

## **La taxe minimale globale de 15 % sur les multinationales en Belgique : approche en droit international et en droit interne belge**

**Auteur** : Peter, Juliette

**Promoteur(s)** : Nollet, Aymeric

**Faculté** : Faculté de Droit, de Science Politique et de Criminologie

**Diplôme** : Master en droit, à finalité spécialisée en droit économique et social

**Année académique** : 2024-2025

**URI/URL** : <http://hdl.handle.net/2268.2/23698>

---

### *Avertissement à l'attention des usagers :*

*Tous les documents placés en accès ouvert sur le site le site MatheO sont protégés par le droit d'auteur. Conformément aux principes énoncés par la "Budapest Open Access Initiative" (BOAI, 2002), l'utilisateur du site peut lire, télécharger, copier, transmettre, imprimer, chercher ou faire un lien vers le texte intégral de ces documents, les disséquer pour les indexer, s'en servir de données pour un logiciel, ou s'en servir à toute autre fin légale (ou prévue par la réglementation relative au droit d'auteur). Toute utilisation du document à des fins commerciales est strictement interdite.*

*Par ailleurs, l'utilisateur s'engage à respecter les droits moraux de l'auteur, principalement le droit à l'intégrité de l'oeuvre et le droit de paternité et ce dans toute utilisation que l'utilisateur entreprend. Ainsi, à titre d'exemple, lorsqu'il reproduira un document par extrait ou dans son intégralité, l'utilisateur citera de manière complète les sources telles que mentionnées ci-dessus. Toute utilisation non explicitement autorisée ci-avant (telle que par exemple, la modification du document ou son résumé) nécessite l'autorisation préalable et expresse des auteurs ou de leurs ayants droit.*

---

## **La taxe minimale globale de 15 % sur les multinationales en Belgique : approche en droit international et en droit interne belge.**

**Juliette Peter**

Travail de fin d'études

Master en droit à finalité spécialisée en droit économique et social.

Année académique 2024-2025

Recherche menée sous la direction de :

Monsieur Aymeric NOLLET

Professeur ordinaire



## Résumé

Ce travail de fin d'études examine la mise en œuvre de la taxe minimale globale de 15 % sur les multinationales, dans une perspective combinée de droit international et de droit interne belge.

La première partie est consacrée à l'évolution historique ayant mené à cette réforme. Elle retrace les lacunes du droit fiscal international depuis les années 1920, en passant par des montages d'optimisation tels que le « double Irish-Dutch sandwich », jusqu'aux projets BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) de l'OCDE et du G20. Le travail analyse le passage du projet BEPS 1.0 à BEPS 2.0 et ses piliers 1 et 2, ainsi que la position des États face à cette initiative.

La deuxième partie se concentre sur la transposition du Pilier 2 en droit belge. Elle expose les adaptations nécessaires du régime fiscal belge, l'instauration d'obligations de notification et de déclaration, les conséquences concrètes de la loi du 19 décembre 2023, ainsi que l'impact sur l'attractivité fiscale du pays.



## REMERCIEMENTS

Je tiens à exprimer ma profonde gratitude à ma famille, pour son soutien indéfectible tout au long de mes études. Leur présence, leurs encouragements et leur patience ont été essentiels à la réalisation de ce travail.

Je remercie également Monsieur le Professeur Nollet, pour sa disponibilité et ses conseils avisés.



<b>INTRODUCTION .....</b>	<b>5</b>
<b>PARTIE 1. ORIGINE HISTORIQUE DE LA TAXE MINIMALE MONDIALE ET LES OBJECTIFS .....</b>	<b>7</b>
I.    DE 1920 A 2010 .....	7
II.    OBsolescence du droit fiscal international.....	8
III.    Cas du « Double Irish-Dutch Sandwich » .....	9
IV.    PROJET BEPS 1.0.....	10
V.    PROJET BEPS 2.0.....	13
A. <i>Le Cadre Inclusif OCDE/G20 et l'accord du 8 octobre 2021</i> .....	13
B. <i>Les Piliers du BEPS 2.0</i> .....	13
1.    Pilier 1 : Répartition des droits d'imposition .....	14
2.    Pilier 2 : L'impôt minimum mondial.....	14
VI.    POSITION DES ÉTATS.....	16
A. <i>Union Européenne</i> .....	16
B. <i>Etats-Unis</i> .....	16
C. <i>Pays en développement</i> .....	17
D. <i>Chine</i> .....	18
E. <i>Engagement des États à supprimer les taxes unilatérales sur les services numériques</i> .....	18
<b>PARTIE 2 : EN DROIT BELGE .....</b>	<b>19</b>
I.    TRANSPOSITION ET ADAPTATION DU REGIME FISCAL BELGE .....	19
A. <i>Transposition du Pilier 2 par la Belgique</i> .....	19
B. <i>Champ d'application – sociétés concernées (Étape 1)</i> .....	19
1.    Groupe multinational ou grand groupe national.....	20
2.    Chiffre d'affaires annuel consolidé d'au moins 750 millions d'euros .....	20
3.    Entités exclues .....	21
C. <i>Calcul de l'impôt complémentaire (Étapes 2, 3, 4)</i> .....	21
1.    Détermination du bénéfice ou de la perte admissible.....	21
2.    Détermination des impôts concernés ajustés.....	23
3.    Calcul du taux effectif d'imposition .....	24
D. <i>Établissement et perception de l'impôt minimum (Étape 5)</i> .....	25
E. <i>Exception de minimis</i> .....	26
F. <i>Cas test</i> .....	26
G. <i>Sanctions administratives</i> .....	27
H. <i>Versement anticipé</i> .....	27
II.    OBLIGATION DE NOTIFICATION – ARRETE ROYAL DU 15 MAI 2024.....	28
III.    OBLIGATION DE DECLARATION .....	29
IV.    CONSEQUENCES DE LA LOI.....	30
V.    ATTRACTIVITE FISCALE.....	31
A. <i>Revenus d'innovation</i> .....	32
B. <i>Crédits d'impôts pour la recherche et le développement</i> .....	33
<b>CONCLUSION.....</b>	<b>34</b>
<b>BIBLIOGRAPHIE .....</b>	<b>37</b>









## Abréviations

ATAD	Anti-Tax Avoidance Directive
ATP	Aggressive Tax Planning
BATX	Baidu, Alibaba, Tencent, Xiaomi
BEPS	Base Erosion and Profit Shifting
CFC	Sociétés étrangères contrôlées (Controlled Foreign Companies)
EOS	Service Expertise Opérationnelle et Support
GILTI	Global Intangible Low-Taxed Income
GloBE	Global Anti-Base Erosion
OCDE	Organisation de Coopération et de Développement Économiques
PIB	Produit Intérieur Brut
QRTC	Crédit d'impôt remboursable qualifié (Qualified Refundable Tax Credit)
RBII	Règle relative aux bénéfices insuffisamment imposés
RIR	Règle nationale d'inclusion du revenu
SOR	Règle de « switch-over »
STTR	Règle de l'assujettissement à l'impôt



## Introduction

L'évasion fiscale des entreprises multinationales représente un défi majeur pour le système fiscal mondial, mettant en lumière leur capacité à exploiter les failles et les divergences entre les législations fiscales nationales. Ce phénomène, couramment désigné sous l'acronyme BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*), se caractérise par le transfert artificiel des bénéfices vers des juridictions à faible imposition, voire à imposition nulle, au détriment des pays où ces entreprises exercent réellement leurs activités économiques. Selon les estimations de l'OCDE, ces pratiques engendrent chaque année une perte de recettes fiscales comprise entre 100 et 240 milliards de dollars à l'échelle mondiale.

Cette problématique s'est amplifiée au fil des décennies, dans un contexte d'intensification de la mondialisation et de numérisation croissante de l'économie. Ces transformations structurelles ont fragilisé les bases fiscales des États, confrontés à des stratégies d'optimisation agressive de la part de groupes transnationaux, et ont contribué à creuser les inégalités fiscales entre entreprises locales et multinationales.

Face à ce constat, l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE), avec le soutien du G20, a lancé en 2013 le projet BEPS visant à instaurer une fiscalité plus équitable et plus transparente au niveau mondial. Ce projet s'est intensifié avec l'adoption du « Cadre inclusif » et la mise en place, en octobre 2021, d'un accord historique réunissant plus de 140 États. Cet accord prévoit notamment l'instauration d'un impôt minimum mondial effectif d'au moins 15 % sur les bénéfices des grandes entreprises multinationales, dans le cadre du « Pilier 2 » du projet BEPS 2.0.

En Belgique, cette réforme a nécessité une adaptation du droit fiscal interne afin de respecter les engagements pris au niveau international et européen. La loi du 19 décembre 2023, entrée en vigueur le 6 janvier 2024, transpose en droit belge la directive européenne 2022/2523 du 14 décembre 2022 relative à cette imposition minimale.

Le présent travail a pour objectif d'analyser cette réforme à la lumière du droit international et du droit fiscal belge, afin de mieux comprendre ses origines, sa logique, ainsi que ses implications concrètes. Il s'articule en deux parties.

Dans une première partie, ce travail retracera l'évolution historique du droit fiscal international des entreprises depuis les années 1920 jusqu'à l'accord du 8 octobre 2021. Il s'agira d'expliquer comment les règles anciennes sont devenues inadaptées face aux stratégies d'évitement fiscal, illustrées notamment par des montages tels que le « double Irish-Dutch sandwich ». L'étude présentera ensuite les réponses apportées par l'OCDE à travers les projets BEPS 1.0 et 2.0, en mettant l'accent sur les deux piliers de la réforme et le rôle du Cadre inclusif OCDE/G20. Enfin, le travail exposera les positions adoptées par les principales puissances économiques.

La seconde partie portera sur la transposition du Pilier 2 en droit fiscal belge par la loi du 19 décembre 2023. Elle commencera par une analyse des conditions d'application de la taxe minimale, en précisant les types d'entités concernées, les seuils de chiffre d'affaires, ainsi que

les exclusions prévues. Les différentes étapes du calcul de l'impôt complémentaire seront ensuite détaillées, ainsi que l'application de l'exception de minimis, et un cas test que la Belgique représente.

Cette partie abordera également les nouvelles obligations de notification et de déclaration imposées aux entreprises, en particulier celles prévues par l'arrêté royal du 15 mai 2024. Elle traitera également des sanctions en cas de non-respect et des règles concernant le versement anticipé. Enfin, une réflexion sera menée sur les conséquences de la loi du 19 décembre 2023, notamment son impact sur l'attractivité fiscale de la Belgique, au regard des incitations fiscales en place, comme le régime des revenus d'innovation et les crédits d'impôt pour la recherche et le développement.

## Partie 1. Origine historique de la taxe minimale mondiale et les objectifs

### I. De 1920 à 2010

Dans les années 1920, l'économie mondiale, bien que déjà marquée par la mondialisation des échanges et la mobilité des capitaux, fonctionnait encore selon une structure compartimentée. Chaque État représentait un marché distinct, où les entreprises opéraient en concurrence avec celles qui y étaient implantées et exploitaient principalement les ressources locales pour desservir une clientèle résidente. L'activité économique reposait essentiellement sur des échanges de biens matériels, nécessitant des infrastructures physiques comme des usines, des ateliers ou des entrepôts. Le secteur des services restait encore peu développé à l'international, faute de technologies de communication avancées. Cette organisation économique limitait naturellement les possibilités d'optimisation fiscale, puisque pour générer du profit dans un pays donné, une entreprise devait y établir une présence physique, ce qui la soumettait automatiquement à l'impôt local<sup>1</sup>.

Toutefois, ce cadre fiscal a rapidement montré ses limites face aux transformations de l'économie mondiale. À partir des années 1930, le développement des groupes multinationaux a progressivement bouleversé la répartition des activités économiques entre les États. Ce phénomène s'est considérablement accéléré après la Seconde Guerre mondiale, avec l'essor des investissements transnationaux et du commerce international<sup>2</sup>.

En 1963, l'OCDE publie son premier Modèle de Convention fiscale, qui influence fortement les conventions bilatérales signées entre États pour éviter la double imposition<sup>3</sup>.

Les principales préoccupations étaient, d'une part, éviter la double imposition des bénéfices des entreprises opérant dans plusieurs pays, et d'autre part, de lutter contre la double imposition économique<sup>4</sup>.

Pour y parvenir, les conventions préventives de double imposition bilatérales considèrent les entreprises multinationales comme un ensemble d'entités distinctes. Ainsi, chaque filiale ou établissement stable est soumis à l'impôt dans l'État où il est implanté. La filiale constitue une entité juridique autonome, distincte de la société mère, et est imposée dans l'État où elle est constituée. L'établissement stable, en revanche, correspond à une implantation fixe d'une entreprise étrangère, sans personnalité juridique propre. Il est imposé dans l'État où il exerce son activité, sur les bénéfices qui lui sont attribuables. Dès lors, l'État de résidence est tenu

---

<sup>1</sup> N. VERGNET, La création et la répartition de la valeur en droit fiscal international, t.71, Bibliothèque de finances publiques et fiscalité, Paris, LGDJ, 2020, pp.10-20.

<sup>2</sup> *Ibidem*

<sup>3</sup> OCDE (1963), Projet de convention de double imposition concernant le revenu et la fortune 1963, Éditions OCDE, Paris.

<sup>4</sup> A. NOLLET, « Promenade sur les rives érodées de la fiscalité internationale des sociétés », *Revue de la Faculté de droit de l'Université de Liège*, 2021/2, pp. 351-361.

d'exonérer les bénéfices rattachés à l'établissement stable étranger, afin d'éviter une double imposition<sup>5</sup>.

