RAAD VAN STATE
afdeling Wetgeving

advies 78.778/3
van 11 februari 2026

over

een ontwerp van koninklijk besluit ‘tot vastlegging van het model van het aangifteformulier inzake binnenlandse bijheffing voor het aanslagjaar 2025’

CONSEIL D’ÉTAT
section de législation

avis 78.778/3
du 11 février 2026

sur

un projet d’arrêté royal ‘déterminant le modèle de formulaire de déclaration en matière d’impôt national complémentaire pour l’exercice d’imposition 2025’

‡LW-CGC[PECFD-HHHHVT]‡

Op 12 januari 2026 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 ontwerp van koninklijk besluit 'tot vastlegging van het model van het aangifteformulier inzake binnenlandse bijheffing voor het aanslagjaar 2025'.

Het ontwerp is door de derde kamer onderzocht op 3 februari 2026. De kamer was samengesteld uit Jeroen VAN NIEUWENHOVE, kamervoorzitter, Koen MUYLLE en Elly VAN DE VELDE, staatsraden, en Yves DEPOORTER, 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 Jeroen VAN NIEUWENHOVE, kamervoorzitter.

Het advies, waarvan de tekst hierna volgt, is gegeven op 11 februari 2026.

*

Le 12 janvier 2026, 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 projet d'arrêté royal 'déterminant le modèle de formulaire de déclaration en matière d'impôt national complémentaire pour l'exercice d'imposition 2025'.

Le projet a été examiné par la troisième chambre le 3 février 2026. La chambre était composée de Jeroen VAN NIEUWENHOVE, président de chambre, Koen MUYLLE et Elly VAN DE VELDE, conseillers d'État, et Yves DEPOORTER, 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 Jeroen VAN NIEUWENHOVE, président de chambre.

L'avis, dont le texte suit, a été donné le 11 février 2026.

*

#LW-CGC[PECFD-HHHHVT]#

STREKKING VAN HET ONTWERP

1. Het voor advies voorgelegde ontwerp van koninklijk besluit strekt ertoe het model vast te leggen van het aangifteformulier inzake de binnenlandse bijheffing[1] voor het aanslagjaar 2025.

In de adviesaanvraag wordt in dat verband vermeld dat de termijnen voor de indiening van de aangifte voor de eerste verslagjaren worden verlengd. De uiterste indieningsdatum voor de aangiften inzake de binnenlandse bijheffing met betrekking tot verslagjaren die beginnen op 31 december 2023 of later, en die eindigen ten vroegste op 1 januari 2024 en ten laatste op 30 juni 2025, wordt uitgesteld tot en met 30 juni 2026.[2]

RECHTSGROND

2. Het ontwerp vindt in hoofdzaak rechtsgrond in artikel 51, § 1, van de wet van 19 december 2023 'houdende de invoering van een minimumbelasting voor multinationale ondernemingen en omvangrijke binnenlandse groepen'. Overeenkomstig die bepaling wordt de belastingaangifte inzake de binnenlandse bijheffing gedaan op een formulier waarvan het model door de Koning wordt vastgesteld en dat wordt uitgereikt door de door de Koning aangewezen dienst.

3. In de aanhef wordt ook verwezen naar artikel 64, § 6, van de wet van 19 december 2023, waarbij de Koning wordt gemachtigd om de wijze te bepalen waarop de keuze moet worden uitgeoefend volgens dewelke gedurende de overgangsperiode de verschuldigde bijheffing gelijk is aan nul indien voor het betrokken verslagjaar is voldaan aan een aantal voorwaarden.[3] De gemachtigde verklaarde dat deze keuze betrekking heeft op het vak 3.2.1.1 van het model van aangifteformulier. Er kan mee worden ingestemd dat de voormelde wetsbepaling aanvullend rechtsgrond biedt voor dat onderdeel ervan.

Rubriek 4 ("Keuzes") van het model van aangifteformulier bevat evenwel nog andere keuzemogelijkheden die aansluiten op bepalingen van de wet van 19 december 2023. Daarvoor volstaat de eerder vermelde rechtsgrond in artikel 51, § 1, van dezelfde wet, gelezen in samenhang met artikel 51, § 2, d), ervan, dat bepaalt dat de jaarlijkse aangifte een overzicht moet bevatten van de keuzes die overeenkomstig titel II van dezelfde wet met betrekking tot België zijn gemaakt door de betrokken groep van multinationale ondernemingen (hierna: MNO-groep) of omvangrijke binnenlandse groep.

[1] Als bedoeld in hoofdstuk 6 van titel II van de wet van 19 december 2023 'houdende de invoering van een minimumbelasting voor multinationale ondernemingen en omvangrijke binnenlandse groepen'. Die binnenlandse bijheffing wordt ook wel aangehaald als *Qualified Domestic Minimum Top-up Tax* (QDMTT).

[2] Https://financien.belgium.be/nl/actueel/pillar-2-uitstel-aangifte-binnenlandse-bijheffing.

[3] Zie artikel 64, § 1, van de wet van 19 december 2023.

‡LW-CGC[PECFD-HHHHVT]‡

4. In de aanhef wordt eveneens verwezen naar artikel 27/1 van de wet van 19 december 2023, dat bepaalt dat in België gevestigde groepsentiteiten onderworpen zijn aan de binnenlandse bijheffing. Het vierde lid van dat artikel machtigt de Koning om de nadere regels te bepalen voor de opmaking en de kennisgeving van de kohieren. Gevraagd op welke wijze deze bepaling een rechtsgrond biedt voor het ontwerp, antwoordde de gemachtigde:

> "Comme indiqué dans l'exposé des motifs de la loi du 19 décembre 2025 (*Doc.Parl*. 56 K 1070/001, pp. 5-6), l'article 27/1 a pour but de spécifier le contribuable de l'impôt national complémentaire. L'alinéa 2 et 3 ont en particulier, pour but de régler l'établissement d'une imposition commune dans les situations où plusieurs entités constitutives établies en Belgique d'un groupe d'EMN ou d'un groupe national de grande envergure, coentreprises et entités affiliées aux coentreprises sont assujetties à l'impôt national complémentaire. La délégation faite au Roi a pour but 'de prévoir l'établissement d'un enrôlement commun lorsque plusieurs entités d'un même groupe sont établies en Belgique. En cas d'imposition commune, le rôle comportera logiquement le nom et le numéro d'entreprise de toutes les entités. La notification de l'AER se fera uniquement au nom du représentant des entités constitutives en application de l'article 62/3.'
>
> Cela implique notamment le recours aux rubriques 1.1, 1.2., 1.3.1., ainsi que la rubrique 8 'Coordonnées de la personne de contact' (mandataire).
>
> La notice explicative devrait reprendre ces explications. Elle n'est cependant pas encore finalisée (cfr. réponse à la question 3)."

Wanneer een uitdrukkelijke delegatie voorhanden is voor het bepalen van het model van aangifteformulier, zoals hier het geval is (zie opmerking 2), moet daarbovenop geen rechtsgrond worden gezocht in bepalingen die betrekking hebben op de omschrijving van de belastingplichtigen en de gemeenschappelijke aanslag en op hun opname in de kohieren. De verwijzing naar artikel 27/1 moet dan ook worden weggelaten. Dat neemt uiteraard niet weg dat bij de opmaak van het model van aangifteformulier rekening moet worden gehouden met de voormelde gemeenschappelijke aanslag, zoals de gemachtigde aangeeft.

5.1. Rubriek 8 ("Contactpersoon") van het model van aangifteformulier, dat gegevens met betrekking tot de contactpersoon vermeldt, moet worden beschouwd als een regeling van de verwerking van persoonsgegevens.

Krachtens artikel 22 van de Grondwet geldt voor elke verwerking van persoonsgegevens en, meer in het algemeen, voor elke inmenging in het recht op het privéleven, dat het formeel legaliteitsbeginsel dient te worden nageleefd. Doordat artikel 22 van de Grondwet aan de bevoegde wetgever de bevoegdheid voorbehoudt om vast te stellen in welke gevallen en onder welke voorwaarden afbreuk kan worden gedaan aan het recht op eerbiediging van het privéleven, waarborgt het aan elke burger dat geen enkele inmenging in dat recht kan plaatsvinden dan krachtens regels die zijn aangenomen door een democratisch verkozen beraadslagende vergadering. Een delegatie aan een andere macht is evenwel niet in strijd met het wettelijkheidsbeginsel voor zover de machtiging voldoende nauwkeurig is omschreven en

‡LW-CGC[PECFD-HHHHVT‡

betrekking heeft op de tenuitvoerlegging van maatregelen waarvan de "essentiële elementen" voorafgaandelijk door de wetgever vastgesteld zijn.[4]

Bijgevolg moeten de "essentiële elementen" van de verwerking van persoonsgegevens in de wet zelf worden vastgelegd. In dat verband is de afdeling Wetgeving van oordeel dat ongeacht de aard van de betrokken aangelegenheid, de volgende elementen in beginsel "essentiële elementen" uitmaken: 1°) de categorie van verwerkte gegevens; 2°) de categorie van betrokken personen; 3°) de met de verwerking nagestreefde doelstelling; 4°) de categorie van personen die toegang hebben tot de verwerkte gegevens; en 5°) de maximumtermijn voor het bewaren van de gegevens.[5]

5.2. De gemachtigde verklaarde in dat verband het volgende:

"La rubrique 8 'Personne de contact' figure dans le modèle en application des articles 50, § 1er, 27/1, alinéa 3, et 62/3 de la loi du 19 décembre 2023, en tant que données strictement nécessaires à l'instruction de la déclaration et à la notification de l'extrait de rôle.

(…)

Les 5 éléments essentiels du traitement de données (finalité, base juridique et responsable, catégories de données/personnes concernées, destinataires, durée de conservation) sont réglés comme suit :

Finalité

Cela est réglé dans la loi du 19 décembre 2023, modifié en dernier lieu par la loi du 19 décembre 2025, aux articles suivants :

articles 50, § 1er (déclaration et modèle),

art. 27/1, al. 3 (établissement/notification des rôles),

art. 62/3 (obligations d'information/coopération dans le cadre Pilier 2

Cet élément implique l'usage de la Rubrique 8 comme expliqué dans la réponse au a).

Base Juridique et responsable

Base juridique : La loi du 19 décembre 2023, modifié et le présent projet d'AR

Responsable : SPF Finances (administration compétente précisée par la loi/AR pour le QDMTT) en vertu de l'application de l'article 2*bis*, alinéa 1er, de la loi du 19 décembre 2023, qui dispose que 'Tous les messages liés à l'application de la loi, s'opèrent au moyen de la plateforme électronique sécurisée mise à disposition par le Service public fédéral Finances.'

[4] Vaste rechtspraak van het Grondwettelijk Hof: zie inzonderheid GwH 18 maart 2010, nr. 29/2010, B.16.1; GwH 20 februari 2020, nr. 27/2020, B.17.

