, lid 4 WIB92 heeft dus zowel betrekking op bedrijfsrevisoren als op accountants en belastingadviseurs. Bedrijfsrevisoren (en accountants en belastingadviseurs) die als intermediairs betrokken zijn bij dergelijke grensoverschrijdende constructies zullen zich ongetwijfeld vragen stellen over de verenigbaarheid van deze meldingsplicht met hun beroepsgeheim, maar vergeet niet dat de door het beroepsgeheim gebonden intermediair in voorkomend geval de betrokken intermediair of intermediairs (of bij gebreke aan een intermediair, de relevante belastingplichtige), **schriftelijk en gemotiveerd**, op de hoogte moet brengen dat hij niet aan de meldingsplicht kan voldoen, waardoor deze meldingsplicht automatisch rust op de andere intermediair of intermediairs<sup>5</sup>.

Men dient altijd voor ogen te houden dat, behoudens door de wetgever voorziene specifieke uitzonderingen, het beroepsgeheim absoluut is en niet vatbaar voor afwijkingen.

De Raad van het IBR is van oordeel dat het beroepsgeheim van de bedrijfsrevisor de bedrijfsrevisor belet om aan de bevoegde autoriteiten spontaan melding te doen van een te melden constructie. We wijzen er ook op dat een melding aan andere betrokken intermediairs (niet-cliënten) die niet gebonden zijn door een beroepsgeheim een schending van het beroepsgeheim ook inhoudt.

In sommige welbepaalde gevallen berust de verplichting tot het doorgeven van inlichtingen over meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies bij de relevante belastingplichtige en niet bij de intermediair<sup>6</sup>.

5 Art. 326/7 WIB92, zie punt 5 van de bijlagen aan deze bijdrage.

6 Art. 326/8 WIB92, zie punt 6 van de bijlagen aan deze bijdrage.

L'intermédiaire qui invoque le secret professionnel doit informer, par écrit et de façon motivée, l'(les) autre(s) intermédiaire(s) éventuel(s) ou, en l'absence de ce(s) dernier(s), le contribuable concerné, que l'obligation de déclarer lui (leur) incombe. Étant donné que l'obligation de déclaration incombe en premier lieu aux intermédiaires, l'intermédiaire tenu au secret professionnel est tenu d'informer le ou les autre(s) intermédiaire(s) concerné(s) : il ne peut choisir d'informer uniquement son client, le contribuable concerné, dans le but que l'obligation de déclaration repose sur ce dernier<sup>7</sup>. Lorsqu'il y a plusieurs intermédiaires et que tous sont tenus au secret professionnel, chacun d'entre eux doit informer les autres intermédiaires concernés, par écrit et de façon motivée, qu'il ne peut pas respecter l'obligation de déclaration. L'intermédiaire qui sera le dernier à se prévaloir du secret professionnel devra informer par écrit et de façon motivée le(les) contribuable(s) concerné(s) de son (leur) obligation de déclaration.

L'intermédiaire qui se prévaut d'une dispense de l'obligation de déclaration demeure obligé de démontrer qu'il a informé l'(es) autre(s) intermédiaire(s) concerné(s) éventuel(s) ou, en l'absence de ce(s) dernier(s), le contribuable concerné du fait que, en raison de cette dispense, l'obligation de déclarer lui (leur) incombe. C'est à l'intermédiaire qui se prévaut du secret professionnel de fournir la preuve qu'il a respecté son obligation d'informer l'(les) autre(s) intermédiaire(s) concerné(s) ou le contribuable concerné (client à identifier).

La loi permet au client d'autoriser l'intermédiaire soumis à secret professionnel, à tout de même faire la déclaration. Néanmoins, le Conseil de l'IRE considère que le commissaire (ou un membre de son réseau) ne peut en aucun cas accepter du client le mandat pour effectuer la déclaration au nom et pour le compte du

De intermediair die het beroepsgeheim inroept, moet, schriftelijk en gemotiveerd de eventuele andere intermediair(s) of bij afwezigheid van deze laatste(n), de relevante belastingplichtige op de hoogte brengen dat de meldingsplicht op hen/hem rust. Aangezien de meldingsplicht in de eerste plaats op de intermediairs rust, is de intermediair die door het beroepsgeheim gebonden is, verplicht om de andere betrokken intermediair(s) op de hoogte te brengen: hij kan er niet voor kiezen om alleen zijn cliënt, de relevante belastingplichtige, op de hoogte te brengen, zodat de meldingsplicht op deze laatste rust<sup>7</sup>. Wanneer er meerdere intermediairs zijn en ze allemaal gebonden zijn door het beroepsgeheim, moet elk van hen de andere betrokken intermediairs schriftelijk en gemotiveerd op de hoogte brengen dat hij de meldingsplicht niet kan naleven. De intermediair die zich als laatste op het beroepsgeheim zal beroepen, zal de relevante belastingplichtige(n) schriftelijk en gemotiveerd op de hoogte moeten brengen van zijn (hun) meldingsplicht.

De intermediair die beroep doet op de ontheffing van de meldingsplicht, moet aantonen dat hij de eventuele andere betrokken intermediair(s) of, bij afwezigheid van deze laatste(n), de relevante belastingplichtige heeft geïnformeerd dat door deze ontheffing de meldingsplicht op hem/hen rust. Het is aan de intermediair die zich beroept op het beroepsgeheim om het bewijs te leveren dat hij zijn verplichting om de andere betrokken intermediair(s) of de relevante belastingplichtige (de te identificeren cliënt) op de hoogte te brengen, heeft nageleefd.

De wet laat de cliënt toe om de aan het beroepsgeheim onderworpen intermediair te machtigen om toch over te gaan tot de melding. Niettemin is de Raad van het IBR van oordeel dat de commissaris (of een lid van zijn netwerk) in geen geval van de cliënt het mandaat mag aanvaarden om de melding te doen in naam

<sup>7</sup> SPF Finances, FAQ : DAC 6 – Déclaration des dispositifs transfrontières, 15 juin 2020, <https://eservices.minfin.fgov.be/myminfin-web/pages/public/fisconet/document/f1d1bb0c-89ef-4424-8740-50ca28bedef0>, point 8.2.4.

<sup>7</sup> FOD Financiën, FAQ : DAC 6 – Melding van grensoverschrijdende constructies, 15 juni 2020, <https://eservices.minfin.fgov.be/myminfin-web/pages/public/fisconet/document/1d641f65-311c-468b-9d72-c05053446ae5>, punt 8.2.4.

client/contribuable concerné, sinon cette activité risque de mettre le commissaire dans une position d'administrateur de fait, ce qui est également visé par l'interdiction reprise à l'article 29, § 1<sup>er</sup>, 2<sup>o</sup> de la loi du 7 décembre 2016.<sup>8</sup>

### Quand faut-il déclarer ?

Chaque intermédiaire est tenu de transmettre à l'autorité belge compétente les informations dont il a connaissance, qu'il possède ou qu'il contrôle, concernant les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration visées à l'article 338, § 6/4 CIR92, dans un délai de 30 jours à compter du cas mentionné ci-dessous qui survient en premier :

- le lendemain de la mise à disposition aux fins de mise en œuvre du dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration ; ou
- le lendemain du jour où le dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration est prêt à être mis en œuvre ; ou
- lorsque la première étape de la mise en œuvre du dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration a été accomplie.

Nonobstant ce qui précède, les intermédiaires visés à l'article 326/1, 4<sup>o</sup>, deuxième alinéa CIR92, sont également tenus de transmettre des informations relatives à un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration dans un délai de 30 jours commençant le lendemain du jour où ils ont fourni, directement ou par l'intermédiaire d'autres personnes, une aide, une assistance ou des conseils.

Dans le cas d'un dispositif commercialisable, l'intermédiaire doit établir en plus tous les trois

en voor rekening van de cliënt/relevante belastingplichtige, anders dreigt deze activiteit de commissaris in een situatie van feitelijk bestuurder te brengen, wat ook wordt beoogd door het verbod opgenomen in artikel 29, § 2, 2<sup>o</sup> van de wet van 7 december 2016<sup>8</sup>.

### Wanneer melden?

Elke intermediair moet de in artikel 338, § 6/4 WIB 92 bedoelde inlichtingen inzake meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies waarvan hij kennis, bezit of controle heeft, verstrekken aan de Belgische bevoegde autoriteit binnen 30 dagen te rekenen vanaf het hierna vermelde geval dat het eerst plaatsvindt:

- de dag nadat de meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie voor implementatie beschikbaar is gesteld; of
- de dag nadat de meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie gereed is voor implementatie; of
- het ogenblik dat de eerste stap in de implementatie van de meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie is ondernomen.

Onverminderd het voorgaande moeten de intermediairs bedoeld in artikel 326/1, 4<sup>o</sup>, tweede lid WIB 92 eveneens inlichtingen verstrekken met betrekking tot een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie binnen 30 dagen te rekenen vanaf de dag nadat zij, rechtstreeks of via andere personen, hulp, bijstand of advies hebben verstrekt.

Indien het gaat om een marktklare constructie, dan moet de intermediair ook om de drie maanden een periodiek verslag opstellen met

<sup>8</sup> Voir à ce propos : S. DE BLAUWE, « Impact de la DAC6 sur les réviseurs d'entreprises et le commissaire », publié sur le site web de l'IRE le 30 mars 2022, [Impact de la DAC6 sur le réviseur d'entreprises et le commissaire \(ibr-ire.be\)](#). Les passages pertinents sont également repris au point 7 des annexes à la présente contribution.

<sup>8</sup> Zie hierover: S. DE BLAUWE, « Impact van DAC6 op de bedrijfsrevisoren en de commissaris », gepubliceerd op de website van het IBR op 30 maart 2022, cf. [Impact van DAC6 op de bedrijfsrevisor en de commissaris \(ibr-ire.be\)](#). De relevante passages zijn ook opgenomen in punt 7 van de bijlagen aan deze bijdrage.

mois un rapport fournissant une mise à jour contenant les nouvelles informations devant faire l'objet d'une déclaration qui sont devenues disponibles depuis la transmission du dernier rapport.

On peut se poser la question de savoir si et dans quelle mesure les transactions interco (entre sociétés d'un groupe) peuvent être qualifiées de transactions DAC 6. Nous pensons, par exemple, au transfert de licences/brevets de la filiale à la société mère étrangère. Le transfert d'actifs incorporels difficiles à évaluer pourrait bien être qualifié de transaction DAC 6 à déclarer.

#### **Points d'attention pour le réviseur d'entreprises, hors mandat de commissaire**

Le réviseur d'entreprises doit initialement procéder à l'identification de l'opération et des parties concernées en identifiant les « participants » ; il faut examiner si l'opération envisagée peut être (ou pas) qualifiée de dispositif DAC 6 devant faire l'objet d'une déclaration.

Dans la lettre de mission, il faut reprendre le fait qu'il peut y avoir une obligation de déclaration DAC 6 et comment le réviseur d'entreprises agira dans le cadre du secret professionnel. Dans la lettre d'affirmation à signer par le client, il faudra reprendre entre autres la confirmation que l'opération est à qualifier (ou non) de dispositif DAC 6 à déclarer.

On notera qu'il n'est pas possible d'avoir une décision anticipée (*ruling* fiscal) concernant un dispositif à déclarer ou non ; la directive DAC 6 laisse la responsabilité de cette analyse aux intermédiaires concernés ou au contribuable concerné et l'administration fiscale ne peut pas prendre position à leur place.

een overzicht van nieuwe meldingsplichtige inlichtingen die sinds het laatste ingediende verslag beschikbaar zijn geworden.

De vraag kan worden gesteld of en in hoeverre *intercompany*-transacties (tussen vennootschappen van een groep) kunnen worden aangemerkt als DAC 6-transacties. Wij denken bijvoorbeeld aan de overdracht van licenties/octrooien van de dochtervennootschap aan de buitenlandse moedervennootschap. De overdracht van moeilijk te waarderen immateriële activa zou wel degelijk kunnen worden aangemerkt als een te melden DAC 6-transactie.

#### **Aandachtspunten voor de bedrijfsrevisor, buiten commissarismandaat**

De bedrijfsrevisor moet in eerste instantie overgaan tot de identificatie van de verrichting en van de betrokken partijen door de "deelnemers" te identificeren; er moet worden nagegaan of de voorgenomen verrichting al dan niet kan worden gekwalificeerd als meldingsplichtige DAC6-constructie.

In de opdrachtbrief moet worden vermeld dat er sprake kan zijn van een DAC6-meldingsplicht en hoe de bedrijfsrevisor zal handelen in het kader van het beroepsgeheim. De door de cliënt te ondertekenen bevestigingsbrief moet onder meer een bevestiging bevatten dat de verrichting al dan niet dient te worden gekwalificeerd als een te melden DAC6-constructie.

Merk op dat het niet mogelijk is om een voorafgaande beslissing (*fiscale ruling*) te verkrijgen over het al dan niet melden van een constructie; de DAC6-richtlijn laat de verantwoordelijkheid voor deze analyse over aan de betrokken intermediairs of de relevante belastingplichtige, en de fiscale administratie kan geen standpunt innemen namens hen.



Quand le réviseur d'entreprises est en présence d'un dispositif suspect, il doit au moins obtenir l'analyse des intermédiaires et/ou du contribuable concerné sur la qualification de l'opération. Il devra alors apprécier cette évaluation, éventuellement avec l'assistance d'un fiscaliste. En cas de doute, il est conseillé de déclarer le dispositif (sauf interdiction en vertu du secret professionnel).

Dans le cadre des missions légales, il serait indiqué que le réviseur d'entreprises fasse une mention dans son rapport, comme par exemple : « Nous n'avons aucune indication et n'avons pas été informés du fait que l'opération faisant l'objet du rapport sous-jacent ferait partie d'un dispositif transfrontière rentrant dans le champ d'application de la législation DAC 6 ».

### **Points d'attention pour le réviseur d'entreprises, dans le cadre d'un mandat de commissaire**

Dans son rôle de commissaire, le réviseur d'entreprises peut légitimement se poser la question de savoir s'il existe des dispositifs devant faire l'objet d'une déclaration qui n'ont pas été déclarés par l'entité contrôlée bien qu'elle soit soumise à cette obligation car :

- l'entité contrôlée est un intermédiaire-promoteur (p. ex. l'entité contrôlée est un avocat fiscaliste) ;
- l'entité contrôlée est un intermédiaire-prestataire de services (p. ex. l'entité contrôlée est un expert-comptable) ;
- l'entité contrôlée est soumise à une obligation de déclaration (par exemple en raison du secret professionnel invoqué par les intermédiaires).

Il peut aussi se demander si des dispositifs ont été déclarés sans qu'il en ait été informé, ou s'il y a des dispositifs déclarables qui présentent un risque fiscal.

Wanneer de bedrijfsrevisor te maken heeft met een verdachte constructie, moet hij ten minste de analyse van de kwalificatie van de verrichting krijgen van de intermediairs en/of de relevante belastingplichtige. Hij zal deze evaluatie dan moeten beoordelen, eventueel met de hulp van een fiscalist. In geval van twijfel is het aanbevolen om de constructie te melden (tenzij het beroepsgeheim dit verbiedt).

In het kader van de wettelijke opdrachten zou het voor de bedrijfsrevisor aangewezen zijn in zijn verklaring een vermelding op te nemen, zoals: "Wij hebben geen enkele aanwijzing, en zijn evenmin op de hoogte gebracht, dat de verrichting waarover dit verslag werd opgesteld, deel zou uitmaken van een grensoverschrijdende constructie die binnen het toepassingsgebied van de DAC6-wetgeving valt".

### **Aandachtspunten voor de bedrijfsrevisor, in het kader van een commissarisaandaat**

In zijn hoedanigheid van commissaris, kan de bedrijfsrevisor zich terecht afvragen of er constructies bestaan die door de gecontroleerde entiteit niet zijn gemeld, hoewel ze wel aan een meldingsplicht zijn onderworpen, omdat:

- de gecontroleerde entiteit een intermediair-promotor is (bijvoorbeeld de gecontroleerde entiteit een fiscaal advocaat is);
- de gecontroleerde entiteit een intermediair-dienstverlener is (bijvoorbeeld de gecontroleerde entiteit een accountant is);
- de gecontroleerde entiteit aan een meldingsplicht is onderworpen (bijvoorbeeld vanwege het beroepsgeheim waarop intermediairs zich beroepen).

Hij kan zich ook afvragen of er constructies zijn gemeld zonder dat hij hiervan op de hoogte werd gebracht, of dat er meldingsplichtige constructies zijn die een fiscaal risico inhouden.

## IL FAUT QUE LE COMMISSAIRE SIGNALE LES CAS DE NON-CONFORMITÉ AUX PERSONNES CONSTITUANT LE GOUVERNEMENT D'ENTREPRISE

Que se passe-t-il s'il découvre des opérations non déclarées, à tort, par l'entité ? Est-ce au commissaire à effectuer une déclaration DAC6 ? L'IRE est d'avis que le commissaire, dans le cadre du contrôle des comptes annuels, ne peut pas être qualifié d'« intermédiaire » conformément à la réglementation DAC 6 du seul fait de l'exercice de son mandat, de sorte qu'il n'est donc pas soumis à une obligation de déclaration.

Il faut alors que le commissaire signale les cas de non-conformité aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise.

### **Le réviseur d'entreprises comme commissaire : quel est l'impact de la DAC6 sur le rapport ?**

Le commissaire doit, entre autres, appliquer la norme ISA 250 (prise en considération des textes législatifs et réglementaires dans un audit d'états financiers) dans le cadre de ses travaux d'audit. Le commissaire devra vérifier si l'obligation de déclaration a été remplie par l'entité auditée (compte tenu du risque d'amendes), dans la mesure où il s'agit soit d'une entité qui est un intermédiaire-promoteur ou prestataire de services, soit d'une entité soumise à une obligation de déclaration (par exemple du fait que les intermédiaires ont invoqué le secret professionnel). Le cas échéant, le commissaire devra vérifier l'impact éventuel (amendes). Si l'impact est matériel et le traitement dans les comptes annuels inadéquat, le commissaire devra émettre un rapport avec réserve. Dans des situations exceptionnelles, le commissaire peut se demander s'il est nécessaire de démissionner de son mandat, lorsque la

## DE COMMISSARIS MOET GEVALLEN VAN NIET-NALEVING DAN MELDEN AAN DE MET GOVERNANCE BELASTE PERSONEN

Wat gebeurt er als er verrichtingen zijn die, ten onrechte, niet door de entiteit werden gemeld? Is het aan de commissaris om een DAC6-melding te doen? Het IBR is van oordeel dat de commissaris in het kader van de controle van de jaarrekening niet kan worden gekwalificeerd als "intermediair" overeenkomstig de DAC6-reglementering, en hij dus geen meldingsplicht heeft.

De commissaris moet de gevallen van niet-naleving dan melden aan de met *governance* belaste personen.

### **De bedrijfsrevisor als commissaris: wat is de impact van DAC6 op het verslag?**

De commissaris moet in het kader van zijn controlewerkzaamheden onder meer de norm ISA 250 (het in aanmerking nemen van wet- en regelgeving bij een controle van financiële overzichten) toepassen. De commissaris zal moeten nagaan of de gecontroleerde entiteit aan de meldingsplicht heeft voldaan (rekening houdend met het risico op boetes), voor zover het gaat om hetzij een entiteit die intermediair-promotor of -dienstverlener is, hetzij een entiteit onderworpen aan een meldingsplicht (bijvoorbeeld omdat de intermediairs hun beroepsgeheim inroepen). In voorkomend geval zal de commissaris de eventuele impact moeten nagaan (boetes). Is de impact van materieel belang en de verwerking in de jaarrekening ontoereikend, dan zal de commissaris een verslag met voorbehoud moeten uitbrengen. In uitzonderlijke gevallen kan de commissaris overwegen of het teruggeven van de opdracht

direction ou les personnes constituant le gouvernement d'entreprise ne prennent pas les mesures correctives qu'il considère appropriées en l'espèce, même si le cas de non-respect des textes n'a pas d'incidence significative sur les états financiers (norme ISA 250, point A18).

Il est utile de se rappeler que la simple déclaration d'un dispositif transfrontière rentrant dans le champ d'application de la législation DAC 6 ne constitue pas en soi un indice ou une preuve que le dispositif mis en place a un caractère frauduleux, qu'il est contraire aux dispositions légales en vigueur ou qu'il constitue un abus fiscal. Le commissaire manquerait néanmoins à son devoir de diligence s'il ne prenait pas davantage connaissance des dispositifs rapportés.

### **Le réviseur d'entreprises comme commissaire : lettre de mission et lettre d'affirmation**

La lettre de mission devra inclure l'obligation dans le chef de l'entité contrôlée de communiquer au commissaire les dispositifs transfrontières qui ont été déclarés.

Quant à la lettre d'affirmation à signer par le client, elle inclura la confirmation par l'entité contrôlée que cette dernière a rempli ses éventuelles obligations de déclaration DAC 6 et, le cas échéant, qu'elle a signalé toutes les déclarations DAC 6 au commissaire.

### **Et tout est donc clair ? L'obligation de déclaration va-t-elle trop loin ?**

Tout n'est pas clair, loin s'en faut, et la justice ne s'y est pas trompée puisque la Cour constitutionnelle interpellée sur le sujet s'est posé des questions fondamentales sur ce régime de déclaration obligatoire.

noodzakelijk is wanneer het management of de met *governance* belaste personen niet de corrigerende actie onderneemt (ondernemen) die de commissaris in de gegeven omstandigheden passend acht, zelfs wanneer niet-naleving niet van materieel belang is voor de financiële overzichten (norm ISA 250, punt A18).

Het is nuttig eraan te herinneren dat de loutere melding van een grensoverschrijdende constructie die onder het toepassingsgebied van de DAC6-wetgeving valt, op zich geen aanwijzing of bewijs vormt dat de opgezette constructie een frauduleus karakter heeft, in strijd is met de geldende wettelijke bepalingen of een vorm van fiscaal misbruik is. De commissaris zou niettemin tekortschieten in zijn zorgvuldigheidsplicht indien hij niet meer informatie zou inwinnen over de gemelde constructies.

### **De bedrijfsrevisor als commissaris: opdrachtbrief en bevestigingsbrief**

De opdrachtbrief zou de verplichting moeten bevatten dat de gecontroleerde entiteit de commissaris op de hoogte zal brengen van gemelde grensoverschrijdende constructies.

De door de cliënt te ondertekenen bevestigingsbrief zal een bevestiging door de gecontroleerde entiteit bevatten dat deze laatste aan zijn eventuele DAC6-meldingsplicht heeft voldaan en, in voorkomend geval, alle DAC6-meldingen aan de commissaris heeft gerapporteerd.

### **En is alles dan duidelijk? Gaat de meldingsplicht te ver?**

Niet alles is duidelijk, verre van, en justitie heeft zich niet vergist, aangezien het Grondwettelijk Hof dat over de kwestie werd geïnterpelleerd zich fundamentele vragen heeft gesteld over deze meldingsplichtregeling.

LE COMMISSAIRE MANQUERAIT  
À SON DEVOIR DE DILIGENCE  
S'IL NE PRENAIT PAS  
SUFFISAMMENT CONNAISSANCE  
DES DISPOSITIFS RAPPORTÉS

Dans son arrêt n° 103/2022 du 15 septembre 2022,<sup>9</sup> la Cour constitutionnelle s'est en effet prononcée sur différents recours en annulation de l'obligation DAC6. Il s'agit d'un arrêt très long (93 pages) et très critique : la Cour annule l'obligation DAC6 sur deux points et, concernant cinq autres points, elle pose des questions préjudicielles à la Cour de justice de l'Union européenne avant de se prononcer définitivement.

On notera que, par cet arrêt, ce n'est pas la première fois que la Cour se prononce sur ce régime DAC6, s'agissant d'un cinquième arrêt en la matière, suivant des arrêts relatifs à des demandes de suspension. Nous ne reviendrons pas sur le cas particulier des avocats qui ne nous concerne pas, quoiqu'en matière de conseil fiscal (qui peut être octroyé par des avocats mais aussi par des réviseurs d'entreprises, des experts-comptables et des conseillers fiscaux), on ne finisse par avoir deux poids deux mesures en fonction de la profession de l'intermédiaire. La Cour annule ainsi :

- l'article 326/7, § 3, du Code des impôts sur les revenus 1992, l'article 289bis/7, § 3, du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe, l'article 146duodecies, § 3, du Code des droits de succession et l'article 211bis/7, § 3, du Code des droits et taxes divers, insérés par les articles 9, 26, 41 et 55

<sup>9</sup> Arrêt de la Cour constitutionnelle du 15 septembre 2022, cf. <https://www.const-court.be/public/f/2022/2022-103f.pdf>.

DE COMMISSARIS ZOU  
TEKORTSCHIETEN IN ZIJN  
ZORGVULDIGHEIDSPLIJCHT  
INDIEN HIJ NIET GENOEG  
INFORMATIE ZOU INWINNEN  
OVER DE GEMELDE  
CONSTRUCTIES

In zijn arrest nr. 103/2022 van 15 september 2022<sup>9</sup> heeft het Grondwettelijk Hof immers uitspraak gedaan over verschillende beroepen tot nietigverklaring van de verplichting in DAC6. Het betreft een zeer lang arrest (van 93 bladzijden) dat zeer kritisch is: het Hof verklaart de DAC6-meldingsplicht nietig op twee punten en, op vijf andere punten, stelt het Grondwettelijk Hof aan het Hof van Justitie van de Europese Unie prejudiciële vragen alvorens definitief uitspraak te doen.

Merk op dat, via dit arrest, het Hof zich niet voor het eerst uitspreekt over deze DAC6-regeling, want het gaat om een vijfde arrest over de kwestie, volgens arresten over vorderingen tot schorsing. We zullen niet terugkomen op het specifieke geval van advocaten, dat ons niet aanbelangt, hoewel we op het gebied van belastingadvies (dat kan worden verleend door advocaten, maar ook door bedrijfsrevisoren, accountants en belastingadviseurs) niet met twee maten en twee gewichten mogen meten, al naargelang het beroep van de intermediair. Het Hof vernietigt aldus:

- artikel 326/7, § 3, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, artikel 289bis/7, § 3, van het Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten, artikel 146duodecies, § 3, van het Wetboek der successierechten en artikel 211bis/7, § 3, van het Wetboek diverse rechten en taksen,

<sup>9</sup> Arrest van het Grondwettelijk Hof van 15 september 2022, cf. <https://www.const-court.be/public/n/2022/2022-103n.pdf>.

de la loi du 20 décembre 2019, **en ce qu'ils prévoient que l'intermédiaire qui est tenu au secret professionnel pénalement sanctionné ne peut pas se prévaloir du secret professionnel en ce qui concerne l'obligation de déclaration périodique relative aux dispositifs commercialisables**

au sens de l'article 326/4 du Code des impôts sur les revenus 1992, de l'article 289bis/4 du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe, de l'article 146nonies du Code des droits de succession et de l'article 211bis/4 du Code des droits et taxes divers;

- l'article 289bis/13 du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe, l'article 146septdecies du Code des droits de succession et l'article 211bis/12 du Code des droits et taxes divers, insérés par les articles 32, 46 et 60 de la loi du 20 décembre 2019 précitée, à savoir la possibilité, pour l'Administration fiscale, de demander des informations auprès d'un intermédiaire.

La Cour constitutionnelle se pose par ailleurs des questions fondamentales sur ce régime de déclaration obligatoire et, avant de plus amplement statuer sur les recours qui ont été introduits, pose plusieurs questions préjudicielles à la Cour de justice de l'Union européenne<sup>10</sup>.

La deuxième est la plus inquiétante et la plus fondamentale. Elle porte sur le « principe général de la sécurité juridique » et « le droit au respect de la vie privée ». Suivant le recours ayant saisi la Cour belge, certaines notions et certains termes ne seraient pas suffisamment clairs et précis, comme par exemple :

- « dispositif » (pas défini dans la DAC 6, ce qui signifie que les notions de

ingevogd bij de artikelen 9, 26, 41 en 55 van de wet van 20 december 2019, **in zoverre zij erin voorzien dat de intermediair die gehouden is tot het strafrechtelijk gesanctioneerde beroepsgeheim zich niet kan beroepen op het beroepsgeheim ten aanzien van de periodieke meldingsplicht inzake marktklare constructies** in de

zin van artikel 326/4 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, van artikel 289bis/4 van het Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten, van artikel 146nonies van het Wetboek der successierechten en van artikel 211bis/4 van het Wetboek diverse rechten en taksen;

- artikel 289bis/13 van het Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten, artikel 146septdecies van het Wetboek der successierechten en artikel 211bis/12 van het Wetboek diverse rechten en taksen, ingevogd bij de artikelen 32, 46 en 60 van de voormelde wet van 20 december 2019, namelijk de mogelijkheid voor de fiscale administratie om inlichtingen te vragen van een intermediair.

Het Grondwettelijk Hof stelt zich overigens fundamentele vragen bij deze meldingsplichtregeling en legt het aan het Hof van Justitie van de Europese Unie meerdere prejudiciële vragen voor, vooraleer verder in te gaan op de ingediende beroepen<sup>10</sup>:

De tweede vraag is de meest zorgwekkend en van het meest fundamenteel belang. Ze slaat op het "algemeen beginsel van rechtszekerheid" en het "recht op eerbiediging van het privéleven". Volgens het voor het Belgische Hof ingestelde beroep zouden bepaalde begrippen en termen onvoldoende duidelijk en nauwkeurig zijn, zoals bijvoorbeeld:

- "constructie" (niet gedefinieerd in DAC6, hetgeen inhoudt dat de begrippen

<sup>10</sup> Pour plus d'information, voir le point 9 des annexes à la présente contribution.

<sup>10</sup> Voor meer informatie, zie punt 9 van de bijlagen aan deze bijdrage.

« dispositifs transfrontières », de « dispositif commercialisable » et de « dispositif sur mesure » ne sont dès lors pas non plus définies) ;

- « intermédiaire » et « participant » (cette dernière notion n'est pas définie dans la DAC 6)
- « entreprise associée »
- les différents « marqueurs »
- le « critère de l'avantage principal ».

La troisième question concerne le délai de trente jours dans lequel la déclaration doit être effectuée : la Cour belge demande si le principe précité est violé en ce que le point de départ du délai de trente jours ne serait pas fixé de façon suffisamment claire et précise.

La quatrième question est relative au secret professionnel : le régime prévoit que lorsqu'un intermédiaire invoque son secret professionnel pour être dispensé de son obligation de déclaration, il est tenu d'informer « les autres intermédiaires ou le contribuable » de leurs/ ses obligations de déclaration. La Cour constitutionnelle souhaite savoir si « le droit au respect de la vie privée » est violé dans la mesure où un intermédiaire (qui invoque le secret professionnel) est tenu « de notifier sans retard à tout autre intermédiaire ou, en l'absence d'un tel intermédiaire, au contribuable concerné, ses obligations de déclaration, en ce que cette obligation a pour effet [que l'intermédiaire concerné] est tenu de partager avec un autre intermédiaire qui n'est pas son client les informations qui lui sont connues à l'occasion de l'exercice de sa profession ».

Et dans une cinquième question, la Cour se demande si l'obligation de déclaration ne va pas trop loin et si elle ne serait donc pas disproportionnée par rapport au but poursuivi.

**Et en attendant les réponses finales de la Cour de justice de l'Union européenne aux questions préjudicielles et l'arrêt final de la Cour constitutionnelle, que fait-on ?**

“grensoverschrijdende constructie”, “marktklare constructie” en “constructie op maat” derhalve ook niet gedefinieerd zijn);

- “intermediair” en “deelnemer” (dit laatste begrip is niet gedefinieerd in DAC6);
- “verbonden onderneming”;
- de verschillende “wezenskenmerken”;
- de “*main benefit test*”.

De derde vraag betreft de termijn van dertig dagen waarbinnen aan de melding moet zijn voldaan: het Belgische Hof vraagt of het voormelde beginsel is geschonden, in zoverre het aanvangspunt van de termijn van dertig dagen niet op voldoende duidelijke en nauwkeurige wijze zou zijn vastgesteld.

De vierde vraag gaat over het beroepsgeheim: deregeling voorziet dat wanneer een intermediair zich op het beroepsgeheim beroept om ontheven te zijn van zijn meldingsplicht, hij “de andere intermediairs of de belastingplichtige” op de hoogte moet brengen van hun/zijn meldingsplicht. Het Grondwettelijk Hof wil weten of “het recht op eerbiediging van het privéleven” wordt geschonden voor zover een intermediair (die zich op het beroepsgeheim beroept) verplicht is “iedere andere intermediair of, bij gebreke daarvan, de relevante belastingplichtige onverwijld in kennis te stellen van zijn meldingsverplichtingen, in zoverre die verplichting tot gevolg heeft [dat de betrokken intermediair] verplicht wordt de inlichtingen die hij verneemt tijdens de uitoefening van zijn beroep, te delen met een andere intermediair die niet zijn cliënt is”.

En in een vijfde vraag vraagt het Hof zich af of de meldingsplicht niet te ver gaat en derhalve niet in verhouding staat tot het beoogde doel.

**En wat doen we dan in afwachting van de definitieve antwoorden van het Hof van Justitie van de Europese Unie op de prejudiciële vragen en van het definitieve arrest van het Grondwettelijk Hof?**

Le régime DAC6 continue d'être applicable, les recours à la Cour constitutionnelle n'étant pas suspensifs dans le cas présent. Les réviseurs d'entreprises sont donc contraints d'appliquer la législation DAC6 nonobstant le recours à la Cour constitutionnelle.

Les questions préjudicielles introduites à la CJUE sur la législation DAC6 sont en tant que telles sans effet sur la législation applicable.

### Conclusion

On retiendra d'abord que si le réviseur d'entreprises est concerné par cette législation lorsqu'il agit comme intermédiaire-promoteur ou comme intermédiaire-prestataire de service, cela peut également le concerner dans ses mandats de commissaire.

Le réviseur d'entreprises est cependant tenu au secret professionnel, ce qui l'empêche de signaler spontanément aux autorités compétentes un dispositif à déclarer. Le cas échéant, l'obligation de communication des informations relatives aux dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration, reposera alors sur le contribuable concerné et non sur le réviseur d'entreprises comme intermédiaire.<sup>11</sup>

Dans tous ses mandats ou missions, le réviseur d'entreprises sera donc attentif à tenir compte des dispositifs DAC6 et de leur déclaration, ainsi qu'à adapter en conséquence ses lettres de mission, les lettres d'affirmation et ses rapports.

