Cour constitutionnelle

Arrêt n° 107/2026
du 24 septembre 2026
Numéro du rôle : 8267

En cause : le recours en annulation des articles 35 et 36 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 », introduit par l'organisation sans but lucratif du droit de l'État du Wyoming (États-Unis) « American Free Enterprise Chamber of Commerce ».

La Cour constitutionnelle,

composée des présidents Joséphine Moerman et Pierre Nihoul, et des juges Thierry Giet, Michel Pâques, Yasmine Kherbache, Danny Pieters, Sabine de Bethune, Emmanuelle Bribosia, Willem Verrijdt, Kattrin Jadin, Magali Plovie et Frank Fleerackers, assistée du greffier Nicolas Dupont, présidée par la présidente Joséphine Moerman,

après en avoir délibéré, rend l'arrêt suivant :

I. *Objet du recours et procédure*

Par requête adressée à la Cour par lettre recommandée à la poste le 27 juin 2024 et parvenue au greffe le 1er juillet 2024, l'organisation sans but lucratif du droit de l'État du Wyoming (États-Unis) « American Free Enterprise Chamber of Commerce », assistée et représentée par Me Sébastien Champagne, Me Yvan Desmedt, Me Guillaume Couvert, Me Linda Brosens et Me Nicolas Lippens, avocats au barreau de Bruxelles, a introduit un recours en annulation des articles 35 et 36 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 » (publiée au *Moniteur belge* du 28 décembre 2023).

Par arrêt interlocutoire n° 104/2025 du 17 juillet 2025 (ECLI:BE:GHCC:2025:ARR.104), publié au *Moniteur belge* du 29 août 2025, la Cour a posé à la Cour de justice de l'Union européenne la question préjudicielle suivante :

« Les articles 12 à 14 de la directive (UE) 2022/2523 du Conseil du [15] décembre 2022 ‘ visant à assurer un niveau minimum d’imposition mondial pour les groupes d’entreprises multinationales et les groupes nationaux de grande envergure dans l’Union ’, en ce que ces dispositions obligent les États membres à soumettre les entités constitutives d’un groupe d’EMN situées dans l’Union à un impôt complémentaire au titre de la RBII, de sorte que ces entités deviendraient contribuables pour des bénéfices insuffisamment imposés réalisés par d’autres entités constitutives dans une autre juridiction, sans distinction en fonction de la capacité contributive de ces entités constitutives contribuables, violent-ils les articles 15, 16, 17, 20 et 21 de la Charte des droits fondamentaux de l’Union européenne, les articles 49 et 56 du Traité sur le fonctionnement de l’Union européenne, le principe de la sécurité juridique et le principe de territorialité fiscale ? ».

Par ordonnance du 12 mai 2026, la Cour, après avoir entendu les juges-rapporteurs Yasmine Kherbache et Michel Pâques, a décidé :

- de rouvrir les débats afin d’entendre les parties sur leur position concernant la demande d’information adressée par la Cour de justice de l’Union européenne le 17 avril 2026 dans l’affaire n° C-519/25;

- d’inviter les parties ainsi que le Conseil des ministres à exposer, dans un mémoire complémentaire à introduire au plus tard le 15 juin 2026 soit par pli recommandé à la poste soit via la plateforme eProConst mise à disposition sur le site web de la Cour, dont ils échangeront une copie dans le même délai, leur position concernant la demande d’information précitée;

- que les parties qui introduiraient un mémoire complémentaire par pli recommandé à la poste feraient également parvenir ce mémoire complémentaire au greffe de la Cour par courriel envoyé à l’adresse électronique greffe@const-court.be;

- qu’aucune audience ne serait tenue, à moins qu’une partie n’ait demandé, dans le délai de sept jours suivant la réception de la notification de la présente ordonnance, à être entendue;

- qu’en l’absence d’une telle demande, les débats relatifs à la demande d’information précitée seraient clos le 13 juillet 2026 et que la Cour communiquerait ensuite sa réponse à la Cour de justice.

Des mémoires complémentaires ont été introduits par :

- la partie requérante, assistée et représentée par Me Yvan Desmedt, Me Vanessa Foncke, avocate au barreau de Bruxelles, Me Linda Brosens et Me Nicolas Lippens;

- le Conseil des ministres, assisté et représenté par Me Axel Haelterman et Me Maxim Wuyts, avocats au barreau de Bruxelles.