[5] Adv.RvS 68.936/AV van 7 april 2021 over een voorontwerp dat heeft geleid tot de wet van 14 augustus 2021 'betreffende de maatregelen van bestuurlijke politie tijdens een epidemische noodsituatie', *Parl.St.* Kamer 2020-21, nr. 55-1951/1, 119, opmerking 101. Zie ook GwH 10 maart 2022, nr. 33/2022, B.13.1; GwH 22 september 2022, nr. 110/2022, B.11.2; GwH 16 februari 2023, nr. 26/2023, B.74.1; GwH 17 mei 2023, nr. 75/2023, B.55.2.1.

#LW-CGC[PECFD-HHHHVT]#

Catégories de données/personnes concernées

La rubrique 8 délimite les données strictement nécessaire à la finalité de cet élément, conformément aux règles applicables au contenu du modèle, en application de l'article 50, § 1er, de la loi du 19 décembre 2023, ainsi que des règles applicables aux modalités de notification, conformément à l'article 27/1, alinéa 3, de la même loi.

Destinataires

La finalité de cet élément est rencontrée dans les dispositions du Code des impôts sur les revenus, Titre VII, chapitre III, sections III à VI, via l'application de l'article 47, alinéa 1er, de la loi du 19 décembre 2023 :

'Sauf dérogation explicite, les dispositions du titre VII du Code des impôts sur les revenus 1992 sont applicables aux impôts perçus en application de la présente loi.'

Durée de conservation

(…)

[L]'article 13 de la loi du 19 décembre 2025 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 remplace le texte de l'article 48 de la loi du 19 décembre 2023 comme suit : 'Art. 48. Par dérogation aux articles 333 et 354, § 1er du Code des impôts sur les revenus 1992, l'administration dispose, d'un délai de 6 ans pour le contrôle et l'établissement de l'impôt à partir du 1er janvier de l'année qui désigne l'exercice d'imposition pour lequel l'impôt est dû.'

Cet article, bien qu'il ne détermine pas spécifiquement une durée de conservation des données, prévoit un délai ordinaire de 6 ans durant lequel l'administration fiscale doit pouvoir procéder à des contrôles et doit pouvoir établir l'impôt. Ce délai passe à 7 ans en cas de fraude en application de l'article 354 §2 CIR 92. Il en découle que les données reçues dans le cadre des déclarations introduite en application de la présente loi doivent être au moins conservées pendant cette durée.

Le SPF Finances ne conserve pas plus longtemps que nécessaire les données. En cas de litige, les données peuvent être conservées jusqu'à la fin du traitement du litige.

La loi du 3 aout 2012 est effectivement applicable dans ce contexte vu que la déclaration peut contenir des données à caractère personnel telles que celles des personnes de contact qui sont dès lors traitées par le SPF Finances. Il découle notamment de l'application de cette loi que le SPF Finances est le responsable du traitement (art. 2 de la loi du 3 aout 2012)."

5.3. Met die zienswijze kan worden ingestemd. Er kan immers worden aangenomen dat de ontworpen regeling inzake de verwerking van persoonsgegevens als onderdeel van het vastgestelde aangifteformulier een intrinsiek gevolg is van de toepassing van de wettelijke regeling betreffende de binnenlandse bijheffing, zodat er geen afzonderlijke wettelijke basis vereist is voor de regeling van de verwerking van persoonsgegevens van een contactpersoon die daarmee rechtstreeks verband houdt. De vereiste gegevens (naam, voornaam, functie, adres, telefoonnummer en e-mailadres) zijn beperkt tot wat strikt noodzakelijk is opdat de aangifte kan worden gedaan en behandeld met het oog op de vaststelling van de binnenlandse bijheffing.

‡LW-CGC[PECFD-HHHHVT‡

VORMVEREISTEN

6. Zoals reeds werd uiteengezet in opmerking 5.1, moet rubriek 8 ("Contactpersoon") van het model van aangifteformulier worden beschouwd als een regeling van de verwerking van persoonsgegevens. Op de vraag of het advies van de Gegevensbeschermingsautoriteit werd gevraagd, antwoordde de gemachtigde ontkennend:

> "Nous estimons qu'il n'y a pas lieu de consulter l'Autorité de protection des données, considérant que :
>
> - le présent arrêté se limite à approuver le modèle de la déclaration à l'impôt national complémentaire, sans instituer de nouvelles règles relatives au traitement de données à caractère personnel ;
> - les communications et dépôts s'effectuent via la plateforme électronique sécurisée prévue par l'article 2*bis* de la loi du 19 décembre 2023 précitée ;
> - les seules données personnelles en cause sont limitées à l'identification fonctionnelle des personnes habilitées/mandataires et des personnes de contact (nom, prénom, fonction, coordonnées, signature) ;
> - le recueil de ces données personnelles est nécessaire à l'exécution d'une mission d'intérêt public visée à l'article 6, § 1er, e), du Règlement Général de Protection des Données et respecte les principes de l'article 5 du RGPD."

Artikel 36, lid 4, van verordening (EU) 2016/679 van het Europees Parlement en de Raad van 27 april 2016 'betreffende de bescherming van natuurlijke personen in verband met de verwerking van persoonsgegevens en betreffende het vrije verkeer van die gegevens en tot intrekking van Richtlijn 95/46/EG (algemene verordening gegevensbescherming)' (hierna: de AVG), gelezen in samenhang met artikel 57, lid 1, c), en overweging 96 van die verordening, voorziet in een verplichting om de toezichthoudende autoriteit, in dit geval de Gegevensbeschermingsautoriteit bedoeld in de wet van 3 december 2017 'tot oprichting van de Gegevensbeschermingsautoriteit', te raadplegen bij het opstellen van een voorstel voor een door een nationaal parlement vast te stellen wetgevingsmaatregel, of een daarop gebaseerde regelgevingsmaatregel in verband met verwerking.

De omstandigheid dat de ontworpen regeling beperkt is tot wat strikt noodzakelijk is voor de toepassing van de betrokken bepalingen van de wet van 19 december 2023 (zie ook opmerking 5.3) en dat de verwerking noodzakelijk is voor de vervulling van een taak van algemeen belang, en dus als rechtmatig kan worden beschouwd overeenkomstig artikel 6, lid 1, eerste alinea, punt e), van de AVG, neemt niet weg dat wel degelijk nieuwe bepalingen worden uitgewerkt over de betrokken verwerking van persoonsgegevens die moeten worden beschouwd als een regelgevingsmaatregel in verband met verwerking in de zin van de in de vorige alinea vermelde verordeningsbepalingen. Het advies van de Gegevensbeschermingsautoriteit moet bijgevolg nog worden ingewonnen vooraleer het ontwerp doorgang kan vinden.

‡LW-CGC[PECFD-HHHHVT‡

Indien de aan de Raad van State voorgelegde tekst ten gevolge van het inwinnen van het voornoemde advies nog wijzigingen zou ondergaan,[6] moeten de gewijzigde of toegevoegde bepalingen, ter inachtneming van het voorschrift van artikel 3, § 1, eerste lid, van de wetten op de Raad van State, aan de afdeling Wetgeving worden voorgelegd.

ALGEMENE OPMERKINGEN

A. Toelichting bij het aangifteformulier

7. De wettelijke regeling inzake de binnenlandse bijheffing vertoont een zeer technisch karakter. Het invullen van het aangifteformulier vereist soms complexe berekeningen en is soms afhankelijk van bijkomende voorwaarden of verschillende types in aanmerking komende elementen. Uit door de gemachtigde gegeven antwoorden op bepaalde vragen blijkt dat de indiener van de aangifte niet enkel feitelijke gegevens moet invullen, maar ook zelf zal moeten nagaan of bepaalde voorwaarden vervuld zijn vooraleer hij op het aangifteformulier bepaalde keuzen maakt (zie daarover ook opmerking 3). Dat veronderstelt dat de indiener van de aangifte een voldoende duidelijk inzicht heeft in de gevolgen van die keuzen en de wijze waarop hij die keuzen tot uiting moet brengen in het aangifteformulier.

Daarover bevraagd, verklaarde de gemachtigde dat een toelichting bij het aangifteformulier in de binnenlandse bijheffing zal worden gepubliceerd en deze toelichting momenteel wordt gefinaliseerd. Hij bezorgde een ontwerp van toelichting bij het aangifteformulier voor *aanslagjaar 2025*.[7] Deze toelichting moet nog verder worden gestoffeerd en aangevuld, onder meer met uitleg over de verscheidene keuzen die de indiener van de aangifte moet maken en de gevolgen ervan. Aan dat laatste aspect wordt nu immers slechts één pagina gewijd.

B. Overeenstemming met de wet van 19 december 2023

8. Het ontworpen model van aangifteformulier moet in overeenstemming zijn met de bepalingen van de wet van 19 december 2023. De elementen die worden opgesomd in artikel 51, § 2, van deze wet, zijn alvast opgenomen in de rubrieken in het aangifteformulier. Toch rijzen ter zake nog enkele vragen, zoals blijkt uit wat volgt.

9. In de vakken 2.1.1.5 en 2.1.2.5 van het model van aangifteformulier wordt gewag gemaakt van de "GloBE status". Op de vraag wat daarmee wordt bedoeld, antwoordde de gemachtigde als volgt:

> "De Pijler 2 regels bevatten verschillende types van entiteiten. In voormelde vakken moet voor elke entiteit worden aangegeven welke definities vervuld zijn.

[6] Namelijk andere wijzigingen dan deze waarvan in dit advies melding wordt gemaakt of dan deze die ertoe strekken tegemoet te komen aan hetgeen in dit advies wordt opgemerkt.

[7] Verslagjaren op 31 december 2024 of in 2025 vóór 31 december afgesloten.

‡LW-CGC[PECFD-HHHHVT]‡

Ter achtergrond, voormelde vakken zijn gealigneerd op de vakken 1.3.1.6 en 1.3.2.1.7 van de GloBE Information Return ('GIR'). Dit zowel op vlak van de betiteling als inhoud. Meer specifiek, de mogelijke invulwaarden van voormelde vakken zijn gealigneerd op de GIR codes (cf. GIR 301-316). Eén en ander zal ook worden verduidelijkt in de toelichting.

Voor de volledigheid, alle bestaande opties zijn:

- GIR301 - Groepsentiteit
- GIR302 - Doorstroomentiteit - Fiscaal Transparant
- GIR303 - Doorstroomentiteit - Omgekeerd Hybride
- GIR304 - Hybride entiteit
- GIR305 - Vaste Inrichting
- GIR306 - Hoofdentiteit
- GIR307 - In minderheidseigendom gehouden moederentiteit
- GIR308 - In minderheidseigendom gehouden dochteronderneming
- GIR309 - In minderheidseigendom gehouden groepsentiteit
- GIR310 - Beleggingsentiteit
- GIR311 - Verzekeringsbeleggingsentiteit
- GIR312 - Securitisatievehikel
- GIR313 - Joint venture
- GIR314 - Met een joint venture gelieerde partij
- GIR315 - Niet-materiële groepsentiteit
- GIR316 - Uitgesloten entiteit".

Dat de structuur van het aangifteformulier is afgestemd op de standaard die is ontwikkeld door de OESO in het kader van de *Global Anti-Base Erosion* (GloBE) *Model Rules* in de vorm van de GIR,[8] is als dusdanig niet problematisch in het licht van de overeenstemming met de wet van 19 december 2023, die daartoe de nodige ruimte laat. Niettemin is het raadzaam om, zoals ook is uiteengezet in opmerking 7, deze keuze voor de structuur van het aangifteformulier te verduidelijken in de toelichting bij het aangifteformulier.