Si la législation n'est pas claire sur tous les points, cela n'empêche qu'elle est d'application, et ce nonobstant les recours toujours pendant devant la Cour constitutionnelle et les questions préjudicielles dont est saisie la Cour de justice

De DAC6-regeling blijft van toepassing, aangezien beroepen voor het Grondwettelijk Hof in dit geval geen schorsende werking hebben. Bedrijfsrevisoren zijn dus verplicht de DAC6-wetgeving toe te passen, niettegenstaande het beroep voor het Grondwettelijk Hof.

Prejudiciële vragen over de DAC6-wetgeving ingediend bij het Hof van Justitie van de Europese Unie hebben op zich geen gevolgen voor de toepasselijke wetgeving.

### Besluit

Er dient eerst te worden opgemerkt dat als de bedrijfsrevisor aan deze wetgeving onderworpen is wanneer hij optreedt als intermediair-promotor of als intermediair-dienstverlener, hij ook aan deze wetgeving onderworpen kan zijn in het kader van zijn commissarismandaten.

De bedrijfsrevisor is echter gebonden door het beroepsgeheim, wat hem belet om aan de bevoegde autoriteiten spontaan melding te doen van een te melden constructie. In voorkomend geval zal de verplichting tot het doorgeven van inlichtingen over meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies dan berusten bij de relevante belastingplichtige en niet bij de bedrijfsrevisor als intermediair<sup>11</sup>.

De bedrijfsrevisor zal er dus bij al zijn mandaten of opdrachten op toezien rekening te houden met DAC6-constructies en de melding daarvan, alsook zijn opdrachtbrieven, bevestigingsbrieven en verslagen dienovereenkomstig aan te passen.

Hoewel de wetgeving niet in alle opzichten duidelijk is, staat dit de toepassing ervan niet in de weg, niettegenstaande de beroepen die nog aanhangig zijn bij het Grondwettelijk Hof en

11 C.J.U.E., *Arrêt Etat Luxembourgeois c. L.*, 25 novembre 2022, C-437/19, EU:C:2021:953, cf. [EUR-Lex - 62019CJ0437 - EN - EUR-Lex \(europa.eu\)](#); C.J.U.E. (gde ch.), *Arrêt Etat luxembourgeois contre B et Etat luxembourgeois contre B e.a.*, 6 octobre 2020, Affaires jointes C-245/19 et C-246/19, EU:C:2020:795, cf. [EUR-Lex - 62019CJ0245 - EN - EUR-Lex \(europa.eu\)](#). Les conclusions des ces deux arrêts sont également reprises au point 10 des annexes à la présente contribution.

11 C.J.U.E., *Arrest Etat Luxembourgeois c. L.*, 25 november 2022, C-437/19, EU:C:2021:953, cf. [EUR-Lex - 62019CJ0437 - EN - EUR-Lex \(europa.eu\)](#); C.J.U.E. (gde ch.), *Arrest Etat luxembourgeois contre B et Etat luxembourgeois contre B e.a.*, 6 oktober 2020, Samengevoegde zaken C-245/19 en C-246/19, EU:C:2020:795, cf. [EUR-Lex - 62019CJ0245 - EN - EUR-Lex \(europa.eu\)](#). De conclusies van deze twee arresten zijn ook opgenomen in punt 10 van de bijlagen aan deze bijdrage.

de l'Union européenne : les recours à la Cour constitutionnelle comme saisine de la Cour de Justice ne sont pas suspensifs dans le cas présent.

## Documentation

[Avis 2021/12 du 29 juin 2021 du Conseil de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises.](#)

[Chronique IRE du 30 mars 2022 par Steven DE BLAUWE.](#)

[Webinaire IRE sur la DAC6 en néerlandais.](#)

[SPF Finances, FAQ : DAC 6 – Déclaration des dispositifs transfrontières, 15 juin 2020.](#)

de prejudiciële vragen aan het Hof van Justitie van de Europese Unie: de beroepen bij het Grondwettelijk Hof als verwijzing naar het Hof van Justitie hebben in het voorgelegde geval geen schorsende werking.

## Documentatie

[Advies 2021/12 van 29 juni 2021 van de Raad van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren.](#)

[Kroniek IBR van 30 maart 2022 van Steven DE BLAUWE.](#)

[Webinar IBR over DAC6 in het Nederlands.](#)

[FOD Financiën, FAQ : DAC 6 – Melding van grensoverschrijdende constructies, 15 juni 2020.](#)



### Summary

DAC6 is the abbreviation for the Directive on Administrative Cooperation 6, i.e. Council Directive (EU) 2018/822 of 25 May 2018 amending Directive 2011/16/EU as regards mandatory automatic exchange of information in the field of taxation in relation to reportable cross-border arrangements. This directive was transposed into Belgian law by the law of 20 December 2019.

It should be noted that if the registered auditor is concerned by this legislation when acting as an intermediary promoter or as an intermediary service provider, this may also concern him in his statutory auditor's mandates.

However, the registered auditor is bound by professional secrecy, which prevents him

from spontaneously reporting a reportable arrangement to the competent authorities. Where applicable, the obligation to disclose information on reportable cross-border arrangements will then lie with other intermediaries or even the relevant taxpayer and not with the registered auditor.

In all his mandates or engagements, the registered auditor will be careful to take into account these DAC6 arrangements and their reporting, as well as to adapt his engagement letters, representation letters and reports accordingly.

Although the legislation is not clear on all points, it is nevertheless applicable, despite the Constitutional Court and the Court of Justice of the European Union are being called upon to deal with the matter: appeals to the Constitutional Court are not suspensive in the present case.

## ECONOMISCHE BEROEPSBEOEFENAAR KRIJGT DE ZWARTEPIET TOEGESPEELD: AANSPRAKELIJKHEID VAN DE ECONOMISCHE BEROEPSBEOEFENAAR INZAKE HET FINANCIËEL PLAN<sup>1</sup>

FLORIS MERTENS

*Doctoraatsonderzoeker bij Instituut Financieel Recht,  
Universiteit Gent;  
Aspirant Fundamenteel Onderzoek bij FWO*



### Feiten en situering<sup>1</sup>

1. Het geannoteerde vonnis van de ondernemingsrechtbank Gent (afdeling Dendermonde)<sup>2</sup> oordeelt over een klassieke feitenconstellatie waarbij de oprichters van een vennootschap in een manifest ontoereikend aanvangskapitaal hebben voorzien, dat spoedig geleid heeft tot financiële moeilijkheden voor de vennootschap. Reeds in het tweede boekjaar gaf de bestuurder de staking van betaling aan, wat resulteerde in de faillietverklaring van de BVBA. Daarop stelde de curator een vordering in tegen de oprichters, teneinde hen hoofdelijk aansprakelijkheid te stellen voor de onbetaalde schulden van de gefailleerde vennootschap. Deze vordering vond haar grondslag in de oprichtersaansprakelijkheid wegens een kennelijk ontoereikend "aanvangskapitaal".<sup>3</sup> De ondernemingsrechtbank kende de vordering toe ten belope van een groot deel van het netto-

passief van de vennootschap, na marginale toetsing van het financieel plan dat bij oprichting van de vennootschap overhandigd was aan de notaris.<sup>4</sup>

Opmerkelijk is dat één van de oprichters er gedeeltelijk in slaagde om de economische beroepsbeoefenaar die bijstand verleende bij de opstelling van dit financieel plan te laten veroordelen na hem in vrijwaring te roepen, wegens de "schending van zijn adviesplicht". Dit vonnis doet bijgevolg vragen rijzen naar de draagwijdte en de aard van dergelijke raadgevingsplicht in hoofde van economische beroepsbeoefenaar, alsook de mogelijke aansprakelijkheid die eruit kan voortvloeien. Het geannoteerde vonnis had immers tot gevolg dat een deel van de onbetaalde schulden van de gefailleerde vennootschap ten laste van de economische beroepsbeoefenaar gelegd werden. Er is inmiddels beroep aangetekend tegen het vonnis.

### Oprichtersaansprakelijkheid wegens een kennelijk ontoereikend aanvangsvermogen

2. De vereiste van een toereikend aanvangsvermogen bij de oprichting van de BVBA, thans de BV, heeft tot doel de oprichters van

1 Deze bijdrage is een bijgewerkte en aangepaste versie van F. MERTENS, "Oprichtersaansprakelijkheid wegens kennelijk ontoereikend aanvangsvermogen: kan de cijferberoeper als zondebok dienen?" (noot onder Orb. Gent, afd. Dendermonde 18 oktober 2021), *TRV* 2022, p. 333-347.

2 Het geannoteerde vonnis van 18 oktober 2021 van de ondernemingsrechtbank Gent, afdeling Dendermonde is beschikbaar via [www.icci.be/nl/adviezen/advies-detail-page/ondernemingsrechtbank-gent-afdeling-dendermonde-18-oktober-2021-oprichtersaansprakelijkheid-wegens-kennelijk-ontoereikend-aanvangsvermogen-en](http://www.icci.be/nl/adviezen/advies-detail-page/ondernemingsrechtbank-gent-afdeling-dendermonde-18-oktober-2021-oprichtersaansprakelijkheid-wegens-kennelijk-ontoereikend-aanvangsvermogen-en).

3 Oud art. 229, 5° W. Venn., thans art. 5:16, 2° WVV.

4 Oud art. 215 W. Venn., thans art. 5:4 WVV voor de BV.

vennootschappen te sanctioneren indien zij “hun financiële aansprakelijkheid beperken door de inbreng van een kennelijk te laag maatschappelijk kapitaal om de vooropgestelde [...] activiteiten te verwezenlijken”.<sup>5</sup> Het geannoteerde vonnis is in die zin opvallend, omdat het de beoefenaar van een economisch beroep een deel van de oprichtersaansprakelijkheid laat dragen bij wege van vrijwaring, en de oprichters als dusdanig gedeeltelijk aan hun sanctie laat ontsnappen.

Economische beroepsbeoefenaars drukken vaak de vrees uit dat zij dergelijke aansprakelijkheid zullen oplopen, maar er zijn erg weinig gevallen bekend in de rechtspraak waarin zij of de notaris daadwerkelijk aansprakelijk worden gesteld wegens hun rol als adviseur ten aanzien van de oprichters, *in casu* bij het opstellen van het financieel plan.<sup>6</sup> De aloude vrees voor dit soort aansprakelijkheid werd bij menig economisch beroepsbeoefenaar nog versterkt door de ingevolge het WVV nieuw ingevoerde regel, op basis waarvan de identiteit van de externe deskundige die bijstand heeft verleend bij de opmaak van het financieel plan, expliciet in het plan moet worden vermeld.<sup>7</sup> Het is nu afwachten of het besproken vonnis het eerste in een trend is, dan wel een zeldzame uitzondering zal blijven. Om de lezer een goed begrip van deze problematiek te geven, is eerst een korte uiteenzetting van de algemene principes van oprichtersaansprakelijkheid nodig.

### A. Wettelijke aansprakelijkheid verduidelijkt door rechtspraak en doctrine

3. De oprichters van een gefailleerde vennootschap met beperkte aansprakelijkheid zijn hoofdelijk aansprakelijk voor haar schulden naar een verhouding die de rechter vaststelt, indien (i) de vennootschap failliet gaat binnen drie jaar na het verkrijgen van de rechtspersoonlijkheid, (ii) de activa van de failliete boedel niet volstaan om de passiva te betalen en (iii) uit het financieel plan blijkt dat het aanvangsvermogen kennelijk ontoereikend was voor een normale uitoefening van de voorgenomen bedrijvigheid over tenminste twee jaar.<sup>8</sup> De rechter beschikt over een matigingsbevoegdheid, aangezien hij soeverein beslist over het gedeelte van het netto-passief dat ten laste van de oprichters zal worden gelegd.<sup>9</sup> De oprichters zijn hiertoe hoofdelijk gehouden (*obligatio*), terwijl de rechtspraak vaak wel een ongelijke interne verdeling oplegt (*contributio*).<sup>10</sup>

5 MvT, *Parl.St.* Senaat 1977-78, nr. 415/1, 47; O. CAPRASSE, “La responsabilité des fondateurs en cas de capital insuffisant” in B. TILLEMANS, A. BENOÏT-MOURY, O. CAPRASSE en N. THIRION (eds.), *De oprichting van vennootschappen en de opstartfase van ondernemingen*, Brugge, die Keure, 2003, p. 575-576, nr. 3.

6 Inzake de aansprakelijkheid van de notaris: Bergen 25 oktober 2001, *JT* 2002, p. 344, *TBH* 2002, p. 711, noot A. COIBION; Brussel 6 september 2002, *RGAR* 2003, afl. 9, p. 776, nr. 13; Luik 14 januari 2020, *TRV* 2021, p. 214, noot D. BRULOOT en G. VANDENBOSSCHE; Kh. Charleroi 30 maart 1999, *JLMB* 2000, p. 278. Inzake de aansprakelijkheid van de cijferberoeper: Brussel 7 november 2008, *TBH* 2010, 357, noot A. COIBION; Antwerpen 14 november 2019, *Limb.Rechtsl.* 2020, p. 198, noot B. WINDEY en M. VALKENERS.

7 Artt. 5:4, § 2, 7°, 6:5, § 2, 7° en 7:3, § 2, 7° WVV.

8 Oud art. 229, 5° W.Venn., thans art. 5:16, 2° WVV voor de BV; zie *inter alia* K. GEENS, M. DENEFF, F. HELLEMANS, R. TAS en J. VANANROYE, “Overzicht van rechtspraak vennootschappen 1992-1998”, *TPR* 2000, p. 244-256, nr. 166-185; M. WYCKAERT en B. VAN BAELEN, “Wie is er bang van de kapitaallose BV?” in M. WYCKAERT (ed.), *Themis 105 – Vennootschapsrecht*, Brugge, die Keure, 2018, p. 40-42, nr. 16-18; A. JANSEN en W. DAVID, “Le nouveau droit des SRL et de la faillite: quelles (inter)actions?”, *TRV* 2020, p. 450-457, nr. 1-19; G. BLOMMAERT, “Financieel plan, toereikend aanvangsvermogen en oprichtersaansprakelijkheid in de kapitaallose BV”, *DAOR* 2021, afl. 2, p. 18-22, nr. 48-58; H. BRAECKMANS en R. HOUBEN, *Handboek vennootschapsrecht*, Antwerpen – Gent – Cambridge, Intersentia, 2021, p. 516-517, nr. 1102; M. TISON, F. MERTENS en P. COUSSEMENT, “Oprichters: garantieverplichtingen en oprichtersaansprakelijkheid” in P. ERNST, A. FRANÇOIS en A. VAN OEVELEN (eds.), *Bestendig Handboek Vennootschap & Aansprakelijkheid*, Mechelen, Kluwer, 2023, p. 74-80, nr. 4094-4108.

9 Brussel 31 oktober 1991, *JLMB* 1992, p. 201, noot C. PARMENTIER; Luik 5 mei 1995, *TBH* 1996, p. 196; Bergen 26 maart 1998, *JLMB* 1999, p. 502; Luik 14 november 2000, *JLMB* 2002, p. 1341, noot O. CAPRASSE; Luik 10 september 2007, *JLMB* 2009, p. 295; Antwerpen 14 november 2019, *Limb.Rechtsl.* 2020, p. 198, noot B. WINDEY en M. VALKENERS; Luik 14 januari 2020, *TRV* 2021, p. 214, noot D. BRULOOT en G. VANDENBOSSCHE; K. GEENS et al., “Overzicht van rechtspraak vennootschappen 1992-1998”, *TPR* 2000, p. 252-253, nr. 180-181.

10 Luik 5 mei 1995, *JLMB* 1997, p. 626; Luik 14 januari 2020, *TRV* 2021, p. 214, noot D. BRULOOT en G. VANDENBOSSCHE; D. VAN GERVEN en M. WYCKAERT, “Kroniek vennootschapsrecht 1996-1997”, *TRV* 1997, p. 376, nr. 73.

4. In deze wettelijke aansprakelijkheidsgrond zijn enkele elementen vervat die over de jaren heen door de rechtspraak en de literatuur werden verduidelijkt. Opdat de curator<sup>11</sup> een vordering in oprichtersaansprakelijkheid kan instellen jegens de oprichters van een voormalige BVBA, dient het maatschappelijk kapitaal overeenkomstig oud art. 229, 5° W.Venn. kennelijk ontoereikend geweest te zijn voor de voorgenomen bedrijvigheid over tenminste twee jaar. De term *maatschappelijk kapitaal* is misleidend, aangezien men ook rekening moet houden met andere financiële middelen waarover de vennootschap redelijkerwijs verwachtte te beschikken in die periode van twee jaar.<sup>12</sup> Men mag daarom stellen dat niet zozeer het aanvangskapitaal van de BVBA, maar het geheel van het *aanvangsvermogen* kennelijk ontoereikend moet zijn om aanleiding te geven tot oprichtersaansprakelijkheid, zoals later bevestigd in het WVV.<sup>13</sup>

5. De rechter oordeelt onaantastbaar over de *kennelijke ontoereikendheid* van dit aanvangsvermogen, wat erg gebonden is aan de feitelijke omstandigheden.<sup>14</sup> Voor deze feitenbeoordeling ontwikkelde de rechtspraak

enkele uitgangspunten die dienen als leidraad.<sup>15</sup> Allereerst moet de rechter zich plaatsen in de schoenen van de oprichters op het ogenblik van de oprichting van de vennootschap.<sup>16</sup> Teneinde een *post factum*-beoordeling te voorkomen, mag de rechter enkel rekening houden met de feitelijke elementen die de oprichters op het ogenblik van de oprichting kenden of redelijkerwijze hoorden te kennen.<sup>17</sup> Het financieel plan speelt hierbij een belangrijke rol, omdat het ten tijde van de oprichting – *in tempore non suspecto* – is opgemaakt.<sup>18</sup> Ten tweede moest de ontoereikendheid van het aanvangsvermogen op dat moment evident zijn voor elke normaal vooruitziende en gewetensvolle oprichter.<sup>19</sup> De toetsing van de rechter is dus marginaal, zodat aan de oprichters enige beoordelingsruimte wordt gelaten.<sup>20</sup>

6. Volgens sommigen zou het regime van de oprichtersaansprakelijkheid afwijken van het gemeen aansprakelijkheidsregime, omdat geen bewijs van fout en causaal verband vereist zou zijn.<sup>21</sup> Een vaststelling van de kennelijke ontoereikendheid van het aanvangsvermogen zou voldoende zijn opdat de oprichtersaansprakelijkheid in het gedrang

11 In principe komt het enkel aan de curator toe om de oprichtersaansprakelijkheid te vorderen tijdens de faillissementsprocedure, omdat de schade die voortvloeit uit het kennelijk ontoereikend aanvangskapitaal per definitie gemeen is aan alle schuldeisers van de gefailleerde vennootschap; Kh. Brugge 12 maart 1981, *TBH* 1981, p. 604; Antwerpen 18 december 2000, *RW* 2001-02, p. 1364.

12 J.-F. GOFFIN, *Responsabilités des dirigeants de sociétés*, Brussel, Larcier, 2012, p. 49, nr. 36; M. TISON, F. MERTENS en P. COUSSEMENT, "Oprichters: garantieverplichtingen en oprichtersaansprakelijkheid" in P. ERNST, A. FRANÇOIS en A. VAN OEVELEN (eds.), *Bestendig Handboek Vennootschap & Aansprakelijkheid*, Mechelen, Kluwer, 2023, p. 75, nr. 4100.

13 De nieuwe bepalingen van het WVV spreken voor de BV en CV over een toereikend "aanvangsvermogen" (aangezien deze vennootschapsvormen geen kapitaalnotie kennen), maar voor de NV wordt nog steeds de term "kapitaal" gehanteerd. De voorbereidende werkzaamheden geven aan dat men rekening mag houden met andere financieringsbronnen dan inbrengen; *MvT Parl.St.* Kamer 2017-18, nr. 54-3119/001, 128. Er is geen enkele reden om aan te nemen dat dit niet zou gelden voor de NV.

14 R. VAN BOVEN, "Art. 215 W.Venn. (oude art. 120ter W.Venn.);" in X., *Vennootschappen en verenigingen. Artikelsgewijze commentaar met overzicht van rechtspraak en rechtsleer*, Mechelen, Kluwer, 2005, losbl.

15 C. VERSTAPPEN, "Het financieel plan als (enig) instrument bij de beoordeling van oprichtersaansprakelijkheid wegens kennelijk ontoereikend kapitaal" (noot onder Antwerpen 16 april 2015), *RAGB* 2016, p. 451, nr. 13.

16 Gent 17 maart 2003, *TRV* 2005, p. 501; Brussel 20 april 2010, *TBH* 2010, p. 692.

17 Gent 10 oktober 2001, *TRV* 2002, p. 454, noot R. TAS; Brussel 20 april 2010, *TBH* 2010, p. 692.

18 M. DALLE, "Wat het financieel plan niet is" (noot onder Gent 5 oktober 1994), *AJT* 1994-95, p. 172-173, nr. 1; M. TISON, F. MERTENS en P. COUSSEMENT, "Oprichters: garantieverplichtingen en oprichtersaansprakelijkheid" in P. ERNST, A. FRANÇOIS en A. VAN OEVELEN (eds.), *Bestendig Handboek Vennootschap & Aansprakelijkheid*, Mechelen, Kluwer, 2023, p. 75-76, nr. 4100.

19 C. VERSTAPPEN, "Het financieel plan als (enig) instrument bij de beoordeling van oprichtersaansprakelijkheid wegens kennelijk ontoereikend kapitaal" (noot onder Antwerpen 16 april 2015), *RAGB* 2016, p. 451, nr. 13; H. BRAECKMANS en R. HOUBBEN, *Handboek vennootschapsrecht*, Antwerpen – Gent – Cambridge, Intersentia, 2021, p. 516-518, nr. 1104.

20 M. WYCKAERT en B. VAN BAELEN, "Wie is er bang van de kapitaallose BV?" in M. WYCKAERT (ed.), *Themis 105 – Vennootschapsrecht*, Brugge, die Keure, 2018, p. 40-41, nr. 16.

21 G. BLOMMAERT, "Financieel plan, toereikend aanvangsvermogen en oprichtersaansprakelijkheid in de kapitaallose BV", *DAOR* 2021, afl. 2, p. 20, nr. 53.

kan komen. De curator zou er niet toe gehouden zijn aan te tonen dat de ontoereikendheid een fout in hoofde van de oprichters inhoudt.<sup>22</sup> Deze stelling is incorrect, aangezien de zorgvuldigheidsnorm onrechtstreeks toch zijn ingang vindt via het criterium van de normaal vooruitziende en gewetensvolle oprichter. Wel terecht is de stelling dat de curator niet moet bewijzen dat het faillissement in oorzakelijk verband staat met deze kennelijke ontoereikendheid, om de oprichters aan te kunnen spreken.<sup>23</sup>

## B. Het financieel plan als cruciaal bewijsmiddel

7. Het financieel plan is een belangrijk element bij de beoordeling van de rechter over de kennelijke ontoereikendheid van het aanvangsvermogen.<sup>24</sup> Vóór de oprichting van een vennootschap met beperkte aansprakelijkheid zijn de promotoren – *i.e.* de latere oprichters van de vennootschap – verplicht om een financieel plan op te stellen waarin zij verantwoordelijk zijn dat de voorziene financiële middelen de levensvatbaarheid van de vennootschap kunnen verzekeren gedurende de eerste twee jaren van haar bestaan.<sup>25</sup> Onder het oud W.Venn. was zowel de vorm als de inhoud van het financieel plan principieel volledig vrij.<sup>26</sup> Thans schrijft het WVV wel op een uitdrukkelijke en veralgemeende wijze de minimuminhoud voor.<sup>27</sup> Het financieel plan moet bij de oprichting van de vennootschap overhandigd worden aan de instrumenterende

notaris, die de taak heeft om het te bewaren, maar niet openbaar te maken.<sup>28</sup> De notaris is slechts gehouden tot voorlegging van het plan op verzoek van de rechter-commissaris of Procureur des Konings.<sup>29</sup> De curator dient zich dus eerst tot één van hen te wenden, vooraleer hij het plan kan raadplegen.

8. Het financieel plan helpt de rechter om zich te plaatsen op het ogenblik van de oprichting van de vennootschap, en niet in de valstrik van de *a posteriori*-beoordeling te trappen.<sup>30</sup> In tegenstelling tot wat bepaalde rechtsleer en rechtspraak beweert,<sup>31</sup> kunnen evenwel niet enkel de financiële middelen die blijken uit het financieel plan in aanmerking worden genomen bij de beoordeling van de oprichtersaansprakelijkheid.<sup>32</sup> Het staat de oprichters vrij om op enige andere wijze te bewijzen dat het aanvangsvermogen niet manifest ontoereikend was.<sup>33</sup> Uit de rechtspraak blijkt dat wanneer een financieel plan schetsmatig, summier of amateuristisch is, aan de oprichters gevraagd wordt om met andere elementen te bewijzen dat zij bij de oprichting in een redelijk aanvangsvermogen voorzien hebben,<sup>34</sup> wat neerkomt op een *de facto* omkering van de bewijslast.

22 *Ibid.*

23 A. COIBION, "L'insuffisance manifeste du capital social à la lumière du plan financier et la responsabilité encourue par les fondateurs et le notaire instrumentant" (noot onder Bergen 25 oktober 2001), *TBH* 2002, p. 720, nr. 20.

24 A. JANSEN en W. DAVID, "Le nouveau droit des SRL et de la faillite: quelles (inter)actions?", *TRV* 2020, p. 457, nr. 20.

25 Kh. Brussel 8 april 1986, *RPS* 1986, 166; B. VERSCHULDEN, "Het financieel plan" in G. BATS et al. (eds.), *20 jaar VEVb. De wettelijke en bijzondere opdrachten van de accountant en bedrijfsrevisor: liber amicorum Marcel Verschelden*, Diegem, Ced.Samsom, 2001, p. 223.

26 A. COIBION, "L'insuffisance manifeste du capital social à la lumière du plan financier et la responsabilité encourue par les fondateurs et le notaire instrumentant" (noot onder Bergen 25 oktober 2001), *TBH* 2002, p. 717, nr. 7.

27 Artt. 5:4, § 2, 6:5, § 2 en 7:3, § 2 WVV.

28 M. WYCKAERT, *Kapitaal in NV en BVBA: vermogens- en kapitaalvorming door inbreng, rechten en plichten van vennoten*, Kalmthout, Biblo, 1995, p. 193, nr. 251.

29 Oud art. 229, tweede lid W. Venn.; thans art. 5:16, 2° WVV.

30 H. CULOT, "Plan financier et avances d'associé" (noot onder Antwerpen 16 april 2015), *TBH* 2016, p. 471-472, nr. 7.

31 Brussel 20 april 2010, *TBH* 2010, p. 692; C. VERSTAPPEN, "Het financieel plan als (enig) instrument bij de beoordeling van oprichtersaansprakelijkheid wegens kennelijk ontoereikend kapitaal" (noot onder Antwerpen 16 april 2015), *RAGB* 2016, p. 452, nr. 16.

32 A. JANSEN en W. DAVID, "Le nouveau droit des SRL et de la faillite: quelles (inter)actions?", *TRV* 2020, p. 457, nr. 20.

33 M. DALLE, "Wat het financieel plan niet is" (noot onder Gent 5 oktober 1994), *AJT* 1994-95, p. 173, nr. 2.

34 Gent 17 maart 2003, *TRV* 2005, p. 501; Luik 10 september 2007, *JLMB* 2009, p. 295; J.-F. GOFFIN, *Responsabilités des dirigeants de sociétés*, Brussel, Larcier, 2012, p. 59, nr. 41.

### Aansprakelijkheid van de economische beroepsbeoefenaar wegens een kennelijk ontoereikend aanvangsvermogen

9. De verplichting tot het opstellen van een financieel plan rust principieel op de oprichters van de vennootschap. De wetgever dwingt hen er niet toe om een economische beroepsbeoefenaar aan te stellen voor de redactie van het financieel plan, aangezien dit de kosten van de oprichting zou verzwaren.<sup>35</sup> Toch is het in de praktijk gebruikelijk om beroep te doen op een beoefenaar van een economisch beroep om het financieel plan op te stellen, of minstens te beoordelen.<sup>36</sup> Dit wordt overigens sterk aangeraden, vermits niet alle oprichters over de noodzakelijke boekhoudkundige en financiële kennis beschikken, vooral niet wanneer zij startende ondernemers zijn.<sup>37</sup>

10. Wanneer hij hiertoe is aangesteld, dient de economische beroepsbeoefenaar als "natuurlijke adviseur" met betrekking tot het financieel plan.<sup>38</sup> De cliënt die op hemeen beroep doet mag verwachten dat "hij over voldoende kennis beschikt om een dergelijk plan op te stellen, dat volledig en in overeenstemming met de wettelijke en boekhoudkundige vereisten is, zonder omissies en fouten".<sup>39</sup> Hiertegenover staat de notaris, wiens verplichtingen in dat kader, volgens de letter van de wet, beperkt zijn tot de bewaring en overhandiging van het

financieel plan,<sup>40</sup> alsook tot de controle van de externe wettigheid van het document.<sup>41</sup> Toch bestaat een tendens in bepaalde rechtspraak om de taak van de notaris strenger te beoordelen, door van hem te verwachten dat hij de oprichters waarschuwt als het document in kennelijk onvoldoende financiële middelen voorziet.<sup>42</sup> Dergelijke inhoudelijke of kwalitatieve controle door de notaris wordt kritisch onthaald door de literatuur.<sup>43</sup> Voor de economische beroepsbeoefenaar lijkt in de rechtspraak een gelijkaardige evolutie te bestaan naar een raadgevingsverplichting inzake het financieel plan, eveneens met voor- en tegenstanders. Een miskennis van deze raadgevingsverplichting kan resulteren in contractuele aansprakelijkheid jegens de oprichters bij wege van vrijwaring, en potentieel buitencontractuele aansprakelijkheid jegens de curator.<sup>44</sup>

35 MvT Parl.St. Kamer 2017-18, nr. 54-3119/001, p. 129.

36 A. COIBION, "La responsabilité du professionnel de la comptabilité dans l'établissement du plan financier en cas d'insuffisance du capital" (noot onder Brussel 7 november 2008), *TBH* 2010, p. 362, nr. 4.

37 G. DELVAUX, "Taak van de beroepsbeoefenaar bij de opstelling van het financieel plan" in B. TILLEMANS *et al.* (eds.), *De oprichting van vennootschappen en de opstartfase van ondernemingen*, Brugge, die Keure, 2003, p. 883; H. BRAECKMANS, "Oprichting, bestuur en einde van de vennootschap: verbeteringen zijn mogelijk in functie van symmetrie en concordantie" in *Van alle markten. Liber Amicorum Eddy Wymeersch*, Antwerpen, Intersentia, 2008, p. 77, nr. 3.

38 D. BRULOOT en G. VANDENBOSSCHE, "Oprichtersaansprakelijkheid wegens kennelijk ontoereikend aanvangskapitaal en de aansprakelijkheid van de notaris: code rood voor het notariaat?" (noot onder Luik 14 januari 2020), *TRV* 2021, p. 228, nr. 30.

39 Brussel 7 november 2008, *TBH* 2010, p. 357, noot A. COIBION.

40 Oud art. 215, eerste lid W. Venn. en oud art. 229 *in fine* W.Venn.; thans artt. 5:4, § 1, 6:5, § 1 en 7:3, § 1 WVV en artt. 5:16, 2°, 6:17, 2° en 7:18, 2° WVV.

41 De controle van externe wettigheid brengt met zich mee dat de notaris nagaat of het document voldoet aan de vormelijke eisen uit de wet, en ook alle verplichte elementen bevat. Indien het plan niet aan deze vereisten voldoet, is de notaris ertoe gehouden om zijn ambt – het verlijden van de notariële oprichtingsakte – te weigeren; M. MONARD en M. THEYSKENS, "Het nieuwe vennootschapsrecht – One size fits all: de BV als nieuwe standaard-vennootschap", *T.Not.* 2019, p. 371, nr. 15.

42 Bergen 25 oktober 2001, *JT* 2002, p. 344, *TBH* 2002, p. 711, noot A. COIBION; Brussel 6 september 2002, *RGAR* 2003, afl. 9, p. 776, nr. 13; Luik 14 januari 2020, *TRV* 2021, p. 214, noot D. BRULOOT en G. VANDENBOSSCHE; Kh. Charleroi 30 maart 1999, *JLMB* 2000, p. 278.

43 *Inter alia* D. BRULOOT en G. VANDENBOSSCHE, "Oprichtersaansprakelijkheid wegens kennelijk ontoereikend aanvangskapitaal en de aansprakelijkheid van de notaris: code rood voor het notariaat?" (noot onder Luik 14 januari 2020), *TRV* 2021, p. 225-227, nr. 18-24; H. BRAECKMANS en R. HOUBEN, *Handboek vennootschapsrecht*, Antwerpen – Gent – Cambridge, Intersentia, 2021, p. 516-517, nr. 1101; M. TISON, F. MERTENS en P. COUSSEMENT, "Oprichters: garantieverplichtingen en oprichtersaansprakelijkheid" in P. ERNST, A. FRANÇOIS en A. VAN OEVELEN (eds.), *Bestendig Handboek Vennootschap & Aansprakelijkheid*, Mechelen, Kluwer, 2023, p. 69-73, nr. 4090. Zie evenwel in de positieve zin *inter alia* P. GOVERS, "Les obligations d'information, de renseignement, de mise en garde et de conseil des notaires", in F. GLANSDORFF (ed.), *Les obligations d'information, de renseignement, de mise en garde et de conseil*, Brussel, Larcier, 2006, p. 124-125; A. JANSSEN en W. DAVID, "Le nouveau droit des SRL et de la faillite: quelles (inter)actions?", *TRV* 2020, p. 465-466, nr. 37.

44 F. MERTENS, "Oprichtersaansprakelijkheid wegens kennelijk ontoereikend aanvangsvermogen: kan de cijferberoeper als

## A. Plichten van de economische beroepsbeoefenaar bij de aflevering van het financieel plan

11. De economische beroepsbeoefenaar die betrokken wordt bij het financieel plan, heeft de veralgemeende taak om "bijstand" te verlenen bij het opstellen ervan, in overeenstemming met de concrete afspraken tussen de partijen.<sup>45</sup> Er wordt echter aanvaard dat zijn taak niet beperkt kan zijn tot het "omgieten" van de verkregen cijfergegevens in een document dat voldoet aan de vereisten van het financieel plan.<sup>46</sup> Indien het tegendeel waar was, zou de opmaak ervan geautomatiseerd kunnen worden en geen menselijke tussenkomst meer vereisen. Men kan moeilijk volhouden dat de economische beroepsbeoefenaar zorgvuldig handelt wanneer hij zijn opdrachten op een louter passieve wijze uitvoert, van hem wordt verwacht een actieve rol aan te nemen.<sup>47</sup> De vereiste graad van zijn actieve betrokkenheid is evenwel betwist, en speelt bovendien op twee niveaus. De opdrachten van de economische beroepsbeoefenaar in het kader van het financieel plan kunnen immers opgesplitst worden in het vergaren van de cijfermatige informatie enerzijds, en de inhoudelijke verwerking van die gegevens in het financieel plan anderzijds.

zondebok dienen?" (noot onder Orb. Gent, afd. Dendermonde 18 oktober 2021), *TRV* 2022, p. 340-341, nr. 18-20.

