

472

**COUR d'APPEL de BRUXELLES**

**Chambre supplémentaire 6S (loi du 9 juillet 1997)**

N° de la cause : 2006/AR/1627

Audience publique du 29-10-2008

**EN CAUSE DE :**

**La société anonyme TOWN** [REDACTED], dont le siège est établi à [REDACTED]

Appelante,

Représentée par Me Stéphane Sablon, avocat, dont le cabinet est établi à 1000 Bruxelles, rue de l'association, 57-59,

**CONTRE :**

**L'ETAT BELGE**, représenté par Monsieur le ministre des Finances, dont le cabinet est établi à 1000 Bruxelles, rue de la loi, 12

Intimé,

ayant pour conseil Me Dominique Léonard, avocat, dont le cabinet est établi à 1370 Jodoigne, avenue des Commandants Borlée, 43,

\*\*\*

R. 2008 / 8096 Arrêt définitif – partiellement fondé

473

La Cour, après délibéré, prononce en audience publique l'arrêt suivant :

Vu :

- le jugement contradictoirement rendu le 14 décembre 2005 par la 32<sup>ème</sup> chambre du tribunal de première instance de Bruxelles dont aucun acte de signification n'a été produit ;
- la requête d'appel de la SA Town [REDACTED], déposée au greffe de la Cour le 12 juin 2006
- l'ordonnance rendue sur pied de l'article 747, §2, du Code judiciaire, le 18 juillet 2006 ;

\*\*\*

### I. Faits et antécédents

Le litige concerne deux opérations sur titres réalisées par Town [REDACTED] en 1999, opérations sur titres qui sont présentées par la SA Town [REDACTED] comme étant :

- d'une part, une opération d'achat, intervenue le 10 septembre 1999, de 275.000 actions de la société de l'Etat du Delaware World [REDACTED], cotées au Nasdaq, achat fait pour un ancien franc et qui aurait été comptabilisé comme tel pour ce prix d'acquisition ;

- d'autre part, une opération de vente du 22 décembre 1999 de 247.500 actions de la société World [REDACTED] à la société néerlandaise B [REDACTED] BV pour le prix de 29.500.000 anciens francs.

Les paiements des opérations d'achat et de vente ont été comptabilisés par des inscriptions dans les comptes courants ouverts dans ses livres par Town [REDACTED] au nom du vendeur, d'une part, et de l'acquéreur, d'autre part.

Par un avis de rectification du 12 juillet 2001, annulant et remplaçant un précédent avis de rectification du 24 avril 2001, l'administration a proposé de substituer au résultat déclaré (perte) de la période imposable correspondant à l'exercice d'imposition

2174

2000, un bénéfice imposable de 40.170.962 anciens francs avec application d'un accroissement au taux de 10 %.

Nonobstant le désaccord de la SA Town [REDACTED] la cotisation litigieuse à l'impôt des sociétés pour l'exercice d'imposition 2000 fut enrôlée à sa charge, sur la base proposée par l'avis de rectification précité. Cette cotisation, établie dans les rôles de la commune de [REDACTED] sous l'article [REDACTED] fut rendue exécutoire le 12 décembre 2001.

Le 11 mars 2002, une réclamation fut introduite par la fiduciaire [REDACTED] au nom de la société Town [REDACTED] auprès du directeur régional compétent.

Cette réclamation fut rejetée par le directeur régional le 10 mars 2003, au motif de son irrecevabilité en raison de l'absence de preuve du mandat conféré à la fiduciaire A [REDACTED]

Saisie du recours de la SA Town [REDACTED] à l'encontre de la décision directoriale précitée, le premier juge a décidé que la réclamation contre la cotisation litigieuse était irrecevable et qu'à défaut de réclamation recevable, le recours l'était aussi.

## II. Objet de l'appel

La société Town [REDACTED] sollicite de la cour, notamment, la réformation du jugement entrepris et l'annulation ou à tout le moins le dégrèvement de la cotisation établie à sa charge pour l'exercice d'imposition 2000 ainsi que la condamnation de l'Etat belge au remboursement de toutes les sommes indûment perçues, augmentées des intérêts moratoires au taux légal.

La société Town [REDACTED] sollicite également la condamnation de l'Etat belge aux dépens des deux instances.

