

AVIS¹ 2021/12 DU CONSEIL DE L'INSTITUT DES REVISEURS D'ENTREPRISES

Correspondant
sg@ibr-ire.be

Notre référence
SDB

Date
29/06/2021

Chère Consœur,
Cher Confrère,

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

1. Contexte

Le présent avis a pour objet d'analyser les incidences éventuelles de la loi transposant la Directive (UE) 2018/822 du Conseil du 25 mai 2018 modifiant la Directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal en rapport avec les dispositifs transfrontières² devant faire l'objet d'une déclaration (ci-après : « loi DAC 6 ») pour le réviseur d'entreprises.

Les aspects suivants seront traités successivement dans le présent avis :

- Est-il approprié que le commissaire effectue ou prenne connaissance des déclarations DAC 6 ?
- Que doit faire le commissaire s'il reçoit une telle déclaration ?
- Un commissaire (ou son réseau) peut-il effectuer une déclaration DAC 6 pour le client ?
- Qu'en est-il lorsqu'un réviseur d'entreprises effectue une mission légale dans le cadre d'un système plus large d'évasion fiscale internationale ?

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

² Même si en français correct on devrait écrire dispositifs transfrontaliers, les mots « *dispositifs transfrontières* » sont toutefois repris tels quels dans la directive.

2. Analyse

2.1. Est-il approprié que le commissaire effectue ou prenne connaissance des déclarations DAC 6 ?

En pratique, le commissaire peut effectivement – toujours dans les limites des interdictions³ – s’engager « à fournir, directement ou par l'intermédiaire d'autres personnes, une aide, une assistance ou des conseils concernant la conception, la commercialisation ou l'organisation d'un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration, ou concernant sa mise à disposition aux fins de sa mise en œuvre ou la gestion de sa mise en œuvre » pour l’entité contrôlée.

Un commissaire qui fournit les services susmentionnés à l’entité contrôlée peut alors être considéré comme un « intermédiaire » au sens de la loi DAC 6, et a donc une obligation de déclaration.

La seule exception à cette règle pour le commissaire concerne les services fiscaux impliquant une planification fiscale agressive. Dans ce cas, le commissaire d’une EIP ne peut pas fournir ces services⁴. Toutefois, un dispositif transfrontière ne constitue pas nécessairement une planification fiscale agressive.

Si ces conditions sont réunies, il est approprié que le commissaire – que ce soit ou non par le biais d’un autre intermédiaire, membre du réseau du commissaire – prenne connaissance des déclarations DAC 6. Si le commissaire fait partie d’un

³ En vertu de la réglementation belge actuelle, les conseils fiscaux prodigués de manière générale par le commissaire sont autorisés (à l’égard tant d’une EIP que d’une non-EIP). Pour ce qui concerne les EIP, ces conseils fiscaux généraux ne sont cependant autorisés que pour autant qu’ils ne soient pas significatifs et qu’ils n’aient pas d’effet direct sur les comptes annuels en raison du fait que l’option du règlement ait été exercée. En effet, si la Belgique n’avait pas exercé cette option, le commissaire serait toujours soumis à l'interdiction de donner des conseils fiscaux à une EIP. Dans les non-PIE, les conseils fiscaux généraux sont autorisés pour autant qu’ils ne portent pas atteinte aux principes généraux applicables en matière d’indépendance du commissaire. L’obligation de transparence relative à la mention des honoraires liés à des services non-audit, existant actuellement en Belgique, est maintenue à l’avenir. Si les services fiscaux portent sur une planification fiscale agressive, ils ne peuvent pas être considérés comme « peu significatifs ». Ces services doivent dès lors être exclus. (*Exposé des motifs, Doc. parl. Chambre 2016-17, n° 54 2083/001, p. 71-72*).