45 R. VAN BOVEN, "Art. 215 W.Venn. (oude art. 120ter W.Venn.);" in X., *Vennootschappen en verenigingen. Artikelsgewijze commentaar met overzicht van rechtspraak en rechtsleer*, Mechelen, Kluwer, 2005, losbl. Het WVV verwijst naar de cijferberoeper die "bijstand" heeft verleend bij de opmaak van het plan; artt. 5:4, § 2, 7°, 6:5, § 2, 7° en 7:3, § 2, 7° WVV. "Bijstand" is in dit geval echter een neutrale term die verschillende ladingen dekt, men doelt hier op de concrete afspraken die gemaakt zijn tussen partijen.

46 A. JANSEN en W. DAVID, "Le nouveau droit des SRL et de la faillite: quelles (inter)actions?", *TRV* 2020, p. 471, nr. 49.

47 G. DELVAUX, "Taak van de beroepsbeoefenaar bij de opstelling van het financieel plan" in B. TILLEMANS *et al.* (eds.), *De oprichting van vennootschappen en de opstartfase van ondernemingen*, Brugge, die Keure, 2003, p. 892.

## 1. Beperkte controleplicht inzake de juistheid en volledigheid van aangereikte informatie

12. De economische beroepsbeoefenaar helpt bij de opmaak van het financieel plan op basis van de cijfergegevens die hem aangereikt worden door zijn opdrachtgevers, de promotoren van de vennootschap. Hierbij heeft hij de taak om alle informatie en inlichtingen te verzamelen die hij noodzakelijk acht als deskundige, om de oprichters in te lichten over de "financiële bewegingen van de door hen geplande activiteiten".<sup>48</sup> Eens deze informatie is ingewonnen van de opdrachtgevers, kan de beroepsbeoefenaar enkel en alleen op grond daarvan handelen.<sup>49</sup>

13. De meerderheid van de literatuur acht de economische beroepsbeoefenaar niet in staat om de aangereikte informatie grondig te toetsen, met als gevolg dat hij niet aansprakelijk kan worden gesteld voor de schade die door onjuiste en/of onvolledige informatie veroorzaakt zou kunnen worden.<sup>50</sup> Deze stelling moet evenwel genuanceerd worden. Sommigen verwachten wel van de deskundige dat hij de verkregen cijfergegevens en de vooropgestelde resultaten toetst aan de door hem opgedane kennis en ervaring, en deze cijfers tevens vergelijkt met resultaten van soortgelijke ondernemingen of ondernemingen

48 B. VERSCHULDEN, "Het financieel plan" in G. BATS *et al.* (eds.), *20 jaar VEVB. De wettelijke en bijzondere opdrachten van de accountant en bedrijfsrevisor: liber amicorum Marcel Verschelden*, Diegem, Ced.Samsom, 2001, p. 221-222; R. VAN BOVEN, "Art. 215 W.Venn. (oude art. 120ter W.Venn.);" in X., *Vennootschappen en verenigingen. Artikelsgewijze commentaar met overzicht van rechtspraak en rechtsleer*, Mechelen, Kluwer, 2005, losbl.

49 *Ibid.*

50 *Inter alia* B. VERSCHULDEN, "Het financieel plan" in G. BATS *et al.* (eds.), *20 jaar VEVB. De wettelijke en bijzondere opdrachten van de accountant en bedrijfsrevisor: liber amicorum Marcel Verschelden*, Diegem, Ced.Samsom, 2001, p. 222; R. VAN BOVEN, "Art. 215 W.Venn. (oude art. 120ter W.Venn.);" in X., *Vennootschappen en verenigingen. Artikelsgewijze commentaar met overzicht van rechtspraak en rechtsleer*, Mechelen, Kluwer, 2005, losbl.; A. COIBION, "La responsabilité du professionnel de la comptabilité dans l'établissement du plan financier en cas d'insuffisance du capital" (noot onder Brussel 7 november 2008), *TBH* 2010, p. 362-363, nr. 6.

in dezelfde sector.<sup>51</sup> Bovendien kan van een redelijke deskundige, die een actieve rol vervult, een behoorlijke voorzichtigheid verwacht worden. Zo zal het klakkeloos overnemen van manifest onjuiste of onvolledige gegevens zonder enige waarschuwing aan het adres van de opdrachtgevers, in zijn hoofde alsnog een aansprakelijkheid kunnen opleveren. In die zin dient de economische beroepsbeoefenaar hoe dan ook tot op zekere hoogte de meegedeelde gegevens te verifiëren.

Indien de informatie hem kennelijk vergezocht of onvolledig lijkt, moet de economische beroepsbeoefenaar weigeren om die gegevens in het plan op te nemen.<sup>52</sup> Bij exuberante gevallen van willekeur of bedrog vanwege de promotoren (bv. wanneer de cijfergegevens van die aard zijn dat men duidelijk misbruik wil maken van de aansprakelijkheidsbeperking uit het vennootschapsrecht), is hij *a fortiori* verplicht zijn medewerking compleet te staken. Van bedrijfsrevisoren eist de wet overigens een professioneel-kritische instelling, in het bijzonder *“bij de beoordeling van schattingen van de leiding met betrekking tot reële waarden, de waardevermindering van activa, voorzieningen en toekomstige kasstromen die relevant zijn voor het vermogen van de entiteit tot continuïteit van het bedrijf”*.<sup>53</sup>

Cijfergegevens die echter ogenschijnlijk niet buiten de grenzen treden van wat

gewoonlijk is in de sector, en niet overduidelijk willekeurig of bedrieglijk zijn, verlangen zoals gezegd geen grondige controle vanwege de beroepsbeoefenaar.

14. Voor de economische beroepsbeoefenaar bestaat evenwel de mogelijkheid om zich te bevrijden van zijn aansprakelijkheid voor de controleplicht, bij wege van een exoneratiebeding. *In casu* maakte de economische beroepsbeoefenaar gebruik van deze mogelijkheid, door zich contractueel te exonereren voor de schade die rechtstreeks of onrechtstreeks veroorzaakt zou kunnen worden als gevolg van door de opdrachtgevers bezorgde foutieve en/of onvolledige informatie. In het geannoteerde vonnis waren echter geen problemen voorhanden inzake de juistheid en de volledigheid van de verstrekte informatie. Zodoende kon het exoneratiebeding zijn nut niet bewijzen. Een bedrijfsrevisor zou zich overigens sowieso niet aan zijn aansprakelijkheid kunnen onttrekken voor een fout gepleegd met bedrieglijk opzet of met het oogmerk te schaden.<sup>54</sup> Bovendien is het deontologisch gezien niet aan hem toegelaten om begrenzingen in te voeren die zouden leiden tot een overdreven vrijstelling van zijn aansprakelijkheid, hetgeen *“in strijd zou zijn met de waardigheid van het beroep”*.<sup>55</sup>

## **2. Adviesplicht inzake de inhoud van het financieel plan**

15. Eens voldoende cijfergegevens ingewonnen en – aan de oppervlakte – geverifieerd zijn, volgt de inhoudelijke of kwalitatieve beoordeling van de deskundige. In het financieel plan dient immers, zoals door het WVV uitdrukkelijk wordt voorgeschreven<sup>56</sup> en voordien *de facto* reeds

51 R. VAN BOVEN, “Art. 215 W.Venn. (oude art. 120ter W.Venn.)” in X., *Vennootschappen en verenigingen. Artikelsgewijze commentaar met overzicht van rechtspraak en rechtsleer*, Mechelen, Kluwer, 2005, losbl.; A. COIBION, “La responsabilité du professionnel de la comptabilité dans l’établissement du plan financier en cas d’insuffisance du capital” (noot onder Brussel 7 november 2008), *TBH* 2010, p. 362, nr. 5.

52 A. JANSEN en W. DAVID, “Le nouveau droit des SRL et de la faillite: quelles (inter)actions?”, *TRV* 2020, p. 472, nr. 51.

53 Art. 15 *in fine* Wet 7 december 2016 tot organisatie van het beroep van en het publiek toezicht op de bedrijfsrevisoren, *BS* 13 december 2016. Onder de “leiding” moeten in deze de promotoren van de vennootschap verstaan worden, aangezien zij het aanvangsvermogen van de vennootschap vorm geven en er in de preconstitutie fase nog geen bestuurders aangeduid zijn. Bovendien is de “leiding” een feitelijk in te vullen begrip, dat niet bepaald wordt door formele hoedanigheden. De leiding wordt waargenomen door degenen die daadwerkelijk controle hebben over de gecontroleerde entiteit (in oprichting).

54 Art. 25 Wet 7 december 2016 tot organisatie van het beroep van en het publiek toezicht op de bedrijfsrevisoren, *BS* 13 december 2016.

55 X., *Vademecum van de bedrijfsrevisor. 1: Rechtsleer*, Antwerpen, Standaard Uitgeverij, 2009, p. 473-474.

56 Zie artt. 5:4, § 2, 4°-6°, 6:5, § 2, 4°-6° en 7:3, § 2, 4°-6° WVV; M. MONARD en M. THEYSKENS, “Het nieuwe vennootschapsrecht – One size fits all: de BV als nieuwe standaard-vennootschap”, *T.Not.* 2019, p. 370-371, nr. 13.



de praktijk was,<sup>57</sup> een gemotiveerde schatting gemaakt te worden van de verwachte omzet en de verwachte rentabiliteit van de vennootschap, voor een periode van minstens twee jaar na de oprichting. Bij dit onderdeel van zijn opdracht vervult de economische beroepsbeoefenaar een adviserende rol jegens de oprichters. Het zijn de oprichters die het financieel plan neerleggen, en in de eerste lijn aansprakelijk zijn voor de inhoud ervan. Zij kunnen zich vervolgens tegen de economische beroepsbeoefenaar keren wegens de gebrekkige nakoming van zijn inspanningsverbintenis, als hij geen bijstand verleende zoals men dit kan verwachten van een normaal zorgvuldige, vooruitziende, bekwame en ijverige economische beroepsbeoefenaar die geplaatst is in dezelfde omstandigheden.<sup>58</sup> De vraag of er tevens een adviesplicht voor de economische beroepsbeoefenaar schuilgaat in die gedragsnorm moet bekeken worden in het licht van diverse juridische elementen.

- *Het voormalige certificeringsverbod voor bedrijfsrevisoren*

16. Jarenlang was het voor bedrijfsrevisoren verboden om het financieel plan voor echt te verklaren of te certificeren. Het voormalig Koninklijk Besluit betreffende de plichten van de bedrijfsrevisoren bepaalde immers:

*"De bedrijfsrevisor mag geen verklaring of certificering uitbrengen over financiële staten, die vooruitzichten inhouden, noch over informatie die niet gesteund is op controleerbare stukken."*<sup>59</sup> Een minderheid van de literatuur oordeelde op basis van dit certificeringsverbod onterecht dat de bedrijfsrevisor niet aansprakelijk kan worden gesteld voor de inhoud van het financieel plan, wanneer hij slechts hielp bij de opstelling ervan.<sup>60</sup> Aangezien de bedrijfsrevisor het plan niet mocht bekrachtigen, noch ondertekenen, zou men volgens hen de inhoud van het plan nooit aan hem kunnen verwijten.<sup>61</sup> Echter, deze redenering haalt twee zaken door elkaar. Het was inderdaad gedurende lange tijd verboden aan de bedrijfsrevisor om het financieel plan te certificeren, aangezien hij zich dan in de plaats van de oprichters zou stellen. Dit doet evenwel geen afbreuk aan de professionele verplichtingen van de bedrijfsrevisor die oorsprong vinden in zijn contract. Het tegendeel zou immers betekenen dat de bedrijfsrevisor zich van elke adviesverplichting en daaruit volgende aansprakelijkheid kan bevrijden door zich te onthouden van een certificering, *quod non*.

Met ingang van 2 oktober 2020 werd het certificeringsverbod voor bedrijfsrevisoren opgeheven.<sup>62</sup> In de praktijk zullen

57 Luik 5 mei 1995, *TBH* 1996, p. 196; Kh. Charleroi 30 mei 1995, *JLMB* 1997, p. 639; Kh. Charleroi 30 maart 1999, *JLMB* 2000, p. 280; K. GEENS et al., "Overzicht van rechtspraak vennootschappen 1992-1998", *TPR* 2000, p. 244-247, nr. 171; A. COIBION, "L'insuffisance manifeste du capital social à la lumière du plan financier et la responsabilité encourue par les fondateurs et le notaire instrumentant" (noot onder Bergen 25 oktober 2001), *TBH* 2002, p. 717, nr. 7.

58 C. JANSSENS, "Les forums de l'audit – aspects juridiques et techniques du plan financier", *Rev.B.Compt.* 1999, afl. 1, p. 25; O. CAPRASSE, "La responsabilité des fondateurs en cas de capital insuffisant" in B. TILLEMANS et al. (eds.), *De oprichting van vennootschappen en de opstartfase van ondernemingen*, Brugge, die Keure, 2003, p. 588, nr. 17; J. WINDEY, "Les responsabilités liées à l'état de faillite" in J.-P. BUYLE, B. DESSART, J. CRUYPLANTS en P. VAN OMMESLAGHE (eds.), *Les responsabilités d'entreprise*, Brussel, Jeune Barreau, 2007, 519, nr. 58; K. AERTS, *Taken en aansprakelijkheden van commissarissen en bedrijfsrevisoren*, Antwerpen – Gent – Cambridge, Intersentia, 2020, p. 79, nr. 50; G. BLOMMAERT, "Financieel plan, toereikend aanvangsvermogen en oprichtersaansprakelijkheid in de kapitaallose BV", *DAOR* 2021, afl. 2, p. 14, nr. 36.

59 Art. 20, eerste lid oud Koninklijk Besluit 10 januari 1994 betreffende de plichten van de bedrijfsrevisoren, *BS* 18 januari 1994.

60 P. COUSSEMENT en M. TISON, "Oprichtersaansprakelijkheid" in A. VAN OEVELEN, P. ERNST, A. FRANÇOIS en M. VAN PASSEL (eds.), *Bestendig Handboek Vennootschap & Aansprakelijkheid*, Mechelen, Kluwer, 2003, losbl., p. 57, nr. 4090; zie ook A. COIBION, "La responsabilité du professionnel de la comptabilité dans l'établissement du plan financier en cas d'insuffisance du capital" (noot onder Brussel 7 november 2008), *TBH* 2010, p. 362, nr. 6.

61 O. RALET, *Responsabilités des dirigeants de sociétés*, Brussel, Larcier, 1996, p. 46, nr. 33.

62 Art. 1, 1<sup>o</sup> Koninklijk Besluit 11 september 2020 tot opheffing van de koninklijke besluiten bedoeld in artikel 145, 1<sup>o</sup>, 2<sup>o</sup>, 4<sup>o</sup>, 7<sup>o</sup>, 8<sup>o</sup> en 12<sup>o</sup> van de wet van 7 december 2016 tot organisatie van het beroep van en het publiek toezicht op de bedrijfsrevisoren, *BS* 22 september 2020. De door het WVV (vanaf 1 mei 2019) verplichte vermelding van de naam van de externe deskundige in het financieel plan bemoeilijkt de toepassing van het verbod niet, aangezien een identiteitsvermelding niet *ipso facto* de certificatie van het plan impliceert.

bedrijfsrevisoren, alsook andere economische beroepsbeoefenaars, zich er nog steeds van weerhouden om het plan voor echt te verklaren of om zich in de plaats van de oprichters te stellen door het maken van prognoses.<sup>63</sup> Een certificatie zou immers impliceren dat de aansprakelijkheid van de economische beroepsbeoefenaar in het gedrang komt van zodra een kennelijk ontoereikend aanvangsvermogen blijkt – aangezien het plan net als doel heeft om de toereikendheid van dit vermogen te staven. Dergelijke certificatie zou dus een feitelijke borgstelling voor de oprichters met zich meebrengen.

- *Eindverantwoordelijkheid van de oprichters voor het financieel plan*

17. Een ander, weinig overtuigend argument dat een minderheid van de rechtsleer aankaart om de aansprakelijkheid van de economische beroepsbeoefenaar af te wijzen, is de stelling dat de oprichters de verantwoordelijkheid dragen voor het finale plan dat zij uiteindelijk aan de notaris overhandigen.<sup>64</sup> De verplichting tot het neerleggen van het financieel plan is door de wetgever namelijk aan niemand anders opgedragen. Ook wordt de tussenkomst van een deskundige niet dwingend voorgeschreven.<sup>65</sup> De economische beroepsbeoefenaar aanvaardt overigens louter de opdracht om een *ontwerp* van het plan met bijhorend verslag op te stellen.<sup>66</sup> Daarom zouden uitsluitend de oprichters aansprakelijk gesteld kunnen worden voor het kennelijk ontoereikend

63 G. DELVAUX, "Taak van de beroepsbeoefenaar bij de opstelling van het financieel plan" in B. TILLEMANN *et al.* (eds.), *De oprichting van vennootschappen en de opstartfase van ondernemingen*, Brugge, die Keure, 2003, p. 872.

64 H. MICHEL en X. THUNIS, "Constitution de la société unipersonnelle" in H. MICHEL (ed.), *La S.P.R.L. unipersonnelle. Approche théorique et pratique*, Brussel, Bruylant, 1988, p. 154, nr. 278; B. VERSCHULDEN, "Het financieel plan" in G. BATS *et al.* (eds.), *20 jaar VEV. De wettelijke en bijzondere opdrachten van de accountant en bedrijfsrevisor: liber amicorum Marcel Verschelden*, Diegem, Ced.Samsom, 2001, p. 221; J.-F. GOFFIN, *Responsabilités des dirigeants de sociétés*, Brussel, Larcier, 2012, p. 46, nr. 33.

65 MvT *Parl.St.* Kamer 2017-18, nr. 54-3119/001, p. 129.

66 R. VAN BOVEN, "Art. 215 W.Venn. (oude art. 120ter W.Venn.)\*" in X., *Vennootschappen en verenigingen. Artikelsgewijze commentaar met overzicht van rechtspraak en rechtsleer*, Mechelen, Kluwer, 2005, losbl.

aanvangsvermogen dat naar voren komt uit het financieel plan dat ze overhandigd hebben,<sup>67</sup> al snijdt deze zienswijze weinig hout. Het feit dat de eindverantwoordelijkheid voor het financieel plan bij de oprichters ligt, verhindert de oprichters op geen enkele manier om een professionele raadgever aan te spreken voor de nalatigheid die hij zou hebben begaan. Dit brengt wel een zekere delicaatheid met zich mee bij de begroting van het bedrag waarvoor de economische beroepsbeoefenaar in vrijwaring kan worden geroepen.<sup>68</sup> Bovendien is een wettelijke grondslag voor zijn aansprakelijkheid niet nodig, omdat zijn professionele diensten grondslag vinden in een contract. Toch kan de verplichte vermelding van de naam van de deskundige<sup>69</sup> geen andere functie beogen dan de identificatie voor aansprakelijkheidsdoeleinden. Dit laatste wordt evenwel betwist.<sup>70</sup>

- *De professionele zorgvuldigheidsplicht van de economische beroepsbeoefenaar*

18. Het hof van beroep te Antwerpen bevestigde in een recent arrest dat het de oprichters zijn die de toereikendheid van aanvangsvermogen dienen te verantwoorden.<sup>71</sup> Het feit dat het kapitaal kennelijk ontoereikend is bevonden, brengt niet *ipso facto* met zich mee dat dit leidt tot de aansprakelijkheid van de deskundige die het opstelde.<sup>72</sup> Het hof sloot echter niet uit dat de economische beroepsbeoefenaar nog

67 B. VERSCHULDEN, "Het financieel plan" in G. BATS *et al.* (eds.), *20 jaar VEV. De wettelijke en bijzondere opdrachten van de accountant en bedrijfsrevisor: liber amicorum Marcel Verschelden*, Diegem, Ced.Samsom, 2001, p. 222; G. DELVAUX, "Taak van de beroepsbeoefenaar bij de opstelling van het financieel plan" in B. TILLEMANN *et al.* (eds.), *De oprichting van vennootschappen en de opstartfase van ondernemingen*, Brugge, die Keure, 2003, p. 892.

68 Zie randnr. 21 inzake het causaal verband.

69 Artt. 5:4, § 2, 7°, 6:5, § 2, 7° en 7:3, § 2, 7° WVV.

70 Volgens BRULOOT en VANDENBOSSCHE verandert deze verplichte vermelding niets aan de draagwijdte van de verantwoordelijkheid van de cijferberoeper; D. BRULOOT en G. VANDENBOSSCHE, "Oprichtersaansprakelijkheid wegens kennelijk ontoereikend aanvangskapitaal en de aansprakelijkheid van de notaris: code rood voor het notariaat?" (noot onder Luik 14 januari 2020), *TRV* 2021, p. 228, nr. 29.

71 Antwerpen 14 november 2019, *Limb.Rechtsl.* 2020, p. 198, noot B. WINDEY en M. VALKENERS.

72 *Ibid.*

enige aansprakelijkheid kon dragen, indien een tekortkoming aan zijn contractuele plichten bewezen wordt.

Inderdaad, de loutere vaststelling dat de economische beroepsbeoefenaar het plan niet gecertificeerd heeft en het plan bovendien niet zijn eindverantwoordelijkheid uitmaakt, ontslaat hem volgens de meerderheid van de literatuur niet van de professionele zorgvuldigheidsplicht, die de beroepsbeoefenaar ertoe dwingt om bij een klaarblijkelijk onafwendbaar faillissement een uitdrukkelijke waarschuwing in dit verband te geven aan de oprichters.<sup>73</sup> Van een normaal zorgvuldige en ijverige economische beroepsbeoefenaar, die geplaatst is in dezelfde omstandigheden, mag men immers de inspanning verwachten om zijn cliënt te adviseren en te informeren.<sup>74</sup> Deze professionele zorgvuldigheidsplicht vloeit in de eerste plaats voort uit de middelenverbintenis die de economische beroepsbeoefenaar aangaat. Deontologisch gezien is de economische beroepsbeoefenaar er bovendien toe gehouden om “de cliënt alle nuttige informatie te verstrekken in verband

## DE PROFESSIONELE ZORGVULDIGHEIDSPLICHT DWINGT DE BEROEPSBEOEFENAAR ERTOE OM BIJ EEN KLAARBLIJKELIJK ONAFWENDBAAR FAILLISSEMENT EEN UITDRUKKELIJKE WAARSCHUWING IN DIT VERBAND TE GEVEN AAN DE OPRICHTERS.

met hun toevertrouwde werkzaamheden”.<sup>75</sup> Des te meer omdat hij als “natuurlijke adviseur” beschouwd kan worden wanneer het op het financieel plan aankomt,<sup>76</sup> kan hij zich redelijkerwijs niet in stilzwijgen verhullen als de vennootschap kennelijk gedoemd is om te mislukken,<sup>77</sup> zoals in voorliggende casus het geval blijkt. Zo is de aflevering van een dergelijk plan niet noodzakelijk foutief, maar mogelijks kan het gebrek aan een passend advies omtrent de haalbaarheid van het project en de toereikendheid van de erin voorziene middelen wel als onzorgvuldig beschouwd worden. Dit alles vormt evident een feitenkwestie waarover de rechter soeverein oordeelt.

19. Interessant in het voorliggende vonnis van de ondernemingsrechtbank Gent is de poging van de deskundige om het exoneratiebeding voor

73 C. JANSSENS, “Les forums de l’audit – aspects juridiques et techniques du plan financier”, *Rev.B.Compt.* 1999, afl. 1, p. 25; O. CAPRASSE, “La responsabilité des fondateurs en cas de capital insuffisant” in B. TILLEMANS *et al.* (eds.), *De oprichting van vennootschappen en de opstartfase van ondernemingen*, Brugge, die Keure, 2003, p. 588, nr. 17; R. VAN BOVEN, “Art. 215 W.Venn. (oude art. 120ter W.Venn.)” in X., *Vennootschappen en verenigingen. Artikelsgewijze commentaar met overzicht van rechtspraak en rechtsleer*, Mechelen, Kluwer, 2005, losbl.; J. WINDEY, “Les responsabilités liées à l’état de faillite” in J.-P. BUYLE *et al.* (eds.), *Les responsabilités d’entreprise*, Brussel, Jeune Barreau, 2007, p. 519, nr. 58; A. COIBION, “La responsabilité du professionnel de la comptabilité dans l’établissement du plan financier en cas d’insuffisance du capital” (noot onder Brussel 7 november 2008), *TBH* 2010, p. 362-363, nr. 6; A. JANSEN en W. DAVID, “Le nouveau droit des SRL et de la faillite: quelles (inter)actions?”, *TRV* 2020, p. 472, nr. 51; D. BRULOOT en G. VANDENBOSSCHE, “Oprichtersaansprakelijkheid wegens kennelijk ontoereikend aanvangskapitaal en de aansprakelijkheid van de notaris: code rood voor het notariaat?” (noot onder Luik 14 januari 2020), *TRV* 2021, p. 228, nr. 30.

74 A. JANSEN en W. DAVID, “Le nouveau droit des SRL et de la faillite: quelles (inter)actions?”, *TRV* 2020, p. 472, nr. 51; K. AERTS, *Taken en aansprakelijkheden van commissarissen en bedrijfsrevisoren*, Antwerpen – Gent – Cambridge, Intersentia, 2020, p. 79, nr. 50.

75 Luik 1 maart 2018, AR 2012/RG/1698, [www.juportal.be](http://www.juportal.be); C. MÉLOTTE, “La responsabilité des professions comptables” in *Responsabilités. Traité théorique et pratique*, 2008, afl. 28sexies, p. V.3, nr. 502.

76 D. BRULOOT en G. VANDENBOSSCHE, “Oprichtersaansprakelijkheid wegens kennelijk ontoereikend aanvangskapitaal en de aansprakelijkheid van de notaris: code rood voor het notariaat?” (noot onder Luik 14 januari 2020), *TRV* 2021, p. 228, nr. 30.

77 A. JANSEN en W. DAVID, “Le nouveau droit des SRL et de la faillite: quelles (inter)actions?”, *TRV* 2020, p. 472, nr. 51; K. AERTS, *Taken en aansprakelijkheden van commissarissen en bedrijfsrevisoren*, Antwerpen – Gent – Cambridge, Intersentia, 2020, p. 79, nr. 50.

HET FEIT DAT HET FINANCIËEL PLAN UITGAAT VAN DE DOOR DE OPRICHTERS VERSTREKTE INFORMATIE, IS VOOR DE DESKUNDIGE GEEN VRIJGELEIDE OM DE OPRICHTERS NIET TE WAARSCHUWEN VOOR EEN KENNELIJKE ONDERFINANCIERING VAN HET PROJECT.

HET VALT ALS EEN JURIDISCHE DENKFOUT AAN TE MERKEN DAT DE BEROEPSBEOEFENAAR DE SCHADE DIENT TE VERGOEDEN DIE ONTSTOND UIT DE SCHULDEN AANGEGAAN DOOR DE BESTUURDERS VAN DE VENNOOTSCHAP IN DE PERIODE VOORAFGAAND AAN HET FAILLISSEMENT.

foutieve en/of onvolledige informatie ook te laten gelden als bevrijding van zijn adviesplicht. Het feit dat het plan uitgaat van de verstrekte informatie, is voor de deskundige geen vrijgeleide om de oprichters niet te waarschuwen voor een kennelijke onderfinanciering van het project. Omdat men een onderscheid moet maken tussen de controleplicht en de adviesplicht, ving de deskundige *in casu* terecht bot en werd hij veroordeeld tot vrijwaring ten belope van de helft van het bedrag van de oprichtersaansprakelijkheid.

- Een zekere terughoudendheid van de rechter is aangewezen

20. Mijns inziens kan voormeld meerderheidsstandpunt inzake de aansprakelijkheid van de deskundige niet geabstraheerd worden van de keerzijde van de medaille, namelijk de oprichters die (gedeeltelijk) ontheven worden van de eigen aansprakelijkheid voor het kennelijk ontoereikend aanvangsvermogen. Zoals gezegd, heeft de oprichtersaansprakelijkheid tot doel om de oprichters van vennootschappen te sanctioneren indien zij "hun financiële aansprakelijkheid beperken door de inbreng van een kennelijk te laag maatschappelijk kapitaal om de vooropgestelde [...] activiteiten

te verwezenlijken".<sup>78</sup> Van dit regime moet aldus een afschrikwekkend effect uitgaan. Het dient ertoe om oprichters te ontraden van een onbezonnen oprichting van vennootschappen en *a fortiori* een misbruik van de aansprakelijkheidsbeperking. De afwimpelmogelijkheid van het netto-passief op de economische beroepsbeoefenaar kan het nuttige effect van dit aansprakelijkheidsregime echter teniet doen, als men het onlosmakelijk verband tussen beiden ontkent. Daarnaast valt het als een juridische denkfout aan te merken dat de beroepsbeoefenaar de schade dient te vergoeden die ontstond uit de schulden aangegaan door de bestuurders van de vennootschap in de periode voorafgaand aan het faillissement.<sup>79</sup> De economische beroepsbeoefenaar heeft namelijk geen enkele invloed op de uiteindelijk aangegane schulden, en toch wordt een deel van het netto-passief te zijnen laste gelegd.

78 MvT, *Parl.St.* Senaat 1977-78, nr. 415/1, p. 47; O. CAPRASSE, "La responsabilité des fondateurs en cas de capital insuffisant" in B. TILLEMANS et al. (eds.), *De oprichting van vennootschappen en de opstartfase van ondernemingen*, Brugge, die Keure, 2003, p. 575-576, nr. 3.

79 F. MERTENS, "Oprichtersaansprakelijkheid wegens kennelijk ontoereikend aanvangsvermogen: kan de cijferberoeper als zondebok dienen?" (noot onder Orb. Gent, afd. Dendermonde 18 oktober 2021), *TRV* 2022, p. 345-346, nr. 30.

Om deze redenen zou de rechter een terughoudende positie moeten aannemen bij de begroting van de schade die ten laste van de economische beroepsbeoefenaar kan gelegd worden, in het bijzonder bij een flagrant geval waarin de oprichters kennelijk misbruik maakten van de aansprakelijkheidsbeperking. Bepaalde rechtspraak blijft daarom ook sceptisch over het al dan niet bestaan van een waarschuwingsplicht in hoofde van de deskundige bij het uitvoeren van zijn contractuele plichten inzake het financieel plan. Zo werd reeds geoordeeld dat de beroepsbeoefenaar slechts aansprakelijk kan worden gesteld indien de normaal zorgvuldige deskundige, geplaagd in dezelfde omstandigheden, een *ander financieel plan* zou hebben geadviseerd.<sup>80</sup> Andere jurisprudentie zoals het geannoteerde vonnis hanteert een strengere foutcriterium, en matigt de schade vervolgens via een *ex aequo et bono*-begroting.<sup>81</sup> Inderdaad, een beroep op een economische beroepsbeoefenaar mag voor de oprichters geen vrijgeleide zijn om ongeschonden een gedoemd project onder het beschermingsjasje van de vennootschap te brengen. Bij wege van het foutcriterium, de schadebegroting en subtiele causaliteitsoverwegingen verzacht de rechtspraak de hierboven vermelde heikele punten dan ook gedeeltelijk.

## B. Causaal verband: het verlies van een kans

21. Men kan moeilijk aantonen dat er een duidelijk, of minstens rechtstreeks causaal verband bestaat tussen het gebrek aan een zorgvuldige waarschuwing vanwege de economische beroepsbeoefenaar en het faillissement van de vennootschap, en in het verlengde daarvan de schade die de oprichters lijden bij wege van hun aansprakelijkheid voor het kennelijk ontoereikend aanvangsvermogen. Opat de aansprakelijkheid van de economische beroepsbeoefenaar in het gedrang kan komen, moet zijn fout echter een noodzakelijke

**MOEST DE ECONOMISCHE BEROEPSBEOEFENAAR EEN ADEQUATE WAARSCHUWING GEGEVEN HEBBEN AAN DE PROMOTOREN, BESTOND MEESTAL WEL DE KANS DAT ZIJ INZAGEN DAT HET PROJECT NIET LEVENSVATBAAR WAS, OF DAT HET PLAN NIET DEUGDE, WAARDOOR ZIJ HET ZOUDEN AANPASSEN OF ZELFS OP DE SCHOP DOEN.**

voorwaarde (*conditio sine qua non*) vormen voor het netto-passief dat de oprichters ten laste wordt gelegd.<sup>82</sup> In tegenstelling tot wat voor de oprichters geldt in dit verband, vereist de aansprakelijkheid van de economische beroepsbeoefenaar immers wel een causaal verband. Omdat zijn nalatigheid echter geen noodzakelijke voorwaarde vormt voor het netto-passief, is het verkeerd om hem tot het volledige bedrag van deze schulden te veroordelen. In principe kan wel aangestuurd worden op het verlies van een kans.<sup>83</sup> Immers, moest de economische beroepsbeoefenaar een adequate waarschuwing gegeven hebben aan de promotoren, bestond meestal wel *de kans* dat zij inzagen dat het project niet levensvatbaar was, of dat het plan niet deugde, waardoor zij het zouden aanpassen of zelfs op de schop doen.<sup>84</sup> Een ontstentenis van dergelijke aanbeveling of waarschuwing heeft

80 Antwerpen 14 november 2019, *Limb.Rechtsl.* 2020, p. 198, noot B. WINDEY en M. VALKENERS.

81 Zie randnr. 21; Brussel 7 november 2008, *TBH* 2010, p. 357, noot A. COIBION.

82 Bv. Cass. 9 november 2012, *Arr.Cass.* 2012, p. 2481; Cass. 6 december 2013, *Arr.Cass.* 2013, p. 2640; Cass. 29 oktober 2014, *Arr.Cass.* 2014, p. 2374; S. STIJNS en I. SAMOY, *Leerboek verbintenissenrecht - Boek 1bis*, Brugge, die Keure, 2020, p. 140, nr. 107.

