



Cour constitutionnelle

**Arrêt n° 104/2025
du 17 juillet 2025
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 Luc Lavrysen et Pierre Nihoul, et des juges Thierry Giet, Joséphine Moerman, Michel Pâques, Yasmine Kherbache, Danny Pieters, Sabine de Bethune, Emmanuelle Bribosia, Willem Verrijdt, Kattrin Jadin et Magali Plovie, assistée du greffier Nicolas Dupont, présidée par le président Luc Lavrysen,

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).

Des mémoires et mémoires en réplique ont été introduits par :

- l'organisation sans but lucratif du droit de l'État de l'Arkansas (États-Unis) « Arkansas State Chamber of Commerce » et l'ASBL du droit de l'État du Kansas (États-Unis) « Kansas

Chamber of Commerce and Industry », assistées et représentées par Me Sébastien Champagne, Me Yvan Desmedt et Me Guillaume Couvert (parties intervenantes);

- l'organisation sans but lucratif du droit de l'État de Californie (États-Unis) « California Business Roundtable », assistée et représentée par Me Sébastien Champagne, Me Yvan Desmedt et Me Guillaume Couvert (partie intervenante);

- l'organisation sans but lucratif du droit de l'État du Kentucky (États-Unis) « Kentucky Association of Manufacturers », assistée et représentée par Me Sébastien Champagne, Me Yvan Desmedt et Me Guillaume Couvert (partie intervenante);

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

La partie requérante a introduit un mémoire en réponse.

Par ordonnance du 30 avril 2025, la Cour, après avoir entendu les juges-rapporteurs Yasmine Kherbache et Michel Pâques, a décidé que l'affaire était en état, 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 cette ordonnance, à être entendue, et qu'en l'absence d'une telle demande, les débats seraient clos à l'expiration de ce délai et l'affaire serait mise en délibéré.

À la suite des demandes de différentes parties à être entendues, la Cour, par ordonnance du 13 mai 2025, a fixé l'audience au 11 juin 2025.

À l'audience publique du 11 juin 2025 :

- ont comparu :

- . Me Linda Brosens et Me Vanessa Foncke, avocate au barreau de Bruxelles, *loco* Me Yvan Desmedt, pour la partie requérante et pour les 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 -

Quant à la recevabilité

A.1. Pour étayer son intérêt, la partie requérante soutient que son but statuaire consiste à défendre l'intérêt collectif d'entreprises et d'entités gouvernementales américaines. Cet intérêt se distingue de l'intérêt général et peut être affecté par les dispositions attaquées, étant donné que ces dernières contraignent les autorités fiscales belges à prévoir un « impôt complémentaire en vertu de la RBII » à charge des entités constitutives établies en Belgique qui appartiennent à des entreprises multinationales américaines, alors que le législateur américain n'a pas introduit de règles « Pilier deux » (à savoir un impôt minimum mondial sur les entreprises multinationales), mais s'en tient à son système fiscal existant.

A.2. Le Conseil des ministres conteste l'intérêt de la partie requérante. Celle-ci ne démontre pas que les dispositions attaquées peuvent mettre à mal son objet, à savoir « la promotion des intérêts commerciaux communs de ses membres ». Il n'y aurait mise en péril de cet objet que si elle comptait dans ses rangs des membres qui relèvent du champ d'application des mesures « Pilier deux » et qui possèdent des entités constitutives en Belgique susceptibles de se voir appliquer l'impôt complémentaire en vertu de la RBII, contenu dans les dispositions attaquées. Du reste, il n'apparaît pas que la partie requérante poursuive en réalité l'objet mentionné. C'est en fait un but politique que vise la partie requérante par sa requête.

Quant aux interventions

A.3.1. L'organisation sans but lucratif du droit de l'État de l'Arkansas (États-Unis) « Arkansas State Chamber of Commerce » (ci-après : l'ASCC) et l'organisation sans but lucratif du droit de l'État du Kansas (États-Unis) « Kansas Chamber of Commerce and Industry » (ci-après : la KCCI) demandent à intervenir dans l'affaire présentement examinée afin de soutenir la requête en annulation.

En ce qui concerne son intérêt à l'intervention, l'ASCC avance que son but statuaire consiste à défendre l'intérêt collectif des entreprises implantées dans l'État de l'Arkansas en matière de politiques intéressant leur bien-être général. Les dispositions attaquées peuvent affecter cet objet, puisqu'elles donnent aux autorités fiscales belges un mandat pour prévoir l'impôt complémentaire en vertu de la RBII à charge des entités constitutives établies en Belgique qui appartiennent à des entreprises multinationales américaines, alors que le législateur américain n'a pas introduit les mesures « Pilier deux », mais s'en tient à son régime fiscal existant, en ce compris les avantages et exonérations fiscaux en vigueur. En érodant le fondement de ces derniers, les dispositions attaquées portent atteinte à la justice et à l'équité du cadre fiscal de l'État de l'Arkansas.

La KCCI renvoie à son but statuaire, qui consiste à défendre l'intérêt collectif lié à l'exploitation des ressources naturelles du Kansas, au renforcement des relations commerciales avec les territoires avoisinants et à la promotion de la coopération entre chambres du commerce et organisations dans l'intérêt général des habitants et des institutions du Kansas. Ce but statuaire peut être affecté par les dispositions attaquées, qui auront probablement des retombées sur les entités constitutives établies en Belgique qui appartiennent à des entreprises multinationales américaines ainsi que sur les échanges commerciaux entre ces entreprises et celles de territoires avoisinants.

A.3.2. L'organisation sans but lucratif du droit de l'État de Californie (États-Unis) « California Business Roundtable » (ci-après : la CBRT) demande à intervenir dans l'affaire présentement examinée afin de soutenir la requête en annulation.

En ce qui concerne son intérêt à intervenir, la CBRT soutient que son but statuaire consiste à défendre l'intérêt collectif des entreprises implantées dans l'État de Californie dans le cadre de thématiques politiques qui ont des répercussions sur cet État. Cet objet peut être affecté par les dispositions attaquées, pour les mêmes motifs que ceux avancés par l'ASCC (A.3.1).

A.3.3. L'organisation sans but lucratif du droit de l'État du Kentucky (États-Unis) « Kentucky Association of Manufacturers » (ci-après : la KAM) demande à intervenir dans l'affaire présentement examinée pour soutenir la requête en annulation.

En ce qui concerne son intérêt à intervenir, la KAM soutient que son but statutaire consiste à défendre l'intérêt collectif de ses membres, et plus généralement celui des employeurs et des travailleurs dans le Kentucky. Cet objet peut être affecté par les dispositions attaquées, pour les mêmes motifs que ceux avancés par l'ASCC (A.3.1).

A.3.4. Le Conseil des ministres conteste la recevabilité des interventions. En effet, les parties intervenantes ne démontrent pas *in concreto* que les dispositions attaquées sont susceptibles de porter atteinte à leur but statutaire, en ce qu'elles ne prouvent pas qu'elles comptent dans leurs rangs des membres à qui pourraient s'appliquer les dispositions attaquées. En outre, il apparaît que ces interventions ont une motivation politique et qu'elles ne visent pas tant les dispositions attaquées que la directive (UE) 2022/2523 du Conseil du 14 décembre 2022 « visant à assurer un niveau minimum d'imposition mondial pour les groupes d'entreprises multinationales et les groupes nationaux de grande envergure dans l'Union » (ci-après : la directive (UE) 2022/2523).

Quant aux moyens

En ce qui concerne le premier moyen

A.4.1. Dans le premier moyen, la partie requérante dénonce la violation, par 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), des articles 10, 11, 16 et 172 de la Constitution, lus en combinaison avec les articles 17, 20 et 21 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne (ci-après : la Charte), et de l'article 1er du Premier Protocole additionnel à la Convention européenne des droits de l'homme.

