RAAD VAN STATE
afdeling Wetgeving

advies 77.836/3
van 14 juli 2025

over

een voorontwerp van wet ‘tot wijziging van de wet van 19 december 2023 houdende de invoering van een minimumbelasting voor multinationale ondernemingen en omvangrijke binnenlandse groepen’

CONSEIL D’ÉTAT
section de législation

avis 77.836/3
du 14 juillet 2025

sur

un avant-projet de loi ‘modifiant la loi du 19 décembre 2023 concernant l’introduction d’un impôt minimum pour les groupes d’entreprises multinationales et les groupes nationaux de grande envergure’

‡LW-BIHZPECFH-HHIDGUQ‡

Op 6 juni 2025 is de Raad van State, afdeling Wetgeving, door de Minister van Financiën verzocht binnen een termijn van dertig dagen een advies te verstrekken over een voorontwerp van wet 'tot wijziging van de wet van 19 december 2023 houdende de invoering van een minimumbelasting voor multinationale ondernemingen en omvangrijke binnenlandse groepen'.

Het voorontwerp is door de derde kamer onderzocht op 8 juli 2025. De kamer was samengesteld uit Jeroen VAN NIEUWENHOVE, kamervoorzitter, Koen MUYLLE en Elly VAN DE VELDE, staatsraden, Bruno PEETERS, assessor, en Annemie GOOSSENS, griffier.

Het verslag is uitgebracht door Allan MAGEROTTE, adjunct-auditeur.

De overeenstemming tussen de Franse en de Nederlandse tekst van het advies is nagezien onder toezicht van Pierre LEFRANC, kamervoorzitter.

Het advies, waarvan de tekst hierna volgt, is gegeven op 14 juli 2025.

*

Le 6 juin 2025, le Conseil d'État, section de législation, a été invité par le Ministre des Finances à communiquer un avis dans un délai de trente jours, sur un avant-projet de loi 'modifiant la loi du 19 décembre 2023 concernant l'introduction d'un impôt minimum pour les groupes d'entreprises multinationales et les groupes nationaux de grande envergure'.

L'avant-projet a été examiné par la troisième chambre le 8 juillet 2025. La chambre était composée de Jeroen VAN NIEUWENHOVE, président de chambre, Koen MUYLLE et Elly VAN DE VELDE, conseillers d'État, Bruno PEETERS, assesseur, et Annemie GOOSSENS, greffier.

Le rapport a été présenté par Allan MAGEROTTE, auditeur adjoint.

La concordance entre la version française et la version néerlandaise de l'avis a été vérifiée sous le contrôle de Pierre LEFRANC, président de chambre.

L'avis, dont le texte suit, a été donné le 14 juillet 2025.

*

‡LW-BIHZPECFH-HHIDGUQ‡

1. Met toepassing van artikel 84, § 3, eerste lid, van de wetten op de Raad van State, gecoördineerd op 12 januari 1973, heeft de afdeling Wetgeving zich toegespitst op het onderzoek van de bevoegdheid van de steller van de handeling, van de rechtsgrond[1], alsmede van de vraag of aan de te vervullen vormvereisten is voldaan.

*

STREKKING VAN HET VOORONTWERP

2. Het om advies voorgelegde voorontwerp van wet strekt er hoofdzakelijk toe wijzigingen aan te brengen aan de wet van 19 december 2023 'houdende de invoering van een minimumbelasting voor multinationale ondernemingen en omvangrijke binnenlandse groepen' (artikelen 1 tot 25 van het voorontwerp). Die wet zet richtlijn (EU) 2022/2523 van de Raad van 15 december 2022 'tot waarborging van een mondiaal minimumniveau van belastingheffing voor groepen van multinationale ondernemingen en omvangrijke binnenlandse groepen in de Unie' om en voorziet in drie verschillende heffingen, namelijk de binnenlandse bijheffing (hierna ook: QDMTT)[2], de IIR[3]-bijheffing en de UTPR[4]-bijheffing. Daarnaast vervangt het voorontwerp ook een artikel van het Wetboek 'van de minnelijke en gedwongen invordering van fiscale en niet-fiscale schuldvorderingen' (artikel 26 van het voorontwerp).

De wijzigingen beogen zowel de leesbaarheid van de wet van 19 december 2023 als de taxatie- en invorderingsprocedure van de minimumbelasting voor multinationale ondernemingen en omvangrijke binnenlandse groepen te verbeteren.

ALGEMENE OPMERKINGEN

3. Het voorontwerp heeft hoofdzakelijk betrekking op de wijziging van de wet van 19 december 2023, die zelf zeer technisch van aard is.[5] Uit de vaststelling dat over een bepaling in dit advies niets wordt gezegd, mag niet zonder meer worden afgeleid dat er niets over gezegd kan worden en, indien er wel iets over wordt gezegd, dat er niet méér over te zeggen valt.

4.1. De kwaliteit van de taalkundige redactie van de Nederlandse tekst van de memorie van toelichting laat sterk te wensen over. In de eerste plaats zijn verscheidene zinsconstructies een letterlijke vertaling van de Franse tekst van de memorie van toelichting. Zo kan worden verwezen naar de tweede alinea van de toelichting bij artikel 2 van het voorontwerp, waarin onder meer de volgende zinnen zijn opgenomen: "Weliswaar correct zou deze formulering kunnen begrepen worden dat elke groepsentiteit afzonderlijk wordt ingekohierd. (…) Het doel van deze wet is dus

[1] Aangezien het om een voorontwerp van wet gaat, wordt onder "rechtsgrond" de overeenstemming met de hogere rechtsnormen verstaan.

[2] *Qualified Domestic Minimum Top-up Tax*.

[3] *Income Inclusion Rule*.

[4] *Undertaxed Profits Rule*.

[5] Zie adv.RvS 73.946/3 van 19 oktober 2023 over een voorontwerp dat heeft geleid tot de wet van 19 december 2023, *Parl.St.* Kamer 2023-24, nr. 55-3678/1, 221-222, opmerking 3.

‡LW-BIHZPECFH-HHIDGUQ‡

ook om de volledige gevolgen te trekken dat de binnenlandse bijheffing en de UTPR-bijheffing jurisdictionele belastingen zijn". Voorts wordt in de zevende alinea van de toelichting bij artikel 25 van het voorontwerp "année fiscale" vertaald naar "fiscaal jaar" in plaats van naar "verslagjaar". In de tweede plaats is de Nederlandse tekst van de memorie van toelichting niet altijd in overeenstemming met de Franse tekst ervan, zoals in de derde alinea van de toelichting bij artikel 11 van het voorontwerp waarin de woorden "van 6 maanden" ontbreken na het woord "minimumtermijn".

4.2. Ook de redactie van de Nederlandse tekst van het voorontwerp zelf is voor verbetering vatbaar. Zo kan worden verwezen naar artikel 4, a), van het voorontwerp ("de bepalingen onder 3° is vervangen als volgt"), het ontworpen artikel 39, § 2, tweede lid, tot vervanging waarvan artikel 10 van het voorontwerp strekt (waarin komma's moeten worden geplaatst) en het ontworpen artikel 62/3, § 3, tot invoeging waarvan artikel 25 van het voorontwerp strekt ("De in paragraaf 1 bedoelde vertegenwoordiger treedt zowel in eigen naam en voor eigen rekening *als op* in naam en voor rekening van (…)").

4.3. Uit wat voorafgaat volgt dat zowel de Nederlandse tekst van het voorontwerp zelf als van de memorie van toelichting aan een nieuw taalkundig onderzoek moeten worden onderworpen.

ONDERZOEK VAN DE TEKST

Artikel 3

5. Artikel 3 van het voorontwerp voegt in titel I ("Algemene bepalingen") van de wet van 19 december 2023 een nieuw artikel 2*bis* in. Het eerste lid van die ontworpen bepaling schrijft voor dat alle berichten met betrekking tot de toepassing van die wet worden uitgevoerd door middel van het door de Federale Overheidsdienst Financiën ter beschikking gestelde beveiligd elektronisch platform. De gemachtigde bevestigde dat het platform een bijkomende module is in het reeds bestaande platform MyMinfin.