## II. Obsolescence du droit fiscal international

L'optimisation fiscale s'est intensifiée au cours de la seconde moitié du XXe siècle avec la multiplication du nombre d'entreprises transfrontalières sous l'effet combiné du progrès technologique, de la réduction des barrières douanières et de la libéralisation des marchés<sup>6</sup>.

Durant cette même période, le système fiscal international est pour une large part resté intact, confortablement assis sur un ensemble de règles et de principes forgés au début du XXe siècle. Un décalage entre l'économie réelle et le système normatif n'a donc cessé de se creuser<sup>7</sup>.

Cependant, au début du XXI<sup>e</sup> siècle, cette dynamique a pris une ampleur inédite avec l'essor d'une économie mondiale complexe qui s'est numérisée, digitalisée et globalisée.

Le modèle fiscal défendu par l'OCDE repose sur l'imposition des bénéfices dans l'État de résidence de l'entreprise, à l'exception des établissements stables situés à l'étranger, qui sont imposés dans l'État où ils sont établis. Dans ce cas, l'État de résidence de la société doit en principe exonérer les bénéfices attribués à cet établissement. Cependant, ce principe devient obsolète face aux activités des entreprises qui sont de plus en plus fondées sur des actifs incorporels, des données immatérielles et des prestations dématérialisées qui transcendent les frontières. Les grandes entreprises peuvent désormais opérer dans plusieurs pays sans y maintenir une présence physique significative<sup>8</sup>.

L'OCDE souligne que la concurrence fiscale entre États crée une pression à la baisse sur les taux d'imposition des sociétés. Une forte disparité subsiste en Europe, avec des taux d'imposition effectifs très variables entre les différents systèmes fiscaux nationaux pouvant aller jusqu'à 32 % en France contre seulement 9 % en Irlande.

Les entreprises multinationales exploitent ces failles afin d'optimiser leur fiscalité en localisant artificiellement leurs bénéfices dans des juridictions à faible imposition, tout en déclarant leurs charges et pertes dans des pays à fiscalité élevée. Ce phénomène, qualifié d'optimisation fiscale agressive, s'est largement amplifié depuis le début du XXI<sup>e</sup> siècle<sup>9</sup>.

---

<sup>5</sup> A. NOLLET, « Promenade sur les rives érodées de la fiscalité internationale des sociétés », *Revue de la Faculté de droit de l'Université de Liège*, 2021/2, pp. 351-361.

<sup>6</sup> E. JUEN, H. TOURARD, *L'avènement du droit fiscal mondial*, Paris, LexisNexis, 2024, pp.1-4.

<sup>7</sup> E. ROBERT, P. SAINT-AMANT, « Le projet BEPS et son héritage », *Revue européenne et internationale de droit fiscal*, N° 2016/4, Bruylant.

<sup>8</sup> A. NOLLET, « Promenade sur les rives érodées de la fiscalité internationale des sociétés », *Revue de la Faculté de droit de l'Université de Liège*, 2021/2, pp. 351-361.

<sup>9</sup> E. JUEN, H. TOURARD, *L'avènement du droit fiscal mondial*, Paris, LexisNexis, 2024, pp.1-4

L'OCDE met en évidence de nombreuses stratégies utilisées par les multinationales pour réduire leur charge fiscale. Celles-ci consistent notamment à organiser des transactions intra-groupes comme des ventes de biens ou de services à des prix anormalement ajustés, l'octroi de prêts à des taux d'intérêt artificiellement élevés, des concessions de licences de propriété intellectuelle avec des redevances surévaluées, dans le but de transférer leurs bénéfices vers des juridictions où ils seront très peu voire pas taxés<sup>10</sup>.

Cette situation met en lumière la nécessité d'une harmonisation fiscale à l'échelle mondiale pour lutter contre l'érosion des bases imposables et garantir une fiscalité plus équitable.

### **III. Cas du « Double Irish-Dutch Sandwich »**

Google, Apple et d'autres multinationales très rentables parviennent à réduire considérablement leur charge fiscale sur le revenu mondial en transférant leurs bénéfices des pays à fiscalité élevée vers des pays à faible fiscalité. Les rapports sur ces stratégies d'évasion fiscale ont suscité de vifs débats publics, plaçant la question au cœur de la politique internationale.

Un exemple emblématique de ces pratiques est le montage fiscal utilisé par Google, connu sous le nom de Double Irish-Dutch Sandwich.

Google dispose de bureaux dans plusieurs pays, notamment aux États-Unis et en Irlande. Sa filiale irlandaise, Google Ireland Ltd, est responsable des activités européennes. Afin d'optimiser sa charge fiscale, le groupe a mis en place une structure reposant sur une combinaison complexe de règles fiscales nationales et internationales, exploitant les différences de régimes entre les juridictions concernées.

La société mère américaine transfère à sa filiale irlandaise (Google Iron Ore Holdings) gérée et contrôlée aux Bermudes les droits d'exploitation de sa propriété intellectuelle hors des États-Unis, moyennant le paiement de redevances relativement faibles<sup>11</sup>.

Cette société holding de propriété intellectuelle irlandaise revend ensuite la licence à une société néerlandaise (Google Netherlands B.V.), qui concède des sous-licences à une seconde filiale irlandaise, une société d'exploitation (Google Ireland Ltd). Cette dernière, entièrement gérée en Irlande, est l'entité qui perçoit directement les revenus liés aux services Google en Europe<sup>12</sup>.

Tous les bénéfices provenant des ventes aux clients réalisés par la société d'exploitation sont imposés en Irlande. Cependant, l'assiette fiscale de la société d'exploitation est proche de

---

<sup>10</sup> A. NOLLET, « Promenade sur les rives érodées de la fiscalité internationale des sociétés », *Revue de la Faculté de droit de l'Université de Liège*, 2021/2, pp. 351-361.

<sup>11</sup> *Ibidem*

<sup>12</sup> *Ibidem*

zéro, car elle verse des redevances élevées et fiscalement déductibles pour l'utilisation de la propriété intellectuelle détenue par la société détentrice de propriété intellectuelle<sup>13</sup>.

Le procédé d'évasion fiscale s'articule autour des étapes suivantes :

1. Dans les pays européens en dehors de l'Irlande, aucun impôt sur les sociétés n'est appliqué en raison de l'absence d'une présence physique de Google dans ces juridictions.
2. La filiale irlandaise d'exploitation déduit de ses revenus imposables les redevances versées à la société néerlandaise, réduisant ainsi considérablement sa base imposable. Le reste est soumis à un taux d'imposition favorable de 12,5 % en Irlande.
3. Les redevances versées par la filiale irlandaise à la société néerlandaise, puis celles versées par cette dernière à la holding irlandaise aux Bermudes, ne sont soumises à aucune retenue à la source grâce à la directive européenne "intérêts-redevances" et aux conventions fiscales entre les Pays-Bas et les Bermudes, car l'Irlande la considère comme non-résidente et les Bermudes n'imposent pas les sociétés.
4. Les bénéfices sont ainsi remontés aux Bermudes sans y être taxés ni en Irlande, ni aux Pays-Bas, ni aux Bermudes, où il n'existe pas d'impôts sur les sociétés.
5. Enfin, ces bénéfices peuvent être soit réinvestis au sein du groupe, soit rapatriés aux États-Unis lors d'une amnistie fiscale, telle que celle décidée sous l'administration de George W. Bush en 2005, permettant un rapatriement des fonds avec une imposition réduite de 5 % au lieu de 35 %<sup>14,15</sup>.

Ces pratiques, bien que légales, ont suscité une indignation croissante en raison des pertes fiscales importantes pour les États. Aux États-Unis et en Europe, les recettes fiscales ont été lourdement affectées.

En 2013, l'OCDE constatait en effet que certaines entreprises multinationales n'assumaient que 5% d'impôt sur les bénéfices grâce à des procédés d'évasion fiscale, tandis que les entreprises n'y recourant pas en supportaient jusqu'à 30%<sup>16</sup>.

Ce schéma met en lumière les lacunes de la réglementation fiscale internationale et les difficultés pour les États à taxer efficacement les profits des multinationales dématérialisées.

#### IV. Projet BEPS 1.0

Au fil du XX<sup>e</sup> et du XXI<sup>e</sup> siècle, les États ont progressivement pris conscience de la nécessité de coordonner, rapprocher et parfois harmoniser certains aspects de leur fiscalité<sup>17</sup>. Le projet

---

<sup>13</sup> A. NOLLET, « Promenade sur les rives érodées de la fiscalité internationale des sociétés », *Revue de la Faculté de droit de l'Université de Liège*, 2021/2, pp. 351-361.

<sup>14</sup> *Ibidem*

<sup>15</sup> C. FUEST, C. SPENGEL, K. FINKE, J. HECKEMEYER, H. NUSSER, « Profit Shifting and 'Aggressive' Tax Planning by Multinational Firms: Issues and Options for Reform», *World Tax Journal*, pp. 307-324.

<sup>16</sup> OCDE, *Lutter contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices*, Editions OCDE, Paris, 2013, pp. 19 et s. Adde OCDE, 12 février 2013.

<sup>17</sup> E. JUEN, H. TOURARD, *L'avènement du droit fiscal mondial*, Paris, LexisNexis, 2024, pp.1-4.

BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) vise à mettre à jour un vaste ensemble de mesures afin d'accroître la transparence, limiter l'évasion fiscale, renforcer la coopération fiscale internationale et faire circuler l'information entre États<sup>18</sup>.

L'objectif initial était d'atténuer les effets de la double imposition, mais il s'est également élargi à la lutte contre l'évasion fiscale, phénomène croissant<sup>19</sup>.

A la suite d'une recommandation de la Commission européenne relative à la planification fiscale agressive (Aggressive Tax Planning - ATP), et à l'assainissement des finances publiques, rendu nécessaire par les effets de la crise économique. Les pays du G20 et de l'OCDE, soit 44 États représentant environ 90 % de l'économie mondiale, ont fait, en 2013, lors de leur réunion de Saint-Pétersbourg, de la lutte contre l'érosion des bases fiscales des entreprises une priorité.

L'OCDE a publié dès 2013 un Plan d'action BEPS<sup>20</sup>, comprenant 15 actions « qui ont chacune fait l'objet de rapports recommandant aux États d'adopter des mesures coordonnées de « standard minimum » ou « best practices » »<sup>21</sup>. Trois actions visent à réformer les règles régissant la tarification des prix de transfert au sein des groupes multinationaux.

Le 5 octobre 2015, au terme de deux années d'effort sans précédent pour trouver un consensus entre les 44 États associés au projet BEPS sur des questions techniques complexes, l'OCDE est parvenue à livrer une série de mesures relatives aux 15 points du Plan d'action<sup>22</sup>. Ledit « paquet BEPS »<sup>23</sup>.

Au titre du cadre inclusif OCDE/G20 sur le BEPS, plus de 140 pays et juridictions collaborent à la mise en œuvre des 15 mesures visant à lutter contre l'évasion fiscale, à améliorer la cohérence des règles fiscales internationales et à garantir un environnement fiscal plus transparent.

Le plan BEPS 1.0 vise notamment à relocaliser les bénéfices imposables là où les activités économiques sont exercées et où la valeur est créée. L'objectif est de lutter contre les stratégies d'optimisation fiscale permettant aux multinationales d'exploiter les lacunes et les disparités entre les systèmes fiscaux pour transférer des bénéfices vers des pays à faible

---

<sup>18</sup> E. TRAVERSA, C. HERBAIN, M. POSSOZ, « La mise en œuvre du plan d'action BEPS de l'OCDE par l'Union européenne: la lutte contre l'évasion fiscale internationale prend-elle le pas sur l'achèvement du marché intérieur? », *T.F.R*, N°520, avril 2017, Larcier.

<sup>19</sup> E. JUEN, H. TOURARD, *L'avènement du droit fiscal mondial*, Paris, LexisNexis, 2024, pp.1-4.

<sup>20</sup> OCDE, *Plan d'action concernant l'érosion de la base d'imposition et le transfert des bénéfices*, Paris, 2013.

<sup>21</sup> A. NOLLET, « Promenade sur les rives érodées de la fiscalité internationale des sociétés », *Revue de la Faculté de droit de l'Université de Liège*, 2021/2, pp. 351-361.

<sup>22</sup> O.C.D.E., Exposé des actions 2015 - Projet O.C.D.E./ G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, Paris, O.C.D.E., 2015.

<sup>23</sup> E. ROBERT, P. SAINT-AMANT, « Le projet BEPS et son héritage », *Revue européenne et internationale de droit fiscal*, N° 2016/4, Bruylant.

taxation où il n'y a pas de substance économique et pour aboutir à une charge fiscale faible ou nulle<sup>24</sup>.

Le 12 juillet 2016, la directive ATAD<sup>25</sup> (*Anti-Tax Avoidance Directive*) est adoptée afin d'éviter une nouvelle fragmentation du marché intérieur avec des barrières fiscales entravant les libertés de circulation. Cette directive établit des règles minimales pour lutter contre les pratiques d'évasion fiscale ayant une incidence directe sur le marché intérieur<sup>26</sup>.

« La directive ATAD prescrit aux États membres des seuils minimaux de mesures anti-abus à atteindre dans leur droit interne pour protéger l'intégrité de leur impôt des sociétés »<sup>27</sup> et contrer les montages fiscaux non authentiques.

