

## Cour d'Appel de Bruxelles - Arrêt du 13/01/2000

### Objet du recours

Le recours vise à entendre dégrever les cotisations susmentionnées **dans la mesure où elles ne tiennent pas compte de l'exonération des jours de travail à l'étranger revendiquée par le requérant** et de l'exonération des frais propres à l'employeur, limités forfaitairement à 450.000 Fr. l'an.

### Les faits

Monsieur Antonius S., célibataire, est né le 12 octobre 1942 à BELECKE en Allemagne. Il est de nationalité allemande et a sa résidence première et principale à 4330 MULHEIM a.d. RUHR (Allemagne), Hans-Böckler-Platz. Le requérant dispose d'une carte d'identité ("Personalausweis" no 91614) et d'un passeport ("Reisepass" n° 84040) le qualifiant de ressortissant allemand.

Le requérant expose qu'il a été recruté directement en Allemagne par la société belge T. A. B. S.A., qu'il est entré au service de son nouvel employeur belge le 5 janvier 1976 en qualité de "European Tax Adviser" et que depuis le 1 octobre 1985, il occupe la fonction de Vice President Taxes Europe chargé d'établir en Belgique un département fiscal pour l'Europe, pour organiser et structurer les matières fiscales, légales et financières des sociétés européennes du groupe T., qui a des sociétés affiliées, des filiales et/ou des succursales en Angleterre, en Allemagne, aux Pays-Bas, en Belgique, en France, en Suisse, en Autriche, en Italie, en Espagne et au Luxembourg. Il fait valoir qu'il dirigeait en tant que "European Tax Manager" pendant les périodes imposables en litige, le "Tax Department Europe" au sein de la filiale belge, qui fait partie de la division autonome "Headquarters", et qu'il recevait ses directives directement du département fiscal international de la société-mère aux Etats-Unis, auquel il faisait rapport.

Dès son arrivée en Belgique en 1976, le requérant y a été assujéti à l'impôt des non-résidents. Il a immédiatement bénéficié du régime d'imposition spéciale accordé par l'Administration des Contributions Directes aux cadres étrangers.

Suite à la publication de la Circulaire no Ci.RH.624/325.294 du 8 août 1983 (Bull.Contr., 1983, no 620, p. 1974), le requérant et son employeur ont introduit le 27 septembre 1983 auprès du Directeur-adjoint du Service de l'Extranéité de l'Administration des Contributions Directes, une demande visant à sa reconnaissance comme non-résident et à l'application dans son chef du régime spécial d'imposition prévu par cette Circulaire.

Dans cette demande d'application l'employeur du requérant a précisé les raisons pour lesquelles une quotité de ses appointements doit être réputée comme étant destinée à couvrir les dépenses occasionnées par son détachement en Belgique ainsi que la méthode par laquelle cette quotité doit être déterminée.

Il s'agit notamment des dépenses suivantes :

- la différence du coût de vie entre l'Allemagne (pays d'origine du requérant) et la Belgique ;
- une indemnité pour double résidence ;
- une indemnité pour les différences de change ;
- l'égalisation fiscale ;
- d'autres charges, y inclus l'indemnité dite "home leave".

Par sa décision du 20 septembre 1984, le Directeur-adjoint du Service d'Extranéité de Bruxelles a reconnu au requérant la qualité de non habitant du Royaume pour l'année 1983, mais renouvelée tacitement pour les années suivantes, et a rendu le régime spécial d'imposition, instauré par la Circulaire susmentionnée, applicable dans le chef du requérant.

Lors de l'établissement de ses déclarations d'impôt, détaillées par une série d'annexes pour les exercices d'imposition dont les cotisations sont contestées, le requérant a fixé le montant de sa rémunération imposable en Belgique de la façon suivante :

Le montant total de ses rémunérations brutes annuelles est diminué par le montant des remboursements des dépenses supplémentaires occasionnées par son séjour en Belgique. Le détail de ces remboursements est attesté par un certificat de son employeur qui est annexé à ses déclarations d'impôt. Comme il est pour chaque exercice supérieur à 450.000 Fr. il est limité forfaitairement à ce plafond " en vue de tenir compte du montant limite des frais propres à l'employeur considéré comme raisonnable par l'administration fiscale ( annexe 5 à la pièce 0005,3).