83 Cass. 15 maart 2010, *Arr.Cass.* 2010, p. 167, *NJW* 2010, p. 660, noot I. BOONE.

84 A. JANSEN en W. DAVID, "Le nouveau droit des SRL et de la faillite: quelles (inter)actions?", *TRV* 2020, p. 473, nr. 52.

het verlies van die kans tot gevolg. Dit alles is niet meer dan een theoretische techniek om de deskundige te sparen van de schadelast waarop hij eigenlijk geen vat had, daar het resulteert in een procentuele vermindering van zijn schadeaandeel.

In het geannoteerde vonnis wordt het verlies van een kans eveneens aangewend als techniek om de bewijslast voor de oprichters te verlichten. De rechter neemt genoeg met een aannemelijk verloren kans, ofschoon de oprichters niet in staat waren om te bewijzen dat zij de vennootschap niet zouden hebben opgericht, moest de deskundige aan zijn adviesplicht voldaan hebben. Bijgevolg zag de oprichter zijn vrijwaringsvordering slechts voor de helft, *ex aequo et bono*, ingewilligd.

### Conclusie

22. Het is duidelijk dat de wetgever met de oprichtersaansprakelijkheid een sanctieregime trachtte te creëren voor oprichters die op onverantwoorde wijze hun aansprakelijkheid proberen te beperken. De groeiende tendens om bij de opmaak van het financieel plan een beroep te doen op een beoefenaar van een economisch beroep zoals de bedrijfsrevisor, heeft daarbij het neveneffect dat de oprichters meer geneigd zijn om deze economische beroepsbeoefenaar als zondebok naar voren te schuiven voor het kennelijk ontoereikend aanvangsvermogen dat door de oprichters voorzien is. Dergelijke afwimpeling van de oprichtersaansprakelijkheid verdient een kritisch onthaal, aangezien het niet de finaliteit van de wetsbepaling was om deze verantwoordelijkheid in de schoenen van de deskundige te leggen, maar om de oprichters af te schrikken van het onbezonnen oprichten van een vennootschap. De economische beroepsbeoefenaar heeft bovendien geen enkele zeggenschap over het bestuur van de vennootschap en de ultieme omvang van het netto-passief ten tijde van het faillissement, wat zijn aansprakelijkheid een bittere pil om te slikken maakt.

Niettemin kan men van een normaal zorgvuldige economische beroepsbeoefenaar in dezelfde omstandigheden wel verlangen om zijn cliënten – hier de oprichters van de vennootschap – op gepaste wijze te informeren en adviseren. Deze plicht geldt des te meer wanneer het overduidelijk is dat de vennootschap gedoemd is om ten onder te gaan door een ontoereikend aanvangsvermogen. Een volledig stilzwijgen van de economische beroepsbeoefenaar in dat geval, zoals in het voorliggend feitenrelaas, kan daarom niet getolereerd worden. Bij een zodanig flagrante schending van zijn adviesplicht, kan het derhalve wel gerechtvaardigd zijn om economisch gezien *een deel* van het netto-passief ten laste van de economische beroepsbeoefenaar te leggen. In dat geval verloren de oprichters immers de kans om meer middelen te voorzien voor de vennootschap, of om niet door te gaan met haar oprichting.

Meer algemeen kan men zich afvragen of de economische beroepsbeoefenaar zijn minimale adviesverplichting inzake het financieel plan zich ook uitstrekt tot andere opdrachten die hem bij overeenkomst of bij wet zijn opgedragen. Aangezien men bijvoorbeeld tijdens de levensduur van de vennootschap reeds een actieve houding van de commissaris mag verwachten indien het nettoactief negatief dreigt te worden of reeds negatief is geworden,<sup>85</sup> lijkt het niet ondenkbaar dat de rechtspraak ook voor andere opdrachten van de beroepsbeoefenaar naar een soortgelijke verwachting zal evolueren in de toekomst.

<sup>85</sup> Een veelvoud van auteurs meent dat de commissaris bij de (dreiging tot) een negatief eigen vermogen en het stilzitten van het bestuur verplicht is om de algemene vergadering bijeen te roepen – en zo de alarmbelprocedure in gang te zetten – zoals nu mogelijk wordt gemaakt door art. 5:83, eerste lid, 6:70, eerste lid en 7:126 WvV. Zie hierover K. AERTS, *Taken en aansprakelijkheden van commissarissen en bedrijfsrevisoren*, Antwerpen – Gent – Cambridge, Intersentia, 2020, p. 162-163, nr. 122 en de verwijzingen aldaar.

## Résumé

Lors de la constitution d'une société à responsabilité limitée, les fondateurs doivent prévoir des capitaux propres de départ raisonnablement suffisants pour assurer la viabilité de la société pendant les deux premières années de son existence. Toutefois, si la société est déclarée en faillite dans les trois ans de sa constitution, les fondateurs peuvent être tenus solidairement responsables d'une partie ou de l'ensemble des dettes impayées de la société, s'il ressort du plan financier qu'elle a été constituée avec des capitaux propres de départ manifestement insuffisants pour assurer un exercice normal de l'activité projetée pendant une période de deux ans au moins.

Pour l'établissement du plan financier, il est fait de plus en plus appel à un professionnel du chiffre tel qu'un réviseur d'entreprises. Cela a pour effet secondaire que les fondateurs tentent d'appeler en garantie le professionnel du chiffre qui a apporté son assistance à cet effet dans des cas où les capitaux propres de départ qui ressortent de ce plan financier étaient manifestement insuffisants. Bien que la responsabilité du fondateur en tant que telle ne repose que sur les épaules des fondateurs, ces derniers peuvent faire valoir qu'ils ont perdu la possibilité de fournir plus de ressources ou de ne pas constituer la société, et ce en raison d'un conseil défectueux ou d'absence de conseils de la part du professionnel du chiffre. Un conseil défectueux suppose que le professionnel du chiffre a manqué à son devoir de diligence dans l'accomplissement de son devoir limité de contrôle ou de conseil concernant le plan financier.

Cependant, la jurisprudence doit être prudente dans l'évaluation de la responsabilité du professionnel du chiffre, puisqu'en principe il n'a aucun contrôle sur la gestion ultime de la société ni sur le montant final du passif net au moment de la faillite. Par conséquent, sa responsabilité ne sera justifiée qu'en cas de violation flagrante de son devoir de contrôle ou de conseil, comme dans le cas du silence total du professionnel du chiffre lors d'une faillite manifestement inévitable.

## Summary

When establishing a limited liability company, the founders should provide a reasonably sufficient initial capital to ensure the viability of the company during the first two years of its existence. However, if the company is declared bankrupt within three years of incorporation, the founders may be held jointly and severally liable for part or all of the company's unpaid debts if the financial plan shows that it was incorporated with manifestly insufficient initial capital for the normal exercise of the intended activity over a period of at least two years.

An accounting professional such as a registered auditor is increasingly called upon to prepare the financial plan. This has the side effect of the founders trying to put into question the accounting professional who provided assistance for this purpose for any manifestly insufficient initial capital shown by this financial plan. Although the founder's liability as such lies solely on the shoulders of the founders, the latter may argue that due to defective or absent advice from the accounting professional, they have lost the opportunity to provide more resources or not to establish the company. Defective advice presupposes that the accounting professional has breached his duty of care in fulfilling his limited duty of control or advice regarding the financial plan.

However, the case law should be cautious in assessing the liability of the accounting professional, since in principle he has no control over the ultimate governance of the company and the ultimate extent of the net liabilities at the time of the bankruptcy. Therefore, his liability will only be justified in the event of a flagrant breach of his duty of control or advice, as in the case of the complete silence of the accounting professional in the event of a manifestly unavoidable bankruptcy.

## LA PROCÉDURE FISCALE INTERNATIONALE À L'AUNE DE L'ACTION INTERGOUVERNEMENTALE

NICOLAS MARTINS<sup>1</sup>

*Junior Tax Consultant chez EY*



### Introduction

La crise financière de 2007-2008 a profondément marqué la gouvernance fiscale internationale par la montée et l'approfondissement de la coopération multilatérale en la matière.<sup>2</sup>

Cet événement aura eu plusieurs effets parmi lesquels : une implication plus grande des autorités politiques dans la fiscalité internationale, une pression et un intérêt nouveau de la part de la société civile agissant par l'intermédiaire d'ONG et une préoccupation des entreprises au vu des changements entrepris.<sup>3</sup>

C'est dans cette foulée que le G20, regroupant les pays « capables de contribuer à l'économie mondiale et à la stabilité financière »<sup>4</sup> a décidé d'élaborer une nouvelle stratégie de lutte contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfice : le projet BEPS. Ce dernier vise avant tout les multinationales, accusées pour certaines d'avoir évité l'imposition dans leur

pays d'origine en transférant leurs activités vers des juridictions à fiscalité faible ou inexistante<sup>5</sup>.

Ce projet est confié à l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE), qui est chargée de le mettre en œuvre par l'élaboration de quinze actions servant à lutter contre le phénomène du BEPS (érosion de la base d'imposition et transfert de bénéfices).<sup>6</sup>

Parmi toutes ces actions, la quatorzième a l'ambition d'« accroître l'efficacité des mécanismes de règlement de différends »<sup>7</sup>. Les conflits fiscaux internationaux, en plus d'avoir été indirectement mis sous les projecteurs après 2007-2008 comme pan de la fiscalité, présentent deux intérêts majeurs :

1. Ils concernent aussi bien les personnes physiques que les personnes morales. Avec l'essor de la mondialisation et de la libre-circulation, ces deux catégories d'individus sont de plus en plus touchées par cette problématique ; et

<sup>1</sup> L'article est écrit uniquement à titre personnel et n'engage donc que l'auteur (et non la société EY).

<sup>2</sup> P. SAINT-AMANS, S. BARANGER et K. DE RAAT, « The OECD and international tax governance : a constant evolution », *R.I.E.D.F.*, 2021, p. 27.

<sup>3</sup> P. SAINT-AMANS, S. BARANGER et K. DE RAAT, *ibidem*, p. 29.

<sup>4</sup> P. I. HAJNAL, *The G20. Evolution, interrelationships, documentation.*, New York, Routledge, 2019, p. 21.

<sup>5</sup> OCDE (2013), *Action Plan on base erosion and profit shifting*, Editions OCDE, 2013, p. 13.

<sup>6</sup> OCDE (2016), *Accroître l'efficacité des mécanismes de règlement des différends, Action 14 - Rapport final 2015*, « Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices », Paris, Editions OCDE, 2015, p. 11.

<sup>7</sup> La liste est disponible sur <https://www.oecd.org/fr/ctp/beps/actions-beps.htm>.



2. Le litige fiscal international est complexe. Là où le litige fiscal national ne concerne que deux acteurs, l'Etat et le contribuable, le litige fiscal international peut potentiellement impliquer quatre acteurs : les deux Etats se battant pour l'assiette fiscale et jusqu'à deux contribuables dans le cas d'une double imposition économique.<sup>8</sup>

C'est à l'aune des récentes et constantes évolutions de la matière, de sa complexité, de son intérêt politique et enfin de son importance pour les contribuables qu'une question se pose : quel bilan tirer de l'action XIV du projet BEPS ?

### Résolution des litiges fiscaux internationaux dans la situation anté-BEPS

Ce premier tour d'horizon vise à comprendre le fonctionnement des mécanismes durant la période antérieure à l'introduction du projet BEPS. A cette fin, quatre sujets seront abordés : l'article 25 de la convention modèle de l'OCDE, les tribunaux nationaux, l'arbitrage et enfin les limites de ces procédures.<sup>9</sup>

Ces dispositifs servent à lutter contre une problématique fréquente : l'imposition non conforme. La conformité d'une imposition est évaluée à l'aune d'un régime juridique, qu'il soit international (convention bilatérale, norme liante d'une organisation internationale) ou national (loi). Nous pouvons, de manière non exhaustive, distinguer plusieurs cas d'imposition non conforme (ou susceptible d'en créer une) : la question de la domiciliation fiscale, la présence d'un établissement stable ou encore la double imposition.<sup>10</sup>

8 P. MALHERBE, *Introduction à la fiscalité internationale*, Bruxelles, Bruylant, 2020, p. 170.

9 Afin de rester dans les limites du travail, des outils comme la convention modèle de l'ONU ou le droit européen sur l'arbitrage ne seront pas abordés, quand bien même ils présentent un intérêt majeur dans le cadre d'une analyse du BEPS.

10 T. LAMBERT, « A la recherche d'une solution satisfaisante pour le règlement des différends fiscaux », *R.I.E.D.F.*, 2022/1, p. 56.

### A. Convention modèle (CM) de l'OCDE, article 25 (version de 2017)

Nous nous attarderons ici sur la procédure amiable tel que prévue par l'article 25 du modèle OCDE.<sup>11</sup>

La procédure amiable prévue à l'article 25 de la convention vise, de manière large, les cas d'imposition non conformes à la convention<sup>12</sup>. Ce mécanisme est par essence bilatéral et international ; les administrations fiscales des Etats respectifs y sont impliqués.<sup>13</sup>

Le terme « amiable » indique que dans ces cas de figure, ce sont les Etats qui règlent la question soulevée par entente.<sup>14</sup>

L'article 25 impose une obligation de moyen et non de résultat.<sup>15</sup> Un contribuable ayant introduit une telle procédure peut donc se voir lésé par une double imposition en l'absence d'accord entre les Etats concernés quand bien même ils auraient mis en œuvre tous les moyens nécessaires pour parvenir à un accord.

La procédure se déroule en deux étapes :

1. Dans un premier temps, le contribuable s'adresse aux autorités de son Etat de résidence. Il démontre ses griefs, peu importe l'épuisement des voies de recours internes. Cela doit se faire dans les trois ans de la notification de l'imposition non conforme. Cela débouche sur deux possibilités :
  - L'Etat de résidence peut procéder par lui-même à l'ajustement de l'imposition et dans ce cas il n'est pas nécessaire d'enclencher la suite de la procédure amiable ;

11 OCDE, *Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune*, version 2017, art. 25.

12 OCDE, *ibidem*, art. 25.

13 K. BERTHET, *L'évolution de la lutte contre les paradis fiscaux*, Bruxelles, Larcier, 2015, p. 224.

14 K. BERTHET, *ibidem*, p. 224.

15 T. VANWELKENHUIZEN, « Méthodes administratives d'évitement et de résolution des conflits en matière de prix de transfert », *R.G.C.F.*, 2009/5, p. 367.

- L'ajustement doit être fait par l'Etat cocontractant et donc il y aura une obligation de procéder à la procédure amiable.<sup>16</sup>
- 2. Dans un second temps, les autorités de l'Etat cocontractant et de l'Etat de résidence mettent tous les moyens en œuvre afin de parvenir à un accord amiable sans être tenus par une obligation de résultat. Par ailleurs, ces accords n'établissent pas de précédents.<sup>17</sup>

## B. Les tribunaux nationaux

Tout contribuable peut, le plus souvent et en fonction de son pays, former un recours auprès d'un tribunal à l'égard d'une imposition qui n'est pas conforme aux dispositions d'une convention fiscale, indépendamment d'une procédure d'arbitrage.<sup>18</sup>

Les modalités varient donc en fonction des juridictions nationales concernées. Par ailleurs, la plupart du temps, ce recours est indépendant de la procédure amiable : un contribuable peut saisir un tribunal national alors qu'une procédure amiable est enclenchée.<sup>19</sup>

## C. L'arbitrage

Comme mentionné précédemment, au vu du fait que la procédure amiable était soumise à une obligation de moyen et non de résultat, il pouvait subsister des situations qui, faute d'accord entre les Etats, laissaient un contribuable avec un revenu imposé de manière non conforme. C'est pour cette raison<sup>20</sup> qu'en 2008, une nouvelle version de la convention modèle de l'OCDE a introduit une procédure d'arbitrage en son article 25, 5.<sup>21</sup> La nouveauté majeure introduite par l'arbitrage est le fait que la décision rendue sera contraignante et obligatoire pour les questions qui lui ont été

soumises.<sup>22</sup> Par ailleurs, l'arbitrage se distingue de la procédure amiable en ce sens que les acteurs de la procédure amiable sont les Etats ; l'arbitrage implique la délégation de la question à un corps arbitral tiers composé de membres possédant une expertise en la matière.

Cet arbitrage n'est pas un outil à part mais bel et bien le prolongement de la procédure amiable.<sup>23</sup> Cependant, l'article 25, 5 ne précise pas les modalités pratique de la mise en œuvre de l'arbitrage ; il se contente de nous expliquer qu'à défaut d'un accord amiable dans les deux ans à compter de la communication des informations aux autorités, une procédure peut être enclenchée par le contribuable.<sup>24</sup>

## D. Limites de la situation anté-BEPS

Dans cette section, nous reprendrons tour à tour les mécanismes susmentionnés et nous soulignerons leur/s limites majeures.

### 1. Limites de la procédure amiable

L'écueil majeur de l'article 25 de la convention modèle tient au fait que les Etats sont tenus par une obligation de moyen et non résultat. De ce fait, et comme mentionné précédemment, le contribuable peut être mal imposé faute d'accord.

Un autre élément considérablement dangereux réside dans la nature de l'accord amiable. Il ne peut constituer le fondement légal d'une imposition. En d'autres termes, l'accord ne s'impose ni au contribuable, qui peut le refuser, ni au juge de l'impôt qui conserve son pouvoir d'appréciation concernant l'imposition.<sup>25</sup> Le contribuable peut même aller jusqu'à contester l'accord amiable devant un tribunal.<sup>26</sup>

16 T. VANWELKENHUIZEN, *ibidem*, p. 367.

17 J. SCHAFFNER, *Droit Fiscal International*, Bruxelles, Larcier, 2013, p. 794.

18 J. SCHAFFNER, *ibidem*, p. 236

19 K. BERTHET, *op. cit.*, p. 227.

20 J. SCHAFFNER, *op. cit.*, p. 231.

21 OCDE, *Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune*, version 2008, art. 25.

22 T. VANWELKENHUIZEN, *op. cit.*, p. 368.

23 J. SCHAFFNER, *op. cit.*, p. 232.

24 OCDE, *Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune*, version 2008, art. 25, § 5.

25 K. BERTHET, *op. cit.*, p. 231.

26 « Une procédure menée par l'administration ne peut changer les termes et le but d'une convention » (Cour d'appel pour le Circuit fédéral (Court

La procédure amiable a beau être le mécanisme le plus populaire, elle souffre d'insécurité juridique<sup>27</sup>, d'engorgements des procédures<sup>28</sup> responsables, en partie, des délais de procédure et de résolution trop importants<sup>29</sup>.

## 2. Limites du recours au tribunal national

Un litige plurinational peut difficilement s'accommoder d'une solution purement nationale.

En l'absence d'entente entre les Etats parties au litige, ces derniers pourraient potentiellement adopter des décisions contradictoires concernant l'imposition du contribuable.<sup>30</sup>

Par ailleurs, lorsqu'un juge national est saisi d'une telle affaire, l'autre Etat est souvent ignoré ou, au mieux, invité à déposer un mémoire d'*amicus curiae* ; ce qui constitue une source potentielle d'interprétation non uniforme des conventions.<sup>31</sup>

## 3. Limites de l'arbitrage

L'arbitrage soulève deux problèmes : l'un pratique et l'autre de conformité.

Pour ce qui est d'ordre pratique, P. MALHERBE soulève des questions qui, en l'absence de précision de l'article 25, § 5 de la convention modèle, se révèlent problématiques :

1. Qui sont les parties ? Les deux Etats ? L'Etat taxateur et le contribuable ? Des tiers intéressés ?
2. Qu'en est-il de la dimension obligatoire de la décision ? Le contribuable peut-il toujours saisir un tribunal national ? Les Etats peuvent-ils trouver une solution alternative ?<sup>32</sup>

of Appeals for the Federal Circuit, U.S.A.), 6 décembre 1994, Xerox Corporation c. United States, 41 F.3d 647).

27 P. SAINT-AMANS, S. BARANGER et K. DE RAAT, *op. cit.*, p. 41.

28 P. THIRIA, *ibidem*, p. 450.

29 P. THIRIA, « Accroître l'efficacité des règlements de différends », *R.E.I.D.F.*, 2016/4, p. 450.

30 P. MALHERBE, *op. cit.*, p. 171.

31 P. MALHERBE, *ibidem*, p. 171.

32 P. MALHERBE, *ibidem*, p. 173.

En ce qui concerne l'adhésion à l'arbitrage, peu d'Etats recourent à ce mécanisme.<sup>33</sup> De surcroît, une chose est d'exprimer son assentiment à l'arbitrage, une autre est d'effectivement modifier ses conventions bilatérales avec les Etats cocontractants pour l'inclure. Une des raisons expliquant cette réticence est l'appréhension qu'ont les Etats à confier à des tiers, le corps arbitral, un pouvoir décisionnaire sur une matière régalienne.<sup>34</sup>

## Action XIV du projet BEPS et ses conséquences

Dans cette section, nous analyserons la *ratio legis* de l'action XIV, son fonctionnement et l'impact européen.

### A. Ambition et champ d'application de l'action XIV

A la lecture du rapport final de 2015 de l'action XIV, nous comprenons que la principale raison d'être de cette action est la mise en place de « dispositions garantes de certitude et de lisibilité pour les entreprises ».<sup>35</sup>

Ce souci de sécurité juridique n'est pas tant lié à celui qui existait déjà avant la mise en œuvre du projet BEPS (comme mentionné dans la section précédente). Il s'agit d'avantage d'assurer la sécurité juridique lors de l'implémentation des autres actions du BEPS afin de garantir le bon fonctionnement de l'économie.<sup>36</sup>

Il est nécessaire d'examiner le résumé des actions du BEPS pour comprendre les autres aspirations du point XIV : (I) renforcer l'utilisation effective de la procédure amiable et son effectivité, (II) réduire les doubles impositions involontaires en garantissant une application cohérente et correcte des conventions, (III)

33 V. DE SAINT-BLANQUAT, « BEPS : Le point de vue du MEDEF », *R.E.I.D.F.*, 2016/4, p. 481.

34 P. MALHERBE, *op. cit.*, p. 173.

35 OCDE (2016), *Accroître l'efficacité des mécanismes de règlement des différends, Action 14 - Rapport final 2015*, « Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices », Paris, Editions OCDE, 2015, p. 11.

36 L. E. SCHOUERI et L. T. PIGNATARI, « Brazilian perspective on tax governance », *R.E.I.D.F.*, 2021/1, p. 130.

## L'ACTION XIV, À TRAVERS SA NORME À MINIMA (BONNES PRATIQUES EXCLUES), PRÉSENTE UN BON BILAN DANS SON ENSEMBLE

s'assurer que le contribuable pouvant invoquer les dispositions d'une convention ne soit pas soumis à une imposition non conforme à la convention et (IV) régler rapidement les cas de procédure amiable.<sup>37</sup>

Deux des limites de la procédure amiable ont justifié la création de l'action XIV : la sécurité juridique, quand bien même celle-ci est liée à l'incorporation de tout le BEPS, et la résolution rapide des procédures amiables.

Les mesures prévues par l'action XIV, développées ci-après, impactent, pour leur grande majorité, l'article 25 de la convention modèle.<sup>38</sup> Cependant, leur champ d'application est plus large. En effet, comme nous le verrons, des dispositions sont mises aussi en place, par les Etats, via le droit national.

### B. Fonctionnement de l'action XIV

La première conséquence de l'action XIV est l'implémentation d'une norme a minima, par les Etats, servant à améliorer la procédure amiable de l'article 25 de la convention modèle de l'OCDE. Cette norme est accompagnée de bonnes pratiques, similaires à des indications quant à comment résoudre les procédures. Enfin, un mécanisme de suivi est prévu afin de vérifier l'implémentation des dispositions de la norme a minima.<sup>39</sup>

37 OCDE (2015), *Rapports finaux 2015. Résumés*, « Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices », Paris, Editions OCDE, 2015, p. 49.

38 OCDE (2015), *Rapports finaux 2015. Résumés*, « Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices », Paris, Editions OCDE, 2015, p. 49.

39 OCDE (2016), *Accroître l'efficacité des mécanismes de règlement des différends, Action 14 - Rapport final 2015*, « Projet OCDE/G20 sur l'érosion

### 1. La norme a minima

La norme invite les Etats ayant joint le *Inclusive Framework* du projet BEPS à principalement modifier leurs conventions fiscales bilatérales afin d'intégrer les dispositions requises par cette norme.<sup>40</sup>

Certains éléments de la norme peuvent être satisfaits par la modification du droit interne ou par la mise en place de dispositifs administratifs supplémentaires comme nous le verrons plus loin.

Ce premier point de l'action XIV est divisé en trois objectifs généraux (contenant les principes de la norme a minima) eux-mêmes subdivisés en plusieurs dispositions plus précises.<sup>41</sup> Afin de rester dans les limites de l'article, seuls les principes seront explicités.

La première partie de la norme a minima exige que les obligations découlant de la procédure amiable soient pleinement exécutées de bonne foi et que les procédures amiables soient résolues en temps opportun.<sup>42</sup>

La deuxième est plus axée sur les administrations fiscales des Etats. Elles doivent favoriser la prévention des différends et leur règlement en temps opportun.<sup>43</sup> Cette partie a davantage trait aux moyens alloués, par les Etats, aux administrations fiscales en charge de la procédure amiable et à la publication, au profit des contribuables, des instructions relatives à l'application de la procédure amiable.

Enfin, la dernière partie enjoint les Etats à s'assurer qu'un contribuable pouvant prétendre

de la base d'imposition et le transfert de bénéfices », Paris, Editions OCDE, 2015, p. 11.

40 P. THIRIA, *op. cit.*, p. 451.

41 OCDE (2016), *Accroître l'efficacité des mécanismes de règlement des différends, Action 14 - Rapport final 2015*, « Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices », Paris, Editions OCDE, 2015, p. 12.

42 OCDE (2016), *Ibidem*, p. 13.

43 OCDE (2016), *Ibidem*, p. 18.

à la procédure amiable, conformément à l'article 25, 1, puisse effectivement y recourir.<sup>44</sup>

Ces trois parties rappellent les considérations susmentionnées, découlant des limites de la procédure amiable, qui ont notamment conduit à l'élaboration de l'action XIV : la résolution en temps opportun des procédures et la sécurité juridique par la préoccupation quant à l'accès du contribuable aux procédures.

La première partie vise l'efficacité de la procédure amiable par le principe d'exécution de bonne foi. Il en reste que, comme souligné par la doctrine<sup>45</sup> et par l'OCDE elle-même<sup>46</sup>, les principaux écueils de la procédure amiable sont sa sécurité juridique et son délai de résolution. La norme a minima traduit parfaitement cette perspective.

## 2. Les bonnes pratiques

Les bonnes pratiques sont des éléments qui viennent appuyer les objectifs généraux développés précédemment.<sup>47</sup>

Elles visent à améliorer la procédure amiable et, comme leur dénomination l'indique, font plus office de ligne de conduite que de réelles normes à mettre en place.

Ces pratiques se caractérisent par un degré d'abstraction plus important que les prescrits contenus dans la norme a minima.

Quand bien même certaines impliquent uniquement l'insertion d'une disposition dans leurs conventions fiscales (bonne pratique n°1), l'OCDE encourage les Etats à adopter une « vision globale des enjeux » des fonctions de contrôle/vérification impliquées dans les

dossiers internationaux (bonne pratique n°3), à mettre en œuvre des programmes d'accords préalables bilatéraux en matière de prix de transfert (bonne pratique n°4) ou encore à faciliter le recours à la procédure amiable tout en consacrant le principe général selon lequel le choix des recours engagés appartient au contribuable (bonne pratique n°7).<sup>48</sup>

## 3. Le mécanisme de suivi

Il existe une différence fondamentale entre la norme a minima, ses dispositions comprises, et les bonnes pratiques la complétant. En effet, la norme a minima voit sa mise en œuvre assurée par un mécanisme de suivi qui ne concerne pas les bonnes pratiques.<sup>49</sup>

Ce mécanisme de suivi se traduit par un système de « *peer-review* » (examen par les pairs) effectué par le Forum sur l'administration fiscale.<sup>50</sup> Au stade de la rédaction de l'article, quatre-vingt-deux Etats ont accepté de se soumettre à ce mécanisme de suivi.<sup>51</sup>

De manière plus concrète, les trois objectifs de la norme a minima et leurs dispositions sont transformés en quatre catégories d'objectifs qui se composent, chacune, de plusieurs exigences sur lesquelles l'examen des pairs se porte.<sup>52</sup>

Ces quatre catégories sont les suivantes :

1. La prévention des différends
2. Disponibilité et recours à la procédure amiable
3. Résolution des cas soumis à la procédure amiable
4. Mise en œuvre des accords amiables.<sup>53</sup>

44 OCDE (2016), *Ibidem*, p. 21.

45 Partie 2.4.3 du travail.

46 OCDE (2016), *Accroître l'efficacité des mécanismes de règlement des différends, Action 14 - Rapport final 2015*, « Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices », Paris, Editions OCDE, 2015, p. 11.

47 OCDE (2016), *Ibidem*, p. 28.

48 OCDE (2016), *Ibidem*, p. 32.

49 OCDE (2016), *Ibidem*, p. 10.

50 P. SAINT-AMANS, S. BARANGER et K. DE RAAT, *op. cit.*, p. 41.

51 Information disponible sur <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action14/>.

52 OCDE (2016), *Accroître l'efficacité des mécanismes de règlement des différends, Action 14 - Rapport final 2015*, « Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices », Paris, Editions OCDE, 2015.

53 OCDE (2016), *Ibidem*, p. 9.

Au sein de chacune de ces catégories se trouvent plusieurs exigences concrètes. Pour certaines, on examine combien de conventions fiscales bilatérales ont une disposition précise, pour d'autres, on calcule le temps nécessaire pour résoudre un différend.

C'est donc sur ces éléments précis que les pairs vont analyser la situation de chaque Etat ayant accepté de se soumettre à ce mécanisme de suivi.

Il faut distinguer deux phases dans ce mécanisme. La « Phase 1 »<sup>54</sup> qui examine la situation pour toutes les exigences et la « Phase 2 », effectuée un ou deux ans après la « Phase 1 », qui réitère un jugement sur la conformité de l'Etat avec les exigences mais, en plus de cela, observe comment l'Etat a pris les recommandations de la « Phase 1 » en compte.<sup>55</sup>

#### 4. L'engagement à l'arbitrage obligatoire

Une dernière avancée notable de l'action XIV<sup>56</sup> est l'engagement au mécanisme d'arbitrage obligatoire et contraignant dans le cadre de la procédure amiable<sup>57</sup>.

Cet outil est particulier en ce sens qu'il n'est pas propre à l'action XIV, son application est liée à l'instrument multilatéral qui est l'objet de l'action XV.<sup>58</sup>

#### C. L'impact européen

Le projet BEPS a aussi trouvé écho auprès de l'Union européenne. Si certains vont jusqu'à parler de « réappropriation » par l'UE<sup>59</sup>, nous

pouvons, au minimum, souligner une certaine inspiration.

En effet, l'UE, suite à la création du BEPS, a élaboré une série de directives visant à implémenter, voire dépasser, les actions du BEPS.<sup>60</sup> Parmi ces directives, une retient notre attention : la directive 2017/1852 *concernant les mécanismes de règlement des différends fiscaux dans l'Union européenne*.

Le champ d'application de cette dernière concerne les conventions préventives de double imposition du revenu et de la fortune<sup>61</sup>.

Cette directive prévoit trois phases. Dans un premier temps, le contribuable lésé introduit une réclamation auprès des administrations étatiques concernées dans un délai de trois ans à compter de la notification de l'acte entraînant une double imposition.

Ensuite, les Etats concernés se concertent dans le cadre d'une procédure amiable. Ils bénéficient d'un délai de deux ans (prolongeable une fois pour une durée maximale d'un an) pour trouver une solution qui peut être acceptée ou refusée par le contribuable.

Enfin, un arbitrage survient en cas de refus, par le contribuable, de la solution ou si les Etats ne parviennent pas à s'accorder. Cet arbitrage est opéré par une commission mise en place par les Etats membres concernés. Cette commission peut, en fonction de la procédure entamée et du cas d'espèce, être une commission consultative ou une commission de règlement alternatif des différends. Indépendamment de la nature de cette commission, elle disposera d'un délai de six mois pour rendre son avis. A la suite de cet avis, les autorités compétentes des Etats impliqués doivent prendre une décision définitive dans un délai de six mois.

54 Qualifié de « stage » en anglais.

55 P. SAINT-AMANS, S. BARANGER et K. DE RAAT, *op. cit.*, p. 26.

56 P. THIRIA, *op. cit.*, p. 451.

57 OCDE (2016), *Accroître l'efficacité des mécanismes de règlement des différends, Action 14 - Rapport final 2015*, « Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices », Paris, Editions OCDE, 2015, p. 41.

58 OCDE (2016), *Ibidem*, p. 41.

59 C.-E., Gerval, « L'Union européenne face à BEPS : le bon élève de l'OCDE ? », *R.E.I.D.F.*, 2022/3, p. 342.

60 C.-E. Gerval, *ibidem*, p. 342.

61 Directive 2017/1852 du 10 octobre 2017 concernant les mécanismes de règlement des différends fiscaux dans l'Union européenne, 14 octobre 2017, art. 1.

Si, malgré l'arbitrage, le contribuable n'obtient aucune décision ou exécution de la décision, un recours devant un tribunal national lui est possible.

Il convient de souligner et saluer le fait que le droit européen fait dorénavant peser sur les Etats une obligation de résultat et non plus de moyen.<sup>62</sup>

### Le premier bilan du « peer review »

*Au regard des examens des juridictions mis à disposition par le « peer-review », quelles leçons pouvons-nous tirer, en 2022, quant à l'implémentation de la norme a minima de l'action XIV par les Etats ayant accepté de se soumettre au dispositif de suivi ?*

Afin de répondre à cette question, une analyse quantitative a été opérée. Son fonctionnement, ses limites et ses résultats sont disponibles dans un *drive* accessible via le lien en note de bas de page.<sup>63</sup>

Les développements suivants, permettant de répondre la question, sont basés sur les résultats de l'analyse dont les éléments spécifiques sont disponibles dans le *drive* (annexes 2 et 4<sup>64</sup>).

### Résultats

#### A. Tendances globales

Dans un premier temps, nous devons souligner que la norme a minima est globalement bien respectée. Les Etats se distinguent particulièrement concernant la disponibilité et le recours aux procédures amiables (partie B) et la mise en œuvre de ces mêmes procédures (partie D). Par ailleurs, les différences entre les deux stades nous montrent des améliorations conséquentes. Une approche libérale des

relations internationales pourrait imputer ce résultat à la volonté des Etats de se conformer<sup>65</sup> à la norme a minima et donc, à leur prise en compte des résultats et des recommandations de la « Phase 1 ». Notons que quand bien même l'instrument multilatéral<sup>66</sup> a permis des améliorations entre les deux stades, les Etats ont dû signer l'instrument, le ratifier et notifier les conventions qui devaient être changées ; c'est donc bien les Etats qui ont agi.