10/15

### III. Discussion

#### A. Quant à la recevabilité de la réclamation devant le Directeur et du recours devant le premier juge

Le premier juge a estimé que la réclamation était irrecevable aux motifs que, formulée par A [REDACTED] au nom et pour le compte de Town [REDACTED], elle n'était pas accompagnée d'une procuration et que l'existence du mandat donné par Town [REDACTED] à A [REDACTED] n'aurait pas été établie. Selon le premier juge « lorsqu'il n'est pas établi que le signataire de la réclamation a reçu mandat du redevable de l'impôt pour introduire ce recours administratif pour son compte, la réclamation est irrecevable à l'expiration du délai utile, de sorte que la confirmation de ce mandat ne peut valider a posteriori cette réclamation sous peine de violer les articles 366 et 371 du CIR 92, dispositions d'ordre public ».

Comme le souligne avec raison Town [REDACTED] un mandat est un contrat consensuel qui naît du simple consentement entre les parties. Dans la mesure où il n'existe aucune règle spécifique en matière fiscale concernant la forme et la preuve du mandat, ce sont les règles générales du droit civil qui s'appliquent et cela a pour conséquence que l'administration ne peut pas contester l'existence d'un mandat lorsque les parties ont confirmé l'existence de celui-ci, cette confirmation pouvant intervenir pour la première fois devant la juridiction saisie du recours à l'encontre de la décision directoriale. Or, en l'espèce, Town [REDACTED] a déposé à l'appui de son recours, une attestation écrite de deux de ses administrateurs confirmant qu'A [REDACTED] était dûment habilitée pour introduire la réclamation contre la cotisation litigieuse (voir la pièce 154 du dossier de Town Invest).

Contrairement à ce que soutient l'administration, la lettre d'A [REDACTED] du 8 novembre 2002 confirme l'existence de ses pouvoirs de mandataire au moment où elle a introduit la réclamation au nom de Town [REDACTED]. « Nous vous confirmons que nous ne disposons plus des procurations nécessaires pour défendre ce dossier ». Dans le même courrier, A [REDACTED] indique qu'elle est dès lors dans l'impossibilité de « continuer à défendre le dossier ». Les termes

476

utilisés confirment bien qu'A [redacted] avait été initialement mandatée pour introduire la réclamation.

Pour le surplus, le fait que des mandataires, autres qu'A [redacted] aient pris contact avec l'administration le 7 mars 2003 n'implique pas l'inexistence d'un mandat au profit d'A [redacted] au moment de la réclamation car rien n'empêche un contribuable de désigner successivement des mandataires différents pour défendre ses intérêts dans le cadre de la procédure administrative de réclamation.

En conclusion, contrairement à ce qu'a décidé le premier juge, la réclamation et le recours judiciaire subséquent de Town [redacted] étaient bien recevables.

B. En ce qui concerne l'acquisition des 275.000 actions World [redacted] pour le prix d'un ancien franc à la société Arc [redacted] Ltd.

Dans ses conclusions devant la cour, analysant ensemble l'opération d'acquisition des actions et la vente subséquente de 247.500 de ces actions à la BV B [redacted] pour le prix de 29.500.000 anciens francs, l'administration soutient :

- que les opérations d'achat et de vente, « *apparemment séparées (...) sont liées entre elles et destinées à occulter (une) opération réelle, étant notamment le versement à (Town [redacted] entre autres par le biais d'une remise à titre gratuit des actions précitées, d'une commission dans le cadre d'une opération commerciale que l'on veut ainsi faire échapper frauduleusement à tout impôt* ».

- « *que plusieurs contradictions inhérentes aux conventions communiquées et aux données comptables sont de nature à réfuter l'authenticité des opérations en question* » :

1° « *Alors que le vendeur et l'acquéreur des titres seraient deux personnes juridiques différentes, la même signature apparaît au bas des conventions d'achat et de vente (...). Cette signature est celle de Monsieur A [redacted] (...) celui-là même qui n'a transmis que le 10 mars 2000 les deux*

conventions (d'achat et de vente) précitées portant les dates des 10 septembre 1999 et 22 décembre 1999 et qui s'occupe de la supervision de la comptabilité de (Town ██████) » ;

2° « Le libellé des deux conventions est identique » ;

3° « Il est surprenant que la vente des actions par une société de droit belge à une société de droit néerlandais soit régie par la législation suédoise » ;

