



RAAD VAN STATE
afdeling Wetgeving

CONSEIL D'ÉTAT
section de législation

advies 79.443/3
van 3 juli 2026

avis 79.443/3
du 3 juillet 2026

over

sur

een voorontwerp van wet ‘tot omzetting van Richtlijn (EU) 2025/872 van de Raad van 14 april 2025 tot wijziging van Richtlijn 2011/16/EU betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen en tot wijziging van de wet van 19 december 2023 houdende de invoering van een minimumbelasting voor multinationale ondernemingen en omvangrijke binnenlandse groepen’

un avant-projet de loi ‘visant à transposer la Directive (UE) 2025/872 du Conseil du 14 avril 2025 modifiant la Directive 2011/16/UE relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal et à modifier 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’

Op 26 mei 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 voorontwerp van wet ‘tot omzetting van Richtlijn (EU) 2025/872 van de Raad van 14 april 2025 tot wijziging van Richtlijn 2011/16/EU betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen en 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 23 juni 2026. De kamer was samengesteld uit Jeroen VAN NIEUWENHOVE, kamervoorzitter, Koen MUYLLE en Elly VAN DE VELDE, staatsraden, Steven LIERMAN, assessor, en Yves DEPOORTER, griffier.

Het verslag is uitgebracht door Allan MAGEROTTE, auditeur.

De overeenstemming tussen de Franse en de Nederlandse tekst van het advies is nagezien onder toezicht van Elly VAN DE VELDE, staatsraad.

Het advies, waarvan de tekst hierna volgt, is gegeven op 3 juli 2026.

*

Le 26 mai 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 avant-projet de loi ‘visant à transposer la Directive (UE) 2025/872 du Conseil du 14 avril 2025 modifiant la Directive 2011/16/UE relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal et à modifier 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 23 juin 2026. La chambre était composée de Jeroen VAN NIEUWENHOVE, président de chambre, Koen MUYLLE et Elly VAN DE VELDE, conseillers d'État, Steven LIERMAN, assesseur, et Yves DEPOORTER, greffier.

Le rapport a été présenté par Allan MAGEROTTE, auditeur.

La concordance entre la version française et la version néerlandaise de l'avis a été vérifiée sous le contrôle de Elly VAN DE VELDE, conseiller d'État.

L'avis, dont le texte suit, a été donné le 3 juillet 2026.

*

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 rechtsgrond¹, 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 ten eerste tot de omzetting van richtlijn (EU) 2025/872 van de Raad van 14 april 2025 ‘tot wijziging van Richtlijn 2011/16/EU betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen’. Daartoe worden de wet van 19 december 2023 ‘houdende de invoering van een minimumbelasting voor multinationale ondernemingen en omvangrijke binnenlandse groepen’ (artikelen 3 tot 15 van het voorontwerp) en de wet van 16 december 2015 ‘tot regeling van de mededeling van inlichtingen betreffende financiële rekeningen, door de Belgische financiële instellingen en de FOD Financiën, in het kader van een automatische uitwisseling van inlichtingen op internationaal niveau en voor belastingdoeleinden’ (artikel 16) gewijzigd.

Ten tweede worden wijzigingen aangebracht aan de wet van 19 december 2023 teneinde de leesbaarheid ervan te verbeteren en die wet nog beter te laten aansluiten bij richtlijn (EU) 2022/2523 van de Raad van 14 december 2022 ‘tot waarborging van een mondiaal minimumniveau van belastingheffing voor groepen van multinationale ondernemingen en omvangrijke binnenlandse groepen in de Unie’ (artikelen 17 tot 24).

De aan te nemen wet treedt in werking op de dag van de bekendmaking ervan in het Belgisch Staatsblad (artikel 25).

ALGEMENE OPMERKING

3. Het voorontwerp voegt meerdere nieuwe bepalingen in in de wet van 19 december 2023, zoals de ontworpen artikelen 62/5 tot 62/11 (artikelen 9 tot 15 van het voorontwerp). Die ontworpen bepalingen zouden volgen op het thans geldende artikel 62/3 van de wet van 19 december 2023. Artikel 62/4 van die wet ontbreekt evenwel. Bijgevolg moeten alle ontworpen bepalingen vervat in de artikelen 9 tot 15 van het voorontwerp worden vernummerd.

In wat volgt wordt verwezen naar de nummering zoals vermeld in het voorontwerp.

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

ONDERZOEK VAN DE TEKST

Artikel 3

4. Het ontworpen artikel 3, 68°, van de wet van 19 december 2023 verwijst voor de definitie van het begrip “automatische uitwisseling” naar artikel 338, § 2, 11°, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (hierna: WIB 92). Onder dat punt worden de punten a), b) en c) vermeld. Gevraagd in welke mate de punten a) en c) in dit geval relevant zijn, vermits de om te zetten richtlijn (EU) 2025/872 betrekking heeft op de verplichte uitwisseling van informatie inzake bijheffingen en dus de wet van 19 december 2023, antwoordde de gemachtigde het volgende:

“En effet, la définition introduite au point 68 pourrait viser plus spécifiquement l'article 338, § 2, 11°, a) afin d'être plus précise sur l'échange automatique dont il est question dans le cadre de la transposition de la directive DAC 9.”

In het ontworpen artikel 3, 68°, van de wet van 19 december 2023 moet worden verwezen naar artikel 338, § 2, 11°, a) en b), van het WIB 92.

5. Het ontworpen artikel 3, 72°, van de wet van 19 december 2023 definieert het begrip “informatierapport”. Gevraagd waarom deze definitie niet nauwer is afgestemd op artikel 53 van de wet van 19 december 2023, dat is toegespitst op de IIR²-bijheffing, de UTPR³-bijheffing en het informatierapport, antwoordde de gemachtigde het volgende:

“La définition du rapport d'information vise principalement dans ce contexte à introduire cette notion qui n'est pas libellée de la même manière dans les directives DAC 9 et Pilier 2. En effet, les directives parlent de ‘déclaration’. La transposition a évité l'emploi de ce terme pour éviter toute confusion avec les déclarations donnant lieu à une taxation.

Dans le cadre de la DAC 9, c'est uniquement le rapport d'information déposé sur la base de l'article de la loi qui fait l'objet d'un échange automatique de renseignements comme cela ressort de l'article 62/5 introduit par le présent projet.”

Ter wille van de duidelijkheid verdient het aanbeveling om in de definitie van het begrip “informatierapport” vast te leggen dat het gaat om beide voormelde bijheffingen.

6. Gevraagd wat wordt bedoeld in het ontworpen artikel 3, 73°, van de wet van 19 december 2023 met de woorden “op hoog niveau”, antwoordde de gemachtigde als volgt:

“Il s'agit d'une précision concernant le contenu de la section générale qui contient un résumé de l'application des règles de pilier 2 au groupe concerné. Cela fait référence au point 1.4. de l'annexe à la directive prévoyant le modèle pour le rapport d'information. 1.4. *Samenvatting op hoog niveau / 1.4. Synthèse générale des informations.*”

Het strekt tot aanbeveling om die verduidelijking op te nemen in de memorie van toelichting.

² “Income Inclusion Rule”.

³ “Undertaxed Profits Rule”.

Artikel 4

7. Blijkens de concordantietabel vormt artikel 4 van het voorontwerp zowel de omzetting van artikel 8 *bis sexies* van richtlijn 2011/16/EU⁴ (ingevoegd bij artikel 1, 3), van richtlijn (EU) 2025/872), dat betrekking heeft op het formaat van indiening en de uitwisseling van inlichtingen aangaande de aangiften met informatie betreffende de bijheffing vervat in artikel 44 van richtlijn (EU) 2022/2523, als de omzetting van deel II van de door diezelfde richtlijn ingevoegde bijlage VII bij richtlijn 2011/16/EU, op grond waarvan “[d]e groepsentiteit die de Aangifte met informatie betreffende de bijheffing indient, moet vaststellen welke delen moeten worden verspreid aan welke lidstaten op grond van de in artikel 8 *bis sexies* bepaalde verspreidingsaanpak”.

7.1. Gevraagd in hoeverre het ontworpen artikel 54, § 1, eerste lid, a) en b), van de wet van 19 december 2023 (artikel 4, 1) en 2), van het voorontwerp) een omzetting vormt van artikel 1, 3), van richtlijn (EU) 2025/872, antwoordde de gemachtigde als volgt:

“L’article 4 du projet apporte des corrections et précisions à l’article 54 de la loi Pilier 2 afin de garantir que les conditions prévues dans les directives Pilier 2 et DAC 9 en ce qui concerne le dépôt du rapport d’information soient parfaitement transposées.

La rédaction actuelle de l’article 54 pouvait laisser croire, à la lecture des points a) et b), que le rapport d’information ne peut être introduit pour le compte du groupe d’EMN ou du groupe national de grande envergure par l’entité mère ultime ou l’entité déclarante désignée, que dans un autre état membre. Or, il est tout à fait envisageable que le dépôt du rapport du d’informations soit réalisé en Belgique par l’entité mère ultime établie en Belgique ou par l’entité déclarante désignée établie en Belgique.

C’est justement lorsque ce rapport d’information est déposé en Belgique que l’autorité compétente belge est chargée de procéder à l’échange automatique en application des règles de la directive DAC 9 transposées dans la présente loi.

En ce sens, l’article 4 n’est pas directement une transposition de l’article 8 *bis sexies* mais les adaptations qui y sont faites, le sont, afin d’assurer que l’article 8 *bis sexies* puisse lui-même être transposé dans notre droit interne en ayant tous les effets voulus.”

Het strekt tot aanbeveling om de toelichting van de gemachtigde in de memorie van toelichting op te nemen en de concordantietabel daarmee in overeenstemming te brengen.

7.2. Luidens het ontworpen artikel 54, § 3, van de wet van 19 december 2023 bepaalt de uiteindelijke moederentiteit die in België is gevestigd of de aangewezen indienende entiteit die in België is gevestigd en die het informatierapport indient, de relevante onderdelen en de betrokken lidstaten aan wie de informatie wordt verspreid, overeenkomstig de verspreidingsaanpak vervat in artikel 62/5 (artikel 4, 3), van het voorontwerp). Hiermee wordt het voormelde deel II van bijlage VII bij richtlijn 2011/16/EU omgezet.