⁴ *Exposé des motifs, Doc. parl. Chambre 2016-17, n° 54 2083/001, p. 72 ; cf. le considérant 9 du règlement (UE) n° 537/2014* : « Lorsque ces services impliquent une planification fiscale agressive, ils ne devraient pas être considérés comme peu importants. En conséquence, un contrôleur légal des comptes ou un cabinet d’audit ne devrait pas fournir de tels services à l’entité contrôlée. ».

réseau dont un membre effectue une déclaration DAC 6, cela oblige en fait le commissaire à démissionner.

2.2. Que doit faire le commissaire s'il reçoit une telle déclaration ?

Si le commissaire reçoit une telle déclaration DAC 6, les options suivantes sont possibles :

- Conformément à l'article 326/7, § 1er, 1° CIR92, le commissaire informe à son tour un autre intermédiaire ou d'autres intermédiaires par écrit et de façon motivée qu'il ne peut respecter l'obligation de déclaration parce qu'il est tenu par le secret professionnel, de sorte que cette obligation de déclaration incombe automatiquement à l'autre intermédiaire ou aux autres intermédiaires⁵.
- Conformément à l'article 326/7, § 1er, 2° CIR92, en l'absence d'un autre intermédiaire⁶, le commissaire informe le client/contribuable concerné (qui est aussi un « intermédiaire »), par écrit et de façon motivée, qu'il ne peut pas respecter l'obligation de déclaration parce qu'il est tenu par le secret professionnel, de sorte que cette obligation de déclaration incombe automatiquement au client/contribuable concerné. Le secret professionnel n'empêche pas le commissaire d'informer ce client par écrit et de façon motivée du fait qu'il ne peut satisfaire à l'obligation de déclaration en raison de son secret professionnel. L'hypothèse selon laquelle aucun autre intermédiaire n'est impliqué ne pose pas de problème. En effet, la réglementation DAC 6 prévoit dans ce cas que soit le client accepte toujours de faire la déclaration, soit l'intermédiaire lui fournit les éléments nécessaires pour satisfaire à l'obligation de déclaration (art. 326/7, § 2 CIR92).

⁵ Selon un récent arrêt de la Cour constitutionnelle, la Cour précise également qu'il n'est pas exigé que l'intermédiaire qui invoque le secret professionnel apporte la preuve qu'un autre intermédiaire ou le contribuable concerné a effectué la déclaration à l'autorité compétente. **Cet intermédiaire est dispensé de l'obligation de déclaration s'il a notifié par écrit et de façon motivée qu'il ne satisfera pas à l'obligation de déclaration parce qu'il est tenu au secret professionnel.** (Arrêt n° 167/2020 du 17 décembre 2020, <https://www.const-court.be/public/f/2020/2020-167f.pdf>. Dans cet arrêt, la Cour constitutionnelle s'est entre-temps également prononcée sur la demande de suspension introduite en ce qui concerne le décret flamand de transposition, entre autres, par l'Ordre des barreaux flamands).

⁶ Pour information : les dispositions obligeant l'avocat-intermédiaire à informer un intermédiaire – qui n'est pas le client – ont été suspendues par la Cour constitutionnelle dans l'arrêt précité n° 167/2020 du 17 décembre 2020.

Il peut être envisagé d'inclure spécifiquement ces informations dans la lettre d'affirmation. Il est préférable de compléter cette lettre d'affirmation par un paragraphe indiquant si le client a lui-même effectué une déclaration. En cas de déclaration, il convient que le commissaire procède à une évaluation. Cela est d'autant plus important dans le cas de missions particulières et, le cas échéant, cette évaluation doit être incluse dans son rapport.

Conjointement avec l'ITAA⁷, le Conseil de l'Institut considère que le secret professionnel du commissaire empêche celui-ci de déclarer spontanément le dispositif aux autorités compétentes. Il nous semble également qu'une déclaration effectuée à d'autres intermédiaires impliqués (non-clients) qui ne sont pas tenus au secret professionnel impliquerait une violation du secret professionnel. En effet, en raison de ce qui précède, l'ITAA a introduit devant la Cour constitutionnelle un recours en annulation contre les dispositions concernées de la loi du 20 décembre 2019, qui est actuellement encore pendant⁸.