4° « Toutes les opérations dans le cadre de l'achat et de la vente des actions ont été passées (...) au 31 décembre 1999 (...). La comptabilité ne fournit en conséquence aucune preuve quant à la date des opérations d'achat et de vente des actions (...) ; il est à noter que dans la comptabilité une vente de 275.000 actions (...) au prix de 29.500.000 (anciens francs) est exprimée (...), recourant notamment à de la compensation au niveau du compte (...) C/A B ██████ (...), en contradiction avec la convention datée du 22 décembre 1999 avec B ██████ portant sur la vente de 247.500 actions (...) au prix de 29.500.000 (anciens francs) » ;

- « que, dans la convention d'achat du 10 septembre 1999 à la société A ██████ Holdings Ltd (de droit inconnu) toute indication quant au siège social et quant à quelque identité est absente, infirmant par là même l'identité du vendeur » ;
- « si l'on considère que la convention d'achat dont question exprime au surplus une acquisition à titre gratuit (ou à un prix dérisoire c'est-à-dire anormalement bas (...) d'ailleurs nullement payé mais simplement inscrit à un compte courant ouvert au nom du vendeur), il convient de conclure que par elle-même cette opération démontre qu'elle est fictive » ;
- « Les éléments ci-avant démontrent que l'opération réelle ne correspond pas avec la représentation que (Town ██████) propose : non seulement le nombre des actions achetées et vendues diffèrent dans la comptabilité par rapport à la convention de vente mais la comptabilité fait apparaître une opération unique des transactions proposées. Il ne peut donc

qu'être retenu que l'ensemble des opérations en question est fictif » ;

- « L'acquisition des actions précitées a bien été effectuée par (Town ██████) à titre gratuit. (...) il ressort tant de la législation comptable que de la doctrine et de la jurisprudence qu'en cas d'acquisition d'actifs à titre gratuit, ceux-ci doivent être comptabilisés à leur valeur réelle (...) selon l'article 3 de l'Arrêté Royal du 8 octobre 1976, les comptes annuels doivent donner une image fidèle du patrimoine, de la situation financière ainsi que du résultat de l'entreprise. De plus, l'article 16 de l'Arrêté Royal déroge à l'article 20 dans la mesure où il prévoit que lorsque l'application des règles d'évaluation prévues au chapitre II de l'Arrêté Royal ne conduit pas au respect de cette image fidèle, il y a lieu d'y déroger pour satisfaire à l'image fidèle. Une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et du résultat de l'entreprise nécessite qu'un actif acquis à titre gratuit soit acté à sa valeur réelle dans la comptabilité » ;
- « Il ressort tant de la législation que de la jurisprudence et de la doctrine que la valeur réelle des biens acquis à titre gratuit (...) doit être taxée comme un bénéfice visé à l'article 24, § 1<sup>er</sup>, du CIR 92 ; (...) la valeur réelle d'un actif repris pour la première fois et à titre gratuit d'un avoir social constitue un bénéfice ordinaire ; (...) (Town ██████) a par cette acquisition fait un bénéfice de 27.030.025 anciens francs (la valeur de l'action au 10 septembre 1999 étant de 2,563 US\$) ».

La position de l'administration ne peut être suivie.

Certes, il apparaît (voir pièce 73 du dossier administratif) que l'achat des actions et leur vente constatés par des écrits sous-seing privés datant respectivement de septembre et de décembre 1999 ont tous deux été comptabilisés en « opérations diverses » à la date du 31 décembre 1999 mais cette irrégularité comptable, dénoncée par l'administration, n'établit pas que les deux actes dissimulent le contrat de commission suspecté par l'administration mais dont aucun élément précis et tangible n'est donné.

1979

S'il est aussi exact que l'opération de vente pour le prix de 29.500.000 anciens francs a pour commentaire, dans les écritures comptables précitées, « vente 275.000 WOWW », alors que la convention de vente du 22 décembre 1999 ne porte que sur 247.500 actions, ceci n'établit pas non plus le contrat de commission vanté par l'administration. Il en est notamment ainsi parce que la mention d'une vente de 275.000 actions dans les écritures comptables est contredite, dans le bilan au 31 décembre 1999, au titre VIII de l'actif, par la subsistance d'un nombre indéterminé d'actions pour 1 FB, représentant normalement la différence entre les 275.000 actions acquises pour un ancien franc et les 247.500 actions vendues pour le prix de 29.500.000 francs, puisque les actions acquises ont été valorisées, par Town [REDACTED] à leur prix d'acquisition, soit 1 FB.