Gevraagd hoe de indienende entiteit aan de administratie kan meedelen welke onderdelen aan welke lidstaten moeten worden meegedeeld, erop gewezen dat het standaardmodel opgenomen als deel IV van bijlage VII bij richtlijn 2011/16/EU (ingevoegd als bijlage bij

⁴ Richtlijn 2011/16/EU van de Raad van 15 februari 2011 ‘betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen en tot intrekking van Richtlijn 77/799/EEG’.

richtlijn (EU) 2025/872) daartoe geen vakken bevat en die evenmin zijn opgenomen in het ontwerp van koninklijk besluit ‘tot vaststelling van het formulier voor het in artikel 55 van de wet houdende de invoering van een minimumbelasting voor multinationale ondernemingen en omvangrijke binnenlandse groepen van 19 december 2023 bedoelde informatierapport’⁵ dat zich beperkt tot een verwijzing naar het Europese standaardmodel, gaf de gemachtigde de volgende toelichting:

“La directive DAC 9 contient dans son annexe un modèle de formulaire pour le rapport d’information dont elle impose l’utilisation aux états membres. Dans l’annexe à la directive, ce formulaire est produit sous forme textuelle pour permettre une lecture aux états membres.

Cependant, la commission n’entend pas recevoir le rapport d’information sur ce formulaire tel qu’il est transposé sous forme textuelle, le formulaire réel est en fait donné aux états membres sous la forme d’un fichier XML qui doit être interprété de manière informatique à travers un logiciel ; ce dernier n’a de sens qu’une fois interprété de cette manière. Cela se fait en ligne.

Lorsque ce formulaire est interprété de manière informatique, il permet via notamment des menus déroulants et des zones spécifiques, aux entités de communiquer toutes les informations nécessaires.

Cela se fait par l’intermédiaire de la plateforme électronique que le SPF Finances met à la disposition des entités devant procéder au dépôt du rapport d’information.”

In de tekst van het ontworpen artikel 54, § 3, van de wet van 19 december 2023 moet worden bepaald dat de indienende entiteit via het elektronische platform van de Federale Overheidsdienst Financiën⁶ aan de administratie kan meedelen welke onderdelen aan welke lidstaten moeten worden meegedeeld.

8. In de inleidende zin van artikel 4 van het voorontwerp moet het woord “laatstelijk” worden weggelaten.

Artikel 5

9. Artikel 5 van het voorontwerp strekt tot de vervanging van artikel 55, eerste lid, van de wet van 19 december 2023, dat thans luidt als volgt:

“Het informatierapport wordt ingediend door middel van een formulier waarvan het model door de Koning wordt vastgesteld en dat wordt ter beschikking gesteld door de belastingadministratie.”

Het voorontwerp beoogt die bepaling te vervangen door de volgende ontworpen zin:

“Het informatierapport wordt op elektronische wijze ingediend door middel van een door de FOD Financiën ter beschikking gesteld model.”

⁵ Zie adv.RvS 79.392/3 van 17 juni 2026 over een ontwerp van koninklijk besluit ‘tot vaststelling van het formulier voor het in artikel 55 van de wet houdende de invoering van een minimumbelasting voor multinationale ondernemingen en omvangrijke binnenlandse groepen van 19 december 2023 bedoelde informatierapport’.

⁶ Zie het ontwerp van koninklijk besluit dat het voorwerp uitmaakte van adv.RvS 79.392/3 van 17 juni 2026.

Die ontworpen vervanging kan om de volgende reden geen doorgang vinden.

9.1. In advies 79.392/3 van 17 juni 2026 over een ontwerp van koninklijk besluit 'tot vaststelling van het formulier voor het in artikel 55 van de wet houdende de invoering van een minimumbelasting voor multinationale ondernemingen en omvangrijke binnenlandse groepen van 19 december 2023 bedoelde informatierapport' heeft de Raad van State, afdeling Wetgeving, opgemerkt dat de rechtsgrond voor dat koninklijk besluit zou verdwijnen ten gevolge van de wijziging beoogd door artikel 5 van het voorliggende voorontwerp van wet.⁷ De gemachtigde verklaarde toen dat dit niet de bedoeling was, en dat het thans voorliggende voorontwerp van wet zou worden aangepast zodat de delegatie aan de Koning zou worden behouden, wat ook nu door de gemachtigde werd beaamd.

9.2. De machtiging opgenomen in het thans geldende artikel 55, eerste lid, van de wet van 19 december 2023 vormt overigens reeds de omzetting van artikel 8 *bis sexes*, lid 1, van richtlijn 2011/16/EU (ingevoegd bij artikel 1, 3), van richtlijn (EU) 2025/872), waaraan uitvoering wordt gegeven bij het in opmerking 9.1 vermelde ontwerp van koninklijk besluit. Het strekt daarbij tot aanbeveling om in de memorie van toelichting van het voorliggende voorontwerp te verduidelijken dat de toepassing van het Europese standaardmodel vervat in deel IV van bijlage VII bij richtlijn 2011/16/EU (ingevoegd bij de bijlage bij richtlijn (EU) 2025/872), is vastgelegd in het voormelde ontwerp van koninklijk besluit.

Artikel 6

10. Artikel 6 van het voorontwerp voegt het ontworpen artikel 57/2 in de wet van 19 december 2023 in. Dit artikel legt aan de indienende entiteit (uiteindelijke moederentiteit of aangewezen indienende entiteit) die in België is gevestigd de plicht op om binnen een bepaalde termijn na een correctieverzoek het gecorrigeerde informatierapport in te dienen. Daarbij bevat de ontworpen bepaling een kruisverwijzing naar het ontworpen artikel 62/8, § 1, van de wet van 19 december 2023 (artikel 12 van het voorontwerp).

10.1. Gevraagd om nadere toelichting bij die kruisverwijzing, antwoordde de gemachtigde als volgt:

“L'article 62/8, § 1er, alinéa 2, vise bien une situation dans laquelle la Belgique a reçu une demande d'un autre Etat membre de faire procéder à une correction du rapport d'information.

Dans le 62/8, § 1er, alinéa 2 la demande émane directement d'une autre autorité compétente.

Dans le 62/8, § 2, alinéa 2 la demande émane d'une autre autorité compétente mais cela se fait parce que cette autre autorité compétente a reçu elle-même sur son territoire une notification par des entités constitutives constatant que l'entité mère ultime ou l'entité déclarante désignée n'a pas réalisé le dépôt telle qu'elle aurait dû le faire.

Pour être tout à fait précis, le renvoi de l'article 57/2 introduit par l'article 6 devrait viser l'article 62/8, § 1er, alinéa 2 et § 2, alinéa 2. Cela sera adapté en conséquence.”

⁷ Adv.RvS 79.392/3, opmerking 2.

Met het voorstel van de gemachtigde om de kruisverwijzing in het ontworpen artikel 57/2 van de wet van 19 december 2023 (artikel 6 van het voorontwerp) te beperken tot een verwijzing naar het ontworpen artikel 62/8, § 1, tweede lid, en § 2, tweede lid, van de wet van 19 december 2023 (artikel 12 van het voorontwerp) kan worden ingestemd.

10.2. Vervolgens gevraagd hoe de ontvangst van het verzoek tot correctie in hoofde van de indienende entiteit, die de start bepaalt van de termijn van één maand voor de indiening van het gecorrigeerde informatierapport, wordt bewezen, gaf de gemachtigde de volgende toelichting:

“Les règles de communications générales entre le SPF Finances et les contribuables s’appliquent ici. La demande est présumée être reçue trois jours ouvrables après la date d’envoi ou de mise à disposition sur la plateforme.”

Tenzij dat vermoeden in een rechtsregeling is vervat, in welk geval ernaar moet worden verwezen, moet dat vermoeden van ontvangst drie werkdagen na de datum van verzending of van terbeschikkingstelling op het platform, in de tekst zelf van het ontworpen artikel 57/2 van de wet van 19 december 2023 worden opgenomen.

Artikel 7

11. Artikel 7 van het voorontwerp vervangt artikel 61 van de wet van 19 december 2023 en betreft de sanctieregeling in geval van miskenning van de verplichtingen opgelegd bij die wet.

Het ontworpen artikel 61 vormt de omzetting van artikel 25 *bis* van richtlijn 2011/16/EU (vervangen bij artikel 1, 9), van richtlijn (EU) 2025/872) dat vereist dat de lidstaten de regels vaststellen inzake de sancties die van toepassing zijn op inbreuken op de krachtens de richtlijn vastgestelde nationale bepalingen ter uitvoering van de artikelen 8 *bis bis* tot en met 8 *bis sexies* en alle maatregelen treffen om ervoor te zorgen dat zij worden toegepast. De sancties moeten doeltreffend, evenredig en afschrikkend zijn.

De volgende vragen omtrent de ontworpen sanctieregeling werden aan de gemachtigde voorgelegd.

A. Het morele element van de inbreuk

12. Vooreerst gevraagd of het ontworpen artikel 61, § 4, van de wet van 19 december 2023, naar luid waarvan bij ontstentenis van kwade trouw kan worden afgezien van de bedoelde boetes, impliceert dat kwade trouw is vereist opdat de boete wordt opgelegd, antwoordde de gemachtigde als volgt:

“Non, le simple fait que les obligations ne soient pas remplies est constitutif d’une infraction qui peut être sanctionnée.”

Vervolgens gevraagd wat het verschil is tussen kwade trouw, enerzijds, en bedrieglijk opzet en oogmerk om te schaden, anderzijds, voor de toepassing van het ontworpen artikel 61 van de wet van 19 december 2023, gaf de gemachtigde de volgende toelichting:

“Les deux notions ne sont pas forcément en opposition mais il s’agirait plutôt d’une gradation dans la gravité de l’infraction. Lorsque l’administration invoque que l’infraction a été commise avec intention frauduleuse ou intention de nuire, elle doit être capable de le démontrer précisément vu les effets spécifiques qui sont appliqués à ces cas.

La mauvaise foi ‘simple’ n’est pas sanctionnée de manière spécifique, il est cependant précisé que dans certains cas, il peut être renoncé à l’application de l’amende en l’absence de mauvaise foi.

Cela vise à permettre à l’administration de tenir compte des arguments que pourrait faire valoir un contribuable pour justifier les raisons qui l’ont amené à ne pas remplir ses obligations comme il aurait dû le faire.

L’on peut constater que cette formule a déjà été utilisée dans le passé dans les transpositions des DAC précédentes sans que cela ne fasse l’objet d’objections majeures.”

Ten slotte gevraagd naar een voorbeeld van gebrek aan kwade trouw, antwoordde de gemachtigde het volgende:

“L’absence de mauvaise foi relève, par exemple, de l’ignorance dont pourrait faire preuve le contribuable concerné quant à ses obligations. La matière applicable étant particulièrement technique, il reste envisageable qu’un contribuable puisse en effet se tromper d’une manière telle qu’elle ne mérite pas forcément d’être sanctionnée.”

