

IBR-IRE

Instituut van de Bedrijfsrevisoren
Institut des Réviseurs d'Entreprises

AVIS¹ 2026/05 DU CONSEIL DE L'INSTITUT DES REVISEURS D'ENTREPRISES

Correspondant
sg@ibr-ire.be

Notre référence
KvT/jv

Date
08.09.2026

Chère Consœur,
Cher Confrère,

Concerne : Régime DAC6 et secret professionnel du réviseur d'entreprises : clarification à la suite de la loi DAC8

1. Objectif et portée

Le présent avis clarifie, à la suite de la loi DAC8², l'application du régime DAC6 au réviseur d'entreprises en général et au commissaire en particulier.

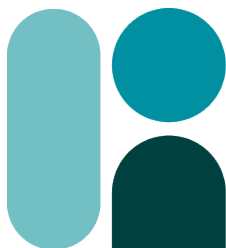
La loi DAC8 introduit, pour les avocats-intermédiaires, une exception spécifique à l'obligation de notification. Pour les autres intermédiaires, dont les réviseurs d'entreprises, le régime existant demeure inchangé.

Le présent avis remplace les précédents avis de l'IRE consacrés à cette matière³. Il examine également plusieurs questions pratiques susceptibles de se poser lorsqu'un réviseur d'entreprises, qu'il agisse ou non en qualité de commissaire, est confronté au régime DAC6.

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 Par « **loi DAC8** », il faut entendre la [loi du 16 mars visant à transposer la directive \(UE\) 2023/2226 du Conseil du 17 octobre 2023 modifiant la directive 2011/16/UE relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal et à adapter le cadre existant en matière de coopération administrative dans le domaine fiscal](#), *Moniteur belge* du 1er avril 2026. Cette loi est entrée en vigueur le 11 avril 2026 et transpose la **directive DAC8**, à savoir la [directive \(UE\) 2023/2226 du Conseil du 17 octobre 2023 modifiant la directive 2011/16/UE relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal](#). DAC signifie « *Directive on Administrative Cooperation* ». Il s'agit d'une directive-cadre de 2011 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal, à savoir la [directive 2011/16/UE du Conseil du 15 février 2011 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal et abrogeant la directive 77/799/CEE](#). DAC8 constitue la septième modification de la directive-cadre de 2011.

³ Voir à ce sujet, en dernier lieu, [l'avis IRE 2025/03](#) du 30 octobre 2025.



IBR-IRE

Instituut van de Bedrijfsrevisoren
Institut des Réviseurs d'Entreprises

2. Cadre légal et notions fondamentales

2.1. Obligation de déclaration et obligation de notification

Le régime DAC6 est applicable depuis le 1^{er} juillet 2020⁴ et repose sur une **obligation de déclaration** incombant aux **intermédiaires** (voir point 2.2) et, dans certains cas, au(x) contribuable(s) concerné(s). Ceux-ci sont tenus de déclarer à l'administration fiscale belge (ci-après : le SPF Finances) certains **dispositifs transfrontières** (voir point 2.3).

Lorsqu'un intermédiaire est tenu par le **secret professionnel** et ne peut dès lors satisfaire à cette obligation de déclaration, la loi prévoit, à sa place, une **obligation de notification** (art. 326/7, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 1^o et 2^o CIR 1992). Cet intermédiaire doit alors « *informer **le ou les intermédiaires concernés**, 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* » et il doit « *en l'absence d'un autre intermédiaire, informer par écrit et de façon motivée **le ou les contribuables concernés** de son ou de leur obligation de déclaration* » à l'égard du SPF Finances.

Ce régime a été remis en cause par des arrêts de la Cour de justice de l'Union européenne⁵ et de la Cour constitutionnelle⁶. Ces cours ont considéré qu'un **avocat-intermédiaire**, compte tenu de son secret professionnel, ne pouvait être contraint d'informer un autre intermédiaire qui n'est pas son client. Le législateur européen a réagi en introduisant dans la directive DAC8 une exception spécifique en faveur des avocats.

Cette exception a été transposée en droit belge par la loi DAC8 et prévoit que, par dérogation au régime de notification précité, « *l'intermédiaire qui est avocat n'est pas tenu d'informer un intermédiaire concerné qui n'est pas son client qu'il ne peut satisfaire à l'obligation déclarative* » (art. 326/7, § 4 CIR 1992). Concrètement, un **avocat-intermédiaire** n'est tenu de notifier que **son propre client**. Celui-ci peut être soit un autre intermédiaire, soit le contribuable concerné.

Cette exception ne s'applique qu'aux avocats *au sens strict du terme*, ainsi qu'il ressort de l'exposé des motifs⁷ et de la jurisprudence de la Cour de justice⁸. Pour les autres intermédiaires soumis au secret professionnel, notamment les réviseurs d'entreprises, le régime de notification demeure intégralement applicable.