Il est aussi exact que le signataire de la convention d'achat (pièce n° 69 du dossier administratif) pour la société A [REDACTED] et le signataire de la convention de vente, pour la société B [REDACTED] est identique. La circonstance que la même personne, dans deux conventions différentes, représente le vendeur, puis l'acquéreur, n'établit toutefois pas la réalité de la simulation vantée par l'Administration, à savoir que les opérations d'achat et de vente dissimuleraient l'octroi d'une commission.

Enfin, s'il est exact que certaines pièces relatives à des écritures comptables projetées à la date du 30 juin 1999 (pièces n° 87 et 89 du dossier administratif), communiquées à Town [REDACTED] le 20 décembre 1999, font état d'un paiement d'une commission en actions s'élevant à 29.054.025 anciens francs, ce projet d'écritures n'est pas déterminant pour conclure à la simulation mais peut être, comme le souligne Town [REDACTED], tout simplement la résultante d'une mauvaise interprétation ou d'une mauvaise information du comptable chargé de préparer les projets d'écritures.

Sont par ailleurs, sans pertinence pour conclure à une éventuelle simulation les circonstances (1) que le libellé de la convention d'actions et de la convention de vente soient identiques, (2) que la vente des actions ait été régie conventionnellement par la législation suédoise s'agissant d'une vente par une société de droit belge à une

société de droit néerlandais, (3) que peu de précisions, hormis la dénomination, figurent dans la convention d'achat à propos de la société A██████████ Holdings, l'ensemble de tels éléments étant susceptible de se trouver ou de se reproduire dans des conventions intervenues entre des sociétés qui se connaissent bien ou qui ont des liens financiers étroits.

Sont encore sans pertinence la circonstance que les prix de l'achat et/ou de la vente aient été portés dans les comptes courants ouverts, au sein des livres de la société Town ██████████, au nom du vendeur et au nom de l'acquéreur. De telles opérations en compte équivalent à un paiement effectif : compenser c'est payer.

Enfin, la thèse de la simulation développée par l'administration est démentie par le fait même que celle-ci s'est contentée d'appliquer, à la cotisation litigieuse, un accroissement au taux de 10%, taux en règle inapplicable en cas d'intention d'éluder l'impôt et, partant, en cas d'existence d'une simulation.

Selon l'administration, encore, l'achat des 275.000 actions World ██████████ pour le prix de 1 FB, prix dérisoire, simulerait et cacherait en réalité une acquisition à titre gratuit des actions en cause. Il en résulterait, selon elle, que Town ██████████ aurait dû évaluer les actions acquises à leur valeur réelle, c'est-à-dire à leur valeur boursière au jour de l'achat, que l'administration évalue en raison du cours de bourse à 27.030.025 FB.

La thèse de l'administration trouve certes appui sur la doctrine de la Commission des normes comptables (avis n° 126/17), doctrine selon laquelle, eu égard à l'exigence d'une information financière fidèle, il conviendrait de raisonner en termes d'accroissement de patrimoine en cas d'acquisition à titre gratuit ou à titre partiellement gratuit et non par référence au coût historique puisque celui-ci fait en l'occurrence défaut ou est dérisoire et, l'augmentation de patrimoine réalisée à titre gratuit devrait être évaluée à sa juste valeur, celle-ci devant être comprise comme le montant pour lequel l'élément d'actif acquis peut être négocié entre des parties indépendantes bien informées, concluant une transaction de leur plein gré.

1487

Comme l'ont souligné de nombreux auteurs, l'avis n°126/17 de la Commission des normes comptables manque en droit dans la mesure où les dispositions de l'arrêté comptable du 8 octobre 1976 évaluent tous les actifs lors de leur entrée dans le patrimoine d'une entreprise en fonction des moyens qu'il a fallu céder en contrepartie pour les obtenir. L'avis précité de la commission n'est donc une référence que pour un droit comptable futur, mais pas pour le droit comptable positif (voir notamment L. Pinte, «*Jurisprudence récente de la Commission des normes comptables : apports en nature et actifs acquis à titre gratuit ou partiellement gratuit*», in «*Le droit fiscal des entreprises en 2003 - Législation et jurisprudence*», page 141 et suivantes).