Gevraagd of via die beoogde module in dat platform persoonsgegevens worden verwerkt, antwoordde de gemachtigde als volgt:

> "La plateforme traite de tous les actes administratifs liés à l'application de la loi du 19 décembre 2023 et en application du titre VII du CIR 92 auquel ladite loi se réfère, sauf dérogations prévues par la loi. A titre d'exemples : le rapport d'information, la déclaration fiscale, les demandes de renseignements, les réclamations…
>
> Aucune donnée à caractère personnel n'est traitée en lien avec le projet de loi en question. L'avis de l'APD n'a donc pas été demandé."

‡LW-BIHZPECFH-HHIDGUQ‡

Bijkomend gevraagd of persoonsgegevens van bijvoorbeeld een natuurlijke persoon die optreedt voor de betrokken entiteit of joint venture zouden kunnen worden verwerkt, antwoordde de gemachtigde het volgende:

"Non, seules les coordonnées de la société sont mentionnées.

Bien sûr, un représentant légal de l'entité va apporter une signature électronique. Mais les représentants des sociétés (administrateurs) repris dans les statuts de toute société doivent faire l'objet d'une publication au MB. Il n'y a donc pas plus de données personnelles communiquées que celles communiquées dans le cadre d'une déclaration à l'impôt des sociétés ordinaire. Le caractère privé que l'on pourrait attribué à la mention du nom d'une personne physique s'efface eu égard à l'obligation légale de publicité du nom de cette personne physique. La publication des statuts d'une société n'équivaut pas à une divulgation de données personnelles au sens du RGPD (Règlement Général sur la Protection des Données)."

Voorts bevestigde de gemachtigde dat voor de eventuele verwerking van persoonsgegevens via dat platform (die luidens het antwoord van de gemachtigde niet zouden worden verwerkt met het oog op het voorliggende voorontwerp) kan worden teruggevallen op de wet van 3 augustus 2012 'houdende bepalingen betreffende de verwerking van persoonsgegevens door de Federale Overheidsdienst Financiën in het kader van zijn opdrachten'.

Artikel 4

6. Artikel 4 van het voorontwerp wijzigt een aantal definities in artikel 3 van de wet van 19 december 2023. Zo wordt aan de definitie van het begrip "groep" de zinsnede "en waarbij de activa, passiva, lasten en kasstromen zijn opgenomen in de geconsolideerde jaarrekening van de uiteindelijke moederentiteit" toegevoegd (artikel 4, a)). Daarnaast wordt het begrip "indienende groepsentiteit" aangevuld met een verwijzing naar de begrippen "joint venture" en "met de joint venture gelieerde partijen" (artikel 4, b)). Voorts worden de definities van "joint venture" en "met een joint venture gelieerde partij" verplaatst (artikel 4, c)).

Hierover om nadere toelichting gevraagd, antwoordde de gemachtigde als volgt:

"Deze toevoeging dient ter verduidelijking dat de activa, passiva lasten en kasstromen van een entiteit lijn-per-lijn dient te worden opgenomen in de geconsolideerde jaarrekening van een groep teneinde te kunnen aangemerkt te worden als zijnde groepsentiteit. Dit in tegenstelling tot een joint venture, die dikwijls in de geconsolideerde jaarrekening wordt opgenomen volgens de vermogensmutatiemethode. Op deze manier is de wetgeving volledig in lijn met de OESO-modelregels en haar commentaar.

De definitie wordt aangepast om het begrip 'groepsentiteit' te beperken tot entiteiten waarvan de jaarrekening lijn-per-lijn wordt geconsolideerd. De huidige definitie omvat niet alleen entiteiten die worden geconsolideerd, maar ook JV's (zie hieronder)."

De gemachtigde verduidelijkte het begrip "lijn-per-lijn consolidatie" als volgt:

"Hiermee wordt integrale (en proportionele) consolidatie bedoeld, zoals ook vereist door de OESO-modelregels. Door de opname van de regel wordt verder verduidelijkt dat een joint venture initieel niet aangemerkt kan worden als zijnde een groepsentiteit en dus als een aparte categorie entiteiten dient te worden beschouwd, aangezien daar in principe

‡LW-BIHZPECFH-HHIDGUQ‡

geen lijn-per-lijn consolidatie voor geldt, maar wel in het algemeen de vermogensmutatiemethode wordt gehanteerd.

Aangezien de vermogensmutatiemethode in het algemeen van toepassing is voor joint ventures, wordt het duidelijk dat, door de opname van de passage 'activa, passiva, lasten en kasstromen', joint ventures niet meer als groepsentiteiten gelden, maar een aparte categorie entiteiten vormen voor de toepassing voor pijler 2."

Aanvullend verwees de gemachtigde naar considerans 24 van richtlijn (EU) 2022/2523, dat op zijn beurt verwijst naar de OESO-modelvoorschriften en het *GloBE Implementation Framework*.[6]

Het verdient aanbeveling de toelichting van de gemachtigde in de memorie van toelichting op te nemen.

Artikelen 6, 8 en 9

7. De artikelen 6, 8 en 9 van het voorontwerp verduidelijken wie de belastingschuldige is van de desbetreffende bijheffing en voegen hieraan telkens een lid toe dat de Koning machtigt om de modaliteiten (lees: nadere regels) te bepalen voor de opmaking (lees: opmaak) en de kennisgeving van de kohieren.

Gevraagd naar de reden voor de bijkomende machtigingen aan de Koning, gelet op het reeds bestaande artikel 47, derde lid, van de wet van 19 december 2023 dat de Koning machtigt om "de nadere toepassingsmodaliteiten inzake de inkohiering van de krachtens deze wet geheven belastingen [te] bepalen", zoals vervat in titel II (Invoering van een minimumbelasting van multinationale ondernemingen en omvangrijke binnenlandse groepen), hoofdstuk 11 (Vestiging en inning van de minimumbelasting), afdeling 1 (Algemeen regelgevend kader), van die wet, antwoordde de gemachtigde het volgende:

"Le but du projet de loi est d'apporter plus de clarté sur la détermination des redevables d'où l'ajout d'un alinéa au nouvel article 27/1 qui précise que 'Le Roi détermine les modalités de formation et de notification des rôles.' La notification des avertissements de rôle demande une réglementation particulière dans le cas d'enrôlements conjoints au nom de plusieurs entités constitutives."

[6] Considerans 24 van richtlijn (EU) 2022/2523 luidt als volgt: "Bij de uitvoering van deze richtlijn moeten de lidstaten de OESO-modelvoorschriften en de toelichtingen en voorbeelden in het document "Fiscale uitdagingen van de digitalisering van de economie – Commentaar bij de modelvoorschriften ter bestrijding van mondiale grondslaguitholling (pijler 2)" ("*Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two)*"), dat is uitgebracht door het inclusief kader inzake BEPS van de OESO/G20, alsook het *GloBE Implementation Framework* met inbegrip van de regels ervan inzake veilige havens, gebruiken als bron van illustratie of interpretatie om te zorgen voor consistentie in de toepassing in alle lidstaten, voor zover die bronnen consistent zijn met deze richtlijn en met het Unierecht. Dergelijke regels inzake veilige havens moeten relevant zijn voor MNO-groepen en omvangrijke binnenlandse groepen".

‡LW-BIHZPECFH-HHIDGUQ‡

Tevens gevraagd welke nadere regels de Koning (bijkomend) zou moeten bepalen, antwoordde de gemachtigde:

> "La principale particularité consiste dans l'établissement de cotisation au nom de plusieurs entités. Dès lors, le rôle comportera logiquement le nom et le numéro d'entreprise de toutes ces entités.
>
> La notification se fera uniquement au nom du représentant des entités du groupe, quand l'article 62/3 sera d'application."

De gemachtigde voegde eraan toe dat de enige doelstelling van de ontworpen machtigingen aan de Koning is om de inkohiering van de gemeenschappelijke aanslag mogelijk te maken. Het strekt derhalve tot aanbeveling om de bij de artikelen 6, 8 en 9 van het voorontwerp ontworpen machtigingen aan de Koning in die zin te preciseren, en te onderzoeken of die machtigingen niet in artikel 47 van de wet van 19 december 2023 kunnen worden ondergebracht.

