

Numéros du rôle : 457-516-518-521

Arrêt n° 1/94  
du 13 janvier 1994

ARRET

---

*En cause* : les recours en annulation de l'article 10 de la loi du 28 juillet 1992 portant des dispositions fiscales et financières, introduits par Henry Van Gael et autres.

La Cour d'arbitrage,

composée des présidents L. De Grève et M. Melchior, et des juges K. Blanckaert, H. Boel, P. Martens, Y. de Wasseige et G. De Baets, assistée du greffier L. Potoms, présidée par le président L. De Grève,

après en avoir délibéré, rend l'arrêt suivant :

\*

\* \*

## *I. Objet des recours*

1.1. Par requête du 11 novembre 1992, portant la date de la poste du 17 novembre 1992, reçue au greffe le 18 novembre 1992, Henry Van Gael, domicilié à Duffel, Beuntstraat 25, postule l'annulation de l'article 10 de la loi du 28 juillet 1992 portant des dispositions fiscales et financières. Cette affaire est inscrite au rôle sous le numéro 457.

1.2. Par requête du 25 janvier 1993, portant la date de la poste du 25 janvier 1993, reçue au greffe le 26 janvier 1993, Fernand Arnold, domicilié à Liège, rue Fusch 34, postule l'annulation partielle de la même disposition. Cette affaire est inscrite au rôle sous le numéro 516.

1.3. Par requête du 27 janvier 1993, portant la date de la poste du 27 janvier 1993, reçue au greffe le 28 janvier 1993, Gustaaf Van den Bossche et Godelieve Van Delm, domiciliés à Impe, Essestraat 139, demandent l'annulation de la susdite disposition. Cette affaire est inscrite au rôle sous le numéro 518.

1.4. Par requête du 28 janvier 1993, portant la date de la poste du 28 janvier 1993, reçue au greffe le 29 janvier 1993, Bertrand Claus, domicilié à Aalter, Lentakkerstraat 6c, postule l'annulation de la disposition précitée. Cette affaire est inscrite au rôle sous le numéro 521.

## *II. La procédure*

### *L'affaire portant le numéro 457 du rôle*

Par ordonnance du 18 novembre 1992, le président en exercice a désigné les juges du siège, conformément aux articles 58 et 59 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour d'arbitrage.

Les juges-rapporteurs ont estimé qu'il n'y avait pas lieu de faire application des articles 71 et 72 de la loi organique.

Le recours a été notifié conformément à l'article 76, § 4, de la loi organique, par lettres recommandées à la poste du 2 décembre 1992.

L'avis prescrit par l'article 74 de la loi organique a été publié au *Moniteur belge* du 11 décembre 1992.

G. Van den Bossche, demeurant Essestraat 139, Impe-Lede, a introduit un mémoire par lettre recommandée à la poste du 9 janvier 1993.

Le Conseil des ministres a introduit un mémoire par lettre recommandée à la poste du 14 janvier 1993.

Conformément à l'article 89 de la loi organique, les mémoires ont été notifiés au Conseil des ministres et à G. Van den Bossche, par lettre recommandée à la poste du 3 février 1993 ainsi qu'au requérant, par lettre recommandée à la poste du 29 juin 1993.

Le Conseil des ministres et le requérant ont chacun introduit un mémoire en réponse par lettre recommandée à la poste respectivement le 1er mars 1993 et le 28 juillet 1993.

#### *Les affaires portant les numéros 457, 516, 518 et 521 du rôle*

Par ordonnances des 27 janvier 1993 et 2 février 1993, le président en exercice a désigné les juges du siège dans les affaires portant respectivement les numéros 516, 518 et 521 du rôle, conformément aux articles 58 et 59 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour d'arbitrage.

Les juges-rapporteurs ont estimé, quant à ces affaires, qu'il n'y avait pas lieu de faire application des articles 71 et 72 de la loi organique.

Par ordonnance du 9 février 1993, la Cour a joint les affaires portant les numéros 457, 516, 518 et 521 du rôle, ordonnance qui a été notifiée aux parties par lettres recommandées à la poste du 22 février 1993.

Les recours portant les numéros 516, 518 et 521 du rôle ont été notifiés conformément à l'article 76, § 4, de la loi organique, par lettres recommandées à la poste du 22 février 1993.

Pour les mêmes affaires, l'avis prescrit par l'article 74 de la loi organique a été publié au *Moniteur belge* du 5 mars 1993.

Le Conseil des ministres a introduit un mémoire dans chacune des affaires portant les numéros 516, 518 et 521 du rôle par lettre recommandée à la poste du 5 avril 1993.

Par ordonnances des 3 mai 1993 et 4 novembre 1993, la Cour a prorogé respectivement jusqu'aux 17 novembre 1993 et 17 mai 1994 le délai dans lequel l'arrêt doit être rendu.

Les mémoires introduits dans les affaires portant les numéros 516, 518 et 521 du rôle ont été notifiés conformément à l'article 89 de la loi organique, par lettres recommandées à la poste du 14 mai 1993.

Les requérants Arnold, Van den Bossche-Van Delm et Claus ont chacun introduit un mémoire en réponse par lettre recommandée à la poste des 10, 14 et 16 juin 1993.

Par décision du 6 septembre 1993, la Cour a remplacé M. L. De Grève en qualité de juge-rapporteur par M. H. Boel, le premier nommé ayant été choisi comme président.

Par ordonnance du 14 septembre 1993, la Cour a déclaré l'affaire en état et a fixé l'audience au 4 novembre 1993.

Cette ordonnance a été notifiée aux parties ainsi qu'à leurs conseils par lettres recommandées à la poste du 14 septembre 1993.

A l'audience du 4 novembre 1993 :

- ont comparu :

- . Me J.-P. Bours et Me N. Pirotte, avocats du barreau de Liège, pour Fernand Arnold;
- . H. Van Gael, en personne;
- . B. Claus, en personne;
- . Me I. Claeys Bouúaert, avocat à la Cour de cassation, pour le Conseil des ministres, rue de la Loi 16, 1000 Bruxelles;

- les juges-rapporteurs H. Boel et Y. de Wasseige ont fait rapport;

- les parties précitées ont été entendues;

- l'affaire a été mise en délibéré.

La procédure s'est déroulée conformément aux dispositions des articles 62 et suivants de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour d'arbitrage, relatifs à l'emploi des langues devant la Cour.