Alvast kan worden aangestipt dat in het ontwerp van toelichting bij het aangifteformulier bij de vakken 2.1.1.5 en 2.1.2.5 niet alle door de gemachtigde opgesomde GIR-codes worden vermeld. De stellers van het ontwerp moeten nagaan of alle vereiste en mogelijke elementen van het aangifteformulier correct en consistent worden weerspiegeld in de toelichting.

[8] Zie daarover ook https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/publications/reports/2025/01/tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-globe-information-return-january-2025_b03274ed/a05ec99a-en.pdf en https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/publications/reports/2025/01/globe-information-return-pillar-two-xml-schema_3980638f/c594935a-en.pdf.

‡LW-CGC[PECFD-HHHHVT]‡

10. Specifiek wat betreft het vereiste, vervat in artikel 51, § 2, d), van de wet van 19 december 2023, dat de jaarlijkse aangifte "een overzicht van de keuzes die overeenkomstig deze titel met betrekking tot België zijn gemaakt" moet bevatten, moet het volgende worden opgemerkt.

10.1. De artikelen 58 en 59 van de wet van 19 december 2023 verwijzen naar verscheidene keuzes die kunnen worden gemaakt op grond van de bepalingen van die wet waarnaar in die twee artikelen wordt verwezen. Er wordt bepaald dat die keuzes respectievelijk gelden voor een periode van vijf (artikel 58) en een jaar (artikel 59). Enkele van de bepalingen waarnaar wordt verwezen, lijken evenwel niet te zijn weerspiegeld in het model van aangifteformulier.

Op de vraag welke vakken de keuzes weerspiegelen die kunnen worden gemaakt op grond van de artikelen 25, § 1, 43, 62/1, 64, § 1 (en de uitsluitingen in paragraaf 2), en 67/1 van de wet van 19 december 2023, antwoordde de gemachtigde:

> "Artikel 25, §1 W P2: Binnen de binnenlandse bijheffing wordt deze keuze gelezen in samenhang met artikel 29, §1 W P2. Deze keuze wordt gemaakt via het vak 3.2.2.1.
>
> Artikel 43 W P2: Bij de berekening van de binnenlandse bijheffing wordt uitsluitend rekening gehouden met, vereenvoudigd gesteld, het inkomen van in België gevestigde entiteiten. Aangezien België geen 'in aanmerking komend uitkeringsbelastingstelsel' kent in de zin van artikel 43 W P2, is deze keuze zonder voorwerp binnen de binnenlandse bijheffing.
>
> Artikel 62/1 W P2: Binnen de binnenlandse bijheffing geldt deze keuze niet. Vereenvoudigd gesteld heeft deze keuze tot doelstelling de IIR-bijheffing en UTPR-bijheffing tot nul te herleiden indien er reeds binnenlandse bijheffing is geheven (cf. prioriteitsmechanisme van Qualified Domestic Minimum Top-up Tax). Bijgevolg kan deze keuze niet worden gemaakt binnen de binnenlandse bijheffing.
>
> Artikel 64, §1 W P2: Zie antwoord [weergegeven in opmerking 10.2].
>
> Artikel 64, §2 W P2: Zie antwoord [weergegeven in opmerking 10.2]. Het bestaan van de uitsluitingen betekent dat deze keuze niet kan worden gemaakt door bepaalde belastingplichtigen. Dit vereist echter geen extra vak in de aangifte.
>
> Artikel 64, §6 W P2: Zie antwoord [weergegeven in opmerking 10.2]. De keuze wordt bijgevolg uitgeoefend via het vak 3.2.1.1.
>
> Artikel 67/1 W P2: Binnen de binnenlandse bijheffing geldt deze keuze niet. Het bedrag van artikel 19, §3 wordt immers nooit meegerekend bij het bepalen van het bedrag van aangepaste betrokken binnenlandse belastingen van de in België gevestigde groepsentiteiten (cf. artikel 27, 1° W P2)."

Met die zienswijze kan worden ingestemd. De betrokken vakken moeten worden aangevuld met verwijzingen naar de relevante bepalingen van de wet van 19 december 2023.

10.2. Op de vraag wat precies wordt bedoeld met de vermelding "Keuze voor veilige haven" in vak 3.2.1.1 en met welke bepaling van de wet van 19 december 2023 die rubriek overeenstemt, antwoordde de gemachtigde:

> "De opties voor dit vak zijn:
>
> - GIR1203 - Tijdelijke veilige haven op basis van het landenrapport - De minimis test [zie artikel 64, §1, 1° W P2]

‡LW-CGC[PECFD-HHHHVT]‡

- GIR1204 - Tijdelijke veilige haven op basis van het landenrapport - Vereenvoudigd effectief belastingtarief test [zie artikel 64, §1, 2° W P2]
- GIR1205 - Tijdelijke veilige haven op basis van het landenrapport - Routine winsttest [zie artikel 64, §1, 3° W P2]
- GIR1207 - Permanente veilige haven - De minimis test [zie artikel 62/2 W P2]
- GIR1208 - Permanente veilige haven - Effectief belastingtarief test [zie artikel 62/2 W P2]
- GIR1209 - Permanente veilige haven - Routine winsttest [zie artikel 62/2 W P2]".

Deze verduidelijking is al opgenomen in de toelichting bij het aangifteformulier, maar zonder de verwijzing naar de betrokken wetsbepalingen. Die verwijzingen worden dan ook het best duidelijkheidshalve nog toegevoegd.

10.3. Artikel 13, § 2, van de wet van 19 december 2023 bevat een keuzemogelijkheid met betrekking tot het realisatiebeginsel, die wordt weerspiegeld in vak 4.2.a.2.g, maar in het vierde lid van die paragraaf wordt melding gemaakt van een bijkomende keuze van de indienende groepsentiteit om de eerste keuze te beperken tot de materiële activa van de groepsentiteiten of tot beleggingsentiteiten. Die bijkomende keuze wordt niet weerspiegeld in de voormelde rubriek. Op de vraag of ze elders in het model van aangifteformulier tot uiting komt, antwoordde de gemachtigde als volgt:

> "De aangifte werd zoveel als mogelijk gealigneerd op de GIR (cf. artikel 3.2.5 OESO-regels). In dit specifieke geval bevat de GIR eveneens louter de mogelijkheid om voor de keuze te opteren, zonder verdere specificering. Dit betekent dat de omvang van de keuze dient te worden gedocumenteerd door de belastingplichtige en op eenvoudig verzoek moet worden bezorgd aan de administratie bij controle. Er wordt niet betwist dat deze aanpak zijn nadelen kent, zoals in dit specifieke geval.
>
> De voordelen van deze werkwijze zijn echter de eenvormigheid van de Belgische Pijler 2 aangiften met de GIR. Dit verzekert dat verschillen tussen de Belgische aangiften en de GIR in de regel een verder onderzoek zullen vereisen, aangezien deze hoogst uitzonderlijk zouden moeten zijn. Het belang hiervan kan niet worden onderschat, gelet op het feit dat de GIR in de praktijk steeds het startpunt zal vormen van een gedetailleerde controle. Door op deze manier te werken, worden vals positieve verschillen tot een minimum beperkt. Eén en ander heeft ook een positieve impact op de administratieve last die rust op de belastingplichtigen. Zij kunnen zich, wat de Belgische aangiften betreft, quasi integraal baseren op de reeds bestaande internationale toelichtingen."

Met die zienswijze kan worden ingestemd (zie ook opmerking 9), maar het is toch raadzaam om in de toelichting bij het aangifteformulier te vermelden dat die bijkomende keuze kan worden gemaakt en hoe die moet worden gedocumenteerd door de indiener van de aangifte.

10.4. Artikel 13, § 5, van de wet van 19 december 2023 bevat een keuzemogelijkheid met betrekking tot wisselkoersverschillen, die wordt weerspiegeld in vak 4.3.3.f. Artikel 13, § 6, van dezelfde wet heeft betrekking op de keuzemogelijkheid inzake kwijtschelding van schuld, die aan bod komt in vak 4.3.2.b. In geen van beide gevallen wordt in die rubrieken of in de toelichting bij het aangifteformulier evenwel gealludeerd op de voorwaarden waaraan de voormelde wetsbepalingen die keuzemogelijkheden verbinden.

‡LW-CGC[PECFD-HHHHVT‡

De gemachtigde verklaarde in dat verband dat de betrokken rubrieken enkel het vak bevatten voor het maken van de keuze en dat de betrokken keuze slechts kan worden gemaakt indien de relevante voorwaarden zijn voldaan. Hij voegde daar nog het volgende aan toe:

> "De belastingplichtige dient zelf na te gaan of voldaan is aan de voorwaarden om de keuze te kunnen maken. Indien voldaan is aan de voorwaarden, dan kan de keuze worden gemaakt via de aangifte. Anders verwoord, alle onderliggende voorwaarden moeten niet individueel worden 'afgevinkt' in de aangifte.
>
> Dit is gelijklopend met de werkwijze van bijvoorbeeld de aangifte vennootschapsbelasting. Elke toepassing van een aftrek vereist evenzeer dat aan bepaalde voorwaarden is voldaan. Deze voorwaarden worden niet individueel opgelijst in de aangifte, maar enkel de eigenlijke uitoefening van de aftrek (via de vermelding van een bedrag) wordt opgenomen in de aangifte. Onderliggend heeft de belastingplichtige een analyse verricht die in geval van controle moet kunnen worden voorgelegd aan de administratie ter nazicht. Denk bijvoorbeeld aan de dbi-aftrek waar uiteraard steeds moet worden voldaan aan de voorwaarden van artikel 202 en 203 WIB92, niettegenstaande dat de code 1433 gewoon de vermelding van een bedrag vereist (zie eveneens vakken 1631-1650 en 1701-1704 voor verdere opsplitsingen / overdracht)."

Met die zienswijze kan worden ingestemd, maar het verdient aanbeveling om dit belangrijke uitgangspunt op te nemen in de toelichting bij het aangifteformulier.

10.5. Artikel 13, § 7, van de wet van 19 december 2023 heeft betrekking op de keuzemogelijkheid aangaande de opname van vermogenswinsten of -verliezen, die wordt weerspiegeld in vak 4.2.a.2.e. In die wetsbepaling wordt evenwel ook gewag gemaakt van drie soorten winsten of verliezen waarvoor die keuzemogelijkheid bestaat. Op de vraag of het niet nodig is om in de aangifte te voorzien in afzonderlijke vakken voor elk van die drie soorten, antwoordde de gemachtigde als volgt:

> "Wat betreft de keuze van artikel 13, § 7 W P2 voorziet de aangifte in bijkomende informatievereisten. Zie hiervoor vak 4.2.b.1 tot en met 4.2.b.5. Desalniettemin voorziet de wet in slechts één keuze en om die reden is er slechts één vak 4.2.a.2.e."