D'un autre côté, nous faisons face à un bilan assez mitigé concernant la prévention des différends (partie A) et la résolution des cas soumis à la procédure amiable (partie C). Deux éléments l'expliquent : la difficulté de l'extension des accords de prix de transfert et l'engorgement des procédures amiables auprès d'administrations qui n'ont pas les ressources nécessaires pour s'occuper de toutes ces procédures. Le constat est d'autant plus intrigant que certaines normes, comme la B.2 ou la B.8, ont bénéficié d'améliorations conséquentes. Cette interrogation pourrait s'expliquer de la manière suivante : il est plus facile de changer une publication ou de mettre en place un dispositif nécessitant peu de ressources que de recruter du nouveau personnel. Le recrutement implique de nouvelles dépenses, des autorisations nécessaires, un remaniement du corps en charge etc.

Cette première partie nous permet de poser trois constats.

1. Le mécanisme de suivi ciblant les faiblesses lors de la « Phase 1 » incite les Etats à changer leurs dispositifs internes (ou traités). Cela se traduit par une amélioration lors de la « Phase 2 ».

62 J. TERLINDEN, *Fin de la double imposition à l'intérieur de l'Union européenne depuis le 1<sup>er</sup> juillet 2019*, Taxwin, 17 octobre 2019.

63 Le *drive* est accessible via le lien suivant : [Annexes - Article - Action XIV projet BEPS - 2023.pdf](#).

64 [Annexes - Article - Action XIV projet BEPS - 2023.pdf](#).

65 S. PAQUIN, « Les organisations internationales dans la théorie des relations internationales », *Quebec Journal of International Law*, décembre 2021, p. 17.

66 Afin de rester dans les limites du travail, l'instrument multilatéral n'est pas développé. Il est à noter que ce dispositif améliore le respect, par les Etats, de la norme a minima. Cette tendance est souvent soulevée dans les rapports par pays disponibles sur <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action14/>.

Quand bien même le bilan des parties A et C étaient mitigés pour les raisons susmentionnées, il en reste que des améliorations ont été constatées. Rajoutons à cela les parties B et D présentant un excellent bilan ; en effet, et comme mentionné précédemment, les Etats prendraient en compte les remarques de la « Phase » 1 et ainsi s'améliorent lors de la « Phase 2 ».

Ce pan de la norme a minima qu'est le mécanisme de suivi est efficace comme en témoigne ces bons résultats.

2. L'action XIV n'a pas amélioré la capacité des Etats à régler de manière efficace et dans les temps les procédures amiables

La norme a minima a souligné, avec la montée du nombre de procédures amiables, que les Etats éprouvent des difficultés à résoudre de manière efficace et dans les temps ces procédures. Les critères nous indiquant ces résultats sont ceux concernant le temps nécessaire pour résoudre les procédures (C.2) et les moyens appropriés pour la fonction en charge de la résolution des procédures (C.3).

Les résultats entre les deux « Phases » ont été détériorés par cette recrudescence de procédures montrant ainsi que, même si des Etats avaient agi pour améliorer ces éléments, cela n'était pas suffisant.

Notons que ce constat se distingue de la question de la mise en œuvre des accords amiables qui présentait de très bons résultats comme le montrait la partie D ; nous nous concentrons ici sur la résolution des procédures.

3. L'action XIV a permis aux contribuables d'être mieux informés quant aux procédures et aux débouchés de celles-ci.

Ce troisième constat, représentant la sécurité juridique des contribuables, peut être affirmé. En effet, les critères B.8, B.9 et B.10 sont ceux s'y rapportant le plus. Non seulement

avons-nous pu constater des bons résultats à l'issue de la « Phase 2 » mais aussi une nette amélioration entre les deux stades, faisant écho aux considérations du premier constat.

Tempérons cette affirmation par le second constat ; des délais trop longs et des engorgements des procédures amiables sont susceptibles de créer une insécurité. Cette dernière n'est cependant pas juridique, mais factuelle. En effet, les indications répondent aux standards de l'action XIV mais c'est la confrontation de la réalité des procédures aux administrations non adéquatement ressourcées qui produit cette insécurité.

## **B. Tendances par groupes de pays**

Cette seconde partie se concentre sur les tendances propres aux groupes de pays suivants : pays membres de l'OCDE, pays membres de l'Union européenne, BRICS, pays en développement et paradis fiscaux. Elle vise à souligner des différences intéressantes quant au respect de la norme a minima.

Les catégorisations des pays sont reprises en annexe.<sup>67</sup>

Par souci d'ergonomie, les résultats sont présentés sous forme d'un tableau global qui reprend les groupes de critères. Les graphiques de chaque groupe de pays sont repris dans l'annexe<sup>68</sup> afin que, si besoin en est, les lecteurs puissent vérifier le tableau et examiner plus précisément les résultats pour chaque critère.

<sup>67</sup> Drive, annexe n°4 : [Annexes - Article - Action XIV projet BEPS - 2023.pdf](#)

<sup>68</sup> Drive, annexe n°4 : [Annexes - Article - Action XIV projet BEPS - 2023.pdf](#)



Les résultats sont les suivants :

STAGE 2	Pays de l'Union européenne	Pays de l'OCDE	BRICS	Paradis fiscaux	Pays en voie de développement
A. Prévention des différends	-	+/-	+/-	++	-
B. Disponibilité et recours à la PA	-	+/-	+/-	++	--
C. Résolution des cas soumis à la PA	+/-	++	--	++	--
D. Mise en œuvre des accords amiables	++	+	--	+	--

Précisons d'emblée que les appréciations (-- ; - ; +/- ; + ; ++ ) ont comme base de comparaison les résultats de l'ensemble des pays de la phase 2.

Ces résultats nous enseignent plusieurs choses :

1. Les pays de l'UE et de l'OCDE ont des résultats assez similaires. Cela est explicable par le fait que ces deux catégories se recoupent. Les pays membres de l'UE sont souvent dans l'OCDE et inversement.
2. Les BRICS ont de bons résultats concernant la prévention et la disponibilité/recours aux procédures mais éprouvent des difficultés quant à la résolution et l'implémentation des accords amiables. C'est un constat intéressant d'autant plus que les deux premières catégories ont des aspects plus théoriques : changer les conventions fiscales, publier des instructions claires etc. Les deux dernières catégories sont plus pratiques et examinent si, dans les faits, les procédures sont efficaces et efficientes.

Nous pourrions émettre l'idée que les deux premières catégories sont, de ce fait, plus facilement respectées.

3. Les paradis fiscaux se distinguent des autres groupes de pays par un respect bien plus prononcé de la norme a minima. Une explication pourrait tenir au fait qu'afin d'avoir un attrait pour des fortunes et des sociétés, un paradis fiscal se doit d'avoir un régime fiscal non seulement avantageux, mais aussi présentant des sûretés à l'égard des intéressés.
4. Les pays en développement éprouvent de grandes difficultés à respecter la norme a minima. Un élément expliquant ce résultat est l'expérience ; leurs administrations fiscales n'avaient pas souvent été confrontées aux procédures amiables.<sup>69</sup>

Ces remarques nous permettent de poser un constat important : la situation économique

<sup>69</sup> E. LESPRIT, et al., *International Developments, Transfer Pricing & Dispute Resolution*, Global Topics, IBFD, 1 novembre 2022, chap. 2.2.2.

**UNE CORRÉLATION EST PERCEPTIBLE ENTRE LA SITUATION ÉCONOMIQUE D'UN ETAT ET SON RESPECT DE L'IMPLÉMENTATION DE L'ACTION XIV.**

d'un pays est corrélée avec son respect de la norme a minima.

**Conclusions**

L'analyse conduite a produit des tendances qui nous permettent de répondre à la problématique par les éléments suivants.

L'action XIV, à travers sa norme a minima (bonnes pratiques exclues), présente un bon bilan dans son ensemble. Nous avons vu que, quand bien même la prévention des différends (partie A) et la résolution des cas soumis à la procédure amiable (partie C) présentent un bilan assez mitigé, le tout est rehaussé par l'excellente conformité des Etats aux objectifs de la disponibilité et recours de la procédure amiable (partie B) ainsi qu'à ceux de la mise en œuvre des accords amiables (partie D).

Le mécanisme de suivi de la norme a minima produit des effets utiles, mais différenciés. Dans l'ensemble les Etats s'améliorent entre la « Phase 1 » et la « Phase 2 » grâce aux recommandations des rapports de *peer-review*. Cependant, ces améliorations sont plus prononcées lorsque les changements nécessaires demandent peu de moyens aux Etats. Une publication remaniée demande moins d'efforts que de recruter du personnel.

Une corrélation est perceptible entre la situation économique d'un Etat et son respect de l'implémentation de l'action XIV. Ceci est expliqué, comme susmentionné, par le manque de développement des administrations fiscales

**UNE INSÉCURITÉ FACTUELLE, ET NON JURIDIQUE, EST MISE EN ÉVIDENCE**

des pays en voie de développement et leur inexpérience avec les procédures amiables.

L'un des problèmes principaux de la procédure amiable, la sécurité juridique, a fortement été améliorée par l'implémentation de l'action XIV. Cela se comprend par l'amélioration des critères visant à produire des publications claires concernant les instructions et le fonctionnement des procédures amiables (B.8-9-10).

Néanmoins, une insécurité factuelle, et non juridique, est mise en évidence. Quand bien même les Etats ont fourni de gros efforts concernant la publication des démarches nécessaires des procédures amiables, le manque cruel de moyens des administrations empêche les contribuables de connaître l'issue de la procédure dans des délais adéquats. Cette insécurité trouve sa source non dans le droit, et ses dérivés, mais dans les faits : les moyens mis à disposition auprès des administrations.

Dans cette même lignée, deux autres écueils majeurs de la procédure amiable subsistent : l'engorgement des procédures et les délais de résolution. Ils restent problématiques et n'ont pas été améliorés durant la période d'analyse. La « Phase 2 » a connu une recrudescence de procédures amiables, cela s'est traduit par une détérioration du critère C.3 (concernant les moyens des administrations fiscales). Par ailleurs, cela a aussi allongé le temps nécessaire pour résoudre les procédures post-2015 (C.2). Ces deux éléments combinés indiquent que l'engorgement est toujours présent et que les délais, qui sont allongés, en souffrent.

Il en ressort donc que l'action XIV, sous le prisme de sa norme a minima (bonne gouvernance exclue), présente, à l'aune des tendances

## DEUX AUTRES ÉCUEILS MAJEURS DE LA PROCÉDURE AMIABLE SUBSISTENT : L'ENGORGEMENT DES PROCÉDURES ET LES DÉLAIS DE RÉOLUTION

recueillies, un bilan appréciable. Cependant, si la majorité des difficultés de la procédure amiable a été prise en compte, toutes n'ont pas connu une amélioration. Cela est majoritairement dû au fait que les États n'allouent toujours pas assez de ressources à leur administration fiscale.

### Samenvatting

Het belastingstelsel is onderhevig aan toenemende internationalisering; door de aanpassing aan de economische omstandigheden vereisen fiscale vraagstukken een effectief en gecoördineerd optreden van de staten.

Bij gebrek aan een internationale belastingrechtbank zijn belastingplichtigen voor internationale belastinggeschillen afhankelijk van het vermogen van de nationale belastingadministraties om tot een overeenkomst te komen, een systeem dat slechts weinig rekening houdt met de aan de belastingplichtigen gewaarborgde rechten (rechtszekerheid, wettelijke belastingheffing, enz.). Meer bepaald in het licht van deze overwegingen werd het BEPS-project van de OESO, onder impuls van de G20, gelanceerd.

Dit project, dat er vooral op gericht is om de staten de hen verschuldigde belasting te garanderen, bevat niettemin een component die meer gericht lijkt te zijn op belastingplichtigen: de verbetering van de internationale belastingprocedure door middel van actiepunt 14 van het BEPS-project.

De politicologische literatuur over internationale organisaties bevat een hele sectie gewijd aan hun actiepunten; de daadwerkelijke effectiviteit van deze instanties en de redenen voor deze effectiviteit worden in twijfel getrokken.

Dit artikel tracht actiepunt 14 vanuit een juridisch-politiek perspectief in twijfel te trekken door de daadwerkelijke effectiviteit ervan in twijfel te trekken door middel van een methodologie die is afgeleid van kwantitatieve methoden.

De conclusies doen ons geloven dat, ondanks de valkuilen die al vóór de implementatie van actiepunt 14 aanwezig waren, het internationaal optreden effectief is gebleken.

### Summary

Taxation is increasingly internationalised; adapting to economic realities, the tax issues encountered require effective and coordinated action on the part of the States.

In the absence of an international tax court, international tax disputes leave taxpayers dependent on the ability of state tax authorities to reach agreement, a system that accommodates very little to the rights guaranteed to taxpayers (legal certainty, legal taxation, etc.). It is more specifically in the light of these considerations that the OECD's BEPS project was launched at the instigation of the G20.

This project aimed mainly at guaranteeing States the tax due to them, nevertheless includes a component that seems to be more aimed at taxpayers: the improvement of the international tax procedure through Action 14 of the BEPS project.

Political science literature concerned with international organisations includes a whole section dedicated to the actions of the latter; the real effectiveness of these bodies and the reasons for this same effectiveness are questioned.

This paper attempts to question Action 14 from a legal-political perspective by questioning its real effectiveness through a methodology derived from quantitative methods.

The conclusions lead us to believe that, despite the pitfalls already present before the implementation of Action 14, international action has proved to be effective.

## KRONIEK / CHRONIQUE

### INTERNATIONALE FINANCIËLE EN NIET-FINANCIËLE VERSLAGGEVINGSSTANDAARDEN

### NORMES INTERNATIONALES DE RAPPORTAGE D'INFORMATIONS FINANCIÈRES ET NON-FINANCIÈRES

DEEL 1: IFRS (OKTOBER 2021 - FEBRUARI 2023)

PARTIE 1 : IFRS (OCTOBRE 2021 - FÉVRIER 2023)

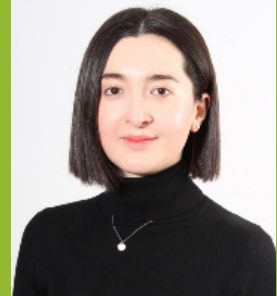
THOMAS CARLIER

*Deloitte Brussels IFRS Centre of Excellence*



TOITA IBRAGIMOVA

*Deloitte Brussels IFRS Centre of Excellence*



VÉRONIQUE WEETS

*FSMA<sup>1</sup>*



<sup>1</sup> De beweringen en uitspraken in deze publicatie zijn voor rekening van de auteurs en kunnen geenszins worden gezien als uitspraken van de FSMA.

Er waren relatief weinig IFRS-ontwikkelingen in de periode oktober 2021-februari 2023. Toch is het van belang om de wijzigingen aan IAS 1 en IAS 7/IFRS 7 te belichten omdat ze een mogelijke impact hebben op balansratio's. Deze balansratio's worden soms worden gebruikt in bankconvenanten. Daarnaast heeft de IASB, in afwachting van een grondige analyse van de gevolgen voor de financiële verslaggeving, onlangs voorgesteld om een uitzondering op te nemen voor de opname van uitgestelde belastingen als gevolg van de nieuwe belastingvoorschriften van de "tweede pijler".

Naast haar jaarlijkse prioriteiten voor de 2022 jaarrekeningen heeft de *European Securities and Markets Authority* (ESMA) verscheidene publicaties uitgebracht, onder meer over de mogelijke gevolgen van de Russische inval in Oekraïne voor de opstelling van de jaarrekening van beursgenoteerde ondernemingen.

## IASB

### A. 26/11/2021 – Voorstel tot wijziging van de Informatieverplichtingen over de financiering van leveranciersverplichtingen

ED/2021/10 – *Supplier finance arrangements* bevat voorstellen van wijzigingen aan IAS 7 – *Het kasstroomoverzicht* en IFRS 7 – *Financiële instrumenten: informatieverschaffing* om kwalitatieve en kwantitatieve informatie te vragen over de financiering van leveranciersverplichtingen (*Supplier Finance Arrangements*).

In "*Supplier Finance Arrangements* (SFAs)" bieden een of meer financieringsverstrekkers aan om bedragen te betalen die een entiteit aan haar leveranciers verschuldigd is. Op hetzelfde moment gaat de entiteit akkoord om de financieringsverstrekkers te betalen op dezelfde datum of op een latere datum dan de oorspronkelijke datum die werd afgesproken met de leveranciers. Deze regelingen bieden de entiteit langere betalingstermijnen, of

Les développements normatifs ont été relativement limités au cours de la période octobre 2021 – février 2023. On relèvera néanmoins deux amendements aux normes IAS 1 et IAS 7 / IFRS 7 de nature à impacter certains ratios liés au bilan, à apprécier notamment dans le cadre de covenants bancaires. En outre, dans l'attente d'une analyse plus approfondie des questions comptables complexes soulevées par la nouvelle réglementation fiscale « *Pillar II* », l'IASB a récemment proposé d'introduire dans la norme IAS 12 une exception à la comptabilisation des impôts différés qui résulteraient de cette réglementation.

Outre ses priorités annuelles dans le cadre des états financiers 2022, l'ESMA a procédé à plusieurs publications, notamment sur les conséquences potentielles de l'invasion russe en Ukraine sur la préparation des états financiers des sociétés cotées.

## IASB

### A. 26/11/2021 – Proposition d'amendements aux obligations d'information concernant les accords de financement des fournisseurs

L'IASB a publié une proposition de modifications des normes IAS 7 – *Tableau des flux de trésorerie* et IFRS 7 – *Instruments financiers : Informations à fournir*, et ce, afin d'exiger des informations supplémentaires de nature qualitatives et quantitatives sur les accords de financement des fournisseurs (*Supplier Finance Arrangements* – SFA).

Dans un tel accord, un ou plusieurs organismes de financement se proposent pour payer les montants dus par une entité à ses fournisseurs respectifs. En échange, l'entité s'engage à rembourser ces organismes à une date identique ou ultérieure à la date de paiement des dettes fournisseur initiales. Les accords de

<sup>1</sup> Les textes repris dans cette publication sont pour compte des auteurs et ne représentent pas des opinions de la FSMA.

de leveranciers van de entiteit vroegtijdige betalingstermijnen, in vergelijking met de desbetreffende vervaldatum voor de betaling van facturen. Financieringsovereenkomsten met leveranciers worden vaak aangeduid als "supply chain finance", "payables finance" of "reverse factoring"-overeenkomsten.

Het volgende wordt voorgesteld:

- In IAS 7: het aangaan van een SFA is een non-cash financieringsactiviteit die vermeld moet worden in het overzicht met de wijzigingen van de verplichtingen.
- In IFRS 7 wordt volgende bijkomende informatie gevraagd:
  - a) de voorwaarden van elke financieringsregeling met leveranciers (met inbegrip van bijvoorbeeld verlengde betalingsvoorwaarden en verstrekte zekerheden of garanties);
  - b) voor elke financieringsovereenkomst met een leverancier, aan het begin en einde van de verslagperiode:
    - i. de boekwaarde van de financiële verplichtingen die in het overzicht van de financiële positie van de entiteit zijn opgenomen en die deel uitmaken van de regeling, en de post(en) waarin deze financiële verplichtingen zijn gepresenteerd;
    - ii. de boekwaarde van de onder (i) vermelde financiële verplichtingen waarvoor de leveranciers reeds betaling hebben ontvangen van de financiers; en
    - iii. de reeks betalingsvervaldagen (bijvoorbeeld 30 tot 40 dagen na de factuurdatum) van financiële verplichtingen die onder (i) zijn vermeld; en
  - c) aan het begin en einde van de verslagperiode, de reeks van betalingsvervaldagen van handelsschulden die geen deel uitmaken van een financieringsregeling met leveranciers.

financement avec les fournisseurs, également appelés « supply chain finance », « payables finance » ou encore « reverse factoring », permettent à l'entité des délais de paiement plus long, et à l'inverse, des délais anticipés pour les fournisseurs par rapport aux échéances de paiement des factures.

Les modifications proposées sont les suivantes :

- IAS 7 : la conclusion d'un accord SFA constituant une activité de financement sans effet de trésorerie, seule une mention dans l'état des variations des passifs est requise ;
- IFRS 7 : les informations suivantes doivent être fournies :
  - a. Les termes et conditions de chaque accord de financement des fournisseurs (par exemple, les délais de paiement prolongés et les garanties fournies) ;
  - b. Au début et à clôture de la période comptable et ce, pour chaque accord de financement :
    - i. La valeur comptable des passifs financiers inclus dans l'état de la situation financière de l'entité, et le(s) poste(s) dans le(s)quel(s) ces passifs financiers sont présentés ;
    - ii. La valeur comptable des passifs financiers mentionnés au point (i) pour lesquels les fournisseurs ont déjà reçu paiement des organismes de financement ; et
    - iii. La plage des dates d'échéance (ex. 30 à 40 jours après la date de facturation) des passifs financiers mentionnés au point (i) ; et
  - c. Au début et à clôture de la période comptable, la plage des dates d'échéance des dettes commerciales ne faisant pas partie des accords de financement des fournisseurs.

De mogelijke impact van dit voorstel hangt af van het aantal en de complexiteit van de financieringsovereenkomsten van een entiteit.

### **B. 09/12/2021 – Wijziging van de Informatieverplichtingen bij de eerste toepassing van IFRS 17**

Veel verzekeringsmaatschappijen hebben IFRS 9 - *Financiële instrumenten* nog niet toegepast en zullen deze standaard voor het eerst toepassen op hetzelfde moment dat zij IFRS 17 - *Verzekeringsovereenkomsten* toepassen.

De twee standaarden hebben echter verschillende vereisten voor de vergelijkende informatie die bij de eerste toepassing zal worden gepresenteerd. IFRS 17 vereist dat ondernemingen één aangepaste vergelijkende periode presenteren. IFRS 9 vereist geen aanpassing van vergelijkende perioden, en verbiedt ondernemingen IFRS 9 toe te passen op financiële activa die in de vergelijkende periode niet langer worden opgenomen.

In juli 2021 heeft het IASB ED/2021/8 - *Initial application of IFRS 17 and IFRS 9 - Comparative information (Proposed amendment to IFRS 17)* gepubliceerd om aan deze bezorgdheden tegemoet te komen, en de wijzigingen zijn nu gefinaliseerd.

Het document wijzigt de overgangvereisten van IFRS 17 voor entiteiten die IFRS 17 en IFRS 9 op hetzelfde moment voor het eerst toepassen. Volgens de wijziging is het toegestaan vergelijkende informatie over een financieel actief te presenteren alsof de classificatie- en waarderingsvereisten van IFRS 9 eerder op dat financieel actief waren toegepast.

De optie is beschikbaar voor elk instrument afzonderlijk. Bij toepassing van de classificatieoverlay op een financieel actief is een entiteit niet verplicht de in IFRS 9 vervatte

L'impact potentiel de cette proposition d'amendements dépend du nombre et de la complexité des contrats de financement d'une entité.

### **B. 09/12/2021 – Amendement aux obligations d'information lors de la première application de la norme IFRS 17**

De nombreuses compagnies d'assurance n'appliquent pas encore IFRS 9 – *Instruments financiers* et commenceront à appliquer cette norme pour la première fois en même temps que IFRS 17 - *Contrats d'assurance*.

Cependant, les deux normes ont des exigences différentes en ce qui concerne les informations comparatives à présenter lors de la première application. IFRS 17 exige la présentation d'une seule période comparative ajustée tandis que IFRS 9 permet, mais n'exige pas, le retraitement des périodes comparatives et interdit aux sociétés d'appliquer IFRS 9 aux actifs financiers décomptabilisés dans la période comparative.

Dans ce contexte, l'IASB a publié en juillet 2021 ED/2021/8 – *Initial application of IFRS 17 and IFRS 9 – Comparative information (Proposed amendment to IFRS 17)* afin d'adresser ces préoccupations. Ces amendements sont maintenant finalisés.

Des modifications ont été apportées aux dispositions transitoires de la norme IFRS 17 pour les entités qui appliquent IFRS 17 et IFRS 9 pour la première fois et ce, au même moment. Ces modifications permettent de présenter des informations comparatives concernant un actif financier comme si les exigences de classification et d'évaluation de la norme IFRS 9 avaient été précédemment appliquées à cet actif financier.

Cette option est disponible séparément pour chaque instrument. Lorsqu'elle applique la superposition de classification à un actif financier, une entité n'est pas tenue d'appliquer



vereisten inzake bijzondere waardevermindering toe te passen. Er zijn geen wijzigingen in de overgangvereisten van IFRS 9.

Een entiteit die ervoor kiest de wijziging toe te passen, past deze toe wanneer zij IFRS 17 voor het eerst toepast.

### **C. 22/09/2022 – Wijziging van IFRS 16 mbt leaseverplichtingen na een sale and leaseback-transactie**

Het IFRS Interpretation Committee (IFRS IC) ontving in maart 2020 een vraag over de toepassing van IFRS 16 - *Leaseovereenkomsten* op een sale-en-leasebacktransactie met variabele betalingen die niet afhankelijk zijn van een index of tarief.

Het IFRS IC kwam tot de conclusie (en het IASB was het daarmee eens) dat het nuttig zou zijn IFRS 16 aan te passen om te specificeren hoe een verkoper-lessee een leaseverplichting die in de sale-en-leasebacktransactie ontstaat moet waarderen.

In november 2020 werd een voorstel van wijziging gepubliceerd (ED 2020/4 - *Amendments to IFRS 16: Lease liability in a sale and leaseback*). In september 2022 volgden de definitieve wijzigingen in IFRS 16. De wijzigingen zijn retrospectief van toepassing op sale and leaseback-transacties die worden aangegaan in of na verslagperioden die aanvangen op of na 1 januari 2024. Eerdere toepassing is toegestaan.

De wijziging aan IFRS 16 vereist dat een verkoper-lessee de leaseverplichting die voortvloeit uit een leaseback zodanig waardeert dat er geen impact is op de winst- en verliesrekening met betrekking tot het behouden gebruiksrecht. Het is wel mogelijk dat een verkoper-huurder winst of verlies opneemt met betrekking tot het overgedragen gebruiksrecht van het actief na de leaseperiode.

les dispositions relatives à la dépréciation dans IFRS 9. Les dispositions transitoires de la norme IFRS 9 ne sont pas modifiées.

Une entité qui décide d'appliquer les amendements doit le faire lors de la première application de la norme IFRS 17.

### **C. 22/09/2022 – Amendements à IFRS 16 concernant les obligations de location suite à une transaction de cession-bail**

En mars 2020, le IFRS Interpretation Committee (« IFRS IC ») a reçu une question concernant l'application de la norme IFRS 16 - *Contrats de location* lors d'une transaction de cession-bail avec des paiements variables qui ne dépendent pas d'un indice ou d'un taux.

Le IFRS IC a conclu (et l'IASB a accepté) qu'il serait préférable d'apporter des modifications à la norme afin de préciser la manière dont un preneur-vendeur doit évaluer le passif résultant d'une telle transaction de cession-bail. Une proposition d'amendement a été publiée en septembre 2020 (ED 2020/4 - *Amendments to IFRS 16 : Lease liability in a sale and leaseback*).

Les modifications définitives à IFRS 16 ont été publiées en novembre 2022 et s'appliquent aux périodes comptables annuelles commençant à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2024. L'application est rétrospective aux transactions de cession-bail conclues après la date d'application initiale de la norme IFRS 16, à savoir le 1<sup>er</sup> janvier 2019 dans la plupart des cas.

Ces amendements exigent qu'un vendeur-preneur évalue la dette de location résultant d'une transaction de cession-bail de telle sorte qu'il n'y ait pas d'impact sur le compte de résultat en ce qui concerne le droit d'utilisation conservé. Toutefois, le vendeur-preneur peut comptabiliser un profit ou une perte au titre du droit d'utilisation de l'actif transféré après la période de location.

Er werd een illustratief voorbeeld toegevoegd aan de standaard waaruit duidelijk wordt dat de verkoper-lessee voor de boekhoudkundige verwerking van de aflossing van de leaseverplichting met betrekking tot de variabele betalingen, de keuze heeft om te werken met de verwachte betalingen of met gelijke betalingen over de leaseperiode. Het verschil tussen de werkelijke betalingen en de betalingen gebruikt voor de waardering van de leaseverplichting wordt opgenomen in de winst- en verliesrekening.

#### **D. 31/10/2022 – Wijziging van IAS 1 met betrekking tot leningen met covenanten**

Het IASB publiceerde in januari 2020 een eerste wijziging van IAS 1 met een verduidelijking van de classificatie van verplichtingen. In december 2020 volgde de publicatie van een voorlopig IFRS IC agendabesluit (IFRS IC Agenda Decision)<sup>2</sup> in antwoord op informele feedback en vragen over de toepassing van deze wijzigingen op bepaalde werkelijke situaties. Na bestudering van de feedback op dit voorlopige agendabesluit heeft het IFRS IC de discussie opnieuw overgedragen aan het IASB om de classificatie van leningen met covenanten te verduidelijken.

De publicatie in oktober 2021 van bijkomende wijzigingen aan IAS 1 verduidelijkt dat alleen covenanten waaraan een entiteit op of vóór de verslagdatum moet voldoen, van invloed zijn op de classificatie van een verplichting als kortlopend of langlopend. Bovendien moet een entiteit in de toelichting informatie verstrekken die gebruikers van de jaarrekening in staat stelt het risico in te schatten dat langlopende verplichtingen met covenanten binnen twaalf maanden aflosbaar worden.

<sup>2</sup> Een agendabeslissing wordt gepubliceerd indien het IFRS IC na consultatie beslist dat er geen standaard of interpretatie nodig is om de vraag over de toepassing van de IFRS-standaarden te beantwoorden. Zie ook discussie van de werkzaamheden van het IFRS IC verder in dit document.

Un exemple illustratif a été ajouté à la norme afin de préciser que, pour comptabiliser le remboursement de la dette de location au titre des paiements variables, le vendeur-preneur a le choix de considérer les paiements attendus ou des versements égaux sur la durée du contrat de location. La différence entre les paiements réels et ceux utilisés pour évaluer la dette de location est comptabilisée en résultat.

#### **D. 31/10/2022 – Amendements à IAS 1 concernant les prêts avec covenantes**

En janvier 2020, l'IASB a publié une première modification de la norme IAS 1 afin de clarifier la classification des dettes, suivie en décembre 2020 par la publication d'une décision d'agenda provisoire de l'IFRS IC (*IFRS IC Agenda Decision*)<sup>2</sup> en réponse aux nombreuses questions soulevées par l'application de ces amendements à des situations particulières. Après avoir examiné les réactions de cette décision provisoire, l'IFRS IC a renvoyé la discussion à l'IASB afin de clarifier la classification des prêts avec covenantes.

Les amendements complémentaires à la norme IAS 1 publiés en octobre 2022 visent à préciser que seuls les covenantes qu'une entité doit respecter au plus tard à la date de clôture affectent la classification d'une dette parmi les éléments courants ou non-courants. En outre, une entité doit fournir des informations dans les notes afin de permettre aux utilisateurs des états financiers d'estimer le risque que les dettes non-courantes assorties de covenantes deviennent remboursables dans les 12 mois suivant la clôture.

<sup>2</sup> Une décision d'agenda est publiée si, après consultation, l'IFRS IC décide qu'aucune norme ou interprétation n'est nécessaire pour répondre à la question relative à l'application du référentiel IFRS. Voir également la discussion sur les travaux de l'IFRS IC plus loin dans ce document.

De huidige publicatie volgt op de publicatie in november 2021 van ED/2021/9 – *Non-current liabilities with covenants*. De wijzigingen zijn van toepassing op verslagperioden die aanvangen op of na 1 januari 2024. De ingangsdatum van de wijzigingen aan IAS 1 die werden gepubliceerd in 2020 wordt verschoven naar 1 januari 2024.

### **E. 09/01/2023 Voorlopige uitzondering voor "Pillar Two"-belastingen**

"ED/2023/1 *International Tax Reform - Pillar Two Model Rules (Proposed amendments to IAS 12)*" komt tegemoet aan de bezorgdheid over de boekhoudkundige verwerking van de op handen zijnde invoering van de OESO-modelregels van de tweede pijler voor winstbelastingen.

In maart 2022 heeft de OESO technische richtsnoeren uitgebracht over haar mondiale minimumbelasting van 15 %, die is overeengekomen als tweede "pijler" van een project om de fiscale uitdagingen als gevolg van de digitalisering van de economie aan te pakken. Deze leidraad gaat nader in op de toepassing en werking van de GloBE-regels (Global Anti-Base Erosion), waarover in december 2021 overeenstemming is bereikt en die een gecoördineerd systeem vormen om ervoor te zorgen dat multinationale ondernemingen met inkomsten van meer dan 750 miljoen euro een belasting van ten minste 15 % betalen over de inkomsten die in elk van de rechtsgebieden waar zij actief zijn, worden gegenereerd.

Het IASB heeft besloten te reageren op de bezorgdheid van belanghebbenden over de mogelijke gevolgen van de op handen zijnde invoering van deze regels voor de administratieve verwerking van winstbelastingen door rechtsgebieden. Het IASB merkte met name op dat de situatie zeer gecompliceerd is omdat

La présente publication fait suite à l'exposé-sondage publié en novembre 2021 ED/2021/9 – *Non-current Liabilities with Covenants*. Les amendements entrent en vigueur pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2024, alors que l'entrée en vigueur des modifications publiées en 2020 est reportée à l'exercice 2024.

### **E. 09/01/2023 Proposition d'exception provisoire sur les impôts différés dans le cadre de la réglementation « Pillar II »**

"ED/2023/1 – *International Tax Reform – Pillar Two Model Rules (Proposed amendments to IAS 12)*" fait face aux préoccupations quant aux implications potentielles de l'introduction imminente des règles du modèle du deuxième pilier de l'OCDE (« *Pillar II* ») sur le traitement comptable de l'impôt sur le résultat.

En mars 2022, l'OCDE a publié des directives techniques sur le taux d'imposition minimum global de 15 %, qui constitue le deuxième "pilier" du projet visant à relever les défis fiscaux posés par la numérisation de l'économie. Ces directives fournissent des précisions sur l'application et le fonctionnement des règles mondiales de lutte contre l'érosion de la base d'imposition (GloBE) convenues en décembre 2021, qui constituent un système coordonné visant à garantir que les multinationales dont le chiffre d'affaires est supérieur à 750 millions d'euros paient un impôt minimum de 15 % sur les résultats générés dans chacune des juridictions dans lesquelles elles opèrent.