### III. *La disposition attaquée*

3.1. L'article 10 de la loi du 28 juillet 1992 portant des dispositions fiscales et financières complète l'article 66 du Code des impôts sur les revenus 1992 (C.I.R. 1992) par un alinéa 4.

3.2. L'article 66 du Code des impôts sur les revenus 1992 énonce :

« Les frais professionnels afférents à l'utilisation des voitures, voitures mixtes et minibus, tels que ces véhicules sont définis par la réglementation relative à l'immatriculation des véhicules à moteur, à l'exception des frais de carburant, et les moins-values sur ces véhicules ne sont déductibles qu'à concurrence de 75 p.c.

L'alinéa 1er ne s'applique pas :

1° aux voitures qui sont affectées exclusivement à un service de taxis ou à la location avec chauffeur et sont exemptées à ce titre de la taxe de circulation sur les véhicules automobiles;

2° aux voitures qui sont affectées exclusivement à l'enseignement pratique dans des écoles de conduite agréées et qui sont spécialement équipées à cet effet;

3° aux voitures qui sont données exclusivement en location à des tiers.

Les frais visés à l'alinéa 1er comprennent les frais afférents aux voitures visées à l'alinéa 2, 1° et 3°, qui appartiennent à des tiers, ainsi que le montant des frais visés au présent article qui sont remboursés à des tiers. »

3.3. La disposition entreprise est ainsi conçue :

« L'article 66 du même Code est complété par un alinéa 4, rédigé comme suit :

' Par dérogation à l'alinéa 1er, les frais professionnels afférents aux déplacements entre le domicile et le lieu de travail effectués au moyen d'un véhicule visé à cet alinéa sont fixés forfaitairement à 6 francs par kilomètre parcouru. La présente dérogation n'est pas applicable aux véhicules qui sont exonérés de la taxe de circulation conformément à l'article 5, § 1er, 3°, du Code des taxes assimilées aux impôts sur les revenus '. »

3.4. La loi du 28 juillet 1992 portant des dispositions fiscales et financières a été publiée au *Moniteur belge* du 31 juillet 1992.

3.5. Aux termes de l'article 47, § 2, la disposition attaquée entre en vigueur à partir de l'exercice d'imposition 1993.

#### IV. *En droit*

- A -

##### *Quant à l'intérêt*

A.1.1. Le requérant dans l'affaire portant le numéro 457 du rôle est un salarié qui fait usage de la possibilité de déduire ses charges professionnelles réelles. Il souligne qu'il est lésé par la disposition entreprise au motif que ses frais sont nettement supérieurs à 6 francs par kilomètre.

La partie intervenante se déclare également lésée par cette disposition.

A.1.2. Le requérant dans l'affaire portant le numéro 516 du rôle travaille en pause continue à la centrale de Tihange 3 et est contraint de respecter une discipline quasi militaire en raison du fonctionnement de la centrale, dont chaque opérateur est responsable. Il est soumis à l'obligation de résidence sur le territoire de la commune de Liège, eu égard au statut de son épouse, qui fait partie du personnel enseignant. Il décrit de manière circonstanciée les problèmes auxquels il serait confronté s'il devait recourir aux transports publics. L'organisation de son temps de travail rend absolument nécessaire l'acquisition d'un véhicule privé, laquelle est totalement étrangère à une quelconque considération de facilité ou de confort personnels. En 1991, ses frais de voiture se sont élevés à 251.614 francs.

A.1.3. Le requérant dans l'affaire portant le numéro 521 du rôle habite à Aalter et travaille en qualité de steward à la s.a. Sabena. En vertu de son contrat de travail, il doit choisir son domicile en manière telle qu'il lui soit possible de rejoindre l'aéroport de Bruxelles-National en une heure et demie. Le personnel de réserve doit pouvoir être présent dans les 45 ou 60 minutes. Pour pouvoir remplir ces conditions, il est forcé de disposer d'un véhicule personnel lui permettant d'effectuer le déplacement de son domicile au lieu de travail, dès lors que les transports en commun ne lui offrent pas ce service.

A.1.4. Le Conseil des ministres souligne dans son mémoire que ni la partie requérante ni la partie intervenante dans l'affaire portant le numéro 457 du rôle ne prouvent que leurs frais seraient « sensiblement supérieurs à 6 francs par kilomètre », qu'« elles déduiraient leurs frais professionnels réels, parmi lesquels les frais de voiture » et qu'elles « seraient donc personnellement lésées par l'article susvisé ». L'intérêt à l'annulation n'est donc pas démontré.

A.1.5. Le Conseil des ministres conteste dans son mémoire la recevabilité du recours en annulation dans l'affaire portant le numéro 518 du rôle, pour cause d'absence d'une quelconque justification de l'intérêt personnel des requérants.

A.1.6. Le Conseil des ministres souligne dans son mémoire que le requérant dans l'affaire portant le numéro 521 du rôle ne donne aucune justification quant aux frais réels qu'il doit supporter pour les déplacements de son domicile au lieu de travail et qu'il ne précise pas davantage s'il peut faire usage ou non d'un véhicule mis gratuitement à sa disposition par son employeur. Il n'est donc pas prouvé qu'il possède un intérêt personnel à l'annulation de la mesure attaquée.

*Au fond*

*Affaire portant le numéro 457 du rôle*

*Griefs de la partie requérante*

A.2.1. La partie requérante estime que l'article 10 de la loi du 28 juillet 1992 est contraire au principe d'égalité. Alors que précédemment tous les contribuables pouvaient, aux mêmes conditions, déduire de leurs revenus les frais afférents aux déplacements entre le domicile et le lieu du travail, ces frais sont désormais fixés forfaitairement à 6 francs par kilomètre parcouru, en sorte que les contribuables dont les frais sont supérieurs à 6 francs au kilomètre sont lésés; ils subissent dorénavant une imposition sur un revenu supérieur au revenu net réel, alors que les contribuables dont les frais de voiture sont inférieurs à 6 francs le kilomètre bénéficient d'un avantage.

En outre, les contribuables se sont trouvés dans l'impossibilité de ramener leurs frais kilométriques en deçà de 6 francs, dès lors que les dispositions ont un effet rétroactif sur les revenus de 1992.