Het strekt tot aanbeveling om de verduidelijkingen van de gemachtigde in de memorie van toelichting op te nemen.

B. Verhouding van de boete tot de ernst van de inbreuk

13. Gevraagd om nadere verantwoording waarom het niet of laattijdig indienen dubbel zo hoog wordt bestraft als het onvolledig of onjuist indienen van de aangifte of het informatierapport (ontworpen artikel 61, §§ 1 en 2, van de wet van 19 december 2023), antwoordde de gemachtigde als volgt:

“L’absence de déclaration ou la déclaration tardive sont traditionnellement punies plus sévèrement que la déclaration incomplète dans les transpositions relatives à l’échange automatique de renseignement. Cela s’explique, dans le cadre des DAC, par le fait que l’autorité compétente belge est, elle-même soumise à un délai qu’elle se doit de respecter dans le cadre de ses obligations internationales.

Plus généralement, la situation dans laquelle une déclaration n’est pas déposée laisse l’administration dans une situation plus complexe que le cas d’une déclaration qui comporterait des erreurs.

En effet, lorsqu’une déclaration n’est pas déposée, l’administration peut être incitée à penser que l’opérateur soumis à l’obligation est en réalité dans une situation dans laquelle il ne doit pas procéder à une déclaration. Lorsqu’une déclaration est incorrecte, l’administration est, à tout le moins, bien consciente que l’opérateur est soumis à une obligation de déclaration.”

Het strekt tot aanbeveling om de toelichting van de gemachtigde in de memorie van toelichting op te nemen.⁸

C. Delegaties aan de Koning

14. Gevraagd wat wordt bedoeld met de delegatie vervat in het ontworpen artikel 61, § 5, van de wet van 19 december 2023, naar luid waarvan de Koning de schaal van de voorziene administratieve boetes vastlegt en hun toepassingsmodaliteiten regelt, gaf de gemachtigde de volgende toelichting:

“Il s’agit de la délégation faite au Roi afin de lui permettre d’établir les échelles d’amendes graduées. La loi se contente en effet de fixer un montant minimum et un montant maximum pour l’amende, ce qui encadre le pouvoir donné au Roi. Il appartient ensuite au Roi d’établir une échelle qui détermine le montant qui s’applique spécifiquement en fonction de la répétition de l’infraction.

Le montant minimum prévu dans la loi est en général celui qui s’applique à la première infraction alors que le montant maximum est en général celui qui va s’appliquer à partir de la 3ème ou 4ème infraction et aux infractions suivantes. L’échelle d’amende permet une plus grande prévisibilité au niveau des sanctions appliquées.

Ces échelles seront envisagées suivant les mêmes principes que pour les barèmes déjà existant.”

De toelichting van de gemachtigde bij de ontworpen delegatie blijkt niet uit de tekst van het ontworpen artikel 61, § 5, van de wet van 19 december 2023 en moet bijgevolg in de tekst zelf worden gespecificeerd.

15. Gevraagd wat wordt bedoeld met de delegatie vervat in het ontworpen artikel 61, § 6, van de wet van 19 december 2023, naar luid waarvan de Koning voor de geldboetes die Hij bepaalt, kan voorzien in de toepassingsmodaliteiten van de maatregelen tot individualisering van de sanctie door de bevoegde rechter en of dit kan leiden tot het opleggen van een boete onder het wettelijk vastgestelde minimum, antwoordde de gemachtigde het volgende:

“Cette délégation vise en effet à tenir compte des jurisprudences des hautes cours concernant notamment la prise en compte de circonstances atténuantes ou l’application d’un sursis à l’application de l’amende.

Voir notamment l’arrêt de la Cour de cassation du 12 février 2026, F.24.0026.N/1, la Cour énonce que :

‘en l’absence d’harmonisation de la législation de l’Union dans le domaine des sanctions applicables en cas de non-respect des conditions d’un régime établi par cette législation, les États membres sont compétents pour choisir les sanctions qu’ils estiment appropriées ; ils doivent cependant exercer cette compétence dans le respect du droit de l’Union et de ses principes généraux, dont le principe de

⁸ Zie ook adv.RvS 78.352/3 van 24 november 2025 over een voorontwerp dat heeft geleid tot de wet van 16 maart 2026 ‘tot omzetting van Richtlijn (EU) 2023/2226 van de Raad van 17 oktober 2023 tot wijziging van Richtlijn 2011/16/EU betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen en tot aanpassing van het bestaande kader inzake administratieve samenwerking op het gebied van de fiscaliteit’, *Parl.St.* Kamer 2025-26, nr. 56-1249/1, 108-109, opmerking 8.2.

proportionnalité [...] Il s'ensuit que le juge national peut, en application du principe de proportionnalité du droit de l'Union, réduire une amende administrative infligée conformément à l'arrêté royal n° 41 du 30 janvier 1987 à un montant inférieur aux tarifs fixes prévus par cet arrêté, en tenant compte de la nature et de la gravité de l'infraction ainsi que des circonstances concrètes de l'affaire.'

'bij ontbreken van harmonisatie van de Uniewetgeving op het gebied van de toepasselijke sancties in geval van niet-naleving van de voorwaarden van een bij deze wettelijke regeling ingesteld stelsel, [zijn] de lidstaten bevoegd [...] de sancties te kiezen die hun passend voorkomen. Zij moeten hun bevoegdheid echter uitoefenen met eerbiediging van het Unierecht en de algemene beginselen daarvan, en dus ook met eerbiediging van het evenredigheidsbeginsel [...] Hieruit volgt dat de nationale rechter een overeenkomstig voormeld KB nr. 41 van 30 januari 1987 opgelegde administratieve geldboete in toepassing van het Unierechtelijk evenredigheidsbeginsel kan verminderen tot beneden de in dit koninklijk besluit bepaalde vaste boetetarieven, rekening houdend met de aard en de ernst van de inbreuk en de concrete omstandigheden van de zaak.'

Cela devrait en effet permettre dans certaines situations de descendre en dessous du minimum fixé par la loi."

Het strekt tot aanbeveling om de toelichting van de gemachtigde in de memorie van toelichting op te nemen.

Artikel 11

16. Artikel 11 van het voorontwerp voegt, ter omzetting van artikel 8 *bis sexes*, lid 7, van richtlijn 2011/16/EU (ingevoegd bij artikel 1, 3), van richtlijn (EU) 2025/872), het ontworpen artikel 62/7 in de wet van 19 december 2023 in. Die ontworpen bepaling schrijft voor dat de voorziene overdracht van inlichtingen gebeurt via een door de Europese Commissie aangenomen standaard elektronisch formaat. Gevraagd om welk formaat het gaat, waar dat is vastgelegd en in welke mate dat formaat afwijkt van het Europese standaardmodel vastgelegd bij deel IV van bijlage VII bij richtlijn 2011/16/EU waarop, onrechtstreeks, de delegatie in het thans geldende artikel 55, eerste lid, van de wet van 19 december 2023 betrekking heeft, antwoordde de gemachtigde het volgende:

"Il s'agit en fait d'une même réalité, il s'agit toujours de documents électroniques au format XML prévu par la Commission.

L'article 11 précise les modalités de transmission entre Etats membre et vers la Commission. Les données qui sont transmises sont celles qui sont introduites par les entités déclarantes et le sont dans le même format que celui qui est demandé lors de l'introduction du rapport d'information par les entités.

La loi prévoit ainsi deux obligations spécifiques mais qui concernent en réalité le même document : le dépôt du rapport par les entités concernées ; l'échange automatique de ce rapport par l'autorité compétente belge."

De toelichting van de gemachtigde moet in de memorie van toelichting worden opgenomen.

Artikel 13

17. De Nederlandse tekst van het ontworpen artikel 62/9 van de wet van 19 december 2023 (artikel 13 van het voorontwerp) bepaalt (overeenkomstig de Nederlandse tekst van artikel 1, 4), van richtlijn (EU) 2025/872 dat artikel 8 *ter* van richtlijn 2011/16/EU vervangt)⁹ dat België de Europese Commissie jaarlijks statistieken verstrekt over de omvang van de automatische uitwisseling van inlichtingen, alsmede, “voor zover mogelijk”, gegevens betreffende de administratieve en andere relevante kosten en baten voor belastingdiensten en derden die betrekking hebben op de verrichte uitwisselingen, en mogelijke veranderingen. In de Franse tekst van het ontworpen artikel 62/9 wordt van de zinsnede “voor zover mogelijk” geen gewag gemaakt, zoals evenmin het geval is in de Franse tekst van artikel 1, 4), van richtlijn (EU) 2025/872.¹⁰

De Nederlandse en Franse tekst van het ontworpen artikel 62/9 van de wet van 19 december 2023 vormen bijgevolg een getrouwe omzetting van de overeenkomstige taalversies van artikel 8 *ter* van richtlijn 2011/16/EU. Niettemin moet worden opgemerkt dat de informatieverstreking van België aan de Europese Commissie door het al dan niet vermelden van de zinsnede “voor zover mogelijk” juridisch ofwel als een resultaatsverbintenis ofwel als een inspanningsverbintenis kan worden begrepen. Het strekt daarom tot aanbeveling dat de stellers van het voorontwerp contact opnemen met de diensten van de Europese Commissie om deze problematiek uit te klaren.

Artikel 14

18. Het ontworpen artikel 62/10 van de wet van 19 december 2023 regelt de bewaartermijn van de registers met gegevens die via automatische uitwisseling van inlichtingen worden ontvangen. De bewaartermijn is “in geen geval korter” dan zeven jaar na de datum van ontvangst ervan (“au moins sept ans” in de Franse tekst). Dienaangaande wordt in de memorie van toelichting toegelicht dat dit de langste termijn is waarover de belastingadministratie beschikt in geval van fraude en dat het belangrijk is dat de administratie de informatie bewaart tot het verstrijken van die termijn. Dienaangaande lijkt het derhalve te gaan om een *maximale* bewaartermijn.

⁹ De Nederlandse tekst van artikel 8 *ter* van richtlijn 2011/16/EU, vervangen bij artikel 1, 4), van richtlijn (EU) 2025/872 luidt als volgt: “De lidstaten verstrekken de Commissie jaarlijks statistieken over de omvang van de automatische uitwisseling van inlichtingen uit hoofde van de artikelen 8, lid 1, artikel 8, lid 3 *bis*, artikel 8 *bis bis*, artikel 8 *bis quater* en artikel 8 *bis sexies*, alsmede, *voor zover mogelijk*, gegevens betreffende administratieve en andere relevante kosten en baten voor belastingdiensten en derden die betrekking hebben op de verrichte uitwisselingen, en mogelijke veranderingen.”

