

Numéro du rôle : 4982
Arrêt n° 72/2011 du 12 mai 2011

A R R E T

---

*En cause* : le recours en annulation des articles 115 et 117, *juncto* l'article 126, de la loi-programme du 23 décembre 2009, introduit par Christian Claeys et autres.

La Cour constitutionnelle,

composée des présidents M. Bossuyt et R. Henneuse, et des juges J.-P. Moerman, E. Derycke, J. Spreutels, T. Merckx-Van Goey et P. Nihoul, assistée du greffier P.-Y. Dutilleux, présidée par le président M. Bossuyt,

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 28 juin 2010 et parvenue au greffe le 29 juin 2010, un recours en annulation des articles 115 et 117, *juncto* l'article 126, de la loi-programme du 23 décembre 2009 (publiée au *Moniteur belge* du 30 décembre 2009) a été introduit par Christian Claeys, demeurant à 8670 Oostduinkerke, Europaplein 6, Hubert Geelen, demeurant à 2060 Anvers, August Sniedersstraat 51, Pascal Vande Velde, demeurant à 8570 Anzegem, Statiestraat 2, Thomas Haustraete, demeurant à 9340 Lede, Grote Steenweg 113, Geert Cackebeke, demeurant à 9520 Sint-Lievens-Houtem, Kerkkouterstraat 16, Bart Van Nieuwenhuysse, demeurant à 9230 Wetteren, Meerstraat 22, Maria Schelfhaut, demeurant à 9070 Destelbergen, Zevensterrede 2, Werner Van Herreweghe, demeurant à 9200 Oudegem, Varenbergstraat 42, et Camiel Van Sande, demeurant à 9420 Erpe-Mere, Prinsdaal 33.

Le Conseil des ministres a introduit un mémoire et les parties requérantes ont introduit un mémoire en réponse.

A l'audience publique du 17 février 2011 :

- ont comparu :
  - . Me T. Lauwers, avocat au barreau de Gand, pour les parties requérantes;
  - . Me C. Cologne *loco* Me P. Declercq, avocats au barreau de Bruxelles, pour le Conseil des ministres;
- les juges-rapporteurs T. Merckx-Van Goey et P. Nihoul 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 du recours*

A.1.1. Pour étayer leur intérêt au recours, les parties requérantes font valoir qu'elles sont préjudiciées par les dispositions attaquées en leur qualité de contribuables et, plus précisément, en tant que dirigeants d'entreprise. Elles se considèrent comme discriminées par la diminution de la déductibilité des frais de carburant des véhicules à usage professionnel, passant de 100 p.c. à 75 p.c., et par la réduction de 5 p.c. à 3 p.c. du forfait pour frais professionnels des dirigeants d'entreprise.

A.1.2.1. Le Conseil des ministres soutient que les parties requérantes s'expriment en termes vagues pour motiver leur intérêt à agir quand elles déclarent qu'en tant que dirigeants d'entreprise, elles portaient en compte une déduction forfaitaire de 5 p.c.

En leur qualité de dirigeants d'entreprise, les parties requérantes ont le choix entre la preuve des frais professionnels réels et le régime des frais professionnels forfaitaires. A supposer qu'elles auraient un intérêt à contester dans le premier moyen la diminution de la déduction forfaitaire, on n'aperçoit pas comment cette contestation se concilierait avec le second moyen, qui est dirigé contre la limitation de la déduction des frais de voiture en tant qu'élément des frais réels. Selon le Conseil des ministres, les parties requérantes ne peuvent pas être affectées défavorablement par la disposition visée au second moyen et leur intérêt est purement hypothétique.

Dans la mesure où les parties requérantes invoquent que, dans le passé, elles portaient en compte 100 p.c. des frais de carburant, elles ne démontrent pas un intérêt actuel, estime le Conseil des ministres.

A.1.2.2. Le Conseil des ministres fait valoir en outre qu'il n'est précisé que pour les première, troisième et sixième parties requérantes qu'elles ont la qualité de dirigeant d'entreprise.

La quatrième partie requérante exerce une profession libérale et en retire des profits. La neuvième partie requérante percevrait des bénéfices. Selon le Conseil des ministres, ces parties n'ont pas d'intérêt personnel.