*Griefs de la partie intervenante*

A.2.2. Selon la partie intervenante, la disposition entreprise implique plusieurs traitements inégaux des contribuables-travailleurs salariés :

- a) la mesure est applicable à l'employé qui travaille au siège principal d'une société, mais elle ne l'est pas au travailleur de la même société qui visite, sur ordre de son employeur, des clients potentiels de la firme avec sa propre voiture;
- b) la mesure est d'application au travailleur qui utilise sa propre voiture pour les déplacements entre le domicile et le lieu du travail, mais elle ne l'est pas au travailleur qui fait usage à cette fin d'une voiture mise à sa disposition par l'employeur;
- c) la mesure n'est pas applicable aux véhicules visés à l'article 5, § 1er, 3°, du Code des taxes assimilées aux impôts sur les revenus, c'est-à-dire à des catégories bien déterminées d'invalides et de handicapés, mais elle l'est à d'autres catégories de handicapés.

Aucune de ces distinctions ne fait l'objet d'une justification liée au but de la disposition, à savoir corriger les utilisations abusives de la législation fiscale. Les différences de traitement se fondent sur le lieu où l'on travaille, sur le fait que l'on utilise ou non un véhicule mis à disposition par l'employeur ou sur la nature du handicap; elles ne s'appuient pas sur le montant dépensé en charges professionnelles réelles.

La disposition attaquée peut facilement être éludée par des associés actifs de sociétés de personnes ainsi que par des administrateurs de sociétés de capitaux, par l'usage d'une voiture de la société. Celui-ci est imposé sur une base forfaitaire au titre d'avantage de toute nature. Cette évaluation forfaitaire est sensiblement inférieure à l'économie réelle de frais ainsi réalisée. La distinction instaurée de la sorte n'est pas conforme au but de la disposition.

La disposition querellée s'applique aussi aux contribuables bénéficiant de revenus provenant d'une profession libérale, d'une charge ou d'un office, qui sont fiscalement qualifiés de profits. Les indemnités parlementaires en font également partie, mais une concession administrative, non étayée par la loi, octroie aux membres du parlement un forfait de frais professionnels à concurrence de 50 % de leur indemnité parlementaire. La disposition entreprise n'aura donc dans la pratique aucune influence sur les parlementaires, en sorte qu'un privilège, non défendable eu égard au but de la disposition, est créé en faveur d'un groupe restreint.

#### *Réponse du Conseil des ministres*

A.2.3. Le Conseil des ministres déclare dans son mémoire que pour ouvrir le débat, il convient de souligner que la décision de faire certaines dépenses est influencée par la considération qu'elles sont déductibles du revenu imposable. Ce phénomène est particulièrement perceptible dans le domaine de la circulation automobile. Par ailleurs, la circulation automobile est la cause de problèmes fort complexes dans notre société. La densité du trafic occasionne des frais non seulement aux usagers de la route (perte de temps dans les embouteillages) mais également aux pouvoirs publics (infrastructure routière). Les différentes autorités compétentes estiment que les transports en commun doivent être stimulés. L'augmentation des frais de déplacement entre le domicile et le lieu du travail a considérablement perturbé le système des charges professionnelles forfaitaires, auquel peuvent faire appel toutes les catégories rémunérées de contribuables et qui est conçu de manière plus large que dans les pays voisins. Ces dernières années, un nombre sans cesse croissant de salariés ont renoncé au forfait, les frais de déplacement entre le domicile et le lieu de travail étant bien souvent l'élément principal des dépenses portées en compte. La détermination des charges réelles liées aux déplacements entre le domicile et le lieu du travail est la cause de difficultés sérieuses du point de vue du contrôle. Ces circonstances ont conduit à l'adoption de la disposition litigieuse (*Doc. parl.*, Chambre, 1991-1992, n° 441/1, pp. 12-13; *Doc. parl.*, Sénat, 1991-1992, n° 425/2, pp. 80-81).

La mesure attaquée est strictement la même pour tous les contribuables; elle est applicable à ceux qui renoncent au forfait général défini à l'article 51. Il est évidemment possible que cette mesure aboutisse pour certains contribuables pris individuellement à un résultat moins favorable, alors que pour d'autres on arrivera à un résultat plus avantageux, selon que leurs frais effectifs s'élèvent à plus ou moins de 6 francs au kilomètre. Des différences individuelles dans l'incidence concrète d'un texte de loi sont inévitables à cause des vicissitudes des situations individuelles, qui peuvent également subir des modifications dans le futur. Le but poursuivi par le législateur en instaurant une limitation à 6 francs au kilomètre était d'éviter que les contribuables mettent une part importante des frais de déplacement du domicile au lieu de travail à charge de l'Etat, alors que les pouvoirs publics dépensent déjà des sommes considérables pour la construction et l'entretien de l'infrastructure routière et autoroutière ainsi que pour faire face aux conséquences des accidents de la route. La possibilité de déduire fiscalement les frais liés à l'usage d'un véhicule incite à l'achat plus fréquent de voitures plus chères et plus rapides, alors que ce n'est évidemment pas le rôle des pouvoirs publics de prendre en charge le financement de tels véhicules par le biais des déductions fiscales. Un second objectif était la simplification de l'établissement et du contrôle des charges professionnelles des contribuables qui ne peuvent justifier comme frais de route que les dépenses relatives aux déplacements du domicile au lieu de travail. L'administration de la preuve s'en trouve simplifiée pour les contribuables, et les agents fiscaux pourront de ce fait être affectés à d'autres tâches. L'instauration d'un prix de revient fixé limitativement et forfaitairement par kilomètre parcouru contribue à la réalisation de ces deux objectifs sans faire apparaître une disproportion entre le but et les moyens employés.

A.2.4. Dans son mémoire déposé en réponse à l'intervention, le Conseil des ministres observe que la partie intervenante mentionne un certain nombre de situations de fait décrites *in abstracto* auxquelles, selon elle, le forfait s'applique de manière divergente. L'analyse qu'elle fait de ces situations n'apparaît cependant pas convaincante. Le montant des frais professionnels réels dépend précisément du lieu du travail et notamment des distances réellement parcourues. Les frais supportés par l'employeur pour une voiture mise à la disposition du travailleur n'entrent aucunement en ligne de compte pour le calcul des charges professionnelles que peut déduire le travailleur; la comparaison n'est donc pas pertinente en l'espèce : le travailleur est imposé dans ce cas sur l'usage privé supposé du véhicule, et l'allégation selon laquelle l'avantage imposé serait inférieur à l'avantage réellement obtenu ne repose sur rien. Le critère selon lequel une exonération n'est accordée que pour les seuls véhicules qui sont exemptés de la taxe de circulation est objectif et justifié. L'énumération figurant à l'article 15 de l'arrêté royal du 8 juillet 1970 vise clairement à indiquer les personnes pour lesquelles l'usage d'un véhicule peut réellement être une nécessité. L'argumentation concernant les associés actifs, les administrateurs et les professions libérales n'a rien à voir avec le forfait litigieux relatif aux frais de déplacement et n'est donc pas pertinente en l'espèce.