À la suite de la demande de la partie requérante à être entendue, la Cour, par ordonnance du 3 juin 2026, a fixé l’audience au 1er juillet 2026.

À l’audience publique du 1er juillet 2026 :

- ont comparu :

. Me Yvan Desmedt, Me Vanessa Foncke, Me Linda Brosens et Me Nicolas Lippens, pour la partie requérante et pour l'organisation sans but lucratif du droit de l'État d'Arkansas (États-Unis) « Arkansas State Chamber of Commerce », l'ASBL du droit de l'État de Kansas (États-Unis) « Kansas Chamber of Commerce and Industry », l'organisation sans but lucratif du droit de l'État de Californie (États-Unis) « California Business Roundtable » et l'organisation sans but lucratif du droit de l'État de Kentucky (États-Unis) « Kentucky Association of Manufacturers » (parties intervenantes);

. Me Axel Haelterman et Me Maxim Wuyts, pour le Conseil des ministres;

- les juges-rapporteurs Yasmine Kherbache et Michel Pâques ont fait rapport;

- les avocats précités ont été entendus;

- l'affaire a été mise en délibéré.

Les dispositions de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle relatives à la procédure et à l'emploi des langues ont été appliquées.

II. *En droit*

- A -

A.1. Par ordonnance du 12 mai 2026, la Cour a rouvert les débats afin d'entendre les parties concernant la demande d'informations de la Cour de justice de l'Union européenne du 17 avril 2026 dans l'affaire n° C-519/25. Cette demande invite la Cour à dire si les mesures prises ou à prendre par les autorités belges compétentes à la suite de la communication C/2026/253 de la Commission européenne du 12 janvier 2026 ont une incidence sur le considérant B.2.2 de l'arrêt interlocutoire n° 104/2025 du 17 juillet 2025 (ECLI:BE:GHCC:2025:ARR.104), par lequel la Cour a posé une question préjudicielle à la Cour de justice, et, dans l'affirmative, sur la persistance du litige pendant devant la Cour.

A.2. La partie requérante fait valoir que le législateur fédéral n'a pas pris de mesures par suite de la communication C/2026/253 de la Commission européenne. Le « système juxtaposé », comprenant le régime de protection juxtaposé et le régime de protection applicable à l'entité mère ultime, n'a pas été instauré en Belgique et aucun document législatif n'a été introduit à la Chambre des représentants.

Même si le système juxtaposé est introduit à temps en Belgique, de manière à être applicable à partir du 1er janvier 2026, les articles 35 et 36 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 » (ci-après : la loi du 19 décembre 2023) restent pertinents pour les filiales belges de sociétés américaines et la partie requérante dispose dès lors de l'intérêt requis.

En effet, les dispositions attaquées sont déjà applicables pour l'année 2025. L'existence, jusqu'à fin 2025, d'un « régime de protection transitoire » en rapport avec l'impôt complémentaire en vertu de la RBII n'y change rien. En effet, il ressort du commentaire de l'Organisation de coopération et de développement économiques (ci-après : l'OCDE) concernant les règles globales anti-érosion de la base d'imposition que ce régime de protection

transitoire figurant à l'article 64/1 de la loi du 19 décembre 2023 porte uniquement sur les bénéfices insuffisamment imposés réalisés dans le pays de l'entité mère ultime et non sur les bénéfices insuffisamment imposés réalisés par les entités constitutives dans d'autres pays.

Ensuite, les dispositions attaquées continuent également de produire des effets préjudiciables après 2025 pour les entreprises américaines ayant des filiales belges, même si le système juxtaposé est introduit en Belgique dans les délais de manière à être applicable à partir du 1er janvier 2026. La partie requérante relève que le système juxtaposé n'est applicable que si l'entité mère ultime est établie dans un pays ayant un système juxtaposé qualifié, comme les États-Unis, ou dans un pays ayant un système d'entité mère ultime qualifié, mais pas si l'entité mère ultime est établie dans un pays qui n'a pas introduit les règles globales de l'OCDE. Le système juxtaposé n'est pas davantage applicable si l'entité mère ultime est établie à Puerto Rico, qui fait certes partie des États-Unis mais qui dispose d'un régime fiscal propre dérogeant au système fédéral américain. Pour le surplus, le régime de protection pour les entités mères ultimes porte uniquement sur les bénéfices insuffisamment imposés qui sont réalisés dans le pays de l'entité mère ultime et non sur les bénéfices insuffisamment imposés qui sont réalisés par les entités constitutives dans d'autres pays.