L'IASB a décidé de répondre aux préoccupations des parties prenantes quant aux implications potentielles de l'introduction imminente de ces règles sur la comptabilisation de l'impôt sur le résultat par juridiction. En particulier, l'IASB relève que la situation est très compliquée compte tenu des éléments suivants :

- jurisdicties hun wettelijke belastingtarieven kunnen wijzigen om te voorkomen dat zij als een omgeving met lage belastingtarieven worden beschouwd;
  - ondernemingen kunnen besluiten hun activiteiten te verplaatsen naar jurisdicties met hogere wettelijke belastingtarieven; en
  - ondernemingen activiteiten kunnen ontplooiën die gepaard gaan met belastingvoordelen die hun wettelijke belastingtarief tot minder dan 15 % kunnen verlagen, hoewel de jurisdictie waarin zij actief zijn in het algemeen niet als een omgeving met lage belastingtarieven wordt beschouwd.
- Les juridictions peuvent modifier leurs taux d'imposition statutaires afin d'éviter d'être considérées comme une juridiction à faible taux d'imposition ;
  - Les sociétés peuvent décider de transférer leurs activités dans des juridictions où les taux d'imposition statutaires sont plus élevés ; et
  - Les sociétés peuvent s'engager dans des activités assorties d'avantages fiscaux pouvant réduire leur taux d'imposition effectif en-dessous de 15 %, même si la juridiction dans laquelle elles opèrent n'est généralement pas considérée comme un environnement à faible taux d'imposition.

Al deze en andere overwegingen zouden leiden tot zeer ingewikkelde berekeningen van uitgestelde belastingen in een situatie die zeer volatiel is omdat de jurisdicties de OESO-regels met verschillende snelheid en op verschillende tijdstippen toepassen. Vanwege de vele onbekende variabelen heeft het IASB besloten een vrijstelling voor te stellen totdat het wereldwijde belastingstelsel stabiel is en het IASB de situatie grondig kan beoordelen om een betrouwbare oplossing te bieden.

Toutes ces considérations et d'autres encore conduiraient à des calculs d'impôts différés très compliqués dans un contexte très volatil car les juridictions implémentent les règles de l'OCDE à un rythme différent. Compte tenu de ces nombreuses incertitudes, l'IASB a décidé de proposer une exemption jusqu'à ce que le système fiscal global soit stable et que l'IASB puisse évaluer la situation de manière approfondie afin de fournir une solution adaptée.

De voorgestelde wijzigingen zijn:

Ainsi, l'IASB propose les amendements suivants :

- Een voorlopige verplichte uitzondering op de toepassing van IAS 12 bij de berekening van uitgestelde belastingvorderingen en -verplichtingen die verband houden met de inkomstenbelastingen van de tweede pijler van de OESO. Een entiteit zou moeten vermelden dat zij deze uitzondering heeft toegepast.
  - In perioden waarin het wetgevingsproces materieel is afgesloten, maar de wetgeving van de tweede pijler nog niet van kracht is, moet een entiteit de volgende informatie verstrekken
    - o informatie over dergelijke wetgeving in de rechtsgebieden waar de entiteit actief is;
- Introduction d'une exception provisoire aux dispositions de la norme IAS 12 de sorte qu'une entité ne comptabilise pas les actifs et passifs d'impôts différés qui résulteraient des impôts du deuxième pilier OCDE, et ne fournisse pas d'information dans les notes. Une entité serait tenue d'indiquer qu'elle a appliqué cette exception.
  - Dans les périodes au cours desquelles la législation du deuxième pilier est adoptée (ou pratiquement adoptée) mais non encore entrée en vigueur, une entité devrait fournir dans les notes :
    - o des informations sur cette législation dans les juridictions dans lesquelles l'entité opère ;

- o de rechtsgebieden waar het gemiddelde effectieve belastingtarief van de entiteit lager is dan 15 %; en
  - o of er rechtsgebieden zijn waar de entiteit verwacht hetzij belastingen van de tweede pijler te betalen hoewel de drempel van 15 % niet van toepassing is, hetzij geen belastingen van de tweede pijler te betalen hoewel de drempel van 15 % wel van toepassing is.
  - In perioden waarin de wetgeving van de tweede pijler van kracht is, moet de entiteit belastinglasten in verband met de tweede pijler afzonderlijk vermelden.
- o les juridictions dans lesquelles le taux d'imposition effectif moyen de l'entité est inférieur à 15 % ; et
  - o le fait qu'il existe des juridictions dans lesquelles l'entité s'attend, soit à payer des impôts au titre du deuxième pilier bien que le seuil de 15 % ne s'applique pas, soit à ne pas payer d'impôts au titre du deuxième pilier bien que le seuil de 15 % s'applique.
  - Dans les périodes au cours desquelles la législation du deuxième pilier est en vigueur, l'entité doit présenter séparément la charge fiscale associée.

Het IASB stelt voor om entiteiten te verplichten om deze uitzondering in IAS 12 onmiddellijk na de publicatie van de definitieve wijziging te laten toepassen. Dit zou dan met terugwerkende kracht gebeuren jaarlijkse verslagperioden die op of na 1 januari 2023 aanvangen.

L'IASB propose qu'une entité applique cette exception à la norme IAS 12 dès la publication de l'amendement final et ce, de manière rétrospective aux périodes annuelles ouvertes à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2023.

## IFRS IC

### Onderwerpen die niet aan de agenda van het IFRS IC werden Toegevoegd

Op halfjaarlijkse basis publiceert het IFRS IC de agendabeslissingen die het genomen heeft. Een agendabeslissing wordt gepubliceerd indien het IFRS IC na consultatie beslist dat er geen standaard of interpretatie nodig is om de vraag over de toepassing van de IFRS-standaarden te beantwoorden. Dikwijls beslist het IFRS IC dat de vereisten in de standaarden voldoende duidelijk zijn. In dat geval bevat de agendabeslissing materiaal dat aangeeft hoe de principes en vereisten in de standaarden moeten worden toegepast op de beschreven transactie of omstandigheden.

## IFRS Interpretation Committee

### Questions non portées à l'agenda de l'IFRS Interpretations Committee

Sur une base semestrielle, l'IFRS Interpretations Committee (« IFRS IC ») publie les décisions d'agenda qui ont été prises. Une décision d'agenda est publiée lorsque, après consultation, l'IFRS IC décide qu'il n'est pas nécessaire de développer une norme, une interprétation ou un amendement aux dispositions existantes pour adresser la question soulevée quant à l'application des normes IFRS. Sur cette base, l'IFRS IC décide que les dispositions IFRS actuellement en vigueur sont suffisamment claires. Bien que ces explications soient fournies uniquement à titre informatif, les décisions d'agenda contiennent parfois des informations utiles à une meilleure compréhension des normes et interprétations.

<b>Publicatie op 28 oktober 2021 (volume 5)</b>	
IFRS 9	Afdeckingsvariabiliteit in kasstromen als gevolg van werkelijke interestvoeten
IFRS 16	Niet terugbetaalbare BTW op leasebetalingen
IAS 2	Kosten nodig voor de verkoop van voorraad
IAS 10	Opstellen van de jaarrekening wanneer een entiteit niet meer in <i>going concern</i> is.
IAS 19	Toewijzing van personeelsvoordelen aan dienstperiodes
IAS 32	Verwerking van warrants die bij eerste opname geclassificeerd werden als financiële verplichtingen
<b>Publicatie op 5 mei 2022 (volume 6)</b>	
IFRS 9, IAS 20	Gerichte langlopende herfinancieringstransacties ( <i>Targeted longer-term refinancing operations (TLTRO)</i> )
IFRS 16	Economische voordelen uit het gebruik van een windmolenpark
IAS 7	Direct opvraagbare deposito's met gebruiksbeperkingen die voortvloeien uit een contract met een derde partij
<b>Publicatie op 2 november 2022 (volume 7)</b>	
IFRS 2, IAS 32 IAS 32	<i>Special purpose acquisition companies (SPACs)</i> : - Verwerking van warrants bij de overname - Classificatie van aandelen als financiële verplichtingen of eigen vermogen
IFRS 9, IFRS 16	Lessors die leasebetalingen kwijtschelden
IFRS 15	Principaal versus agent: doorverkoop van software
IFRS 17	Overdracht van verzekeringsdekking in het kader van een groep van lijfrentecontracten
IFRS 17, IAS 21	Groepen van verzekeringscontracten in meerdere valuta's
IAS 37	Negatieve emissiecertificaten voor voertuigen

<b>Publication du 28 octobre 2021 (volume 5)</b>	
IFRS 9	Couverture de la variabilité des flux de trésorerie associée aux taux d'intérêt réels
IFRS 16	TVA non récupérable sur les loyers
IAS 2	Coûts nécessaires pour réaliser la vente de stocks
IAS 10	Présentation des états financiers lorsque l'entité n'est plus en continuité
IAS 19	Affectation d'avantages aux périodes de service
IAS 32	Comptabilisation de warrants classés parmi les dettes financières lors de la comptabilisation initiale
<b>Publication du 5 mai 2022 (volume 6)</b>	
IFRS 9, IAS 20	Transactions TLTRO III ( <i>Targeted longer-term refinancing operations</i> – Opérations ciblées de refinancement à plus long-terme)
IFRS 16	Avantages économiques de l'utilisation d'un parc éolien
IAS 7	Dépôts à vue assortis de restrictions provenant d'un contrat avec une partie tierce
<b>Publication du 2 novembre 2022 (volume 7)</b>	
IFRS 2, IAS 32 IAS 32	<i>Special purpose acquisition companies (SPACs)</i> : - Comptabilisation de warrants lors de l'acquisition - Classification d'actions cotées en tant que dettes financières ou capitaux propres
IFRS 9, IFRS 16	Abandon de loyers par le bailleur
IFRS 15	Agent vs. principal: revendeur de logiciels
IFRS 17	Transfert de couverture d'assurance dans le cadre d'un groupe de contrats de rentes viagères
IFRS 17, IAS 21	Groupes de contrats d'assurance multidevises
IAS 37	Crédits négatifs pour des véhicules à faible émission

## Europa

### A. Standaarden en interpretaties die in de periode 1/10/2021 - 28/2/2023 werden goedgekeurd voor toepassing in Europa

- *Wijzigingen in IAS 8 – Definitie van een schatting*
  - o Gepubliceerd door het IASB gepubliceerd op 12 februari 2021
  - o Publicatieblad van de Europese Unie van 3/3/2022 (Verordening (EU) 2022/357)
- *Wijzigingen in IAS 1 en IFRS Practice statement 2 – Informatieverschaffing over grondslagen voor financiële verslaggeving*
  - o Gepubliceerd door het IASB op 12 februari 2021
  - o Publicatieblad van de Europese Unie van 3/3/2022 (Verordening (EU) 2022/357)
- *Wijzigingen in IAS 12 Uitgestelde belastingen met betrekking tot activa en verplichtingen die het gevolg zijn van dezelfde transactie (issued on 7 may 2021)*
  - o Gepubliceerd door het IASB op 7 mei 2021
  - o Publicatieblad van de Europese Unie van 12/8/2022 (Verordening (EU) 2022/1392)
- *Wijzigingen in IFRS 17 – Verzekeringscontracten: Eerste toepassing van IFRS 17 en IFRS 9 – Vergelijkende informatie*
  - o Gepubliceerd door het IASB op 9 december 2021
  - o Publicatieblad van de Europese Unie van 9/9/2022 (Verordening (EU) 2022/1491)

## Europe

### A. Normes et interprétations adoptées au cours de la période 1/10/2021 - 28/2/2023 pour application en Europe

- *Amendements à IAS 8 – Définition d'estimation comptable*
  - o Publiés par l'IASB le 12 février 2021
  - o Journal Officiel de l'Union européenne du 3 mars 2022 (Règlement (UE) 2022/357)
- *Amendements à IAS 1 et IFRS Practice Statement 2 – Information à fournir sur les méthodes comptables*
  - o Publiés par l'IASB le 12 février 2021
  - o Journal Officiel de l'Union européenne du 3 mars 2022 (Règlement (UE) 2022/357)
- *Amendements à IAS 12 – Impôts différés relatifs aux actifs et passifs provenant d'une même transaction*
  - o Publiés par l'IASB le 7 mai 2021
  - o Journal Officiel de l'Union européenne du 12 août 2022 (Règlement (UE) 2022/1392)
- *Amendements à IFRS 17 – Contrats d'assurance : Application initiale de IFRS 17 et IFRS 9 – Information comparative*
  - o Publiés par l'IASB le 9 décembre 2021
  - o Journal Officiel de l'Union européenne du 9 septembre 2022 (Règlement (UE) 2022/1491)



**B. Standaarden en interpretaties die nog niet zijn goedgekeurd op 28/02/2023**

	EFRAG advies	ARC stemming	Finale goedkeuring
<b>Standaarden</b>			
IFRS 14 – <i>Uitgestelde rekeningen in verband met prijsregulering</i>	Stemming niet gepland	Stemming niet gepland	Stemming niet gepland
<b>Aanpassingen</b>			
Wijzigingen in IAS 1: <i>Classificatie van verplichtingen als kortlopend of langlopend – en uitstel van de ingangsdatum</i> (gepubliceerd op 23 januari 2020 en 15 juli 2020)	22/12/2022	Stemming niet gepland	Stemming niet gepland
Wijzigingen in IAS 1: <i>Langetermijnleningen met covenanten</i> (gepubliceerd op 31 oktober 2022)	22/12/2022	Stemming niet gepland	Stemming niet gepland
Wijzigingen aan IFRS 16: <i>Leaseverplichting in een sale and leaseback transactie</i> (gepubliceerd op 22 september 2022)	10/11/2022	30/01/2023	Stemming niet gepland

Het meest recente overzicht vindt U op volgende website: <http://www.efrag.org/Endorsement>.

**B. Normes et interprétations non encore adoptées au 28 février 2023**

	Avis EFRAG	Vote ARC	Adoption finale
<b>Normes</b>			
IFRS 14 – <i>Comptes de report réglementaires</i>	Date de vote non fixée	Date de vote non fixée	Date de vote non fixée
<b>Amendements</b>			
Amendements à IAS 1 – <i>Classification de dettes parmi les éléments courants ou non-courants – et report de la date d'entrée en vigueur</i> (publiés le 23 janvier 2020 en 15 juillet 2020)	22/12/2022	Date de vote non fixée	Date de vote non fixée
Amendements à IAS 1 – <i>Dettes non-courantes assorties de covenants</i> (publiés le 31 octobre 2022)	22/12/2022	Date de vote non fixée	Date de vote non fixée
Amendements à IFRS 16 : <i>Dettes de location dans un contrat de cession-bail</i> (publiés le 22 septembre 2022)	10/11/2022	30/01/2023	Date de vote non fixée

Le statut d'adoption le plus récent peut être consulté à l'adresse suivante : <http://www.efrag.org/Endorsement>.

**European Securities and Markets Authority  
(ESMA)**

**A. 15/12/2021 ESMA-rapport over de toepassing van IFRS 7 en IFRS 9 op de verwachte kredietverliezen van banken**

Het ESMA –rapport over verwachte kredietverliezen (ECL) door banken bevat een overzicht van de huidige toepassing van de beginselen en vereisten in IFRS 7 en IFRS 9 met betrekking tot verwachte kredietverliezen alsook aanbevelingen om de naleving, vergelijkbaarheid en transparantie van die vereisten te verbeteren.

Het verslag van de ESMA geeft een overzicht van de mate waarin banken voldoen aan de bestaande ECL-gerelateerde vereisten van IFRS 7 en IFRS 9, waarbij de nadruk vooral ligt op de relevantie en vergelijkbaarheid van de informatie. Het overzicht is gebaseerd op een desktop review van de jaarrekeningen over 2020 van een steekproef van 44 Europese banken uit 21 landen.

De aanbevelingen hebben betrekking op volgende onderwerpen:

- algemene aspecten van informatieverschaffing over ECL
- beoordeling van een aanzienlijke toename van het kredietrisico
- toekomstgerichte informatie
- verklaring van wijzigingen in de voorzieningen voor verliezen
- transparantie van de informatie over kredietrisico's; en
- informatie over de ECL-sensitiviteit.

Van uitgevende instellingen, hun accountants en auditcomités wordt verwacht dat zij met de bevindingen van het verslag rekening houden bij het opstellen en controleren van de jaarrekeningen.

**European Securities and Markets Authority  
(ESMA)**

**A. 15/12/2021 Rapport de l'ESMA sur l'application par les banques des dispositions IFRS 7 et IFRS 9 quant aux pertes de crédit attendues**

Le rapport de l'ESMA sur les pertes de crédit attendues (*expected credit losses* – ECL) comporte un aperçu de l'application par les banques européennes des principes et exigences des normes IFRS 7 et IFRS 9 quant à l'évaluation et informations à fournir sur les pertes de crédit attendues ainsi que des recommandations sur la manière d'améliorer le niveau de conformité, de comparabilité et de transparence par rapport à ces exigences.

Le rapport fournit un aperçu du niveau de conformité par les banques aux dispositions relatives aux ECL des normes IFRS 7 et IFRS 9, en se focalisant sur la pertinence et la comparabilité des informations fournies dans les notes. Le rapport se base sur la revue documentaire des états financiers 2020 d'un échantillon de 44 banques européennes provenant de 21 pays.

Les recommandations portent sur les domaines suivants :

- Aspects généraux quant aux annexes ECL ;
- Évaluation d'une augmentation significative du risque de crédit ;
- Information prospective (*forward-looking*);
- Explication des changements de pertes de valeur ;
- Transparence des annexes sur l'exposition au risque de crédit ; et
- Informations sur la sensibilité ECL.

Il est attendu des émetteurs, des auditeurs et des comités d'audit de considérer les constats de ce rapport dans la préparation et le contrôle des états financiers.

Meer informatie en een link naar dit rapport vindt u op de ESMA website:

[ESMA publishes Report on Expected Credit Loss disclosures of banks \(europa.eu\).](https://www.esma.europa.eu/sites/default/files/library/esma32-63-1249_2021_corporate_reporting_enforcement_and_regulatory_activities.pdf)

### **B. 31/03/2022 rapport over de activiteiten en bevindingen van de nationale marktautoriteiten**

Europese marktautoriteiten onderzochten in 2021 de jaarrekeningen van ongeveer 711 beursgenoteerde entiteiten. Dit is ongeveer 17 % van alle IFRS emittenten met instrumenten die genoteerd zijn op een Europese gereguleerde markt. Deze analyses hebben geleid tot 250 correctieve acties met betrekking tot materiële afwijkingen van IFRS.

De marktautoriteiten hebben ook de niet-financiële informatie met betrekking tot milieu, maatschappij en goed bestuur (*environmental, social and governance (ESG)*) van 711 emittenten bekeken. Dit is ongeveer 36 % van het geschatte totaal aantal emittenten die niet-financiële informatie moeten verstrekken. Deze analyses hebben geleid tot 72 correctieve maatregelen.

Ook werden de ESMA richtlijnen voor alternatieve prestatie maatstaven (APM) getoetst in 537 jaarverslagen, ongeveer 13 % van de Europese IFRS emittenten in Europa. Deze analyses hebben geleid tot 97 correctieve maatregelen.

De volledige documenten vindt U op volgende website:

[https://www.esma.europa.eu/sites/default/files/library/esma32-63-1249\\_2021\\_corporate\\_reporting\\_enforcement\\_and\\_regulatory\\_activities.pdf](https://www.esma.europa.eu/sites/default/files/library/esma32-63-1249_2021_corporate_reporting_enforcement_and_regulatory_activities.pdf).

### **C. 4/04/2022 Uitbreiding van het Q&A document over APMs**

In juni 2015 publiceerde ESMA haar definitieve richtsnoeren inzake alternatieve prestatie maatstaven (APM's) voor beursgenoteerde ondernemingen. Deze

De plus amples informations sont disponibles sur le site de l'ESMA :

[ESMA publishes Report on Expected Credit Loss disclosures of banks \(europa.eu\).](https://www.esma.europa.eu/sites/default/files/library/esma32-63-1249_2021_corporate_reporting_enforcement_and_regulatory_activities.pdf)

### **B. 31/03/2022 Rapport sur les activités et constats des autorités de marché nationales**

En 2021, les autorités de marché européennes ont examiné les états financiers de 711 entités cotées, ce qui représente 17 % de tous les émetteurs IFRS d'instruments cotés sur un marché européen réglementé. Ces examens ont conduit à 250 actions prises pour corriger des écarts significatifs aux exigences IFRS.

Les autorités de marché ont également évalué les informations non financières en matière environnementale, sociale et de gouvernance (*environmental, social and governance (ESG)*) de 711 émetteurs, ce qui représente approximativement 36 % du nombre total estimé des émetteurs tenus de publier des informations non financières. Ces évaluations ont conduit à 72 mesures correctives.

En outre, 537 rapports de gestion ont été revus quant à leur conformité aux lignes directrices de l'ESMA sur les mesures alternatives de performance (*alternative performance measures – APM*), représentant 13 % de tous les émetteurs IFRS cotés en Europe et conduisant à en 97 mesures correctives.

Le rapport complet est disponible sur le site de l'ESMA :

[https://www.esma.europa.eu/sites/default/files/library/esma32-63-1249\\_2021\\_corporate\\_reporting\\_enforcement\\_and\\_regulatory\\_activities.pdf](https://www.esma.europa.eu/sites/default/files/library/esma32-63-1249_2021_corporate_reporting_enforcement_and_regulatory_activities.pdf).

### **C. 4/04/2022 Développement des Q&R concernant les APM**

En juin 2015, l'ESMA a publié ses lignes directrices (*guidelines*) finales concernant les mesures alternatives de performance (*alternative performance measures – APM*)

richtsnoeren zijn van kracht sinds juli 2016. Sindsdien heeft ESMA verschillende vragen en antwoorden over deze richtsnoeren gepubliceerd om gemeenschappelijke toezichtbenaderingen en -praktijken te bevorderen.

Aan het document zijn nu twee nieuwe vragen (en antwoorden) toegevoegd over het gebruik van APM's in het kader van ESG-ontwikkelingen. De vragen hebben betrekking op:

- a. De toepassing van de APM richtlijnen op performantiemaatstaven over ESG-uitdagingen: Emittenten die ESG-maatstaven opnemen in geregementeerde informatie moeten zich houden aan de APM-richtsnoeren met betrekking tot definities (paragraaf 20 en 21), labels (punten 22 tot en met 25), aansluitingen (paragrafen 26 tot en met 32), toelichtingen (paragrafen 33 en 34), prominentie (alinea's 35 en 36), vergelijkingen (paragrafen 37 t/m 40) en consistentie (punten 41 tot en met 44).

Gezien het verband tussen ESG-maatstaven en de informatie die vereist is op grond van de Taxonomieverordening en de Sustainable Finance Disclosure Regulation (SFDR), moedigt de ESMA uitgevende instellingen aan om, naast de aansluitingen die door de APM-richtsnoeren zijn vereist, ook aansluitingen te verstrekken tussen ESG-maatstaven en KPI's of maatstaven die worden vereist door de Taxonomieverordening en de SFDR.

- b. Labels gebruikt voor ESG-maatstaven: De ESMA beveelt aan om een of beide methoden gebruiken:
  - In de titel aangeven of de maatstaf is bepaald in overeenstemming met de Taxonomieverordening of de SFDR. Bijvoorbeeld "*Non taxonomy Turnover*" of "*Non-SFDR indicators for principal adverse impacts*"; en/of
  - Samen met het gebruikte APM bijkomende informatie op te nemen (bv.

pour les émetteurs cotés avec une entrée en vigueur en juillet 2016. Depuis lors, l'ESMA a publié plusieurs questions/réponses (Q&R) sur ses lignes directrices afin de promouvoir une approche et des pratiques communes de supervision.

Dans le cadre des développements ESG, deux nouvelles Q&R ont été ajoutées au document sur l'utilisation des APM. Ces Q&R portent sur :

- a. Application des lignes directrices APM à des mesures relatives aux aspects ESG : les émetteurs qui fournissent des mesures ESG dans le cadre d'informations réglementées doivent se conformer aux lignes directrices APM concernant les définitions (paragraphe 20 et 21), les labels (paragraphe 22 à 25), les réconciliations (paragraphe 26 à 32), les explications (paragraphe 33 et 34), le principe de prééminence (paragraphe 35 et 36), les comparatifs (paragraphe 37 à 40) et le principe de cohérence (paragraphe 41 à 44).

Compte tenu du lien entre les mesures ESG et les informations requises le règlement taxonomie ainsi que le règlement sur la publication d'informations en matière de durabilité dans le secteur des services financiers (*Sustainable Finance Disclosure Regulation – SFDR*), en complément des réconciliations requises par les lignes directrices APM, l'ESMA encourage les émetteurs à fournir des réconciliations entre les mesures ESG et les KPIs ou autres mesures requises par le règlement taxonomie et le SFDR.

- b. Labels utilisés pour les mesures financières ESG : l'ESMA recommande qu'une des deux méthodes suivantes soit utilisée :
  - Indiquer dans le titre de la mesure si elle est déterminée conformément avec le règlement taxonomie ou le SFDR. Par exemple : "*Non taxonomy Turnover*" ou "*Non-SFDR indicators for principal adverse impacts*" ; et/ou
  - Inclure une indication avec l'APM utilisée (p.ex. note en bas de page) quant au fait

In voetnoot) over de vraag of het APM wordt berekend overeenkomstig de taxonomieverordening of de SFDR.

Een link naar het Q&A document vindt u hier: [https://www.esma.europa.eu/sites/default/files/library/esma32-51-370\\_gas\\_on\\_esma\\_guidelines\\_on\\_apms.pdf](https://www.esma.europa.eu/sites/default/files/library/esma32-51-370_gas_on_esma_guidelines_on_apms.pdf).

#### **D. 16/05/2022 ESMA Rapport over de gevolgen van de Russische invasie in Oekraïne**

In een verklaring over de gevolgen van de Russische inval in Oekraïne voor de halfjaarlijkse financiële verslagen wijst ESMA op de aanzienlijke uitdagingen voor de bedrijfsactiviteiten en op de gevolgen van de invasie voor het wereldwijde economische en financiële stelsel. Het document bevat boodschappen voor emittenten en accountants, waaronder:

- Een herinnering aan de belangrijkste IFRS-vereisten die van toepassing kunnen zijn in de context van de Russische inval in Oekraïne, bv. bijzondere waardevermindering van niet-financiële en financiële activa, en verlies van zeggenschap;
- De verwachtingen van ESMA met betrekking tot de informatieverschaffing in financiële overzichten over beoordelingen, significante onzekerheden en risico's van de continuïteit;
- De verwachtingen van ESMA met betrekking tot de informatieverschaffing in tussentijdse jaarrekeningen, over de directe en indirecte gevolgen van de inval van Rusland in Oekraïne en de opgelegde sancties voor de strategie en doelstellingen, de activiteiten, de financiële prestaties, de financiële positie en de kasstromen van de emittenten alsook de maatregelen die zijn genomen om deze gevolgen te beperken; en
- een herinnering aan de verplichtingen van emittenten met betrekking tot de verordening inzake marktmisbruik.

que l'APM est calculée conformément au règlement taxonomie ou selon le SFDR.

Le document (Q&R) est disponible en suivant le lien suivant :

[https://www.esma.europa.eu/sites/default/files/library/esma32-51-370\\_gas\\_on\\_esma\\_guidelines\\_on\\_apms.pdf](https://www.esma.europa.eu/sites/default/files/library/esma32-51-370_gas_on_esma_guidelines_on_apms.pdf).

#### **D. 16/05/2022 Rapport de l'ESMA sur les conséquences de l'invasion russe en Ukraine**

Dans le cadre d'une déclaration quant aux conséquences de l'invasion russe en Ukraine sur les rapports semestriels, l'ESMA note les défis majeurs pour les activités opérationnelles ainsi que les effets de cette invasion sur l'économie mondiale et le système financier global. Le document comporte des messages généraux à l'attention des émetteurs et des auditeurs, y compris :

- Un rappel des principales dispositions IFRS qui pourraient être applicables dans le cadre de l'invasion russe en Ukraine, par exemple la dépréciation des actifs financiers et non financiers ainsi que la perte de contrôle de participations ;
- Les attentes de l'ESMA quant à la fourniture d'informations dans les notes aux états financiers, par exemple les jugements effectués, les incertitudes significatives et les risques de discontinuité ;
- Les attentes de l'ESMA en ce qui concerne la fourniture d'informations dans les rapports de gestion intermédiaires, par exemple les impacts directs et indirects de l'invasion russe en Ukraine et des sanctions imposées sur les orientations et cibles stratégiques des émetteurs, sur leurs opérations, performance et position financière, flux de trésorerie, les mesures prises pour atténuer les impacts ainsi que les risques en matière de cybersécurité ; et
- Un rappel des obligations des émetteurs par rapport de la réglementation en matière d'abus de marché.

Het volledige document vindt u via volgende link:

[https://www.esma.europa.eu/sites/default/files/library/esma32-63-1277\\_public\\_statement\\_on\\_half-yearly\\_financial\\_reports\\_in\\_relation\\_to\\_russias\\_invasion\\_of\\_ukraine.pdf](https://www.esma.europa.eu/sites/default/files/library/esma32-63-1277_public_statement_on_half-yearly_financial_reports_in_relation_to_russias_invasion_of_ukraine.pdf).

### **E.16/05/2022 Aanbevelingen met betrekking tot de verwachte impact van de toepassing van IFRS 17**

De ESMA verklaring "*Transparency on implementation of IFRS 17 – Insurance contracts*" bevat aanbevelingen van ESMA met betrekking tot de informatieverstrekking over de verwachte gevolgen van de eerste toepassing van IFRS 17 in de tussentijdse en jaarlijkse financiële overzichten voor 2022.

Indien de verwachte impact materieel is, verwacht de ESMA van emittenten dat zij:

- informatie verstrekken over de belangrijke keuzes op het gebied van de grondslagen voor financiële verslaggeving bij de eerste toepassing van IFRS 17, zoals methoden om de disconteringsvoet te berekenen, hoe de vereisten inzake het aggregatieniveau zullen worden toegepast;
- de verwachte impact uitsplitsen op een manier die nuttig is voor gebruikers van jaarrekeningen; en
- de aard van de impact toelichten (op opname, waardering en presentatie) zodat gebruikers van de jaarrekeningen de verschillen met de toepassing van IFRS 4 kunnen begrijpen.

De ESMA moedigt emittenten tevens aan om de eventuele gevolgen van de toepassing van IFRS 17 voor de gebruikte alternatieve prestatie maatstaven (APMs) toe te lichten.

Het volledige document vindt u via volgende link:

[https://www.esma.europa.eu/sites/default/files/library/esma32-339-208\\_esma\\_public\\_statement\\_on\\_implementation\\_of\\_ifrs\\_17.pdf](https://www.esma.europa.eu/sites/default/files/library/esma32-339-208_esma_public_statement_on_implementation_of_ifrs_17.pdf).

Le document complet est disponible sur le lien suivant:

[https://www.esma.europa.eu/sites/default/files/library/esma32-63-1277\\_public\\_statement\\_on\\_half-yearly\\_financial\\_reports\\_in\\_relation\\_to\\_russias\\_invasion\\_of\\_ukraine.pdf](https://www.esma.europa.eu/sites/default/files/library/esma32-63-1277_public_statement_on_half-yearly_financial_reports_in_relation_to_russias_invasion_of_ukraine.pdf).

### **E.16/05/2022 Recommandations concernant les impacts attendus de l'application de la norme IFRS 17**

La déclaration de l'ESMA "*Transparency on implementation of IFRS 17 – Insurance contracts*" comporte des recommandations quant à la fourniture d'informations sur les conséquences attendues de la première application de la norme IFRS 17 sur les états financiers de 2022.

Si les impacts sont matériels, l'ESMA s'attend à ce que les émetteurs :

- fournissent des informations sur les choix de méthodes comptables significatives à effectuer dans le cadre de l'application initiale de la norme, telles que les méthodes pour calculer le taux d'actualisation et la manière dont les dispositions en matière d'agrégation seront appliquées ;
- détaillent les impacts attendus d'une manière qui soit utile pour les utilisateurs des états financiers ; et
- expliquent la nature des impacts (sur la comptabilisation, l'évaluation et la présentation) de sorte que les utilisateurs des états financiers puissent comprendre les différences avec les principes comptables appliqués selon IFRS 4.

Le cas échéant, l'ESMA encourage également les émetteurs d'expliquer l'impact de l'application de la norme IFRS 17 sur les mesures alternatives de performance (APM).

Le document complet est disponible sur le lien suivant :

[https://www.esma.europa.eu/sites/default/files/library/esma32-339-208\\_esma\\_public\\_statement\\_on\\_implementation\\_of\\_ifrs\\_17.pdf](https://www.esma.europa.eu/sites/default/files/library/esma32-339-208_esma_public_statement_on_implementation_of_ifrs_17.pdf).

### F. 17/05/2022 ESMA publiceert beslissingen van marktautoriteiten

De Europese beursregulator (ESMA) heeft voor de 26<sup>ste</sup> keer een aantal beslissingen van nationale marktautoriteiten uit haar confidentiële databank gepubliceerd. Het gaat over de beslissingen die genomen werden in de periode maart 2020 tot november 2021.

De publicatie van een deel van deze beslissingen heeft tot doel marktdeelnemers te informeren over grondslagen die volgens de Europese regelgevers in overeenstemming zijn met IFRS. Volgens ESMA bevordert de publicatie van deze beslissingen samen met de reden voor deze beslissingen de consistente toepassing van IFRS binnen Europa.

### F. 17/05/2022 L'ESMA publie les décisions des autorités de marché

L'ESMA a publié pour la 26<sup>ème</sup> fois certaines décisions des autorités nationales de marché issues de sa base de données confidentielle. Il s'agit de décisions prises au cours de la période allant de mars 2020 à novembre 2021.

La publication de certaines de ces décisions vise à informer les acteurs du marché sur les traitements comptables que les régulateurs européens considèrent comme conformes au référentiel IFRS. Selon l'ESMA, la publication de ces décisions ainsi que leur justification favorisent l'application cohérente des normes IFRS au sein de l'Europe.