*Réponse de la partie intervenante*

A.2.5. L'affirmation du Conseil des ministres selon laquelle la décision de consentir certaines dépenses est influencée par les possibilités de déduction fiscale, à supposer qu'elle soit exacte, ne doit certainement pas être généralisée. Certaines personnes n'ont d'ailleurs pas d'alternative. Le problème des embouteillages peut également être résolu d'une autre manière (encourager l'horaire variable ou le travail à domicile); sur les voies secondaires, il n'y a pas de problèmes de ce genre. Les coûts en infrastructure routière ne sont pas uniquement causés par les déplacements entre le domicile et le lieu de travail, mais ces derniers sont les seuls à être dans le collimateur, à l'exclusion, par exemple, des difficultés provoquées par les camions. Si l'on souhaite stimuler les transports publics, il faudrait imposer aux employeurs le remboursement intégral de l'abonnement social. Pour les déplacements entre le domicile et le lieu de travail, le contrôle des dépenses réelles pose beaucoup moins de problèmes que ce qu'affirme le Conseil des ministres. Il est exact que ce n'est pas la tâche des pouvoirs publics de contribuer à financer l'acquisition de voitures rapides et coûteuses par le biais de la déduction fiscale, mais il ne faut pas perdre de vue à cet égard que de telles voitures sont principalement achetées par des commerçants, des personnes exerçant une profession libérale ou des sociétés, qui ne font qu'un usage fort restreint de leurs voitures pour les déplacements entre le domicile et le lieu de travail et que l'ancienne réglementation qui imposait un plafond pour le prix d'acquisition fiscalement déductible a précisément été supprimée sous la pression des concessionnaires d'automobiles. Si l'on entend simplifier le contrôle des frais professionnels, il n'y a aucune raison pour limiter la mesure aux déplacements entre le domicile et le lieu de travail.

*Réponse de la partie requérante*

A.2.6. La partie requérante conteste que dans le chef du contribuable la déductibilité soit déterminante pour l'acquisition et l'utilisation d'une voiture. Elle n'a jamais entendu parler de « perturbations » dans le système des charges professionnelles forfaitaires mais bien de restrictions des charges professionnelles forfaitaires déductibles. Dans les pays voisins, les charges professionnelles forfaitaires sont considérablement plus élevées. En réalité, on ne constate pas davantage une augmentation du nombre de salariés qui ont déclaré leurs frais professionnels réels. La mesure attaquée n'apporte aucune simplification du contrôle, comme le font apparaître entre autres une circulaire et plusieurs articles de presse. Les chiffres cités quant aux répercussions de la mesure attaquée sont irréalistes. Si l'on prend des illustrations plus réalistes, les répercussions pour un « revenu moyen » peuvent atteindre 61.354 francs en cas de taux marginal d'imposition de 45 %. Contrairement à ce que soutient le Conseil des ministres, les conséquences des accidents de la route sont à la charge des intéressés. La distinction entre les déplacements domicile-lieu de travail et tous les autres trajets professionnels est totalement arbitraire. Les deux objectifs indiqués par le Conseil des ministres (limitation des frais des pouvoirs publics, simplification administrative) ne sont pas proportionnés à la pression fiscale qui est imposée de la sorte à un groupe arbitrairement choisi de contribuables ayant des frais de déplacement élevés (une augmentation d'impôt de 11.000 francs en moyenne par contribuable concerné). Ces frais élevés découlent de libertés et droits fondamentaux les plus élémentaires, à savoir le droit de choisir librement son domicile, le droit au travail, même s'il est quelquefois assez éloigné du domicile, et le droit de se présenter sur le marché du travail pour tout emploi que l'on peut assumer où que ce soit au sein de la C.E.E. Il est donc instauré par l'article 10 une taxe sur les frais de déplacement au détriment des salariés qui ont déjà beaucoup de frais de transport.

*Affaire portant le numéro 516 du rôle*

*Griefs de la partie requérante*

A.3.1. La partie requérante dans l'affaire portant le numéro 516 du rôle invoque un moyen qui peut se résumer comme suit :

Violation des articles 6 et *6bis* de la Constitution,

en ce que la disposition législative attaquée pénalise abusivement le requérant pour lequel un véhicule individuel s'avère indispensable à l'exercice de sa profession, en ce qu'elle poursuit un objectif, à savoir favoriser les transports en commun, qui est irréalisable techniquement et matériellement dans le cas précis du requérant, et en ce qu'elle emploie pour mettre en oeuvre le but qui lui est assigné un moyen totalement inadéquat,

alors que, en vertu des dispositions constitutionnelles précitées, une différence de traitement peut certes être établie entre certaines catégories de personnes mais pour autant que le critère de différenciation soit susceptible de justification objective et raisonnable, que l'existence d'une telle justification doit s'apprécier en tenant compte du but et des effets de la mesure attaquée ainsi que de la nature des principes en cause et que le principe d'égalité est violé lorsqu'il est établi qu'il n'existe pas de rapport raisonnable de proportionnalité entre les moyens employés et le but visé,

et alors qu'en l'espèce, la disposition légale attaquée ne se justifie pas du tout en raison de l'inadaptation des transports en commun, que leur amélioration, dans le cas présent, et de manière générale, est loin d'être une réalité, qu'en effet, l'absence d'alternative à un véhicule personnel lorsque le réseau public est insuffisant pour rencontrer le besoin de mobilité professionnelle du requérant rend l'objectif poursuivi par le législateur impossible à atteindre;

que de surcroît, le rôle de l'impôt sur les revenus est de frapper le contribuable dans sa capacité contributive; que cet impôt doit être proportionné aux facultés de celui-ci; que la capacité contributive du citoyen exprime la relation qui existe entre sa capacité économique à satisfaire aux besoins de son existence et son obligation fiscale; que c'est une fonction de l'impôt qui est un principe fondamental, une donnée de base du système fiscal belge;

qu'un souci écologique consistant à favoriser les transports en commun et à pénaliser une catégorie générale d'usagers de la route relève plutôt de la fonction assignée à un impôt d'une autre nature, le droit d'accise;

que faire intervenir dans le Code des impôts sur les revenus un argument économique ou écologique reviendrait à fausser la technique élémentaire qu'est la référence à la capacité contributive comme mesure de l'impôt sur les revenus;