¹⁰ De Franse tekst van artikel 8 *ter* van richtlijn 2011/16/EU, vervangen bij artikel 1, 4), van richtlijn (EU) 2025/872 luidt als volgt: “Les États membres communiquent à la Commission, sur une base annuelle, des statistiques sur le volume des échanges automatiques en application de l’article 8, paragraphes 1 et 3 *bis*, de l’article 8 *bis bis*, de l’article 8 *bis quater* et de l’article 8 *bis sexies*, ainsi que des informations sur les coûts et bénéfices, administratifs et autres, liés aux échanges qui ont eu lieu et aux changements éventuels, tant pour les administrations fiscales que pour des tiers.”

Ook in andere taalversies, zoals de Engelse, Duitse en Spaanse tekst van de richtlijnbevestiging, wordt de zinsnede uit de Nederlandse tekst “voor zover mogelijk” niet vermeld.

De ontworpen bepaling vormt de omzetting van artikel 22, lid 3, van richtlijn 2011/16/EU (vervangen bij artikel 1, 8), van richtlijn (EU) 2025/872) dat erin voorziet dat de lidstaten de gegevens die zij via automatische uitwisseling van inlichtingen ontvangen “niet langer dan nodig” bewaren, “maar in geen geval korter dan vijf jaar na de datum van ontvangst ervan”. Hieruit volgt dat er ruimte is voor de bepaling van een langere termijn, zoals zeven jaar.

Gevraagd waarom in de ontworpen bepaling gewag wordt gemaakt van “in geen geval korter (...) dan zeven jaar”, antwoordde de gemachtigde het volgende:

“Le délai de 7 ans est en effet un délai minimum calqué sur les délais dont dispose l’administration fiscale pour mener à bien ses enquêtes et établir l’impôt.

Il est en effet possible que ce délai soit prolongé si par exemple un contentieux devait être traité devant les cours et tribunaux relativement à cet impôt. Il serait dès lors nécessaire de conserver les documents durant la durée du litige devant les cours et tribunaux.

Si le Conseil d’État estime que cette rédaction manque de précision, l’article pourra être complété par une phrase précisant le cas dans lequel le délai peut être prolongé. Exemple existant dans l’article 321*decies* du CIR 92 : ‘[...] Le cas échéant, ces données sont conservées au-delà de cette période si cela est nécessaire à la gestion d’un contentieux.’.”

Hierbij kan het volgende worden opgemerkt.

Vooreerst strekt het tot aanbeveling om de toelichting van de gemachtigde in de memorie van toelichting op te nemen.

Voorts strekt het ter wille van de duidelijkheid tevens tot aanbeveling om in de tekst zelf van het ontworpen artikel 62/10 van de wet van 19 december 2023 de zinsnede “die in geen geval korter is dan” te vervangen door het woord “van”.

Tot slot kan met het voorstel van de gemachtigde om de tekst van de ontworpen bepaling aan te vullen met een zinsnede die betrekking heeft op de langere bewaartermijn in het geval van een geschil worden ingestemd. Op die manier wordt in een wettelijke langere afwijkende termijn van de standaardtermijn van zeven jaar voorzien.

19. Artikel 22, lid 4, van richtlijn 2011/16/EU (vervangen bij artikel 1, 8), van richtlijn (EU) 2025/872) dat niet is omgezet in het ontworpen artikel 62/10 van de wet van 19 december 2023, luidt als volgt:

“De lidstaten streven ernaar ervoor te zorgen dat een rapporterende entiteit langs elektronische weg bevestiging mag verkrijgen van de geldigheid van de inlichtingen met betrekking tot het fiscaal identificatienummer van elke belastingplichtige die op grond van de artikelen 8 tot en met 8 *bis sexies* onder uitwisseling van inlichtingen vallen. De bevestiging van inlichtingen met betrekking tot het fiscaal identificatienummer kan alleen worden gevraagd met het oog op de validering van de juistheid van de inlichtingen bedoeld in artikel 8, leden 1 en 3 *bis*, artikel 8 *bis*, lid 6, artikel 8 *bis bis*, lid 3, artikel 8 *bis ter*, lid 14, artikel 8 *bis quater*, lid 2, artikel 8 *bis quinquies*, lid 3, en artikel 8 *bis sexies*, lid 2.”

Gevraagd om nadere toelichting omtrent de niet-omzetting van die richtlijnbe­paling, antwoordde de gemachtigde als volgt:

“Ce paragraphe de la directive vise à la mise en place d’un mécanisme électronique permettant aux entités déclarantes de vérifier la validité du NIF des contribuables concernés dans leurs déclarations.

D’une part ce paragraphe ne s’impose pas encore aux états membres vu la rédaction de la directive : ‘4. Les États membres s’efforcent de faire en sorte qu’une entité déclarante soit autorisée...’.

D’autre part une telle plateforme électronique n’existe pas encore en Belgique et certaines réserves pourraient être émises concernant la mise en place d’une telle plateforme en ce qu’elle permettrait à des opérateurs privés de vérifier le NIF de leur client (ce qui correspond au numéro national en Belgique). Cela mériterait à tout le moins une analyse approfondie concernant le respect du RGPD étant donné qu’il s’agit de l’accès à une donnée particulièrement sensible par de tels opérateurs privés.”

Samen met de gemachtigde kan ermee worden ingestemd dat het onduidelijk is in welke mate de formulering van de geciteerde richtlijnbe­paling (“De lidstaten streven ernaar (...)”) aan de lidstaten een verplichting oplegt. Te dien aanzien wordt aan de stellers van het voorontwerp ter overweging meegegeven dat zij contact opnemen met de Europese Commissie om deze problematiek aan te kaarten en, indien nodig, in overleg te gaan over de omzetting van die richtlijnbe­paling.

Artikel 16

20. Artikel 16 van het voorontwerp strekt tot de vervanging van punt (b) van artikel 5, § 2, van de wet van 16 december 2015. Evenwel wordt enkel de zinsnede “en, wanneer de Verenigde Staten van Amerika niet het aan rapportering onderworpen rechtsgebied zijn, of voor elke rekeninghouder een geldige verklaring is verstrekt” aan die bepaling toegevoegd.

Om niet de indruk te wekken dat met de vervanging in een nieuwe regeling van de verwerking van persoonsgegevens wordt voorzien, strekt het tot aanbeveling om artikel 16 van het voorontwerp te beperken tot een toevoeging van die zinsnede.

21. In de memorie van toelichting wordt bij artikel 16 van het voorontwerp vermeld dat de regeling van de mededeling van inlichtingen betreffende financiële rekeningen niet van toepassing is wanneer de Verenigde Staten van Amerika de aan rapportering onderworpen jurisdictie vormen, om ermee rekening te houden “dat de door de DAC-richtlijnen ingevoerde wijzigingen niet kunnen worden toegepast op de met de Verenigde Staten van Amerika gesloten akkoorden”. Hieromtrent om nadere toelichting gevraagd, antwoordde de gemachtigde het volgende:

“La précision concernant les Etats-Unis d’Amérique est une conséquence indirecte de la modification qui est bien réalisée en transposition de la directive 2025/872 dans l’article 5, § 2 de la loi du 16 décembre 2015.

La loi du 16 décembre 2015 résulte à la fois de la transposition de la directive DAC et d’un accord international impliquant les Etats-Unis d’Amérique.

Dans le cas présent, la directive DAC 9 prévoit qu'il est maintenant nécessaire de préciser si une autocertification a été fournie. Cette adaptation résulte des modifications apportées à l'article 8, paragraphe 3*bis* de la directive.

De ce fait, l'adaptation apportée à l'article 5, § 2 de la loi du 16 décembre est bien la transposition de l'article 8 paragraphe 3*bis* tel que modifié par la DAC 9.

Cependant cette modification ne peut s'appliquer qu'aux états membres de l'union européenne et pas aux Etats-Unis d'Amérique qui ne sont évidemment pas tenus par la directive, à défaut d'adaptations aux traités international liant les Etats-Unis d'Amérique aux états de l'union européenne, ils sont explicitement exclus de cette modalité complémentaire."

Ter wille van de duidelijkheid strekt het tot aanbeveling om de memorie van toelichting aan te vullen met de toelichting van de gemachtigde.

Dienovereenkomstig dient de concordantietabel te worden aangepast met een verwijzing naar artikel 8, lid 3*bis*, van richtlijn 2011/16/EU (en niet naar artikel 3*bis*).

Artikel 17

22. In de inleidende zin van artikel 17 van het voorontwerp dienen de woorden "dezelfde wet" te worden vervangen door de zinsnede "de wet van 19 december 2023 houdende de invoering van een minimumbelasting voor multinationale ondernemingen en omvangrijke binnenlandse groepen".

23. Artikel 17, b), van het voorontwerp wijzigt punt 44° van artikel 3 van de wet van 19 december 2023, dat de definities van die wet bevat. Het punt 44° heeft specifiek betrekking op de definitie van het begrip "aangewezen indienende entiteit", die luidt als volgt:

"de groepsentiteit, niet zijnde de uiteindelijke moederentiteit, die door de MNO-groep of omvangrijke binnenlandse groep is aangewezen om namens de MNO-groep of de omvangrijke binnenlandse groep de in artikelen 50 tot 57 vastgelegde aangifteverplichtingen na te komen;"

Naar luid van artikel 17, b), van het voorontwerp wordt de verwijzing in artikel 3, 44°, van de wet van 19 december 2023 naar de artikelen 50 tot 57 van die wet vervangen door een verwijzing naar artikel 54 ervan.

In de memorie van toelichting wordt de vervanging van die verwijzing verantwoord door het gegeven dat de aangewezen indienende entiteit het informatierapport niet indient op basis van een andere bepaling. Het begrip "aangewezen indienende entiteit" lijkt evenwel niet enkel betrekking te hebben op het indienen van het informatierapport. Zo bepaalt artikel 40, § 7, van de wet van 19 december 2023 dat de uiteindelijke moederentiteiten van de MNO¹¹-groep of omvangrijke binnenlandse groep met verschillende moedermaatschappijen worden verplicht de aangifte betreffende de bijheffing overeenkomstig artikel 50 van die wet (zijnde de belastingaangifte binnenlandse bijheffing) of artikel 53 van die wet (zijnde het

¹¹ *Multinationale Onderneming.*

informatierapport IIR- en UTPR-bijheffing) in te dienen, tenzij zij één aangewezen indienende entiteit in de zin van artikel 55 van die wet aanwijzen. Hierop gewezen en hieromtrent om nadere toelichting gevraagd, antwoordde de gemachtigde het volgende:

“L’entité déclarante désignée n’intervient en principe que dans le cadre du rapport d’information et donc dans le contexte où le rapport d’information global est déposé en application de l’article 54.