A.1.3. Les parties requérantes répondent qu'elles sont des contribuables soumis à l'impôt des personnes physiques et qu'elles déclarent des revenus professionnels en tant que dirigeants d'entreprise ou en tant que personnes percevant des bénéfices et qu'elles démontrent par conséquent leur intérêt à l'annulation de dispositions qui augmentent la pression fiscale en diminuant le montant des frais professionnels forfaitaires.

Elles font observer qu'elles ont chaque année le choix soit d'appliquer la déduction forfaitaire des frais, soit de prouver leurs frais professionnels réels. Elles déclarent qu'elles ont par conséquent un intérêt suffisant à leur recours, et ce tant contre l'article 115 de la loi-programme du 23 décembre 2009 que contre l'article 117 de celle-ci.

#### *Quant au fond*

##### *Quant au premier moyen*

A.2.1. Les parties requérantes invoquent dans un premier moyen la violation des articles 10, 11 et 172 de la Constitution par l'article 115 de la loi-programme du 23 décembre 2009, lu en combinaison avec l'article 126 de celle-ci.

Elles soutiennent que la limitation de la déduction forfaitaire des frais n'affecte que les dirigeants d'entreprise et qu'elles sont ainsi traitées différemment par rapport aux diverses autres catégories de contribuables.

La disposition attaquée tend à limiter, chez les dirigeants d'entreprise, le double usage des frais professionnels propres et des frais professionnels de leurs sociétés. De par la limitation du forfait s'appliquant aux frais professionnels, davantage de dirigeants d'entreprise devront prouver leurs frais réels et l'usage du forfait ne restera intéressant que pour les dirigeants d'entreprise qui ont peu de frais professionnels.

Selon les parties requérantes, les articles 10, 11 et 172 de la Constitution sont violés en ce que la disposition attaquée poursuit un objectif, à savoir limiter autant que faire se peut le double usage des frais professionnels propres et des frais professionnels de leurs sociétés, qui n'est pas réalisable dans le cas des requérants et en ce que cette disposition, pour atteindre cet objectif, utilise un moyen, à savoir l'abaissement de la déduction forfaitaire des frais professionnels prévue à l'article 51 du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : CIR 1992), qui est parfaitement inapproprié.

En ne poursuivant cet objectif qu'au moyen d'une limitation de la déduction forfaitaire des frais des dirigeants d'entreprise, le législateur instaure une distinction entre les contribuables qui entrent dans le champ d'application de l'article 51 du CIR 1992 et ceux qui prouvent leurs frais professionnels réels ou qui sont exclus de l'application de l'article 51 du CIR 1992.

Selon les parties requérantes, il n'y a aucune raison de diminuer la déduction des frais professionnels d'un seul groupe de contribuables, à savoir les dirigeants d'entreprise qui ne justifient pas leurs frais et qui se situent en dessous du maximum. L'article 51 du CIR 1992 adapté par le législateur instaure dès lors une différence de traitement qui n'est pas proportionnée, ni pertinente par rapport à l'objectif réellement poursuivi par le législateur.

A.2.2. Le Conseil des ministres répond que c'est de manière mûrement réfléchie que le législateur a pris la mesure relative au régime forfaitaire des frais professionnels des dirigeants d'entreprise. Il renvoie aux travaux préparatoires (*Doc. parl.*, Chambre, 2009-2010, DOC 52-2278/001, p. 56).

Le régime attaqué tente de limiter autant que faire se peut le double usage des frais professionnels par les dirigeants d'entreprise et par leurs sociétés. En diminuant le forfait, on peut également supprimer le double usage. En effet, les deux systèmes de frais professionnels ne fonctionnent pas de manière cumulative mais alternative.

Selon le Conseil des ministres, les parties requérantes comparent leur situation avec celle d'autres catégories professionnelles, comme celle des travailleurs qui, en raison de la nature de leur travail, n'ont pas ou très peu de frais professionnels et qui peuvent utiliser un régime forfaitaire de frais professionnels, ce qui constitue un revenu non imposé. Cette affirmation est effectivement correcte, mais il s'agit d'une simple conséquence de la possibilité de choix entre le système des frais réels et le système forfaitaire, un choix qui existe également pour les dirigeants d'entreprise. Le seul moyen d'éviter le double usage des régimes de frais professionnels est de supprimer le régime forfaitaire, ce qui est techniquement impossible.

A.2.3. Les parties requérantes répondent que chez les travailleurs aussi, un double usage de la déduction des frais est possible. L'employeur peut déduire les indemnités en faveur de ses travailleurs visées à l'article 38, 9°, du CIR 1992 et, en plus, le travailleur peut à son tour opérer la déduction forfaitaire des frais professionnels. Ce double usage n'est pas combattu, alors que c'était l'objectif de la loi-programme du 23 décembre 2009.