Artikel 10

8. Artikel 10 van het voorontwerp vervangt artikel 39 van de wet van 19 december 2023. Zo wordt onder meer een tweede lid aan artikel 39, § 2, toegevoegd, luidens hetwelk joint ventures en de met de joint ventures gelieerde partijen voor de berekening en de toepassing van de binnenlandse bijheffing, met inbegrip van de vestiging en inning, worden geacht groepsentiteiten te zijn van de groep waarvan de uiteindelijke moederentiteit – direct of indirect – ten minste 50 procent van haar eigendomsbelang houdt. Luidens het ontworpen 39, § 2, derde lid, wordt het bedrag aan binnenlandse bijheffing, indien een joint venture of de met de joint venture gelieerde partij worden geacht groepsentiteiten te zijn van twee MNO-groepen of omvangrijke binnenlandse groepen, verdeeld over de voormelde groepen overeenkomstig het eigendomsbelang.

Gevraagd naar de coherentie van het ontworpen tweede lid met het ontworpen eerste lid van artikel 39, § 2, luidens hetwelk de berekening van de bijheffingen van de joint venture en de met de joint venture gelieerde partijen plaatsvindt als waren zij groepsentiteiten van een afzonderlijke MNO-groep of omvangrijke binnenlandse groep en als was de joint venture de uiteindelijke moederentiteit van die groep, antwoordde de gemachtigde als volgt:

> "Deze bepaling creëert inderdaad misschien onnodige verwarring en zou dan eventueel nog kunnen ondergebracht worden bij artikel 50. Door daar in § 1 de joint ventures of daarmee gelieerde partijen toe te voegen, alsook daar artikel 39, § 2 tweede en derde lid in te voegen en aan te passen als volgt:
>
> Voor de toepassing, met inbegrip van de vestiging en inning van de binnenlandse bijheffing worden joint ventures en de met de joint ventures gelieerde partijen geacht groepsentiteiten te zijn van de groep waarvan de uiteindelijke moederentiteit - direct of indirect - ten minste 50 pct. van haar eigendomsbelang houdt.
>
> Indien een joint venture of de met de joint venture gelieerde partij worden geacht entiteiten te zijn van twee MNO-groepen of omvangrijke binnenlandse groepen, dan wordt het bedrag aan binnenlandse bijheffing verdeeld over de voormelde groepen overeenkomstig het eigendomsbelang, zijnde 50/50."

‡LW-BIHZPECFH-HHIDGUQ‡

De gemachtigde voegde er de volgende verduidelijking aan toe:

"Het eerste lid moet op de bijheffingen [lees: de IIR-bijheffing en de UTPR-bijheffing] slaan om conform de OESO-modelregels te blijven.

Het tweede lid en derde lid gaan effectief enkel over de binnenlandse bijheffing, daarom dat verplaatsen naar artikel 50 aangewezen is. Bij IIR en UTPR zullen JVs nooit zelf een aangifte moeten doen (daar zal dit gebeuren via andere 'echte' groepsentiteiten)."

Uit de verduidelijkingen van de gemachtigde blijkt aldus dat joint ventures en met joint ventures gelieerde partijen enkel voor de binnenlandse bijheffing bij wege van fictie te beschouwen zijn als groepsentiteiten. De gemachtigde bevestigde dat deze keuze in overeenstemming is met considerans 24 van richtlijn (EU) 2022/2523.[7]

Met het voorstel van de gemachtigde om de ontworpen bepalingen van artikel 39, § 2, tweede en derde lid, te verplaatsen naar artikel 50 van de wet van 19 december 2023 kan worden ingestemd, aangezien die bepaling de aangifte inzake de binnenlandse bijheffing regelt.

Artikel 12

9. Artikel 12 van het voorontwerp beoogt de vervanging van artikel 48 van de wet van 19 december 2023. Het ontworpen artikel 48 bepaalt dat de administratie belast met de vestiging van de inkomstenbelastingen in afwijking van artikel 354, § 1, tweede lid, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (hierna: WIB 92) over een termijn van zes jaar beschikt vanaf 1 januari van het jaar dat het aanslagjaar aanwijst waarvoor de belasting verschuldigd is "voor de controle van de aangiften bedoeld in afdelingen 2 en 3 van dit hoofdstuk en voor de vestiging van de belastingen waarop deze betrekking hebben".

Luidens de memorie van toelichting bij die bepaling worden de onderzoeks- en aanslagtermijnen van tien jaar tot zes jaar teruggebracht, teneinde deze termijn te onderscheiden van de termijn die geldt in geval van fraude.

Hierover bevraagd, verduidelijkte de gemachtigde het volgende:

"La phrase 'voor de vestiging van de belastingen waarop deze betrekking hebben' renvoie effectivement aux impôts établis sur base des déclarations auxquelles ils se rapportent.

L'article 48 prévoit pour le contrôle des déclarations visées aux sections 2 et 3 de ce chapitre et pour l'établissement des impôts auxquels elles se rapportent, un délai de 6 ans à partir du 1er janvier de l'année qui désigne l'exercice d'imposition pour lequel l'impôt est dû.

Cet article ne détermine pas un délai d'imposition généralisé porté à 6 ans. Ce délai s'applique lorsque le redevable est en défaut de déposer une déclaration ou opère un dépôt tardif de la déclaration.

L'article 47/1 ajouté par l'article 11 du projet de loi prévoit que l'impôt minimum 'est établi dans le délai prévu à l'article 359 du même code(CIR92), sans que ce délai puisse

[7] Zie voetnoot 6.

‡LW-BIHZPECFH-HHIDGUQ‡

être inférieur à six mois à compter de la date à laquelle la déclaration est parvenue à l'administration fiscale.'

Cet article concerne le délai ordinaire d'imposition, à savoir qu'il doit intervenir le 30 juin de l'année qui suit le millésime désignant l'exercice d'imposition, sans pouvoir être inférieur à six mois à compter de la réception de la déclaration.

Et en conformité avec l'article 354§1er, lorsque l'impôt dû est supérieur à celui qui se rapporte aux revenus imposables et aux autres éléments mentionnés sous les rubriques à ce destinées, l'impôt ou le supplément d'impôt peut, par dérogation à l'article 359 du CIR être établi pendant trois ans à partir du 1er janvier de l'année qui désigne l'exercice d'imposition pour lequel l'impôt est dû."

De gemachtigde lichtte met betrekking tot de termijn die geldt in geval van fraude het volgende toe:

"En cas de fraude, c'est bien le délai de 7 ans qui s'applique.

Il est à noter que le projet de loi a été réalisé en fonction d'un autre projet de loi modifiant l'article 354 du CIR92 et qui sera publié avant le présent avant-projet. L'avant-projet de loi est intitulé 'Avant-projet de loi portant des dispositions fiscales diverses' et a fait l'objet d'un avis du CE n° 77.699-2-3-4-16-VR. L'article 88 de ce projet de loi modifie l'article 354 du CIR92.

Le nouvel art 354 §2 se lira désormais comme suit : '§ 2. Par dérogation aux délais visés aux § 1er, alinéa 1er et 2, l'impôt ou le supplément d'impôt peut être établi pendant 7 ans à partir du 1er janvier de l'année qui désigne l'exercice d'imposition pour lequel l'impôt est dû en cas d'infraction aux dispositions du présent Code ou des arrêtés pris pour son exécution, commise dans une intention frauduleuse ou à dessein de nuire.'"

Uit de toelichting van de gemachtigde volgt dat de zinsnede "voor de controle van de aangiften bedoeld in [de] afdelingen 2 en 3 van dit hoofdstuk en voor de vestiging van de belastingen waarop deze betrekking hebben" verwarrend is en het best wordt weggelaten. De verwijzing naar artikel 354, § 1, tweede lid, van het WIB 92 volstaat als aanduiding van de beoogde hypotheses van niet-aangifte en laattijdige overlegging van de aangifte, waarvoor bij het ontworpen artikel 48 enkel de termijn wordt gewijzigd van vier jaar naar zes jaar. Het verdient tevens aanbeveling de keuze voor de termijn van zes jaar in de memorie van toelichting in die zin te verduidelijken.

Tot slot gevraagd naar een verantwoording voor een termijn van zes jaar in plaats van vier jaar, antwoordde de gemachtigde:

"Au sens de l'article 354 §1 al 3, le délai de 4 ans est réservé aux déclarations dites complexes.