Le solde restant est diminué de la partie qui correspond à la rémunération afférente aux activités professionnelles exercées par le requérant en dehors de la Belgique durant chaque période imposable concernée. En annexe de chaque déclaration, le requérant a donné un aperçu détaillé de ses jours de travail prestés à l'étranger, indiquant les dates, les destinations et les nombres de jours prestés à l'étranger.

Ni le nombre de jours prestés à l'étranger ni la façon de fixer la quotité de sa rémunération annuelle se rapportant à l'activité professionnelle exercée à l'étranger ne fait l'objet d'une discussion à l'exception de quelques jours fériés et week-ends.

Pour déterminer la quotité de la rémunération afférente à cette activité étrangère, le requérant a multiplié le montant de ses rémunérations (après déduction des remboursements de dépenses propres à l'employeur et avant déduction des cotisations sociales et spéciales) par le pourcentage obtenu lorsque l'on suit le calcul prescrit par le n° 142/4.1 de la circulaire. Il déclara le solde restant comme rémunération imposable brute dans la case 250 de sa déclaration fiscale.

Le taxateur contesta la méthode par laquelle le requérant avait déterminé le montant imposable de ses rémunérations. **En renvoyant aux instructions administratives précisées dans les nos 142/4 et 142/4.1 de la circulaire susmentionnée, l'agent taxateur a dans ses premiers avis de rectification de la déclaration exclu du nombre de jours de travail à l'étranger que le requérant avait pris en considération pour fixer la quotité de sa rémunération afférente à des prestations à l'étranger, les jours de départ de Belgique pour un voyage professionnel ainsi que les samedis, dimanches et jours fériés prestés à l'étranger. Les dispositions administratives invoquées par l'agent taxateur précisent en effet que seuls peuvent être considérés comme jours de travail, les jours autres que les samedis (pour la semaine de cinq jours), les dimanches, les jours fériés, les jours de vacances annuelles ainsi que les jours de maladie et de convalescence qui sont justifiés par un certificat médical.**

Toutefois lors de l'établissement des cotisations litigieuses, l'agent taxateur a déjà admis que certains de ces jours (notamment certains jours de départ pour un voyage professionnel) devaient être considérés comme jours de travail prestés à l'étranger. Lors de l'instruction de sa réclamation, le requérant a transmis des preuves additionnelles qui ont amené l'administration à reconnaître que requérant a démontré la réalité des autres jours de départ contestés et que partant ces jours - autres que les jours fériés - devaient être pris en considération comme jour de travail à l'étranger pour fixer le pourcentage de l'activité étrangère.

L'agent taxateur a contesté l'application du "pourcentage de l'activité à l'étranger" sur le montant des rémunérations brutes du requérant, c'est-à-dire avant déduction des cotisations sociales et spéciales payées par le requérant personnellement.

Selon l'agent taxateur, en ce suivi par le directeur régional l'exclusion de la quotité de la rémunération afférente aux prestations étrangères, ne peut être opérée qu'après déduction de ces cotisations sociales et spéciales.

L'agent taxateur a refusé également de considérer comme remboursement de dépenses propres à l'employeur, des montants réclamés par le requérant au titre :

- d'indemnité de double résidence ;
- d'indemnité pour différence de change ;
- d'indemnité pour différence de pression fiscale ("tax equalization") ;
- d'indemnité de "home leave".

Statuant sur les réclamations du requérant, le directeur régional a, dans sa décision du 12 décembre 1991, confirmé partiellement les cotisations litigieuses.