D'après la partie requérante, il y a violation du droit de propriété, en ce que l'obligation pour une entité constitutive belge de payer un impôt complémentaire en vertu de la RBII sur des bénéfices insuffisamment imposés d'autres entités constitutives qui sont établies en dehors de la Belgique, introduite par les dispositions attaquées, crée une charge disproportionnée. Il se peut en effet qu'elle aboutisse à empêcher l'entité belge d'obtenir un bénéfice (minimum), voire à mettre sa survie en péril. Ceci est d'autant plus vrai qu'aucun mécanisme de régularisation n'est prévu pour prévenir une dégradation de la situation financière des entités belges soumises à la règle RBII.

En ce que les dispositions attaquées ne tiennent ainsi pas compte de la situation financière de l'entité belge redevable d'un impôt complémentaire en vertu de la RBII, une discrimination est introduite entre entités belges, suivant qu'elles ont ou non la capacité contributive suffisante pour payer cet impôt.

A.4.2. La partie requérante estime que, lors de l'appréciation du caractère proportionné des dispositions attaquées, il faut s'abstenir de toute analyse à l'échelle du groupe. En effet, tant la directive (UE) 2022/2523 que la loi de transposition belge retiennent une approche individuelle de l'entité. Le fait qu'aucune possibilité ne soit prévue pour permettre à une société individuelle qui est soumise à un impôt complémentaire en vertu de la RBII d'exiger un soutien financier d'autres sociétés du groupe le confirme. Par ailleurs, une telle répercussion de l'impôt sur une entité constitutive étrangère n'est pas exonérée fiscalement et donnera lieu à une double imposition dans le chef de la société belge, puisqu'elle ne pourra pas déduire l'impôt en tant que frais et sera imposée sur le bénéfice présumé de cette opération.

Par ailleurs, il n'existe ni dans le droit de l'Union européenne ni dans la législation fiscale belge une « imposition au niveau du groupe » ou une « capacité contributive au niveau du groupe », en vertu de laquelle la simple appartenance à un groupe d'entreprises suffirait pour soumettre une société du groupe distincte à un impôt qui est étranger à sa situation économique et financière. La Cour européenne des droits de l'homme relève également dans sa jurisprudence que l'on ne peut faire abstraction de la personnalité juridique que dans des cas particuliers.

Même à retenir une approche au niveau du groupe, l'on ne saurait malgré tout présumer qu'un groupe d'entreprises affichant un chiffre d'affaires élevé présente par définition également une grande capacité contributive.

A.4.3. Étant donné que les dispositions attaquées transposent la directive (UE) 2022/2523, la partie requérante demande à la Cour, avant que cette dernière statue sur la constitutionnalité des dispositions attaquées, de poser une question préjudicielle à la Cour de justice de l'Union européenne quant à la validité de cette directive.

A.5. Les parties intervenantes appuient le premier moyen de la partie requérante.

A.6.1. Selon le Conseil des ministres, le premier moyen n'est pas fondé.

Le Conseil des ministres soutient que l'impôt complémentaire en vertu de la RBII poursuit un objectif légitime, à savoir contrer le transfert de bénéfices vers les juridictions où l'imposition est faible et garantir que les groupes d'entreprises multinationales paient leur juste part d'impôt. De plus, cet impôt n'est pas disproportionné. Son application suppose en effet que le bénéfice effectivement réalisé au niveau du groupe n'ait pas été soumis dans une juridiction donnée à un taux d'imposition effectif minimum de 15 %. Il s'agit là du taux considéré aujourd'hui au niveau international comme le « seuil plancher », raison pour laquelle il n'est pas excessif. Il est par ailleurs logique de prendre le groupe pour étalon lorsqu'on applique une mesure qui vise à ce que les groupes multinationaux paient une juste part des impôts. Il est permis de penser que ceux d'entre eux qui ressortissent aux mesures « Pilier deux » disposent des moyens financiers requis pour fournir le soutien financier nécessaire à leurs entités qui seraient redevables de l'impôt complémentaire en vertu de la RBII. Il convient en outre de tenir compte de ce que cet impôt complémentaire est un filet de sécurité qui s'applique uniquement lorsque les autres mesures « Pilier deux » ne permettent pas d'atteindre l'impôt minimum. De plus, cet ensemble de mesures est caractérisé par une série d'exceptions, de dispositions transitoires et de régimes de protection également pensés pour en garantir une application équitable et réaliste. Il faut aussi garder à l'esprit que l'impôt complémentaire en vertu de la RBII est établi avant tout par juridiction et non par entité. Son calcul résulte d'une formule qui a pour effet d'attribuer l'impôt aux juridictions où un groupe exerce des activités d'une certaine ampleur. Dans l'attribution de l'impôt entre entités constitutives belges, les dispositions attaquées tiennent compte, dans la mesure du possible, de leur capacité contributive et prévoient une certaine flexibilité. Il découle de ces éléments qu'il existe un lien raisonnable de proportionnalité entre l'impôt complémentaire en vertu de la RBII et l'objectif poursuivi, de sorte qu'il n'est pas question d'une violation du droit de propriété.

A.6.2. Puisque le contrôle au regard du droit de propriété est évident, le Conseil des ministres considère qu'il ne s'indique pas de poser une question préjudicielle à la Cour de justice.

En ce qui concerne le deuxième moyen

A.7.1. Dans le deuxième moyen, la partie requérante dénonce la violation, par les articles 35 et 36 de la loi du 19 décembre 2023, des articles 10, 11 et 172 de la Constitution, lus en combinaison avec la liberté d'entreprendre, telle qu'elle est visée à l'article II.3 du Code de droit économique, avec les articles 15, 16, 20 et 21 de la Charte, avec les articles 49 et 56 du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne ainsi qu'avec le principe fondamental de la sécurité juridique et avec le principe général de sécurité juridique dans le droit de l'Union.

D'après la partie requérante, il y a violation de la liberté d'entreprendre, du principe de sécurité juridique et du principe d'égalité et de non-discrimination, en ce que, conformément aux dispositions attaquées, une entité belge peut être redevable d'un impôt complémentaire en vertu de la RBII sur des bénéfices d'autres entités établies en dehors de la Belgique, qui sont décorrélés des bénéfices de l'entité belge, et ce, sans qu'il soit tenu compte de la situation financière de cette dernière. Ainsi une discrimination est-elle introduite entre entités belges suivant qu'elles disposent de la capacité contributive suffisante pour payer cet impôt ou non. Dans ce dernier cas, la mesure attaquée peut avoir pour conséquence que les entités concernées soient redevables d'un impôt complémentaire en vertu de la RBII plusieurs fois supérieur à leurs bénéfices, ce qui compromet leur position concurrentielle, entache leur solvabilité et menace même leur survie. Compte tenu de l'obligation de payer cet impôt complémentaire, la société belge est par ailleurs privée du droit de disposer librement des moyens économiques, techniques et financiers qu'elle possède. À admettre que le groupe doive fournir du soutien pour financer l'impôt complémentaire en vertu de la RBII, cet impôt constitue de surcroît une entrave à la liberté d'un groupe de déployer ses moyens financiers de la manière qu'il estime la plus opportune. Par conséquent, l'impôt complémentaire en vertu de la RBII restreint de manière disproportionnée la liberté d'entreprendre.

À cela s'ajoute que les dispositions attaquées ne permettent pas de déterminer au préalable à quelle juridiction et à quelle entité sera attribué l'impôt complémentaire en vertu de la RBII, ni quel en est le montant. Les tiers ne seront ainsi pas en mesure d'apprécier raisonnablement à l'avance la position financière, et donc la solvabilité, des entités belges auxquelles elles ont affaire. Les dispositions attaquées exposent donc tous les tiers à l'insécurité juridique dans les actes juridiques qu'ils posent avec les entités susceptibles d'être soumises à l'impôt complémentaire au titre de la RBII.