Les cas qui relèvent d'une déclaration complexe concernent des opérations spéciales ayant un caractère d'extranéité effectuées par une entreprise belge, ce qui rend plus laborieux le contrôle. La matière de l'impôt minimum est plus complexe encore parce qu'elle revient en définitive à devoir contrôler la situation fiscale de plusieurs entreprises établies tant en Belgique qu'à l'étranger en vue d'assurer l'enrôlement correct d'une entité établie en Belgique, voire de plusieurs le cas échéant (cas de l'impôt complémentaire QDMTT et de l'UTPR). On serait tenté de relativiser cette complexité en évoquant le rapport d'information (GIR, dont le modèle a été standardisé par la Directive 2025/872 dites 'DAC9') censé faciliter la coordination entre les juridictions qui appliquent l'impôt minimum et diminuer la charge de travail des groupes d'entités multinationales. Cette

‡LW-BIHZPECFH-HHIDGUQ‡

déclaration d'information (GIR ou rapport d'information dans le présent projet de loi) contient des centaines de point d'information à examiner et n'empêche bien sûr pas les administrations fiscales de chaque juridiction de demander des informations complémentaires.

Un commentaire OCDE en la matière précise d'ailleurs : 'the GloBE Information Return has to be filed in a standard template that is developed in accordance with the GloBE Implementation Framework and sets out the items of information that should be included in the GloBE Information Return. As indicated below, the information required by the GloBE Information Return could be specified, expanded or restricted in accordance with the GloBE Implementation Framework. While Article 8.1.4 relates to information in the GloBE Information Return, it is not intended to prevent a local tax administration from requesting further necessary supporting information to verify the compliance to the GloBE Rules in accordance with its domestic law' (source : Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Administrative Guidance on Article 8.1.4 and 8.1.5 of the Global Anti-Base Erosion Model Rules (January 2025))."

Artikelen 13 tot 21

10. De artikelen 13 tot 21 van het voorontwerp voeren in de wet van 19 december 2023 een onderscheid in tussen de begrippen "belastingaangifte" en "informatierapport". Luidens de inleiding van de memorie van toelichting wordt hiermee het onderscheid bevestigd tussen de "belastingaangifte waaruit de belastingprocedure is afgeleid overeenkomstig de titel VII van het WIB92 waarnaar de wet van 19 december 2023 verwijst en de aangifte met informatie die de MNO'en moeten opstellen (Global Information Report)".[8]

10.1. De artikelen 13 tot 15 van het voorontwerp hebben betrekking op de binnenlandse bijheffing. Artikel 13 vervangt in het opschrift van afdeling 2 van titel II, hoofdstuk 11, van de wet van 19 december 2023 het woord "aangifte" door het woord "belastingaangifte". In de in die afdeling vervatte artikelen 50 en 51 wordt het begrip "aangifte" evenwel onverlet gelaten. Hierover bevraagd, gaf de gemachtigde het volgende antwoord:

"L'article 50 concerne désormais la déclaration d'impôt en matière d'impôt national complémentaire. Dans le texte originel, la section titrait 'la déclaration en matière d'impôt national complémentaire'. Ce titre était ambigu, d'autant qu'en matière d'impôt national complémentaire, la déclaration d'impôt et la déclaration d'information sont intégrées sous une seule déclaration dénommée dans le projet de loi 'Déclaration d'impôt en matière d'impôt national complémentaire' (cfr art 13 du projet de loi).

Il n'y pas de déclaration d'information qui se distingue de la déclaration d'impôt pour l'impôt national complémentaire. Dès lors, il n'y a avait pas lieu de préciser qu'il s'agit d'une déclaration d'impôt.

Les données propres au rapport d'information sont indispensables mais elles sont reprises dans la déclaration d'impôt. Le SPF Finances a produit un modèle ad hoc pour la QDMTT (impôt national complémentaire)

[8] Dit is de in artikel 44 van richtlijn (EU) 2022/2523 vervatte aangifteverplichting.

‡LW-BIHZPECFH-HHIDGUQ‡

L'article 51 de la loi du 19 décembre 2023 liste les données devant se trouver dans la déclaration d'impôt (QDMTT) et les données sont similaires à celles présentes dans les listes reprises à l'article 55 (en matière de RIR et de UTPR)."

Met het antwoord van de gemachtigde kan worden ingestemd. De samenvoeging van de begrippen "belastingaangifte" en "informatierapport" voor de binnenlandse bijheffing blijkt evenwel niet uit de tekst van het voorontwerp. Dit moet worden verholpen.

10.2. Luidens de memorie van toelichting bij artikel 14 van het voorontwerp zijn de in België gevestigde groepsentiteiten die aan de binnenlandse bijheffing zijn onderworpen, gehouden tot het neerleggen van een aangifte, "met dien verstande dat deze aangifte gemeenschappelijk moet zijn". Gevraagd uit welke passage van de tekst van het voorontwerp blijkt dat die aangifte gemeenschappelijk moet zijn, antwoordde de gemachtigde het volgende:

"Dans l'article 50 de la même loi, les modifications suivantes sont apportées : dans le paragraphe 1er, les mots 'une entité constitutive établie en Belgique est tenue' sont remplacés par les mots 'les entités constitutives établies en Belgique assujetties à l'impôt national complémentaire sont tenues'. L'usage du pluriel est indicatif de l'appréhension des entités du groupe dans leur ensemble.

Par ailleurs, comme le prévoit notamment l'article 27/1 en projet (comme l'article 35 §1 al 2) , 'Si plusieurs entités du groupe visées au premier alinéa sont assujetties à l'impôt national complémentaire, une imposition commune est établie dans le chef de ces entités constitutives'. Il est difficilement envisageable qu'une imposition commune puisse se résulter de déclarations d'impôts distinctes.

Certes, il pourrait être envisageable de prévoir cela de manière explicite dans une disposition *ad hoc*."

Ter wille van de duidelijkheid en gelet op hetgeen is uiteengezet in opmerking 7 met betrekking tot de gemeenschappelijke aanslag, strekt het tot aanbeveling om het vereiste van de gemeenschappelijke aangifte uitdrukkelijk in de tekst van het voorontwerp op te nemen.

10.3. Artikel 15 van het voorontwerp wijzigt artikel 51, § 2, van de wet van 19 december 2023 in die zin dat de jaarlijkse aangifte "onder andere" welbepaalde informatie moet bevatten. Deze toevoeging wordt in de memorie van toelichting bij die bepaling verantwoord "[o]m de inhoud aan te passen aan de evoluerende informatie-eisen, met name die van de EU-richtlijnen".

Enerzijds moet het gebruik van de woorden "onder andere" worden vermeden, omdat die woorden een bepaling onvoldoende rechtszeker maken.[9]

[9] Zie ook adv.RvS 77.130/1 van 20 november 2024 over een wetsvoorstel 'tot wijziging van de wetgeving inzake collectief ontslag en overgang van onderneming', *Parl.St.* Kamer 2024-2025, nr. 56-0152/3, 10, opmerking 10.2.

‡LW-BIHZPECFH-HHIDGUQ‡

Anderzijds werd de gemachtigde erop gewezen dat de toevoeging van de woorden "onder andere" als overbodig voorkomt, omdat de informatie die de jaarlijkse aangifte moet bevatten in het in de memorie van toelichting beoogde geval van een nieuwe of gewijzigde EU-richtlijn toch verplicht zal moeten worden bezorgd bij de omzetting van die nieuwe of gewijzigde EU-richtlijn.

De gemachtigde stemde ermee in artikel 15 van het voorontwerp weg te laten.

Artikel 25

11. In de Franse tekst van artikel 25 van het voorontwerp dienen bij het ontworpen artikel 62/3, § 1, derde lid, 1°, de woorden "établie en Belgique" te worden toegevoegd, overeenkomstig de woorden "in België gevestigde" in de Nederlandse tekst.

12. Aangezien joint ventures en de met joint ventures gelieerde partijen enkel voor de binnenlandse bijheffing bij wijze van fictie te beschouwen zijn als groepsentiteiten (zie opmerking 8), strekt het in het licht van de systematiek van de wet van 19 december 2023 tot aanbeveling om in het ontworpen artikel 62/3 te verduidelijken dat een joint venture of de met een joint venture gelieerde partijen slechts als algemeen vertegenwoordiger kunnen optreden voor de binnenlandse bijheffing.

Inwerkingtreding

13. De aan te nemen wet treedt volgens de gebruikelijke regeling in werking op de tiende dag na de bekendmaking ervan in het Belgisch Staatsblad.