Pour la détermination du "pourcentage du travail à l'étranger ", le directeur régional refusa d'admettre que les samedis, les dimanches et les jours considérés en Belgique comme des jours fériés mais pendant lesquels le requérant a travaillé à l'étranger, pouvaient être pris en considération pour fixer ce pourcentage.

En ce qui concerne la méthode de scission des rémunérations entre la partie afférente aux prestations en Belgique (partie imposable) et la partie afférente aux prestations étrangères (partie exonérée), le directeur régional confirma que la scission ne peut se faire qu'après déduction du montant des cotisations sociales personnelles.

Le directeur régional a rejeté l'indemnité de double résidence comme une dépense propre à l'employeur dont le remboursement ne constituerait pas un salaire imposable en invoquant que le requérant serait à considérer comme un habitant du Royaume vu qu'il aurait établi son domicile à Bruxelles. L'adresse à Bruxelles où le requérant demeure, ne peut pas être considérée, selon le directeur régional, comme une résidence secondaire, mais devrait être considérée comme la résidence principale de requérant où ce dernier aurait établi son domicile.

L'indemnité couvrant la différence de change ne constitue, selon le directeur régional, qu'une dépense propre à l'employeur à condition que le salaire de l'employé soit fixé en une monnaie étrangère dont la valeur a baissé par rapport au Franc Belge.

En outre, une telle indemnité ne pourrait en l'espèce être acceptée qu'à condition qu'elle soit calculée seulement sur la partie du salaire consacrée à couvrir les obligations financières du requérant à l'étranger.

Le directeur régional refusa aussi de prendre en compte l'indemnité dite "home leave" vu l'absence de justificatifs suffisants.

## **DISCUSSION**

I. En ce qui concerne le statut de non résident

Le requérant fait valoir un ensemble considérable de faits repris aux pages 8 à 10 de ses conclusions pour démontrer qu'il a gardé durant la période 1983 à 1988 son domicile fiscal en Allemagne, qu'il ne peut pas être qualifié d'habitant du Royaume et doit être qualifié de non-résident dans le sens de l'article 139, 1° du Code des impôts sur les revenus (ancien) (ndlr : lire art. 227 cir/92). Cet article dispose que sont assujettis à l'impôt des non-résidents les non-habitants du royaume y compris les personnes visées à l'article 4 CIR/64 (ndlr : lire art. 4 cir/92).

Pour répondre au grief relatif aux charges locatives de sa résidence à Bruxelles que le requérant entend déduire comme une dépense propre à l'employeur où le cas échéant comme charges réelles déductibles en vertu de l'article 44 du Code des impôts sur les revenus (ancien) (ndlr : lire art. 49 cir/92) le directeur régional a soutenu que le requérant doit être considéré comme un résident du royaume conformément à l'article 4 du CIR/64 (ndlr : lire art. 4 cir/92) étant donné qu'il a établi son domicile à la rue van Eyck à Bruxelles ce qui empêche de considérer les charges relatives à cette résidence comme des charges propres à l'employeur ou des frais professionnels.

L'article 4, 2° du Code des impôts sur les revenus (ancien) dispose que ne sont pas assujettis à l'impôt des personnes physiques, sous condition de réciprocité les .... agents....de ..... personnes morales de droit étranger ne se livrant pas à une activité commerciale, pour autant que les intéressés n'aient pas la nationalité belge.

Le requérant fait valoir qu'il a conservé sa nationalité allemande et il démontre par la production d'une carte d'identité de la République fédérale allemande, valable jusqu'au 17 mai 1987, prorogé jusqu'au 17 mai 1992, qu'il est domicilié à 4330 Mülheim ad Ruhr Hans Bockler Platz, son passeport délivré le 30 mars 1987 renseigne comme domicile Mülheim ad Ruhr.