A.7.2. Étant donné que les dispositions attaquées transposent la directive (UE) 2022/2523, la partie requérante demande à la Cour, avant que cette dernière statue sur la constitutionnalité des dispositions attaquées, de poser des questions préjudicielles à la Cour de justice de l'Union européenne quant à la validité de cette directive.

A.8. Les parties intervenantes appuient le deuxième moyen de la partie requérante.

A.9.1. Le Conseil des ministres considère que les dispositions attaquées ne portent pas atteinte à la liberté d'entreprendre ni au principe de la sécurité juridique.

En ce qui concerne la prétendue violation de la liberté d'entreprendre, il renvoie aux arguments qu'il a développés en réponse au premier moyen relativement à l'objectif légitime et à la proportionnalité.

Pour ce qui est de la violation alléguée du principe de la sécurité juridique, le Conseil des ministres constate que l'application des mesures « Pilier deux » et de l'impôt complémentaire en vertu de la RBII est suffisamment claire, accessible et prévisible pour les entités susceptibles d'être soumises à cet impôt complémentaire, ce que la partie requérante ne conteste d'ailleurs pas. Du reste, il n'est pratiquement jamais possible pour les tiers d'appréhender avec certitude la situation fiscale des entreprises avec lesquelles ils traitent. De grands groupes de sociétés et des entreprises à part entière présentant un chiffre d'affaires consolidé d'au moins 750 millions d'euros sont par ailleurs tenus d'assurer la transparence fiscale en établissant et en publiant une déclaration pays par pays qui reprend certaines informations fiscales et financières. Dès lors que ce seuil de déclaration correspond en grande partie au seuil de chiffre d'affaires déclenchant l'application des mesures « Pilier deux », les tiers pourront désormais, dans leurs échanges commerciaux, disposer de davantage d'informations sur les groupes d'entreprises susceptibles d'être redevables des impôts complémentaires « Pilier deux » que sur les entreprises de moins grande envergure.

A.9.2. Puisque le contrôle au regard de la liberté d'entreprendre et du principe de sécurité juridique est évident, le Conseil des ministres estime qu'il n'y a pas lieu de poser une question préjudicielle à la Cour de justice de l'Union européenne.

En ce qui concerne le troisième moyen

A.10.1. Dans le troisième moyen, la partie requérante dénonce la violation, par les articles 35 et 36 de la loi du 19 décembre 2023, des articles 10, 11 et 172 de la Constitution, lus en combinaison avec les articles 20 et 21 de la Charte.

D'après la partie requérante, les dispositions attaquées font naître une discrimination, en ce que, conformément à ces dispositions, une entité belge peut être redevable d'un impôt complémentaire en vertu de la RBII sur des bénéfices sans lien avec les siens ou avec ses activités, sans qu'il soit tenu compte de sa situation financière. Ainsi ces dispositions ont-elles pour conséquence que deux catégories d'entités qui se trouvent dans des situations objectivement différentes sont traitées de la même manière, à savoir des entités belges auxquelles est appliqué un impôt complémentaire en vertu de la RBII et qui accusent des pertes ou enregistrent peu de bénéfices, d'une part, et les entités belges à qui ce même impôt complémentaire est appliqué mais qui réalisent des bénéfices élevés leur permettant de supporter cet impôt, d'autre part. Cette identité de traitement entre différentes catégories de contribuables n'est pas justifiée à la lumière de l'objectif poursuivi par le législateur consistant à garantir une imposition minimale. En effet, eu égard à cet objectif, la capacité contributive est un critère pertinent. Si l'entité belge n'est pas en mesure de payer l'impôt complémentaire en vertu de la RBII, l'objectif de garantir un certain niveau d'imposition dans un pays ne sera en tout état de cause pas atteint. Par ailleurs, cette identité de traitement est disproportionnée, en ce qu'elle implique que les entités belges concernées pourraient être dans l'impossibilité de réaliser un bénéfice minimum après impôt, voire que leur survie serait compromise.

Dans son mémoire en réponse, la partie requérante ajoute que la rentabilité, le taux d'imposition effectif et la capacité contributive d'un groupe dans son ensemble sont dénués de pertinence, tant pour déterminer que pour percevoir l'impôt complémentaire en vertu de la RBII. Si la Cour devait néanmoins être d'avis qu'il convient de retenir l'approche au niveau du groupe, une autre discrimination se ferait jour : un groupe qui réalise un bénéfice insuffisamment imposé dans un pays, mais qui essuie des pertes sur base consolidée, est traité de la même manière qu'un groupe qui réalise un bénéfice insuffisamment imposé dans ce même pays, mais qui enregistre un bénéfice sur base consolidée, en ce que tous deux sont soumis au même impôt complémentaire en vertu de la RBII. Or, ces deux catégories ne sont pas comparables à la lumière de l'objectif poursuivi consistant à soumettre les bénéfices de groupes à un impôt minimum déterminé.

A.10.2. Étant donné que les dispositions attaquées transposent la directive (UE) 2022/2523, la partie requérante demande à la Cour, avant que cette dernière statue sur la constitutionnalité des dispositions attaquées, de poser une question préjudicielle à la Cour de justice de l'Union européenne quant à la validité de cette directive.

A.11. Les parties intervenantes appuient le troisième moyen de la partie requérante.

A.12.1. Le Conseil des ministres estime que les dispositions attaquées ne portent pas atteinte au principe d'égalité et de non-discrimination.

D'après le Conseil des ministres, les entités susceptibles d'être redevables de l'impôt complémentaire en vertu de la RBII peuvent se trouver dans des situations comparables, eu égard à l'objectif des mesures « Pilier deux », et en particulier de l'impôt complémentaire en question, à savoir contrer le transfert de bénéfices vers les juridictions où l'imposition est faible et garantir que les groupes d'entreprises multinationales paient leur juste part d'impôt. Les catégories d'entités que compare la partie requérante font toutes deux partie d'un groupe de sociétés dont le bénéfice n'est pas soumis à un taux effectif d'imposition d'au moins 15 % dans une juridiction donnée. De plus, elles se trouvent toutes les deux dans une juridiction où le groupe poursuit des activités dans des proportions assez élevées par rapport à d'autres juridictions, en ce que l'impôt complémentaire est attribué à cette juridiction. La capacité contributive d'une société du groupe en particulier n'a pas de lien avec la nature et l'objectif des mesures « Pilier deux ». L'impôt complémentaire en vertu de la RBII est en effet considéré en premier lieu comme une dette fiscale propre au groupe en tant que tel plutôt qu'à une société de celui-ci en particulier.

En tout état de cause, l'identité de traitement des deux catégories de contribuables repose sur un critère objectif, à savoir, d'une part, la participation à un groupe de sociétés « Pilier deux » et, d'autre part, la clef de répartition de l'impôt complémentaire en vertu de la RBII entre juridictions et, au sein de chacune d'entre elles, entre entités constitutives. Ces critères sont pertinents au regard de l'objectif poursuivi.

Enfin, les dispositions attaquées n'entraînent pas des effets disproportionnés. En effet, elles permettent qu'un groupe choisisse librement de désigner une entité constitutive en particulier sur laquelle sera prélevé l'impôt complémentaire en vertu de la RBII, de sorte que le groupe lui-même peut sélectionner l'entité belge présentant la capacité contributive la plus solide. Pour le surplus, le Conseil des ministres renvoie en la matière à l'exposé qu'il a développé à propos du premier moyen (A.6.1).

En ce qui concerne la discrimination supplémentaire qu'épingle la partie requérante dans son mémoire en réponse entre un groupe qui réalise un bénéfice insuffisamment imposé dans un pays mais qui essuie des pertes sur base consolidée, et un groupe qui réalise un bénéfice insuffisamment imposé dans ce même pays mais qui enregistre un bénéfice sur base consolidée, le Conseil des ministres relève que ces catégories de personnes se trouvent elles aussi dans des situations comparables au regard de la nature et de l'objectif des mesures « Pilier deux ». À tout le moins leur identité de traitement repose-t-elle sur un critère objectif et pertinent, et elle ne dépasse pas ce qui est nécessaire pour atteindre ce but.