Selon les parties requérantes, les avantages sont systématiquement étendus dans le cas des travailleurs et les dirigeants d'entreprise sont discriminés.

L'allégation du Conseil des ministres selon laquelle il serait techniquement impossible de supprimer le régime forfaitaire est contredite par l'exemple des Pays-Bas, où la déduction des frais pour les travailleurs a été complètement supprimée.

En Belgique, la déduction forfaitaire des frais des travailleurs est dans la plupart des cas fortement exagérée par rapport aux pays voisins. De nombreux travailleurs n'exposent en réalité pas de frais ou des frais limités et, dans de nombreux cas, leurs frais de déplacement domicile-travail et de vêtements professionnels sont supportés par l'employeur. Mais pour les travailleurs, la déduction forfaitaire des frais n'a pas été diminuée de 40 p.c. comme c'est le cas pour les dirigeants d'entreprise et, en revanche, les incitants fiscaux contenus dans les arrêtés royaux des 29 novembre 2006 et 23 mars 2007, tous deux pris en exécution de la loi du 26 novembre 2006 portant modification de l'article 51 du CIR 1992, perdurent.

Les parties requérantes soutiennent que le législateur, en utilisant comme seul critère de distinction l'application de l'article 51 du CIR 1992, poursuit en réalité la simplification de la déduction des frais. Par conséquent, il n'existe pas de lien raisonnable de proportionnalité entre les moyens employés et le but poursuivi.

Il n'a pas été démontré que le législateur ne pouvait pas employer d'autres critères pour attribuer un avantage à tous les contribuables qui perçoivent des revenus du travail. L'article 62*bis* du CIR 1964 prévoyait à l'époque une déduction générale de 10 000 francs de l'ensemble des revenus professionnels, sans distinguer entre les bénéficiaires, les profits ou les rémunérations.

Les parties requérantes concluent que la disposition légale attaquée traite, sans justification raisonnable, différentes catégories de personnes de manière discriminatoire.

### *Quant au second moyen*

A.3.1. Les parties requérantes font valoir dans un second moyen que l'article 117 de la loi-programme du 23 décembre 2009, lu en combinaison avec l'article 126 de celle-ci, viole lui aussi les articles 10, 11 et 172 de la Constitution en ce qu'il place dorénavant la déduction des frais de carburant dans le champ d'application de la limitation générale à 75 p.c.

Elles font observer que la disposition attaquée n'implique aucune adaptation pour les travailleurs et les professions libérales.

Selon les parties requérantes, la disposition attaquée instaure une discrimination : les dirigeants d'entreprise qui doivent faire d'importants déplacements sont d'autant plus discriminés; c'est ainsi qu'une entreprise établie à Bruxelles ayant une clientèle dans cette région exposera moins de frais qu'une entreprise située à Bruges dont la clientèle est dispersée dans toute la Flandre occidentale.

Les frais de déplacement entre le domicile et le lieu de travail restent déductibles à concurrence de 0,15 euro par kilomètre, bien que les frais de carburant soient également compris dans ce montant. L'administration fiscale estime même leur part à 30 p.c. de ces 0,15 euro. Une baisse du forfait à 0,13875 euro pour chacun constituerait une preuve d'égalité.

De l'avis des parties requérantes, il ne peut dès lors pas être contesté que la disposition attaquée traite sans justification et au même moment différentes catégories de personnes de manière discriminatoire.

A.3.2. Le Conseil des ministres fait observer que la limitation de la déduction des frais de carburant à 75 p.c. s'applique tant pour l'impôt des personnes physiques que pour l'impôt des sociétés. Dans les deux systèmes d'imposition, seuls des frais spécifiques, comme les intérêts de financement et les frais de mobilophonie, restent déductibles à 100 p.c.

Selon l'exposé des motifs, dans le cadre de la « fiscalité verte », le Gouvernement poursuivait une politique de mobilité plus économique où l'on évite les déplacements et où l'on encourage d'autres moyens de transport que la voiture.

Dans cette optique, il n'était plus justifié de faire une exception pour les frais de carburant en maintenant leur déductibilité à 100 p.c.