Il démontre y disposer d'un appartement pour lequel il paye loyer et charges et soutient sans être contredit que la consommation d'électricité de cet appartement démontre qu'il y séjourne fréquemment les week-ends. La déclaration de la Ville de Warstein certifie le 20 juin 1984 que le domicile principal du requérant se trouve à Mülheim et qu'il dispose d'une seconde résidence à Warstein. Les polices d'assurance couvrant des risques relatifs à la personne et la responsabilité civile du requérant sont souscrites auprès de compagnies allemandes. Il paye enfin différentes cotisations à des associations professionnelles, culturelles, religieuses et sportives allemandes.

Il dispose d'un véhicule en Allemagne immatriculé dans ce pays. Il y dispose également de comptes bancaires et transfère 60 % de son salaire net vers ce pays tel qu'il résulte de l'autorisation de l'institut Belgo-Luxembourgeois du change.

Le requérant soutient sans être contredit quant à ce qu'en Belgique il est inscrit au registre des étrangers et qu'il a reçu une carte de séjour comme ressortissant d'un état membre de la CEE.

Bien que le domicile puisse être considéré comme un élément qui permet de considérer que la personne inscrite aux registres de la population y a établi son domicile, cette inscription doit être appréciée en vertu de l'ensemble des éléments disponibles dans chaque affaire.

En l'espèce, il résulte d'un ensemble de faits avancés par le requérant et corroborés par des pièces contrôlables qui ne sont contredites par aucun élément que celui-ci n'a jamais eu l'intention de devenir un habitant du royaume et qu'il a maintenu son domicile en Allemagne tout en résidant en semaine pour des raisons professionnelles à Bruxelles où il occupe un appartement et où il est inscrit dans le registre des étrangers tout en restant inscrit comme domicilié à Mülheim ad Ruhr en Allemagne.

Lorsqu'un cadre étranger séjournait à l'étranger avant sa mise au travail en Belgique, il est présumé avoir conservé la qualité de nonhabitant du Royaume, à moins qu'une enquête ne démontre qu'à la suite d'un changement dans sa situation, il a fixé son domicile ou le siège de sa fortune en Belgique, ce que l'administration reste en défaut de démontrer pour le requérant.

II. En ce qui concerne la quotité de la rémunération afférente aux prestations professionnelles étrangères

L'administration refuse de prendre en considération comme jours de travail exécutés à l'étranger; les 27 mai et 15 août 1985 étant donné qu'il s'agit de jours fériés. Toutefois le requérant démontre qu'il a travaillé le lundi de Pentecôte en Italie, alors que ce jour n'est pas un jour férié en Italie. Le requérant récupéra ce jour en l'ajoutant à ces vacances.

La circulaire administrative 624/325.294 dispose que pour déterminer la rémunération imposable, la rémunération totale annuelle doit être multipliée par une fraction ayant pour numérateur le nombre de jours de travail prestés en Belgique durant l'année et pour dénominateur le nombre total de jours de travail prestés en Belgique et à l'étranger durant la même année.....Sont considérés comme jours de travail, les jours autres que les samedis, les dimanches, les jours fériés, les jours de vacances annuelles ainsi que les jours de maladie et de convalescence qui sont justifiés par un certificat médical.

En compensant le travail effectué le 27 mai par un jour de vacances supplémentaire le requérant s'est limité à déplacer le jour férié que l'employeur était en tout cas tenu de lui payer en vertu de son contrat. Dans la mesure où, pour déterminer le nombre de jours de travail il a été tenu compte de la totalité des jours de vacances pris par le requérant, la quote-part de jours de travail prestés en Belgique serait surévaluée si l'on refusait la déduction du travail effectué le 27 mai étant donné que le jour férié, payable sans prestation aucune, a déjà été compensé dans le calcul par un jour de vacances supplémentaire.

Le requérant fait valoir en ce qui concerne le 15 août 1985 qu'il a travaillé en Allemagne ce jour là, ce qui n'est pas contesté, et qu'il a également compensé ce travail effectué pendant un jour férié par un jour de vacances supplémentaire.