A.12.2. Puisque le contrôle au regard du principe d'égalité et de non-discrimination est évident, le Conseil des ministres estime qu'il n'y a pas lieu de poser une question préjudicielle à la Cour de justice.

En ce qui concerne le quatrième moyen

A.13.1. Dans le quatrième moyen, la partie requérante dénonce la violation, par les articles 35 et 36 de la loi du 19 décembre 2023, des articles 10, 11, 170, § 1er, et 172 de la Constitution et du principe de territorialité fiscale qui découle du principe de légalité en matière fiscale tel qu'il est consacré aux articles 170, § 1er, et 172, alinéa 2,

de la Constitution, lus en combinaison ou non avec le principe de territorialité fiscale qui est reconnu dans la jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne et dans le droit coutumier international.

La partie requérante soutient qu'en vertu des dispositions attaquées, une entité belge est redevable d'un impôt sur des bénéfices insuffisamment imposés réalisés dans une autre juridiction par d'autres entités sur lesquelles elle n'exerce aucun contrôle, de sorte qu'elle ne recevra jamais ces bénéfices. La simple présence d'une entité constitutive en Belgique ne suffit pas pour constater le lien réel et raisonnable avec la Belgique qu'exige le principe de territorialité fiscale. L'impôt complémentaire en vertu de la RBII ne présente aucun lien avec les activités de l'entité belge qui y est soumise. L'objectif consistant à parvenir à un impôt international minimum n'est pas reconnu en droit coutumier international comme légitimant l'extraterritorialité d'une juridiction. De plus, l'impôt complémentaire en vertu de la RBII ne peut se justifier sur la base de ce qu'il constituerait une norme acceptée internationalement, puisqu'un très grand nombre de pays n'ont pas introduit les règles globales « Pilier deux » de l'Organisation de coopération et de développement économiques et que l'impôt complémentaire en vertu de la RBII s'applique uniquement aux filiales belges de groupes qui sont établis dans des pays n'ayant pas introduit les règles globales « Pilier deux ». Enfin, les dispositions attaquées ne peuvent être comparées à une règle de *controlled foreign company* (ci-après : règle CFC), puisque l'impôt complémentaire en vertu de la RBII présente un champ d'application bien plus large et entraîne des conséquences financières plus lourdes qu'une règle CFC.

La violation du principe de territorialité fiscale conduit *ipso facto* à la violation du principe d'égalité et de non-discrimination garanti par la Constitution, étant donné qu'elle fait naître une discrimination entre des citoyens qui jouissent de la garantie de ce principe et ceux qui n'en jouissent pas.

A.13.2. Étant donné que les dispositions attaquées transposent la directive (UE) 2022/2523, la partie requérante demande à la Cour, avant que cette dernière statue sur la constitutionnalité des dispositions attaquées, de poser une question préjudicielle à la Cour de justice de l'Union européenne quant à la validité de cette directive.

A.14. Les parties intervenantes appuient le quatrième moyen de la partie requérante.

A.15.1. Le Conseil des ministres estime que les dispositions attaquées ne portent pas atteinte au principe de territorialité fiscale. Il souligne que les règles « Pilier deux », parmi lesquelles figure l'impôt complémentaire en vertu de la RBII, constituent une nouvelle norme fiscale convenue internationalement, à laquelle de très nombreuses juridictions ont consenti. L'impôt complémentaire en vertu de la RBII est un prélèvement *sui generis* qui a été élaboré à l'échelon international en tant qu'impôt propre au groupe. Étant donné que le contribuable est une entité constitutive qui est établie en Belgique, il existe un critère de rattachement suffisant au territoire Belge pour qu'elle ressortisse à la compétence fiscale belge. Le simple fait que cet impôt est calculé en premier lieu sur la base des bénéfices mondiaux insuffisamment imposés du groupe ne conduit pas à la violation du principe de territorialité fiscale.

Le Conseil des ministres compare les dispositions attaquées à une règle CFC, par laquelle certains bénéfices d'une filiale insuffisamment imposée seront imposés dans le chef d'une entité mère implantée dans un État qui a introduit ces règles CFC. Il est généralement admis internationalement que ces règles n'emportent pas davantage la violation du principe de territorialité fiscale.

A.15.2. Puisque le contrôle au regard du principe de territorialité fiscale est évident, le Conseil des ministres considère qu'il ne s'indique pas de poser une question préjudicielle à la Cour de justice.

- B -

Quant aux dispositions attaquées et à leur contexte

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 ».

B.1.2. La loi du 19 décembre 2023 vise à transposer la directive (UE) 2022/2523 du Conseil du 14 décembre 2022 « visant à assurer un niveau minimum d'imposition mondial pour les groupes d'entreprises multinationales et les groupes nationaux de grande envergure dans l'Union » (ci-après : la directive (UE) 2022/2523). Cette directive entend quant à elle aboutir à une mise en œuvre uniforme, au sein de l'Union européenne, des règles globales de l'Organisation de coopération et de développement économiques (ci-après : l'OCDE), énoncées dans le document « Les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie – Règles globales anti-érosion de la base d'imposition (Pilier Deux) » (ci-après : les règles globales OCDE), approuvé le 14 décembre 2021 par le Cadre inclusif sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices de l'OCDE et du G20.

B.1.3. Les règles globales OCDE s'inscrivent dans les « efforts permanents [déployés] pour mettre un terme aux pratiques fiscales des [entreprises multinationales] leur permettant de transférer leurs bénéfices vers des juridictions où elles sont soumises à une imposition nulle ou très faible » (considérant 2 de la directive (UE) 2022/2523).

À cette fin, les règles globales OCDE prévoient un régime d'imposition coordonné qui doit garantir que les grandes entreprises multinationales paient un minimum d'impôts sur les revenus perçus dans chacune des juridictions où elles sont actives. Ces règles y parviennent par l'introduction d'un impôt additionnel, dit « complémentaire », qui frappe les bénéfices générés dans une juridiction lorsque cette dernière applique un taux effectif d'imposition inférieur au taux minimum de 15 %.

B.1.4. La directive (UE) 2022/2523 s'applique – tout comme les règles globales OCDE – aux entités constitutives situées dans un État membre qui sont membres d'un groupe d'entreprises multinationales (ci-après : groupe d'EMN), à savoir un groupe comprenant au moins une entité ou un établissement stable qui n'est pas situé dans la juridiction de l'entité mère ultime, cette dernière présentant, dans ses états annuels consolidés, un chiffre d'affaires annuel égal ou supérieur à 750 millions d'euros au cours d'au moins deux des quatre années

fiscales précédant immédiatement l'année fiscale testée. En outre, la directive s'applique aux groupes nationaux de grande envergure, à savoir des groupes dont toutes les entités constitutives sont situées dans un même État membre et dont l'entité mère doit présenter, dans ses états annuels consolidés, un chiffre d'affaires annuel égal ou supérieur à 750 millions d'euros au cours d'au moins deux des quatre années fiscales précédant immédiatement l'année fiscale testée (articles 2, paragraphe 1, et 3 de la directive (UE) 2022/2523).

La directive (UE) 2022/2523 prévoit un impôt complémentaire qui est prélevé lorsque le taux effectif d'imposition d'un groupe d'EMN ou d'un groupe national de grande envergure dans une juridiction déterminée est inférieur à 15 %. Cette juridiction est alors considérée comme étant « à faible imposition » (article 3, paragraphes 15 et 35, de la directive (UE) 2022/2523).

L'impôt complémentaire est déterminé par deux règles interdépendantes, qui figurent également dans les règles globales OCDE, à savoir la règle d'inclusion des revenus (« *Income Inclusion Rule* »; ci-après : la RIR) et la règle relative aux bénéfices insuffisamment imposés (« *Undertaxed Profit Rule* »; ci-après : la RBII).