Cette directive impose des mesures spécifiques anti-abus inspirées directement des actions 2, 3 et du 4 du plan BEPS relatives aux dispositifs hybrides, aux sociétés étrangères contrôlées (CFC) ou encore à la déduction des intérêts<sup>28</sup>.

Transposée en droit belge par la loi du 25 décembre 2017, la directive ATAD a conduit à l'élargissement de la base imposable, permettant ainsi la réduction du taux d'imposition des sociétés à 25 %.

L'ATAD introduit une règle CFC visant à imposer une société résidente sur une partie des bénéfices réalisés par une filiale étrangère contrôlée.

Parmi les conditions prévues à l'article 185/2, § 3 du CIR 1992 pour l'application du régime CFC, figure en premier lieu une condition de contrôle. Celle-ci exige qu'une société résidente en Belgique détienne soit la majorité des droits de vote liés aux actions ou parts de la société étrangère, soit une participation représentant au moins 50 % de son capital, soit encore des droits sur au moins 50 % des bénéfices de la société étrangère<sup>29,30</sup>.

En second lieu, une condition de faible imposition doit également être remplie. La société étrangère contrôlée ne doit pas être soumise à un impôt sur les revenus dans son pays d'établissement, ou y être soumise à un impôt qui représente moins de la moitié de l'impôt des sociétés qui serait dû si elle était établie en Belgique<sup>31,32</sup>.

---

<sup>24</sup> OCDE, *Plan d'action concernant l'érosion de la base d'imposition et le transfert des bénéfices*, Paris, 2013.

<sup>25</sup> Directive 2016/1164 du Conseil du 12 juillet 2016 établissant des règles pour lutter contre les pratiques d'évasion fiscale qui ont une incidence directe sur le fonctionnement du marché intérieur, *J.O.U.E.*, 19 juillet 2016, L 193.

<sup>26</sup> A. NOLLET, « Promenade sur les rives érodées de la fiscalité internationale des sociétés », *Revue de la Faculté de droit de l'Université de Liège*, 2021/2, pp. 351-361.

<sup>27</sup> *ibidem*

<sup>28</sup> *ibidem*

<sup>29</sup> A. NOLLET, in *Chroniques Notariales*, « Impôts sur les revenus », vol. 79, octobre 2024, Bruxelles, Larcier, 2024.

<sup>30</sup> E. MAES, « Nouvelles règles CFC à partir de l'ex. d'imp. 2024 : de nombreuses questions », *Fiscologue international*, n°384, 30 avril 2024.

<sup>31</sup> *ibidem*

<sup>32</sup> A. NOLLET, in *Chroniques Notariales*, « Impôts sur les revenus », vol. 79, octobre 2024, Bruxelles, Larcier, 2024.

En 2015, Les États-Unis proposent un plancher fiscal pour encadrer les prix de transfert, mais cette idée est freinée par certains États comme le Royaume-Uni.

En 2017, les États-Unis adoptent le GILTI (Global Intangible Low-Taxed Income) qui instaure une imposition minimale sur les bénéfices des multinationales<sup>33</sup>.

En 2018, La France et l'Allemagne proposent des règles fiscales communes pour garantir un impôt minimum mondial, afin d'obtenir un consensus au sein du G7. Les Etats-Unis y voient un moyen d'éviter que seules leurs entreprises soient désavantagées par le GILTI<sup>34</sup>.

En 2019, L'OCDE et le G20 intègrent l'imposition minimale dans un programme de réforme fiscale en deux piliers (répartition des droits d'imposition et taxation minimale)<sup>35</sup>.

Le G20 de Fukuoka officialise cette initiative en juin 2019 et fixe un objectif d'accord pour fin 2020<sup>36</sup>.

## V. Projet BEPS 2.0

Le projet BEPS 2.0, mené par l'OCDE en collaboration avec le G20, constitue une refonte majeure du système fiscal international. Il repose sur deux piliers, qui visent à moderniser la fiscalité mondiale et à répondre aux défis liés à l'érosion de la base imposable et au transfert des bénéfices par les multinationales.

### A. Le Cadre Inclusif OCDE/G20 et l'accord du 8 octobre 2021

Le projet BEPS a été lancé en 2013 pour lutter contre les pratiques fiscales agressives des multinationales. En 2019, 129 pays se sont réunis sous l'égide du Cadre Inclusif de l'OCDE/G20 pour travailler sur la mise en place d'un impôt minimum mondial. Malgré des réserves exprimées par certains pays, comme la Chine et la Suède, le processus a progressé et en octobre 2021, un accord a été signé par 136 pays, représentant 90 % du PIB mondial. Cet accord marque une avancée significative dans la modernisation de la fiscalité internationale<sup>37</sup>.

### B. Les Piliers du BEPS 2.0

Le BEPS 2.0 repose sur deux piliers essentiels :

---

<sup>33</sup> B. LIGNEREUX, « L'imposition minimale sur les bénéfices des multinationales : genèse d'une réforme fiscale mondiale », *Revue européenne et internationale de droit fiscal*, N° 2023/3, Bruxelles.

<sup>34</sup> *Ibidem*

<sup>35</sup> B. LIGNEREUX, « L'imposition minimale sur les bénéfices des multinationales : genèse d'une réforme fiscale mondiale », *Revue européenne et internationale de droit fiscal*, N° 2023/3, Bruxelles.

<sup>36</sup> *Ibidem*

<sup>37</sup> *Ibidem*

## 1. Pilier 1 : Répartition des droits d'imposition

L'objectif du premier pilier, comme indiqué dans les documents publiés par le Cadre inclusif de l'OCDE, est de garantir que, à l'ère de la numérisation croissante, la répartition des droits d'imposition entre les pays soit adaptée aux nouveaux modèles économiques issus de cette numérisation.

A cette fin, le Pilier 1 vise à réformer la fiscalité des multinationales en introduisant une approche unitaire de l'imposition. Il propose de répartir les droits d'imposition sur les bénéfices des entreprises en fonction de leur activité économique dans chaque pays, et non plus en fonction de leur présence physique (filiales ou établissements stables). Ce pilier s'applique aux entreprises dont le chiffre d'affaires annuel mondial dépasse 20 milliards d'euros et dont la rentabilité excède 10 %. L'objectif est de garantir que les pays où les consommateurs sont présents bénéficient d'une part des impôts sur les bénéfices des multinationales<sup>38</sup>.

Ainsi, les entreprises qui répondent à ces critères verront 25 % de leur bénéfice excédant un seuil de rentabilité de 10 % attribués aux pays où elles réalisent des revenus d'au moins 1 million d'euros. Ce seuil est réduit à 250 000 € pour les États ayant un PIB inférieur à 40 milliards d'euros<sup>39</sup>. Cela marque une rupture avec la logique de « fiscalité par entité séparée » marquant ainsi le passage à une fiscalité unitaire basée sur les bénéfices consolidés des groupes<sup>40</sup>.

## 2. Pilier 2 : L'impôt minimum mondial

L'objectif du deuxième pilier est plus étroitement aligné sur le projet BEPS original en introduisant des dispositions anti-abus spécifiques pour éliminer le transfert de bénéfices entre les pays à fiscalité élevée et faible et vise à fournir une solution systématique pour garantir que toutes les sociétés opérant à l'international paient un montant minimum d'impôt.

Le Pilier 2 vise à instaurer un taux d'imposition minimum mondial pour les entreprises multinationales. Il impose un taux effectif d'imposition d'au moins 15 % sur les bénéfices des entreprises générant un chiffre d'affaires consolidé mondial de 750 millions d'euros ou plus<sup>41</sup>.

---

<sup>38</sup> A. EL JILALI, G. BONTE, « Multinationales : les contours de l'accord fiscal international », *Fisc. international*, n°454, 31 octobre 2021.

<sup>39</sup> *Ibidem*

<sup>40</sup> A. NOLLET, « Promenade sur les rives érodées de la fiscalité internationale des sociétés », *Revue de la Faculté de droit de l'Université de Liège*, 2021/2, pp. 351-361.

<sup>41</sup> A. NOLLET, *in Chroniques Notariales*, « Impôts sur les revenus », vol. 79, octobre 2024, Bruxelles, Larcier, 2024.

Cette mesure vise à réduire les incitations à la délocalisation des bénéfices dans des juridictions à faible imposition et à freiner la concurrence fiscale entre États.

Le Pilier 2 repose sur les règles GloBE (Global Anti-Base Erosion), qui permettent aux pays de mettre en œuvre des mécanismes de défense contre ceux qui n'appliquent pas ce taux minimum d'imposition. Concrètement, si une entreprise ne paie pas un taux effectif d'imposition de 15 %, les États peuvent réclamer l'écart, soit par le pays où l'entreprise opère, soit par l'État du siège de la société mère

Le Pilier 2 se compose de 4 règles principales :

La règle nationale d'inclusion du revenu (RIR) permet à un État d'imposer des impôts complémentaires sur les bénéfices d'un établissement stable ou d'une société étrangère contrôlée, lorsque ces revenus sont imposés à un taux effectif inférieur au taux minimal prévu. De cette manière, les bénéfices insuffisamment imposés d'une entité étrangère peuvent être réintégrés dans l'assiette fiscale de la société mère résidente, afin de garantir une imposition minimale effective.

En outre, la règle relative aux bénéfices insuffisamment imposés dite RBII fonctionne comme une sorte de « filet de sécurité » par rapport à la RIR qui ne pourrait pas être appliquée ou n'aboutirait pas à l'application effective de tous les impôts complémentaires. « Par conséquent, cette règle n'entrera en vigueur que lorsqu'une entreprise à faible imposition n'est pas contrôlée directement ou indirectement par une entité du groupe soumise à la RIR. Dans ce cas, le prélèvement complémentaire jusqu'au taux minimum sera attribué aux autres contribuables faisant partie du groupe multinational, qui devront appliquer un ajustement dans leur déclaration fiscale »<sup>42</sup>.

La règle de « switch-over » (SOR) complète la RIR en permettant l'application de l'impôt minimum aux bénéfices d'un établissement stable ou tirés de biens immobiliers, lorsque ceux-ci sont soumis à un taux effectif d'imposition inférieur au taux minimal requis<sup>43</sup>. Elle consiste à remplacer, dans une convention fiscale, la méthode d'exemption par la méthode de crédit, lorsque l'État de la société mère serait normalement tenu d'exonérer ces revenus. Cette règle supprime ainsi les restrictions conventionnelles empêchant l'imposition minimale et permet à l'État de résidence de la société de taxer les revenus insuffisamment imposés à l'étranger<sup>44</sup>.

Enfin, la règle de l'assujettissement à l'impôt, dite STTR, vise spécifiquement les structures transfrontalières impliquant des paiements intragroupe, où certaines dispositions de la convention de double imposition sont utilisées pour transférer les bénéfices des États sources vers des juridictions où ces paiements sont soumis à des taux nominaux nuls ou très bas. Dans de tels cas, les droits d'imposition du pays source doivent être partiellement rétablis, et le pays source peut prélever une taxe supplémentaire jusqu'à un certain taux minimum

---

<sup>42</sup> E. TRAVERSA, M. ARTEEL, « De 2021-OESO-overeenkomst over Pijlers 1 en 2 en de implementatie van een minimumbelasting binnen de Europese Unie: eerste indrukken », *T. F. R.*, N°614, janvier 2022, Intersentia.

<sup>43</sup> *ibidem*

<sup>44</sup> J. MALHERBE, *Les deux piliers de l'OCDE : introduction*, 25 novembre 2024.

convenu. Ce prélèvement supplémentaire est ensuite pris en compte dans l'application éventuelle de la RIR et de la RBII<sup>45,46</sup>.

## VI. Position des États

Les négociations sur le projet BEPS 2.0 ont révélé des positions variées et souvent opposées entre les différents acteurs internationaux, en fonction de leurs intérêts géopolitiques, économiques et fiscaux. Notamment en raison des divergences entre pays industrialisés et pays en développement. Les pays en développement, par exemple, s'opposent à l'idée d'imposer les bénéfices sur la base de la consommation, préférant une approche plus orientée vers la production. Le Pilier 1, qui redistribue les droits d'imposition en fonction de l'activité économique réelle dans chaque pays, est un moyen de lutter contre les pratiques fiscales agressives des géants du numérique et de rééquilibrer la répartition des recettes fiscales mondiales.

### A. Union Européenne

L'Union européenne est globalement favorable au Pilier 1, car il permettrait à ses États membres de capter une part significative des bénéfices réalisés par les grandes entreprises multinationales opérant sur leur territoire. Cela leur offrirait un meilleur contrôle sur la répartition des bénéfices des multinationales et une plus grande part des impôts sur les profits générés par ces entreprises. Cependant, les pays de l'UE insistent sur la nécessité d'un accord global qui englobe à la fois le Pilier 1 et le Pilier 2, refusant de ratifier l'un sans l'autre. Ce compromis est jugé crucial pour garantir une répartition équitable des bénéfices et des droits d'imposition entre les États membres<sup>47</sup>.