Standaard	Onderwerp
IFRS 9 – Financiële instrumenten	Kredietverbeteringen bij de waardering van kredietverliezen
IAS 2 – Voorraad	Bepalen van de netto opbrengstwaarde van voorraad
IAS 2 – Voorraad	Kosten die moeten worden gemaakt om de voorraad te verkopen bij het bepalen van de netto opbrengstwaarde van voorraad
IFRS 15 – Opbrengsten van contracten met klanten	Spreiding van de opname van opbrengsten over een periode
IFRS 15 – Opbrengsten van contracten met klanten	Significante financieringscomponent
IFRS 15 – Opbrengsten van contracten met klanten	Presentatie van vergoedingen als gevolg van rechtzaken als opbrengsten
IFRS 16 – Leaseovereenkomsten IAS 36 – Bijzondere waardevermindering van activa	Bijzondere waardevermindering van kasstroomgenererende eenheden met gebruiksrechten als gevolg van leaseovereenkomsten
IAS 36 – Bijzondere waardevermindering van activa	COVID-19 indicatoren voor bijzondere waardevermindervers verliezen
IAS 36 – Bijzondere waardevermindering van activa	Identificeren van kasstroomgenererende eenheden
IFRS 8 – Operationele segmenten	Operationele segmenten
IAS 7 – Het kasstroomoverzicht IAS 8 Grondslagen voor financiële verslaggeving, schattingswijzigingen en fouten	Wijziging in de samenstelling van geldmiddelen en kasequivalenten

De volledige documenten en een overzicht van alle beslissingen die ESMA reeds publiceerde vindt U op volgende website:

[https://www.esma.europa.eu/sites/default/files/library/esma32-63-1224\\_26th\\_extract\\_of\\_eecs\\_decisions.pdf](https://www.esma.europa.eu/sites/default/files/library/esma32-63-1224_26th_extract_of_eecs_decisions.pdf).

<b>Norme</b>	<b>Sujet</b>
IFRS 9 – Instruments financiers	Prise en compte des rehaussements de crédit pour l'évaluation des pertes de crédit attendues
IAS 2 - Stocks	Détermination de la valeur nette de réalisation des stocks
IAS 2 - Stocks	Coûts à encourir pour vendre les stocks lors de la détermination de la valeur nette de réalisation des stocks
IFRS 15 - Produits des activités ordinaires tirés de contrats conclus avec des clients	Comptabilisation des produits sur une période donnée
IFRS 15 - Produits des activités ordinaires tirés de contrats conclus avec des clients	Composante de financement significative
IFRS 15 - Produits des activités ordinaires tirés de contrats conclus avec des clients	Présentation en produits des recettes résultant d'un litige
IFRS 16 - Contrats de location IAS 36 - Dépréciation d'actifs	Dépréciation des unités génératrices de trésorerie comprenant des actifs au titre de droits d'utilisation
IAS 36 - Dépréciation d'actifs	COVID-19 : indicateurs de perte de valeur
IAS 36 - Dépréciation d'actifs	Identification des unités génératrices de trésorerie
IFRS 8 – Secteurs opérationnels	Secteurs opérationnels
IAS 7 - Tableau des flux de trésorerie IAS 8 - Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs	Modification de la composition de la trésorerie et des équivalents de trésorerie

Les documents complets et une vue d'ensemble de toutes les décisions déjà publiées par la ESMA sont disponibles sur le site web suivant :  
[https://www.esma.europa.eu/sites/default/files/library/esma32-63-1224\\_26th\\_extract\\_of\\_eecs\\_decisions.pdf](https://www.esma.europa.eu/sites/default/files/library/esma32-63-1224_26th_extract_of_eecs_decisions.pdf).

### **G. 25/08/2022 ESMA actualiseert de ESEF Manual**

ESMA heeft een geactualiseerde versie van haar European Single Electronic Format (ESEF) Reporting Manual gepubliceerd. De handleiding is bedoeld voor alle marktdeelnemers die betrokken zijn bij de uitvoering van de vereisten die in de ESEF-verordening zijn vastgelegd.

Dit jaar ligt de focus op de nieuwe richtsnoeren met betrekking tot de vereiste opmaak van de toelichting bij de geconsolideerde IFRS-jaarrekening volgens de "block tagging"-benadering.

### **G. 25/08/2022 L'ESMA met à jour le manuel ESEF**

L'ESMA a publié une version à jour de son manuel sur le format électronique unique européen (*European Single Electronic Format – ESEF*). Le manuel est destiné à tous les acteurs du marché impliqués dans la mise en œuvre des exigences énoncées dans le règlement ESEF.

Cette année, l'accent est mis sur les nouvelles directives relatives au format requis pour les notes annexes aux états financiers consolidés IFRS utilisant l'approche « block tagging ».



De link naar de update voor 2022 kan u hier vinden:

[ESMA32-60-254 ESEF Reporting Manual \(europa.eu\)](https://www.esma.europa.eu/press/news/ESMA32-60-254-ESEF-Reporting-Manual).

### **H. 28/10/2022 ESMA publiceert enforcement prioriteiten**

ESMA heeft beslist dat bij de controles van de jaarrekeningen over 2022 bijzondere aandacht zal gaan naar:

- Klimaatgerelateerde onderwerpen: Hoewel de standaarden voor duurzaamheidsverslaggeving nog in ontwikkeling zijn, verwacht de ESMA dat de opstellers in hun jaarverslagen van 2022 materiële informatie over klimaatgerelateerde aangelegenheden verstrekken. ESMA benadrukt ook de noodzaak van consistentie tussen de informatie die in het eerste deel van het jaarverslag (bijvoorbeeld in het commentaar van het management of de MD&A) wordt verstrekt en de oordelen en schattingen in de jaarrekening.
- Implicaties van het conflict tussen Rusland en Oekraïne: Entiteiten moeten relevante informatie geven over de gevolgen van het conflict voor hun financiële prestaties, zowel in hun jaarrekeningen als bij de presentatie van alternatieve prestatie maatstaven (APM's).
- Uitdagingen als gevolg van de huidige macro-economische omgeving: Bij het opstellen van de jaarrekening moet een entiteit de gevolgen van het huidige economische klimaat (waaronder de effecten van de stijgende rente, inflatie en de COVID-19 pandemie) en daarmee samenhangende onzekerheden in aanmerking nemen en relevante informatie te verstrekken.

Daarnaast zal ook de nadruk gelegd worden op:

- taxonomie-gerelateerde informatie;
- reikwijdte van de verslaggeving en gegevenskwaliteit;
- identificatie van APM's en aansluitingen; en

Le lien de la mise à jour 2022 est disponible à l'adresse suivante :

[ESMA32-60-254 ESEF Reporting Manual \(europa.eu\)](https://www.esma.europa.eu/press/news/ESMA32-60-254-ESEF-Reporting-Manual).

### **H. 28/10/2022 L'ESMA publie ses priorités pour les états financiers 2022**

L'ESMA a décidé que ses priorités en matière de contrôle des états financiers de 2022 porteront sur les sujets suivants :

- Les sujets liés au climat : bien que les normes sur le développement durable soient encore en cours d'élaboration, l'ESMA s'attend à ce que les préparateurs fournissent des informations matérielles sur les questions liées au climat dans leur rapport annuel 2022. L'ESMA souligne également le besoin de cohérence entre les informations fournies dans la première partie du rapport annuel (p.ex. dans les commentaires de la direction ou le rapport de gestion) et les jugements et estimations dans les états financiers.
- Implications de l'invasion russe en Ukraine : les entités doivent fournir des informations pertinentes sur l'impact du conflit sur leur performance financière, tant dans leurs états financiers que dans le cadre de la présentation de mesures alternatives de performance (APM).
- Défis liés à l'environnement macroéconomique actuel : lors de la préparation des états financiers, une entité doit tenir compte de l'impact du climat économique actuel (y compris les effets de la hausse des taux d'intérêt, de l'inflation et de la pandémie de COVID-19) et des incertitudes qui y sont liées, et fournir des informations pertinentes à cet égard.

En outre, l'accent sera également mis sur :

- les informations relatives à la taxonomie ;
- le périmètre des rapports et la qualité des données ;
- l'identification et la réconciliation des APM ;
- et

- blokmarkering op ESEF

Dit is de link naar het volledige document van ESMA: [https://www.esma.europa.eu/sites/default/files/library/esma32-63-1320\\_esma\\_statement\\_on\\_european\\_common\\_enforcement\\_priorities\\_for\\_2022\\_annual\\_reports.pdf](https://www.esma.europa.eu/sites/default/files/library/esma32-63-1320_esma_statement_on_european_common_enforcement_priorities_for_2022_annual_reports.pdf).

- le « block tagging » selon les dispositions ESEF

Ci-dessous le lien vers le document complet de l'ESMA : [https://www.esma.europa.eu/sites/default/files/library/esma32-63-1320\\_esma\\_statement\\_on\\_european\\_common\\_enforcement\\_priorities\\_for\\_2022\\_annual\\_reports.pdf](https://www.esma.europa.eu/sites/default/files/library/esma32-63-1320_esma_statement_on_european_common_enforcement_priorities_for_2022_annual_reports.pdf).

DEEL 2: DUURZAAMHEIDSINFORMATIE

PARTIE 2 : INFORMATION EN MATIÈRE DE DURABILITÉ

SOFIAN MILAD

*Partner Deloitte*



JEREMY CHENOY

*Senior Manager Deloitte*



SUZON MICHEL

*Senior Consultant Deloitte*



JEF WITTERS

*Senior Consultant Deloitte*



In dit deel van deze kroniek zullen we belangrijke ontwikkelingen in de duurzaamheidsrapportering voorstellen, met aandacht voor de situatie van Belgische en Europese bedrijven.

In deze context zal de eerste update gewijd zijn aan de CSRD en het ontwerp van ESRS (*European Sustainability Reporting Standards*) die van toepassing zullen zijn op Belgische en Europese bedrijven.

## CSRD-Richtlijn

### A. Introductie

Op 16 december 2022 heeft de Europese Unie (EU) haar definitieve goedkeuring gegeven aan de richtlijn inzake duurzaamheidsrapportage door ondernemingen (CSRD – *Corporate Sustainability Reporting Directive*). De lidstaten hebben vanaf 5 januari 2023 18 maanden de tijd om deze richtlijn om te zetten in nationale wetgeving.

De CSRD wijzigt de richtlijn met betrekking tot de bekendmaking van niet-financiële informatie en informatie inzake diversiteit door bepaalde grote ondernemingen en groepen (NFRD – *Non-Financial Reporting Directive*). In tegenstelling tot de NFRD is het toepassingsgebied van de CSRD aanzienlijk ruimer en zal het bepaalde niet-EU-ondernemingen omvatten die niet op een gereguleerde markt in de EU zijn genoteerd.

De CSRD beoogt om:

- de transparantie van duurzaamheidsinformatie in bestuursverslagen van ondernemingen te verbeteren, ten behoeve van beleggers, de maatschappij en andere belanghebbenden.
- de overgang naar een duurzame en inclusieve economie en financiering te vergemakkelijken, in overeenstemming met de Green Deal en de doelstellingen van de Verenigde Naties inzake duurzame ontwikkeling.

Dans cette partie de la chronique, nous présenterons périodiquement les évolutions significatives quant aux informations à fournir en matière de durabilité, en nous focalisant sur la situation des entreprises belges et européennes.

Dans ce contexte, cette première chronique sera consacrée à la directive CSRD ainsi qu'aux projets de normes ESRS (*European Sustainability Reporting Standards*) qui s'appliqueront aux sociétés belges et européennes.

## Directive CSRD

### A. Introduction

Le 16 décembre 2022, l'Union Européenne (UE) a donné son approbation finale à la directive sur la publication d'informations en matière de durabilité par les entreprises (CSRD – *Corporate Sustainability Reporting Directive*). Les Etats membres ont, à partir du 5 janvier 2023, 18 mois pour transposer la directive dans les lois nationales.

La CSRD va amender la directive sur la publication d'informations non financières (NFRD – *Non-Financial Reporting Directive*). Contrairement à la NFRD, le champ d'application de la CSRD est considérablement plus étendu et inclura certaines entreprises non européennes qui ne sont pas cotées sur un marché réglementé de l'Union européenne.

La CSRD vise à :

- améliorer la transparence de l'information sur la durabilité incluse dans les rapports de gestion des entreprises, dans le but de bénéficier aux investisseurs, à la société civile et à d'autres parties prenantes.
- faciliter la transition vers une économie et une finance durables et inclusives, conformément au "Pacte Vert" pour l'Europe (Green Deal) et aux objectifs de développement durable des Nations Unies.

- beleggers aan te moedigen om hun investeringen te heroriënteren naar meer duurzame activiteiten en ondernemingen.
- Bedrijven aan te moedigen om investeringen te doen en hun activiteiten aan te passen ten voordele van duurzaamheid. Hoewel deze doelstelling niet expliciet wordt vermeld in de CSRD, vloeit ze impliciet voort uit alle doelstellingen van de richtlijn.

Deze maatregelen moeten ertoe bijdragen dat Europa in 2050 klimaatneutraal wordt.

## B. Context

De CSRD is een cruciaal element in de ambitieuze Europese strategie voor duurzame financiering, een reeks maatregelen om kapitaalstromen naar duurzame activiteiten in de EU te bevorderen. De CSRD wijzigt:

- verordening (EU) nr. 537/2014: betreffende specifieke eisen voor de wettelijke controles van financiële overzichten van organisaties van openbaar belang;
- richtlijn 2004/109/EG: betreffende de transparantievereisten die gelden voor informatie over uitgevende instellingen waarvan effecten tot de handel op een gereguleerde markt zijn toegelaten;
- richtlijn 2006/43/EG: betreffende de wettelijke controles van jaarrekeningen en geconsolideerde jaarrekeningen; en
- richtlijn 2013/34/EU: betreffende de jaarlijkse financiële overzichten, geconsolideerde financiële overzichten en aanverwante verslagen van bepaalde ondernemingsvormen

De CSRD definieert de volgende termen:

- **Duurzaamheidsaspecten (Sustainability matters):** milieu-, sociale, mensenrechten en bestuursfactoren, waaronder duurzaamheidsfactoren.
- **Duurzaamheidsverslaggeving (Sustainability reporting):** de publicatie van informatie over duurzaamheidsaspecten.

- encourager les investisseurs à réaffecter leurs investissements vers des activités et des entreprises plus durables.
- encourager les entreprises à réaliser des investissements et à adapter leurs activités en faveur de la durabilité. Bien que cet objectif ne soit pas explicitement mentionné dans la CSRD, il découle implicitement de l'ensemble des objectifs de la directive.

Ces mesures devraient contribuer à rendre l'Europe climatiquement neutre d'ici 2050.

## B. Contexte

La CSRD est un élément central de l'ambitieuse stratégie de finance durable européenne, un ensemble de mesures visant à aider à améliorer les flux de capitaux vers les activités durables dans l'UE. Ainsi, la CSRD modifie :

- le règlement (UE) n° 537/2014 relatif aux exigences spécifiques applicables au contrôle légal des comptes des entités d'intérêt public;
- la directive 2004/109/CE sur l'harmonisation des obligations de transparence concernant l'information sur les émetteurs dont les valeurs mobilières sont admises à la négociation sur un marché réglementé;
- la directive 2006/43/CE concernant les contrôles légaux des comptes annuels et des comptes consolidés; et
- la directive 2013/34/UE relative aux états financiers annuels, aux états financiers consolidés et aux rapports y afférents de certaines formes d'entreprises.

La CSRD définit les termes suivants:

- **Les questions de durabilité (Sustainability matters):** les facteurs environnementaux, sociaux, des droits de l'homme et de gouvernance, y compris les facteurs de durabilité.
- **La publication d'information en matière de durabilité (Sustainability reporting):** la publication d'informations liées aux questions de durabilité.

- **Belangrijke immateriële middelen (Key intangible resources):** middelen zonder fysieke substantie waarvan het bedrijfsmodel van de onderneming fundamenteel afhankelijk is en die een bron zijn van waardecreatie voor de onderneming. Immateriële middelen vallen onder de algemene definitie van duurzaamheid van de Europese Commissie (EC).
- **Onafhankelijke verleners van assurancediensten (Independent assurance services provider):** een conformiteitsbeoordelingsinstantie die geaccrediteerd is.
- **Les ressources incorporelles clés (Key intangible resources):** des ressources sans substance physique sur lesquelles le modèle commercial de l'entreprise dépend fondamentalement et qui sont une source de création de la valeur de l'entreprise. Les ressources incorporelles sont incluses dans le champ d'application de la définition globale de la durabilité de la CE.
- **Le prestataire de services d'assurance indépendant (Independent assurance services provider):** un organisme d'évaluation de conformité accrédité pour la certification.

### C. Het toepassingsgebied

Het toepassingsgebied van het CSRD is uitgebreid en omvat:

- Grote EU-ondernemingen (beursgenoteerd en niet-beursgenoteerd), gedefinieerd als ondernemingen die op hun balansdatum ten minste twee van de volgende criteria overschrijden
  - o Meer dan 20 miljoen euro aan totale activa
  - o Meer dan 40 miljoen euro netto-omzet
  - o Meer dan 250 werknemers
- Grote kredietinstellingen en verzekeringsmaatschappijen<sup>3</sup>, ongeacht hun rechtsvorm. Hieronder vallen ook die ondernemingen die buiten het toepassingsgebied vallen van de richtlijn betreffende de jaarlijkse financiële overzichten, geconsolideerde financiële overzichten en aanverwante verslagen van bepaalde ondernemingsvormen (2013/34/EU) van de EU, zoals coöperaties en onderlinge maatschappijen, mits zij aan bepaalde groottecriteria voldoen.

<sup>3</sup> Het omzetcriterium is aangepast voor deze ondernemingen.

### C. Champ d'application

Le champ d'application de la CSRD est large. Il couvre:

- Les grandes entreprises de l'UE (cotées ou non), définies comme celles dépassant au moins deux des critères suivants à la date de leur bilan :
  - o Plus de 20 millions d'euros de total de bilan
  - o Plus de 40 millions d'euros de chiffre d'affaires net
  - o Plus de 250 employés
- Les grands établissements de crédit et les grandes entreprises d'assurance<sup>3</sup>, quelle que soit leur forme juridique. Cela inclut ceux qui ne relèvent pas du champ d'application de la directive relative aux états financiers annuels, aux états financiers consolidés et aux rapports y afférents de certaines formes d'entreprises (2013/34/EU) de l'UE telle que les coopératives et les mutuelles, à condition qu'elles remplissent certains critères de taille.

<sup>3</sup> Le critère de chiffre d'affaires est adapté pour ces sociétés.

- Kleine<sup>4</sup> en middelgrote ondernemingen (KMO's)<sup>5</sup> (met uitzondering van micro-ondernemingen) die op een gereglementeerde markt in de EU zijn genoteerd.<sup>6</sup>
- Niet-Europese ondernemingen (zogenoemde ondernemingen uit derde landen) die genoteerd zijn op een gereglementeerde markt in de EU (met een uitzondering voor ondernemingen die duurzaamheidsinformatie publiceren volgens standaarden die door de EC als gelijkwaardig worden beschouwd).<sup>7</sup>
- Niet-EU-ondernemingen die niet op een gereglementeerde EU-markt zijn genoteerd, met een netto-omzet in de EU van meer dan 150 miljoen euro (voor elk van de laatste twee opeenvolgende boekjaren) **en** die ten minste één (significante of op een gereglementeerde EU-markt genoteerde) dochteronderneming of een bijkantoor in de EU hebben (netto-omzet in het vorige boekjaar van meer dan 40 miljoen euro).
- Les petites<sup>4</sup> et moyennes<sup>5</sup> entreprises (PME) (à l'exception des micro-entreprises) cotées sur un marché réglementé de l'UE<sup>6</sup>
- Les entreprises non-européennes (appelées entreprises de pays tiers) cotées sur un marché réglementé de l'UE (avec une exemption pour celles qui publient des informations en matière de durabilité selon des normes jugées équivalentes par la CE<sup>7</sup>).
- Les entreprises non européennes non cotées sur un marché réglementé de l'UE, qui réalisent un chiffre d'affaires net supérieur à 150 millions d'euros dans l'UE (pour chacun des deux derniers exercices consécutifs) **et** qui ont au moins une filiale dans l'UE (importante ou cotée sur un marché réglementé de l'UE) ou une succursale dans l'UE (chiffre d'affaires net supérieur à 40 millions d'euros au cours de l'exercice précédent).

#### D. Datum van inwerkingtreding

De CSRD-vereisten zullen gefaseerd in werking treden, afhankelijk van de karakteristieken van de onderneming. De wetgeving vereist dat de EU-lidstaten de CSRD-richtlijn omzetten, met een ingangsdatum voor boekjaren die aanvangen op of na:

- **1 januari 2024** voor grote ondernemingen die EU-organisaties van openbaar belang (OOB's) zijn met meer dan 500 werknemers

4 Kleine ondernemingen worden gedefinieerd als ondernemingen die twee van de volgende criteria niet overschrijden: meer dan 4 miljoen euro aan totale activa, meer dan 8 miljoen euro aan netto-omzet en meer dan 50 werknemers.

5 Middelgrote ondernemingen worden gedefinieerd als ondernemingen die niet als klein kunnen worden beschouwd en twee van de volgende criteria niet overschrijden: meer dan 20 miljoen euro aan totale activa, meer dan 40 miljoen euro aan netto-omzet en meer dan 250 werknemers.

6 Meer bepaald ondernemingen waarvan de effecten (die aandelen of obligaties kunnen zijn) zijn toegelaten tot handel op een EU-gereglementeerde markt. Ditzelfde definitie geldt voor niet-EU-ondernemingen (zogenoemde ondernemingen uit derde landen).

7 De EC zou niet Europese emittenten kunnen toestaan gedurende een passende overgangperiode niet-gelijkwaardige normen te gebruiken.

#### D. Date d'entrée en vigueur

Les exigences de la CSRD entreront en vigueur par étapes, en fonction des caractéristiques des entreprises. La législation prévoit que les États membres de l'UE transposent la CSRD, avec une date d'effet pour les exercices financiers démarrant le ou après le :

- **1<sup>er</sup> janvier 2024** pour les grandes entreprises qui sont des entités d'intérêt public (EIP) de l'UE ayant plus de 500 employés ou pour les

4 Les petites entreprises sont définies comme celles qui ne dépassent pas deux des critères suivants : plus de 4 millions d'euros de total de bilan, plus de 8 millions d'euros de chiffre d'affaires net et plus de 50 employés.

5 Les moyennes entreprises sont définies comme celles qui ne sont pas qualifiées de petites et qui ne dépassent pas deux des critères suivants : plus de 20 millions d'euros de total de bilan, plus de 40 millions d'euros de chiffre d'affaires net et plus de 250 employés.

6 Plus précisément, les entreprises dont les valeurs mobilières (il peut s'agir d'actions ou d'obligations) sont admises à la négociation sur un marché réglementé de l'UE. La même définition s'applique aux entreprises non européennes (appelées entreprises de pays tiers)

7 La CE pourrait autoriser les émetteurs non européens à utiliser des normes non équivalentes pendant une période transitoire appropriée.

of voor moederondernemingen van grote openbare<sup>8</sup> EU-groepen met meer dan 500 werknemers (d.w.z. ondernemingen die reeds onder de NFRD vallen).

- **1 januari 2025** voor alle andere grote ondernemingen (al dan niet beursgenoteerd) in de EU of voor moederondernemingen van grote EU-groepen (d.w.z. ondernemingen die momenteel niet aan de NFRD onderworpen zijn, maar wel onder het uitgebreide toepassingsgebied van de CSRD vallen).
- **1 januari 2025** voor grote ondernemingen buiten de EU of moederondernemingen van grote groepen die op een gereguleerde markt in de EU zijn genoteerd.
- **1 januari 2026** voor genoteerde kmo's op een gereguleerde markt in de EU, waaronder kleine en middelgrote ondernemingen alsook minder complexe kredietinstellingen en captive verzekeringsmaatschappijen in de EU.
- **1 januari 2026** voor niet-EU-kmo's die op een gereguleerde markt in de EU zijn genoteerd. Gedurende een overgangperiode van twee jaar tot 1 januari 2028 kunnen deze kmo's echter afzien van de publicatieverplichtingen indien zij in hun bestuursverslag uitleggen waarom zij de vereiste informatie niet verstrekken.
- **1 januari 2028** voor sommige niet-EU-ondernemingen die niet op een gereguleerde EU-markt zijn genoteerd.

## E. De vereisten van CSRD

De CSRD-richtlijn bepaalt welke duurzaamheidsinformatie ondernemingen in hun bestuursverslag moeten verstrekken. Deze omvat kwalitatieve, kwantitatieve, prospectieve en retrospectieve informatie, ook over hun

<sup>8</sup> Grote groepen worden gedefinieerd als groepen die bestaan uit moeder- en dochterondernemingen die geconsolideerd moeten worden opgenomen en die op geconsolideerde basis de grenzen van ten minste twee van de volgende drie criteria overschrijden op de balansdatum van de moederonderneming: meer dan 20 miljoen euro aan totale activa, meer dan 40 miljoen euro aan netto-omzet en meer dan 250 werknemers.

sociétés mères de grands groupes<sup>8</sup> publiques de l'UE ayant plus de 500 employés (i.e. les sociétés déjà soumises à la NFRD).

- **1<sup>er</sup> janvier 2025** pour toutes les autres grandes entreprises (cotées ou non) de l'UE ou pour les sociétés mères de grands groupes de l'UE (i.e. sociétés qui ne sont actuellement pas soumises à la NFRD, mais qui sont dans le champ d'application élargi de la CSRD).
- **1<sup>er</sup> janvier 2025** pour les grandes entreprises non européennes ou pour les sociétés mères de grands groupes, cotées sur un marché réglementé de l'UE.
- **1<sup>er</sup> janvier 2026** pour les PME cotées sur un marché réglementé de l'UE, y compris les petites et moyennes entreprises ainsi que les institutions de crédit peu complexes et les entreprises d'assurance captives de l'UE.
- **1<sup>er</sup> janvier 2026** pour les PME non européennes cotées sur un marché réglementé de l'UE. Cependant, pour une période transitoire de deux ans jusqu'au 1<sup>er</sup> janvier 2028, ces PME ont la possibilité de ne pas se soumettre aux obligations de publication si elles expliquent dans leur rapport de gestion pourquoi elles ne fournissent pas les informations requises.
- **1<sup>er</sup> janvier 2028** pour certaines entreprises non européennes qui ne sont pas cotées sur un marché réglementé de l'UE.

## E. Exigences de la CSRD

La CSRD définit les informations en matière de durabilité que les entreprises doivent fournir dans leur rapport de gestion. Il s'agit d'informations qualitatives, quantitatives, prospectives et rétrospectives, y compris sur

<sup>8</sup> Les grands groupes sont définis comme des groupes composés d'entreprises mères et de filiales à inclure dans une consolidation et qui, sur une base consolidée, dépassent les limites d'au moins deux des trois critères suivants à la date de clôture de bilan de l'entreprise mère : plus de 20 millions d'euros de total de bilan, plus de 40 millions d'euros de chiffres d'affaires net et plus de 250 employés.



waardeketen, op de korte, middellange en lange termijn.

Ondernemingen die onder de CSRD vallen, moeten het volgende in hun bestuursverslag opnemen:

- informatie over milieu-, sociale en bestuurskwesties.
- informatie die nodig is om te begrijpen :
  - o Hoe de onderneming duurzaamheidsaspecten beïnvloedt.
  - o Hoe duurzaamheidsaspecten de ontwikkeling, de prestaties en de positionering van de onderneming beïnvloeden.

De CSRD hanteert een dubbel materialiteitsperspectief, waarbij de risico's en kansen voor de onderneming en de effecten van de onderneming een afzonderlijk materialiteitsperspectief vormen. De CSRD bepaalt dat ondernemingen elk materialiteitsperspectief op zich moeten beschouwen en informatie moeten bekendmaken die vanuit beide perspectieven materieel is, alsook informatie die slechts vanuit één perspectief materieel is.

De informatie moet worden bekendgemaakt in een specifiek en duidelijk herkenbaar onderdeel van het bestuursverslag, met inbegrip van:

- Informatie over de immateriële middelen die cruciaal zijn voor de onderneming en uitleggen hoe het bedrijfsmodel fundamenteel afhankelijk is van deze middelen en hoe deze middelen waarde creëren voor de onderneming.
- Een korte beschrijving van het bedrijfsmodel en de strategie van de onderneming, met inbegrip van
  - o de veerkracht van het bedrijfsmodel en de strategie van de onderneming ten aanzien van risico's in verband met duurzaamheidsaspecten;

leur chaîne de valeur, couvrant des horizons à court, moyen et long terme.

Les entreprises soumises à la CSRD sont tenues d'inclure dans leur rapport de gestion :

- des informations sur les questions environnementales, sociales et de gouvernance.
- des informations nécessaires pour comprendre :
  - o Les impacts de l'entreprise sur les questions en matière de durabilité.
  - o Comment les questions de durabilité affectent le développement, les performances et le positionnement de l'entreprise.

La CSRD adopte une perspective de double matérialité, dans laquelle les risques et opportunités pour l'entreprise et les impacts de l'entreprise représentent une perspective de matérialité distincte. La CSRD spécifie que les entreprises doivent considérer chaque perspective de matérialité en tant que telle et doivent divulguer les informations qui sont importantes dans les deux perspectives ainsi que les informations qui sont importantes dans une seule perspective.

Les informations doivent être divulguées dans une section dédiée et clairement identifiable du rapport de gestion, y compris:

- Des informations sur les ressources incorporelles essentielles à l'entreprise et expliquer la manière dont le modèle commercial dépend fondamentalement de ces ressources et en quoi ces ressources constituent une création de valeur pour l'entreprise.
- Une brève description du modèle commercial et de la stratégie de l'entreprise, indiquant notamment:
  - o le degré de résilience du modèle commercial et de la stratégie de l'entreprise en ce qui concerne les risques liés aux questions de durabilité;

- o de kansen voor de onderneming op het gebied van duurzaamheidsaspecten;
- o de plannen van de onderneming om ervoor te zorgen dat haar bedrijfsmodel en strategie verenigbaar zijn met de overgang naar een duurzame economie en met de beperking van de opwarming van de aarde tot 1,5 °C in overeenstemming met de Overeenkomst van Parijs in het kader van het Raamverdrag van de Verenigde Naties inzake klimaatverandering aangenomen op 12 december 2015 (hierna de Overeenkomst van Parijs genoemd), de doelstelling van klimaatneutraliteit tegen 2050 zoals bepaald in Verordening (EU) 2021/1119 van het Europees Parlement en de Raad en, in voorkomend geval, de blootstelling van de vennootschap aan kolen-, olie- en gasactiviteiten;
- o de wijze waarop in het bedrijfsmodel en de strategie van de onderneming rekening wordt gehouden met de belangen van de belanghebbenden van de onderneming en met de effecten van de onderneming op duurzaamheidsaspecten;
- o de wijze waarop de strategie van de onderneming ten aanzien van duurzaamheidsaspecten is uitgevoerd.
- Een beschrijving van de tijdsgebonden duurzaamheidsdoelstellingen van de onderneming, met inbegrip van, indien van toepassing, absolute broeikasgasemissiereductiedoelstellingen voor ten minste 2030 en 2050, een beschrijving van de vooruitgang van de onderneming bij het bereiken van deze doelstellingen, en een verklaring of de doelstellingen van de onderneming met betrekking tot milieuaspecten gebaseerd zijn op wetenschappelijk bewijs.
- Een beschrijving van de rol van de bestuurs-, leidinggevende en
  - o les opportunités que recèlent les questions de durabilité pour l'entreprise;
  - o les plans définis par l'entreprise, y compris les actions de mise en œuvre et les plans financiers et d'investissement connexes, pour assurer la compatibilité de son modèle commercial et de sa stratégie avec la transition vers une économie durable, la limitation du réchauffement climatique à 1,5 °C conformément à l'accord de Paris conclu au titre de la convention-cadre des Nations unies sur les changements climatiques, adopté le 12 décembre 2015 (ci-après dénommé "accord de Paris"), l'objectif de neutralité climatique d'ici à 2050, tel qu'il est établi dans le règlement (UE) 2021/1119 du Parlement européen et du Conseil et, le cas échéant, l'exposition de l'entreprise à des activités liées au charbon, au pétrole et au gaz;
  - o en quoi le modèle commercial et la stratégie de l'entreprise tiennent compte des intérêts des parties prenantes de l'entreprise et des incidences de l'entreprise sur les questions de durabilité;
  - o la manière dont l'entreprise a mis en œuvre sa stratégie en ce qui concerne les questions de durabilité.
- Une description des objectifs assortis d'échéances que s'est fixés l'entreprise en matière de durabilité, y compris, le cas échéant, des objectifs absolus de réduction des émissions de gaz à effet de serre au moins pour 2030 et 2050, une description des progrès accomplis par l'entreprise dans la réalisation de ces objectifs, et une déclaration indiquant si les objectifs de l'entreprise liés aux facteurs environnementaux reposent sur des preuves scientifiques concluantes.
- Une description du rôle des organes d'administration, de direction et de

toezichthoudende organen ten aanzien van duurzaamheidsaspecten en een beschrijving van hun deskundigheid en vaardigheden bij het vervullen van deze rol of van de mogelijkheden waarover zij beschikken om deze deskundigheid of vaardigheden te verwerven.

- Een beschrijving van het beleid van de onderneming ten aanzien van duurzaamheidsaspecten
- Informatie over het bestaan van stimuleringsregelingen in verband met duurzaamheidsaspecten die worden aangeboden aan leden van de bestuurs-, leidinggevende en toezichthoudende organen.
- Een beschrijving van:
  - o het due diligence-proces van de onderneming inzake duurzaamheidsaspecten en, in voorkomend geval, in overeenstemming met de EU-voorschriften voor ondernemingen om een dergelijk proces uit te voeren;
  - o de belangrijkste feitelijke of potentiële ongunstige effecten die verband houden met de waardeketen van de onderneming, met inbegrip van haar eigen activiteiten, haar producten en diensten, haar zakelijke betrekkingen en haar toeleveringsketen, de maatregelen die zijn genomen om deze gevolgen vast te stellen en te monitoren, en andere negatieve gevolgen die de onderneming moet vaststellen uit hoofde van andere EU-voorschriften voor het verrichten van zorgvuldigheidseisen door ondernemingen;
  - o alle genomen maatregelen om feitelijke of potentiële ongunstige effecten te voorkomen, te mitigeren of te verhelpen, en het resultaat van dergelijke maatregelen.
- Een beschrijving van de voornaamste risico's voor de onderneming in verband met duurzaamheidsaspecten, met inbegrip van de belangrijkste afhankelijkheden van de

surveillance concernant les questions de durabilité ainsi qu'une description de leur expertise et de leurs compétences s'agissant d'exercer ce rôle ou des possibilités qui leur sont offertes d'acquérir cette expertise ou ces compétences.