De vakken met betrekking tot bijkomende informatievereisten waarnaar de gemachtigde verwijst bevatten weliswaar het kernbegrip "eigendomsbelang" dat ook voorkomt in de drie gevallen in de voormelde wetsbepaling, maar de keuze van de indiener van de aangifte kan ook afhangen van andere elementen (bijvoorbeeld reële waarde, realisatiebeginsel, eigendomsbelang in doorstroomentiteit volgens vermogensmutatiemethode) die niet meteen blijken uit de voormelde vakken. De gemachtigde repliceerde dat de belastingplichtige zelf moet nagaan of is voldaan aan de voorwaarden om de keuze te kunnen maken en dat er bijgevolg niet telkens is voorzien in afzonderlijk af te vinken vakken voor elk van de voorwaarden bij elke keuzemogelijkheid.

Met die zienswijze kan worden ingestemd, maar zoals al is uiteengezet in opmerking 10.4, is het raadzaam om dit belangrijke uitgangspunt op te nemen in de toelichting bij het aangifteformulier.

‡LW-CGC[PECFD-HHHHVT‡

10.6. Artikel 17, § 1, b), van de wet van 19 december 2023 bevat een *jaarlijkse* keuzemogelijkheid om een toename in een uitgestelde belastingverplichting die in de financiële rekeningen van een groepsentiteit voor een verslagjaar is geregistreerd, niet in het totale bedrag van de aanpassing voor uitgestelde belastingen voor dat verslagjaar op te nemen. Die bepaling wordt onder meer weerspiegeld in vak 4.3.3.i ("Keuze voor niet-gebruikte belastingopbouw"), maar onder rubriek 4.3.3, die de verscheidene *vijffjaarlijkse* keuzes groepeert.

De vraag rijst hoe het vijfjaarlijks karakter van de betrokken keuze volgens die rubriek in de aangifte gerijmd kan worden met de voormelde wetsbepaling, waarin gewag wordt gemaakt van een jaarlijkse keuze en waarin bovendien wordt verwezen naar artikel 59 van dezelfde wet, dat uitdrukkelijk bepaalt dat onder meer die keuze geldt voor een periode van een jaar. Bovendien is onder rubriek 4.3.2, die de verscheidene *jaarlijkse* keuzes groepeert, een vak 4.3.2.c opgenomen waarin eveneens gewag wordt gemaakt van de "Keuze voor niet-gebruikte belastingopbouw". De gemachtigde gaf hierover de volgende toelichting:

> "De vijfjaarlijkse component van de keuze van artikel 17, § 1, b) W P2 is gebaseerd op de OESO Administratieve richtlijnen van juni 2024. Deze vijfjaarlijkse keuze werd bij de ontwikkeling van het formulier reeds anticipatief meegenomen, gelet op de lange doorlooptijd van wijziging aan het aangifteformulier en de verwachting dat deze vijfjaarlijkse keuze bij publicatie van het formulier reeds zou zijn verankerd in de Belgische wetgeving.
>
> Echter, gelet op het uitblijven van een wettelijke basis voor de vijfjaarlijkse keuze, zal de toelichting expliciet opnemen dat deze vijfjaarlijkse keuze voor (minstens) aanslagjaar 2024 en 2025 niet kan worden gemaakt."

Met deze zienswijze kan niet worden ingestemd. De omstandigheid dat het wijzigen van het model van aangifteformulier enige tijd in beslag neemt en dat ervan werd uitgegaan dat de wet van 19 december 2023 reeds zou zijn aangepast tegen de bekendmaking van het te nemen besluit, neemt niet weg dat uitvoeringsbesluiten, zoals het ontworpen besluit er een is, steeds en op alle punten in overeenstemming moeten zijn met de wet. Het vermelden van een keuzemogelijkheid voor vijf jaar die de wet niet toelaat, kan niet worden opgelost door in de toelichting bij het aangifteformulier te vermelden dat die keuzemogelijkheid vooralsnog niet kan worden benut, nog afgezien van de verwarring en de rechtsonzekerheid die dat tot gevolg kan hebben. De enige mogelijkheid is het weglaten van vak 4.3.3.i uit het model van aangifteformulier.

10.7. In het model van aangifteformulier komen twee vakken voor waarbij wordt verwezen naar de keuze met betrekking tot kwalificerend verlies, vervat in artikel 18 van de wet van 19 december 2023, namelijk enerzijds vak 4.2.a.5.j onder rubriek 4.2 ("Jurisdictionele keuzes") en anderzijds vak 4.3.6.j onder rubriek 4.3 ("Groepsentiteit keuzes (of keuzes die van toepassing zijn op een joint venture groep)"). In het eerste geval wordt daarbij verwezen naar paragraaf 1 van dat artikel en in het tweede geval naar paragraaf 6.

‡LW-CGC[PECFD-HHHHVT]‡

Op de vraag of het gaat om twee afzonderlijke keuzes, zoals de opschriften van de voormelde rubrieken suggereren, verwees de gemachtigde naar randnummers 557 tot 560 en 943 van circulaire 2025/C/68.[9] Uit randnummer 559 ervan kan worden opgemaakt dat de betrokken keuze maar eenmaal kan worden gedaan bij de eerste aangifte door de MNO-groep of de omvangrijke binnenlandse groep.[10] Uit de circulaire kan evenwel niet worden afgeleid waarom er wordt voorzien in twee vakken in het model van aangifteformulier, zeker niet wanneer die keuze maar eenmaal mogelijk is. De gemachtigde gaf de volgende toelichting:

> "De keuze kan slechts éénmaal worden gemaakt in lijn met de tekst van artikel 18, §5 W P2. Anders verwoord, indien de keuze niet wordt gemaakt in de eerste aangifte dan kan deze keuze nooit nog worden gemaakt door de MNO-groep of omvangrijke binnenlandse groep. Dit betekent niet dat vak 4.2.a.5.j en 4.3.6.j elkaar uitsluiten.
>
> De keuze van artikel 18, §1 W P2 wordt gemaakt per jurisdictie (zie 4.2.5.a.j). Zie Circulaire 2025/C/68 randnummer 558:
>
> […] De keuze wordt gemaakt per jurisdictie. Zie Parl. St., Kamer, zitting 2023-2024, DOC 55 3678/001, blz. 60.
>
> Echter, in zeer specifieke omstandigheden kan de keuze worden gemaakt met betrekking tot een doorstroomentiteit die de uiteindelijke moederentiteit is, in lijn met artikel 18, §6 W P2. Deze keuze is beperkt tot de uiteindelijke moederentiteit en treft geen andere entiteiten (zelfs niet deze in dezelfde jurisdictie, tenzij de keuze van artikel 18, §1 eveneens wordt gemaakt m.b.t. de jurisdictie, zie hierboven). Zie Circulaire 2025/C/68 randnummer 943 (eigen benadrukking):
>
> Voor zover een kwalificerend verlies van een doorstroomentiteit die een uiteindelijke moederentiteit is, niet tot nul wordt herleid in overeenstemming met art. 41, § 3, W 19.12. 2023 (en dus in de uiteindelijke moederentiteit 'blijft'), kan een indienende groepsentiteit de keuze m.b.t. de uitgestelde belastingvordering voor een kwalificerend verlies ('GloBE Loss Election') *uitoefenen die beperkt is tot de uiteindelijke moederentiteit*, krachtens art. 18, W 19.12.2023 (zie nr. 557) […]".

Het verdient aanbeveling om deze verduidelijking op te nemen in de toelichting bij het aangifteformulier.

10.8. In het model van aangifteformulier komt een vak 4.2.a.2.i ("Keuze om grensoverschrijdende uitgestelde belasting niet te alloceren") voor, zonder verwijzing naar een bepaling van de wet van 19 december 2023. Op de vraag met welke wetsbepaling deze keuzemogelijkheid overeenstemt, antwoordde de gemachtigde:

> "Het antwoord op deze vraag is gelijklopend aan het antwoord [weergegeven in opmerking 10.6]. Gelet op het uitblijven van een wettelijke basis voor deze keuze, zal de toelichting expliciet opnemen dat deze keuze voor (minstens) aanslagjaar 2024 en 2025 niet kan worden gemaakt."

[9] Circulaire 2025/C/68 van 22 oktober 2025 'over de invoering van een minimumbelasting voor multinationale ondernemingen en omvangrijke binnenlandse groepen'.

[10] Met verwijzing naar OECD, 2024, Consolidated Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two), blz. 139-140, nr. 116.

‡LW-CGC[PECFD-HHHHVT]‡

Zoals is uiteengezet in opmerking 10.6, kan het vermelden van een keuzemogelijkheid die de wet (nog) niet toelaat, niet worden opgelost door in de toelichting bij het aangifteformulier te vermelden dat die keuzemogelijkheid vooralsnog niet kan worden benut, nog afgezien van de verwarring en de rechtsonzekerheid die dat tot gevolg kan hebben. De enige mogelijkheid is het weglaten van vak 4.2.a.2.i uit het model van aangifteformulier.

11. Specifiek wat betreft het vereiste, vervat in artikel 51, § 2, c), van de wet van 19 december 2023, dat de jaarlijkse aangifte "de informatie die nodig is voor het berekenen van het bedrag van de binnenlandse bijheffing bedoeld in hoofdstuk 6" moet bevatten, moet het volgende worden opgemerkt met betrekking tot de rubrieken 5 ("Berekening van de binnenlandse bijheffing") en 7 ("Belastingberekening") in het model van aangifteformulier.

11.1. Op de vraag om voor elk vak van de rubrieken 5.2.1 ("Binnenlandse bijheffingsbelastingtarief") en 5.3.1 ("Binnenlandse bijheffing") aan te geven met welke bepaling van de wet van 19 december 2023 het betrokken vak overeenstemt, antwoordde de gemachtigde als volgt:

"5.2.1.a → Geen definitie in de wet.

5.2.1.b → Artikel 27, 2° W P2

5.2.1.c → Geen definitie in de wet.

5.2.1.d → Reeds opgenomen

5.2.1.e → Reeds opgenomen

5.2.1.f → Reeds opgenomen

5.2.1.g → Artikel 27, 3° W P2

5.3.1.a → Artikel 28, § 2, 1° W P2

5.3.1.b → Artikel 27, 4° W P2

5.3.1.c → Artikel 28, § 2, 2° W P2

5.3.1.d → Artikel 28, § 2, 3° W P2

5.3.1.e → Artikel 28, § 2 W P2 (in presentatievaluta)

5.3.1.f → Artikel 28, § 2 W P2 (in euro)".

Het is raadzaam om de vermeldingen in de betrokken vakken waar nodig aan te vullen met de verwijzingen naar die wetsbepalingen.

11.2. De berekening van de binnenlandse bijheffing en van het bijheffingsbelastingtarief is een complexe operatie die het resultaat is van het samenspel van verscheidene bepalingen van de wet van 19 december 2023. Op de vraag of alle nodige elementen daarvoor zijn opgenomen in het model van aangifteformulier en of het voor diegene die de aangifte zal invullen steeds duidelijk zal zijn wat wordt gevraagd in de vakken vermeld onder de voormelde rubrieken 5.2.1 en 5.3.1, verwees de gemachtigde naar het overzicht weergegeven in opmerking 11.1 en voegde hij daar het volgende aan toe:

"Er wordt opgemerkt dat de GIR een gedetailleerd overzicht verschaft van alle stappen van de berekening. Om een integrale overlap met de GIR te vermijden, werd

‡LW-CGC[PECFD-HHHHVT‡

geopteerd om enkel de uitkomst van elke stap van de berekening op te nemen in het model van aangifteformulier."