2.3. Un commissaire (ou son réseau) peut-il effectuer une déclaration DAC 6 pour le client ?

Le Conseil de l'Institut 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 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, § 1er, 2° de la loi du 7 décembre 2016. Pour plus d'informations sur la position d'administrateur de fait, il est renvoyé à l'avis IRE 2011/08⁹.

En tout état de cause, une mention peut être incluse dans le rapport du commissaire de type : « *je n'ai pas agi en tant que conseiller fiscal* ».

⁷ ITAA, *Point de vue de l'ITAA sur la DAC6 et le secret professionnel : Un état des lieux actuel et quelques applications pratiques en matière de secret professionnel*, complément d'information du 16 mars 2021 au point de vue émis par l'ITAA, <https://s3.tamtam.pro/prod/storage/media/PDF/19577/038159e491ce3d85366f195704e09b14a876aaf3.pdf>, p. 5.

⁸ <https://www.const-court.be/public/hzap/7537.pdf>.

⁹ [https://www.ibr-ire.be/docs/default-source/fr/Documents/reglementation-et-publications/Doctrine/Avis/10061_Avis-2011-8-Activites-qui-conformement-a-larticle-13---2-b\)-de-la-loi-coordonnee-de-1953-mettraient-un-reviseur-.pdf](https://www.ibr-ire.be/docs/default-source/fr/Documents/reglementation-et-publications/Doctrine/Avis/10061_Avis-2011-8-Activites-qui-conformement-a-larticle-13---2-b)-de-la-loi-coordonnee-de-1953-mettraient-un-reviseur-.pdf).

2.4. Qu'en est-il lorsqu'un réviseur d'entreprises effectue une mission légale dans le cadre d'un système plus large d'évasion fiscale internationale ?

Lorsque dans l'exercice d'une mission légale (p. ex. apport en nature), le réviseur d'entreprises ne s'est pas engagé « à fournir, directement ou par l'intermédiaire d'autres personnes, une aide, une assistance ou des conseils concernant la conception, la commercialisation ou l'organisation d'un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration, ou concernant sa mise à disposition aux fins de sa mise en œuvre ou la gestion de sa mise en œuvre » pour le client/contribuable visé, il peut être avancé qu'il ne peut pas être considéré comme un « intermédiaire » au sens de la loi DAC 6 et qu'il n'est donc pas soumis à l'obligation de déclaration s'il « tombe » sur un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration (c.-à-d. dont il a connaissance ou prend connaissance). Dans cette hypothèse, il n'est pas approprié que le réviseur d'entreprises prenne connaissance des déclarations DAC 6.

Lorsque, dans l'exercice de la mission légale en l'espèce (p. ex. mission légale dans le cadre d'un système plus large d'évasion fiscale internationale), le réviseur d'entreprises a EFFECTIVEMENT été (in)directement impliqué dans cette prestation de services spécifique pour l'entité contrôlée/le client, étant l'engagement « à fournir, directement ou par l'intermédiaire d'autres personnes, une aide, une assistance ou des conseils concernant la conception, la commercialisation ou l'organisation d'un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration, ou concernant sa mise à disposition aux fins de sa mise en œuvre ou la gestion de sa mise en œuvre », le réviseur d'entreprises est considéré comme un « intermédiaire » au sens de la loi DAC 6 et il est donc soumis à l'obligation de déclaration s'il a connaissance ou prend connaissance d'un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration. Dans cette hypothèse, il est approprié que le réviseur d'entreprises prenne connaissance des déclarations DAC 6.