Lors de la déduction des frais professionnels réels, le contribuable a le choix entre la déduction pour les « déplacements domicile-travail » ou pour les « frais de déplacements généraux ». Les parties requérantes dénoncent le fait que la loi-programme du 23 décembre 2009 intervienne dans le second régime mais pas dans le premier.

Selon le Conseil des ministres, les parties requérantes comparent deux régimes différents dotés de règles propres. Le montant forfaitaire de 0,15 euro par kilomètre couvre tous les frais d'une voiture et le contribuable n'a pas de liberté d'appréciation. Si l'on ne choisit pas ce forfait, il faut pouvoir prouver tous les frais séparément. Dans la mesure où le forfait de 0,15 euro par kilomètre se révèle plus avantageux pour les requérants, ils peuvent opter pour celui-ci. Tel ne sera vraisemblablement pas le cas, dès lors que ce régime a plutôt été conçu pour des déplacements minimes. Ici également, la charge de la preuve a été simplifiée pour le contribuable.

A.3.3. Les parties requérantes répliquent qu'il n'y a aucune raison pour ne faire bénéficier que les travailleurs de l'avantage du forfait des « déplacements travail-domicile », alors que d'autres contribuables qui choisissent de prouver leurs frais professionnels réels sont confrontés à la limitation de la possibilité de déduction.

Selon les parties requérantes, le Conseil des ministres admet aussi que les travailleurs bénéficient d'un avantage illégitime lorsqu'il déclare que le forfait des « déplacements travail-domicile » n'est choisi que lorsqu'il est plus favorable et que ce système a plutôt été conçu pour des déplacements minimes. Le Conseil des ministres confirme donc le point de vue des parties requérantes que seuls les travailleurs ayant des déplacements minimes sont avantagés et que les parties requérantes sont discriminées.

- B -

*Quant à la recevabilité du recours*

B.1.1. Contrairement à ce qu'allègue le Conseil des ministres, les parties requérantes qui se prévalent de leur qualité de dirigeants d'entreprise justifient de l'intérêt requis à leur recours en annulation des articles 115 et 117 de la loi-programme du 23 décembre 2009, lesquels peuvent avoir pour effet que moins de frais professionnels sont pris en compte pour cette catégorie de contribuables à l'impôt des personnes physiques.

Il ne résulte pas automatiquement de la circonstance que les parties requérantes attaquent dans un premier moyen la diminution de la déduction forfaitaire des frais professionnels (article 115) qu'elles n'auraient aucun intérêt à attaquer dans un second moyen la diminution du pourcentage de déduction des frais professionnels réels afférents aux carburants pour véhicules (article 117). En tant que contribuables, les parties requérantes ont en effet chaque année le choix entre la déduction forfaitaire et la déduction des frais professionnels réels.

B.1.2. Dès lors qu'au moins une des parties requérantes justifie d'un intérêt en tant que dirigeant d'entreprise, il n'est pas nécessaire d'examiner si les autres parties requérantes ayant introduit conjointement la requête ont également la qualité de dirigeant d'entreprise.

*Quant au premier moyen*

B.2.1. Les parties requérantes demandent l'annulation de l'article 115 de la loi-programme du 23 décembre 2009, qui dispose :

« A l'article 51 du [Code des impôts sur les revenus 1992], les modifications suivantes sont apportées :

1° à l'alinéa 2, 2°, les mots ' 5 p.c. ' sont remplacés par les mots ' 3 p.c. ';

2° à l'alinéa 3, les mots ' à l'alinéa 2, 1° à 4° ' sont remplacés par les mots ' à l'alinéa 2, 1°, 3° et 4°, ni 1.555,50 euros pour l'ensemble des revenus visés à l'alinéa 2, 2°. ' ».

Avant la modification précitée, l'article 51 du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : CIR 1992) disposait :

« Pour ce qui concerne les rémunérations et les profits autres que les indemnités obtenues en réparation totale ou partielle d'une perte temporaire de rémunérations ou de profits, les frais professionnels autres que les cotisations et sommes visées à l'article 52, 7° et 8°, sont, à défaut de preuves, fixés forfaitairement en pourcentages du montant brut de ces revenus préalablement diminués desdites cotisations.

Ces pourcentages sont :

1° pour les rémunérations des travailleurs :

- a) 28,7 p.c. de la première tranche de 3.750 EUR;
- b) 10 p.c. de la tranche de 3.750 EUR à 7.450 EUR;
- c) 5 p.c. de la tranche de 7.450 EUR à 12.400 EUR;
- d) 3 p.c. de la tranche excédant 12.400 EUR;

2° pour les rémunérations des dirigeants d'entreprise : 5 p.c.;

3° les rémunérations des conjoints aidants: 5 p.c.;

4° pour les profits : les pourcentages fixés au 1°.