Het is raadzaam om dit belangrijke uitgangspunt op te nemen in de toelichting bij het aangifteformulier.

11.3. Het is niet duidelijk wat wordt bedoeld met rubriek 5.4.f ("Aan in België gevestigde groepsentiteiten toegekende bedragen overeenkomstig art. 19, § 1, § 3, § 4 en § 5, W P2, met uitzondering van de in aanmerking komende Belgische roerende voorheffing (art. 27, 1°, W P2)"). De gemachtigde verduidelijkte dit als volgt:

"Vak 5.4.f is het resultaat van vak 5.4.a tot en met 5.4.e. Dit resultaat moet vervolgens worden opgenomen in de berekening via vak 5.2.1.e. Het verschil tussen vak 5.2.1.d en 5.2.1.e wordt opgenomen in vak 5.2.1.f."

Het is raadzaam om dit te verduidelijken in de toelichting bij het aangifteformulier.

C. Verwijzingen naar de wet van 19 december 2023

12. Zoals reeds is uiteengezet in de opmerkingen 10.1, 10.2 en 11.1, is het raadzaam om voor elk vak van het model van aangifteformulier te verwijzen naar de relevante bepalingen van de wet van 19 december 2023.

De afkorting "W P2" die telkens wordt gebruikt, is geen officiële afkorting van de wet van 19 december 2023 en zou in het begin van het model van aangifteformulier moeten worden verduidelijkt met verwijzing naar het volledige opschrift van die wet (zoals het geval is in het begin van het door de gemachtigde bezorgde ontwerp van toelichting bij het aangifteformulier).

ONDERZOEK VAN DE TEKST

Aanhef

13. Gelet op hetgeen is uiteengezet in de opmerkingen 2 tot 4, moet de verwijzing naar artikel 27/1 van de wet van 19 december 2023 worden weggelaten in het eerste lid van de aanhef.

*

#LW-CGC[PECFD-HHHHVT]#

PORTÉE DU PROJET

1. Le projet d'arrêté royal soumis pour avis a pour objet de déterminer le modèle de formulaire de déclaration en matière d'impôt national complémentaire [1] pour l'exercice d'imposition 2025.

La demande d'avis mentionne à cet égard que les délais d'introduction des déclarations pour les premières années fiscales ont été prolongés. La date limite d'introduction des déclarations relatives à l'impôt national complémentaire pour les années fiscales débutant le 31 décembre 2023 ou après cette date et se terminant au plus tôt le 1er janvier 2024 et au plus tard le 30 juin 2025 a été reportée au 30 juin 2026 inclus [2].

FONDEMENT JURIDIQUE

2. Le projet trouve principalement son fondement juridique dans l'article 51, § 1er, de 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[e] envergure'. Conformément à cette disposition, la déclaration d'impôt en matière d'impôt national complémentaire est faite sur un formulaire dont le modèle est déterminé par le Roi et qui est délivré par le service désigné par le Roi.

3. Le préambule vise aussi l'article 64, § 6, de la loi du 19 décembre 2023, qui habilite le Roi à déterminer les modalités d'exercice de l'option selon laquelle l'impôt complémentaire dû durant la période transitoire est égal à zéro lorsque, pour l'année fiscale concernée, il est satisfait à un certain nombre de conditions [3]. Le délégué a déclaré que cette option concerne le cadre 3.2.1.1 du modèle de formulaire de déclaration. On peut admettre que la disposition légale précitée procure un fondement juridique complémentaire à cette partie du projet.

La rubrique 4 (« Options ») du modèle de formulaire de déclaration contient toutefois encore d'autres possibilités d'options qui s'accordent avec des dispositions de la loi du 19 décembre 2023. Pour celles-ci, le fondement juridique précité trouvé dans l'article 51, § 1er, de la même loi, lu en combinaison avec l'article 51, § 2, d), de celle-ci, qui dispose que la déclaration annuelle doit contenir un historique des options qui ont été choisies conformément au titre II de la même loi en ce qui concerne la Belgique par le groupe d'entreprises multinationales (ci-après : groupe d'EMN) ou par le groupe national de grande envergure concerné, suffit.

[1] Tel qu'il est visé au chapitre 6 du titre II de 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[e] envergure'. Cet impôt national complémentaire est également dénommé *Qualified Domestic Minimum Top-up Tax* (QDMTT).

[2] https://financien.belgium.be/fr/actualites/pillar-2-report-declaration-impot-national-complementaire.

[3] Voir l'article 64, § 1er, de la loi du 19 décembre 2023.

‡LW-CGC[PECFD-HHHHVT]‡

4. Le préambule fait également référence à l'article 27/1 de la loi du 19 décembre 2023, qui dispose que les entités constitutives, établies en Belgique, sont assujetties à l'impôt national complémentaire. L'alinéa 4 de cet article habilite le Roi à déterminer les modalités de formation et de notification des rôles. À la question de savoir comment cette disposition procure un fondement juridique au projet, le délégué a répondu :

> « Comme indiqué dans l'exposé des motifs de la loi du 19 décembre 2025 (*Doc.Parl*. 56 K 1070/001, pp. 5-6), l'article 27/1 a pour but de spécifier le contribuable de l'impôt national complémentaire. L'alinéa 2 et 3 ont en particulier, pour but de régler l'établissement d'une imposition commune dans les situations où plusieurs entités constitutives établies en Belgique d'un groupe d'EMN ou d'un groupe national de grande envergure, coentreprises et entités affiliées aux coentreprises sont assujetties à l'impôt national complémentaire. La délégation faite au Roi a pour but 'de prévoir l'établissement d'un enrôlement commun lorsque plusieurs entités d'un même groupe sont établies en Belgique. En cas d'imposition commune, le rôle comportera logiquement le nom et le numéro d'entreprise de toutes les entités. La notification de l'AER se fera uniquement au nom du représentant des entités constitutives en application de l'article 62/3.'
>
> Cela implique notamment le recours aux rubriques 1.1, 1.2., 1.3.1., ainsi que la rubrique 8 'Coordonnées de la personne de contact' (mandataire).
>
> La notice explicative devrait reprendre ces explications. Elle n'est cependant pas encore finalisée (cfr. réponse à la question 3) ».

Lorsqu'il existe une délégation expresse pour l'établissement du modèle du formulaire de déclaration, comme c'est le cas en l'espèce (voir l'observation 2), il n'est pas nécessaire de rechercher un fondement juridique supplémentaire dans des dispositions relatives à la définition des contribuables et de l'imposition commune, ni dans celles relatives à leur enrôlement. On omettra dès lors la référence à l'article 27/1. Il n'en demeure évidemment pas moins que lors de l'établissement du modèle de formulaire de déclaration, il convient de tenir compte de l'imposition commune précitée, ainsi que l'indique le délégué.

5.1. La rubrique 8 (« Personne de contact ») du modèle de formulaire de déclaration, qui mentionne des données relatives à la personne de contact, doit être considérée comme réglant le traitement de données à caractère personnel.

Conformément à l'article 22 de la Constitution, le respect du principe de légalité formelle s'applique à tout traitement de données à caractère personnel et, plus généralement, à toute ingérence dans le droit au respect de la vie privée. En réservant au législateur compétent le pouvoir de fixer dans quels cas et à quelles conditions il peut être porté atteinte au droit au respect de la vie privée, l'article 22 de la Constitution garantit à tout citoyen qu'aucune ingérence dans l'exercice de ce droit ne peut avoir lieu qu'en vertu de règles adoptées par une assemblée délibérante, démocratiquement élue. Une délégation à un autre pouvoir n'est toutefois pas contraire au principe de légalité pour autant que l'habilitation soit définie de manière suffisamment précise et porte sur l'exécution de mesures dont les « éléments essentiels » sont fixés préalablement par le législateur [4].

[4] Jurisprudence constante de la Cour constitutionnelle : voir notamment C.C., 18 mars 2010, n° 29/2010, B.16.1 ; C.C., 20 février 2020, n° 27/2020, B.17.

‡LW-CGC[PECFD-HHHHVT‡

Par conséquent, les « éléments essentiels » du traitement de données à caractère personnel doivent être fixés dans la loi elle-même. À cet égard, la section de législation considère que, quelle que soit la nature de la matière concernée, constituent, en principe, des « éléments essentiels » les éléments suivants : 1°) les catégories de données traitées ; 2°) les catégories de personnes concernées ; 3°) la finalité poursuivie par le traitement ; 4°) les catégories de personnes ayant accès aux données traitées ; et 5°) le délai maximal de conservation des données [5].

5.2. À cet égard, le délégué a déclaré ce qui suit :

« La rubrique 8 'Personne de contact' figure dans le modèle en application des articles 50, § 1er, 27/1, alinéa 3, et 62/3 de la loi du 19 décembre 2023, en tant que données strictement nécessaires à l'instruction de la déclaration et à la notification de l'extrait de rôle.

(…)

Les 5 éléments essentiels du traitement de données (finalité, base juridique et responsable, catégories de données/personnes concernées, destinataires, durée de conservation) sont réglés comme suit :

Finalité

Cela est réglé dans la loi du 19 décembre 2023, modifié en dernier lieu par la loi du 19 décembre 2025, aux articles suivants :

articles 50, § 1er (déclaration et modèle),

art. 27/1, al. 3 (établissement/notification des rôles),

art. 62/3 (obligations d'information/coopération dans le cadre Pilier 2

Cet élément implique l'usage de la Rubrique 8 comme expliqué dans la réponse au a).

Base Juridique et responsable

Base juridique : La loi du 19 décembre 2023, modifié et le présent projet d'AR

Responsable : SPF Finances (administration compétente précisée par la loi/AR pour le QDMTT) en vertu de l'application de l'article 2*bis*, alinéa 1er, de la loi du 19 décembre 2023, qui dispose que 'Tous les messages liés à l'application de la loi, s'opèrent au moyen de la plateforme électronique sécurisée mise à disposition par le Service public fédéral Finances.'

Catégories de données/personnes concernées

La rubrique 8 délimite les données strictement nécessaire à la finalité de cet élément, conformément aux règles applicables au contenu du modèle, en application de l'article 50, § 1er, de la loi du 19 décembre 2023, ainsi que des règles applicables aux modalités de notification, conformément à l'article 27/1, alinéa 3, de la même loi.

[5] Avis C.E. 68.936/AG du 7 avril 2021 sur un avant-projet devenu la loi du 14 août 2021 'relative aux mesures de police administrative lors d'une situation d'urgence épidémique', *Doc. parl.*, Chambre, 2020-21, n° 55-1951/1, p. 119, observation 101. Voir aussi C.C., 10 mars 2022, n° 33/2022, B.13.1 ; C.C., 22 septembre 2022, n° 110/2022, B.11.2 ; C.C., 16 février 2023, n° 26/2023, B.74.1 ; C.C., 17 mai 2023, n° 75/2023, B.55.2.1.