Le 15 août 1985 doit dès lors être accepté comme un jour de travail effectué à l'étranger pour le même motif que celui relatif au 27 mai 1985. Le requérant travailla à l'étranger les jours fériés du 19 mai 1986, du 28 mai 1987, du 8 juillet 1987, et du 21 juillet 1987. Il travailla également à l'étranger les samedis 18 avril 1987, et 12 décembre 1987 et le dimanche 14 février 1988.

Le requérant ne soutient pas avoir récupéré ces journées.  
L'administration a correctement appliqué sa circulaire en refusant d'admettre dans son calcul les samedis, le dimanche et les jours fériés, étant donné qu'ils sont expressément exclus du calcul par la circulaire.

Le calcul de la circulaire est en outre conforme à la loi; l'article 140 du Code des impôts sur les revenus (ancien) stipule que les contribuables visés à l'article 139 sont soumis à l'impôt uniquement en raison des revenus produits en Belgique et le 4° de cet article précise que sont compris dans ces revenus les rémunérations à charge d'une société ayant en Belgique son siège de direction.

En travaillant à l'étranger pendant des samedis, un dimanche et des jours fériés sans récupérer ces jours par des jours de travail en Belgique, le requérant a en fait travaillé pendant des jours où, en vertu de la législation Belge et de son contrat d'emploi régi par cette législation, il ne devait pas travailler et qui étaient compris dans sa rémunération annuelle sans qu'aucune prestation ne doive être livrée.

Il s'ensuit que le requérant reste en défaut de démontrer que la rémunération qu'il a perçue comprend une quelconque compensation du travail effectué pendant ces journées pour lesquelles sa rémunération lui était en tout cas acquise en vertu de la législation belge d'ordre public et ce sans aucune prestation. Il s'agit pour ces journées de revenus produits en Belgique en vertu de la loi belge.

III. En ce qui concerne la quotité du salaire afférente aux prestations étrangères avant ou après la déduction des cotisations sociales personnelles.

Le requérant renvoie à cet effet à l'argumentation développée au cours de la procédure administrative.

Le directeur régional a répondu au requérant que sur le plan fiscal on entend par rémunérations le montant qui est initialement imposable, donc après déduction de la sécurité sociale personnelle en Belgique et que c'est cette somme qui doit être scindée entre les rémunérations imposables en Belgique et celles qui ne le sont pas. La Cour d'Appel renvoie aux motifs du directeur régional.

Elle entend toutefois ajouter que les sommes destinées aux cotisations sociales personnelles sont intégralement déductibles de la rémunération brute pour calculer la rémunération taxable. Inclure ces sommes dans la rémunération brute sur laquelle la quote-part des jours prestés à l'étranger doit être calculée, équivaut à une double déduction de la quote-part des cotisations sociales relative aux prestations fournies à l'étranger. Le requérant entend en effet déduire d'un revenu imposable dans lequel ne sont pas comprises les cotisations sociales un revenu dans lequel ces cotisations sont comprises.

IV. En ce qui concerne l'exclusion de certains remboursements de dépenses propres à l'employeur

A. En ce qui concerne l'Indemnité de double résidence

La circulaire 624/325.294 précise dans le n° 142/3.4 qu'est notamment considéré comme un remboursement de dépenses propres à l'employeur celui qui est destiné à couvrir les dépenses et charges répétitives (à savoir) la perte subie lorsque l'habitation dans le pays d'origine ne peut pas être louée

La Cour d'Appel renvoie à ce qui a été dit ci-dessus sur le domicile du requérant. Ce dernier n'a pas établi pendant la période litigieuse son domicile en Belgique mais a gardé ce domicile dans l'appartement qu'il loue à la Hans Bockler platz à Mülheim ad Ruhr.. Le fait que le requérant qui vit seul dispose d'un appartement à Mülheim ad Ruhr où est situé son domicile et où il se rend tous les week-ends implique que la rémunération brute du requérant comporte le dédommagement qu'occasionne l'entretien de cet appartement que le requérant doit quitter en semaine sans pouvoir l'occuper du fait de son détachement à Bruxelles. L'administration ne fait valoir aucun moyen quant au calcul de cette indemnité qu'elle a contestée dans son principe en soutenant, mais à tort, que le requérant a établi son domicile à Bruxelles ce qui exclut la déduction des frais relatifs à sa seconde résidence ( Mülheim ad Ruhr) qui ne sont qu'une dépense de convenance personnelle du requérant et non pas des frais propres à l'employeur ayant déterminé le montant de la rémunération brute du requérant.