La RIR implique qu'« une entité mère d'un groupe d'EMN ou d'un groupe national de grande envergure calcule et paie sa part attribuable de l'impôt complémentaire pour les entités constitutives faiblement imposées du groupe » (article 1er, paragraphe 1, *a*), de la directive (UE) 2022/2523). En vertu de l'article 9 de cette directive, la part de l'impôt complémentaire pour une entité constitutive faiblement imposée attribuable à l'entité mère correspond à la part des titres de participation de l'entité mère ouvrant droit sur le bénéfice admissible de cette entité constitutive faiblement imposée.

Lorsque l'entité mère est une entité exclue ou lorsqu'elle est située dans une juridiction qui ne dispose pas d'une RIR qualifiée, la RBII s'applique (considérant 10 de la directive (UE) 2022/2523). Cette dernière implique qu'« une entité constitutive d'un groupe d'EMN a une charge d'impôt supplémentaire sous la forme d'une sortie de trésorerie égale à sa part de l'impôt complémentaire qui n'a pas été imputée au titre de la RIR pour les entités constitutives faiblement imposées du groupe » (article 1er, paragraphe 1, *b*), de la directive (UE) 2022/2523). Ainsi la RBII doit-elle « servir de filet de sécurité à la RIR en permettant de réattribuer tout montant résiduel d'impôt complémentaire dans les cas où le

montant total de l'impôt complémentaire se rapportant aux entités faiblement imposées n'a pas pu être perçu par les entités mères en application de la RIR » (considérant 5 de la directive (UE) 2022/2523). La RBII attribue aux entités constitutives les montants résiduels de l'impôt complémentaire au prorata d'une formule de répartition fondée sur le nombre de leurs employés et leurs actifs corporels (article 14 de la directive (UE) 2022/2523).

Les États membres peuvent en outre choisir d'appliquer un impôt national complémentaire qualifié sur le bénéfice excédentaire calculé conformément à la directive de toutes les entités constitutives faiblement imposées situées dans leur juridiction (articles 1er, paragraphe 2, et 11, paragraphe 1, de la directive (UE) 2022/2523). Si un État membre dans lequel sont situées des entités constitutives d'un groupe d'EMN ou d'un groupe national de grande envergure choisit d'appliquer un impôt national complémentaire qualifié, toutes les entités constitutives faiblement imposées du groupe d'EMN ou du groupe national de grande envergure dans ledit État membre sont soumises à cet impôt national complémentaire qualifié au titre de l'année fiscale (article 11, paragraphe 1, de la directive (UE) 2022/2523).

B.1.5. Aux fins de transposer la directive (UE) 2022/2523, la loi du 19 décembre 2023 prévoit, à l'échelle de la Belgique, « un impôt minimum pour les groupes d'entreprises multinationales et les groupes nationaux de grande envergure [...] sous la forme [...] : 1° [d']un impôt national complémentaire [...]; 2° [d']un impôt complémentaire en vertu de la RIR [...]; 3° [d']un impôt complémentaire en vertu de la RBII ». Le taux d'imposition minimum est établi à 15 % et s'applique aux entités constitutives établies en Belgique qui sont membres d'un groupe d'EMN ou d'un groupe national de grande envergure belge dont le chiffre d'affaires annuel est égal ou supérieur à 750 millions d'euros dans les états financiers consolidés de son entité mère ultime pendant au moins deux des quatre années fiscales précédant immédiatement l'année fiscale examinée (articles 3, 15°, et 5, § 1er, de la loi du 19 décembre 2023).

Les travaux préparatoires précisent :

« Le calcul des différents impôts complémentaires suit des étapes généralement identiques.

L'étape 1 consiste à déterminer les entités qui entrent dans le champ d'application de l'impôt minimum.

L'étape 2 consiste à déterminer le bénéfice ou la perte admissible pour une juridiction.

L'étape 3 consiste ensuite à déterminer le montant ajusté des impôts concernés pour une juridiction.

L'étape 4 consiste à calculer le taux effectif d'imposition et l'impôt complémentaire à payer par juridiction.

L'étape 5 consiste enfin à attribuer cet impôt complémentaire à des entités déterminées.

Il s'agira d'abord d'appliquer l'impôt national complémentaire aux entités belges d'un groupe d'EMN ou d'un groupe national de grande envergure.

Ensuite, dans le cadre de l'imposition complémentaire en vertu de la RIR, un impôt supplémentaire sera appliqué aux bénéfices excédentaires d'une entité constitutive faiblement imposée par une entité située plus haut dans la structure du groupe, qui sera souvent l'entité mère ultime.

Enfin, l'imposition restante est garantie par l'application de l'impôt complémentaire en vertu de la RBII.

L'impôt complémentaire en vertu de la RBII fonctionne donc comme un ' filet de sécurité ' pour l'imposition complémentaire en vertu de la RIR » (*Doc. parl.*, Chambre, 2023-2024, DOC 55-3678/001, p. 9).

B.1.6. Les articles 35 et 36, attaqués, de la loi du 19 décembre 2023 forment le chapitre 8 (« Impôt complémentaire en vertu de la RBII ») du titre II de cette loi.

Concernant ce chapitre, les travaux préparatoires de la loi du 19 décembre 2023 mentionnent :

« L'impôt complémentaire en vertu de la RBII est le troisième impôt complémentaire possible introduit dans ce titre.

L'impôt complémentaire en vertu de la RBII sert de filet de sécurité pour la RIR lorsqu'il ne peut pas être appliqué ou lorsqu'il n'aboutit pas à une situation dans laquelle tous les impôts complémentaires sont effectivement établis.

Dans le cadre de l'impôt complémentaire en vertu de la RBII, un pays a la possibilité de refuser une déduction ou de demander un ajustement équivalent dans la mesure où les bénéfices d'une entité faiblement imposée du groupe d'EMN ne sont pas soumis à l'impôt en vertu d'un RIR.

Pour éviter toute complexité, le présent titre choisit d'appliquer l'impôt complémentaire en vertu de la RBII par le biais d'un impôt complémentaire distinct, c'est-à-dire d'un ajustement équivalent, plutôt que par le biais d'un refus de déduction dans le cadre de l'impôt des sociétés.

L'impôt complémentaire en vertu de la RBII, contrairement à l'impôt complémentaire en vertu de la RIR, est attribué à une juridiction et non à une entité.

Il appartient donc à chaque juridiction de décider quelles sociétés du groupe d'EMN doivent supporter l'impôt.

Si une juridiction ne parvient pas à imposer effectivement l'impôt complémentaire en vertu de la RBII au cours d'une année donnée, le solde devra être reporté sur les années suivantes.

Par conséquent, les années suivantes, cette juridiction ne sera plus incluse dans le calcul de la RBII et ne se verra donc pas attribuer un nouvel impôt complémentaire en vertu de la RBII.

L'attribution de l'impôt complémentaire en vertu de la RBII à une juridiction se fait à l'aide d'une formule qui prend en compte les travailleurs dans une juridiction ainsi que les actifs corporels dans une juridiction.

En la matière, la Belgique choisit par conséquent de percevoir le montant de l'impôt complémentaire en vertu de la RBII à un groupe d'EMN auprès d'une entité constitutive » (*ibid.*, pp. 91-92).

Les dispositions attaquées sont libellées comme suit :

« Art. 35. § 1er. Un impôt complémentaire en vertu de la RBII qui est égal à l'impôt complémentaire de l'entité constitutive faiblement imposée, à concurrence du montant visé à l'article 36, est dû par l'entité constitutive établie en Belgique, lorsque l'entité mère ultime du groupe d'EMN à laquelle cette entité constitutive appartient :

- 1) est une entité exclue;
- 2) est établie dans une juridiction de pays tiers qui n'applique pas de RIR qualifiée; ou
- 3) est établie dans une juridiction qui pour l'application de la présente loi est considérée comme une juridiction à faible imposition visée à l'article 3, 35°.