que de plus, sous couvert de cet argument écologique, le législateur provoque une nouvelle anomalie dans le système de l'impôt sur les revenus; que cette discordance est générée par son immixtion dans un autre principe tout aussi fondamental traduit dans l'article 6 du Code des impôts sur les revenus, le principe de taxation du revenu net, autre traduction de l'idée de capacité contributive; que des éléments qui ne sont pas des revenus, à savoir la partie des frais de déplacement du domicile au lieu de travail dépassant le forfait institué par la norme légale attaquée, finissent donc par être taxés; que la disposition légale attaquée revient à taxer un revenu fictif en amputant les charges réelles et en remplaçant leur déduction par un forfait non justifié du point de vue technique; qu'en effet, le principe rappelé par le rapport du comité Ruding selon lequel toutes les dépenses liées à l'exercice d'une activité commerciale ou professionnelle doivent être déductibles - postulat de l'article 44 du Code des impôts sur les revenus - est encore faussé par des arguments budgétaires présentés sous le couvert d'un souci écologique; que les navetteurs, contraints à une mobilité professionnelle en raison de la distance séparant leur lieu de travail de leur domicile privé, constituent une catégorie générale de contribuables; qu'une différence de traitement n'est pas exclue entre des contribuables d'une même catégorie, pour autant que le critère de différenciation soit susceptible de justification objective et raisonnable;

que si ce critère, comme le veut la norme critiquée, est la proximité, la fréquence et la qualité des transports publics qu'elle veut promouvoir, il est effectivement objectif; qu'il est cependant inutilisable techniquement et d'autre part complètement inadéquat; que les différentes anomalies par rapport au système fondamental établissent que ce forfait contenu dans la disposition légale attaquée est disproportionné et n'est pas un moyen raisonnable compte tenu de l'objectif qu'elle poursuit, de sorte que cet objectif n'est pas atteint en dépit de violations flagrantes de principes juridiques essentiels.

*Réponse du Conseil des ministres*

A.3.2. Dans son mémoire, le Conseil des ministres reprend les considérations figurant dans le mémoire introduit dans l'affaire portant le numéro 457 du rôle (voy. A.2.3). En ce qui concerne le moyen invoqué, le Conseil des ministres estime que le litige pose le problème de la confrontation d'une situation individuelle sans doute assez rare avec l'insertion d'un forfait dans le système de calcul du revenu imposable. L'application de dispositions forfaitaires présente divers avantages. Elle assure aux contribuables une meilleure sécurité juridique, tout en réduisant leurs charges en matière de preuve; elle réduit aussi les charges de l'administration en matière de contrôle. Il est par ailleurs évident qu'un certain nombre d'écarts est inévitable entre le chiffre d'un forfait et les situations réelles. On ne peut toutefois considérer que ces différences constituent en l'espèce un traitement discriminatoire.

La partie requérante ne donne aucune précision sur le coût réel, au kilomètre, de ses déplacements entre le domicile et le lieu de travail. Si l'application de la disposition discutée aboutit à réduire quelque peu la circulation automobile, elle en bénéficiera dans la mesure où cette circulation sera pour elle plus aisée. Les différences invoquées résultent entièrement de circonstances dépendant du libre choix des contribuables : dimension de la voiture, type de moteur et de carburant etc. Il n'y a là certainement pas de quoi créer une catégorie de citoyens privilégiés ou discriminés.

Le requérant suggère que la mesure contestée serait plus justifiée au niveau des droits d'accise. Il peut toutefois exister différentes raisons de ne pas introduire de dispositions de ce genre en matière d'accises, notamment en raison des mesures d'harmonisation européennes. De toute façon, cette simple possibilité, à supposer qu'elle existe, ne peut pas aboutir à constater que la mesure prise par le législateur serait inadéquate et qu'il n'existerait pas de rapport de proportionnalité suffisant entre le but poursuivi et le moyen mis en oeuvre.

Le grief selon lequel la mesure créerait une anomalie à l'égard du principe d'imposition du revenu net ne peut être retenu. Ni du point de vue théorique, parce que ce principe ne lie pas le législateur, ni en pratique, parce que ce principe demeure respecté, fût-ce avec les avantages et les inconvénients de la présence d'un élément forfaitaire dans le calcul. En toute hypothèse, le principe susmentionné est étranger au respect du prescrit constitutionnel d'égalité.

*Réponse de la partie requérante*

A.3.3. Dans son mémoire en réponse, la partie requérante souligne que présenter la mesure attaquée comme une mesure destinée à lutter contre l'usage abusif et comme une loi anti-évasion revient à prêter une intention de fraude permanente aux automobilistes individuels pour lesquels le véhicule personnel est une nécessité absolue. De surcroît, il n'est pas pertinent de parler d'une perturbation du système des charges professionnelles et d'un allègement de la tâche du contrôleur et du contribuable. Le choix du contribuable en faveur des charges professionnelles réelles s'impose au contrôleur : il doit l'accepter par application de l'article 49 du Code des impôts sur les revenus. Comment pourrait-on parler d'un allègement de la tâche du contribuable s'il faut dorénavant faire une distinction entre charges professionnelles et semi-professionnelles, entre frais de déplacement dans ou en dehors du trajet séparant le lieu de travail du domicile, entre le

forfait de 6 francs au kilomètre et celui de 75 % ? Le législateur entend décourager l'usage de la voiture comme source de confort individuel et favoriser les transports publics. Toutefois, la critique des parlementaires lors des travaux préparatoires ne concernait pas exclusivement les situations voulues par le contribuable lui-même mais également la nécessité de disposer d'un véhicule personnel en raison des exigences de la mobilité professionnelle et des lacunes des transports publics. L'effet visé par la disposition entreprise - réduire la circulation automobile - est surestimé si pour une catégorie de contribuables la voiture est une nécessité professionnelle sans autre alternative; ceux-ci sont lésés par rapport aux contribuables qui ont le choix entre une voiture personnelle et les transports en commun. Dans leur cas, la possession d'une voiture individuelle n'est pas, en effet, l'expression d'un confort personnel, mais bien une nécessité absolue. Dans cette hypothèse, il y aurait lieu d'appliquer le régime en vigueur pour les handicapés. Contrairement à ce que soutient le Conseil des ministres, le principe de la taxation du revenu net comporte lui-même le principe d'égalité. La disposition attaquée n'en tient pas compte. Enfin, la partie requérante fournit en annexe des documents faisant apparaître que le coût réel au kilomètre s'est élevé en 1991 à 15,65 francs.