B En ce qui concerne l'indemnité pour différence de change

La circulaire vise expressément les différences de change comme un remboursement de dépenses répétitives propres à l'employeur. L'administration fait valoir qu'il s'agit de ne pas perdre de vue le contexte légal dans lequel le litige se situe, à savoir l'article 26 du Code des impôts sur les revenus (ancien) et que seuls les indemnités obtenues en remboursement de dépenses effectives propres à l'employeur peuvent faire l'objet de la déduction.

Pour les cadres étrangers il s'agit dès lors de déterminer, si les charges dont le cadre demande la déduction sont bien des remboursements destinés à couvrir des dépenses supplémentaires qui résultent directement du détachement ou de la mise au travail en Belgique. L'indemnité pour différence de change ne peut dès lors selon l'administration, être acceptée que lorsque les conditions suivantes sont remplies :

- un engagement contractuel spécifique de l'employeur fixant les modalités exactes du calcul ;
- des pièces justificatives ;
- le paiement doit se faire sous forme d'un remboursement spécifique qui ne peut être considéré comme compris dans le salaire brut ;
- seule la partie consacrée à couvrir les obligations financières à l'étranger peut être acceptée.

Il est raisonnable d'exiger de l'employeur et du cadre étranger que le salaire brut contienne une compensation pour la différence de change que peut subir le cadre étranger par son affectation en Belgique, comme il est raisonnable d'exiger les pièces justificatives démontrant son montant et la démonstration des frais qui doivent faire l'objet de cette compensation. En exigeant cela l'administration se limite à la démonstration de l'existence et du montant des frais propres à l'employeur qu'elle doit reconnaître. Il n'est par contre pas raisonnable d'exiger de l'employeur et de son cadre une estimation en dehors du revenu brut et ce compte tenu du fait que l'administration a limité, sans que cette limite ne fasse l'objet d'une critique de la part du requérant, le montant total des indemnités à 450.000 Fr.. Ce plafond forfaitaire implique que le montant de l'indemnité de change ne doit être démontré qu'en guise de justification du caractère de dépenses propres à l'employeur du montant de 450.000 Fr.

Le requérant démontre l'engagement contractuel spécifique quand il fait valoir sans aucune contradiction quant à ce qu'à l'occasion de son recrutement par T. A. B. S.A. en 1975, il a été convenu que ses appointements seraient exprimés en Deutsche Mark et convertis en Francs Belges au taux en vigueur le 2 janvier 1976 . Le requérant en déduit à juste titre que par cette convention son employeur s'est obligé à prendre en charge la perte de change résultant des conversions ultérieures de ses appointements suite aux fluctuations des taux de changes entre le Deutsche Mark et le Franc Belge.

Cette obligation est confirmée par l'explication que donna l'employeur du requérant lors de l'introduction de la demande d'application du 27 septembre 1983 lorsqu'il justifia la prise en charge des pertes de change par la nécessité pour le requérant de convertir la majeure partie de sa rémunération en Deutsche Mark pour lui permettre de remplir ses obligations financières qui ont continué à exister en Allemagne. L'administration ne soutient pas que ces affirmations de l'employeur et du requérant seraient simulées.