Dans ce cas, une dispense de dépôt du rapport d’information tel que prévu à l’article 53 s’applique.

Il n’existe pas de dispense de déposer la déclaration visée à l’article 50 dans le cas où un rapport d’information global est déposé sur la base de l’article 54.

Le renvoi à l’article 50 ou 53 dans le paragraphe 7 devrait en fait également être adapté afin de ne plus viser que l’article 53.”

Met dat voorstel van de gemachtigde kan worden ingestemd. Bijgevolg dient artikel 40, § 7, van de wet van 19 december 2023 te worden aangepast.

Artikel 19

24. In artikel 19 van het voorontwerp vervange men de zinsnede “de wet van 19 december 2023” door de woorden “dezelfde wet”.

Artikel 20

25. Men vervange in de inleidende zin van artikel 20 van het voorontwerp de zinsnede “de wet van 19 december 2023 houdende de invoering van een minimumbelasting voor multinationale ondernemingen en omvangrijke binnenlandse groepen” door de woorden “dezelfde wet”.

Artikel 22

26. In de inleidende zin van artikel 22 van het voorontwerp schrijve men het woord “dezelfde” (en niet “hetzelfde”).

Artikel 23

27. In artikel 62/3, § 1, eerste lid, van de wet van 19 december 2023 worden bij artikel 23, a), van het voorontwerp de woorden “of aan de UTPR-bijheffing” vervangen door de woorden “, aan de UTPR-bijheffing of aan de IIR-bijheffing”. Die vervanging lijkt als gevolg te hebben dat het aanwijzen van een algemeen vertegenwoordiger voortaan ook zou gelden voor entiteiten onderworpen aan de IIR-bijheffing.¹² Gevraagd of dit de bedoeling is, antwoordde de gemachtigde ontkennend:

“Une erreur s’est en effet glissée dans la rédaction de l’article relatif à la désignation d’un représentant général : les entités soumises à l’impôt complémentaire RIR ne devraient pas être visées par ce mécanisme de représentation. L’article sera corrigé en conséquence.”

Met de gemachtigde kan worden ingestemd dat de tekst van het voorontwerp in die zin moet worden aangepast.

*

¹² Zie ook adv.RvS 77.836/3 van 14 juli 2025 over een voorontwerp dat heeft geleid tot de wet van 19 december 2025 ‘tot wijziging van de wet van 19 december 2023 houdende de invoering van een minimumbelasting voor multinationale ondernemingen en omvangrijke binnenlandse groepen’, *Parl.St.* Kamer 2024-25, nr. 56-1070/1, 45, opmerking 12 en 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, 237-238, opmerking 22.

1. En application de l'article 84, § 3, alinéa 1^{er}, 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 juridique¹ et l'accomplissement des formalités prescrites.

*

PORTÉE DE L'AVANT-PROJET

2. L'avant-projet de loi soumis pour avis a tout d'abord pour objet de transposer la directive (UE) 2025/872 du Conseil du 14 avril 2025 'modifiant la directive 2011/16/UE relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal'. Il modifie à cet effet 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 3 à 15 de l'avant-projet) et la loi du 16 décembre 2015 'régulant la communication des renseignements relatifs aux comptes financiers, par les institutions financières belges et le SPF Finances, dans le cadre d'un échange automatique de renseignements au niveau international et à des fins fiscales' (article 16).

Des modifications sont ensuite apportées à la loi du 19 décembre 2023 afin d'en améliorer la lisibilité et de l'aligner encore davantage sur la directive (UE) 2022/2523 du Conseil du 14 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' (articles 17 à 24).

La loi dont l'adoption est envisagée entre en vigueur le jour de sa publication au Moniteur belge (article 25).

OBSERVATION GÉNÉRALE

3. L'avant-projet insère plusieurs nouvelles dispositions dans la loi du 19 décembre 2023, telles que les articles 62/5 à 62/11, en projet (articles 9 à 15 de l'avant-projet). Ces dispositions en projet devraient suivre l'article 62/3 actuellement en vigueur de la loi du 19 décembre 2023. L'article 62/4 de cette loi fait toutefois défaut. Par conséquent, toutes les dispositions en projet prévues aux articles 9 à 15 de l'avant-projet doivent être renumérotées.

Dans ce qui suit, il est fait référence à la numérotation indiquée dans l'avant-projet.

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

EXAMEN DU TEXTE

Article 3

4. L'article 3, 68°, en projet, de la loi du 19 décembre 2023 fait référence, en ce qui concerne la définition de la notion d'« échange automatique », à l'article 338, § 2, 11°, du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : CIR 92). Les points a), b) et c) sont mentionnés sous ce 11°. À la question de savoir dans quelle mesure les points a) et c) sont pertinents en l'occurrence, étant donné que la directive (UE) 2025/872 à transposer concerne l'échange obligatoire d'informations en matière d'impôts complémentaires et donc la loi du 19 décembre 2023, le délégué a répondu ce qui suit :

« En effet, la définition introduite au point 68 pourrait viser plus spécifiquement l'article 338, § 2, 11°, a) afin d'être plus précise sur l'échange automatique dont il est question dans le cadre de la transposition de la directive DAC 9 ».

L'article 3, 68°, en projet, de la loi du 19 décembre 2023 doit viser l'article 338, § 2, 11°, a) et b), du CIR 92.

5. L'article 3, 72°, en projet, de la loi du 19 décembre 2023 définit la notion de « rapport d'information ». À la question de savoir pourquoi cette définition ne s'aligne pas plus étroitement sur l'article 53 de la loi du 19 décembre 2023, qui est axé sur l'impôt complémentaire en vertu de la RIR ², l'impôt complémentaire en vertu de la RBII ³ et le rapport d'information, le délégué a répondu ce qui suit :

« La définition du rapport d'information vise principalement dans ce contexte à introduire cette notion qui n'est pas libellée de la même manière dans les directives DAC 9 et Pilier 2. En effet, les directives parlent de 'déclaration'. La transposition a évité l'emploi de ce terme pour éviter toute confusion avec les déclarations donnant lieu à une taxation.

Dans le cadre de la DAC 9, c'est uniquement le rapport d'information déposé sur la base de l'article de la loi qui fait l'objet d'un échange automatique de renseignements comme cela ressort de l'article 62/5 introduit par le présent projet ».

Dans un souci de clarté, il est recommandé de préciser dans la définition de la notion de « rapport d'information » qu'il s'agit des deux impôts complémentaires précités.

6. À la question de savoir ce que l'on entend, à l'article 3, 73°, en projet, de la loi du 19 décembre 2023, par le mot « générale », le délégué a répondu en ces termes :

« Il s'agit d'une précision concernant le contenu de la section générale qui contient un résumé de l'application des règles de pilier 2 au groupe concerné. Cela fait référence au point 1.4. de l'annexe à la directive prévoyant le modèle pour le rapport d'information. *1.4. Samenvatting op hoog niveau / 1.4. Synthèse générale des informations* ».

Il est recommandé d'intégrer ces précisions dans l'exposé des motifs.

² « *Income Inclusion Rule* » (règle d'inclusion du revenu).

³ « *Undertaxed Profits Rule* » (règle relative aux bénéfices insuffisamment imposés).

Article 4

7. Selon le tableau de concordance, l'article 4 de l'avant-projet transpose tant l'article 8 *bis sexies* de la directive 2011/16/UE⁴ (inséré par l'article premier, 3), de la directive (UE) 2025/872), qui porte sur le format de dépôt et l'échange d'informations en ce qui concerne les déclarations d'information pour l'impôt complémentaire au titre de l'article 44 de la directive (UE) 2022/2523, que la section II de l'annexe VII de la directive 2011/16/UE, insérée par cette même directive, en vertu de laquelle « [l']entité constitutive qui dépose la Déclaration d'information pour l'impôt complémentaire détermine les sections pertinentes et les États membres concernés, auxquels les informations sont diffusées, conformément à l'approche de dissémination énoncée à l'article 8 *bis sexies* ».

7.1. À la question de savoir dans quelle mesure l'article 54, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, a) et b), en projet, de la loi du 19 décembre 2023 (article 4, 1) et 2), de l'avant-projet) transpose l'article premier, 3), de la directive (UE) 2025/872, le délégué a donné la réponse suivante :

« L'article 4 du projet apporte des corrections et précisions à l'article 54 de la loi Pilier 2 afin de garantir que les conditions prévues dans les directives Pilier 2 et DAC 9 en ce qui concerne le dépôt du rapport d'information soient parfaitement transposées.

La rédaction actuelle de l'article 54 pouvait laisser croire, à la lecture des points a) et b), que le rapport d'information ne peut être introduit pour le compte du groupe d'EMN ou du groupe national de grande envergure par l'entité mère ultime ou l'entité déclarante désignée, que dans un autre état membre. Or, il est tout à fait envisageable que le dépôt du rapport du d'informations soit réalisé en Belgique par l'entité mère ultime établie en Belgique ou par l'entité déclarante désignée établie en Belgique.

C'est justement lorsque ce rapport d'information est déposé en Belgique que l'autorité compétente belge est chargée de procéder à l'échange automatique en application des règles de la directive DAC 9 transposées dans la présente loi.

En ce sens, l'article 4 n'est pas directement une transposition de l'article 8 *bis sexies* mais les adaptations qui y sont faites, le sont, afin d'assurer que l'article 8 *bis sexies* puisse lui-même être transposé dans notre droit interne en ayant tous les effets voulus ».

Il est recommandé d'intégrer les explications du délégué dans l'exposé des motifs et d'adapter le tableau de concordance en conséquence.

7.2. Selon l'article 54, § 3, en projet, de la loi du 19 décembre 2023, l'entité mère ultime établie en Belgique ou l'entité déclarante désignée établie en Belgique qui dépose le rapport d'information détermine les sections pertinentes et les États membres concernés, auxquels les informations sont diffusées, conformément à l'approche de dissémination énoncée à l'article 62/5 (article 4, 3), de l'avant-projet). La section II précitée de l'annexe VII de la directive 2011/16/UE est ainsi transposée.

⁴ Directive 2011/16/UE du Conseil du 15 février 2011 'relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal et abrogeant la directive 77/799/CEE'.