§ 2. Si plusieurs entités constitutives belges font partie d'un groupe d'EMN tel que visé au paragraphe 1er l'impôt complémentaire en vertu de la RBII, déterminé pour le groupe d'EMN conformément à l'article 36, est perçu auprès de l'entité constitutive qui a les bénéfices nets admissibles les plus élevés en Belgique.

Par dérogation à l'alinéa 1er, un groupe d'EMN peut choisir de désigner une autre entité constitutive belge auprès de laquelle l'impôt est perçu.

§ 3. Le Roi peut déterminer les modalités concernant le paiement de l'impôt complémentaire en vertu de la RBII.

Article 36. § 1er. L'impôt complémentaire pour la RBII est égal au montant total de l'impôt complémentaire pour la RBII au titre de l'année fiscale relatif au groupe d'EMN, visé au paragraphe 2, multiplié par le ratio pour la RBII de la Belgique au titre de l'année fiscale, déterminé conformément au paragraphe 5.

§ 2. Le montant total de l'impôt complémentaire dû au titre de la RBII pour une année fiscale est égal à la somme de l'impôt complémentaire calculé pour chaque entité constitutive faiblement imposée du groupe d'EMN pour cette année fiscale, conformément à l'article 22, sous réserve des ajustements décrits aux paragraphes 3 et 4.

§ 3. L'impôt complémentaire dû au titre de la RBII par une entité constitutive faiblement imposée est égal à zéro lorsque, pour l'année fiscale, tous les titres de participation de l'entité mère ultime dans cette entité constitutive faiblement imposée sont détenus directement ou indirectement par une ou plusieurs entités mères, qui sont tenues d'appliquer une RIR qualifiée pour cette entité constitutive faiblement imposée au titre de cette année fiscale.

§ 4. Lorsque le paragraphe 3 ne s'applique pas, l'impôt complémentaire dû au titre de la RBII par une entité constitutive faiblement imposée est diminué de la part de l'impôt complémentaire de cette entité constitutive faiblement imposée qui est attribuable à l'entité mère imposable en vertu de la RIR qualifiée.

§ 5. Le pourcentage au titre de la RBII de la Belgique est égal, pour chaque année fiscale et chaque groupe d'EMN, à la somme des ratios de 50 p.c. de A et 50 p.c. de B, où :

- A est le rapport du nombre total d'employés de toutes les entités constitutives du groupe d'EMN établies en Belgique sur le nombre total d'employés de toutes les entités constitutives du groupe d'EMN établies dans une juridiction disposant d'une RBII qualifiée en vigueur pour l'année fiscale;

- B est le rapport de la somme de la valeur nette comptable des actifs corporels de toutes les entités constitutives du groupe d'EMN établies en Belgique sur la somme de la valeur nette comptable des actifs corporels de toutes les entités constitutives du groupe d'EMN établies dans une juridiction disposant d'une RBII qualifiée en vigueur pour l'année fiscale.

§ 6. Le nombre total d'employés visé au paragraphe 5, 1er tiret, désigne le nombre d'employés en équivalent temps plein de l'ensemble des entités constitutives établies dans la juridiction concernée, y compris les sous-traitants indépendants à condition qu'ils participent aux activités opérationnelles ordinaires de l'entité constitutive.

Les actifs corporels visés au paragraphe 5, deuxième tiret, comprennent les actifs corporels de toutes les entités constitutives établies dans la juridiction concernée mais n'incluent pas la trésorerie et les équivalents de trésorerie, les actifs incorporels ni les actifs financiers.

§ 7. Les employés dont les coûts salariaux sont comptabilisés dans les états financiers distincts d'un établissement stable conformément à l'article 11, § 1er, et ajustés selon les modalités de l'article 11, § 2, sont attribués à la juridiction dans laquelle est situé l'établissement stable.

Les actifs corporels pris en compte dans les états financiers distincts d'un établissement stable conformément à l'article 11, § 1er, et ajustés selon les modalités de l'article 11, § 2, sont attribués à la juridiction dans laquelle est établi l'établissement stable.

Le nombre de salariés et les actifs corporels attribués à la juridiction d'un établissement stable ne sont pas pris en compte dans le nombre de salariés et les actifs corporels de la juridiction de l'entité principale.

Le nombre d'employés et la valeur nette comptable des actifs corporels d'une entité d'investissement ou une entité transparente intermédiaire sont exclus des éléments de la formule figurant au paragraphe 5, à moins que dans le cas d'une entité transparente ils ne soient attribués à un établissement stable ou, en l'absence d'établissement stable, aux entités constitutives établies dans la juridiction où l'entité transparente intermédiaire a été constituée.

§ 8. Par dérogation au paragraphe 5, le pourcentage au titre de la RBII pour un groupe d'EMN est réputé égal à zéro au titre d'une année fiscale, à condition que le montant de l'impôt complémentaire pour la RBII attribué à la Belgique au cours d'une année fiscale antérieure n'ait pas eu pour conséquence d'imposer aux entités constitutives dudit groupe d'EMN établies en Belgique une charge d'impôt en espèces supplémentaire égale, au total, au montant de l'impôt complémentaire au titre de la RBII attribué à la Belgique pour cette année fiscale antérieure.

Le nombre d'employés et la valeur nette comptable des actifs corporels des entités constitutives d'un groupe d'EMN établi en Belgique dont le pourcentage au titre de la RBII est égal à zéro pour une année fiscale sont exclus des éléments de la formule d'attribution du montant total de l'impôt complémentaire au titre de la RBII au groupe d'EMN pour cette année fiscale.

§ 9. Le paragraphe 8 ne s'applique pas à une année fiscale si toutes les juridictions qui ont une RBII qualifiée en vigueur pour l'année fiscale concernée ont un pourcentage au titre de la RBII égal à zéro pour le groupe d'EMN pour cette année fiscale ».

B.1.7. En vertu de l'article 68 de la loi du 19 décembre 2023, les dispositions attaquées sont entrées en vigueur le 31 décembre 2023 et l'article 35 de cette même loi est applicable aux années fiscales commençant à partir du 31 décembre 2024.

Quant à la recevabilité du recours

B.2.1. 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 statuaire 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 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.

Quant aux interventions

B.3.1. L'article 87, § 2, de la loi spéciale du 6 janvier 1989 dispose :

« Lorsque la Cour constitutionnelle statue sur les recours en annulation visés à l'article 1er, toute personne justifiant d'un intérêt peut adresser ses observations dans un mémoire à la Cour dans les trente jours de la publication prescrite par l'article 74. Elle est, de ce fait, réputée partie au litige ».

Justifie d'un intérêt au sens de cette disposition la personne qui montre que sa situation peut être directement affectée par l'arrêt que la Cour est appelée à rendre à propos du recours en annulation.

B.3.2. Étant donné que les associations intervenantes, qui, par leurs interventions, souhaitent soutenir le recours en annulation de la partie requérante, n'ajoutent aucun argument

essentiel à propos des griefs formulés par cette dernière, il n’y a pas lieu d’examiner la recevabilité de leur intervention.

Quant au fond

B.4.1. Dans le premier moyen, la partie requérante dénonce la violation, par les articles 35 et 36 de la loi du 19 décembre 2023, des articles 10, 11, 16 et 172 de la Constitution, lus en combinaison avec les articles 17, 20 et 21 de la Charte des droits fondamentaux de l’Union européenne (ci-après : la Charte), et de l’article 1er du Premier Protocole additionnel à la Convention européenne des droits de l’homme (ci-après : le Premier Protocole additionnel).

Dans le deuxième moyen, la partie requérante dénonce la violation, par les articles 35 et 36 de la loi du 19 décembre 2023, des articles 10, 11 et 172 de la Constitution, lus en combinaison avec la liberté d’entreprendre, telle qu’elle est visée à l’article II.3 du Code de droit économique, avec les articles 15, 16, 20 et 21 de la Charte, avec les articles 49 et 56 du Traité sur le fonctionnement de l’Union européenne (ci-après : le TFUE) ainsi qu’avec le principe fondamental de la sécurité juridique et avec le principe général de sécurité juridique dans le droit de l’Union.