Le forfait ne peut, en aucun cas, dépasser 2.592,50 EUR pour l'ensemble des revenus d'une même catégorie visée à l'alinéa 2, 1° à 4°.

En ce qui concerne les rémunérations des travailleurs, le forfait est majoré, pour tenir compte des frais exceptionnels qui résultent de l'éloignement du domicile par rapport au lieu de travail, d'un montant déterminé suivant une échelle fixée par le Roi ».

B.2.2. Les parties requérantes demandent l'annulation de la disposition attaquée, combinée avec l'article 126 de la loi-programme du 23 décembre 2009, qui prévoit que l'article 115 est applicable à partir de l'exercice d'imposition 2011.

B.3. Les parties requérantes critiquent le fait que la limitation de la déduction forfaitaire des frais n'affecte que les dirigeants d'entreprise et les discrimine ainsi par rapport aux travailleurs qui ont recours au forfait de frais professionnels, par rapport aux bénéficiaires de rémunérations et de profits et par rapport aux dirigeants d'entreprise qui prouvent leurs frais réels.

B.4. La Cour doit examiner si la disposition attaquée est compatible avec le principe d'égalité et de non-discrimination, garanti par les articles 10 et 11 de la Constitution et par l'article 172 de celle-ci, qui constitue une application particulière de ce principe en matière fiscale.

B.5. La disposition attaquée ramène la déduction forfaitaire des frais professionnels des dirigeants d'entreprise de 5 p.c. de leur rémunération à 3 p.c. de leur rémunération. En outre, cette disposition introduit, en ce qui concerne cette déduction, un plafond spécifique de 1 555,50 euros pour la déduction forfaitaire des frais des dirigeants d'entreprise, à côté du plafond existant de 2 592,50 euros pour les autres catégories de contribuables à l'impôt des personnes physiques.

Selon les travaux préparatoires de la disposition attaquée, l'objectif du législateur est de « limiter autant que possible le double usage des frais professionnels entre les dirigeants d'entreprise et leurs sociétés » (*Doc. parl.*, Chambre, 2009-2010, DOC 52-2278/001, p. 56).

B.6. Il appartient au législateur de déterminer quels sont les objectifs qu'il souhaite poursuivre en matière fiscale.

Dans le cadre de son pouvoir d'appréciation, il peut décider de proposer une alternative à la déduction des frais professionnels réels, consistant en une déduction forfaitaire dont il fixe le pourcentage et les modalités.

La Cour ne peut sanctionner de tels choix politiques et les motifs qui les fondent que s'ils reposent sur une erreur flagrante ou s'ils sont manifestement déraisonnables.

B.7.1. Les parties requérantes font valoir qu'on n'aperçoit pas pour quelle raison le législateur n'a diminué le forfait que pour les dirigeants d'entreprise afin de lutter contre le « double usage » des frais professionnels, alors que, selon elles, un tel double usage existe également chez les travailleurs. Selon les parties requérantes, la plupart des frais exposés par les travailleurs sont déjà pris en charge par l'employeur et les pourcentages qui s'appliquent aux frais professionnels des travailleurs dépassent dans la plupart des cas leurs frais réels.



B.7.2. Le « double usage des frais professionnels » que le législateur souhaite limiter peut se produire lorsque certains frais professionnels sont déductibles à l'impôt des sociétés ou à l'impôt des personnes physiques. Plus de tels frais peuvent être imputés à la société, plus la déduction de ceux-ci par le biais du forfait à l'impôt des personnes physiques peut être considérée comme constituant un double usage.

Le législateur a pu raisonnablement estimer que cette possibilité de double usage peut se produire davantage dans le cas de tels frais exposés par ou pour des dirigeants d'entreprise qui, en raison de leur position dirigeante dans la société concernée, sont généralement mieux à même que les travailleurs de les faire prendre en charge par la société et les faire déduire à l'impôt des sociétés tout en ayant eux-mêmes recours à la déduction forfaitaire à l'impôt des personnes physiques.

La mesure n'est donc pas dépourvue de justification raisonnable.