- Une description des politiques de l'entreprise en ce qui concerne les questions de durabilité.
- Des informations sur l'existence de systèmes d'incitation liés aux questions de durabilité qui sont offerts aux membres des organes d'administration, de direction et de surveillance.
- Une description :
  - o de la procédure de diligence raisonnable mise en œuvre par l'entreprise concernant les questions de durabilité et, le cas échéant, conformément aux exigences de l'Union Européenne imposant aux entreprises de mener une telle procédure;
  - o des principales incidences négatives, réelles ou potentielles, liées aux propres activités de l'entreprise et à sa chaîne de valeur, y compris ses produits et services, ses relations d'affaires et sa chaîne d'approvisionnement, des mesures prises pour recenser et surveiller ces incidences, et des autres incidences négatives que l'entreprise est tenue de recenser en vertu d'autres exigences de l'Union imposant aux entreprises de mener une procédure de diligence raisonnable;
  - o de toute mesure prise par l'entreprise pour prévenir, atténuer, corriger ou éliminer les incidences négatives, réelles ou potentielles, et du résultat obtenu à cet égard.
- Une description des principaux risques pour l'entreprise qui sont liés aux questions de durabilité, y compris une description des principales dépendances de l'entreprise en

onderneming van dergelijke aspecten, en hoe de onderneming die risico's beheert.

- De indicatoren die relevant zijn voor de informatieverstopping als bedoeld in bovenstaande punten
- Een beschrijving van het diversiteitsbeleid dat wordt toegepast op de bestuurs-, leidinggevende en toezichthoudende organen van de onderneming ten aanzien van geslacht en andere aspecten zoals leeftijd, handicap of beroepskwalificaties en -ervaring, alsmede een beschrijving van de doelstellingen van dit diversiteitsbeleid, de wijze waarop het wordt uitgevoerd en de tijdens de verslagperiode bereikte resultaten. Indien een dergelijk beleid niet bestaat, moet in de verklaring worden uitgelegd waarom niet.

Ondernemingen brengen verslag uit over het uitgevoerde proces om de informatie vast te stellen die zij in het bestuursverslag hebben opgenomen en houden in dat proces rekening met tijdhorizonten op korte, middellange en lange termijn

De beschrijving moet informatie bevatten over de eigen activiteiten en de waardeketen van de onderneming, met inbegrip van haar producten en diensten, zakelijke relaties en toeleveringsketen.

Gedurende de eerste drie jaar van de toepassing van de CSRD kan de onderneming, indien de nodige informatie over de waardeketen niet beschikbaar is, uitleggen welke inspanningen het heeft geleverd om deze informatie te verkrijgen, welke moeilijkheden het heeft ondervonden en welke plannen de moederonderneming heeft om deze informatie in de toekomst te verkrijgen.

De noodzakelijke toelichtingen omvat verwijzingen naar andere details die zijn opgenomen in het bestuursverslag en de bedragen die zijn opgenomen in de jaarrekening, indien van toepassing, alsmede aanvullende toelichtingen

la matière, et une description de la manière dont l'entreprise gère ces risques.

- Des indicateurs concernant les informations à publier visées aux points mentionnés ci-dessus.
- Une description de la politique de diversité appliquée aux organes d'administration, de direction et de surveillance de l'entreprise en ce qui concerne le genre et d'autres aspects tels que l'âge, le handicap ou les qualifications et l'expérience professionnelles, ainsi qu'une description des objectifs de cette politique de diversité, de ses modalités de mise en œuvre et des résultats obtenus au cours de la période de référence. Si aucune politique de cet ordre n'est appliquée, la déclaration explique pourquoi.

Le processus mis en œuvre pour identifier les informations qui ont été incluses dans le rapport de gestion doit être décrit et les informations doivent inclure des informations relatives aux horizons temporels à court, moyen et long terme, selon le cas.

Les informations doivent contenir des informations sur les propres activités de l'entreprise et sur sa chaîne de valeur, y compris ses produits et services, ses relations d'affaires et sa chaîne d'approvisionnement.

Au cours des trois premières années d'application de la CSRD, si les informations nécessaires concernant la chaîne de valeur ne sont pas disponibles, l'entreprise peut expliquer les efforts déployés pour obtenir ces informations, les obstacles rencontrés et les plans futurs de la société mère pour les obtenir.

Les informations nécessaires devraient comprendre des références à d'autres détails inclus dans le rapport de gestion et les montants figurant dans les états financiers annuels, si cela est applicable, ainsi que des explications supplémentaires.

De bedrijfsleiding is verplicht de werknemersvertegenwoordigers op het passende niveau te informeren en met hen de relevante duurzaamheidsinformatie en de middelen om deze informatie te verkrijgen en te verifiëren, te bespreken. Het advies van de werknemersvertegenwoordigers wordt in voorkomend geval meegedeeld aan de bevoegde bestuurs-, leidinggevende of toezichthoudende organen.

#### **F. Plaats van de duurzaamheidsinformatie**

Informatie over duurzaamheid moet worden vermeld in een duidelijk herkenbaar, specifiek onderdeel van het bestuursverslag. De CSRD-richtlijn maakt dus een einde aan de mogelijkheid voor de lidstaten om ondernemingen toe te staan de vereiste informatie bekend te maken in een afzonderlijk verslag dat geen deel uitmaakt van het bestuursverslag. Deze nieuwe vereiste is bedoeld om de samenhang en toegankelijkheid van informatie te bevorderen en de verantwoordelijkheid van het management en het bestuur voor het opstellen van het duurzaamheidsverslag op hetzelfde niveau te plaatsen als voor het bestuursverslag en het financiële verslag. Tevens wordt beoogd de rol van de nationale bevoegde autoriteiten bij de uitvoering van duurzaamheidsverslagen te verduidelijken.

#### **G. Digitalisering van informatie**

De CSRD vereist dat ondernemingen gerapporteerde duurzaamheidsinformatie digitaal markeren volgens een (nog te ontwikkelen) digitale taxonomie, wat de vindbaarheid en bruikbaarheid zal bevorderen. Bedrijven zullen daarom verplicht zijn om hun jaarrekening en beheersverslag in XHTML-formaat op te stellen en het duurzaamheidsverslag te *taggen*.

#### **H. Onafhankelijke assurance**

De CSRD vereist dat alle ondernemingen die in het toepassingsgebied vallen, zich laten certificeren

La direction de l'entreprise est tenue d'informer les représentants des travailleurs au niveau approprié et de discuter avec eux des informations pertinentes relatives à la durabilité et des moyens d'obtenir et de vérifier ces informations. L'avis des représentants des travailleurs est communiqué, le cas échéant, aux organes d'administration, de direction ou de surveillance concernés.

#### **F. Localisation des informations de durabilité**

Les informations en matière de durabilité devront être divulguées dans une section dédiée clairement identifiable du rapport de gestion. La CSRD supprime ainsi la possibilité pour les États membres d'autoriser les entreprises à communiquer les informations requises dans un rapport distinct qui ne fait pas partie du rapport de gestion. Cette nouvelle exigence vise à favoriser la connectivité et l'accessibilité de l'information, ainsi qu'à mettre la responsabilité de la direction et du conseil d'administration pour la préparation du rapport de durabilité au même niveau que pour le rapport de gestion et le rapport financier. Elle vise également à clarifier le rôle des autorités nationales compétentes en ce qui concerne l'application des rapports de durabilité.

#### **G. Digitalisation de l'information**

La CSRD exige des entreprises qu'elles marquent numériquement les informations sur la durabilité communiquées conformément à une taxonomie numérique (qui reste à développer). Les entreprises seront donc tenues de préparer leurs états financiers et leur rapport de gestion au format XHTML et de baliser le rapport de durabilité.

#### **H. Assurance indépendante**

La CSRD impose à toutes les entreprises entrant dans son champ d'application d'obtenir une

in de vorm van een assuranceopdracht met beperkte mate van zekerheid over hun duurzaamheidsrapportering. De assurance moet betrekking hebben de naleving van de duurzaamheidsrapporteringsstandaarden van de Unie, het proces dat door de onderneming wordt uitgevoerd om de uit hoofde van de duurzaamheidsrapporteringsstandaarden gerapporteerde informatie vast te stellen, en de naleving van het vereiste om de duurzaamheidsrapportering te markeren. De auditor moet ook beoordelen of de rapportering van de onderneming voldoet aan de rapporteringsvereisten van artikel 8 van Verordening (EU) 2020/852. Daarmee draagt assurance bij tot de betrouwbaarheid van de gerapporteerde informatie. De EC is bevoegd om vóór 1 oktober 2026 door middel van gedelegeerde handelingen assurancestandaarden voor assuranceopdrachten met beperkte zekerheid vast te stellen. Zolang de EC geen assurancestandaarden heeft vastgesteld, kunnen de lidstaten nationale assurancestandaarden toepassen.

De Europese Commissie zal een analyse uitvoeren om te bepalen of de overgang van assuranceopdrachten met beperkte mate van zekerheid naar redelijke mate van zekerheid haalbaar is voor auditors en ondernemingen. Na deze analyse zal de EC uiterlijk op 1 oktober 2028 assurancestandaarden voor redelijke mate van zekerheid vaststellen.

De assurance zal worden verstrekt door de wettelijke auditor van de onderneming, die een assurance verklaring zal opstellen met een oordeel of de duurzaamheidsinformatie voldoet aan de EU-vereisten, waaronder het proces dat is gebruikt om de informatie te identificeren, vereisten voor elektronische labeling en specifieke openbaarmakingsvereisten onder andere EU-wetgeving. Assurance over duurzaamheidsinformatie door wettelijke auditors of auditkantoren zal zorgen voor consistentie en connectiviteit tussen financiële

certification sous la forme d'une assurance limitée sur leur publication en matière de durabilité. Cette assurance doit porter sur les indicateurs de durabilité ainsi que sur le marquage numérique utilisé pour présenter ces informations. De plus, l'assurance doit également couvrir le processus par lequel l'entreprise identifie les informations à communiquer. L'auditeur doit également évaluer si les rapports de la société satisfont aux exigences de l'article 8 du règlement (UE) 2020/852 en matière de rapports. Cette assurance contribuera à garantir la fiabilité des informations communiquées. La CE est habilitée à adopter, par voie d'actes délégués, des normes d'assurance limitée avant le 1<sup>er</sup> octobre 2026. Tant que la CE n'aura pas adopté de normes d'assurance, les États membres pourront appliquer des normes d'assurance nationales.

La Commission européenne mènera une analyse pour déterminer si le passage d'une assurance limitée à une assurance raisonnable est réalisable pour les auditeurs et les entreprises. À la suite à cette analyse, la CE adoptera des normes d'assurance pour une assurance raisonnable au plus tard le 1<sup>er</sup> octobre 2028.

L'assurance sera effectuée par l'auditeur financier de l'entreprise, qui fournira un rapport d'assurance comprenant un avis quant à la conformité de l'information en matière de durabilité avec les exigences de l'Union, notamment sur le processus utilisé pour identifier ces informations, les exigences de marquage électronique et les exigences de divulgation spécifiques découlant d'autres législations européennes. L'assurance sur l'information en matière de durabilité par des contrôleurs légaux des comptes ou des cabinets d'audit garantira la cohérence et la

en duurzaamheidsinformatie, wat cruciaal is voor de gebruikers van deze informatie.

De CSRD wijzigt de auditrichtlijn (2006/43/EU) om bepalingen op te nemen die ervoor moeten zorgen dat wettelijke auditors over de nodige vaardigheden, kennis en betrokkenheid beschikken om duurzaamheidsverslagen te controleren.

Aandeelhouders van grote vennootschappen die gezamenlijk meer dan 5 % van de stemrechten of 5 % van het aandelenkapitaal van de onderneming bezitten, hebben het recht om op de agenda van de algemene vergadering een ontwerp-resolutie te plaatsen om een geaccrediteerde derde partij aan te wijzen die niet tot hetzelfde auditkantoor of hetzelfde netwerk behoort als de wettelijke auditor of het auditkantoor dat de wettelijke controle uitvoert om een verslag over bepaalde elementen van de duurzaamheidsrapportering op te stellen. Dit verslag wordt ter beschikking gesteld van de algemene vergadering.

De lidstaten zullen de mogelijkheid hebben om andere onafhankelijke auditors (IASP) dan de wettelijke auditor toe te staan verslag uit te brengen over de duurzaamheidsrapportering van de onderneming, mits zij aan dezelfde eisen voldoen als deze vermeld in de auditrichtlijn (2006/43/EU) met betrekking tot assurance inzake duurzaamheidsrapportering. Hun verslag moet samen met het financieel jaarverslag en het bestuursverslag gepubliceerd worden.

Vier jaar na de inwerkingtreding van de CSRD-richtlijn kunnen IASP's profiteren van een EU-certificeringsregeling om grensoverschrijdende diensten op het gebied van duurzaamheidsrapportering te verlenen in lidstaten die ervoor hebben gekozen een IASP toe te staan deze diensten te verlenen.

connectivité entre les informations financières et de durabilité, crucial pour les utilisateurs de ces informations.

La CSRD modifie la directive sur l'audit (2006/43/EU) afin de prendre des dispositions pour s'assurer que les contrôleurs légaux des comptes disposent des compétences, des connaissances et de l'implication nécessaires pour effectuer l'audit des rapports de durabilité.

Les actionnaires des grandes entreprises disposant collectivement de plus de 5 % des droits de vote ou de 5 % du capital de l'entreprise auront le droit d'inscrire à l'ordre du jour de l'assemblée des actionnaires un projet de résolution visant à désigner un tiers accrédité n'appartenant pas au même cabinet ou réseau que le contrôleur légal des comptes ou le cabinet d'audit effectuant le contrôle légal des comptes pour préparer un rapport sur certains aspects de l'information en matière de durabilité. Tout rapport de ce type sera mis à la disposition de l'assemblée générale.

Les États membres auront la possibilité de permettre à des prestataires de services d'assurance indépendants (IASP) autre que le contrôleur légal des comptes d'émettre un avis sur l'information en matière de durabilité de l'entreprise, sous réserve de remplir les mêmes exigences que celles énoncées dans la directive sur l'audit (2006/43/EU) en ce qui concerne l'assurance de l'information en matière de durabilité. Leur opinion devra être rendue publique avec le rapport financier annuel et le rapport de gestion.

Quatre ans après l'entrée en vigueur de la CSRD, les IASP pourraient bénéficier d'un régime d'homologation UE pour fournir des services d'assurance sur l'information en matière de durabilité des entreprises transfrontalières dans les États membres qui ont choisi de permettre à un IASP de fournir ces services.

De auditrichtlijn (2006/43/EU) zal ook worden gewijzigd om de rol en de verantwoordelijkheden van auditcomités te versterken bij het toezicht op de integriteit van duurzaamheidsinformatie, met inbegrip van digitalisering, de doeltreffendheid van interne kwaliteitscontrole- en risicobeheerssystemen, de waarborging van duurzaamheidsinformatie en de waarborging van de onafhankelijkheid van de auditor.

### **European Sustainability Reporting Standards (ESRS)**

#### **A. Introductie**

Om ervoor te zorgen dat ondernemingen zinvolle, vergelijkbare en betrouwbare informatie over alle materiële duurzaamheidsaspecten publiceren, heeft de Europese Commissie de *European Financial Reporting Advisory Group* (EFRAG) de opdracht gegeven om standaarden voor duurzaamheidsrapportering (ESRS) te ontwikkelen. Alle ondernemingen die onder het toepassingsgebied van de CSRD vallen, zullen deze standaarden moeten gebruiken voor hun duurzaamheidsrapportering. In de ESRS wordt gespecificeerd welke informatie moet worden gerapporteerd en, in voorkomend geval, in welke vorm. Op 31 juli 2023 heeft de EC een eerste reeks ESRS aangenomen. Deze zullen in onze volgende kroniek worden voorgesteld.

La directive sur l'audit (2006/43/EU) est également modifiée pour renforcer le rôle et les responsabilités des comités d'audit dans la surveillance de l'intégrité de l'information en matière de durabilité, y compris la numérisation, l'efficacité des systèmes de contrôle interne de qualité et de gestion des risques, l'assurance de l'information en matière de durabilité et la préservation de l'indépendance des auditeurs.

### **European Sustainability Reporting Standards (ESRS)**

#### **A. Introduction**

Afin de garantir que les entreprises publient des informations significatives, comparables et fiables sur tous les principaux sujets liés à la durabilité, la Commission Européenne a chargé le Groupe consultatif pour l'information financière en Europe (EFRAG) de l'élaboration de normes d'information en matière de durabilité (ESRS). Toutes les entreprises entrant dans le champ d'application de la CSRD devront utiliser ces normes pour la publication de leurs informations en matière de durabilité. Les ESRS spécifient les informations à communiquer et, s'il y a lieu, précisent la structure dans laquelle ces informations doivent être communiquées. Une première série d'ESRS a été adoptée par la CE le 31 juillet 2023. Elles seront exposées dans notre prochaine chronique.



## Mot du Rédacteur en chef A NOS LECTEURS ET AUTEURS

### Woord van de Hoofdredacteur AAN ONZE LEZERS EN AUTEURS

#### **Large réforme fiscale : un coup dans l'eau, ou pire ?**

Ainsi donc, la « vaste réforme fiscale » ne verra normalement pas le jour sous cette législature fédérale, dans l'attente que l'électeur rebatte les cartes, en principe le 9 juin 2024. La saga des derniers mois autour de cette problématique s'est en effet achevée par un constat d'échec. Nous craignons que l'échec laisse des traces sur le déploiement économique du Royaume.

#### **Une longue saga**

L'accord de gouvernement du 30 septembre 2020, ayant permis la mise en place du gouvernement heptapartite d'Alexander DE CROO, dite coalition Vivaldi, était modeste à propos du projet de réforme fiscale : « le gouvernement prépare une large réforme fiscale afin de moderniser, simplifier et rendre le système fiscal plus équitable et plus neutre. De cette manière, cette réforme répondra aux engagements du gouvernement repris dans le présent accord gouvernemental, tels que : l'augmentation du taux d'emploi ; le soutien aux ambitions climatiques ; l'encouragement de l'entrepreneuriat ; la stimulation des investissements ; la lutte contre pauvreté ; le soutien à la famille. Cette réforme permettra d'améliorer la situation macroéconomique et, par conséquent, les finances publiques, tant à court terme qu'à long terme. Les principes directeurs de la réforme sont les suivants :

- la charge sur le travail (tant pour les salariés, les fonctionnaires que les indépendants, en tenant compte également des charges parafiscales) sera réduite ;

#### **Brede belastinghervorming: een schot in het duister, of erger?**

Zo zal de "brede belastinghervorming" normaal gezien het daglicht niet zien tijdens deze federale legislatuur, in afwachting van een herschikking van de kaarten door de kiezers, in principe op 9 juni 2024. De saga rond deze kwestie is de afgelopen maanden op een mislukking uitgelopen. We vrezen dat deze mislukking zijn stempel zal drukken op de economische ontplooiing van het Koninkrijk.

#### **Een lange saga**

Het regeerakkoord van 30 september 2020, dat de vorming van de zevenpartijenregering van Alexander DE CROO, de zogenaamde Vivaldi-coalitie, mogelijk maakte, was bescheiden over het project van belastinghervorming: "de regering bereidt een bredere fiscale hervorming voor om het belastingstelsel te moderniseren, te vereenvoudigen, meer rechtvaardig, meer neutraal te maken. Deze hervorming moet op die manier bijdragen aan de engagementen van de regering in dit regeerakkoord zoals: het verhogen van de werkzaamheidsgraad; het ondersteunen van de klimaatambities; het aanmoedigen van het ondernemerschap; het stimuleren van investeringen; de strijd tegen de armoede; de ondersteuning van gezinnen. Deze hervorming zal leiden tot een verbetering van de macro-economische situatie en bijgevolg de overheidsfinanciën, zowel op korte als lange termijn. De leidende principes voor de hervorming zijn de volgende:

- een verdere verlaging van de lasten op arbeid (zowel voor werknemers, ambtenaren als zelfstandigen, waarbij ook rekening moet gehouden worden met de parafiscale lasten);

- grâce à un élargissement de la base imposable, un financement durable de cet allègement sera assuré. Il s'agit donc d'un glissement de la charge fiscale. La charge fiscale globale n'augmentera pas car les mesures de la réforme fiscale doivent être équilibrées, en tenant compte raisonnablement des effets de retour ;
- en ce qui concerne l'impôt des personnes physiques, le gouvernement s'efforcera de simplifier les choses en supprimant progressivement et autant que possible les déductions, les réductions d'impôt et les régimes d'exception y compris la mise en place d'un glissement progressif des rémunérations alternatives vers des rémunérations en euro ;
- dans un souci de prévisibilité et de sécurité juridique, les plans de la réforme fiscale seront annoncés en temps utile. Cela permettra d'élaborer une législation fiscale mieux construite. En tenant compte des contrats en cours de manière raisonnable et juste ;
- on demandera aux institutions compétentes une évaluation de l'impact financier de la réforme, tant au niveau microéconomique que macroéconomique, afin de prendre une décision en connaissance de cause ;
- le nouveau système fiscal mis en place doit être construit de manière à minimiser les possibilités d'optimisation fiscale et à permettre la correcte application de l'impôt ;
- le nouveau système fiscal devra également contribuer à la rencontre des objectifs climatiques et environnementaux formulés dans cet accord gouvernemental ;
- les impôts sont prélevés et collectés aussi simplement et efficacement que possible » (pp. 51-52).
- dankzij een verbreding van de belastbare basis voorzien we een duurzame financiering voor deze verlaging. Het gaat dus om een verschuiving van de fiscale druk. De totale fiscale druk zal niet toenemen aangezien de maatregelen van de fiscale hervorming, rekening houdend met redelijke terugverdieneffecten, in evenwicht zullen moeten zijn;
- met betrekking tot de personenbelasting streeft de regering naar een vereenvoudiging waarbij aftrekposten, belastingverminderingen en uitzonderingsregimes zo veel mogelijk uitdoven en waarbij we een geleidelijke verschuiving organiseren van alternatieve verloningsvormen richting verloning in euro's;
- met het oog op voorzienbaarheid en rechtszekerheid zullen de fiscale hervormingsplannen ruim op tijd kenbaar worden gemaakt. Dit laat toe dat er gedegen fiscale wetgeving uitgewerkt kan worden. Er wordt rekening gehouden met lopende contracten op een redelijke en billijke wijze;
- er wordt aan de bevoegde instellingen gevraagd om naar best vermogen de financiële gevolgen van de hervorming op microniveau alsook op macroniveau door te rekenen met het oog op een weloverwogen beslissing;
- het nieuwe belastingstelsel moet zo worden opgezet dat de mogelijkheden op het vlak van optimalisatie tot een minimum worden beperkt of ontmoedigd met het oog op de correcte toepassing van de belasting;
- het nieuwe belastingstelsel zal ook moeten bijdragen aan de verwezenlijking van de klimaat- en milieudoelstellingen die in dit regeerakkoord zijn vastgelegd;
- de belastingen worden zo eenvoudig en effectief mogelijk geheven en geïnd" (pp. 51-52).

Dès le départ, l'ambiguïté était présente : « le gouvernement *prépare* »... L'accord, durement négocié entre les sept partis de la Vivaldi, n'utilise pas le terme « proposera », mais ne

Vanaf het begin was de dubbelzinnigheid aanwezig: "de regering *bereidt voor*"... In het akkoord, dat zwaar onderhandeld werd tussen de zeven Vivaldi-partijen, wordt de term "zal

met pas non plus au futur simple le travail de préparation...

Cette préparation fut tout d'abord soustraite au Conseil supérieur des finances, puis à un autre groupe d'experts réunis autour du professeur Mark DELANOTE (UGent). L'instance officielle produisit deux documents, l'un en juillet 2021 et l'autre en mai 2022, tandis que le prof. Mark DELANOTE publia en juin 2022 un rapport de synthèse intitulé « Note de vision générale concernant la réforme fiscale plus large ». Sur ces bases, le ministre des finances produisit en juillet 2022 une « épure pour une vaste réforme fiscale ». Les discussions se multiplièrent ensuite au sein de la coalition Vivaldi, avec force groupes de travail, inter-cabinets, réunions du « kern », etc. Entre-temps, le ministre dut se résoudre à proposer, en mars 2023, un projet de « première phase de la vaste réforme fiscale ». Mais un an après l'épuration du ministre, la guerre de positionnements entre les différentes ailes du gouvernement se termina par un armistice, le premier ministre devant constater le 18 juillet 2023 que « parvenir à un accord n'était pas possible sans impacter significativement la situation budgétaire ».

### Dégâts collatéraux

Il n'est pas de la vocation de *Tax, Audit & Accountancy* ou de son rédacteur en chef de commenter les détails de projets aujourd'hui avortés. Nous voudrions néanmoins lancer ici une exhortation à ne pas répéter, dans le futur, certaines tentatives de compromis qui, in fine, nuisent à l'économie.

Dans la note « première phase de la vaste réforme fiscale » de mars 2023, le ministre des finances formule plusieurs annonces qui concernent les entreprises. « Les investissements devront répondre à des conditions plus strictes pour bénéficier de l'exonération RDT » (p. 10). « Pour

proposer » n'est pas utilisé, mais même on utilise la simple future pour se référer à la future loi. « Pour proposer » n'est pas utilisé, mais même on utilise la simple future pour se référer à la future loi.

Deze voorbereiding werd eerst uitbesteed aan de Hoge Raad van Financiën en vervolgens aan een andere groep experts onder leiding van professor Mark DELANOTE (UGent). De officiële instantie produceerde twee documenten, één in juli 2021 en de andere in mei 2022, terwijl in juni 2022 publiceerde prof. Mark DELANOTE een samenvattend verslag met als titel "Algemene visienota over de brede belastinghervorming". Op basis hiervan stelde de minister van Financiën in juli 2022 een "schets voor een brede belastinghervorming" op. De besprekingen binnen de Vivaldi-coalitie werden vervolgens intensiever, met talrijke werkgroepen, interkabinettenvergaderingen, "kern"-vergaderingen enz. Ondertussen moest de minister in maart 2023 een ontwerp van "eerste fase van de brede belastinghervorming" voorstellen. Maar een jaar na de schets van de minister eindigde de oorlog tussen de standpunten van de verschillende vleugels van de regering in een wapenstilstand, waarbij de premier op 18 juli 2023 moest vaststellen dat "het niet mogelijk was om tot een akkoord te komen zonder de begrotingssituatie aanzienlijk te wijzigen".

### Collaterale schade

Het is niet de taak van *Tax, Audit & Accountancy* of haar hoofdredacteur om in te gaan op de details van projecten die nu zijn stopgezet. We willen echter van de gelegenheid gebruik maken om u op te roepen om in de toekomst bepaalde pogingen tot compromissen die uiteindelijk schadelijk zijn voor de economie, niet te herhalen.

In de nota van maart 2023, "Eerste fase van de brede belastinghervorming", doet de minister van Financiën een aantal aankondigingen die van belang zijn voor bedrijven. "Investeringsvoorwaarden zullen aan strengere voorwaarden moeten voldoen om van de DBI-vrijstelling te kunnen

bénéficiaire de l'application de la déduction pour innovation, une exigence de brevet sera appliquée » (p. 12). Une meilleure définition (entendez une définition plus restrictive) sera appliquée à la dispense de versement du précompte professionnel pour la recherche et le développement (*ibid.*). Est également promise la suppression de l'évaluation forfaitaire, pour les chefs d'entreprise uniquement, de la mise à disposition gratuite d'un logement, du chauffage, de l'électricité et du personnel de maison (p. 7). Et l'on annonce à terme « un impôt proportionnel sur les plus-values » réalisées sur actions des personnes physiques (p. 10).

Manifestement, il s'agissait, avec ces différentes mesures, de compenser budgétairement, à charge directe ou indirecte des entreprises, une partie des avantages que les personnes physiques devaient retirer de la réforme.

Or la nécessité de compenser de cette manière l'allègement en faveur des personnes physiques, est questionnable. Elle ne semble en tout cas pas pouvoir s'appuyer sur une évolution défavorable, ces dernières années, des recettes fiscales en provenance des impôts sur les bénéfices des sociétés. Celles-ci représentaient, selon les statistiques de la Banque nationale, 6,81% de l'ensemble des recettes fiscales et parafiscales des administrations publiques en 2013 (la dernière année avant l'avènement de la coalition dite suédoise qui promulgua la réforme de l'impôt des sociétés). En 2019 (année des élections qui entraînent la fin de la suédoise), 2020 (année de l'avènement de la Vivaldi), 2021 et 2022, elles représentaient respectivement : 8,64 %, 7,58 %, 8,83 % et 8,81 %. La *part* de l'impôt des sociétés dans les recettes fiscales et parafiscales n'est donc pas en baisse, mais a au contraire crû de manière significative en dix ans.

En outre, il convient de rappeler que les entreprises, et particulièrement les sociétés, sont plus mobiles que les particuliers. Dès lors les délocalisations d'activités sont davantage à craindre dans leur chef lorsqu'on leur annonce

genieten" (p. 10). "Om te kunnen genieten van de toepassing van de aftrek voor innovatie, zal een patentvereiste worden toegepast" (p. 12). Er zal een betere definitie (d.w.z. een restrictievere definitie) worden toegepast op de vrijstelling van de betaling van de bedrijfsvoorheffing voor onderzoek en ontwikkeling (*ibid.*). Ook wordt de afschaffing beloofd van de forfaitaire beoordeling, enkel voor bedrijfsleiders, op de gratis terbeschikkingstelling van huisvesting, verwarming, elektriciteit en huishoudelijk personeel (p. 7). En er wordt aangekondigd dat er uiteindelijk een "proportionele vermogenswinstbelasting" zal komen op aandelen in handen van particulieren (p. 10).

Blijkbaar was het doel van deze verschillende maatregelen om in budgettaire termen, direct of indirect ten koste van bedrijven, een deel van de voordelen die particulieren uit de hervorming zouden moeten halen, te compenseren.

Het is echter de vraag of het nodig is om de belastingvermindering voor particulieren op deze manier te compenseren. Het lijkt in ieder geval niet gebaseerd te zijn op een ongunstige evolutie van de belastinginkomsten uit de vennootschapsbelasting in de afgelopen jaren. Volgens statistieken van de Nationale Bank was de vennootschapsbelasting goed voor 6,81% van alle fiscale en parafiscale inkomsten van de overheid in 2013 (het laatste jaar voor de komst van de zogenaamde Zweedse coalitie, die de hervorming van de vennootschapsbelasting invoerde). In 2019 (het jaar van de verkiezingen die het einde van de Zweedse coalitie inluiden), 2020 (het jaar van de komst van de Vivaldi-coalitie), 2021 en 2022 vertegenwoordigden ze respectievelijk 8,64 %, 7,58 %, 8,83 % en 8,81 %. Het *aandeel* van de vennootschapsbelasting in de fiscale en parafiscale inkomsten daalt dus niet, maar is de afgelopen tien jaar juist aanzienlijk gestegen.

We mogen ook niet vergeten dat bedrijven, en in het bijzonder vennootschappen, mobieler zijn dan particulieren. Als gevolg daarvan zullen ze eerder vrezes voor delocalisaties wanneer ze te maken krijgen met aankondigingen van

des augmentations des charges fiscales ; et cela d'autant plus dans un pays comme la Belgique, petit par sa taille et où le patriotisme fiscal est assez peu commun.

A cet égard, nombre de réviseurs d'entreprises peuvent témoigner de l'effet de glissement vers des juridictions plus accueillantes qu'ont eu les annonces successives relatives aux restrictions envisagées au régime RDT. Ou les relocalisations de projets innovants vers d'autres lieux, dans un contexte où les annonces relatives au futur de la déduction pour revenus d'innovation et de la dispense de versement du précompte professionnel pour la recherche et le développement se sont ajoutées au vote d'une révision du régime fiscal des droits d'auteur qui désormais exclut, semble-t-il, de son champ d'application les programmes informatiques.

Pour un certain nombre d'entreprises, la saga de la vaste réforme fiscale mort-née aura donc permis, en raison de sa durée, de se mettre à l'abri de mesures qui, in fine, n'ont pas vu le jour. Demeure cependant la peur qu'après les élections du 9 juin 2024, le parlement qui sortira des urnes approuvera à charge des entreprises d'autres mesures compensatrices d'une réforme fiscale conçue avant tout en faveur des revenus du travail des personnes physiques. Avec comme conséquence de cette crainte, d'autres délocalisations préventives, et d'autres suspensions d'investissement en Belgique.

Prof. Dr. Michel DE WOLF,  
Doyen honoraire de la *Louvain School of Management*,  
Président honoraire de l'Institut des  
réviseurs d'entreprises



**Votre avis nous intéresse : n'hésitez pas à nous faire part de vos suggestions à l'adresse [info@icci.be](mailto:info@icci.be).**

belastingverhogingen. Dit geldt des te meer in een land als België, dat klein van omvang is en waar fiscaal patriottisme niet erg gebruikelijk is.

In dit opzicht kunnen veel bedrijfsrevisoren getuigen van het effect van de opeenvolgende aankondigingen met betrekking tot de geplande beperkingen op het DBI-regime in termen van een verschuiving naar meer gastvrije rechtsgebieden. Of de herlokalisatie van innovatieve projecten naar andere oorden, in een context waarin aankondigingen over de toekomst van de aftrek voor inkomsten uit innovatie en de vrijstelling van de betaling van de bedrijfsvoorheffing voor onderzoek en ontwikkeling werden toegevoegd aan de stemming over een herziening van het belastingregime op auteursrechten, dat nu blijkbaar computerprogramma's uitsluit van zijn toepassingsgebied.

Voor een aantal bedrijven zal de saga van de brede, doodgeboren belastinghervorming het dus mogelijk hebben gemaakt om zich, omwille van de duur ervan, te beschermen tegen maatregelen die uiteindelijk het daglicht niet hebben gezien. Toch blijft de vrees bestaan dat het parlement dat na de verkiezingen van 9 juni 2024 uit de stembus komt, nog meer compenserende maatregelen ten koste van bedrijven zal goedkeuren van een belastinghervorming die in de eerste plaats bedoeld was om de inkomsten uit arbeid van particulieren te bevoordelen. Deze vrees zou kunnen leiden tot verdere preventieve delocalisaties en de opschorting van investeringen in België.

Prof. Dr. Michel DE WOLF,  
Eredocaan van de *Louvain School of Management*,  
Erevoorzitter van het Instituut van  
Bedrijfsrevisoren

**Uw mening interesseert ons: aarzel niet ons uw suggesties mee te delen op het adres [info@icci.be](mailto:info@icci.be).**