A cet égard, c'est à tort que l'administration se réfère à l'enseignement de l'arrêt de la Cour de cassation du 18 mai 2001 (TFR, 2001, 969). Cet arrêt ne se prononce pas sur la problématique d'une acquisition d'un actif à titre gratuit ou partiellement gratuit. En effet, les faits soumis à la Cour concernaient une opération immobilière mise sur pied par un professionnel de l'immobilier et dans laquelle les parties avaient, dès le départ, tenu compte de l'acquisition de l'immeuble sans indemnisation pour déterminer le montant des canons payés par le superficiaire au propriétaire du terrain. La Cour de cassation s'est donc prononcée dans l'arrêt de 2001 précité sur une transaction à titre onéreux dans laquelle une partie du prix fut payé en nature sous forme du transfert de propriété de l'immeuble sans indemnité, à la fin du contrat.

C'est en conclusion, à tort, que la cotisation litigieuse a tenu compte pour le calcul de la base imposable d'une «*réserve occulte*» de 27.030.025 anciens francs.

B) En ce qui concerne la vente des actions World ██████████

Dans sa déclaration à l'impôt des sociétés, la société Town ██████████ a considéré que la plus-value réalisée sur la vente des actions comptabilisées lors de l'achat, à juste titre, pour la somme de 1 FB était immunisée sur pied de l'article, 192 du CIR 92 et, dans cette déclaration, la société Town ██████████ a considéré que cette plus-value immunisée était égale à la différence entre le prix de vente, d'une

part, soit 29.500.000 FB et le prix d'achat, d'autre part, soit 1 FB, c'est-à-dire par le jeu des arrondis à 29.500.000 FB.

Dans la thèse de l'avis de rectification, la plus-value réalisée sur la vente des actions devait être réduite à la somme de 2.469.975 FB dès lors que l'Administration avait estimé que les actions susdites auraient dû être portées à l'actif, dès leur acquisition, pour la somme de 27.030.025 FB.

Sur ce dernier point, il a été décidé (supra, A) que l'administration faisait erreur. Il reste toutefois à déterminer, si la plus-value résultant de la comptabilisation faite par Town [REDACTED] des opérations d'achat et de vente, soit 29.500.000 FB, (plus-value dont Town [REDACTED] souligne avec raison devant la cour, qu'elle était comprise dans le bénéfice comptable) est ou non immunisée sur pied de l'article 192 du CIR 92 tel qu'en vigueur pour l'exercice d'imposition litigieux.

Dans ses conclusions devant la cour, l'administration rappelle avec raison que l'immunisation prévue par l'article 192 du CIR 92, des plus-values réalisées sur des actions est uniquement applicable aux plus-values sur des titres dont les revenus éventuels sont en principe susceptibles d'être déduits au titre de revenus définitivement taxés et que si Town [REDACTED] entend bénéficier de l'immunisation qu'elle revendique, il lui incombe d'apporter la preuve que les conditions légales d'immunisation sont réunies en l'espèce. L'administration souligne par ailleurs devant la cour qu'à ce jour, Town [REDACTED] est restée en défaut d'apporter la preuve que les conditions légales étaient en l'espèce réunies.

Si, comme le souligne Town [REDACTED], l'administration n'a pas précisé quelles seraient les conditions prévues à l'article 192 du CIR 92 qui ne seraient pas remplies en l'espèce, il n'empêche que c'est au contribuable qu'il appartient d'apporter la preuve ou à tout le moins un début significatif de preuve qu'en raison du régime fiscal applicable aux revenus de la société émettrice dans l'état de son siège, les conditions exigées sont remplies.

Force est toutefois de constater que, dans ses conclusions devant la cour, Town [REDACTED] s'abstient de décrire comment sont imposés les revenus de World [REDACTED], société décrite par Town [REDACTED] comme étant britannique dans sa réponse à l'avis de rectification mais étant en réalité une société de l'Etat du Delaware comme l'indique la convocation à son assemblée générale du 24 février 2000 (« a Delaware Corporation » - pièce 134 du dossier de Town [REDACTED]) et qu'elle ne peut, partant, bénéficier de l'immunisation prévue par l'article 192 du CIR 92 sur le montant de la plus-value inclus dans son bénéfice imposable.