‡LW-CGC[PECFD-HHHHVT‡

Destinataires

La finalité de cet élément est rencontrée dans les dispositions du Code des impôts sur les revenus, Titre VII, chapitre III, sections III à VI, via l'application de l'article 47, alinéa 1er, de la loi du 19 décembre 2023 :

'Sauf dérogation explicite, les dispositions du titre VII du Code des impôts sur les revenus 1992 sont applicables aux impôts perçus en application de la présente loi.'

Durée de conservation

(…)

[L]'article 13 de la loi du 19 décembre 2025 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 remplace le texte de l'article 48 de la loi du 19 décembre 2023 comme suit : 'Art. 48. Par dérogation aux articles 333 et 354, § 1er du Code des impôts sur les revenus 1992, l'administration dispose, d'un délai de 6 ans pour le contrôle et l'établissement de l'impôt à partir du 1er janvier de l'année qui désigne l'exercice d'imposition pour lequel l'impôt est dû.'

Cet article, bien qu'il ne détermine pas spécifiquement une durée de conservation des données, prévoit un délai ordinaire de 6 ans durant lequel l'administration fiscale doit pouvoir procéder à des contrôles et doit pouvoir établir l'impôt. Ce délai passe à 7 ans en cas de fraude en application de l'article 354 §2 CIR 92. Il en découle que les données reçues dans le cadre des déclarations introduite en application de la présente loi doivent être au moins conservées pendant cette durée.

Le SPF Finances ne conserve pas plus longtemps que nécessaire les données. En cas de litige, les données peuvent être conservées jusqu'à la fin du traitement du litige.

La loi du 3 aout 2012 est effectivement applicable dans ce contexte vu que la déclaration peut contenir des données à caractère personnel telles que celles des personnes de contact qui sont dès lors traitées par le SPF Finances. Il découle notamment de l'application de cette loi que le SPF Finances est le responsable du traitement (art. 2 de la loi du 3 aout 2012) ».

5.3. On peut se rallier à ce point de vue. En effet, l'on peut admettre que le régime en projet relatif au traitement de données à caractère personnel en tant qu'élément du formulaire de déclaration fixé est une conséquence intrinsèque de l'application du régime légal relatif à l'impôt national complémentaire, de sorte qu'aucune base légale distincte n'est requise pour régler le traitement des données à caractère personnel d'une personne de contact qui y est directement lié. Les données exigées (nom, prénom, fonction, adresse, numéro de téléphone et adresse e-mail) se limitent à ce qui est strictement nécessaire pour que la déclaration puisse être effectuée et traitée en vue de la fixation de l'impôt national complémentaire.

‡LW-CGC[PECFD-HHHHVT‡

FORMALITÉS

6. Ainsi qu'il a déjà été exposé à l'observation 5.1, la rubrique 8 (« Personne de contact ») du modèle de formulaire de déclaration doit être considérée comme réglant le traitement de données à caractère personnel. À la question de savoir si l'avis de l'Autorité de protection des données a été demandé, le délégué a répondu par la négative :

> « Nous estimons qu'il n'y a pas lieu de consulter l'Autorité de protection des données, considérant que :
>
> - le présent arrêté se limite à approuver le modèle de la déclaration à l'impôt national complémentaire, sans instituer de nouvelles règles relatives au traitement de données à caractère personnel ;
> - les communications et dépôts s'effectuent via la plateforme électronique sécurisée prévue par l'article 2*bis* de la loi du 19 décembre 2023 précitée ;
> - les seules données personnelles en cause sont limitées à l'identification fonctionnelle des personnes habilitées/mandataires et des personnes de contact (nom, prénom, fonction, coordonnées, signature) ;
> - le recueil de ces données personnelles est nécessaire à l'exécution d'une mission d'intérêt public visée à l'article 6, § 1er, e), du Règlement Général de Protection des Données et respecte les principes de l'article 5 du RGPD ».

L'article 36, paragraphe 4, du règlement (UE) 2016/679 du Parlement européen et du Conseil du 27 avril 2016 'relatif à la protection des personnes physiques à l'égard du traitement des données à caractère personnel et à la libre circulation de ces données, et abrogeant la directive 95/46/CE (règlement général sur la protection des données)' (ci-après : le RGPD), combiné avec l'article 57, paragraphe 1, c), et le considérant 96 de ce règlement, impose l'obligation de consulter l'autorité de contrôle, en l'occurrence l'Autorité de protection des données, visée dans la loi du 3 décembre 2017 'portant création de l'Autorité de protection des données', dans le cadre de l'élaboration d'une proposition de mesure législative devant être adoptée par un parlement national, ou d'une mesure réglementaire fondée sur une telle mesure législative, qui se rapporte au traitement.

La circonstance que le régime en projet se limite à ce qui est strictement nécessaire pour l'application des dispositions concernées de la loi du 19 décembre 2023 (voir également l'observation 5.3) et que le traitement est nécessaire à l'exécution d'une mission d'intérêt public, et peut donc être considéré comme licite conformément à l'article 6, paragraphe 1, premier alinéa, point e), du RGPD, n'enlève rien au fait que de nouvelles dispositions sont bel et bien élaborées concernant le traitement des données à caractère personnel en question, qui doivent être considérées comme une mesure réglementaire qui se rapporte au traitement au sens des dispositions réglementaires mentionnées dans l'alinéa précédent. L'avis de l'Autorité de protection des données doit par conséquent encore être recueilli avant que le projet puisse se concrétiser.

#LW-CGC[PECFD-HHHHVT]#

Si l'avis précité devait encore donner lieu à des modifications du texte soumis au Conseil d'État [6], les dispositions modifiées ou ajoutées devraient encore être soumises à la section de législation, conformément à la prescription de l'article 3, § 1er, alinéa 1er, des lois sur le Conseil d'État.

OBSERVATIONS GÉNÉRALES

A. Note explicative accompagnant le formulaire de déclaration

7. Le régime légal relatif à l'impôt national complémentaire présente un caractère très technique. Compléter le formulaire de déclaration nécessite parfois des calculs complexes et dépend parfois de conditions supplémentaires ou de différents types d'éléments entrant en considération. Il ressort des réponses données par le délégué à certaines questions que le déclarant doit non seulement remplir des données factuelles, mais devra aussi vérifier lui-même si certaines conditions sont remplies avant de choisir certaines options sur le formulaire de déclaration (voir également l'observation 3 à ce sujet). Cela suppose que le déclarant ait une idée suffisamment claire des conséquences de ces options et de la manière dont il doit les exprimer dans le formulaire de déclaration.

Interrogé à ce propos, le délégué a déclaré qu'une note explicative accompagnant le formulaire de déclaration à l'impôt national complémentaire sera publiée et que cette note est en cours de finalisation. Il a fourni un projet de note explicative du formulaire de déclaration pour *l'exercice d'imposition 2025* [7]. Cette note explicative doit encore être étoffée et complétée, notamment par des explications sur les différentes options qui s'offrent au déclarant et leurs effets. En effet, seule une page est actuellement consacrée à ce dernier aspect.

B. Conformité avec la loi du 19 décembre 2023

8. Le modèle de formulaire de déclaration en projet doit être en conformité avec les dispositions de la loi du 19 décembre 2023. Les éléments énumérés à l'article 51, § 2, de cette loi figurent déjà dans les rubriques du formulaire de déclaration. Quelques questions se posent néanmoins encore à cet égard, ainsi qu'il ressort de ce qui suit.

9. Dans les cadres 2.1.1.5 et 2.1.2.5 du modèle de formulaire de déclaration, il est fait mention du « Statut GloBE ». À la question de savoir ce que l'on entend par là, le délégué a répondu ce qui suit :

> « De Pijler 2 regels bevatten verschillende types van entiteiten. In voormelde vakken moet voor elke entiteit worden aangegeven welke definities vervuld zijn.
>
> Ter achtergrond, voormelde vakken zijn gealigneerd op de vakken 1.3.1.6 en 1.3.2.1.7 van de GloBE Information Return ('GIR'). Dit zowel op vlak van de betiteling

[6] À savoir d'autres modifications que celles dont fait état le présent avis ou que celles visant à répondre aux observations formulées dans le présent avis.

[7] Années fiscales clôturées le 31 décembre 2024 ou en 2025 avant le 31 décembre.

#LW-CGC[PECFD-HHHHVT]#

als inhoud. Meer specifiek, de mogelijke invulwaarden van voormelde vakken zijn gealigneerd op de GIR codes (cf. GIR 301-316). Eén en ander zal ook worden verduidelijkt in de toelichting.

Voor de volledigheid, alle bestaande opties zijn:

- GIR301 - Groepsentiteit
- GIR302 - Doorstroomentiteit - Fiscaal Transparant
- GIR303 - Doorstroomentiteit - Omgekeerd Hybride
- GIR304 - Hybride entiteit
- GIR305 - Vaste Inrichting
- GIR306 - Hoofdentiteit
- GIR307 - In minderheidseigendom gehouden moederentiteit
- GIR308 - In minderheidseigendom gehouden dochteronderneming
- GIR309 - In minderheidseigendom gehouden groepsentiteit
- GIR310 - Beleggingsentiteit
- GIR311 - Verzekeringsbeleggingsentiteit
- GIR312 - Securitisatievehikel
- GIR313 - Joint venture
- GIR314 - Met een joint venture gelieerde partij
- GIR315 - Niet-materiële groepsentiteit
- GIR316 - Uitgesloten entiteit ».

Le fait que la structure du formulaire de déclaration soit alignée sur la norme élaborée par l'OCDE dans le cadre des *Global Anti-Base Erosion* (GloBE) *Model Rules* sous la forme du GIR [8] ne pose pas de problème en soi au regard de la conformité avec la loi du 19 décembre 2023, qui laisse la marge de manœuvre nécessaire à cet effet. Néanmoins, ainsi qu'il est également exposé à l'observation 7, il est conseillé de clarifier ce choix concernant la structure du formulaire de déclaration dans la note explicative accompagnant le formulaire de déclaration.

On peut d'ores et déjà souligner que le projet de note explicative accompagnant le formulaire de déclaration concernant les cadres 2.1.1.5 et 2.1.2.5 ne mentionne pas tous les codes GIR énumérés par le délégué. Les auteurs du projet vérifieront si tous les éléments obligatoires et potentiels du formulaire de déclaration sont reproduits correctement et de manière cohérente dans la note explicative.

[8] Voir à ce sujet aussi https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/publications/reports/2025/01/tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-globe-information-return-january-2025_b03274ed/a05ec99a-en.pdf et https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/publications/reports/2025/01/globe-information-return-pillar-two-xml-schema_3980638f/c594935a-en.pdf.

‡LW-CGC[PECFD-HHHHVT‡

10. En ce qui concerne spécifiquement l'exigence, contenue à l'article 51, § 2, d), de la loi du 19 décembre 2023, selon laquelle la déclaration annuelle doit contenir « un historique des options qui ont été choisies conformément au présent titre en ce qui concerne la Belgique », il y a lieu de formuler les observations suivantes.

10.1. Les articles 58 et 59 de la loi du 19 décembre 2023 font référence à différentes options qui peuvent être choisies sur la base des dispositions de cette loi auxquelles ces deux articles renvoient. Ces articles énoncent que ces options sont applicables pour une période, respectivement, de cinq ans (article 58) et d'un an (article 59). Quelques-unes des dispositions visées ne semblent toutefois pas être reflétées dans le modèle de formulaire de déclaration.