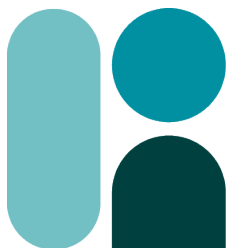
⁴ Le régime DAC6 a été instauré par la [directive DAC6](#), transposée en Belgique par la loi du 20 décembre 2019, dite « [loi DAC6](#) ». Le régime a été intégré dans **quatre codes fiscaux** : le Code des impôts sur les revenus 1992 (articles 326/1 et suivants du CIR 1992), le Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe, le Code des droits de succession et le Code des droits et taxes divers. Par souci de simplicité, le présent avis renvoie exclusivement au **CIR 1992**.

⁵ [Arrêt de la Cour de justice de l'Union européenne du 8 décembre 2022, affaire C-694/20, Ordre des barreaux flamands e.a. contre le Gouvernement flamand](#).

⁶ [Arrêt de la Cour constitutionnelle n° 1/2024 du 11 janvier 2024](#).

⁷ Voir [Exposé des motifs](#), Doc. Parl., Chambre, 2025-2026, n° 56-1249/001, p. 11 : « Les intermédiaires qui ne sont pas qualifiés d'avocats au sens strict du terme demeurent dès lors tenus de notifier sans délai aux autres intermédiaires concernés qui ne sont pas leurs clients l'obligation déclarative à l'égard de l'administration fiscale ».

⁸ [Arrêt de la Cour de justice de l'Union européenne du 29 juillet 2024, affaire C-623/22, Belgian Association of Tax Lawyers e.a. contre le Premier ministre](#) ; voir également [l'exposé des motifs](#), l.c., p. 11, ainsi que [l'arrêt de la Cour constitutionnelle n° 33/2025 du 27 février 2025](#) (en particulier le point B.11, p. 34).



IBR-IRE

Instituut van de Bedrijfsrevisoren
Institut des Réviseurs d'Entreprises

2.2. Notion d'« intermédiaire »

Un réviseur d'entreprises, qu'il agisse ou non en qualité de commissaire, ne peut être considéré comme un « intermédiaire » que s'il répond à la définition légale de cette notion. Cette qualification suppose non seulement une certaine implication dans le dispositif, mais également l'existence d'un lien pertinent avec l'Union européenne.

Selon la loi DAC6, constitue un **intermédiaire** (art. 326/1, 4°, CIR 1992) :

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

*Un intermédiaire est aussi une personne qui, compte tenu des faits et circonstances pertinents et sur la base des informations disponibles ainsi que de l'expertise en la matière et de la compréhension qui sont nécessaires pour fournir de tels services, **sait ou pourrait raisonnablement être censée savoir** qu'elle s'est engagée à fournir, **directement ou par l'intermédiaire d'autres personnes**, une aide, une assistance ou des conseils concernant la conception, la commercialisation ou l'organisation d'un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration, ou concernant sa mise à disposition aux fins de sa mise en œuvre ou la gestion de sa mise en œuvre. Toute personne a le droit de fournir des éléments prouvant qu'elle ne savait pas et ne pouvait pas raisonnablement être censée savoir qu'elle participait à un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration. À cette fin, cette personne peut invoquer tous les faits et circonstances pertinents ainsi que les informations disponibles et son expertise et sa compréhension en la matière.*

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

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

2.3. Qu'est-ce qu'un « dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration » ?

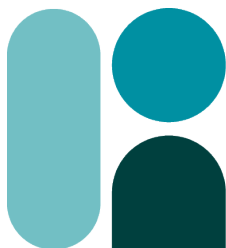
Un « dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration » est défini comme « tout dispositif transfrontière comportant au moins un des marqueurs visés à l'article 326/2 CIR 1992 »⁹. Ces marqueurs (*hallmarks*) constituent des indices d'un « **risque potentiel d'évasion fiscale** »¹⁰.

L'article 326/2 CIR 1992 distingue cinq catégories de **marqueurs** :

- Catégorie A : marqueurs généraux liés au « critère de l'avantage principal » (*main benefit test*) ;

⁹ Art. 326/1, 2° CIR 1992.

¹⁰ Art. 326/1, 2° CIR 1992.



IBR-IRE

Instituut van de Bedrijfsrevisoren
Institut des Réviseurs d'Entreprises

- Catégorie B : marqueurs spécifiques liés au « critère de l'avantage principal » (*main benefit test*) ;
- Catégorie C : marqueurs spécifiques relatifs aux opérations transfrontières ;
- Catégorie D : marqueurs spécifiques concernant l'échange automatique d'informations et les bénéficiaires effectifs ;
- Catégorie E : marqueurs spécifiques concernant les prix de transfert.