B.7.3. Pour le surplus, la mesure n'a pas d'effets disproportionnés étant donné que les dirigeants d'entreprise disposent toujours de la possibilité de déduire leurs frais professionnels réels au lieu d'appliquer la déduction forfaitaire. A cet égard, les dirigeants d'entreprise ne sont d'ailleurs pas traités différemment des autres catégories de contribuables auxquelles les parties requérantes se comparent, sauf en ce qui concerne quelques dispositions spécifiques relatives à la déduction des frais des dirigeants d'entreprise.

B.8. Le premier moyen n'est pas fondé.

#### *Quant au second moyen*

B.9.1. Les parties requérantes demandent également l'annulation de l'article 117 de la loi-programme du 23 décembre 2009, lequel dispose :

« L'article 66, § 1er, alinéa 1er, du même Code, remplacé par la loi du 22 décembre 2008, est remplacé par ce qui suit :

‘ § 1er. Les frais professionnels afférents à l’utilisation des véhicules visés à l’article 65 ne sont déductibles qu’à concurrence de 75 p.c. ’ ».

Avant cette modification, l’article 66, § 1er, du CIR 1992 disposait :

« A l’exception des frais de carburant, les frais professionnels afférents à l’utilisation des véhicules visés à l’article 65 ne sont déductibles qu’à concurrence de 75 %.

Les frais professionnels visés à l’alinéa 1er comprennent également les moins-values sur ces véhicules ».

B.9.2. Les parties requérantes demandent l’annulation de l’article 117 de la loi-programme du 23 décembre 2009, combiné avec l’article 126 de celle-ci, qui dispose en son alinéa 3 que l’article 117 de cette loi entre en vigueur le 1er janvier 2010.

B.10. Les parties requérantes allèguent la violation des articles 10, 11 et 172 de la Constitution en ce que la déduction des frais de carburant tombe également sous le coup, à partir du 1er janvier 2010, de la limitation générale à 75 p.c. s’appliquant aux frais afférents aux véhicules visés à l’article 65 du CIR 1992. Elles dénoncent le fait que la disposition attaquée n’implique aucune adaptation pour les travailleurs et les professions libérales et, en particulier, ne comporte aucune modification de la déduction forfaitaire de 0,15 euro par kilomètre pour les déplacements entre le domicile et le lieu de travail.

B.11. Par la disposition attaquée, le législateur a mis un terme au régime d’exception de la déduction des frais de carburant qui, contrairement aux autres frais relatifs à l’utilisation des véhicules visés à l’article 65 du CIR 1992, étaient déductibles à 100 p.c. Selon l’exposé des motifs, cette mesure a été dictée « par le souhait de limiter la consommation de carburant du parc automobile en Belgique et d’inciter les entreprises à utiliser davantage les solutions alternatives » (*Doc. parl.*, Chambre, 2009-2010, DOC 52-2278/001, p. 58).

Cette mesure s’applique sans distinction à tous les contribuables qui veulent déduire de tels frais et elle n’est dès lors pas contraire au principe d’égalité et de non-discrimination qui est garanti par les dispositions constitutionnelles précitées.

Il ne résulte pas de la circonstance que le législateur a limité la déduction des frais de carburant à 75 p.c. des frais réellement prouvés qu'il devait également modifier le système de la déduction forfaitaire des frais relatifs aux déplacements entre le domicile et le lieu de travail.

B.12. Les parties requérantes soutiennent encore que la disposition attaquée est discriminatoire pour les dirigeants d'entreprise qui doivent effectuer des déplacements importants. Une entreprise établie à Bruxelles ayant une clientèle dans cette région supporterait moins de frais de voiture qu'une entreprise établie à Bruges et ayant une clientèle dans toute la Flandre occidentale.

Par cette argumentation, les parties requérantes critiquent en fait un traitement identique de situations différentes.

La disposition attaquée concerne la déduction des frais de voiture réellement prouvés. La personne qui, pour des raisons professionnelles, parcourt de longues distances en voiture peut déclarer davantage de frais de carburant que celle qui effectue moins de déplacements. De ce point de vue, la situation des dirigeants d'entreprise comparés entre eux et avec d'autres catégories de contribuables n'est pas essentiellement différente.

B.13. Le second moyen n'est pas fondé.

Par ces motifs,

la Cour

rejette le recours.

Ainsi prononcé 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, à l'audience publique du 12 mai 2011.

Le greffier,

Le président,

P.-Y. Dutilleux

M. Bossuyt