Par conséquent, la partie requérante demande à la Cour de confirmer à la Cour de justice que les mesures prises ou à prendre par les autorités belges compétentes à la suite de la communication C/2026/253 de la Commission européenne n'ont pas d'incidence sur la persistance de l'affaire pendante. Ensuite, la partie requérante demande à la Cour d'inviter la Cour de justice à traiter les questions préjudicielles prioritairement en vertu de l'article 53, paragraphe 3, du règlement de procédure de la Cour de justice, étant donné que la procédure a accusé du retard et que les déclarations pour l'impôt complémentaire en vertu de la RBII pour l'année 2025 doivent déjà être introduites au plus tard le 31 mars 2027.

A.3. Le Conseil des ministres fait valoir que le recours en annulation n'est plus recevable en raison de la perte de l'intérêt requis par suite des développements mentionnés dans la demande d'informations de la Cour de justice. En effet, l'impôt complémentaire en vertu de la RBII ne sera, ni pour le passé, ni pour l'avenir, effectivement applicable aux entités constitutives établies en Belgique qui sont membres d'entreprises multinationales américaines.

Pour ce qui est du passé, le Conseil des ministres se réfère au régime de protection transitoire contenu dans l'article 64/1 de la loi du 19 décembre 2023. Conformément à ce régime, les entreprises multinationales américaines ne doivent pas payer d'impôt complémentaire en vertu de la RBII pour les années 2024 et 2025, en ce compris pour chaque année fiscale qui commence en 2025 et se clôture avant le 31 décembre 2026. Le Conseil des ministres souligne qu'eu égard à la formulation de la disposition précitée, le régime de protection transitoire porte sur l'ensemble de la situation du groupe américain concerné, et pas seulement sur les revenus américains du groupe.

Pour l'avenir, dans le chef des entreprises multinationales américaines, cette situation est pérennisée par le système juxtaposé sur lequel porte la demande d'informations. Le Conseil des ministres mentionne qu'un projet de loi est actuellement en préparation afin de formaliser au niveau belge l'application de ce système juxtaposé. Ce projet de loi sera introduit à la Chambre des représentants au cours de l'année 2026.

Étant donné que le recours en annulation n'est donc plus recevable à défaut d'intérêt requis, la question préjudicielle actuellement pendante devant la Cour de justice dans l'affaire C-519/25 n'est plus pertinente pour trancher le litige.

- B -

B.1.1. La partie requérante demande l'annulation des articles 35 et 36 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 » (ci-après : la loi du 19 décembre 2023), qui se rapportent à l'« impôt complémentaire en vertu de la RBII ».

En ce qui concerne l'exposé des dispositions attaquées et de leur contexte, il est fait référence aux considérants B.1.1 à B.1.7 de l'arrêt interlocutoire de la Cour n° 104/2025 du 17 juillet 2025 (ECLI:BE:GHCC:2025:ARR.104).

B.1.2. Par son arrêt interlocutoire n° 104/2025, précité, la Cour a posé une question préjudicielle à la Cour de justice de l'Union européenne concernant la validité des articles 12 à 14 de la directive (UE) 2022/2523 du Conseil du 15 décembre 2022 « visant à assurer un niveau minimum d'imposition mondial pour les groupes d'entreprises multinationales et les groupes nationaux de grande envergure dans l'Union » (ci-après : la directive (UE) 2022/2523), qui sont transposés par les articles 35 et 36, attaqués, de la loi du 19 décembre 2023.

B.1.3. Par une demande d'informations du 17 avril 2026, la Cour de justice a demandé à la Cour d'« indiquer si les mesures prises ou à prendre par les autorités belges compétentes à la suite de la communication C/2026/253 de la Commission européenne ont une incidence sur les considérations figurant au point B.2.2 de sa demande de décision préjudicielle et, le cas échéant, sur la persistance du litige dont [elle] est saisi[e] ».