### B. Etats-Unis

Les États-Unis ont historiquement montré une préférence marquée pour le Pilier 2, principalement pour se protéger des pratiques de délocalisation des bénéfices vers des paradis fiscaux. L'administration Trump avait exprimé un rejet catégorique du Pilier 1, tout en soutenant fermement le Pilier 2. Cependant, l'administration Biden, entrée en fonction en 2021, a proposé de restreindre le champ d'application du Pilier 1 aux 100 plus grandes multinationales, un secteur dominé par les entreprises américaines, telles que les GAFA. Par ailleurs, Biden a proposé de rehausser le taux d'imposition minimum dans le cadre du Pilier 2, portant ce taux de 12,5 % à 21 %, une mesure motivée par le besoin de financer un plan de relance économique post-crise du COVID-19<sup>48</sup>. Le 20 janvier 2025, à la suite des élections américaines, le président américain Donald Trump signe un décret exécutif stipulant que l'accord fiscal mondial de l'OCDE n'a aucune force aux États-Unis, sauf si le Congrès adopte les

---

<sup>45</sup> E. TRAVERSA, M. ARTEEL, « De 2021-OESO-overeenkomst over Pijlers 1 en 2 en de implementatie van een minimumbelasting binnen de Europese Unie: eerste indrukken », *T. F. R.*, N°614, janvier 2022, Intersentia.

<sup>46</sup> A. NOLLET, *in Chroniques Notariales*, « Impôts sur les revenus », vol. 79, octobre 2024, Bruxelles, Larcier, 2024.

<sup>47</sup> A. NOLLET, « Fiscalité des entreprises et comptabilité », Uliège, année académique 2024-2025, ppt.

<sup>48</sup> A. NOLLET, « Promenade sur les rives érodées de la fiscalité internationale des sociétés », *Revue de la Faculté de droit de l'Université de Liège*, 2021/2, pp. 351-361.

dispositions pertinentes. Ce décret ordonne au secrétaire au Trésor de préparer un rapport dans les 60 jours sur les mesures à prendre face aux régimes fiscaux étrangers jugés extraterritoriaux ou discriminatoires envers les entreprises américaines.

Le délai de 60 jours expirait le 20 mars 2025. À ce jour, aucune annonce officielle n'a été faite concernant la publication de ce rapport.

### C. Pays en développement

Les pays en développement, désormais intégrés dans le Cadre inclusif OCDE/G20, défendent des intérêts distincts de ceux des économies industrialisées. Généralement orientés vers la production plutôt que la consommation, ils abritent souvent les entités des groupes multinationaux, mais non les sociétés mères<sup>49</sup>. Or, ils sont fortement dépendants de l'impôt sur les sociétés pour financer leurs politiques de développement, ce qui les rend particulièrement vulnérables aux pratiques de transfert de bénéfices.

Ainsi, les propositions issues de BEPS 2.0, notamment en ce qui concerne la redistribution des bénéfices dans le Pilier 1, sont parfois critiquées par ces États, qui estiment qu'elles favorisent les pays de consommation au détriment des pays de production. S'agissant du Pilier 2, plusieurs pays africains participent activement aux négociations et bénéficient d'un soutien technique pour la mise en œuvre, mais les retombées financières concrètes du compromis fiscal mondial restent limitées<sup>50</sup>. Selon Oxfam France, l'accord sur un taux minimum mondial de 15 % profiterait aux deux tiers aux pays riches du G7 et de l'Union européenne, tandis que les pays les plus pauvres n'en percevraient que moins de 3 % des recettes fiscales supplémentaires<sup>51</sup>.

Dans ce contexte, bien que certains pays africains puissent être incités à abandonner leurs initiatives unilatérales d'imposition du numérique, l'équité et l'efficacité du dispositif BEPS 2.0 restent contestées.

A ce jour, l'Afrique du Sud est devenue le premier pays du continent à appliquer l'impôt minimum mondial de 15 %.

---

<sup>49</sup> A. NOLLET, « Promenade sur les rives érodées de la fiscalité internationale des sociétés », *Revue de la Faculté de droit de l'Université de Liège*, 2021/2, pp. 351-361.

<sup>50</sup> T.-G.KALONJ, M. KETIKILA , « Évasion fiscale et imposition des GAFAM : consensus global et perspective africaine », *Revue européenne et internationale de droit fiscal*, N° 2021/4, Bruylant.

<sup>51</sup> Communiqué de presse d'Oxfam France, « Taxation des multinationales : un accord au rabais », 8 octobre 2021.

## D. Chine

La Chine, un acteur majeur dans le cadre du G20, combine les caractéristiques d'un pays producteur et consommateur, avec des entreprises puissantes dans les secteurs numériques, telles que les BATX (Baidu, Alibaba, Tencent, Xiaomi). La Chine a soutenu les négociations en tant que membre clé du G20 mais est prudente sur la manière dont les règles seront appliquées<sup>52</sup>. Cette posture s'explique notamment par le fait que de nombreuses multinationales chinoises, y compris les géants technologiques, ne sont pas considérées comme des résidents fiscaux chinois. En effet, plusieurs d'entre elles ont structuré leur groupe avec des sociétés mères situées dans des paradis fiscaux, bien que l'essentiel de leurs opérations, de leur direction et de leurs actifs soit localisé en Chine. Cette non-résidence fiscale leur permet de réaliser d'importantes économies fiscales, tant au niveau de la société que de leurs actionnaires étrangers<sup>53</sup>.

Selon le droit fiscal chinois, une entreprise offshore peut être considérée comme résidente si elle est effectivement dirigée depuis la Chine. Toutefois, l'interprétation de cette règle demeure incertaine, ce qui permet aux groupes concernés d'échapper au statut de résident fiscal en Chine grâce à une organisation stratégique de leurs fonctions, actifs et documentation comptable. En pratique, la plupart des grandes multinationales chinoises cotées aux États-Unis affirment ne pas être résidentes fiscales chinoises, ce qui leur assure un avantage fiscal significatif<sup>54</sup>.

Dans le cadre du Pilier 2, cette structure limite l'application des mesures primaires de la taxe minimale mondiale par la Chine. Elle pourrait néanmoins s'appuyer sur la règle des bénéfices insuffisamment imposés pour récupérer une partie de l'impôt non payé à l'étranger. Si la Chine choisit de ne pas appliquer la RBLI, ces entreprises pourraient alors être visées par cette règle dans d'autres juridictions, à condition qu'elles y aient des entités<sup>55</sup>.

A l'heure actuelle, la Chine n'a toujours pas déclaré la mise en œuvre du BEPS 2.0

## E. Engagement des États à supprimer les taxes unilatérales sur les services numériques

L'Union européenne, qui avait proposé une taxe sur les services numériques (TST) en 2018, a finalement abandonné cette proposition, suite à l'accord de principe trouvé au sein du BEPS 2.0. L'objectif de cet engagement est de réduire les tensions commerciales entre les États, notamment entre les États-Unis et l'Europe, et de mettre fin aux initiatives fiscales unilatérales qui risquent de perturber le commerce international<sup>56</sup>.

---

<sup>52</sup> A. NOLLET, « Fiscalité des entreprises et comptabilité », Uliège, année académique 2024-2025, ppt.

<sup>53</sup> R. S. AVI-YONAH, "Where Is China Now on Pillar 2?", *Tax Notes International*, N°116, 2024, pp.425-429.

<sup>54</sup> *Ibidem*

<sup>55</sup> *Ibidem*

<sup>56</sup> A. NOLLET, « Fiscalité des entreprises et comptabilité », Uliège, année académique 2024-2025, ppt.

## **Partie 2 : En droit belge**

À l'issue de l'accord historique du 8 octobre 2021, les États se sont engagés à introduire un impôt minimum mondial de 15 %, visant à mettre fin à la concurrence fiscale dommageable entre juridictions. Ce mouvement de coopération fiscale internationale a naturellement conduit à une adaptation du droit interne dans de nombreux pays. La Belgique n'y fait pas exception. La seconde partie de ce travail de fin d'études se penche dès lors sur la manière dont le législateur belge a intégré ces principes dans l'ordre juridique national ainsi que les implications concrètes de cette réforme pour les groupes concernés.

### **I. Transposition et adaptation du régime fiscal belge**

Le 22 décembre 2022, la directive 2022/2523 du 14 décembre 2022 a été publiée au Journal officiel de l'Union européenne. Elle impose aux États membres de l'UE d'instaurer un mécanisme garantissant un "niveau d'imposition minimal mondial" applicable aux multinationales et aux grands groupes opérant dans l'Union. Cette directive vise à mettre en œuvre le deuxième pilier du projet international adopté par les pays participants au Cadre inclusif sur le BEPS de l'OCDE et du G20, dans le but de relever les défis fiscaux posés par la numérisation de l'économie<sup>57</sup>.

#### **A. Transposition du Pilier 2 par la Belgique**

La Belgique a transposé la directive européenne en adoptant la loi du 19 décembre 2023, laquelle instaure un impôt minimum applicable aux groupes d'entreprises multinationales ainsi qu'aux grands groupes nationaux. Cette loi est entrée en vigueur le 7 janvier 2024 et s'applique aux exercices fiscaux ouverts à partir du 31 décembre 2023, conformément aux exigences de l'Union européenne<sup>58</sup>. L'exposé des motifs précise que la loi doit être interprétée en accord avec les principes établis par l'OCDE<sup>59</sup>.

#### **B. Champ d'application – sociétés concernées (Étape 1)**

Sont visées par la loi du 19 décembre 2023, toutes les entités faisant partie d'un groupe d'entreprises multinationales ou d'un groupe national de grande envergure, dès lors que le

---

<sup>57</sup> R. SMET, « "Pilier 2" ou impôt minimal pour les multinationales : la directive UE publiée », *Fisc. International*, 2022, n° 468, p. 1.

<sup>58</sup> Loi du 19 décembre 2023 portant l'introduction d'un impôt minimum pour les groupes d'entreprises multinationales et les groupes nationaux de grande envergure, 03/01/2024.

<sup>59</sup> Exposé des motifs 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, Chambre, 2023-2024, *Doc. Parl.*, 55 3678/001, p. 9 et suivantes.

chiffre d'affaires annuel consolidé de l'entité mère ultime atteint ou dépasse 750 millions d'euros durant au moins deux des quatre derniers exercices fiscaux<sup>60</sup>.

### 1. *Groupe multinational ou grand groupe national*

Il convient tout d'abord d'identifier les entreprises concernées par le champ d'application de la loi relative à l'impôt minimum mondial. Les entités d'un groupe établies en Belgique ne sont visées que si elles appartiennent soit à un groupe multinational, soit à un grand groupe national. Cela suppose, en premier lieu, l'existence d'un groupe, lequel se définit comme un ensemble d'entités liées entre elles par des relations de propriété ou de contrôle, conformément aux normes d'information financière<sup>61</sup>.

Un groupe multinational se caractérise par la présence d'au moins une entité ou un établissement stable établi en dehors de la juridiction de l'entité mère ultime<sup>62</sup>. À l'inverse, un grand groupe national regroupe uniquement des entités établies sur le territoire d'un même État membre de l'Union européenne<sup>63</sup>.

### 2. *Chiffre d'affaires annuel consolidé d'au moins 750 millions d'euros*

Conformément à la directive européenne relative au pilier 2, la loi instaurant l'impôt minimum mondial ne trouve à s'appliquer que lorsque le chiffre d'affaires annuel consolidé d'un groupe multinational ou d'un grand groupe national atteint au moins 750 millions d'euros au cours d'au moins deux des quatre exercices fiscaux précédents<sup>64</sup>.

Par ailleurs, la notion de « comptes annuels consolidés » est précisée à l'article 3, 6° de la loi relative à l'impôt minimum mondial. Elle vise : « les états financiers établis par une entité conformément à une norme de comptabilité financière admissible, dans lesquels les actifs, passifs, produits, charges et flux de trésorerie de cette entité et de toute entité dans laquelle elle détient une participation de contrôle sont présentés comme s'il s'agissait d'une seule et même unité économique »<sup>65</sup>.

---

<sup>60</sup> Art. 5 de la loi du 19 décembre 2023 portant l'introduction d'un impôt minimum pour les groupes d'entreprises multinationales et les groupes nationaux de grande envergure, 03/01/2024.

<sup>61</sup> J.-P. VAN WETS, H. SCHOEPEN, « De invoering van een minimumbelasting voor multinationale ondernemingen in het Belgisch Recht », A.F.T., 2024/9, pp. 8-39.

<sup>62</sup> Art. 3, 4° de la loi instaurant un impôt minimum pour les sociétés multinationales et les grands groupes nationaux.

<sup>63</sup> Art. 3, 5° de la loi instaurant un impôt minimum pour les sociétés multinationales et les grands groupes nationaux.

<sup>64</sup> Art. 5, § 1 de la loi instaurant un impôt minimum pour les sociétés multinationales et les grands groupes nationaux.

<sup>65</sup> Art. 3, 6° de la loi instaurant un impôt minimum pour les sociétés multinationales et les grands groupes nationaux.

### 3. Entités exclues

Les entités exclues concernées peuvent être réparties en trois grandes catégories.

La première catégorie regroupe les entités gouvernementales, les organisations internationales, des organisations à but non lucratif, ainsi que des fonds de pension, fonds d'investissement et véhicules d'investissement immobilier, à condition qu'ils exercent le rôle d'entité mère ultime au sein du groupe<sup>66</sup>.

La deuxième catégorie vise les entités dont au moins 95 % de la valeur est directement ou indirectement détenue par une entité appartenant à la première catégorie, à l'exception des entités fournissant des services de retraite. Ces entités doivent en outre remplir une condition liée à l'exercice d'une activité<sup>67</sup>.

La troisième catégorie concerne les entités détenues à hauteur d'au moins 85 % par une entité de la première catégorie, là encore, à l'exclusion des entités de services de retraite, et dont les revenus proviennent quasi exclusivement de dividendes ou de plus ou moins-values qui sont exclus du calcul du revenu admissible<sup>68</sup>.