#### *Affaire portant le numéro 518 du rôle*

##### *Griefs des parties requérantes*

A.4.1. Les parties requérantes dans l'affaire portant le numéro 518 du rôle invoquent les mêmes griefs que ceux exposés par la première partie en tant que partie intervenante dans l'affaire portant le numéro 457 du rôle (A.2.3). Elles ajoutent que le forfait doit s'analyser comme une présomption irréfragable qu'une personne est censée abuser de la législation fiscale, et une autre pas. En annexe à leur requête, les parties évaluent la perte financière résultant de la mesure à 34.247 francs.

##### *Réponse du Conseil des ministres*

A.4.2. Le Conseil des ministres reprend l'argumentation qu'il a développée dans les mémoires déposés dans l'affaire portant le numéro 457 du rôle (A.2.3 et A.2.4). Le Conseil des ministres y ajoute qu'un forfait légal est une mesure générale de simplification dont l'application est totalement étrangère à la notion d'« abus de la loi ». L'application d'un forfait légal implique toujours des différences individuelles; néanmoins, l'avantage de la simplification et de la sécurité juridique ainsi obtenues profite à tout le monde. A l'estime du Conseil des ministres, il semble inutile de s'étendre sur les calculs chiffrés figurant en annexe à la requête, parce qu'ils sont arbitraires. D'autres exemples peuvent en effet être conçus pour aboutir au résultat inverse.

##### *Réponse des parties requérantes*

A.4.3. Dans leur mémoire en réponse, les parties requérantes soulignent que c'est erronément que la mesure est présentée comme un forfait légal, puisqu'il s'agit en réalité d'une limitation des frais professionnels réels. Cet élément résulte de la place qu'occupe la disposition attaquée dans le Code des impôts sur les revenus 1992 ainsi que du fait qu'une charge de preuve incombe toujours au contribuable (utilisation effective du véhicule pour les déplacements domicile-lieu de travail et nombre de kilomètres parcourus). Contrairement à ce que soutient le Conseil des ministres, les éléments chiffrés figurant dans les annexes de la requête ne sont pas arbitraires mais se fondent sur un calcul précis de la taxation des requérants pour l'exercice d'imposition 1993, comme le font ressortir les pièces jointes au mémoire en réponse.

*Affaire portant le numéro 521 du rôle*

*Griefs de la partie requérante*

A.5.1. Selon la partie requérante, la disposition attaquée viole les articles 6 et 6bis de la Constitution pour les motifs suivants :

1. Conformément à l'article 9quater, 9, de l'arrêté royal d'exécution du Code des impôts sur les revenus, le coût par kilomètre parcouru à l'aide du véhicule du requérant s'élève, pour 11 CV, à 10,90 francs. En limitant à nouveau ce coût, on instaure un traitement inégal.

2. Si la limitation à 75 p.c. des frais de déplacement n'implique pas de discrimination, le coût doit s'élever à :  $(10,90 \times 0,30) + (10,90 \times 0,70 \times 0,75) = 8,9925$  ou 9 francs au kilomètre, car les frais de carburant représentent 30 p.c. des frais totaux.

3. La limitation n'est pas applicable à certains handicapés qui ont une nécessité absolue d'utiliser un transport individuel pour pouvoir se déplacer. Etant donné que le requérant doit assurer des tours de garde (45, 60 et 90 minutes), qu'il doit fournir des prestations de manière irrégulière, ainsi que de nuit, et qu'il doit emporter un flight bag (de 5 à 10 kg) ainsi que des valises (20 à 30 kg) pour le séjour à l'étranger, un moyen de transport individuel lui est certainement tout aussi nécessaire pour effectuer ses déplacements vers son lieu de travail.

4. Selon l'avis du Conseil d'Etat, un taux uniforme a été introduit à tort, en application de l'article 110, § 1er, de la Constitution. En effet, ce taux ne correspond pas à la réalité, compte tenu de la différence de coût selon la puissance fiscale du véhicule.

5. L'article attaqué va à l'encontre de toute logique fiscale, puisqu'il entend traiter différemment les frais professionnels en fonction de la destination du véhicule personnel. Le caractère saugrenu de cette mesure réside dans le fait que les déplacements domicile-lieu de travail à l'aide d'un véhicule personnel sont effectivement des frais professionnels mais qu'ils ne peuvent être déduits que dans une moindre mesure que d'autres déplacements effectués à des fins professionnelles à l'aide du même véhicule.

6. Cette limitation des frais à 6 francs au kilomètre a pour effet de restreindre considérablement la déductibilité et de créer plusieurs formes d'inégalité. Le coût diffère en fonction de la puissance fiscale du véhicule. L'introduction d'une même déduction forfaitaire et la suppression des frais réels entraînent une discrimination.

En outre, le comité Ruding de la Commission européenne a recommandé l'adoption d'une directive en matière de déductibilité des dépenses et frais professionnels, sur la base du principe en vertu duquel tous les frais liés à l'exercice d'activités commerciales ou professionnelles doivent être déductibles. Pour ces raisons, et également en vertu du principe fondamental des impôts sur les revenus, contenu à l'article 6 du Code des impôts sur les revenus, il convient de suivre la recommandation favorable au maintien de la déductibilité des frais réels.

7. L'intention véritable du gouvernement était de réduire le nombre des contribuables qui justifient leurs dépenses et charges réelles et de permettre à l'administration à la fois d'exercer moins d'activités de contrôle et de traiter moins de réclamations.

En outre, le ministre du Budget a déclaré que la mesure en question réduit ce coût de moitié.

8. Le requérant habite à 7 kilomètres de tout transport public. En limitant les frais de déplacement d'abord à 75 p.c., et maintenant à 50 p.c., pour les supprimer totalement par la suite, on limite la liberté du choix de domicile. Ce droit est pourtant garanti par l'article 2 du Protocole n° 4 à la Convention de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales, signé à Strasbourg le 16 septembre 1963. Cette restriction crée un traitement inégal.

9. L'article dont il s'agit limite la déductibilité de certains frais professionnels à 75 p.c. des dépenses et charges réelles, nonobstant le fait que l'on soit opposé à la doctrine Brepols et que l'on veuille imposer sur la base de la réalité économique. Le forfait de 50 p.c. est néanmoins maintenu sans modification pour les indemnités parlementaires des députés, sénateurs et membres belges du Parlement européen, cependant

que les montants forfaitaires applicables aux bourgmestres, échevins et présidents des centres publics d'aide sociale continuent à être adaptés (et à être majorés) chaque année en fonction de l'accroissement du coût de la vie.