À la question de savoir comment l'entité déclarante peut indiquer à l'administration quelles sections doivent être communiquées à quels États membres, l'attention du délégué ayant été attirée sur le fait que le modèle standard inséré en tant que section IV de l'annexe VII de la directive 2011/16/UE (insérée en tant qu'annexe de la directive (UE) 2025/872) ne comporte pas de cadres à cet effet, lesquels ne figurent pas non plus dans le projet d'arrêté royal 'établissant le formulaire pour le rapport d'information prévu à l'article 55 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 envergure'⁵, qui se limite à une référence au modèle standard européen, le délégué a fourni les précisions suivantes :

« La directive DAC 9 contient dans son annexe un modèle de formulaire pour le rapport d'information dont elle impose l'utilisation aux états membres. Dans l'annexe à la directive, ce formulaire est produit sous forme textuelle pour permettre une lecture aux états membres.

Cependant, la commission n'entend pas recevoir le rapport d'information sur ce formulaire tel qu'il est transposé sous forme textuelle, le formulaire réel est en fait donné aux états membres sous la forme d'un fichier XML qui doit être interprété de manière informatique à travers un logiciel ; ce dernier n'a de sens qu'une fois interprété de cette manière. Cela se fait en ligne.

Lorsque ce formulaire est interprété de manière informatique, il permet via notamment des menus déroulants et des zones spécifiques, aux entités de communiquer toutes les informations nécessaires.

Cela se fait par l'intermédiaire de la plateforme électronique que le SPF Finances met à la disposition des entités devant procéder au dépôt du rapport d'information ».

Le texte de l'article 54, § 3, en projet, de la loi du 19 décembre 2023 doit préciser que l'entité déclarante peut indiquer à l'administration via la plateforme électronique du Service public fédéral Finances⁶ quelles sections doivent être communiquées à quels États membres.

8. Dans la phrase liminaire de l'article 4 de l'avant-projet, on omettra les mots « en dernier lieu ».

Article 5

9. L'article 5 de l'avant-projet vise à remplacer l'article 55, alinéa 1^{er}, de la loi du 19 décembre 2023, qui s'énonce actuellement comme suit :

« Le rapport d'information est introduit au moyen d'un formulaire dont le modèle est déterminé par le Roi et mis à disposition par l'administration fiscale ».

⁵ Voir l'avis C.E. 79.392/3 du 17 juin 2026 sur un projet d'arrêté royal 'établissant le formulaire pour le rapport d'information prévu à l'article 55 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 envergure'.

⁶ Voir le projet d'arrêté royal qui a fait l'objet de l'avis C.E. 79.392/3 du 17 juin 2026.

L'avant-projet vise à remplacer cette disposition par la phrase en projet suivante :

« Le rapport d'information est introduit de manière électronique au moyen du modèle mis à disposition par le SPF Finances ».

Ce remplacement en projet ne peut se concrétiser pour les raisons suivantes.

9.1. Dans l'avis 79.392/3 du 17 juin 2026 sur un projet d'arrêté royal 'établissant le formulaire pour le rapport d'information prévu à l'article 55 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 envergure', le Conseil d'État, section de législation, a observé que le fondement juridique de cet arrêté royal disparaîtrait à la suite de la modification envisagée par l'article 5 de l'avant-projet de loi à l'examen⁷. Le délégué avait déclaré à l'époque que telle n'était pas l'intention et que l'avant-projet de loi actuellement à l'examen serait adapté afin de maintenir la délégation au Roi, ce qu'il a encore présentement confirmé.

9.2. L'habilitation insérée dans l'article 55, alinéa 1^{er}, actuellement en vigueur, de la loi du 19 décembre 2023 transpose d'ailleurs déjà l'article 8 *bis sexies*, paragraphe 1, de la directive 2011/16/UE (inséré par l'article premier, 3), de la directive (UE) 2025/872), auquel il est donné exécution par le projet d'arrêté royal mentionné à l'observation 9.1. Il est recommandé à cet égard de préciser dans l'exposé des motifs de l'avant-projet à l'examen que l'application du modèle standard européen figurant dans la section IV de l'annexe VII de la directive 2011/16/UE (inséré par l'annexe de la directive (UE) 2025/872) est fixée dans le projet d'arrêté royal précité.

Article 6

10. L'article 6 de l'avant-projet insère l'article 57/2, en projet, dans la loi du 19 décembre 2023. Cet article impose à l'entité déclarante (entité mère ultime ou entité déclarante désignée) établie en Belgique l'obligation de soumettre le rapport d'information corrigé dans un délai déterminé après une demande de correction. À cet effet, la disposition en projet contient une référence croisée à l'article 62/8, § 1^{er}, en projet, de la loi du 19 décembre 2023 (article 12 de l'avant-projet).

10.1. Invité à fournir de plus amples explications sur cette référence croisée, le délégué a répondu en ces termes :

« L'article 62/8, § 1^{er}, alinéa 2, vise bien une situation dans laquelle la Belgique a reçu une demande d'un autre Etat membre de faire procéder à une correction du rapport d'information.

Dans le 62/8, § 1^{er}, alinéa 2 la demande émane directement d'une autre autorité compétente.

Dans le 62/8, § 2, alinéa 2 la demande émane d'une autre autorité compétente mais cela se fait parce que cette autre autorité compétente a reçu elle-même sur son territoire une notification par des entités constitutives constatant que l'entité mère ultime ou l'entité déclarante désignée n'a pas réalisé le dépôt telle qu'elle aurait dû le faire.

⁷ Avis C.E. 79.392/3, observation 2.

Pour être tout à fait précis, le renvoi de l'article 57/2 introduit par l'article 6 devrait viser l'article 62/8, § 1^{er}, alinéa 2 et § 2, alinéa 2. Cela sera adapté en conséquence ».

On peut se rallier à la proposition du délégué de limiter la référence croisée prévue à l'article 57/2, en projet, de la loi du 19 décembre 2023 (article 6 de l'avant-projet) à une référence à l'article 62/8, § 1^{er}, alinéa 2, et § 2, alinéa 2, en projet, de la loi du 19 décembre 2023 (article 12 de l'avant-projet).

10.2. Ensuite, à la question de savoir comment est prouvée la réception de la demande de correction dans le chef de l'entité déclarante, qui détermine le début du délai d'un mois pour la soumission du rapport d'information corrigé, le délégué a fourni les précisions suivantes :

« Les règles de communications générales entre le SPF Finances et les contribuables s'appliquent ici. La demande est présumée être reçue trois jours ouvrables après la date d'envoi ou de mise à disposition sur la plateforme ».

À moins que cette présomption ne soit prévue dans un régime juridique, auquel cas il convient d'y faire référence, cette présomption de réception trois jours ouvrables après la date d'envoi ou de mise à disposition sur la plateforme doit être intégrée dans le texte même de l'article 57/2, en projet, de la loi du 19 décembre 2023.

Article 7

11. L'article 7 de l'avant-projet remplace l'article 61 de la loi du 19 décembre 2023 et concerne le régime de sanctions en cas de méconnaissance des obligations imposées par cette loi.

L'article 61, en projet, transpose l'article 25 *bis* de la directive 2011/16/UE (remplacé par l'article premier, 9), de la directive (UE) 2025/872) qui exige que les États membres déterminent le régime des sanctions applicables aux violations des dispositions nationales adoptées conformément à la présente directive et concernant les articles 8 *bis bis* à 8 *bis sexies*, et prennent toutes les mesures nécessaires pour assurer la mise en œuvre de ces sanctions. Ces sanctions doivent être effectives, proportionnées et dissuasives.

Les questions suivantes relatives au régime de sanctions en projet ont été soumises au délégué.

A. L'élément moral de l'infraction

12. À la question de savoir tout d'abord si l'article 61, § 4, en projet, de la loi du 19 décembre 2023, aux termes duquel en l'absence de mauvaise foi, il peut être renoncé aux amendes visées, implique que la mauvaise foi est requise pour que l'amende soit infligée, le délégué a répondu en ces termes :

« Non, le simple fait que les obligations ne soient pas remplies est constitutif d'une infraction qui peut être sanctionnée ».

Interrogé ensuite sur la différence entre la mauvaise foi, d'une part, et l'intention frauduleuse et l'intention de nuire, d'autre part, pour l'application de l'article 61, en projet, de la loi du 19 décembre 2023, le délégué a fourni les précisions suivantes :

« Les deux notions ne sont pas forcément en opposition mais il s'agirait plutôt d'une gradation dans la gravité de l'infraction. Lorsque l'administration invoque que l'infraction a été commise avec intention frauduleuse ou intention de nuire, elle doit être capable de le démontrer précisément vu les effets spécifiques qui sont appliqués à ces cas.

La mauvaise foi 'simple' n'est pas sanctionnée de manière spécifique, il est cependant précisé que dans certains cas, il peut être renoncé à l'application de l'amende en l'absence de mauvaise foi.

Cela vise à permettre à l'administration de tenir compte des arguments que pourrait faire valoir un contribuable pour justifier les raisons qui l'ont amené à ne pas remplir ses obligations comme il aurait dû le faire.

L'on peut constater que cette formule a déjà été utilisée dans le passé dans les transpositions des DAC précédentes sans que cela ne fasse l'objet d'objections majeures ».

Invité enfin à donner un exemple de l'absence de mauvaise foi, le délégué a répondu ce qui suit :

« L'absence de mauvaise foi relève, par exemple, de l'ignorance dont pourrait faire preuve le contribuable concerné quant à ses obligations. La matière applicable étant particulièrement technique, il reste envisageable qu'un contribuable puisse en effet se tromper d'une manière telle qu'elle ne mérite pas forcément d'être sanctionnée ».

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

B. Articulation entre l'amende et la gravité de l'infraction

13. Invité à fournir une justification plus précise quant aux raisons pour lesquelles l'absence de dépôt ou le dépôt tardif est puni d'une amende deux fois plus élevée que le dépôt incomplet ou inexact de la déclaration ou du rapport d'information (article 61, §§ 1^{er} et 2, en projet, de la loi du 19 décembre 2023), le délégué a répondu en ces termes :

« L'absence de déclaration ou la déclaration tardive sont traditionnellement punies plus sévèrement que la déclaration incomplète dans les transpositions relatives à l'échange automatique de renseignement. Cela s'explique, dans le cadre des DAC, par le fait que l'autorité compétente belge est, elle-même soumise à un délai qu'elle se doit de respecter dans le cadre de ses obligations internationales.

Plus généralement, la situation dans laquelle une déclaration n'est pas déposée laisse l'administration dans une situation plus complexe que le cas d'une déclaration qui comporterait des erreurs.

En effet, lorsqu'une déclaration n'est pas déposée, l'administration peut être incitée à penser que l'opérateur soumis à l'obligation est en réalité dans une situation dans laquelle il ne doit pas procéder à une déclaration. Lorsqu'une déclaration est incorrecte, l'administration est, à tout le moins, bien consciente que l'opérateur est soumis à une obligation de déclaration ».