## C. Calcul de l'impôt complémentaire (Étapes 2, 3, 4)

Le calcul de l'impôt supplémentaire suppose de déterminer le taux effectif d'imposition applicable dans chaque juridiction.

### 1. Détermination du bénéfice ou de la perte admissible

Premièrement, il convient de déterminer, pour chaque juridiction, le bénéfice ou la perte admissible, sur la base du résultat net ou de la perte nette tel que déterminé dans les états financiers consolidés de l'entité mère ultime, avant l'élimination des transactions intra-

---

<sup>66</sup> Art. 6, alinéa 1, 1<sup>o</sup> de la loi instaurant un impôt minimum pour les sociétés multinationales et les grands groupes nationaux.

<sup>67</sup> Art. 6, alinéa 1, 2<sup>o</sup> de la loi instaurant un impôt minimum pour les sociétés multinationales et les grands groupes nationaux.

<sup>68</sup> Art. 6, alinéa 1, 3<sup>o</sup> de la loi instaurant un impôt minimum pour les sociétés multinationales et les grands groupes nationaux.

groupes. Ensuite, il faut additionner les résultats (bénéfices ou pertes) de l'ensemble des entités du groupe, y compris les établissements stables, situées dans une même juridiction<sup>69</sup>.

Toutefois, dans la pratique, cette méthode peut se heurter à certaines difficultés, notamment en cas d'absence de comptes consolidés ou d'incertitude quant aux ajustements de consolidation à opérer. Pour pallier ces obstacles, la législation relative à l'impôt minimum mondial prévoit des règles spéciales. Ainsi, lorsqu'il n'est pas raisonnablement possible de déterminer le résultat net sur base de la norme comptable utilisée pour les comptes consolidés du groupe, il est permis de recourir à une autre norme comptable acceptable, à condition que les données soient fiables et que les écarts permanents significatifs, c'est-à-dire supérieurs à un million d'euros, soient ajustés afin d'assurer la cohérence avec la norme de référence du groupe.

Ces règles spéciales s'appliquent notamment dans des cas exceptionnels, par exemple lorsqu'un groupe multinational acquiert une entité étrangère appliquant une norme comptable différente qu'il est impossible de convertir à temps<sup>70</sup>. Par ailleurs, lorsque l'entité mère ne prépare pas de comptes consolidés, ou que ceux-ci ne reposent pas sur une norme reconnue, la norme comptable devra être continuellement adaptée pour éviter les distorsions de concurrence<sup>71</sup>. En outre, pour les entités situées dans un État membre de l'Union européenne ou une juridiction appliquant un impôt complémentaire national qualifié, il est également possible d'utiliser une norme différente, pour autant que le résultat soit ajusté conformément aux normes IFRS en cas de distorsions économiques importantes<sup>72,73</sup>.

Une fois le revenu net ou la perte nette établi, ce montant fera l'objet d'un ajustement spécifique, qui peut être obligatoire ou facultatif<sup>74</sup>, afin de corriger certaines différences courantes entre la comptabilité financière et le résultat imposable d'une entité du groupe. L'objectif est d'aligner le résultat comptable sur la réalité économique et fiscale de l'entité. À cet effet, l'article 9, § 1 de la loi sur l'impôt minimum mondial énumère neuf ajustements principaux : les charges fiscales nettes, les dividendes exclus, les plus-values ou moins-values sur capitaux exclues, les plus-values ou moins-values incluses au titre de la méthode de réévaluation, les plus-values ou moins-values résultant de la cession d'actifs et de passifs exclus en vertu de l'article 38, les gains ou pertes de change asymétriques, les dépenses non admises par principe, les erreurs relatives à des périodes antérieures et les changements de principes comptables et les charges de pension à payer.

---

<sup>69</sup> R. SMET, « 'Pilier 2 ou impôt minimal pour les multinationales : la directive UE publiée », Fisc. International, N°468, 31 décembre 2022

<sup>70</sup> Exposé des motifs du projet de loi instaurant un impôt minimum pour les sociétés multinationales et les grands groupes nationaux, Chambre des représentants de Belgique du 13 novembre 2023, 3678/001, 24.

<sup>71</sup> Art. 8, §§ 3 et 4 de la loi instaurant un impôt minimum pour les sociétés multinationales et les grands groupes nationaux.

<sup>72</sup> Art. 8, §§ 5 et 6 de la loi instaurant un impôt minimum pour les sociétés multinationales et les grands groupes nationaux.

<sup>73</sup> J.-P. VAN WETS, H. SCHOEPEN, « De invoering van een minimumbelasting voor multinationale ondernemingen in het Belgisch Recht », A.F.T., 2024/9, pp. 8-39.

<sup>74</sup> S. GARROY, A. VERMEIRE, M. CAJOT, « Actualité 2023 en matière d'impôt des sociétés », pp.267 – 270.

En plus des neuf ajustements énoncés à l'article 9, § 1, la loi sur l'impôt minimum mondial prévoit également d'autres ajustements spécifiques, énoncés aux paragraphes 2 à 6 du même article.

Ces montants sont établis sur la base de règles comptables financières admises, généralement proches des normes IFRS ou « d'autres normes comptables explicitement répertoriées »<sup>75</sup>. En effet, les règles comptables variant considérablement d'un pays à l'autre, les règles issues du deuxième pilier ont pour objectif d'assurer une certaine équité fiscale entre juridictions<sup>76</sup>.

## 2. Détermination des impôts concernés ajustés

La détermination des impôts pris en compte dans le calcul du taux effectif d'imposition repose, à l'instar du revenu admissible, sur les montants figurant dans les états financiers. Ces impôts concernés ajustés forment le numérateur de la fraction permettant de déterminer ce taux<sup>77</sup>. Le terme est défini de manière large pour inclure tous les impôts prélevés sur le bénéfice ou le profit d'une entité constitutive, ainsi que tout impôt équivalent<sup>78</sup>.

Sont ainsi inclus « les impôts enregistrés dans les états financiers d'une entité constitutive et qui se rapportent à son chiffre d'affaires ou à ses bénéfices ou à sa part du chiffre d'affaires ou des bénéfices d'une entité constitutive dans laquelle elle détient une participation »<sup>79</sup>.

La législation prévoit également l'inclusion de certains impôts particuliers tels que « les impôts sur les bénéfices distribués, sur les bénéfices réputés avoir été distribués et sur les dépenses non liées à l'exploitation imposés selon un régime éligible d'imposition des distributions<sup>80</sup>, les impôts perçus en lieu et place de l'impôt sur les bénéfices des sociétés généralement applicable<sup>81</sup> et enfin les impôts prélevés sur les bénéfices non distribués et les fonds propres, y compris les impôts fondés sur divers éléments, sur la base du chiffre d'affaires et des fonds propres »<sup>82</sup>.

---

<sup>75</sup> R. SMET, « 'Pilier 2' ou impôt minimal pour les multinationales : la directive UE publiée », *Fisc. International*, N°468, 31 décembre 2022

<sup>76</sup> R. SMET, « Les contours de l'impôt minimal pour les multinationales », *Fiscologue*, n° 1798, 7 juillet 2023, pp. 1 et s.

<sup>77</sup> J.-P. VAN WETS, H. SCHOPEN, « De invoering van een minimumbelasting voor multinationale ondernemingen in het Belgisch Recht », *A.F.T.*, 2024/9, pp. 8-39.

<sup>78</sup> S. GARROY, A. VERMEIRE, M. CAJOT, « Actualité 2023 en matière d'impôt des sociétés », pp.267 – 270.

<sup>79</sup> Art. 14, § 1, a) de la loi instaurant un impôt minimum pour les entreprises multinationales et les grands groupes nationaux.

<sup>80</sup> Art. 14, § 1, b) de la loi instaurant un impôt minimum pour les entreprises multinationales et les grands groupes nationaux.

<sup>81</sup> Art. 14, § 1, c) de la loi instaurant un impôt minimum pour les entreprises multinationales et les grands groupes nationaux.

<sup>82</sup> Art. 14, § 1, d) de la loi instaurant un impôt minimum pour les entreprises multinationales et les grands groupes nationaux.

À l'inverse, certains impôts sont expressément exclus. Il s'agit notamment des prélèvements d'impôts complémentaire dus au titre du second pilier<sup>83</sup>, « des impôts imputés remboursables non qualifiés<sup>84</sup>, les impôts acquittés par une société d'assurance au titre du chiffre d'affaires attribué aux assurés »<sup>85</sup>.

Toutefois, afin de déterminer avec précision le montant pertinent pour le calcul du taux effectif d'imposition, des ajustements sont apportés à cette définition avec des ajouts et réductions d'impôts<sup>86</sup>. Ces ajustements permettent d'identifier, pour chaque juridiction, le montant total des impôts payés par les entités du groupe. Ce montant, appelé « impôts ajustés concernés », constitue un élément clé du calcul du taux effectif d'imposition<sup>87</sup>.

### 3. Calcul du taux effectif d'imposition

Le taux effectif d'imposition est calculé au niveau de chaque juridiction pour un groupe d'entreprises multinationales, en divisant le montant total des impôts ajustés concernés par le bénéfice ou la perte admissible agrégé dans cette même juridiction. Ce calcul prend en compte l'ensemble des impôts payés sur les bénéfices de toutes les entités et établissements stables du groupe dans la juridiction donnée<sup>88,89</sup>. Lorsque le taux d'imposition effectif d'une juridiction est inférieur au taux minimum de 15 %, un impôt complémentaire peut être exigé afin de garantir une imposition minimale dans cette juridiction<sup>90</sup>.

Le pourcentage de l'impôt complémentaire est égal à la différence positive entre le taux minimum d'imposition de 15 % visé et ce taux effectif d'imposition dans une juridiction. Ensuite, ce pourcentage doit être multiplié par le bénéfice excédentaire qui correspond au bénéfice ou à la perte admissible dans une juridiction duquel il convient de retrancher les bénéfices liés à la substance. L'importance de cette exclusion dépend de la masse salariale et des immobilisations corporelles que les entités détiennent dans la juridiction en question. Plus cette substance est importante dans un pays, plus le prélèvement complémentaire est réduit<sup>91</sup>. En principe, s'il y a une perte dans une juridiction particulière, aucun impôt supplémentaire ne s'appliquera<sup>92</sup>.

---

<sup>83</sup> Art. 14, § 2, a), b) et c) de la loi instaurant un impôt minimum pour les entreprises multinationales et les grands groupes nationaux.

<sup>84</sup> Art. 14, § 2, d) de la loi instaurant un impôt minimum pour les entreprises multinationales et les grands groupes nationaux.

<sup>85</sup> Art. 14, § 2, e) de la loi instaurant un impôt minimum pour les entreprises multinationales et les grands groupes nationaux.

<sup>86</sup> Art. 15, § 2, de la loi instaurant un impôt minimum pour les entreprises multinationales et les grands groupes nationaux.

<sup>87</sup> R. SMET, « Les contours de l'impôt minimal pour les multinationales », *Fiscologue*, n° 1798, 7 juillet 2023, pp. 1 et s.

<sup>88</sup> *Ibidem*

<sup>89</sup> S. GARROY, A. VERMEIRE, M. CAJOT, « Actualité 2023 en matière d'impôt des sociétés », pp.267 – 270.

<sup>90</sup> J.-P. VAN WETS, H. SCHOEPEN, « De invoering van een minimumbelasting voor multinationale ondernemingen in het Belgisch Recht », *A.F.T.*, 2024/9, pp. 8-39.

<sup>91</sup> S. GARROY, A. VERMEIRE, M. CAJOT, « Actualité 2023 en matière d'impôt des sociétés », pp.267 – 270.

<sup>92</sup> P. VAN DEN BERGHE, « [Vennootschapsbelasting] België op schema voor omzetting minimumbelasting voor multinationals » , *Fisc. Act.*, 2023, liv. 24, 1-6, 21 juillet 2023.

## D. Établissement et perception de l'impôt minimum (Étape 5)

L'impôt complémentaire peut prendre plusieurs formes, selon la juridiction dans laquelle il est dû et selon l'entité à laquelle il est imputé. La question principale réside donc dans la détermination de l'État compétent pour percevoir ce prélèvement. Les États ne sont pas obligés de mettre en place un impôt national minimum effectif de 15 %. Cependant, en l'absence d'une telle mesure, d'autres États, notamment ceux où sont établies les entités mères, sont autorisés à appliquer un impôt complémentaire sur les bénéfices insuffisamment imposés<sup>93</sup>.

Il existe trois mécanismes principaux pour la perception de cet impôt complémentaire : l'impôt national complémentaire qualifié, l'impôt fondé sur la règle d'inclusion du revenu (RIR), et l'impôt basé sur la règle relative aux bénéfices insuffisamment imposés (RBII)<sup>94</sup>. Ces mécanismes s'appliquent successivement, dans cet ordre<sup>95</sup>.

Le premier mécanisme repose sur un impôt national complémentaire qualifié, appliqué directement par un État sur les entités établies sur son territoire et dont les bénéfices sont soumis à une imposition inférieure au seuil minimum. Par exemple, la Belgique a opté pour cette voie afin de taxer directement les entités belges faiblement imposées. Ce choix permet à la Belgique de prévenir toute imposition supplémentaire exercée par d'autres États sur ces mêmes entités via la RIR ou la RBII<sup>96</sup>.