10. L'article 51 du Code des impôts sur les revenus et du Code des impôts sur les revenus 1992 prévoit une réduction du revenu imposable pour ceux qui ont zéro franc de dépenses et de charges, alors qu'on limite les dépenses et charges professionnelles réelles des contribuables qui les justifient ou les prouvent formellement.

#### *Réponse du Conseil des ministres*

A.5.2. Le Conseil des ministres reprend les considérations générales figurant dans le mémoire qu'il a introduit dans l'affaire portant le numéro 457 du rôle (A.2.3).

S'agissant des griefs spécifiques de la partie requérante, le Conseil des ministres souligne que la mesure légale attaquée poursuit un but objectivement justifié et qu'il existe un rapport raisonnable de proportionnalité entre les moyens employés et le but visé. Le fait que le requérant soit amené à faire usage de son propre véhicule pour se déplacer de son domicile à son lieu de travail n'est pas pertinent en l'espèce, dès lors a) que la disposition litigieuse ne discrimine aucune catégorie de contribuables, mais ne peut conduire qu'à une situation différente en fonction de la diversité des situations individuelles; b) que le forfait instauré pour la déduction des frais de déplacement du domicile au lieu de travail répond à des objectifs spécifiques et parfaitement définis qui font l'objet d'une justification objective et raisonnable; c) que le moyen employé, à savoir le forfait litigieux, est proportionné à l'objectif visé.

#### *Réponse de la partie requérante*

A.5.3. Depuis la loi du 29 octobre 1919, la règle applicable est celle de l'imposition des revenus nets. Aucun texte légal ou texte de travaux préparatoires ne fait ressortir que l'on aurait voulu s'écarter de ce principe essentiel de la loi relative aux impôts sur les revenus. En ce qui concerne les charges professionnelles, il appert d'un aperçu historique que depuis l'instauration du forfait légal en 1933, le montant maximum de celui-ci a continuellement baissé au fil du temps, compte tenu de l'évolution de l'index. Cela a eu pour conséquence qu'un nombre sans cesse croissant de salariés et d'appointés ont été amenés à déclarer leurs charges professionnelles réelles. On ne peut reprocher aux contribuables de justifier leurs frais réels lorsque ceux-ci sont supérieurs au forfait légal. Le fait que ces contribuables soient des salariés et que les déplacements entre le domicile et le lieu de travail constituent l'élément principal dans les frais imputés est inopérant en l'espèce. La mesure est discriminatoire et doit être combattue, dès lors qu'elle entend limiter les frais spécifiques d'une catégorie particulière de contribuables. La mesure ne simplifiera pas le problème des embouteillages, étant donné qu'à l'avenir les contribuables feront l'acquisition de voitures moins rapides, ce qui contribuera à engorger encore davantage le trafic. Elle est également discriminatoire au motif que les contribuables pour lesquels les frais réels sont inférieurs à 6 francs au kilomètre bénéficient d'un avantage fiscal, alors que ceux dont les frais sont supérieurs à 6 francs au kilomètre sont imposés sur un revenu qu'ils n'ont pas perçu, ce qui s'oppose à l'économie de la loi relative aux impôts sur les revenus. La mesure querellée ne poursuit pas un but objectivement justifié et il n'existe pas davantage un rapport raisonnable de proportionnalité entre les moyens employés et le but poursuivi.

- B -

*Quant à la recevabilité*

B.1.1. La Constitution et la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour d'arbitrage 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 entreprise.

B.1.2. Tout contribuable justifie de l'intérêt requis pour poursuivre l'annulation des règles qui déterminent l'assiette et le mode de calcul de l'impôt auquel il est soumis.

Les parties requérantes établissent à suffisance leur qualité de contribuable soumis à l'impôt des personnes physiques déclarant des revenus professionnels. Elles justifient donc de l'intérêt requis pour postuler l'annulation de dispositions qui déterminent l'assiette ou le mode de calcul de l'impôt dû sur lesdits revenus professionnels. Les recours sont recevables.

L'intervention de Gustaaf Van den Bossche dans l'affaire inscrite au rôle sous le numéro 457 est recevable pour le même motif.

*Quant au fond*

B.2.1. A l'estime des parties requérantes, la disposition querellée, qui fixe forfaitairement à 6 francs au kilomètre parcouru les frais professionnels afférents aux déplacements entre le domicile et le lieu de travail effectués au moyen d'un véhicule visé à l'article 66, alinéa 1er, du Code des impôts sur les revenus 1992, exception faite pour les véhicules qui, conformément à l'article 5, § 1er, 3°, du Code des taxes

assimilées aux impôts sur les revenus, sont exonérés de la taxe de circulation, viole les articles 6 et *6bis* de la Constitution, dès lors que cette disposition contient plusieurs traitements inégaux et illicites de diverses catégories de contribuables.

Ladite disposition serait discriminatoire en ce qu'elle s'écarte du principe de l'imposition des revenus réels et, ce faisant, privilégie les contribuables ayant moins de frais de déplacement entre le domicile et le lieu de travail et défavorise les contribuables ayant des frais plus élevés dans ce domaine.

La mesure toucherait uniquement les contribuables ayant un lieu de travail fixe et épargnerait ceux qui doivent se déplacer dans l'exercice de leur profession. La mesure est applicable aux travailleurs qui utilisent leur propre véhicule, mais elle ne le serait pas pour ceux qui ont à leur disposition une voiture de leur employeur.

B.2.2. Les articles 6 et *6bis* de la Constitution ont une portée générale. Ils interdisent toute discrimination, quelle qu'en soit l'origine. Ils sont également applicables en matière fiscale, ce que confirme d'ailleurs l'article 112 de la Constitution, lequel fait une application particulière du principe d'égalité formulé à l'article 6.

B.2.3. Les règles constitutionnelles de l'égalité et de la non-discrimination n'excluent 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. Les mêmes règles s'opposent, 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 considérée, 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 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.2.4. La disposition entreprise modifie, à partir de l'exercice d'imposition 1993 (revenus de 1992), la réglementation qui était contenue dans l'article 22 de la loi du 7 décembre 1988 « portant réforme de l'impôt sur les revenus et modification des taxes assimilées au timbre » et qui était reprise à l'article 66 du Code des impôts sur les revenus 1992. En vertu de cette disposition, les dépenses et charges professionnelles afférentes à l'utilisation des voitures, voitures mixtes et minibus, autres que celles afférentes à la consommation de carburant, sont considérées comme charges professionnelles à concurrence de 75 p.c.