3. En résumé

Le Conseil de l'Institut considère que, lorsqu'un commissaire pour l'entité contrôlée ou un réviseur d'entreprises pour une mission légale (p. ex. mission légale dans le cadre d'un système plus large d'évasion fiscale internationale), a EFFECTIVEMENT été (in)directement impliqué dans la prestation de services spécifique susmentionnée pour le client/contribuable concerné, étant l'engagement « à fournir, directement ou par l'intermédiaire d'autres personnes, une aide, une assistance ou des conseils concernant la conception, la

commercialisation ou l'organisation d'un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration, ou concernant sa mise à disposition aux fins de sa mise en œuvre ou la gestion de sa mise en œuvre », ce commissaire/réviseur d'entreprises est considéré comme un « intermédiaire » au sens de la loi DAC 6 et est donc soumis à l'obligation de déclaration s'il a connaissance ou prend connaissance d'un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration. Dans cette hypothèse, il est approprié que le réviseur d'entreprises – que ce soit ou non par le biais d'un autre intermédiaire, membre du réseau du commissaire – prenne connaissance des déclarations DAC 6. Si le commissaire fait partie d'un réseau dont un membre effectue une déclaration DAC 6, cela oblige en fait le commissaire à démissionner.

Si le commissaire/réviseur d'entreprises reçoit une telle déclaration DAC 6, le Conseil de l'Institut estime que les options suivantes sont possibles :

- Conformément à l'article 326/7, § 1er, 1° CIR92, le commissaire/réviseur d'entreprises informe à son tour un autre intermédiaire ou d'autres intermédiaires par écrit et de façon motivée qu'il ne peut respecter l'obligation de déclaration parce qu'il est tenu par le secret professionnel, de sorte que cette obligation de déclaration incombe automatiquement à l'autre intermédiaire ou aux autres intermédiaires. Cela suffit pour être dispensé de l'obligation de déclaration.
- Conformément à l'article 326/7, § 1er, 2° CIR92, en l'absence d'un autre intermédiaire, le commissaire/réviseur d'entreprises informe le client/contribuable concerné (qui est aussi un « intermédiaire »), par écrit et de façon motivée, qu'il ne peut pas respecter l'obligation de déclaration parce qu'il est tenu par le secret professionnel, de sorte que cette obligation de déclaration incombe automatiquement au client/contribuable concerné. En effet, la réglementation DAC 6 prévoit dans ce cas que soit le client accepte toujours de faire la déclaration, soit l'intermédiaire lui fournit les éléments nécessaires pour satisfaire à l'obligation de déclaration (art. 326/7, § 2 CIR92).

Il peut être envisagé d'inclure spécifiquement ces informations dans la lettre d'affirmation. Il est préférable de compléter cette lettre d'affirmation par un paragraphe indiquant si le client a lui-même effectué une déclaration. En cas de déclaration, il convient que le commissaire/réviseur d'entreprises procède à une évaluation. Cela est d'autant plus important dans le cas de missions particulières et, le cas échéant, cette évaluation doit être incluse dans son rapport.

Conjointement avec l'ITAA, le Conseil de l'Institut considère que le secret professionnel du commissaire/réviseur d'entreprises empêche celui-ci de déclarer spontanément le dispositif aux autorités compétentes. Il nous semble également qu'une déclaration effectuée à d'autres intermédiaires impliqués (non-clients) qui ne sont pas tenus au secret professionnel impliquerait une violation du secret professionnel. L'ITAA a introduit un recours en annulation à cet égard devant la Cour constitutionnelle (encore pendant).

Enfin, le Conseil de l'Institut considère que le commissaire/réviseur d'entreprises (ou un membre de son réseau) ne peut en aucun cas accepter du client/contribuable concerné le mandat pour effectuer la déclaration au nom et pour le compte du client/contribuable concerné, sinon cette activité risque de mettre le commissaire/réviseur d'entreprises dans une position d'administrateur de fait, ce qui est également visé par l'interdiction reprise à l'article 29, § 1er, 2° de la loi du 7 décembre 2016. En tout état de cause, une mention peut être incluse dans le rapport de type : « *je n'ai pas agi en tant que conseiller fiscal* ».

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



Tom MEULEMAN
Président