Il n'est pas contestable que, dans la mesure où les revenus du requérant ont servi à remplir des obligations en Allemagne, le fait de percevoir un salaire en Francs Belges constituait, tous les autres paramètres restant identiques, une perte par rapport à un salaire payé en Deutsche Mark qu'il n'aurait pas supportée s'il avait continué à travailler dans son pays d'origine et à y percevoir ses appointements en Deutsche Mark. Les pertes de change supportées suite aux fluctuations de change entre le Franc Belge et le Deutsche Mark constituent des dépenses supplémentaires directement liées à son détachement en Belgique dont le remboursement par l'employeur constitue, dans le régime des cadres étrangers, des remboursements de dépenses propres à l'employeur dans la mesure où le salaire est destiné à couvrir des dépenses en Deutsche Mark.

L'administration ne conteste pas les taux de la parité entre le Deutsche Mark - Franc Belge tel que le requérant et son employeur les ont calculés à savoir 1 = 15 lors de la conclusion du contrat, 16,75 % pour les périodes imposables 1983, 1984, 1985 et de 18,75 % pour les années suivantes.

Le requérant a fait valoir dans sa lettre du 27 décembre 1989, adressée à l'inspecteur, qu'au moins 80 % de ses appointements nets servent à remplir des obligations financières en Allemagne. Ces arguments n'ont jamais été réfutés par l'administration. L'importance des charges subies en Allemagne doit résulter de la liste non exhaustive suivante:

- Location d'un appartement à MULHEIM a.d. RUHR ;
- charges locatives y afférentes ;
- abonnement de téléphone et taxes de radio et T.V. ;
- assurances pour l'appartement à MÜLHEIM ;
- assurance-vie et maladie ;
- assurance responsabilité professionnelle ;
- assurance responsabilité civile ;
- financement de voiture ;
- frais d'entretien et de réparation de cette voiture ;
- assurance voiture ;

- cotisation associations professionnelles et culturelles ;
- impôt des personnes physiques en Allemagne et Kirchensteuer ;
- cotisations au fonds de pension ;
- soutien d'un membre de sa famille (mère) ;
- achats de meubles, équipements, éléments vestiaires, etc.;
- frais médicaux, dentaires et pharmaceutiques ;
- frais domestiques et alimentaires pendant les week-ends et vacances ;
- loisirs; etc.

Il s'ensuit que dans la mesure où l'indemnité pour différence de change résulte d'une obligation de l'employeur envers le requérant de prendre en charge les frais supplémentaires provoqués par son affectation en Belgique et qu'elle est démontrée par une série de charges bien déterminées et non contestées par l'administration, supportées en Deutsche Mark par le requérant, elle doit être considérée comme un remboursement de frais propres à l'employeur dont l'exonération profite à cet employeur.

Toutefois c'est à tort que le requérant calcule cette indemnité sur la totalité de son salaire étant donné que pour les dépenses faites en Belgique cette reconversion ne s'impose pas.

Bien que 80% semble une quote part importante, celle-ci n'est contredite par aucun élément et se confirme par le fait que le requérant limite ses séjours en Belgique à la semaine pour passer tous ses week-ends en Allemagne soit à son domicile soit à sa seconde résidence.

Il y a dès lors lieu de réduire les indemnités pour la différence de change à 80 % du montant déduit par le requérant.

C'est à tort que l'administration soutient que l'indemnité de coût de la vie qu'elle a limité à 100.000 Fr fait double emploi avec l'indemnité de la différence de change étant donné que la première vise à compenser le surplus de frais supportés par le cadre étranger par son affectation alors que l'indemnité pour différence de change vise à compenser en l'espèce le fait que le requérant est payé dans une monnaie dépréciée par rapport à la monnaie dans laquelle il doit faire face à ses obligations. L'indemnité du coût du logement ne peut rien compenser puisqu'il est déterminé à 0 par l'administration.

C. En ce qui concerne L'indemnité du "Home Leave"

L'administration rejette cette indemnité que le requérant évalue en l'espèce à un voyage de 530 KM en voiture soit le trajet Bruxelles-Mülheim ad Ruhr aller-retour.