Gevraagd of de stellers van het voorontwerp het nodig achten de uitwerking in de tijd van bepaalde beoogde wijzigingen (bijvoorbeeld inzake de aanwijzing van een algemeen vertegenwoordiger) nader te regelen, antwoordde de gemachtigde het volgende:

> "Aucune des modifications du présent projet de loi ne parait nécessiter une date particulière pour l'entrée en application.
>
> L'absence de désignation d'un représentant légal n'est pas sanctionnée. C'est le défaut de dépôt de déclaration qui l'est, ceci en application du CIR92.
>
> A défaut de désignation spontanée par le GEM au cas où plusieurs entités de ce groupe sont établies en Belgique, c'est par l'effet de la loi l'entité qui déposera la déclaration d'impôt qui sera considérée être le représentant.
>
> En matière d'impôt national complémentaire, le dépôt vient à échéance au dernier jour du onzième mois suivant la clôture de l'année fiscale.
>
> La première année fiscale fut l'année civile 2024. L'introduction de la déclaration devra intervenir au plus tard le 30 novembre 2025, donc plusieurs mois après que le projet de loi aura été adopté et sera en vigueur.
>
> Après la publication, les GEM auront toute latitude pour soit désigner un représentant légal, soit se conformer au délai de dépôt de la déclaration par l'une des entités, ce qui équivaudra à la désignation du représentant légal.

‡LW-BIHZPECFH-HHIDGUQ‡

Il est rappelé que le présent projet de loi ne change rien aux délais initiaux pour le dépôt de la déclaration, tant en matière d'impôt national complémentaire qu'en matière des impôts complémentaires en vertu de la RIR et de l'UTPR."

Uit het antwoord van de gemachtigde blijkt dat de eerste aangiftes ten laatste op 30 november 2025 zullen moeten worden ingediend. De argumentatie van de gemachtigde dat deze datum "donc plusieurs mois après que le projet de loi aura été adopté et sera en vigueur" valt, is, gelet op het tijdstip van dit advies, te relativeren.

Indien zou blijken dat de beoogde eerste aangiftes reeds kort na de inwerkingtreding van de aan te nemen wet moeten worden ingediend, strekt het tot aanbeveling de inwerkingtreding ervan uit te stellen, dan wel te voorzien in een overgangsregeling.

*

‡LW-BIHZPECFH-HHIDGUQ‡

1. En application de l'article 84, § 3, alinéa 1er, des lois sur le Conseil d'État, coordonnées le 12 janvier 1973, la section de législation a fait porter son examen essentiellement sur la compétence de l'auteur de l'acte, le fondement juridique [1] et l'accomplissement des formalités prescrites.

*

PORTÉE DE L'AVANT-PROJET

2. L'avant-projet de loi soumis pour avis a principalement pour objet d'apporter des modifications à la loi du 19 décembre 2023 'concernant l'introduction d'un impôt minimum pour les groupes d'entreprises multinationales et les groupes nationaux de grand envergure' (articles 1er à 25 de l'avant-projet). Cette loi transpose la directive (UE) 2022/2523 du Conseil du 15 décembre 2022 'visant à assurer un niveau minimum d'imposition mondial pour les groupes d'entreprises multinationales et les groupes nationaux de grande envergure dans l'Union' et prévoit trois impôts différents, à savoir l'impôt national complémentaire (ci-après également dénommé « QDMTT ») [2], l'impôt complémentaire pour la RIR [3] et l'impôt complémentaire au titre de la RBII [4]. En outre, l'avant-projet remplace également un article du Code 'du recouvrement amiable et forcé des créances fiscales et non fiscales' (article 26 de l'avant-projet).

Les modifications visent à améliorer à la fois la lisibilité de la loi du 19 décembre 2023 et la procédure de taxation et de recouvrement de l'impôt minimum pour les groupes d'entreprises multinationales et les groupes nationaux de grande envergure.

OBSERVATIONS GÉNÉRALES

3. L'avant-projet concerne principalement la modification de la loi du 19 décembre 2023, elle-même de nature très technique [5]. La circonstance qu'une disposition ne fasse l'objet d'aucune observation dans le présent avis ne peut nullement signifier qu'il n'y a rien à en dire et si une observation est formulée, cela n'implique pas qu'elle est exhaustive.

4.1. La qualité linguistique du texte néerlandais de l'exposé des motifs laisse sérieusement à désirer. Tout d'abord, plusieurs constructions de phrase sont une traduction littérale du texte français de l'exposé des motifs. On relèvera, par exemple, l'alinéa 2 du commentaire relatif à l'article 2 de l'avant-projet, qui comprend notamment les phrases suivantes : « Weliswaar correct zou deze formulering kunnen begrepen worden dat elke groepsentiteit afzonderlijk wordt ingekohierd. (…) Het doel van deze wet is dus ook om de volledige gevolgen te trekken dat de

[1] S'agissant d'un avant-projet de loi, on entend par « fondement juridique » la conformité aux normes supérieures.

[2] *Qualified Domestic Minimum Top-up Tax*.

[3] Règle d'inclusion du revenu (*Income Inclusion Rule*).

[4] Règle relative aux bénéfices insuffisamment imposés (*Undertaxed Profit Rule*).

[5] Voir l'avis C.E. 73.946/3 du 19 octobre 2023 sur un avant-projet devenu la loi du 19 décembre 2023, *Doc. parl.*, Chambre, 2023-2024, n° 55-3678/1, pp. 221-222, observation 3.

‡LW-BIHZPECFH-HHIDGUQ‡

binnenlandse bijheffing en de UTPR-bijheffing jurisdictionele belastingen zijn ». En outre, à l'alinéa 7 du commentaire relatif à l'article 25 de l'avant-projet, « année fiscale » est traduit par « fiscaal jaar » au lieu de « verslagjaar ». Deuxièmement, le texte néerlandais de l'exposé des motifs ne correspond pas toujours à sa version française, par exemple à l'alinéa 3 du commentaire relatif à l'article 11 de l'avant-projet, où il manque les mots « van 6 maanden » après le mot « minimumtermijn ».

4.2. La rédaction du texte néerlandais de l'avant-projet même est elle aussi perfectible. On se référera ainsi à l'article 4, a), de l'avant-projet (« de bepalingen onder 3° is vervangen als volgt »), à l'article 39, § 2, alinéa 2, en projet, que l'article 10 de l'avant-projet vise à remplacer (dans lequel il faut placer des virgules) et à l'article 62/3, § 3, en projet, que l'article 25 de l'avant-projet vise à insérer (« De in paragraaf 1 bedoelde vertegenwoordiger treedt zowel in eigen naam en voor eigen rekening *als op* in naam en voor rekening van (…) »).

4.3. Il découle de ce qui précède que tant le texte néerlandais de l'avant-projet lui-même que le texte néerlandais de l'exposé des motifs devront être soumis à un nouvel examen sur le plan de la correction de la langue.

EXAMEN DU TEXTE

Article 3

5. L'article 3 de l'avant-projet insère un nouvel article 2*bis* dans le titre I^er^ (« Dispositions générales ») de la loi du 19 décembre 2023. L'alinéa 1^er^ de cette disposition en projet prescrit que tous les messages liés à l'application de cette loi s'opèrent au moyen de la plateforme électronique sécurisée mise à disposition par le Service public fédéral Finances. Le délégué a confirmé que la plateforme est un module complémentaire créé dans la plateforme déjà existante MyMinfin.

Interrogé pour savoir si des données à caractère personnel sont traitées par le biais du module visé de cette plateforme, le délégué a répondu ce qui suit :

> « La plateforme traite de tous les actes administratifs liés à l'application de la loi du 19 décembre 2023 et en application du titre VII du CIR 92 auquel ladite loi se réfère, sauf dérogations prévues par la loi. A titre d'exemples : le rapport d'information, la déclaration fiscale, les demandes de renseignements, les réclamations…
>
> Aucune donnée à caractère personnel n'est traitée en lien avec le projet de loi en question. L'avis de l'APD n'a donc pas été demandé ».

Interrogé en outre pour savoir si les données à caractère personnel, par exemple, d'une personne physique agissant pour l'entité ou la coentreprise concernée pourraient être traitées, le délégué a donné la réponse suivante :

> « Non, seules les coordonnées de la société sont mentionnées.
>
> Bien sûr, un représentant légal de l'entité va apporter une signature électronique. Mais les représentants des sociétés (administrateurs) repris dans les statuts de toute société doivent faire l'objet d'une publication au MB. Il n'y a donc pas plus de données personnelles communiquées que celles communiquées dans le cadre d'une déclaration à

‡LW-BIHZPECFH-HHIDGUQ‡

l'impôt des sociétés ordinaire. Le caractère privé que l'on pourrait attribué à la mention du nom d'une personne physique s'efface eu égard à l'obligation légale de publicité du nom de cette personne physique. La publication des statuts d'une société n'équivaut pas à une divulgation de données personnelles au sens du RGPD (Règlement Général sur la Protection des Données) ».