Le deuxième mécanisme correspond à la règle d'inclusion du revenu (RIR)<sup>97</sup>. Celle-ci vise principalement l'entité mère ultime du groupe multinational. Si une juridiction où sont situées certaines filiales ne prélève pas l'impôt complémentaire requis, cette charge fiscale sera répercutée sur l'entité mère. Celle-ci devra alors payer un impôt complémentaire sur les revenus insuffisamment imposés de ses entités du groupe, qu'elles soient établies dans le même État ou à l'étranger. Ce mécanisme suit une logique de cascade : si l'entité mère ultime n'est pas en mesure de l'appliquer, c'est la première entité mère intermédiaire admissible qui en sera chargée<sup>98</sup>.

---

<sup>93</sup> R. SMET, « Les contours de l'impôt minimal pour les multinationales », *Fiscologue*, n° 1798, 7 juillet 2023, pp. 1 et s.

<sup>94</sup> N. ENGELMANN, « Directives administratives complémentaires pour le Pilier 2 », *Fisc. International*, n°481, 31 janvier 2024, p.1.

<sup>95</sup> J.-Ph. VAN WETS, H. SCHOEPEN, « De invoering van een minimumbelasting voor multinationale ondernemingen in het Belgisch Recht », *A.F.T.*, 2024/9, pp. 8-39.

<sup>96</sup> J.-Ph. VAN WETS, H. SCHOEPEN, « De invoering van een minimumbelasting voor multinationale ondernemingen in het Belgisch Recht », *A.F.T.*, 2024/9, pp. 8-39.

<sup>97</sup> Art. 31, § 2 de la loi instaurant un impôt minimum pour les sociétés multinationales et les grands groupes nationaux.

<sup>98</sup> J.-P. VAN WETS, H. SCHOEPEN, « De invoering van een minimumbelasting voor multinationale ondernemingen in het Belgisch Recht », *A.F.T.*, 2024/9, pp. 8-39.

Enfin, la règle relative aux bénéfices insuffisamment imposés (RBII) constitue une solution de dernier recours. Elle sert de « filet de sécurité ». Elle s'applique lorsque ni l'impôt national complémentaire ni la règle d'inclusion du revenu ne permettent de recouvrer l'intégralité de l'impôt minimum requis. Elle vise à répartir la charge fiscale résiduelle entre plusieurs entités du groupe situées dans des juridictions coopérantes. En droit belge, cette règle a été intégrée dans les articles 35 et 36 de la loi du 19 décembre 2023. La RBII, contrairement à la RIR, est attribué à une juridiction et non à une entité<sup>99</sup>.

#### **E. Exception de *minimis***

L'exception *de minimis* permet à un groupe d'entreprises multinationales de réduire l'impôt complémentaire d'une juridiction à zéro pour l'année concernée, à condition que deux critères cumulatifs soient respectés.

D'une part, le chiffre d'affaires moyen généré par toutes les entités du groupe dans cette juridiction doit être inférieur à 10 millions d'euros. D'autre part, le bénéfice admissible moyen ou la perte admissible moyenne de toutes les entités du groupe ne doit pas excéder 1 million d'euros. Ces seuils sont évalués sur une période de trois exercices fiscaux, incluant l'année en cours et les deux années précédentes<sup>100</sup>.

Cet exception vise à éviter des calculs complexes d'impôt minimum pour les juridictions dans lesquelles le groupe réalise une activité économique marginale<sup>101</sup>. En pratique, il constitue une règle de sécurité permettant d'exclure de l'application des règles de l'impôt minimum mondial les situations présentant un faible niveau de substance économique. Le dispositif est entré en vigueur le 31 décembre 2023 et s'applique aux exercices fiscaux ouverts à partir de cette date<sup>102</sup>.

#### **F. Cas test**

Un recours en annulation contre la règle relative aux bénéfices insuffisamment imposés a d'ailleurs été introduit devant la Cour constitutionnelle par une organisation américaine sans but lucratif<sup>103</sup>.

Un débat important émerge quant à la conformité des règles relatives aux bénéfices insuffisamment imposés (RBII) avec les conventions bilatérales de prévention de la double

---

<sup>99</sup> S. GARROY, A. VERMEIRE, M. CAJOT, « Actualité 2023 en matière d'impôt des sociétés », pp.267 – 270.

<sup>100</sup> Art. 25, § 1 de la loi instaurant un impôt minimum pour les sociétés multinationales et les grands groupes nationaux.

<sup>101</sup> J.-P. VAN WETS, H. SCHOPEN, « De invoering van een minimumbelasting voor multinationale ondernemingen in het Belgisch Recht », A.F.T., 2024/9, pp. 8-39.

<sup>102</sup> S. GARROY, A. VERMEIRE, M. CAJOT, « Actualité 2023 en matière d'impôt des sociétés », pp.267 – 270.

<sup>103</sup> R. SMET, « Recours en annulation de l'impôt “RPII Pilier 2” : un “cas test” belge ? », *Fisc. International*, 31 octobre 2024, n° 490, p. 5.

imposition, mais également avec le droit international coutumier et les droits et libertés fondamentaux garantis tant au niveau européen que national<sup>104</sup>.

La Belgique pourrait, à cet égard, constituer un véritable cas d'étude. En effet, au-delà de l'analyse de la solidité de la transposition belge des règles RPII au regard des exigences de la Constitution belge, c'est également la légitimité de la directive européenne (UE) 2022/2523 relative au Pilier 2 qui pourrait être indirectement remise en question. Ce texte pourrait soulever des interrogations au regard des droits fondamentaux protégés par l'ordre juridique de l'Union européenne ainsi que par les traités constitutifs de l'Union<sup>105</sup>.

## **G. Sanctions administratives**

Afin d'assurer l'effectivité des nouvelles obligations en matière d'impôt minimum mondial, le législateur a prévu un régime de sanctions à la fois dissuasif et proportionné. En cas de non-respect des exigences déclaratives, des amendes administratives pourront être infligées, variant de 2 500 € à 250 000 €<sup>106</sup>, selon la gravité et la nature des manquements constatés. Le roi doit définir l'échelle intérieure de cette fourchette. A ce jour, aucun arrêté royal n'a été adopté<sup>107</sup>.

Selon l'exposé des motifs, une certaine indulgence est envisagée pour les erreurs commises de bonne foi, en particulier durant les premières années d'application de la réforme. Elle s'inspire néanmoins d'une position plus claire adoptée au niveau de l'OCDE : pour les exercices fiscaux débutant au plus tard le 31 décembre 2026, aucune sanction ne pourra être appliquée si le groupe démontre avoir pris des « mesures raisonnables » en vue d'une mise en œuvre correcte des règles liées à l'impôt minimum<sup>108</sup>.

Enfin, concernant les majorations d'impôts, le système applicable en matière d'impôt des sociétés est maintenu<sup>109</sup>.

## **H. Versement anticipé**

Afin de garantir une collecte efficace de l'impôt minimum dès l'année 2024, un système de versements anticipés a été instauré, s'inspirant du mécanisme existant pour l'impôt des sociétés. Cette mesure vise avant tout à assurer la perception des recettes fiscales au moment où les bénéfices sont réalisés, dans un souci de préservation des droits du Trésor.

---

<sup>104</sup> R. SMET, « Recours en annulation de l'impôt “RPII Pilier 2” : un “cas test” belge ? », *Fisc. International*, 31 octobre 2024, n° 490, p. 5.

<sup>105</sup> *Ibidem*

<sup>106</sup> Art. 61 de la loi instaurant un impôt minimum pour les sociétés multinationales et les grands groupes nationaux.

<sup>107</sup> P. VAN DEN BERGHE, « [Vennootschapsbelasting] België op schema voor omzetting minimumbelasting voor multinationals », *Fisc. Act*, 2023, liv. 24, 1-6, 21 juillet 2023.

<sup>108</sup> R. SMET, « Les contours de l'impôt minimal pour les multinationales », *Fiscologue*, n° 1798, 7 juillet 2023, pp. 1 et s.

<sup>109</sup> *Ibidem*

Concrètement, les groupes soumis à l'impôt complémentaire national ou à l'impôt complémentaire RIR devront effectuer des acomptes au cours de l'exercice concerné. Si ces paiements sont insuffisants, une majoration pourra être appliquée, sauf dans les cas où le groupe a anticipé un montant plus élevé d'impôt sur les sociétés, réduisant par conséquent ses versements au titre de l'impôt minimum<sup>110</sup>. Dans cette hypothèse, aucune sanction n'est prévue, ce qui apparaît cohérent d'un point de vue fiscal<sup>111</sup>. La majoration d'impôt pour absence ou insuffisance de versements anticipés s'élevait encore à 6,75 % pour l'exercice d'imposition 2024, désormais, elle est passée à 9 % pour l'exercice d'imposition 2025<sup>112</sup>.

Il est important de noter que la complexité des nouvelles règles rend difficile, notamment pour les premières années, une estimation fiable du montant de l'impôt complémentaire à payer. En réponse à cette incertitude, une tolérance est prévue pour la première année d'application : tous les acomptes seront réputés avoir été versés au premier trimestre, même s'ils ne le sont pas effectivement<sup>113</sup>.

Enfin, les impôts complémentaires versés en vertu du deuxième pilier ne sont pas déductibles en tant que frais professionnels dans le calcul de l'impôt sur les sociétés.

## II. Obligation de notification – Arrêté royal du 15 mai 2024

L'arrêté royal du 15 mai 2024, pris en exécution de l'article 2, § 3, de la loi du 19 décembre 2023, met en œuvre en droit belge l'introduction d'un impôt minimum pour les groupes d'entreprises multinationales et les groupes nationaux de grande envergure.

Afin qu'un groupe puisse effectuer les versements anticipés, notifications, déclarations et autres obligations fiscales prévues par la législation relative à l'impôt minimum mondial. Il doit nécessairement obtenir un enregistrement spécifique à la Banque-Carrefour des Entreprises.

Conformément à la loi fiscale du 12 mai 2024, ces groupes doivent obligatoirement être enregistrés auprès de la BCE afin d'obtenir un numéro d'identification. L'arrêté royal précise que ce numéro d'identification est attribué par la BCE, sur la base d'un formulaire de notification fourni par le SPF Finances qui doit être introduit via la plateforme électronique MyMinFin, au plus tard dans les 30 jours suivant le début de l'année de déclaration concernée<sup>114</sup>.

---

<sup>110</sup> Art. 30, § 2 de la loi instaurant un impôt minimum pour les sociétés multinationales et les grands groupes nationaux.

<sup>111</sup> J.-P. VAN WETS, H. SCHOEPEN, « De invoering van een minimumbelasting voor multinationale ondernemingen in het Belgisch Recht », A.F.T., 2024/9, pp. 8-39.

<sup>112</sup> P.-J. WOUTERS, « Que faire ou ne pas faire avant la fin de l'année 2024 ? » *Actualités fiscales*, n° 2024/40, 09 mai 2025.

<sup>113</sup> R. SMET, « Les contours de l'impôt minimal pour les multinationales », *Fiscologue*, n° 1798, 7 juillet 2023, pp. 1 et s.

<sup>114</sup> J.-P. VAN WETS, H. SCHOEPEN, « De invoering van een minimumbelasting voor multinationale ondernemingen in het Belgisch Recht », A.F.T., 2024/9, pp. 8-39.

Pour les groupes qui s'apprêtent à entrer dans le champ d'application de l'impôt minimum, le délai de notification peut s'avérer particulièrement court. C'est pourquoi, pour les groupes dont l'exercice fiscal a déjà commencé ou débutera prochainement l'arrêté royal prévoit un délai alternatif. Ainsi, si la date de publication de l'arrêté au Moniteur belge est postérieure au début de l'année fiscale, la notification peut être effectuée au plus tard 45 jours après cette publication. Étant donné que l'arrêté a été publié le 29 mai 2024, la date limite de notification est fixée au 13 juillet 2024<sup>115</sup>.

### **III. Obligation de déclaration**

Chaque entité appartenant à un groupe multinational est tenue de déposer sa déclaration d'impôt complémentaire dans l'État membre dans lequel elle est établie. Toutefois, afin d'éviter la multiplication des déclarations identiques, il est permis qu'une seule entité, notamment l'entité mère ultime, introduise cette déclaration au nom de l'ensemble du groupe<sup>116</sup>. Pour ce qui est des prélèvements complémentaires RIR et RBII, les entités du groupe établies en Belgique ne doivent pas déposer de déclaration si une déclaration a déjà été déposée à l'étranger et que cette déclaration est échangée avec la Belgique<sup>117</sup>.

Concernant la déclaration relative à l'impôt complémentaire national, celle-ci doit être déposée au plus tard le dernier jour du onzième mois suivant l'année de déclaration<sup>118</sup>. Ce délai est plus court que celui applicable au dépôt des déclarations RIR et UTPR, pour lesquelles un délai de quinze mois est prévu<sup>119</sup>. Pour la première année d'application, ce délai est exceptionnellement prolongé à 18 mois<sup>120</sup>. Ce choix reflète la volonté des autorités fiscales belges d'obtenir plus rapidement une vision claire du montant de l'impôt complémentaire perçu au niveau national<sup>121</sup>.

La neuvième modification de la directive sur la coopération administrative en matière fiscale, dite DAC 9, a été publiée au Journal officiel de l'Union européenne le 6 mai 2025. Elle est entrée en vigueur le 7 mai 2025.

---

<sup>114</sup> P.-J. WOUTERS, « Que faire ou ne pas faire avant la fin de l'année 2024 ? » *Actualités fiscales*, n° 2024/40, 09 mai 2025.

<sup>115</sup> R. SMET, « L'obligation de notification au titre du pilier 2 requiert une réaction rapide », *Fisc. International*, n° 485, 31 mai 2024, pp. 1 et s.