Eu égard au fait qu'en l'espèce il n'est pas contestable que le requérant est domicilié en Allemagne et qu'il démontre passer ses week-ends en Allemagne il est déraisonnable de rejeter les frais de déplacements relatifs à un seul voyage aller- retour en voiture en raison de l'absence alléguée de justificatifs.

Le requérant démontre qu'il possède un véhicule et qu'il emploie ce véhicule pour se rendre le week-end en Allemagne; Il démontre dès lors par la force des choses au moins un trajet Bruxelles-Mülheim et retour dont il évalue par ailleurs le coût de façon fort raisonnable à 530 Km. X 8,75 Fr./ Km = 4.638 frs

PAR CES MOTIFS,

LA COUR, statuant contradictoirement,

Vu l'article 24bis de la loi du 15 juin 1935 sur l'emploi des langues en matière judiciaire ;

Entendu en audience publique, Monsieur K.Van Herck, président, en son rapport ;

Déclare le recours recevable et partiellement fondé.

Ordonne le dégrèvement de l'art 6.742.196 de l'impôt des non résidents de l'exercice 1984 dans la mesure où la base imposable a été établie sans avoir déduit l'indemnité de double résidence, l'indemnité de différence de change mais limitée à 80%, et l'indemnité de "Home leave" pour un montant de 4.638 Fr., l'ensemble desdites indemnités étant toutefois limité à 450.000 Fr. s'il échet.

Ordonne le dégrèvement de l'art 7.730.051 de l'impôt des non résidents de l'exercice 1985 dans la mesure où la base imposable a été établie sans avoir déduit l'indemnité de double résidence, l'indemnité de différence de change mais limitée à 80%, et l'indemnité de "Home leave" pour un montant de 4.638 Fr., l'ensemble desdites indemnités étant toutefois limité à 450.000 Fr. s'il échet.

Ordonne le dégrèvement de l'art 7.735.990 de l'impôt des non résidents de l'exercice 1986 dans la mesure où l'impôt a été calculé sans avoir pris en considération pour fixer la quotité de la rémunération afférente aux prestations professionnelles étrangères deux jours fériés compensés par des jours de vacances et que la base imposable a été établie sans avoir déduit l'indemnité de double résidence, l'indemnité de différence de

change mais limitée à 80%, et l'indemnité de "Home leave" pour un montant de 4.638 Fr., l'ensemble de ces indemnités étant toutefois limité à 450.000 Fr. s'il échet.

Ordonne le dégrèvement de l'art 7.741.629 de l'impôt des non résidents de l'exercice 1987 dans la mesure où la base imposable a été établie sans avoir déduit l'indemnité de double résidence, l'indemnité de différence de change mais limitée à 80%, et l'indemnité de "Home leave" pour un montant de 4.638 Fr., l'ensemble desdites indemnités étant toutefois limité à 450.000 Fr. s'il échet.

Ordonne le dégrèvement de l'art 0.754.361 de l'impôt des non résidents de l'exercice 1988 dans la mesure où la base imposable a été établie sans avoir déduit l'indemnité de double résidence, l'indemnité de différence de change mais limitée à 80%, et l'indemnité de "Home leave" pour un montant de 4.638 Fr., l'ensemble desdites indemnités étant toutefois limité à 450.000 Fr. s'il échet.

Ordonne le dégrèvement de l'art 0754.456 de l'impôt des non résidents de l'exercice 1989 dans la mesure où la base imposable a été établie sans avoir déduit l'indemnité de double résidence, l'indemnité de différence de change mais limitée à 80%, et l'indemnité de "Home leave" pour un montant de 4.638 Fr., l'ensemble desdites indemnités étant toutefois limité à 450.000 Fr. s'il échet.

Ordonne le remboursement du trop perçu augmenté des intérêts moratoires sur l'impôt restitué conformément aux articles 308 du Code des impôts sur les revenus (ancien) et art. 418 cir/92.

Condamne l'Etat belge aux frais du recours.