À la question de savoir quels cadres reflètent les options susceptibles d'être choisies sur la base des articles 25, § 1er, 43, 62/1, 64, § 1er (et les exclusions prévues au paragraphe 2), et 67/1 de la loi du 19 décembre 2023, le délégué a répondu :

> « Artikel 25, §1 W P2: Binnen de binnenlandse bijheffing wordt deze keuze gelezen in samenhang met artikel 29, §1 W P2. Deze keuze wordt gemaakt via het vak 3.2.2.1.
>
> Artikel 43 W P2: Bij de berekening van de binnenlandse bijheffing wordt uitsluitend rekening gehouden met, vereenvoudigd gesteld, het inkomen van in België gevestigde entiteiten. Aangezien België geen 'in aanmerking komend uitkeringsbelastingstelsel' kent in de zin van artikel 43 W P2, is deze keuze zonder voorwerp binnen de binnenlandse bijheffing.
>
> Artikel 62/1 W P2: Binnen de binnenlandse bijheffing geldt deze keuze niet. Vereenvoudigd gesteld heeft deze keuze tot doelstelling de IIR-bijheffing en UTPR-bijheffing tot nul te herleiden indien er reeds binnenlandse bijheffing is geheven (cf. prioriteitsmechanisme van Qualified Domestic Minimum Top-up Tax). Bijgevolg kan deze keuze niet worden gemaakt binnen de binnenlandse bijheffing.
>
> Artikel 64, §1 W P2: Zie antwoord [reproduite à l'observation 10.2].
>
> Artikel 64, §2 W P2: Zie antwoord [reproduite à l'observation 10.2]. Het bestaan van de uitsluitingen betekent dat deze keuze niet kan worden gemaakt door bepaalde belastingplichtigen. Dit vereist echter geen extra vak in de aangifte.
>
> Artikel 64, §6 W P2: Zie antwoord [reproduite à l'observation 10.2]. De keuze wordt bijgevolg uitgeoefend via het vak 3.2.1.1.
>
> Artikel 67/1 W P2: Binnen de binnenlandse bijheffing geldt deze keuze niet. Het bedrag van artikel 19, §3 wordt immers nooit meegerekend bij het bepalen van het bedrag van aangepaste betrokken binnenlandse belastingen van de in België gevestigde groepsentiteiten (cf. artikel 27, 1° W P2) ».

On peut se rallier à ce point de vue. Les cadres concernés doivent être complétés par des références aux dispositions pertinentes de la loi du 19 décembre 2023.

#LW-CGC[PECFD-HHHHVT]#

10.2. À la question de savoir ce qu'il faut entendre précisément par la mention « Option pour le régime de protection » dans le cadre 3.2.1.1 et à quelle disposition de la loi du 19 décembre 2023 cette rubrique correspond, le délégué a répondu :

> « De opties voor dit vak zijn:
>
> - GIR1203 - Tijdelijke veilige haven op basis van het landenrapport - De minimis test [zie artikel 64, §1, 1° W P2]
> - GIR1204 - Tijdelijke veilige haven op basis van het landenrapport - Vereenvoudigd effectief belastingtarief test [zie artikel 64, §1, 2° W P2]
> - GIR1205 - Tijdelijke veilige haven op basis van het landenrapport - Routine winsttest [zie artikel 64, §1, 3° W P2]
> - GIR1207 - Permanente veilige haven - De minimis test [zie artikel 62/2 W P2]
> - GIR1208 - Permanente veilige haven - Effectief belastingtarief test [zie artikel 62/2 W P2]
> - GIR1209 - Permanente veilige haven - Routine winsttest [zie artikel 62/2 W P2] ».

Ces précisions figurent déjà dans la note explicative accompagnant le formulaire de déclaration, mais sans la référence aux dispositions légales concernées. Mieux vaudrait par conséquent encore ajouter ces références dans un souci de clarté.

10.3. L'article 13, § 2, de la loi du 19 décembre 2023 contient une possibilité d'option concernant le principe de réalisation, qui est reflétée dans le cadre 4.2.a.2.g, mais l'alinéa 4 de ce paragraphe fait mention d'une option supplémentaire pour l'entité constitutive déclarante qui peut choisir de limiter le périmètre d'application de la première option aux actifs corporels des entités constitutives ou aux entités d'investissement. Cette option supplémentaire n'est pas reproduite dans la rubrique précitée. À la question de savoir si cette option est exprimée ailleurs dans le modèle de formulaire de déclaration, le délégué a donné la réponse suivante :

> « De aangifte werd zoveel als mogelijk gealigneerd op de GIR (cf. artikel 3.2.5 OESO-regels). In dit specifieke geval bevat de GIR eveneens louter de mogelijkheid om voor de keuze te opteren, zonder verdere specificering. Dit betekent dat de omvang van de keuze dient te worden gedocumenteerd door de belastingplichtige en op eenvoudig verzoek moet worden bezorgd aan de administratie bij controle. Er wordt niet betwist dat deze aanpak zijn nadelen kent, zoals in dit specifieke geval.
>
> De voordelen van deze werkwijze zijn echter de eenvormigheid van de Belgische Pijler 2 aangiften met de GIR. Dit verzekert dat verschillen tussen de Belgische aangiften en de GIR in de regel een verder onderzoek zullen vereisen, aangezien deze hoogst uitzonderlijk zouden moeten zijn. Het belang hiervan kan niet worden onderschat, gelet op het feit dat de GIR in de praktijk steeds het startpunt zal vormen van een gedetailleerde controle. Door op deze manier te werken, worden vals positieve verschillen tot een minimum beperkt. Eén en ander heeft ook een positieve impact op de administratieve last die rust op de belastingplichtigen. Zij kunnen zich, wat de Belgische aangiften betreft, quasi integraal baseren op de reeds bestaande internationale toelichtingen ».

#LW-CGC[PECFD-HHHHVT]#

On peut se rallier à ce point de vue (voir aussi l'observation 9), mais il est néanmoins conseillé de mentionner dans la note explicative accompagnant le formulaire de déclaration que cette option supplémentaire peut être choisie et de préciser comment le déclarant doit la documenter.

10.4. L'article 13, § 5, de la loi du 19 décembre 2023 contient une possibilité d'option concernant les différences de change, qui est reflétée dans le cadre 4.3.3.f. L'article 13, § 6, de la même loi porte sur la possibilité d'option concernant un abandon de créance, mentionnée dans le cadre 4.3.2.b. Dans aucun des deux cas, ces rubriques ou la note explicative accompagnant le formulaire de déclaration ne font allusion aux conditions auxquelles les dispositions légales précitées lient ces possibilités d'options.

Le délégué a déclaré à cet égard que les rubriques concernées contiennent uniquement le cadre permettant de choisir l'option et que l'option concernée ne peut être choisie que si les conditions pertinentes sont remplies. Il a encore ajouté ce qui suit :

> « De belastingplichtige dient zelf na te gaan of voldaan is aan de voorwaarden om de keuze te kunnen maken. Indien voldaan is aan de voorwaarden, dan kan de keuze worden gemaakt via de aangifte. Anders verwoord, alle onderliggende voorwaarden moeten niet individueel worden 'afgevinkt' in de aangifte.
>
> Dit is gelijklopend met de werkwijze van bijvoorbeeld de aangifte vennootschapsbelasting. Elke toepassing van een aftrek vereist evenzeer dat aan bepaalde voorwaarden is voldaan. Deze voorwaarden worden niet individueel opgelijst in de aangifte, maar enkel de eigenlijke uitoefening van de aftrek (via de vermelding van een bedrag) wordt opgenomen in de aangifte. Onderliggend heeft de belastingplichtige een analyse verricht die in geval van controle moet kunnen worden voorgelegd aan de administratie ter nazicht. Denk bijvoorbeeld aan de dbi-aftrek waar uiteraard steeds moet worden voldaan aan de voorwaarden van artikel 202 en 203 WIB92, niettegenstaande dat de code 1433 gewoon de vermelding van een bedrag vereist (zie eveneens vakken 1631-1650 en 1701-1704 voor verdere opsplitsingen / overdracht) ».

On peut se rallier à ce point de vue, mais il est recommandé d'intégrer ce principe important dans la note explicative accompagnant le formulaire de déclaration.

10.5. L'article 13, § 7, de la loi du 19 décembre 2023 porte sur la possibilité d'option concernant l'inclusion des plus-values ou moins-values sur capitaux, qui est reflétée dans le cadre 4.2.a.2.e. Toutefois, cette disposition légale fait également état de trois sortes de bénéfices ou pertes pour lesquelles cette possibilité d'option existe. À la question de savoir s'il n'est pas nécessaire de prévoir dans la déclaration des cadres distincts pour chacune de ces trois sortes, le délégué a donné la réponse suivante :

> « Wat betreft de keuze van artikel 13, § 7 W P2 voorziet de aangifte in bijkomende informatievereisten. Zie hiervoor vak 4.2.b.1 tot en met 4.2.b.5. Desalniettemin voorziet de wet in slechts één keuze en om die reden is er slechts één vak 4.2.a.2.e ».

Si les cadres relatifs aux exigences d'informations supplémentaires auxquels le délégué fait référence contiennent bien la notion centrale de « participation », qui figure également dans les trois cas prévus par la disposition légale précitée, l'option du déclarant peut toutefois aussi dépendre d'autres éléments (par exemple la juste valeur, le principe de réalisation, la participation dans une entité transparente intermédiaire selon la méthode comptable de mise en équivalence) qui

‡LW-CGC[PECFD-HHHHVT‡

ne ressortent pas d'emblée des cadres précités. Le délégué a rétorqué que le contribuable doit lui-même vérifier si les conditions permettant de choisir l'option sont remplies et que, dès lors, il n'est pas prévu chaque fois des cadres à décocher distinctement pour chacune des conditions de chaque possibilité d'option.

On peut se rallier à ce point de vue, mais ainsi qu'il a déjà été exposé à l'observation 10.4, il est conseillé d'intégrer ce principe important dans la note explicative accompagnant le formulaire de déclaration.

10.6. L'article 17, § 1er, b), de la loi du 19 décembre 2023 contient une possibilité d'option *annuelle* de ne pas prendre en compte dans le calcul du montant total de l'ajustement pour impôt différé au titre de cette année fiscale une majoration d'un impôt différé passif, enregistrée dans les états financiers d'une entité constitutive au titre d'une année fiscale. Cette disposition est, entre autres, reflétée dans le cadre 4.3.3.i (« Option concernant une charge d'impôt non exigée »), mais sous la rubrique 4.3.3, qui regroupe les diverses options *quinquennales*.