Par ailleurs, le délégué a confirmé que pour le traitement éventuel de données à caractère personnel par le biais de cette plateforme (qui, selon la réponse du délégué, ne seraient pas traitées dans le cadre de l'avant-projet à l'examen), on peut se reporter à la loi du 3 août 2012 'portant dispositions relatives aux traitements de données à caractère personnel réalisés par le Service public fédéral Finances dans le cadre de ses missions'.

Article 4

6. L'article 4 de l'avant-projet modifie un certain nombre de définitions contenues dans l'article 3 de la loi du 19 décembre 2023. Ainsi, le segment de phrase « pour lesquelles (...) les actifs, passifs, charges et flux de trésorerie sont inclus dans les états financiers consolidés der [lire : de] l'entité mère ultime » est ajouté à la définition de la notion de « groupe » (article 4, a)). En outre, la notion d'« entité constitutive déclarante » est complétée par une référence aux notions de « coentreprise » et d'« entités affiliées à une coentreprise » (article 4, b)). Par ailleurs, les définitions de « coentreprise » et d'« entité affiliée à une coentreprise » sont déplacées (article 4, c)).

Invité à apporter des précisions à ce sujet, le délégué a répondu ce qui suit :

« Deze toevoeging dient ter verduidelijking dat de activa, passiva lasten en kasstromen van een entiteit lijn-per-lijn dient te worden opgenomen in de geconsolideerde jaarrekening van een groep teneinde te kunnen aangemerkt te worden als zijnde groepsentiteit. Dit in tegenstelling tot een joint venture, die dikwijls in de geconsolideerde jaarrekening wordt opgenomen volgens de vermogensmutatiemethode. Op deze manier is de wetgeving volledig in lijn met de OESO-modelregels en haar commentaar.

De definitie wordt aangepast om het begrip 'groepsentiteit' te beperken tot entiteiten waarvan de jaarrekening lijn-per-lijn wordt geconsolideerd. De huidige definitie omvat niet alleen entiteiten die worden geconsolideerd, maar ook JV's (zie hieronder) ».

Le délégué a précisé la notion de « consolidation ligne par ligne » comme suit :

« Hiermee wordt integrale (en proportionele) consolidatie bedoeld, zoals ook vereist door de OESO-modelregels. Door de opname van de regel wordt verder verduidelijkt dat een joint venture initieel niet aangemerkt kan worden als zijnde een groepsentiteit en dus als een aparte categorie entiteiten dient te worden beschouwd, aangezien daar in principe geen lijn-per-lijn consolidatie voor geldt, maar wel in het algemeen de vermogensmutatiemethode wordt gehanteerd.

Aangezien de vermogensmutatiemethode in het algemeen van toepassing is voor joint ventures, wordt het duidelijk dat, door de opname van de passage 'activa, passiva, lasten en kasstromen', joint ventures niet meer als groepsentiteiten gelden, maar een aparte categorie entiteiten vormen voor de toepassing voor pijler 2 ».

‡LW-BIHZPECFH-HHIDGUQ‡

À titre complémentaire, le délégué a renvoyé au considérant 24 de la directive (UE) 2022/2523, qui se réfère à son tour au modèle de règles OCDE et au cadre pour la mise en œuvre des règles GloBE [6].

Il est recommandé d'intégrer les précisions du délégué dans l'exposé des motifs.

Articles 6, 8 et 9

7. Les articles 6, 8 et 9 de l'avant-projet précisent qui est le redevable de l'impôt complémentaire concerné et ajoutent chaque fois un alinéa habilitant le Roi à déterminer les modalités de formation et de notification des rôles.

Interrogé sur le motif des habilitations complémentaires au Roi, étant donné que l'article 47, alinéa 3, qui existe déjà dans la loi du 19 décembre 2023, habilite le Roi à « déterminer les modalités d'application concernant l'enrôlement des impôts perçus en application de la présente loi », figurant au titre II (Introduction d'un impôt minimum des groupes d'entreprises multinationales et des groupes nationaux de grande envergure), chapitre 11 (Établissement et perception de l'impôt minimum), section 1 (Cadre réglementaire général), de cette loi, le délégué a répondu ce qui suit :

> « Le but du projet de loi est d'apporter plus de clarté sur la détermination des redevables d'où l'ajout d'un alinéa au nouvel article 27/1 qui précise que 'Le Roi détermine les modalités de formation et de notification des rôles.' La notification des avertissements de rôle demande une réglementation particulière dans le cas d'enrôlements conjoints au nom de plusieurs entités constitutives ».

À la question de savoir, en outre, quelles modalités le Roi devrait déterminer (en plus), le délégué a donné la réponse suivante :

> « La principale particularité consiste dans l'établissement de cotisation au nom de plusieurs entités. Dès lors, le rôle comportera logiquement le nom et le numéro d'entreprise de toutes ces entités.
>
> La notification se fera uniquement au nom du représentant des entités du groupe, quand l'article 62/3 sera d'application ».

[6] Le considérant 24 de la directive (UE) 2022/2523 s'énonce comme suit : « Lors de la mise en œuvre de la présente directive, les États membres devraient utiliser, comme sources d'illustration ou d'interprétation, le modèle de règles OCDE ainsi que les explications et les exemples figurant dans le document intitulé 'Les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie – Règles globales anti-érosion de la base d'imposition (Pilier Deux)', qui a fait l'objet d'une diffusion au sein du Cadre inclusif de l'OCDE/G20 sur le BEPS, de même que le cadre pour la mise en œuvre des règles GloBE, y compris ses règles portant sur les régimes de protection, afin de garantir une application cohérente dans tous les États membres, dans la mesure où ces sources sont conformes à la présente directive et au droit de l'Union. Les règles des régimes de protection devraient être pertinentes en ce qui concerne les groupes d'EMN et les groupes nationaux de grande envergure ».

‡LW-BIHZPECFH-HHIDGUQ‡

Le délégué a ajouté que les habilitations au Roi, en projet, visent uniquement à permettre l'enrôlement de l'imposition commune. Il est dès lors recommandé de préciser les habilitations au Roi, en projet aux articles 6, 8 et 9 de l'avant-projet, en ce sens, et d'examiner si ces habilitations ne peuvent pas être intégrées à l'article 47 de la loi du 19 décembre 2023.

Article 10

8. L'article 10 de l'avant-projet remplace l'article 39 de la loi du 19 décembre 2023. Il s'agit notamment d'ajouter un alinéa 2 à l'article 39, § 2, selon lequel les coentreprises et les entités affiliées à ces coentreprises, aux fins du calcul et de l'application, y compris l'établissement et la perception de l'impôt national complémentaire, sont réputées être des entités du groupe dont l'entité mère ultime détient – directement ou indirectement – au moins 50 pour cent de participation. L'article 39, § 2, alinéa 3, en projet, prévoit que si une coentreprise ou une entité affiliée à cette coentreprise est réputée faire partie de deux groupes EMN ou de deux groupes nationaux de grande envergure, le montant de l'impôt national complémentaire est réparti conformément à la participation.

Interrogé sur la cohérence de l'alinéa 2, en projet, avec l'alinéa 1er, en projet, de l'article 39, § 2, selon lequel le calcul des impôts complémentaires de la coentreprise et des entités affiliées à cette coentreprise est effectué comme s'il s'agissait d'entités constitutives d'un groupe d'EMN ou d'un groupe national de grande envergure distinct et comme si la coentreprise était l'entité mère ultime de ce groupe, le délégué a donné la réponse suivante :

> « Deze bepaling creëert inderdaad misschien onnodige verwarring en zou dan eventueel nog kunnen ondergebracht worden bij artikel 50. Door daar in § 1 de joint ventures of daarmee gelieerde partijen toe te voegen, alsook daar artikel 39, § 2 tweede en derde lid in te voegen en aan te passen als volgt:
>
> Voor de toepassing, met inbegrip van de vestiging en inning van de binnenlandse bijheffing worden joint ventures en de met de joint ventures gelieerde partijen geacht groepsentiteiten te zijn van de groep waarvan de uiteindelijke moederentiteit - direct of indirect - ten minste 50 pct. van haar eigendomsbelang houdt.
>
> Indien een joint venture of de met de joint venture gelieerde partij worden geacht entiteiten te zijn van twee MNO-groepen of omvangrijke binnenlandse groepen, dan wordt het bedrag aan binnenlandse bijheffing verdeeld over de voormelde groepen overeenkomstig het eigendomsbelang, zijnde 50/50 ».