Il est recommandé d'intégrer les précisions du délégué dans l'exposé des motifs ⁸.

C. Délégations au Roi

14. À la question de savoir ce qu'il y a lieu d'entendre par la délégation contenue à l'article 61, § 5, en projet, de la loi du 19 décembre 2023, aux termes de laquelle le Roi fixe l'échelle des amendes administratives prévues et règle les modalités d'application de celles-ci, le délégué a donné les explications suivantes :

« Il s'agit de la délégation faite au Roi afin de lui permettre d'établir les échelles d'amendes graduées. La loi se contente en effet de fixer un montant minimum et un montant maximum pour l'amende, ce qui encadre le pouvoir donné au Roi. Il appartient ensuite au Roi d'établir une échelle qui détermine le montant qui s'applique spécifiquement en fonction de la répétition de l'infraction.

Le montant minimum prévu dans la loi est en général celui qui s'applique à la première infraction alors que le montant maximum est en général celui qui va s'appliquer à partir de la 3ème ou 4ème infraction et aux infractions suivantes. L'échelle d'amende permet une plus grande prévisibilité au niveau des sanctions appliquées.

Ces échelles seront envisagées suivant les mêmes principes que pour les barèmes déjà existant ».

Les explications du délégué sur la délégation en projet ne ressortent pas du texte de l'article 61, § 5, en projet, de la loi du 19 décembre 2023 et doivent par conséquent être spécifiées dans le texte même.

15. À la question de savoir ce qu'il y a lieu d'entendre par la délégation contenue à l'article 61, § 6, en projet, de la loi du 19 décembre 2023, aux termes de laquelle le Roi peut, pour les amendes qu'il détermine, prévoir des modalités d'applicabilité de mesures d'individualisation de la sanction par le juge compétent, et si cela peut donner lieu à l'imposition d'amendes en-dessous du minimum fixé par la loi, le délégué a répondu ce qui suit :

« Cette délégation vise en effet à tenir compte des jurisprudences des hautes cours concernant notamment la prise en compte de circonstances atténuantes ou l'application d'un sursis à l'application de l'amende.

Voir notamment l'arrêt de la Cour de cassation du 12 février 2026, F.24.0026.N/1, la Cour énonce que :

'en l'absence d'harmonisation de la législation de l'Union dans le domaine des sanctions applicables en cas de non-respect des conditions d'un régime établi par cette législation, les États membres sont compétents pour choisir les sanctions qu'ils estiment appropriées ; ils doivent cependant exercer cette compétence dans le respect du droit de l'Union et de ses principes généraux, dont le principe de proportionnalité [...] Il s'ensuit que le juge national peut, en application du principe de proportionnalité du droit de l'Union, réduire une amende administrative infligée conformément à l'arrêté royal n° 41 du 30

⁸ Voir également l'avis C.E. 78.352/3 du 24 novembre 2025 sur un avant-projet devenu la loi du 16 mars 2026 'visant à transposer la directive (UE) 2023/2226 du conseil du 17 octobre 2023 modifiant la directive 2011/16/UE relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal et à adapter le cadre existant en matière de coopération administrative dans le domaine fiscal', *Doc. parl.*, Chambre, 2025-26, n° 56-1249/1, pp. 108-109, observation 8.2.

janvier 1987 à un montant inférieur aux tarifs fixes prévus par cet arrêté, en tenant compte de la nature et de la gravité de l'infraction ainsi que des circonstances concrètes de l'affaire.'

'bij ontbreken van harmonisatie van de Uniewetgeving op het gebied van de toepasselijke sancties in geval van niet-naleving van de voorwaarden van een bij deze wettelijke regeling ingesteld stelsel, [zijn] de lidstaten bevoegd [...] de sancties te kiezen die hun passend voorkomen. Zij moeten hun bevoegdheid echter uitoefenen met eerbiediging van het Unierecht en de algemene beginselen daarvan, en dus ook met eerbiediging van het evenredigheidsbeginsel [...] Hieruit volgt dat de nationale rechter een overeenkomstig voormeld KB nr. 41 van 30 januari 1987 opgelegde administratieve geldboete in toepassing van het Unierechtelijk evenredigheidsbeginsel kan verminderen tot beneden de in dit koninklijk besluit bepaalde vaste boetetarieven, rekening houdend met de aard en de ernst van de inbreuk en de concrete omstandigheden van de zaak.'

Cela devrait en effet permettre dans certaines situations de descendre en dessous du minimum fixé par la loi ».

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

Article 11

16. L'article 11 de l'avant-projet insère l'article 62/7, en projet, dans la loi du 19 décembre 2023 en vue de transposer l'article 8 *bis sexies*, paragraphe 7, de la directive 2011/16/UE (inséré par l'article premier, 3), de la directive (UE) 2025/872). Cette disposition en projet prescrit que la transmission d'informations prévue est effectuée au moyen du format électronique standard adopté par la Commission européenne. À la question de savoir de quel format il s'agit, où ce point est réglé et dans quelle mesure ce format diffère du modèle standard européen établi en vertu de la section IV de l'annexe VII à la directive 2011/16/UE, auquel se réfère indirectement la délégation prévue à l'article 55, alinéa 1^{er}, actuellement en vigueur, de la loi du 19 décembre 2023, le délégué a répondu ce qui suit :

« Il s'agit en fait d'une même réalité, il s'agit toujours de documents électroniques au format XML prévu par la Commission.

L'article 11 précise les modalités de transmission entre Etats membre et vers la Commission. Les données qui sont transmises sont celles qui sont introduites par les entités déclarantes et le sont dans le même format que celui qui est demandé lors de l'introduction du rapport d'information par les entités.

La loi prévoit ainsi deux obligations spécifiques mais qui concernent en réalité le même document : le dépôt du rapport par les entités concernées ; l'échange automatique de ce rapport par l'autorité compétente belge ».

Il faut intégrer les précisions données par le délégué dans l'exposé des motifs.

Article 13

17. Le texte néerlandais de l'article 62/9, en projet, de la loi du 19 décembre 2023 (article 13 de l'avant-projet) dispose (conformément au texte néerlandais de l'article premier, 4), de la directive (UE) 2025/872, qui remplace l'article 8 *ter* de la directive 2011/16/UE)⁹ que la Belgique communique à la Commission européenne, sur une base annuelle, des statistiques sur le volume des échanges automatiques ainsi que, « voor zover mogelijk », des informations sur les coûts et bénéfices, administratifs et autres, liés aux échanges qui ont eu lieu et aux changements éventuels, tant pour les administrations fiscales que pour des tiers. Le texte français de l'article 62/9, en projet, ne comprend aucun pendant pour le segment de phrase « voor zover mogelijk », à l'instar du texte français de l'article premier, 4), de la directive (UE) 2025/872¹⁰.

Les textes français et néerlandais de l'article 62/9, en projet, de la loi du 19 décembre 2023 constituent par conséquent une transposition fidèle des versions linguistiques correspondantes de l'article 8 *ter* de la directive 2011/16/UE. Il faut néanmoins observer que la communication d'information à la Commission européenne par la Belgique peut être interprétée juridiquement soit comme une obligation de résultat, soit comme une obligation de moyen selon que le segment de phrase « voor zover mogelijk » soit mentionné ou non. Il est dès lors recommandé que les auteurs de l'avant-projet prennent contact avec les services de la Commission européenne pour clarifier ce point.

Article 14

18. L'article 62/10, en projet, de la loi du 19 décembre 2023 règle le délai de conservation des registres contenant les informations reçues dans le cadre de l'échange automatique des renseignements. Le délai de conservation est « d'au moins sept ans » (« in geen geval korter dan zeven jaar » dans le texte néerlandais) à compter de la date de leur réception. L'exposé des motifs indique à cet égard qu'il s'agit du délai le plus long dont dispose l'administration fiscale en cas de fraude et qu'il est important que l'administration conserve les informations jusqu'à l'expiration de ce délai. Il semble donc qu'il s'agisse d'un délai de conservation *maximal*.

⁹ Le texte néerlandais de l'article 8 *ter* de la directive 2011/16/UE, remplacé par l'article premier, 4), de la directive (UE) 2025/872, s'énonce comme suit : « De lidstaten verstrekken de Commissie jaarlijks statistieken over de omvang van de automatische uitwisseling van inlichtingen uit hoofde van de artikelen 8, lid 1, artikel 8, lid 3 *bis*, artikel 8 *bis bis*, artikel 8 *bis quater* en artikel 8 *bis sexies*, alsmede, voor zover mogelijk, gegevens betreffende administratieve en andere relevante kosten en baten voor belastingdiensten en derden die betrekking hebben op de verrichte uitwisselingen, en mogelijke veranderingen ».

¹⁰ Le texte français de l'article 8 *ter* de la directive 2011/16/UE, remplacé par l'article premier, 4), de la directive (UE) 2025/872, s'énonce comme suit : « Les États membres communiquent à la Commission, sur une base annuelle, des statistiques sur le volume des échanges automatiques en application de l'article 8, paragraphes 1 et 3 *bis*, de l'article 8 *bis bis*, de l'article 8 *bis quater* et de l'article 8 *bis sexies*, ainsi que des informations sur les coûts et bénéfices, administratifs et autres, liés aux échanges qui ont eu lieu et aux changements éventuels, tant pour les administrations fiscales que pour des tiers ».

D'autres versions linguistiques, comme les textes anglais, allemand et espagnol de la disposition de la directive, ne comprennent pas non plus le segment de phrase « voor zover mogelijk », contenu dans le texte néerlandais.

La disposition en projet constitue la transposition de l'article 22, paragraphe 3, de la directive 2011/16/UE (remplacé par l'article premier, 8), de la directive (UE) 2025/872), qui prévoit que les États membres conservent les registres contenant les informations reçues dans le cadre de l'échange automatique d'informations « pendant une période limitée au strict nécessaire mais, en tout état de cause, d'une durée d'au moins de cinq ans à compter de la date de leur réception ». Il en résulte qu'il est possible de fixer un délai plus long, de 7 ans par exemple.

À la question de savoir pourquoi la disposition en projet contient la mention « d'au moins sept ans », le délégué a répondu ce qui suit :

« Le délai de 7 ans est en effet un délai minimum calqué sur les délais dont dispose l'administration fiscale pour mener à bien ses enquêtes et établir l'impôt.

Il est en effet possible que ce délai soit prolongé si par exemple un contentieux devait être traité devant les cours et tribunaux relativement à cet impôt. Il serait dès lors nécessaire de conserver les documents durant la durée du litige devant les cours et tribunaux.