Dans le troisième moyen, la partie requérante dénonce la violation, par les articles 35 et 36 de la loi du 19 décembre 2023, des articles 10, 11 et 172 de la Constitution, lus en combinaison avec les articles 20 et 21 de la Charte.

Dans le quatrième moyen, la partie requérante dénonce la violation, par les articles 35 et 36 de la loi du 19 décembre 2023, des articles 10, 11, 170, § 1er, et 172 de la Constitution et du principe de territorialité fiscale qui découle du principe de légalité en matière fiscale tel qu’il est consacré aux articles 170, § 1er, et 172, alinéa 2, de la Constitution, lus en combinaison ou non avec le principe de territorialité fiscale qui est reconnu dans la jurisprudence de la Cour de justice de l’Union européenne et dans le droit coutumier international.

B.4.2. La partie requérante fait grief aux dispositions attaquées d'introduire une obligation pour les entités belges d'un groupe d'EMN de payer un impôt complémentaire en vertu de la RBII sur des bénéfices insuffisamment imposés d'autres entités constitutives établies en dehors de la Belgique, qui sont décorrélés des bénéfices de l'entité belge. Les dispositions attaquées imposeraient ainsi une charge disproportionnée qui porte atteinte au droit de propriété et à la liberté d'entreprendre. Ceci est d'autant plus vrai qu'aucun mécanisme de régularisation n'est prévu pour prévenir une dégradation de la situation financière des entités constitutives belges soumises à la règle RBII. Par ailleurs, en ce qu'elles ne tiennent pas compte de la situation financière de l'entité constitutive belge redevable d'un impôt complémentaire en vertu de la RBII, les dispositions attaquées introduiraient une égalité de traitement injustifiée entre, d'une part, les entités belges qui ont la capacité contributive suffisante pour payer l'impôt complémentaire en vertu de la RBII et, d'autre part, les entités belges dont la capacité contributive est insuffisante pour payer cet impôt.

La partie requérante critique encore le fait que les dispositions attaquées ne permettent pas de déterminer à quelle juridiction et à quelle entité constitutive sera attribué l'impôt complémentaire en vertu de la RBII, ni quel en est le montant, de sorte que les tiers ne seraient pas en mesure d'apprécier à l'avance la solvabilité des entités constitutives belges auxquelles ils ont affaire. Les dispositions attaquées exposent donc tous les tiers à l'insécurité juridique dans les actes juridiques qu'ils posent avec les entités constitutives susceptibles d'être soumises à l'impôt complémentaire au titre de la RBII.

Enfin, les dispositions attaquées porteraient atteinte au principe de territorialité fiscale, en ce que l'impôt complémentaire en vertu de la RBII ne présente aucun lien avec les activités de l'entité constitutive belge qui y est soumise.

B.4.3. Les quatre moyens critiquent en substance l'obligation faite aux entités belges d'un groupe d'EMN de s'acquitter d'un impôt complémentaire en vertu de la RBII sur des bénéfices insuffisamment imposés d'autres entités constitutives établies en dehors de la Belgique, sans qu'il soit tenu compte de la situation financière de cette entité constitutive belge. Les dispositions attaquées violeraient ainsi le principe d'égalité et de non-discrimination, le droit de propriété, la liberté d'entreprendre, le principe de la sécurité juridique et le principe de territorialité fiscale. Étant donné que les dispositions attaquées mettent en œuvre le droit de l'Union, la Cour examine le respect de ces droits fondamentaux en tenant compte notamment

des articles de la Charte invoqués. En application de l'article 52, paragraphe 3, de la Charte, les dispositions de celle-ci ont, en principe, le même sens et la même portée que les droits analogues garantis par la Convention européenne des droits de l'homme.

B.4.4. Eu égard à leur connexité, la Cour examine les quatre moyens conjointement.

B.5.1. Les articles 10 et 11 de la Constitution ont une portée générale. Ils interdisent toute discrimination, quelle qu'en soit l'origine : les règles constitutionnelles de l'égalité et de la non-discrimination sont applicables à l'égard de tous les droits et de toutes les libertés, en ce compris ceux résultant des conventions internationales liant la Belgique.

Le principe d'égalité et de non-discrimination n'exclut pas qu'une différence de traitement soit établie entre des catégories de personnes, pour autant qu'elle repose sur un critère objectif et qu'elle soit raisonnablement justifiée. Ce principe s'oppose, par ailleurs, à ce que soient traitées de manière identique, sans qu'apparaisse une justification raisonnable, des catégories de personnes se trouvant dans des situations qui, au regard de la mesure critiquée, sont essentiellement différentes.

L'existence d'une telle justification doit s'apprécier en tenant compte du but et des effets de la mesure critiquée ainsi que de la nature des principes en cause; le principe d'égalité et de non-discrimination est violé lorsqu'il est établi qu'il n'existe pas de rapport raisonnable de proportionnalité entre les moyens employés et le but visé.

B.5.2. L'article 172, alinéa 1er, de la Constitution constitue une application particulière, en matière fiscale, du principe d'égalité et de non-discrimination inscrit aux articles 10 et 11 de la Constitution.

B.5.3. Le principe d'égalité et de non-discrimination est également garanti par les articles 20 et 21 de la Charte.

L'article 20 de la Charte dispose :

« Toutes les personnes sont égales en droit ».

L'article 21 de la Charte dispose :

« 1. Est interdite, toute discrimination fondée notamment sur le sexe, la race, la couleur, les origines ethniques ou sociales, les caractéristiques génétiques, la langue, la religion ou les convictions, les opinions politiques ou toute autre opinion, l'appartenance à une minorité nationale, la fortune, la naissance, un handicap, l'âge ou l'orientation sexuelle.

2. Dans le domaine d'application des traités et sans préjudice de leurs dispositions particulières, toute discrimination exercée en raison de la nationalité est interdite ».

B.5.4. L'article 16 de la Constitution dispose :

« Nul ne peut être privé de sa propriété que pour cause d'utilité publique, dans les cas et de la manière établis par la loi, et moyennant une juste et préalable indemnité ».

L'article 1er du Premier Protocole additionnel dispose :

« Toute personne physique ou morale a droit au respect de ses biens. Nul ne peut être privé de sa propriété que pour cause d'utilité publique et dans les conditions prévues par la loi et les principes généraux du droit international.

Les dispositions précédentes ne portent pas atteinte au droit que possèdent les États de mettre en vigueur les lois qu'ils jugent nécessaires pour réglementer l'usage des biens conformément à l'intérêt général ou pour assurer le paiement des impôts ou d'autres contributions ou des amendes ».

L'article 17 de la Charte dispose :

« 1. Toute personne a le droit de jouir de la propriété des biens qu'elle a acquis légalement, de les utiliser, d'en disposer et de les léguer. Nul ne peut être privé de sa propriété, si ce n'est pour cause d'utilité publique, dans des cas et conditions prévus par une loi et moyennant en temps utile une juste indemnité pour sa perte. L'usage des biens peut être réglementé par la loi dans la mesure nécessaire à l'intérêt général.

2. La propriété intellectuelle est protégée ».

B.5.5. L'article 1er du Premier Protocole additionnel et l'article 17 de la Charte ayant une portée analogue à celle de l'article 16 de la Constitution, les garanties qu'ils contiennent forment un ensemble indissociable avec celles qui sont inscrites dans cette disposition

constitutionnelle, de sorte que la Cour en tient compte lors de son contrôle des dispositions attaquées.

B.5.6. L'article 1er du Protocole précité offre une protection non seulement contre une expropriation ou une privation de propriété (premier alinéa, seconde phrase) mais également contre toute ingérence dans le droit au respect des biens (premier alinéa, première phrase) et tout règlement de l'usage des biens (second alinéa).