En conclusion, de ce qui précède, dès lors qu'il n'y pas lieu de tenir compte d'une réserve occulte de 27.303.025 FB (supra, A), et qu'il n'y a pas lieu non plus de tenir compte d'une augmentation de la situation des réserves au début de la période imposable du fait de la non-immunisation de la plus-value sur les actions World [REDACTED], les mouvements des réserves de la période imposable litigieuse s'élèvent à la différence entre (- 31.123.127) - situation au début de la période imposable - et (- 6.782.582) - situation à la fin de la période imposable -, soit + 24.340.545 FB, de sorte que tout double emploi tel que dénoncé par Town [REDACTED] devant la Cour est inexistant.

C) En ce qui concerne la majoration de la base imposable à concurrence de 18.810.762 FB en raison d'un avantage anormal et bénévole consenti à l'occasion de la vente des actions par Town [REDACTED] à la BV B [REDACTED]

Dans son avis de rectification du 12 juillet 2001, l'administration fait savoir à Town [REDACTED] qu'elle avait consenti à la société néerlandaise B [REDACTED] un avantage anormal et bénévole visé par l'article 26 du CIR 92. Cet avantage a été calculé par l'administration comme étant égal à la différence entre le cours des titres World [REDACTED] à la date de la vente et le prix de vente demandé à B [REDACTED].

Dans ses conclusions devant la cour, Town [REDACTED] fait valoir que l'article 26 précité ne serait pas applicable au motif que l'administration n'a pas établi l'existence de liens d'interdépendance entre elle et B [REDACTED].

Devant la cour, l'administration souligne à bon droit que ce lien d'interdépendance est établi notamment par les circonstances suivantes :

- lors des assemblées générales des actionnaires de juin 1998 et de juin 1999, B. [redacted] apparaissait dans la liste des actionnaires présents à l'assemblée générale, comme étant le principal actionnaire de la SA Town [redacted]
- si, en 1999, une modification importante dans la détention du capital de Town [redacted] est intervenue, B. [redacted] est resté néanmoins le principal bailleur de fonds de la société Town [redacted] (voir pièce n° 55 du dossier administratif) ;
- enfin, la personne physique qui signe pour B. [redacted] dans les opérations d'achat et de vente est la même que celle qui signe pour A. [redacted] Holdings et la même qui supervise la comptabilité de Town [redacted] à savoir Monsieur A. [redacted] (cf, notamment, pièces n° 68, 69 et 87 du dossier administratif).

Les liens d'interdépendance entre Town [redacted] et B. [redacted] sont donc établis.

Par ailleurs, comme le souligne l'administration avec raison, il n'est nullement exigé d'elle qu'elle établisse que le lien d'interdépendance soit la cause exclusive ou principale de l'avantage anormal ou bénévole octroyé. L'administration souligne encore, avec raison, qu'en l'espèce la vente des actions a eu lieu au profit de B. [redacted] à 60 % de leur valeur boursière et qu'une société indépendante n'aurait jamais accepté de céder des titres à un prix aussi favorable.

Devant la cour, Town [redacted] fait encore valoir que l'anormalité du prix n'a pas été établie par l'administration en prenant comme référence le cours des actions vendues sur le Nasdaq au 31 décembre 1999. Selon Town [redacted], l'administration aurait omis de tenir compte que ce cours n'était pas représentatif puisqu'il correspondait à cette date à un volume de 117 actions négociées

alors que la vente de l'espèce concernait un ensemble de 247.500 actions.

L'argument de Town [redacted] ne peut être retenu. En se fondant sur le cours du marché Nasdaq pour évaluer la valeur des actions et, partant, la valeur de l'avantage anormal consenti, l'administration a fait appel à un élément très raisonnable d'évaluation. S'il est exact que les opérations sur des actions déterminées, lorsqu'elles sont fort nombreuses, notamment dans le sens de la vente, peut influencer sur le prix vers la baisse, il n'empêche que la vente d'une quantité importante de titres est susceptible de donner à l'acquéreur une position importante dans la société cible et que, dès lors, cela peut justifier un prix élevé ou majoré. En tout état de cause, le critère retenu par l'administration est raisonnable et c'est donc avec raison qu'elle a majoré la base imposable déclarée par Town [redacted] à concurrence de 18.810.762 anciens FB.