La question se pose de savoir comment le caractère quinquennal de l'option concernée selon cette rubrique de la déclaration peut se concilier avec la disposition légale précitée, qui fait mention d'une option annuelle et qui renvoie par ailleurs à l'article 59 de la même loi, qui énonce expressément que ce choix, entre autres, est valable pour une période d'un an. En outre, la rubrique 4.3.2, qui regroupe les diverses options *annuelles*, contient un cadre 4.3.2.c qui mentionne lui aussi l'« Option concernant une charge d'impôt non exigée ». À ce sujet, le délégué a donné l'explication suivante :

> « De vijfjaarlijkse component van de keuze van artikel 17, § 1, b) W P2 is gebaseerd op de OESO Administratieve richtlijnen van juni 2024. Deze vijfjaarlijkse keuze werd bij de ontwikkeling van het formulier reeds anticipatief meegenomen, gelet op de lange doorlooptijd van wijziging aan het aangifteformulier en de verwachting dat deze vijfjaarlijkse keuze bij publicatie van het formulier reeds zou zijn verankerd in de Belgische wetgeving.
>
> Echter, gelet op het uitblijven van een wettelijke basis voor de vijfjaarlijkse keuze, zal de toelichting expliciet opnemen dat deze vijfjaarlijkse keuze voor (minstens) aanslagjaar 2024 en 2025 niet kan worden gemaakt ».

On ne peut se rallier à ce point de vue. La circonstance que la modification du modèle de formulaire de déclaration prenne un certain temps et que l'on soit parti du principe que la loi du 19 décembre 2023 aurait déjà été adaptée au moment de la publication de l'arrêté envisagé n'empêche pas que des arrêtés d'exécution, comme tel est le cas de l'arrêté en projet, doivent toujours et en tous points être conformes à la loi. La mention d'une possibilité d'option pour cinq ans que la loi n'autorise pas ne peut pas être résolue en précisant dans la note explicative accompagnant le formulaire de déclaration que cette possibilité d'option ne peut pas être utilisée pour l'heure, indépendamment de la confusion et de l'insécurité juridique qui peuvent en résulter. La seule possibilité est de supprimer le cadre 4.3.3.i du modèle de formulaire de déclaration.

#LW-CGC[PECFD-HHHHVT]#

10.7. Le modèle de formulaire de déclaration contient deux cadres qui renvoient à l'option liée au déficit admissible, contenue à l'article 18 de la loi du 19 décembre 2023, à savoir, d'une part, le cadre 4.2.a.5.j sous la rubrique 4.2 (« Options pour la juridiction ») et, d'autre part, le cadre 4.3.6.j sous la rubrique 4.3 (« Options de l'entité constitutive (ou options applicables à un groupe de la coentreprise) »). Dans le premier cas, il est fait référence à cet égard au paragraphe 1er de cet article, et dans le second, au paragraphe 6.

À la question de savoir s'il s'agit de deux options distinctes, comme le suggèrent les intitulés des rubriques précitées, le délégué a renvoyé aux points 557 à 560 et 943 de la circulaire 2025/C/68 [9]. Il peut se déduire du point 559 de cette circulaire que l'option concernée ne peut être faite qu'une seule fois dans la première déclaration du groupe d'EMN ou du groupe national de grande envergure [10]. Il ne peut toutefois pas se déduire de la circulaire pourquoi le modèle de formulaire de déclaration prévoit deux cadres, ni *a fortiori* lorsque cette option n'est possible qu'une seule fois. Le délégué a donné les précisions suivantes :

> « De keuze kan slechts éénmaal worden gemaakt in lijn met de tekst van artikel 18, §5 W P2. Anders verwoord, indien de keuze niet wordt gemaakt in de eerste aangifte dan kan deze keuze nooit nog worden gemaakt door de MNO-groep of omvangrijke binnenlandse groep. Dit betekent niet dat vak 4.2.a.5.j en 4.3.6.j elkaar uitsluiten.
>
> De keuze van artikel 18, §1 W P2 wordt gemaakt per jurisdictie (zie 4.2.5.a.j). Zie Circulaire 2025/C/68 randnummer 558:
>
> […] De keuze wordt gemaakt per jurisdictie. Zie Parl. St., Kamer, zitting 2023-2024, DOC 55 3678/001, blz. 60.
>
> Echter, in zeer specifieke omstandigheden kan de keuze worden gemaakt met betrekking tot een doorstroomentiteit die de uiteindelijke moederentiteit is, in lijn met artikel 18, §6 W P2. Deze keuze is beperkt tot de uiteindelijke moederentiteit en treft geen andere entiteiten (zelfs niet deze in dezelfde jurisdictie, tenzij de keuze van artikel 18, §1 eveneens wordt gemaakt m.b.t. de jurisdictie, zie hierboven). Zie Circulaire 2025/C/68 randnummer 943 (eigen benadrukking):
>
> Voor zover een kwalificerend verlies van een doorstroomentiteit die een uiteindelijke moederentiteit is, niet tot nul wordt herleid in overeenstemming met art. 41, § 3, W 19.12. 2023 (en dus in de uiteindelijke moederentiteit 'blijft'), kan een indienende groepsentiteit de keuze m.b.t. de uitgestelde belastingvordering voor een kwalificerend verlies ('GloBE Loss Election') *uitoefenen die beperkt is tot de uiteindelijke moederentiteit*, krachtens art. 18, W 19.12.2023 (zie nr. 557) […] ».

Il est recommandé d'intégrer ces précisions dans la note explicative accompagnant le formulaire de déclaration.

[9] Circulaire 2025/C/68 du 22 octobre 2025 'concernant l'introduction d'un impôt minimum pour les groupes d'entreprises multinationales et les groupes nationaux de grande envergure'.

[10] Avec référence à l'OCDE, 2024, *Consolidated Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two),* pp. 139-140, n° 116.

#LW-CGC[PECFD-HHHHVT]#

10.8. Le modèle de formulaire de déclaration contient un cadre 4.2.a.2.i (« Option en vue de ne pas affecter l'impôt différé transfrontalier »), qui ne fait référence à aucune disposition de la loi du 19 décembre 2023. À la question de savoir à quelle disposition légale correspond cette possibilité d'option, le délégué a répondu :

> « Het antwoord op deze vraag is gelijklopend aan het antwoord [reproduite à l'observation 10.6]. Gelet op het uitblijven van een wettelijke basis voor deze keuze, zal de toelichting expliciet opnemen dat deze keuze voor (minstens) aanslagjaar 2024 en 2025 niet kan worden gemaakt ».

Ainsi qu'il a été exposé à l'observation 10.6, la mention d'une possibilité d'option que la loi n'autorise pas (encore) ne peut pas être résolue en précisant dans la note explicative accompagnant le formulaire de déclaration que cette possibilité d'option ne peut pas être utilisée pour l'heure, indépendamment de la confusion et de l'insécurité juridique qui peuvent en résulter. La seule possibilité est de supprimer le cadre 4.2.a.2.i du modèle de formulaire de déclaration.

11. En ce qui concerne spécifiquement l'exigence, contenue à l'article 51, § 2, c), de la loi du 19 décembre 2023, selon laquelle la déclaration annuelle doit contenir « les informations nécessaires au calcul du montant de l'impôt national complémentaire visé au chapitre 6 », il y a lieu d'observer ce qui suit concernant les rubriques 5 (« Calcul de l'impôt national complémentaire ») et 7 (« Module de calcul ») du modèle de formulaire de déclaration.

11.1. Invité à indiquer pour chaque cadre des rubriques 5.2.1 (« Taux d'impôt national complémentaire ») et 5.3.1 (« Impôt national complémentaire ») à quelle disposition de la loi du 19 décembre 2023 le cadre concerné correspond, le délégué a répondu ce qui suit :

> « 5.2.1.a → Geen definitie in de wet.
>
> 5.2.1.b → Artikel 27, 2° W P2
>
> 5.2.1.c → Geen definitie in de wet.
>
> 5.2.1.d → Reeds opgenomen
>
> 5.2.1.e → Reeds opgenomen
>
> 5.2.1.f → Reeds opgenomen
>
> 5.2.1.g → Artikel 27, 3° W P2
>
> 5.3.1.a → Artikel 28, § 2, 1° W P2
>
> 5.3.1.b → Artikel 27, 4° W P2
>
> 5.3.1.c → Artikel 28, § 2, 2° W P2
>
> 5.3.1.d → Artikel 28, § 2, 3° W P2
>
> 5.3.1.e → Artikel 28, § 2 W P2 (in presentatievaluta)
>
> 5.3.1.f → Artikel 28, § 2 W P2 (in euro) ».

Il est conseillé de compléter les mentions dans les cadres concernés par les références à ces dispositions légales si nécessaire.

‡LW-CGC[PECFD-HHHHVT‡

11.2. Le calcul de l'impôt national complémentaire et du taux d'impôt complémentaire est une opération complexe qui résulte de la conjonction de plusieurs dispositions de la loi du 19 décembre 2023. À la question de savoir si tous les éléments nécessaires à cet effet ont été intégrés dans le modèle de formulaire de déclaration et si la personne qui remplira la déclaration comprendra toujours clairement ce qui est demandé dans les cadres sous les rubriques 5.2.1 et 5.3.1 précitées, le délégué a renvoyé à l'aperçu reproduit à l'observation 11.1 en y ajoutant ce qui suit :

> « Er wordt opgemerkt dat de GIR een gedetailleerd overzicht verschaft van alle stappen van de berekening. Om een integrale overlap met de GIR te vermijden, werd geopteerd om enkel de uitkomst van elke stap van de berekening op te nemen in het model van aangifteformulier ».

Il est conseillé d'intégrer ce principe important dans la note explicative accompagnant le formulaire de déclaration.

11.3. On n'aperçoit pas clairement ce que l'on entend par la rubrique 5.4.f (« Montants accordés aux entités constitutives établies en Belgique conformément à l'art. 19, § 1, § 3, § 4 et § 5, L P2, à l'exclusion du précompte mobilier belge éligible (art. 27, 1°, L P2) »). Le délégué a précisé ce point comme suit :

> « Vak 5.4.f is het resultaat van vak 5.4.a tot en met 5.4.e. Dit resultaat moet vervolgens worden opgenomen in de berekening via vak 5.2.1.e. Het verschil tussen vak 5.2.1.d en 5.2.1.e wordt opgenomen in vak 5.2.1.f ».

Il est conseillé de préciser ce point dans la note explicative accompagnant le formulaire de déclaration.

C. Références à la loi du 19 décembre 2023

12. Ainsi qu'il a déjà été exposé aux observations 10.1, 10.2 et 11.1, il est conseillé de renvoyer, pour chaque cadre du modèle de formulaire de déclaration, aux dispositions pertinentes de la loi du 19 décembre 2023.

L'abréviation « L P2 » qui est chaque fois utilisée n'est pas une abréviation officielle de la loi du 19 décembre 2023 et devrait être précisée au début du modèle de formulaire de déclaration en faisant référence à l'intitulé complet de cette loi (comme tel est le cas au début du projet de note explicative du formulaire de déclaration, fourni par le délégué).

‡LW-CGC[PECFD-HHHHVT‡

EXAMEN DU TEXTE

Préambule

13. Compte tenu de ce qui a été exposé aux observations 2 à 4, on omettra au premier alinéa du préambule la référence à l'article 27/1 de la loi du 19 décembre 2023.

DE GRIFFIER - LE GREFFIER

Yves DEPOORTER

DE VOORZITTER - LE PRÉSIDENT

Jeroen VAN NIEUWENHOVE

#LW-CGC[PECFD-HIHHIVT]‡