En vertu de la communication C/2026/253 du 12 janvier 2026, précitée, « la Commission européenne prend note de l'accord du cadre inclusif de l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE) sur les régimes de protection adopté le 5 janvier 2026, et confirme l'application de celui-ci dans le cadre de la directive (UE) 2022/2523 du Conseil ». La Commission européenne fait ici référence à l'article 32 de la directive (UE) 2022/2523, intitulé « Régimes de protection ». Selon cette disposition, « l'impôt complémentaire dû par un groupe dans une juridiction [est] réputé égal à zéro pour une année fiscale si le niveau d'imposition effectif des entités constitutives situées dans cette juridiction remplit les conditions d'une convention internationale éligible en matière de régimes de protection ». Dans l'accord précité concernant les régimes de protection dans le Cadre inclusif sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices de l'OCDE et du G20 du 5 janvier 2026, il a été convenu de plusieurs régimes de protection, dont le système juxtaposé, comprenant les régimes de protection juxtaposés et les régimes de protection applicables aux entités mères ultimes. Un groupe d'entreprises multinationales dont l'entité mère ultime est établie dans une juridiction ayant un régime juxtaposé qualifié ou dans une juridiction ayant un régime d'entité mère ultime

qualifié peut, en vertu de cet accord, opter pour l'application respective du régime de protection juxtaposé ou du régime de protection applicable aux sociétés mères ultimes. Le registre central pour l'impôt minimum mondial de l'OCDE fait mention du droit fiscal des États-Unis comme « régime juxtaposé qualifié », le régime de protection étant applicable aux années fiscales commençant à compter du 1er janvier 2026.

Dans la demande d'informations précitée du 17 avril 2026, la Cour de justice se réfère ensuite à l'existence, jusqu'à fin 2025, d'un « régime de protection transitoire concernant la règle relative aux bénéfices insuffisamment imposés (RBII), à savoir le ' Transitional UTPR Safe Harbour ', celui-ci ayant été remplacé de fait par le régime de protection applicable à l'entité mère ultime ». Ce « régime de protection transitoire » trouve son origine dans les directives administratives relatives aux « règles globales anti-érosion de la base d'imposition (Pilier deux) » (les règles globales de l'OCDE) qui ont été approuvées le 13 juillet 2023 par le Cadre inclusif sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices de l'OCDE et du G20, et entend « donner aux pays suffisamment de temps pour adopter les règles en matière d'impôt minimum » (*Doc. parl.*, Chambre, 2023-2024, DOC 55-3865/001 et DOC 55-3866/001, p. 31). L'article 42 de la loi du 12 mai 2024 « portant des dispositions fiscales diverses » a inséré le régime de protection transitoire dans l'article 64/1 de la loi du 19 décembre 2023, qui dispose :

« Par dérogation à l'article 36, l'entité constitutive déclarante peut exercer une option selon laquelle le montant de l'impôt complémentaire pour la RBII est réputé égal à zéro au cours d'une année fiscale commençant avant le 1er janvier 2026 et se clôturant avant le 31 décembre 2026 si l'entité mère ultime est établie dans une juridiction dont le taux nominal de l'impôt des sociétés est d'au moins 20 p.c. ».

B.2.1. Comme il est dit en B.2.1 de l'arrêt interlocutoire n° 104/2025, précité, la Constitution et la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle imposent à toute personne physique ou morale qui introduit un recours en annulation de justifier d'un intérêt. Ne justifient de l'intérêt requis que les personnes dont la situation pourrait être affectée directement et défavorablement par la norme attaquée; il s'ensuit que l'action populaire n'est pas admissible.

Lorsqu'une association sans but lucratif qui n'invoque pas son intérêt personnel agit devant la Cour, il est requis que son but statutaire soit d'une nature particulière et, dès lors, distinct de l'intérêt général; qu'elle défende un intérêt collectif; que la norme attaquée soit susceptible d'affecter son but; qu'il n'apparaisse pas, enfin, que ce but n'est pas ou n'est plus réellement poursuivi.