<sup>116</sup> Art. 50, § 2 de la loi instaurant un impôt minimum pour les sociétés multinationales et les grands groupes nationaux.

<sup>117</sup> P. VAN DEN BERGHE, « [Vennootschapsbelasting] België op schema voor omzetting minimumbelasting voor multinationals » *Fisc. Act.*, 2023, liv. 24, 1-6, 21 juillet 2023.

<sup>118</sup> Art. 52 de la loi instaurant un impôt minimum pour les entreprises multinationales et les grands groupes nationaux.

<sup>119</sup> Art. 57 de la loi instaurant un impôt minimum pour les entreprises multinationales et les grands groupes nationaux.

<sup>120</sup> *Ibidem*

<sup>121</sup> J.-P VAN WETS, H. SCHOPEN, « De invoering van een minimumbelasting voor multinationale ondernemingen in het Belgisch Recht », *A.F.T.*, 2024/9, pp. 8-39.

L'objectif de la DAC 9 vise à étendre les règles de transparence fiscale et à renforcer la coopération et l'échange d'informations sur l'impôt minimum effectif sur les sociétés afin de mieux remplir les obligations fiscales<sup>122</sup>.

La directive a introduit un formulaire de déclaration standardisé, celui-ci vise à uniformiser les informations à fournir, en réduisant les coûts de mise en conformité pour les groupes concernés, tout en garantissant une qualité et une cohérence des données échangées entre les autorités fiscales nationales<sup>123</sup>.

Lorsqu'un État membre reçoit une déclaration complémentaire d'informations fiscales de la part de l'entité mère ultime d'un groupe multinational, il est tenu de transmettre ces informations aux autres États membres dans un délai maximal de trois mois, soit après la date limite de dépôt, soit après la réception effective de la déclaration, selon l'échéance la plus tardive. Cette exigence vise à assurer une circulation fluide et rapide de l'information, condition essentielle au bon fonctionnement du système d'imposition minimale<sup>124</sup>.

Pour le premier exercice fiscal des délais plus souples sont prévus afin de permettre aux administrations et aux entreprises de s'adapter à ce nouveau cadre. Ainsi, le délai de transmission des informations pourra être prolongé jusqu'à six mois après la date limite de dépôt. Par ailleurs, pour éviter toute perturbation liée au lancement du nouveau système d'échange de données, le premier échange d'informations n'aura pas lieu avant le 1<sup>er</sup> décembre 2026<sup>125</sup>.

#### **IV. Conséquences de la loi**

La Belgique a fait le choix délibéré de ne pas intégrer la loi du 19 décembre 2023 dans le Code des impôts sur les revenus de 1992 (CIR1992). Une telle intégration aurait accru la complexité déjà importante de ce code, ce qui aurait probablement eu des répercussions sur sa mise en œuvre pratique par l'administration fiscale<sup>126</sup>.

Le législateur a donc préféré créer un régime autonome dans une législation distincte, regroupant l'ensemble des dispositions relatives à l'impôt minimum. Cette approche se justifie par le fait que ce nouveau régime constitue un ensemble de règles spécifiques, venant s'ajouter au cadre existant de l'impôt sur les sociétés, sans pour autant s'y substituer<sup>127</sup>.

---

<sup>122</sup> Droits Quotidiens Legal Design, « Pillar II : premier échange automatique de la déclaration d'information impôt complémentaire QDMTT à partir du 1er décembre 2026 », *Tax Actualités*, 10 mai 2025.

<sup>123</sup> C. MATTYS, F. DESMYTERRE, « DAC 9 : harmonisation des obligations déclaratives « pilier2 », *Fisc. International*, n°492, 31 décembre 2024.

<sup>124</sup> Droits Quotidiens Legal Design, « Pillar II : premier échange automatique de la déclaration d'information impôt complémentaire QDMTT à partir du 1er décembre 2026 », *Tax Actualités*, 10 mai 2025.

<sup>125</sup> *Ibidem*

<sup>126</sup> R. SMET, « Les contours de l'impôt minimal pour les multinationales », *Fiscologue*, n° 1798, 7 juillet 2023, pp. 1 et s.

<sup>127</sup> J.-P. VAN WETS, H. SCHOPEN, « De invoering van een minimumbelasting voor multinationale ondernemingen in het Belgisch Recht », *A.F.T.*, 2024/9, pp. 8-39.

Cela n'a pas empêché certaines modifications ponctuelles du CIR 1992 dans le cadre de la transposition de la directive européenne sur le deuxième pilier. Ainsi, l'article 198, § 1er du CIR 1992 a été complété afin de préciser que les prélèvements complémentaires dus au titre de l'impôt minimum mondial, ainsi que les majorations, frais et intérêts de retard afférents, ne sont pas déductibles de l'impôt sur les sociétés.

En raison de la technicité et de la complexité du nouveau régime, les déclarations relatives à l'impôt minimum mondial sont soumises à un délai de contrôle et d'imposition étendu à dix ans<sup>128</sup>.

Cette complexité explique également pourquoi il n'est actuellement pas possible d'obtenir des décisions anticipées relatives à l'application de ce régime<sup>129</sup>. Toutefois, il est possible d'introduire, de manière informelle, des demandes auprès d'un service spécialisé au sein du SPF Finances. En effet, les questions relatives à l'application du régime dans des cas particuliers, avant que ceux-ci ne produisent des effets fiscaux, peuvent être soumises au Service Expertise Opérationnelle et Support (EOS), désigné à cette fin par l'Administrateur général de l'Administration générale de la Fiscalité<sup>130,131</sup>. Le gouvernement envisage de regrouper l'ensemble des compétences liées à l'impôt minimum au sein d'une équipe unique, dotée des relations nécessaires avec l'OCDE et les administrations fiscales étrangères<sup>132</sup>.

Enfin, la transposition de la directive européenne a également entraîné des ajustements dans le régime des incitants fiscaux applicables aux entreprises. Cela concerne notamment le crédit d'impôt pour la recherche et le développement (article 292bis CIR 1992), qui a été modifié. Par ailleurs, la déduction pour revenus d'innovation prévue à l'article 205/1 du même code a également été adaptée afin de tenir compte des nouvelles exigences découlant du régime de l'impôt minimum mondial<sup>133</sup>.

## V. Attractivité fiscale

L'instauration du pilier 2 au niveau international a suscité des préoccupations quant à son impact potentiel sur les incitants fiscaux destinés à encourager les activités de recherche et développement. En particulier, la crainte a été exprimée que ce nouveau cadre n'affaiblisse

---

<sup>128</sup> R. Smet, « Les contours de l'impôt minimal pour les multinationales », *Fiscologue*, n° 1798, 7 juillet 2023, pp. 1 et s.

<sup>129</sup> *Ibidem*

<sup>130</sup> X., « Impôt minimal pour les multinationales : où demander une décision anticipée ? », *Fiscologue*, n° 1822, 2 février 2024, p. 14.

<sup>131</sup> Art. 62 de la loi instaurant un impôt minimum pour les sociétés multinationales et les grands groupes nationaux.

<sup>132</sup> P. VAN DEN BERGHE, « [Vennootschapsbelasting] België op schema voor omzetting minimumbelasting voor multinationals », *Fisc. Act.* 2023, liv. 24, 1-6, 21 juillet 2023.

<sup>133</sup> J.-P. VAN WETS, H. SCHOEOPEN, « De invoering van een minimumbelasting voor multinationale ondernemingen in het Belgisch Recht », *A.F.T.*, 2024/9, pp. 8-39.

l'attrait de la Belgique pour les investissements innovants et nuise à sa compétitivité internationale dans ce domaine<sup>134</sup>.

### A. Revenus d'innovation

Dans ce contexte, l'Observatoire de l'industrie pharmaceutique a mené une étude dont l'une des recommandations principales était l'introduction d'un crédit d'impôt en faveur des revenus d'innovation. Ce mécanisme vise à préserver l'efficacité des avantages fiscaux tout en respectant les exigences du régime d'imposition minimum mondial<sup>135</sup>.

La problématique concrète réside dans le fait que la déduction pour revenus d'innovation, qui permet aux entreprises de déduire jusqu'à 85 % des revenus d'innovation admissible, peut faire chuter le taux d'imposition effectif en dessous du seuil de 15 %. Ce seuil constitue la norme minimale imposée par les règles du pilier 2. En cas de franchissement à la baisse de ce seuil, un impôt complémentaire pourrait être exigé en Belgique via l'impôt national complémentaire<sup>136</sup>.

Pour éviter cette conséquence défavorable tout en conservant l'avantage fiscal lié à la déduction pour innovation, une solution consistait à permettre aux contribuables de ne pas appliquer immédiatement la déduction. Le législateur a ainsi instauré la possibilité de convertir partiellement la déduction pour revenus d'innovation – y compris la partie reportée des exercices précédents<sup>137</sup> – en un crédit d'impôt non remboursable<sup>138</sup>.

Ce crédit d'impôt peut ensuite être reporté sans limitation dans le temps et être imputé sur l'impôt dû au titre d'un ou de plusieurs exercices ultérieurs. Le mécanisme se veut flexible, les entreprises peuvent choisir, année par année, d'appliquer ou non ce crédit. Ce système leur permet ainsi d'augmenter volontairement leur taux effectif afin d'atteindre le seuil de 15 %, tout en conservant le bénéfice fiscal sous une forme différée. Une fois le taux d'imposition effectif rétabli au-dessus de ce seuil, le crédit d'impôt peut alors être utilisé pour réduire l'impôt dû<sup>139</sup>.

---

<sup>134</sup> B. SPRINGAEL, « Pourquoi convertir la déduction pour revenus d'innovation en crédit d'impôt ? », *Fiscologue*, n° 1832, 12 avril 2024, pp. 8 et s.

<sup>135</sup> *Ibidem*

<sup>136</sup> J.-P. VAN WETS, H. SCHOPEN, « De invoering van een minimumbelasting voor multinationale ondernemingen in het Belgisch Recht », *A.F.T.*, 2024/9, pp. 8-39.

<sup>137</sup> B. SPRINGAEL, « Pourquoi convertir la déduction pour revenus d'innovation en crédit d'impôt ? », *Fiscologue*, n° 1832, 12 avril 2024, pp. 8 et s.

<sup>138</sup> Art. 205/1, §1er, alinéa 3, CIR 1992.

<sup>139</sup> J.-P. VAN WETS, H. SCHOPEN, « De invoering van een minimumbelasting voor multinationale ondernemingen in het Belgisch Recht », *A.F.T.*, 2024/9, pp. 8-39.

## B. Crédits d'impôts pour la recherche et le développement

La loi du 19 décembre 2023 a introduit d'importantes modifications en matière de crédit d'impôt pour la recherche et le développement (R&D), dans le but de le rendre conforme aux exigences des règles GloBE issues de la directive européenne 2022/2523<sup>140</sup>.

Dans ce contexte, le crédit d'impôt R&D belge est susceptible d'influencer le taux effectif d'imposition des entités constitutives. Dès lors, il convient d'opérer une distinction entre le crédit d'impôt remboursable qualifié (QRTC) et le crédit non remboursable. Seuls les premiers peuvent être considérés comme un revenu pour le calcul du bénéfice ou perte admissible, à condition notamment qu'ils soient remboursables dans un délai maximal de quatre ans suivant l'exercice d'imposition concerné<sup>141</sup>.

Afin de répondre à cette exigence, le législateur belge a réduit le délai de remboursement du crédit d'impôt R&D de cinq à quatre ans. Ce changement permet de qualifier ce crédit d'impôt comme un QRTC, de l'intégrer pleinement dans le calcul du taux effectif d'imposition, et ainsi d'éviter qu'il soit traité comme un avantage fiscal à neutraliser sous les règles GloBE<sup>142</sup>.

Les modalités d'imputation du crédit d'impôt ont été assouplies. Alors qu'auparavant, le crédit d'impôt R&D était automatiquement imputé sur l'impôt des sociétés ou sur l'impôt des non-résidents, les entreprises disposent désormais d'une faculté de choix, elles peuvent soit imputer intégralement le crédit sur l'impôt dû, soit le reporter. Contrairement au crédit d'impôt pour revenus d'innovation, qui ne peut être imputé que partiellement, celui pour la R&D peut l'être en totalité<sup>143</sup>.

Enfin, il est important de souligner que ce régime de remboursement accéléré est applicable à toutes les sociétés, qu'elles soient ou non concernées par les règles du Pilier 2<sup>144</sup>.

---

<sup>140</sup> B. SPRINGAEL, « Crédit d'impôt pour R et D : l'option du report désormais possible aussi », *Fiscologue*, n°1833, 19 avril 2024.

<sup>141</sup> F. THONUS, N. TREFOIS, C. CARLIER, « De l'impact de l'entrée en vigueur des dispositions « Pillar II » sur le crédit d'impôt belge pour la recherche et le développement », *Actualités fiscales*, n° 2024/17, 06 mai 2025.

<sup>142</sup> *Ibidem*

<sup>143</sup> B. SPRINGAEL, « Crédit d'impôt pour R et D : l'option du report désormais possible aussi », *Fiscologue*, n°1833, 19 avril 2024.

<sup>144</sup> P-J. WOUTERS, M. DEBOUCHE, « Crédit d'impôt pour recherche et développement : le ministre apporte des éclaircissements sur l'ordre d'imputation », *Actualités fiscales*, n° 2024/32, 6 mai 2025.