Si le Conseil d'État estime que cette rédaction manque de précision, l'article pourra être complété par une phrase précisant le cas dans lequel le délai peut être prolongé. Exemple existant dans l'article 321*decies* du CIR 92 : '[...] Le cas échéant, ces données sont conservées au-delà de cette période si cela est nécessaire à la gestion d'un contentieux.' ».

À ce sujet, on peut formuler les observations suivantes.

Il est tout d'abord recommandé d'intégrer les explications du délégué dans l'exposé des motifs.

Dans un souci de clarté, il est ensuite recommandé de remplacer le segment de phrase « d'au moins » par le mot « de » dans le texte même de l'article 62/10, en projet, de la loi du 19 décembre 2023.

Enfin, on peut se rallier à la proposition du délégué de compléter le texte de la disposition en projet par un segment de phrase concernant un délai de conservation plus long en cas de contentieux. Cela permet ainsi de prévoir un délai légal dérogatoire plus long par rapport au délai standard de sept ans.

19. L'article 22, paragraphe 4, de la directive 2011/16/UE (remplacé par l'article premier, 8), de la directive (UE) 2025/872), qui n'est pas transposé dans l'article 62/10, en projet, de la loi du 19 décembre 2023, s'énonce comme suit :

« Les États membres s'efforcent de faire en sorte qu'une entité déclarante soit autorisée à obtenir confirmation par voie électronique de la validité des informations relatives au NIF de tout contribuable faisant l'objet de l'échange d'informations conformément aux articles 8 à 8 *bis sexies*. La confirmation des informations relatives au NIF ne peut être demandée qu'aux fins de la validation de l'exactitude des données visées à l'article 8, paragraphes 1 et 3 *bis*, à l'article 8 *bis*, paragraphe 6, à l'article 8 *bis bis*, paragraphe 3, à l'article 8 *bis ter*, paragraphe 14, à l'article 8 *bis quater*, paragraphe 2, à l'article 8 *bis quinquies*, paragraphe 3, et à l'article 8 *bis sexies*, paragraphe 2 ».

Invité à fournir de plus amples explications sur la non-transposition de cette disposition de la directive, le délégué a répondu ce qui suit :

« Ce paragraphe de la directive vise à la mise en place d'un mécanisme électronique permettant aux entités déclarantes de vérifier la validité du NIF des contribuables concernés dans leurs déclarations.

D'une part ce paragraphe ne s'impose pas encore aux états membres vu la rédaction de la directive : '4. Les États membres s'efforcent de faire en sorte qu'une entité déclarante soit autorisée...'.

D'autre part une telle plateforme électronique n'existe pas encore en Belgique et certaines réserves pourraient être émises concernant la mise en place d'une telle plateforme en ce qu'elle permettrait à des opérateurs privés de vérifier le NIF de leur client (ce qui correspond au numéro national en Belgique). Cela mériterait à tout le moins une analyse approfondie concernant le respect du RGPD étant donné qu'il s'agit de l'accès à une donnée particulièrement sensible par de tels opérateurs privés ».

On peut se rallier au point de vue du délégué selon lequel on voit mal dans quelle mesure la formulation de la disposition de directive citée (« Les États membres s'efforcent (...) ») impose une obligation aux États membres. À cet égard, il est suggéré aux auteurs de l'avant-projet de prendre contact avec la Commission européenne afin de faire le point sur cette question et, si nécessaire, de se concerter sur la transposition de cette disposition de la directive.

Article 16

20. L'article 16 de l'avant-projet a pour objet de remplacer le point (b) de l'article 5, § 2, de la loi du 16 décembre 2015. Or seul le segment de phrase « et, lorsque les États-Unis d'Amérique ne constituent pas la juridiction soumise à l'obligation de déclaration, si une autocertification valide a été fournie pour chaque titulaire de compte » est ajouté à cette disposition.

Pour ne pas donner l'impression que le remplacement prévoit un nouveau régime de traitement des données à caractère personnel, il est recommandé de limiter l'article 16 de l'avant-projet à l'ajout de ce segment de phrase.

21. En ce qui concerne l'article 16 de l'avant-projet, l'exposé des motifs indique que le règlement de la communication des renseignements relatifs aux comptes financiers ne s'applique pas lorsque les États-Unis d'Amérique constituent la juridiction soumise à l'obligation de déclaration, afin de tenir compte du fait que « les modifications apportées par les DAC ne peuvent pas s'appliquer aux accords conclus avec les États-Unis d'Amérique ». Invité à apporter des éclaircissements à ce sujet, le délégué a répondu en ces termes :

« La précision concernant les États-Unis d'Amérique est une conséquence indirecte de la modification qui est bien réalisée en transposition de la directive 2025/872 dans l'article 5, § 2 de la loi du 16 décembre 2015.

La loi du 16 décembre 2015 résulte à la fois de la transposition de la directive DAC et d'un accord international impliquant les États-Unis d'Amérique.

Dans le cas présent, la directive DAC 9 prévoit qu'il est maintenant nécessaire de préciser si une autocertification a été fournie. Cette adaptation résulte des modifications apportées à l'article 8, paragraphe 3*bis* de la directive.

De ce fait, l'adaptation apportée à l'article 5, § 2 de la loi du 16 décembre est bien la transposition de l'article 8 paragraphe 3*bis* tel que modifié par la DAC 9.

Cependant cette modification ne peut s'appliquer qu'aux états membres de l'union européenne et pas aux Etats-Unis d'Amérique qui ne sont évidemment pas tenus par la directive, à défaut d'adaptations aux traités international liant les Etats-Unis d'Amérique aux états de l'union européenne, ils sont explicitement exclus de cette modalité complémentaire ».

Dans un souci de clarté, il est recommandé de compléter l'exposé des motifs par les explications du délégué.

Il faut adapter le tableau de concordance en conséquence au moyen d'une référence à l'article 8, paragraphe 3 *bis*, de la directive 2011/16/UE (et non à l'article 3 *bis*).

Article 17

22. Dans la phrase liminaire de l'article 17 de l'avant-projet, les mots « de même loi » doivent être remplacés par le segment de phrase « 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 envergure ».

23. L'article 17, b), de l'avant-projet modifie le point 44° de l'article 3 de la loi du 19 décembre 2023, qui contient les définitions de cette loi. Le point 44° concerne spécifiquement la définition de la notion d'« entité déclarante désignée », qui s'énonce comme suit :

« l'entité constitutive, autre que l'entité mère ultime, désignée par le groupe d'EMN ou par le groupe national de grande envergure pour accomplir les obligations de déclaration énoncées aux articles 50 à 57 pour le compte du groupe d'EMN ou du groupe national de grande envergure ; ».

Aux termes de l'article 17, b), de l'avant-projet, la référence aux articles 50 à 57 de cette loi, contenue dans l'article 3, 44°, de la loi du 19 décembre 2023, est remplacée par une référence à son article 54.

L'exposé des motifs justifie le remplacement de cette référence par le fait que l'entité déclarante désignée ne procède pas au dépôt du rapport d'information sur la base d'une autre disposition. La notion d'« entité déclarante désignée » ne semble toutefois pas porter uniquement sur le dépôt du rapport d'information. L'article 40, § 7, de la loi du 19 décembre 2023 dispose ainsi que les entités mères ultimes du groupe d'EMN ¹¹ ou du groupe national de grande envergure à entités mères multiples sont tenues de déposer la déclaration pour l'impôt complémentaire conformément à l'article 50 de cette loi (à savoir la déclaration d'impôt en matière d'impôt national complémentaire) ou 53 de cette loi (à savoir le rapport d'information en matière d'impôt

¹¹ *Entreprise multinationale.*

complémentaire en vertu de la RIR et de la RBII), à moins qu'elles ne nomment une entité déclarante désignée unique au sens de l'article 55 de cette loi. Son attention ayant été attirée sur ce point et ayant été invité à apporter des éclaircissements à ce sujet, le délégué a répondu en ces termes :

« L'entité déclarante désignée n'intervient en principe que dans le cadre du rapport d'information et donc dans le contexte où le rapport d'information global est déposé en application de l'article 54.

Dans ce cas, une dispense de dépôt du rapport d'information tel que prévu à l'article 53 s'applique.

Il n'existe pas de dispense de déposer la déclaration visée à l'article 50 dans le cas où un rapport d'information global est déposé sur la base de l'article 54.

Le renvoi à l'article 50 ou 53 dans le paragraphe 7 devrait en fait également être adapté afin de ne plus viser que l'article 53 ».

On peut se rallier à cette proposition du délégué. L'article 40, § 7, de la loi du 19 décembre 2023 doit par conséquent être adapté.

Article 19

24. À l'article 19 de l'avant-projet, le segment de phrase « de la loi du 19 décembre 2023 » sera remplacé par les mots « de la même loi ».

Article 20

25. Dans la phrase liminaire de l'article 20 de l'avant-projet, le segment de phrase « 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 grande envergure » sera remplacé par les mots « de la même loi ».

Article 22

26. Dans le texte néerlandais de la phrase liminaire de l'article 22 de l'avant-projet, on écrira le mot « dezelfde » (et non « hetzelfde »).

Article 23

27. À l'article 62/3, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, de la loi du 19 décembre 2023, l'article 23, a), de l'avant-projet remplace les mots « ou à l'impôt complémentaire en vertu de la RBII » par les mots « , à l'impôt complémentaire en vertu de la RBII ou à l'impôt complémentaire en vertu de la RIR ». Ce remplacement semble avoir pour conséquence que la désignation d'un représentant général

s'applique désormais aussi aux entités soumises à l'impôt complémentaire en vertu de la RIR ¹². À la question de savoir si telle était bien l'intention, le délégué a répondu par la négative :

« Une erreur s'est en effet glissée dans la rédaction de l'article relatif à la désignation d'un représentant général : les entités soumises à l'impôt complémentaire RIR ne devraient pas être visées par ce mécanisme de représentation. L'article sera corrigé en conséquence ».

On peut se rallier au point de vue du délégué selon lequel le texte de l'avant-projet doit être adapté en ce sens.

DE GRIFFIER - LE GREFFIER

DE VOORZITTER - LE PRÉSIDENT

Yves DEPOORTER

Jeroen VAN NIEUWENHOVE

¹² Voir aussi l'avis C.E. 77.836/3 du 14 juillet 2025 sur un avant-projet devenu 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', *Doc. parl.*, Chambre, 2024-25, n° 56-1070/1, p. 45, observation 12 et 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, 2023-24, n° 55-3678/1, pp. 237-238, observation 22.