Le délégué a ajouté à ce propos la précision suivante :

> « Het eerste lid moet op de bijheffingen [lees: de IIR-bijheffing en de UTPR-bijheffing] slaan om conform de OESO-modelregels te blijven.
>
> Het tweede lid en derde lid gaan effectief enkel over de binnenlandse bijheffing, daarom dat verplaatsen naar artikel 50 aangewezen is. Bij IIR en UTPR zullen JVs nooit zelf een aangifte moeten doen (daar zal dit gebeuren via andere 'echte' groepsentiteiten) ».

#LW-BIHZPECFH-HHIDGUQ#

Il ressort dès lors des précisions fournies par le délégué que les coentreprises et les entités affiliées à ces coentreprises ne doivent être considérées de manière fictive comme des entités constitutives que pour l'impôt national complémentaire. Le délégué a confirmé que ce choix est conforme au considérant 24 de la directive (UE) 2022/2523 [7].

On peut se rallier à la proposition du délégué de déplacer les dispositions, en projet, de l'article 39, § 2, alinéas 2 et 3, à l'article 50 de la loi du 19 décembre 2023, dès lors que cette disposition règle la déclaration relative à l'impôt national complémentaire.

Article 12

9. L'article 12 de l'avant-projet vise à remplacer l'article 48 de la loi du 19 décembre 2023. L'article 48, en projet, prévoit que par dérogation à l'article 354, § 1er, alinéa 2, du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : le CIR 92), l'administration chargée de l'établissement des impôts sur les revenus dispose d'un délai de six ans à partir du 1er janvier de l'année qui désigne l'exercice d'imposition pour lequel l'impôt est dû, « pour le contrôle des déclarations visées aux sections 2 et 3 de ce chapitre et pour l'établissement des impôts auxquels elles se rapportent ».

Selon l'exposé des motifs concernant cette disposition, les délais d'investigation et d'imposition sont ramenés de dix ans à six ans, ceci afin de distinguer ce délai de celui propre au cas de la fraude.

Interrogé à ce sujet, le délégué a précisé ce qui suit :

« La phrase 'voor de vestiging van de belastingen waarop deze betrekking hebben' renvoie effectivement aux impôts établis sur base des déclarations auxquelles ils se rapportent.

L'article 48 prévoit pour le contrôle des déclarations visées aux sections 2 et 3 de ce chapitre et pour l'établissement des impôts auxquels elles se rapportent, un délai de 6 ans à partir du 1er janvier de l'année qui désigne l'exercice d'imposition pour lequel l'impôt est dû.

Cet article ne détermine pas un délai d'imposition généralisé porté à 6 ans. Ce délai s'applique lorsque le redevable est en défaut de déposer une déclaration ou opère un dépôt tardif de la déclaration.

L'article 47/1 ajouté par l'article 11 du projet de loi prévoit que l'impôt minimum 'est établi dans le délai prévu à l'article 359 du même code(CIR92), sans que ce délai puisse être inférieur à six mois à compter de la date à laquelle la déclaration est parvenue à l'administration fiscale.'

Cet article concerne le délai ordinaire d'imposition, à savoir qu'il doit intervenir le 30 juin de l'année qui suit le millésime désignant l'exercice d'imposition, sans pouvoir être inférieur à six mois à compter de la réception de la déclaration.

[7] Voir la note de bas de page n° 6.

‡LW-BIHZPECFH-HHIDGUQ‡

Et en conformité avec l'article 354§1er, lorsque l'impôt dû est supérieur à celui qui se rapporte aux revenus imposables et aux autres éléments mentionnés sous les rubriques à ce destinées, l'impôt ou le supplément d'impôt peut, par dérogation à l'article 359 du CIR être établi pendant trois ans à partir du 1er janvier de l'année qui désigne l'exercice d'imposition pour lequel l'impôt est dû ».

Le délégué a expliqué ce qui suit en ce qui concerne le délai propre au cas de la fraude :

« En cas de fraude, c'est bien le délai de 7 ans qui s'applique.

Il est à noter que le projet de loi a été réalisé en fonction d'un autre projet de loi modifiant l'article 354 du CIR92 et qui sera publié avant le présent avant-projet. L'avant-projet de loi est intitulé 'Avant-projet de loi portant des dispositions fiscales diverses' et a fait l'objet d'un avis du CE n° 77.699-2-3-4-16-VR. L'article 88 de ce projet de loi modifie l'article 354 du CIR92.

Le nouvel art 354 §2 se lira désormais comme suit : '§ 2. Par dérogation aux délais visés aux § 1er, alinéa 1er et 2, l'impôt ou le supplément d'impôt peut être établi pendant 7 ans à partir du 1er janvier de l'année qui désigne l'exercice d'imposition pour lequel l'impôt est dû en cas d'infraction aux dispositions du présent Code ou des arrêtés pris pour son exécution, commise dans une intention frauduleuse ou à dessein de nuire ».

Il ressort des précisions apportées par le délégué que le segment de phrase « pour le contrôle des déclarations visées aux sections 2 et 3 de ce chapitre et pour l'établissement des impôts auxquels elles se rapportent » prête à confusion et qu'il vaudrait mieux l'omettre. La référence à l'article 354, § 1er, alinéa 2, du CIR 92, suffit pour désigner les hypothèses envisagées de l'absence de déclaration et de la remise tardive de celle-ci, pour lesquelles l'article 48, en projet, modifie uniquement le délai de quatre ans en un délai de six ans. Il est par ailleurs recommandé de préciser en ce sens le choix du délai de six ans dans l'exposé des motifs.

Enfin, invité à justifier le délai de six ans qui se substitue à un délai de quatre ans, le délégué a répondu ce qui suit :

« Au sens de l'article 354 §1er al 3, le délai de 4 ans est réservé aux déclarations dites complexes.

Les cas qui relèvent d'une déclaration complexe concernent des opérations spéciales ayant un caractère d'extranéité effectuées par une entreprise belge, ce qui rend plus laborieux le contrôle. La matière de l'impôt minimum est plus complexe encore parce qu'elle revient en définitive à devoir contrôler la situation fiscale de plusieurs entreprises établies tant en Belgique qu'à l'étranger en vue d'assurer l'enrôlement correct d'une entité établie en Belgique, voire de plusieurs le cas échéant (cas de l'impôt complémentaire QDMTT et de l'UTPR). On serait tenté de relativiser cette complexité en évoquant le rapport d'information (GIR, dont le modèle a été standardisé par la Directive 2025/872 dites 'DAC9') censé faciliter la coordination entre les juridictions qui appliquent l'impôt minimum et diminuer la charge de travail des groupes d'entités multinationales. Cette déclaration d'information (GIR ou rapport d'information dans le présent projet de loi) contient des centaines de point d'information à examiner et n'empêche bien sûr pas les administrations fiscales de chaque juridiction de demander des informations complémentaires.

‡LW-BIHZPECFH-HHIDGUQ‡

Un commentaire OCDE en la matière précise d'ailleurs : 'the GloBE Information Return has to be filed in a standard template that is developed in accordance with the GloBE Implementation Framework and sets out the items of information that should be included in the GloBE Information Return. As indicated below, the information required by the GloBE Information Return could be specified, expanded or restricted in accordance with the GloBE Implementation Framework. While Article 8.1.4 relates to information in the GloBE Information Return, it is not intended to prevent a local tax administration from requesting further necessary supporting information to verify the compliance to the GloBE Rules in accordance with its domestic law' (source : Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Administrative Guidance on Article 8.1.4 and 8.1.5 of the Global Anti-Base Erosion Model Rules (January 2025)) ».

Articles 13 à 21

10. Les articles 13 à 21 de l'avant-projet introduisent dans la loi du 19 décembre 2023 une distinction entre les notions de « déclaration d'impôt » et de « rapport d'information ». Selon l'introduction de l'exposé des motifs, la distinction entre la « déclaration d'impôt au départ de laquelle la procédure de taxation est établie conformément au titre VII du CIR92 auquel la loi du 19 décembre 2023 renvoie et la déclaration informative que les GEM doivent établir (Global Information Report) » est ainsi affirmée [8].