La disposition attaquée maintient cette réglementation mais introduit une exception : désormais les frais professionnels afférents aux déplacements entre le domicile et le lieu de travail effectués au moyen de tels véhicules sont fixés forfaitairement à 6 francs par kilomètre parcouru, sauf pour les véhicules qui, conformément à l'article 5, § 1er, 3°, du Code des taxes assimilées aux impôts sur les revenus, sont exempts de la taxe de circulation. Selon la réglementation en vigueur, il s'agit plus particulièrement des autos-ambulances et des voitures automobiles utilisées comme moyen de locomotion personnel par les grands invalides de la guerre, militaires ou civils, qui bénéficient d'une pension d'invalidité de 60 p.c. au moins, par les personnes frappées de cécité complète, de paralysie entière des membres supérieurs ou ayant subi l'amputation de ces membres et par les personnes atteintes d'une invalidité permanente de 50 p.c. au moins résultant exclusivement d'infirmité frappant les membres inférieurs.

B.2.5. Aux termes des travaux préparatoires de la disposition entreprise, celle-ci a pour but de limiter à 6 francs par kilomètre la déductibilité des frais de déplacement du domicile au lieu de travail lorsque ce déplacement n'est pas effectué par les transports en commun. « Il s'agit en fait d'éviter que les contribuables, par le biais de la fiscalité, mettent une part importante de leurs frais de déplacement du domicile au lieu de travail à charge de l'Etat, alors que les pouvoirs publics dépensent déjà des sommes considérables pour la construction et l'entretien de l'infrastructure routière et autoroutière, ainsi que pour faire face aux conséquences des accidents de la route. » (*Doc. parl.*, Chambre, 1991-1992, n° 444/9, p. 123) Par ailleurs, il en résulterait une simplification de l'établissement du montant déductible et un allègement du contrôle consacré à de tels contribuables, ce qui permettrait d'affecter les agents fiscaux à d'autres tâches (*Doc. parl.*,

Chambre, 1991-1992, n° 444/9, p. 129). L'exception a été dictée par le fait que les grands invalides de guerre ou les infirmes sont très souvent tenus d'utiliser des véhicules plus spacieux, auxquels il est nécessaire d'apporter des modifications souvent onéreuses (*Doc. parl.*, Sénat, S.E. 1991-1992, n° 425/2, p. 81).

B.2.6. La disposition attaquée distingue explicitement les frais de déplacement entre le domicile et le lieu de travail qui peuvent être déduits, d'une part, par les contribuables ordinaires et, d'autre part, par les contribuables qui, conformément à l'article 5, § 1er, 3°, du Code des taxes assimilées aux impôts sur les revenus, bénéficient d'une exemption de la taxe de circulation.

Cette différence de traitement est susceptible d'une justification raisonnable, dès lors que le législateur a pu estimer à juste titre que le fait que ces dernières personnes sont très souvent obligées d'utiliser des véhicules plus spacieux et auxquels il est nécessaire d'apporter des modifications souvent onéreuses pour rendre ces véhicules utilisables peut justifier qu'il ne faille pas leur appliquer la limitation à 6 francs par kilomètre pour les frais afférents aux déplacements entre le domicile et le lieu de travail.

B.2.7. Par ailleurs, la disposition entreprise n'établit par elle-même aucune distinction selon certaines catégories de personnes : elle applique la même réglementation à tous les contribuables qui font usage d'une voiture pour se déplacer entre leur domicile et leur lieu de travail et qui n'utilisent pas la faculté de déduire le montant forfaitaire global au titre de frais professionnels.

Il est vrai toutefois que l'application de cette disposition a pour effet de traiter différemment les personnes qui utilisent leur voiture pour se rendre sur leur lieu de travail et celles qui l'utilisent pendant leur travail : les premières déduisent 6 francs par kilomètre, les secondes 75 % de leurs frais réels. Il est vrai également qu'une même personne qui se rend à son travail et en revient en voiture et qui utilise aussi son véhicule pendant son travail devra appliquer successivement les deux modes de déduction prévus, ce qui n'est de nature ni à simplifier sa déclaration fiscale ni à en faciliter le contrôle.

Il existe cependant entre ces situations une différence objective :

- en ce qui concerne le déplacement entre le domicile et le lieu de travail, il est en général

possible de maîtriser les frais, soit en utilisant les transports en commun, soit en choisissant une voiture qui entraîne des dépenses dont le montant est proche du forfait légal;

- par contre, la personne qui se déplace dans l'accomplissement de son travail est plus limitée dans ses choix et, dans certaines professions, elle n'a la possibilité de maîtriser ni la distance ni la fréquence de ses déplacements.

Le législateur peut raisonnablement considérer qu'une différence de traitement entre ces deux catégories est justifiée.

B.2.8. Les parties requérantes reprochent encore à la mesure entreprise de traiter injustement sur un pied d'égalité des situations différentes en ce que les frais réels diffèrent selon le type de la voiture utilisée pour les déplacements entre le domicile et le lieu de travail et de ne pas faire de distinction selon que les contribuables peuvent ou non faire usage des transports publics.

En l'espèce, les coûts effectivement différents des déplacements entre le domicile et le lieu de travail par suite de l'utilisation par les contribuables de voitures plus chères ou meilleur marché ne peuvent être considérés comme des situations essentiellement différentes qui entraîneraient pour le législateur l'obligation d'élaborer plusieurs échelles de coûts. Le fait que la mesure attaquée n'établisse pas de distinction selon que les contribuables peuvent ou non disposer d'un transport public approprié se justifie,

d'une part, par la considération qu'une loi fiscale doit essentiellement appréhender la diversité des situations en faisant usage de catégories qui ne correspondent à la réalité que de manière simplificatrice et approximative et, d'autre part, par les inconvénients qui, s'agissant de l'efficacité des critères et du coût administratif incombant aux services de recouvrement, résulteraient d'un système du genre de celui qui est préconisé par les parties requérantes.

B.2.9. Manque en fait le grief selon lequel la norme critiquée ne serait pas applicable, pour ce qui est des frais de déplacement entre leur domicile et leur lieu de travail, aux personnes qui ont à leur disposition une voiture de leur employeur, et qui de ce fait sont créditées d'un avantage imposable.

Par ces motifs,

la Cour

rejette les 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 d'arbitrage, à l'audience publique du 13 janvier 1994.

Le greffier,

Le président,

L. Potoms

L. De Grève