Toute ingérence dans le droit de propriété doit réaliser un juste équilibre entre les impératifs de l'intérêt général et ceux de la protection du droit au respect des biens. Il faut qu'existe un rapport raisonnable de proportionnalité entre les moyens employés et le but poursuivi.

B.6.1. La liberté d'entreprendre, visée à l'article II.3 du Code de droit économique, doit s'exercer « dans le respect des traités internationaux en vigueur en Belgique, du cadre normatif général de l'union économique et de l'unité monétaire tel qu'établi par ou en vertu des traités internationaux et de la loi » (article II.4 du même Code).

La liberté d'entreprendre doit par conséquent être lue en combinaison avec les dispositions de droit de l'Union européenne applicables, ainsi qu'avec l'article 6, § 1er, VI, alinéa 3, de la loi spéciale du 8 août 1980 de réformes institutionnelles, au regard duquel la Cour peut effectuer directement un contrôle, dès lors qu'il s'agit d'une règle répartitrice de compétences.

B.6.2. La liberté d'entreprendre précitée est en outre étroitement liée à la liberté professionnelle, au droit de travailler et à la liberté d'entreprise, qui sont garantis par les articles 15 et 16 de la Charte, et à plusieurs libertés fondamentales garanties par le TFUE, comme la libre prestation des services (article 56) et la liberté d'établissement (article 49).

Dès lors que les articles 15 et 16 de la Charte et les articles 49 et 56 du TFUE ont une portée analogue à celle de la liberté d'entreprendre, la Cour tient compte des garanties contenues dans ces dispositions dans le cadre de son contrôle des dispositions attaquées.

B.6.3. La liberté d'entreprendre ne peut être conçue comme une liberté absolue. Elle ne fait pas obstacle à ce que la loi, le décret ou l'ordonnance règle l'activité économique des personnes et des entreprises.

Des mesures nationales susceptibles de gêner ou de rendre moins attrayant l'exercice des libertés fondamentales garanties par la Charte et par le TFUE peuvent néanmoins être admises dès lors qu'elles sont instaurées par la loi et qu'elles respectent la substance de ces droits et libertés, qu'elles répondent à des raisons impérieuses d'intérêt général ou aux exigences de la protection des droits et libertés d'autrui, qu'elles sont propres à garantir la réalisation de l'objectif qu'elles poursuivent et qu'elles ne vont pas au-delà de ce qui est nécessaire pour l'atteindre (CJUE, grande chambre, 22 janvier 2013, C-283/11, *Sky Österreich GmbH*, ECLI:EU:C:2013:28, points 45-50; 4 mai 2016, C-477/14, *Pillbox 38 (UK) Ltd*, ECLI:EU:C:2016:324, points 157-160; grande chambre, 13 novembre 2018, C-33/17, *Čepelník d.o.o.*, ECLI:EU:C:2018:896, point 42). Par conséquent, le législateur compétent n'interviendrait de manière déraisonnable que s'il limitait sans aucune nécessité la liberté d'entreprendre ou si cette limitation était disproportionnée au but poursuivi.

B.7. Le principe de la sécurité juridique interdit au législateur de porter atteinte sans justification objective et raisonnable à l'intérêt que possèdent les sujets de droit d'être en mesure de prévoir les conséquences juridiques de leurs actes.

B.8.1. Aux termes de son article 2, § 1er, la loi du 19 décembre 2023 vise à transposer la directive (UE) 2022/2523.

B.8.2. L'article 12, paragraphe 1, de la directive (UE) 2022/2523 dispose :

« Lorsque l'entité mère ultime d'un groupe d'EMN est située dans une juridiction de pays tiers qui n'applique pas de RIR qualifiée, ou lorsque l'entité mère ultime d'un groupe d'EMN est une entité exclue, les États membres veillent à ce que les entités constitutives situées dans l'Union soient soumises, dans l'État membre où elles sont situées, à un ajustement égal au montant de l'impôt complémentaire dû au titre de la RBII attribué audit État membre pour l'année fiscale conformément à l'article 14.

À cette fin, cet ajustement peut prendre la forme d'un impôt complémentaire dû par ces entités constitutives ou d'un refus de déduction du revenu imposable de ces entités constitutives, qui entraîne une charge fiscale nécessaire pour percevoir le montant de l'impôt complémentaire au titre de la RBII attribué à cet État membre ».

L'article 13, paragraphe 1, de la directive (UE) 2022/2523 dispose :

« Lorsque l'entité mère ultime d'un groupe d'EMN est située dans une juridiction de pays tiers à faible imposition, les États membres veillent à ce que les entités constitutives situées dans l'Union soient soumises, dans l'État membre où elles sont situées, à un ajustement égal au montant de l'impôt complémentaire au titre de la RBII attribué audit État membre pour l'année fiscale conformément à l'article 14.

À cette fin, cet ajustement peut prendre la forme d'un impôt complémentaire dû par ces entités constitutives ou d'un refus de déduction du revenu imposable de ces entités constitutives, qui entraîne une charge fiscale nécessaire pour percevoir le montant de l'impôt complémentaire au titre de la RBII attribué à cet État membre.

Le premier alinéa ne s'applique pas lorsque l'entité mère ultime dans une juridiction de pays tiers à faible imposition est soumise à une RIR qualifiée en ce qui la concerne et pour ses entités constitutives faiblement imposées situées dans ladite juridiction ».

L'article 14 de la directive (UE) 2022/2523 énonce ensuite, dans des termes analogues à ceux de l'article 36, attaqué, de la loi du 19 décembre 2023, les règles gouvernant le calcul et l'attribution du montant de l'impôt complémentaire en vertu de la RBII.

B.8.3. Il s'ensuit que l'application d'un impôt complémentaire en vertu de la RBII à une entité constitutive établie en Belgique ainsi que le calcul de cet impôt et son attribution, tels qu'ils sont prévus par les dispositions attaquées, sont imposés par la directive (UE) 2022/2523. La Cour doit avoir égard à cet élément avant de juger de la compatibilité des dispositions attaquées avec la Constitution.

B.8.4. Il ne relève pas de la compétence de la Cour de se prononcer sur la compatibilité de la directive précitée avec les articles 15, 16, 17, 20 et 21 de la Charte, avec les articles 49 et 56 du TFUE ainsi qu'avec le principe de la sécurité juridique et avec le principe de la territorialité fiscale.

B.8.5. L'article 267 du TFUE habilite la Cour de justice à statuer, à titre préjudiciel, aussi bien sur l'interprétation des traités et des actes des institutions de l'Union européenne que sur la validité de ces actes. En vertu du troisième alinéa de cette disposition, une juridiction nationale est tenue de saisir la Cour de justice lorsque ses décisions – comme celles de la Cour

constitutionnelle – ne sont pas susceptibles d’un recours juridictionnel de droit interne. En cas de doute sur l’interprétation ou sur la validité d’une disposition du droit de l’Union européenne importante pour la solution d’un litige pendant devant une telle juridiction nationale, celle-ci doit, même d’office, poser une question préjudicielle à la Cour de justice.

B.8.6. Dès lors que le recours en annulation des dispositions législatives visant à transposer les articles 12 à 14 de la directive (UE) 2022/2523 soulève un doute concernant la validité de ceux-ci, il est nécessaire, pour statuer définitivement sur le recours en annulation, de trancher préalablement la question de la validité des dispositions précitées de la directive.

Il convient dès lors de poser à la Cour de justice la question préjudicielle formulée dans le dispositif.

Par ces motifs,

la Cour,

avant de statuer quant au fond, pose 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 14 décembre 2022 « visant à assurer un niveau minimum d'imposition mondial pour les groupes d'entreprises multinationales et les groupes nationaux de grande envergure dans l'Union », 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 ?

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 17 juillet 2025.

Le greffier,

Le président,

Nicolas Dupont

Luc Lavrysen