10.1. Les articles 13 à 15 de l'avant-projet concernent l'impôt national complémentaire. L'article 13 remplace le mot « Déclaration » par les mots « Déclaration d'impôt » dans l'intitulé de la section 2 du titre II, chapitre 11, de la loi du 19 décembre 2023. Toutefois, la notion de « déclaration » est maintenue telle quelle dans les articles 50 et 51 contenus dans cette section. Interrogé à ce sujet, le délégué a fourni la réponse suivante :

« L'article 50 concerne désormais la déclaration d'impôt en matière d'impôt national complémentaire. Dans le texte originel, la section titrait 'la déclaration en matière d'impôt national complémentaire'. Ce titre était ambigu, d'autant qu'en matière d'impôt national complémentaire, la déclaration d'impôt et la déclaration d'information sont intégrées sous une seule déclaration dénommée dans le projet de loi 'Déclaration d'impôt en matière d'impôt national complémentaire' (cfr art 13 du projet de loi).

Il n'y pas de déclaration d'information qui se distingue de la déclaration d'impôt pour l'impôt national complémentaire. Dès lors, il n'y a avait pas lieu de préciser qu'il s'agit d'une déclaration d'impôt.

Les données propres au rapport d'information sont indispensables mais elles sont reprises dans la déclaration d'impôt. Le SPF Finances a produit un modèle ad hoc pour la QDMTT (impôt national complémentaire)

L'article 51 de la loi du 19 décembre 2023 liste les données devant se trouver dans la déclaration d'impôt (QDMTT) et les données sont similaires à celles présentes dans les listes reprises à l'article 55 (en matière de RIR et de UTPR) ».

[8] Il s'agit de l'obligation d'information contenue dans l'article 44 de la directive (UE) 2022/2523.

‡LW-BIHZPECFH-HHIDGUQ‡

On peut se rallier à la réponse du délégué. La combinaison des notions « déclaration d'impôt » et « rapport d'information », s'agissant de l'impôt national complémentaire, ne ressort toutefois pas du texte de l'avant-projet. Il y a lieu d'y remédier.

10.2. Selon l'exposé des motifs concernant l'article 14 de l'avant-projet, les entités constitutives établies en Belgique et assujetties à l'impôt national complémentaire sont tenues au dépôt d'une déclaration, « étant entendu que cette déclaration doit être commune auxdites entités constitutives ». À la question de savoir quel passage du texte de l'avant-projet induit que la déclaration doit être commune, le délégué a répondu ce qui suit :

> « Dans l'article 50 de la même loi, les modifications suivantes sont apportées : dans le paragraphe 1er, les mots 'une entité constitutive établie en Belgique est tenue' sont remplacés par les mots 'les entités constitutives établies en Belgique assujetties à l'impôt national complémentaire sont tenues'. L'usage du pluriel est indicatif de l'appréhension des entités du groupe dans leur ensemble.
>
> Par ailleurs, comme le prévoit notamment l'article 27/1 en projet (comme l'article 35 §1 al 2) , 'Si plusieurs entités du groupe visées au premier alinéa sont assujetties à l'impôt national complémentaire, une imposition commune est établie dans le chef de ces entités constitutives'. Il est difficilement envisageable qu'une imposition commune puisse se résulter de déclarations d'impôts distinctes.
>
> Certes, il pourrait être envisageable de prévoir cela de manière explicite dans une disposition *ad hoc* ».

Dans un souci de clarté et compte tenu de l'observation formulée au point 7 concernant l'imposition commune, il est recommandé d'insérer explicitement l'exigence de la déclaration commune dans le texte de l'avant-projet.

10.3. L'article 15 de l'avant-projet modifie l'article 51, § 2, de la loi du 19 décembre 2023 en ce sens que la déclaration annuelle doit contenir « entre autres » des informations déterminées. Cet ajout est justifié dans l'exposé des motifs concernant cette disposition « [p]our permettre l'adaptation du contenu à l'évolution des exigences en matière d'information, émanant notamment des Directives de l'UE ».

D'une part, l'utilisation des mots « entre autres » devra être évitée, au motif que ces mots ne confèrent pas à une disposition une sécurité juridique suffisante [9].

D'autre part, il a été signalé au délégué que l'ajout des mots « entre autres » semble superflu, puisque les informations que la déclaration annuelle doit contenir dans le cas d'une nouvelle directive UE ou d'une directive UE modifiée, envisagé dans l'exposé des motifs, devront de toute façon être obligatoirement fournies lors de la transposition de cette directive UE, qu'elle soit nouvelle ou modifiée.

Le délégué a marqué son accord pour omettre l'article 15 de l'avant-projet.

[9] Voir aussi l'avis C.E. 77.130/1 du 20 novembre 2024 sur une proposition de loi 'modifiant la législation sur les licenciements collectifs et les transferts d'entreprise', *Doc. Parl.*, Chambre 2024-2025, n° 56-0152/3, observation 10.2.

‡LW-BIHZPECFH-HHIDGUQ‡

Article 25

11. Dans le texte français de l'article 25 de l'avant-projet, les mots « établie en Belgique » devront être ajoutés à l'article 62/3, § 1er, alinéa 3, 1°, en projet, conformément aux mots « in België gevestigde » dans le texte néerlandais.

12. Étant donné que les coentreprises et les entités affiliées à ces coentreprises ne doivent être considérées de manière fictive comme des entités constitutives qu'aux fins de l'impôt national complémentaire (voir observation 8), il est recommandé, à la lumière de l'économie de la loi du 19 décembre 2023, de préciser dans l'article 62/3, en projet, qu'une coentreprise ou les entités affiliées à une coentreprise ne peuvent agir qu'en tant que représentant général dans le cadre de l'impôt national complémentaire.

Entrée en vigueur

13. La loi dont l'adoption est envisagée entre en vigueur selon les règles usuelles le dixième jour qui suit sa publication au Moniteur belge.

À la question de savoir si les auteurs de l'avant-projet jugent nécessaire de réglementer davantage les effets dans le temps de certaines modifications visées (par exemple en ce qui concerne la désignation d'un représentant général), le délégué a répondu ce qui suit :

> « Aucune des modifications du présent projet de loi ne parait nécessiter une date particulière pour l'entrée en application.
>
> L'absence de désignation d'un représentant légal n'est pas sanctionnée. C'est le défaut de dépôt de déclaration qui l'est, ceci en application du CIR92.
>
> A défaut de désignation spontanée par le GEM au cas où plusieurs entités de ce groupe sont établies en Belgique, c'est par l'effet de la loi l'entité qui déposera la déclaration d'impôt qui sera considérée être le représentant.
>
> En matière d'impôt national complémentaire, le dépôt vient à échéance au dernier jour du onzième mois suivant la clôture de l'année fiscale.
>
> La première année fiscale fut l'année civile 2024. L'introduction de la déclaration devra intervenir au plus tard le 30 novembre 2025, donc plusieurs mois après que le projet de loi aura été adopté et sera en vigueur.
>
> Après la publication, les GEM auront toute latitude pour soit désigner un représentant légal, soit se conformer au délai de dépôt de la déclaration par l'une des entités, ce qui équivaudra à la désignation du représentant légal.
>
> Il est rappelé que le présent projet de loi ne change rien aux délais initiaux pour le dépôt de la déclaration, tant en matière d'impôt national complémentaire qu'en matière des impôts complémentaires en vertu de la RIR et de l'UTPR ».

Il ressort de la réponse du délégué que les premières déclarations devront être déposées au plus tard le 30 novembre 2025. L'argumentation du délégué selon laquelle cette date tombe « donc plusieurs mois après que le projet de loi aura été adopté et sera en vigueur » doit être relativisée, compte tenu du moment où est donné le présent avis.

‡LW-BIHZPECFH-HHIDGUQ‡

S'il s'avère que les premières déclarations visées doivent déjà être déposées peu de temps après l'entrée en vigueur de la loi à adopter, il est recommandé d'en reporter l'entrée en vigueur ou de prévoir un régime transitoire.

DE GRIFFIER - LE GREFFIER DE VOORZITTER - LE PRÉSIDENT

Annemie GOOSSENS Jeroen VAN NIEUWENHOVE

‡LW-BIHZPECFH-HHIDGUQ‡