B.2.2. En B.2.2 de l'arrêt interlocutoire n° 104/2025, précité, la Cour a jugé :

« En vertu de l'article 2 des statuts de la partie requérante, son but statutaire consiste à promouvoir les intérêts communs de ses membres par la défense des intérêts collectifs d'entreprises et d'entités gouvernementales américaines en ce qui concerne la politique publique nationale et étrangère ainsi que les questions juridiques dans les juridictions locales, fédérées, nationale et étrangères.

Cet objectif, qui est distinct de l'intérêt général, peut être touché directement et défavorablement par les dispositions attaquées, en ce qu'elles introduisent un impôt complémentaire en vertu de la RBII susceptible de s'appliquer à des entités constitutives établies en Belgique qui sont membres d'entreprises multinationales américaines. Ainsi ces dispositions peuvent-elles affecter les intérêts des entreprises américaines dont la partie requérante défend les intérêts et, par conséquent, son objet social. Enfin, il n'apparaît pas que la partie requérante ne poursuive pas ou plus réellement ce but dans la réalité.

La partie requérante justifie donc de l'intérêt requis ».

B.2.3. L'intérêt doit exister au moment de l'introduction de la requête et subsister jusqu'au prononcé de l'arrêt.

B.3.1. Le système juxtaposé, tel qu'il a été convenu le 5 janvier 2026 dans le Cadre inclusif sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices de l'OCDE et du G20 et dont l'application dans le cadre de la directive (UE) 2022/2523 a été confirmée par la communication C/2026/253 de la Commission européenne du 12 janvier 2026, n'a jusqu'à ce jour pas été transposé dans la législation belge. La simple circonstance qu'un projet de loi allant en ce sens serait en préparation ne suffit pas pour priver la partie requérante de son intérêt à l'annulation des dispositions attaquées. En outre, quand bien même le système juxtaposé serait transposé en droit belge, il ne s'appliquerait que si « l'entité mère ultime » est établie dans une juridiction ayant un système juxtaposé qualifié, comme les États-Unis. Par conséquent, une filiale belge d'une entreprise américaine dont l'entité mère ultime n'est pas établie dans une

telle juridiction ne pourrait pas bénéficier du système juxtaposé et pourrait être redevable de l'impôt complémentaire en vertu de la RBII.

Ensuite, il ne peut être exclu que des filiales d'entreprises américaines établies en Belgique soient redevables d'un impôt complémentaire en vertu de la RBII pour l'exercice fiscal 2025. Conformément à l'article 64/1 de la loi du 19 décembre 2023, le régime de protection transitoire n'est applicable que si l'« entité mère ultime » est établie dans une juridiction dont le taux nominal de l'impôt des sociétés s'élève au moins à 20 %, comme c'est le cas dans le droit fiscal des États-Unis. Par conséquent, ici encore, une filiale belge d'une entreprise américaine dont l'entité mère ultime n'est pas établie dans une telle juridiction ne pourra pas bénéficier du régime de protection transitoire et pourra être redevable de l'impôt complémentaire en vertu de la RBII.

B.3.2. Il résulte de ce qui précède que les dispositions attaquées peuvent toujours affecter les intérêts d'entreprises américaines dont la partie requérante défend les intérêts, de sorte qu'elle conserve son intérêt à l'annulation des dispositions attaquées.

Les mesures prises ou à prendre par les autorités belges compétentes à la suite de la communication C/2026/253 de la Commission européenne du 12 janvier 2026 n'ont dès lors aucune incidence sur « la persistance du litige pendant devant la Cour ».

B.4. La partie requérante demande à la Cour d'inviter la Cour de justice à traiter prioritairement la question préjudicielle posée par l'arrêt interlocutoire n° 104/2025 dans le cadre de l'affaire présentement examinée, et ce en vertu de l'article 53, paragraphe 3, du règlement de procédure de la Cour de justice.

Il n'y a pas lieu d'accéder à cette demande de la partie requérante.

Par ces motifs,

la Cour

décide que les mesures prises ou à prendre par les autorités belges compétentes à la suite de la communication C/2026/253 de la Commission européenne du 12 janvier 2026 n'ont aucune incidence sur la persistance du litige pendant devant la Cour.

Ainsi rendu en langue néerlandaise, en langue française et en langue allemande, conformément à l'article 65 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle, le 24 septembre 2026.

Le greffier, La présidente,

Nicolas Dupont Joséphine Moerman