Enfin, Town [redacted] sollicite de la cour qu'elle écarte l'application de l'article 26 du CIR 92 dans la mesure où cette disposition serait, selon elle, contraire aux principes de liberté d'établissement et de libre circulation des biens, des capitaux et des services garantis par le droit européen dans la mesure où l'article 26 ferait dépendre la taxation de l'avantage anormal ou bénévole du fait que le bénéficiaire de l'avantage serait ou non une entreprise belge.

A l'évidence, le droit fiscal belge concernant les avantages anormaux et bénévoles consentis par des entreprises belges à d'autres entreprises n'est pas contraire au principe de droit européen invoqué par Town [redacted]. En effet, en règle, le Code des impôts sur les revenus n'impose pas les avantages anormaux et bénévoles consentis par une entreprise belge, lorsque la recette de l'impôt perdue est récupérable, ce qui est le cas lorsque l'avantage intervient dans le revenu imposable en Belgique du bénéficiaire de l'avantage. Dans le cas d'un avantage consenti à une entreprise étrangère, européenne ou non, l'article 26 a uniquement pour effet de soumettre à l'impôt belge les bénéfices qu'une société aurait normalement dû réaliser par des opérations normales ou dénuées d'intention libérale.

D) En conclusion sur la base imposable – application d'un accroissement de 10 %

En conclusion, il y a lieu de dégrever la cotisation à l'impôt des sociétés enrôlée à charge de Town ██████ dans la mesure où la base imposable rectifiée excède la somme de 24.340.545 (mouvement de la période imposable) + 18.810.762 (avantages anormaux) – 30.010.370 (perte imputable) = 13.140.937 FB ou 325.755, 31 €.

En ce qui concerne l'accroissement de 10 % appliqué par l'Administration, cette application reste justifiée sur l'impôt calculé sur la base imposable ainsi minorée. En effet, si comme le soulève Town ██████ la question de la comptabilisation d'un actif à son coût historique ou à sa valeur réelle est une question de principe, cette question a été résolue par la cour conformément à la thèse proposée par Town ██████. Quant à l'existence d'un lien d'interdépendance entre Town ██████ et B█████, les circonstances de fait de l'espèce n'autorisent pas un doute raisonnable laissant une marge d'appréciation.

Il s'en déduit que l'accroissement d'impôt enrôlé ne doit être dégrevé que dans la mesure où l'impôt sur la base imposable minorée comme ci-dessus l'a été.

**PAR CES MOTIFS,  
LA COUR, statuant contradictoirement,**

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

487

Déclare l'appel de Town [REDACTED] recevable et partiellement fondé dans la mesure précisée ci-après ;

Déclare en conséquence, la demande originale recevable et partiellement fondée ;

Annule partiellement la cotisation à l'impôt des sociétés enrôlée à charge de la SA Town [REDACTED] pour l'exercice d'imposition 2000 sous l'article 814.404.147, dans la mesure où l'impôt a été calculé sur une base imposable au taux ordinaire supérieure à 325.755,31 € ;

En ordonne le dégrèvement à due concurrence, y compris des accroissements y afférents et condamne l'Etat belge, s'il y a lieu, à rembourser toutes sommes indûment perçues de ce chef augmentée des intérêts légaux.

Rejette les demandes de Town [REDACTED] pour le surplus,

Condamne l'Etat belge aux trois quarts des dépens et la SA Town [REDACTED] à un quart des dépens des deux instances, les dépens d'appel étant liquidés pour chaque partie au montant de base de 7.000 € à titre d'indemnité de procédure.

488

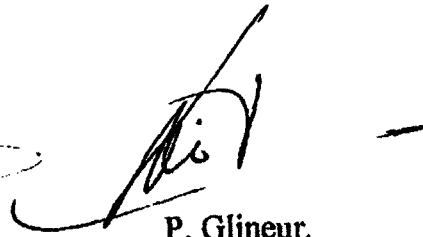
Ainsi jugé et prononcé en audience publique de la chambre  
supplémentaire 6S de la Cour d'appel de Bruxelles, le 29-10-2008

où étaient présents et siégeaient :

- M. Remion, conseiller ff. président,
- B. de Clippel, conseiller suppléant,
- P. Glineur, conseiller suppléant,
- C. De Nollin, greffier.



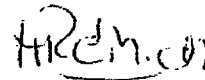
C. De Nollin.



P. Glineur.



B. de Clippel.



M. Remion.