Le « **critère de l'avantage principal** » (« *main benefit test* ») est rempli lorsqu'il peut être raisonnablement établi, compte tenu de l'ensemble des faits et circonstances pertinents, que l'**obtention d'un avantage fiscal** constitue l'avantage principal ou l'un des avantages principaux du dispositif (art. 326/2, alinéa 2, CIR 1992).

Des explications complémentaires relatives aux marqueurs et au critère de l'avantage principal figurent dans la [FAQ du SPF Finances](#) consacrée au régime DAC6.

3. Quelques points d'attention pour le réviseur d'entreprises

Les développements qui suivent examinent certains aspects pratiques du régime DAC6 pour le réviseur d'entreprises et le commissaire.

3.1. Compatibilité avec le secret professionnel

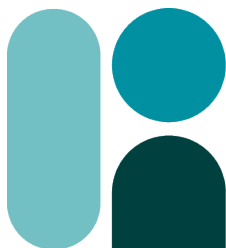
Lorsqu'un réviseur d'entreprises ou un commissaire est qualifié d'intermédiaire, son secret professionnel l'empêche d'effectuer lui-même une déclaration DAC6 auprès du SPF Finances. Dans ce cas, l'obligation de notification s'applique à la place (voir point 2.1). La question se pose toutefois de savoir si une notification adressée à un autre intermédiaire est compatible avec le **secret professionnel** du réviseur d'entreprises, en particulier lorsque cet autre intermédiaire n'est lui-même pas soumis au secret professionnel.

Pour les non-avocats, dont les réviseurs d'entreprises, l'**obligation légale de notification** paraît en principe **primer** sur le secret professionnel. Une notification expressément prescrite par la loi et limitée à ce qui est nécessaire à cette fin ne constitue dès lors pas une violation du secret professionnel. En effet, la jurisprudence de la Cour de justice ainsi que la clarification apportée par DAC8 n'ont reconnu une protection particulière qu'aux avocats à l'égard d'intermédiaires qui ne sont pas leurs clients¹¹.

3.2. Ordre de la notification

Lorsqu'un réviseur d'entreprises ou un commissaire est qualifié d'intermédiaire, il doit respecter l'ordre de notification fixé par la loi. Une notification directe au client pour de simples raisons pratiques n'est pas compatible avec ce mécanisme organisé de manière progressive.

¹¹ La Commission européenne confirme également que cette protection particulière est réservée aux avocats : [DAC6 - Taxation and Customs Union - European Commission](#).



IBR-IRE

Instituut van de Bedrijfsrevisoren
Institut des Réviseurs d'Entreprises

1. Le réviseur d'entreprises ou le commissaire informe, par écrit et de façon motivée, **tous les autres intermédiaires concernés dont il a connaissance** qu'il ne peut satisfaire à l'obligation de déclaration en raison de son secret professionnel. Une notification adressée à un seul intermédiaire choisi à sa convenance ne suffit pas lorsque plusieurs autres intermédiaires sont connus. Le régime DAC6 repose en effet sur le principe selon lequel plusieurs intermédiaires peuvent chacun être individuellement soumis à une obligation de déclaration¹².
2. Lorsqu'un autre intermédiaire est un **avocat**, la notification à cet avocat demeure en principe requise. L'exception prévue en faveur des avocats bénéficie uniquement à l'avocat-intermédiaire lui-même et ne permet pas à un autre intermédiaire de passer outre l'ordre légal de notification pour s'adresser directement au client.
3. Ce n'est qu'**en l'absence d'un autre intermédiaire** que le réviseur d'entreprises ou le commissaire informe, par écrit et de manière motivée, le **client/contribuable concerné** de son obligation de déclaration et lui fournit les informations nécessaires pour y satisfaire¹³.
4. Un acteur établi **en dehors de l'Union européenne** et ne présentant aucun lien pertinent avec l'Union européenne (par exemple par l'intermédiaire d'un établissement stable situé dans un État membre) n'est pas un intermédiaire au sens du régime DAC6 (voir point 2.2). Lorsqu'aucun autre intermédiaire concerné n'est connu, une notification directe au client/contribuable concerné s'impose.

3.3. Application du régime DAC6 dans le cadre du mandat de commissaire

3.3.1. Quand le commissaire est-il qualifié d'intermédiaire ?

Un commissaire qui agit exclusivement dans le cadre de sa mission légale de contrôle n'est **en principe pas** qualifié d'« intermédiaire » au sens du régime DAC6. Le simple contrôle des comptes annuels n'implique normalement aucune participation à la conception, à la structuration, à la mise en œuvre ou à la gestion d'un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration.