## Conclusion

La lutte contre l'évasion fiscale des multinationales s'est imposée ces dernières années comme un enjeu central de la gouvernance fiscale mondiale. Le projet BEPS 2.0, porté par l'OCDE et le G20, constitue une réponse ambitieuse à ce défi, en visant à imposer les multinationales là où elles réalisent effectivement leurs bénéfices. Le Pilier 1, axé sur la réallocation des droits d'imposition, et le Pilier 2, qui introduit une taxe minimale globale de 15 %, marquent une étape décisive vers plus d'équité et de coordination dans la fiscalité internationale.

L'analyse menée dans ce travail a permis de comprendre l'origine et les fondements de ce projet, ses implications pratiques, ainsi que les tensions politiques qu'il suscite, notamment entre les grandes puissances économiques. Elle a également mis en lumière les mécanismes d'évitement fiscal autrefois utilisés, tels que le "Double Irish Dutch Sandwich", et le besoin urgent d'une réforme structurelle adaptée à une économie mondialisée et numérisée.

En Belgique, la transposition du Pilier 2 par la loi du 19 décembre 2023 a nécessité des ajustements notables du droit fiscal interne. Si cette transposition renforce la conformité du pays aux standards internationaux, elle soulève également des questions sur la pérennité de l'attractivité fiscale belge. Les nouvelles obligations imposées aux groupes multinationaux, la complexité technique du dispositif et son impact sur la concurrence fiscale entre États sont autant de défis que la Belgique doit aujourd'hui relever.

La Belgique a toutefois su intégrer cette réforme avec efficacité en adaptant son régime fiscal aux exigences de l'OCDE tout en introduisant des mécanismes précis pour en garantir l'application cohérente. La création d'un régime autonome pour la taxe minimale, en dehors du Code des impôts sur les revenus de 1992, reflète une volonté de clarté législative et de praticabilité. Des mesures ont été prises pour assurer un équilibre entre conformité internationale et maintien de l'attractivité fiscale, notamment via l'adaptation des régimes incitatifs tels que le crédit d'impôt pour la recherche et le développement ou la déduction pour revenus d'innovation.

Ces ajustements témoignent de la volonté du législateur belge de préserver la compétitivité du pays tout en respectant les nouvelles règles fiscales internationales. Par exemple, la possibilité de convertir la déduction pour revenus d'innovation en un crédit d'impôt non remboursable ou encore la qualification du crédit d'impôt R&D en tant que QRTC illustrent cette approche pragmatique.

En définitive, cette réforme représente une réussite pour la Belgique qui, tout en intégrant les standards mondiaux, parvient à préserver une certaine compétitivité fiscale. Toutefois, son succès dépendra largement de sa mise en œuvre cohérente à l'échelle mondiale, de la volonté politique des États à y adhérer pleinement, et de l'inclusion équitable des pays en développement dans ce processus. La Belgique devra rester vigilante afin que ses dispositifs fiscaux restent alignés avec les évolutions futures du droit fiscal international et qu'ils conservent leur efficacité dans un environnement global en constante mutation.





## Bibliographie

### Doctrine

- AVI-YONAH R. S., "Where Is China Now on Pillar 2?", *Tax Notes International*, N°116, 2024, pp. 425-429.
- BERGHE P., VAN DEN, « [Vennootschapsbelasting] België op schema voor omzetting minimumbelasting voor multinationals », *Fisc. Act.*, 2023, liv. 24, 1-6, 21 juillet 2023.
- BONTE G., EL JILALI A., « Multinationales : les contours de l'accord fiscal international », *Fisc. international*, n°454, 31 octobre 2021.
- Droits Quotidiens Legal Design, « Pillar II : premier échange automatique de la déclaration d'information impôt complémentaire QDMTT à partir du 1er décembre 2026 », *Tax Actualités*, 10 mai 2025.
- ENGELMANN N., « Directives administratives complémentaires pour le Pilier 2 », *Fisc. International*, n°481, 31 janvier 2024, p.1.
- Exposé des motifs de la loi du 19 décembre 2023, *Doc. Parl.*, 55 3678/001, p. 9 et suivantes.
- HERBAIN C., TRAVERSA E., POSSOZ M., « La mise en œuvre du plan d'action BEPS de l'OCDE par l'Union européenne : la lutte contre l'évasion fiscale internationale prend-elle le pas sur l'achèvement du marché intérieur ? », *T.F.R.*, N°520, avril 2017, Larcier.
- KALONJI T.-G., KETIKILA M., « Évasion fiscale et imposition des GAFAM : consensus global et perspective africaine », *Revue européenne et internationale de droit fiscal*, n° 2021/4, Bruylant.
- LIGNEREUX B., « L'imposition minimale sur les bénéfices des multinationales : genèse d'une réforme fiscale mondiale », *Revue européenne et internationale de droit fiscal*, N° 2023/3, Bruylant.
- MAES E., « Nouvelles règles CFC à partir de l'ex. d'imp. 2024 : de nombreuses questions », *Fiscologue international*, n°384, 30 avril 2024.
- MALHERBE J., *Les deux piliers de l'OCDE : introduction*, 25 novembre 2024.
- MATTYS C., DESMYTERRE F., « DAC 9 : harmonisation des obligations déclaratives « pilier2 », *Fisc. International*, n°492, 31 décembre 2024.
- NOLLET A., « Promenade sur les rives érodées de la fiscalité internationale des sociétés », *Revue de la Faculté de droit de l'Université de Liège*, 2021/2, pp. 351-361.
- NOLLET A., in Chroniques Notariales, « Impôts sur les revenus », vol. 79, octobre 2024, Bruxelles, Larcier, 2024.
- NOLLET A., « Fiscalité des entreprises et comptabilité », ULiège, année académique 2024-2025, ppt.
- OCDE (1963), *Projet de convention de double imposition concernant le revenu et la fortune 1963*, Éditions OCDE, Paris.
- OCDE, *Exposé des actions 2015 - Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices*, Paris, OCDE, 2015.
- OCDE, *Lutter contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices*, Éditions OCDE, Paris, 2013, pp. 19 et s.
- OCDE, *Plan d'action concernant l'érosion de la base d'imposition et le transfert des bénéfices*, Paris, 2013.

- SAINT-AMANT P., ROBERT E., « Le projet BEPS et son héritage », *Revue européenne et internationale de droit fiscal*, N° 2016/4, Bruylant.
- SCHOEPEN H., VAN WETS J.-P., « De invoering van een minimumbelasting voor multinationale ondernemingen in het Belgisch Recht », *A.F.T.*, 2024/9, pp. 8-39.
- SMET R., « “Pilier 2” ou impôt minimal pour les multinationales : la directive UE publiée », *Fisc. International*, 2022, n° 468, p. 1.
- SMET R., « L’obligation de notification au titre du pilier 2 requiert une réaction rapide », *Fisc. International*, n° 485, 31 mai 2024, pp. 1 et s.
- SMET R., « Recours en annulation de l’impôt “RPII Pilier 2” : un “cas test” belge ? », *Fisc. International*, 31 octobre 2024, n° 490, p. 5.
- SPRINGAEL B., « Crédit d’impôt pour R et D : l’option du report désormais possible aussi », *Fiscologue*, n°1833, 19 avril 2024.
- SPRINGAEL B., « Pourquoi convertir la déduction pour revenus d’innovation en crédit d’impôt ? », *Fiscologue*, n° 1832, 12 avril 2024, pp. 8 et s.
- SPENGEL C., FUEST C., FINKE K., HECKEMEYER J., NUSSER H., « Profit Shifting and ‘Aggressive’ Tax Planning by Multinational Firms: Issues and Options for Reform », *World Tax Journal*, pp. 307-324.
- THONUS F., TREFOIS N., CARLIER C., « De l’impact de l’entrée en vigueur des dispositions « Pillar II » sur le crédit d’impôt belge pour la recherche et le développement », *Actualités fiscales*, n° 2024/17, 06 mai 2025.
- TOURARD H., JUEN E., *L’avènement du droit fiscal mondial*, Paris, LexisNexis, 2024, pp.1-4.
- TRAVERSA E., ARTEEL M., « De 2021-OESO-overeenkomst over Pijlers 1 en 2 en de implementatie van een minimumbelasting binnen de Europese Unie: eerste indrukken », *T.F.R.*, N°614, janvier 2022, Intersentia.
- VAN DEN BERGHE P., « [Vennootschapsbelasting] Belgïe op schema voor omzetting minimumbelasting voor multinationals », *Fisc. Act.*, 2023, liv. 24, 1-6, 21 juillet 2023.
- VERGNET N., *La création et la répartition de la valeur en droit fiscal international*, t.71, Bibliothèque de finances publiques et fiscalité, Paris, LGDJ, 2020, pp.10-20.
- VERMEIRE A., GARROY S., CAJOT M., « Actualité 2023 en matière d’impôt des sociétés », pp. 267–270.
- WOUTERS P.-J., « Que faire ou ne pas faire avant la fin de l’année 2024 ? », *Actualités fiscales*, n° 2024/40, 09 mai 2025.
- X., « Impôt minimal pour les multinationales : où demander une décision anticipée ? », *Fiscologue*, n° 1822, 2 février 2024, p. 14.

## Législation

- Directive 2016/1164 du Conseil du 12 juillet 2016 établissant des règles pour lutter contre les pratiques d'évasion fiscale ayant une incidence directe sur le fonctionnement du marché intérieur, J.O.U.E., 19 juillet 2016, L 193.
- Directive 2022/2523 du 14 décembre 2022
- Loi fiscale du 12 mai 2024
- Art. 205/1, § 1er, alinéa 3 du Code des impôts sur les revenus 1992.
- Loi du 19 décembre 2023 portant l'introduction d'un impôt minimum pour les groupes d'entreprises multinationales et les groupes nationaux de grande envergure, 03/01/2024.
- Art. 5 de la loi du 19 décembre 2023 portant l'introduction d'un impôt minimum pour les groupes d'entreprises multinationales et les groupes nationaux de grande envergure, 03/01/2024.
- Art. 3, 4° de la loi instaurant un impôt minimum pour les sociétés multinationales et les grands groupes nationaux.
- Art. 3, 5° de la loi instaurant un impôt minimum pour les sociétés multinationales et les grands groupes nationaux.
- Art. 5, § 1 de la loi instaurant un impôt minimum pour les sociétés multinationales et les grands groupes nationaux.
- Art. 3, 6° de la loi instaurant un impôt minimum pour les sociétés multinationales et les grands groupes nationaux.
- Art. 6, alinéa 1, 1° de la loi instaurant un impôt minimum pour les sociétés multinationales et les grands groupes nationaux.
- Art. 6, alinéa 1, 2° de la loi instaurant un impôt minimum pour les sociétés multinationales et les grands groupes nationaux.
- Art. 6, alinéa 1, 3° de la loi instaurant un impôt minimum pour les sociétés multinationales et les grands groupes nationaux.
- Art. 8, §§ 3 et 4 de la loi instaurant un impôt minimum pour les sociétés multinationales et les grands groupes nationaux.
- Art. 8, §§ 5 et 6 de la loi instaurant un impôt minimum pour les sociétés multinationales et les grands groupes nationaux.
- Art. 14, § 1, a) de la loi instaurant un impôt minimum pour les entreprises multinationales et les grands groupes nationaux.
- Art. 14, § 1, b) de la loi instaurant un impôt minimum pour les entreprises multinationales et les grands groupes nationaux.
- Art. 14, § 1, c) de la loi instaurant un impôt minimum pour les entreprises multinationales et les grands groupes nationaux.
- Art. 14, § 1, d) de la loi instaurant un impôt minimum pour les entreprises multinationales et les grands groupes nationaux.
- Art. 14, § 2, a), b) et c) de la loi instaurant un impôt minimum pour les entreprises multinationales et les grands groupes nationaux.
- Art. 14, § 2, d) de la loi instaurant un impôt minimum pour les entreprises multinationales et les grands groupes nationaux.

- Art. 14, § 2, e) de la loi instaurant un impôt minimum pour les entreprises multinationales et les grands groupes nationaux.
- Art. 15, § 2, de la loi instaurant un impôt minimum pour les entreprises multinationales et les grands groupes nationaux.
- Art. 31, § 2 de la loi instaurant un impôt minimum pour les sociétés multinationales et les grands groupes nationaux.
- Art. 25, § 1 de la loi instaurant un impôt minimum pour les sociétés multinationales et les grands groupes nationaux.
- Art. 61 de la loi instaurant un impôt minimum pour les sociétés multinationales et les grands groupes nationaux.
- Art. 30, § 2 de la loi instaurant un impôt minimum pour les sociétés multinationales et les grands groupes nationaux.
- Art. 50, § 2 de la loi instaurant un impôt minimum pour les sociétés multinationales et les grands groupes nationaux.
- Art. 52 de la loi instaurant un impôt minimum pour les entreprises multinationales et les grands groupes nationaux.
- Art. 57 de la loi instaurant un impôt minimum pour les entreprises multinationales et les grands groupes nationaux.
- Art. 62 de la loi instaurant un impôt minimum pour les sociétés multinationales et les grands groupes nationaux.
- Exposé des motifs 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, Chambre, 2023-2024, Doc. Parl., 55 3678/001, p. 9 et suivantes.
- Exposé des motifs du projet de loi instaurant un impôt minimum pour les sociétés multinationales et les grands groupes nationaux, Chambre des représentants de Belgique du 13 novembre 2023, 3678/001, p. 24. (*Note 70*)
- Arrêté royal du 15 mai 2024