L'appréciation demeure toutefois **factuelle**. Dès lors que le commissaire assume, parallèlement à sa mission légale de contrôle, un rôle qui revient fonctionnellement à structurer ou à mettre en œuvre un dispositif devant faire l'objet d'une déclaration, ou à fournir des conseils à son sujet, il peut effectivement être qualifié d'intermédiaire. Tel peut notamment être le cas dans le cadre d'une mission particulière (par exemple un apport en nature, une fusion ou une scission) ou d'une implication dans le dispositif par l'intermédiaire de son réseau.

3.3.2. Prise de connaissance d'un dispositif

Le **simple fait** que le commissaire **prenne connaissance** d'un dispositif transfrontière dans le cadre de ses travaux d'audit ne suffit pas pour le qualifier d'intermédiaire. La définition DAC6 exige une participation active ou fonctionnelle à la conception, à la commercialisation, à l'organisation, à la mise en œuvre ou à la gestion de la mise en œuvre du dispositif, ou encore la

¹² L'article 326/6 CIR 1992 prévoit en effet que « Si plusieurs intermédiaires sont concernés par le même dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration, tous les intermédiaires concernés doivent fournir des informations sur le dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration. Un intermédiaire est dispensé de l'obligation de transmettre des informations s'il peut fournir une preuve écrite qu'un autre intermédiaire a déjà transmis les informations visées à l'article 338, § 6/4, alinéa 2 ».

¹³ Voir l'article 326/7, § 2, alinéa 2, CIR 1992.

fourniture d'une aide, d'une assistance ou de conseils avec le niveau de connaissance requis (« sait ou pourrait raisonnablement être censé savoir »). Une simple prise de connaissance dans le cadre de travaux d'audit ne répond pas à ces conditions.

Lorsque le commissaire découvre, dans le cadre de son audit, un dispositif potentiellement soumis à l'obligation de déclaration, il doit néanmoins **documenter et évaluer la situation sous l'angle de l'audit**. La norme ISA 250 (Révisée) exige en effet que l'auditeur, lorsqu'il est confronté à un cas potentiel de non-respect des textes législatifs et réglementaires, comprenne la nature des faits et leur incidence éventuelle sur les états financiers, recueille des informations complémentaires afin d'en évaluer les effets, apprécie les implications pour l'évaluation des risques et la fiabilité des déclarations écrites, et documente les questions pertinentes.

Concrètement, le commissaire doit examiner si le dispositif est susceptible d'engendrer des risques fiscaux, des amendes potentielles, des informations complémentaires à fournir, des provisions ou d'autres ajustements des états financiers, ou encore s'il nécessite une communication aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise. La question doit être documentée de manière appropriée dans le dossier d'audit.

3.3.3. Notification reçue à tort

La loi ne précise pas la manière dont le destinataire d'une notification DAC6 doit réagir lorsqu'il estime avoir été qualifié **à tort** d'intermédiaire. Afin d'éviter toute ambiguïté quant à la responsabilité de déclaration, il paraît juridiquement défendable et pratiquement opportun que le commissaire **informe par écrit l'expéditeur** qu'il ne se considère pas, dans les circonstances données, comme un intermédiaire.

Les informations reçues demeurent toutefois **pertinentes pour l'audit**. Dès que le commissaire a connaissance d'un dispositif potentiellement soumis à obligation de déclaration ou d'un éventuel non-respect de dispositions légales, il doit, conformément à la norme ISA 250 (Révisée), examiner si cette situation est susceptible d'avoir une incidence sur les états financiers, l'évaluation des risques, la fiabilité des déclarations écrites obtenues ou la nécessité d'une communication aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise.

3.3.4. Non-respect de l'obligation de déclaration par le client

Dans l'hypothèse où le commissaire est qualifié d'intermédiaire et où, en l'absence d'un autre intermédiaire, il est tenu d'informer le client/contribuable concerné de son obligation de déclaration à l'égard du SPF Finances, la question se pose alors de savoir quelles seraient, pour le commissaire, les conséquences d'un éventuel non-respect de cette obligation de déclaration.

Un tel manquement ne doit pas, pour ce seul motif, être mentionné dans le rapport du commissaire sur la base de l'article 3:75 du CSA, dès lors qu'il ne constitue pas une violation du CSA, en ce compris l'AR/CSA, ni des statuts. Le commissaire doit toutefois traiter cette question conformément à la norme ISA 250 (Révisée), notamment en la documentant, en évaluant son incidence éventuelle sur les états financiers et en la communiquant à l'organe d'administration ainsi qu'aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise.

Il paraît en outre opportun que le commissaire sollicite, dans la **lettre d'affirmation**, une confirmation du respect de l'obligation de déclaration DAC6. La norme ISA 250 (Révisée) prévoit en effet l'obtention d'une déclaration écrite confirmant que tous les cas connus de non-respect avéré ou suspecté des textes législatifs et réglementaires dont les effets doivent être pris en considération dans les états financiers ont été communiqués à l'auditeur.

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

Eric VAN HOOF
Président