# Vonnis van de Rechtbank van Eerste Aanleg te Brussel dd. 13.06.2002

* Date : 13-06-2002
* Language : Dutch
* Section : Regulation
* Type : Belgian justice
* Sub-domain : FISCAL DISCIPLINE

 Contact | Disclaimer | FAQ

 Quick search :

 Fisconet
 plus Version 5.9.23

 Service Public Federal

Finances

 Home

 Executed
 searches

 Advanced
 search

 News

 Home >
 Advanced search >
 Search results > Vonnis van de Rechtbank van Eerste Aanleg te Brussel dd. 13.06.2002

 Vonnis van de Rechtbank van Eerste Aanleg te Brussel dd. 13.06.2002

 Document

 Content exists in : nl fr

 Search in text:

 Print    E-mail    Show properties

 Properties

 Document type : Belgian justice

 Title : Vonnis van de Rechtbank van Eerste Aanleg te Brussel dd. 13.06.2002

 Tax year : 2005

 Document date : 13/06/2002

 Document language : NL

 Modification date : 11/12/2006 15:38:28

 Name : B1 02/1

 Version : 1

 ARREST B1 02/1

 Vonnis van de Rechtbank van Eerste Aanleg te Brussel dd. 13.06.2002

 FJF 2003/78

 Afschrijvingen - Verhuur zonder aankoopoptie - Investering in jaar van oprichting - Proratering

     Krachtens de Boekhoudwet, voor haar wijziging bij Koninklijk Besluit van 3 december 1993, omvat een verhuur zonder aankoopoptie niet «de niet-opzegbare overeenkomsten van financieringshuur of (...) gelijkaardige overeenkomsten» zodat verhuurde activa (in casu 15 locomotieven en 10 dieseltreinen) moeten worden afgeschreven door de verhuurder en niet door de huurder. De omstandigheden dat, volgens de Administratie, de overeenkomst moest worden gekwalificeerd als een «sale and lease back» vermits de huurder, volgens de Administratie, de facto de mogelijkheid had om het materieel af te kopen, zelfs bij afwezigheid van een aankoopoptie, daar hij de verhuurder voor 99 % controleerde, vermits de huurder niet zonder het desbetreffende materieel kon en vermits de verhuurder dit materieel niet voor een andere markt kon bestemmen, veroorloofde zeker te overwegen dat tijdens de eerste verhuurperiode beide partijen economisch gedwongen waren hun relatie verder te zetten, maar hield niet in dat de partijen verplicht waren om op dat ogenblik het materieel te verkopen aan de huurder, vermits de huurovereenkomst even goed kon worden vernieuwd.

    Het geheel van winsten of baten die belastbaar zijn in hoofde van vennootschappen of verenigingen zonder rechtspersoonlijkheid moeten worden bepaald volgens de regels die, naargelang het geval, van toepassing zijn voor de winsten van nijverheids-, handels- of landbouwondernemingen van natuurlijke personen of voor baten van winstgevende bezigheden. Bijgevolg moeten de afschrijvingen ingevolge de investeringen die de vereniging bij wijze van deelneming heeft gedaan tijdens het jaar van haar oprichting en van het begin haar activiteiten, overeenstemmen met een pro rata van een annuïteit, berekend in twaalfden en dit met het oog op het bepalen van het resultaat van de vereniging bij wijze van deelneming. Het aandeel van het aftrekbaar verlies door het lid van de vereniging bij wijze van deelneming moet op dezelfde wijze herleid worden.

    In hoofde van een vereniging zonder rechtspersoonlijkheid moet de optie om degressief af te schrijven gelicht worden door de vereniging en niet door haar leden. Immers, de leden maken geen aanspraak op de aftrek van een afschrijving van een gedeelte van de investeringen, maar wel op de aftrek van een deel van het verlies dat werd geleden door de vereniging, waarbij rekening werd gehouden met de gedane afschrijvingen.

Juge f.f. de Président : M. Louveaux

 Avocats : Me Afschrift, Me Duquesne, Me Marlière, Me Fiasse

S.A. R.

 contre

 l'Etat belge, représenté par le Ministre des Finances

En cette cause, tenue en délibéré le 7 mars 2002, le tribunal prononce le jugement suivant.

 Vu les pièces de la procédure, et notamment :

 \*
 La requête contradictoire et son annexe, déposées au greffe du tribunal le 4 août 2000;

 \*
 L'ordonnance de fixation du 11 août 2000;

 \*
 La convocation envoyée aux parties par pli judiciaire pour l'audience introductive du 27 septembre 2000 conformément à l'article 1034sexies du code judiciaire;

 \*
 Les conclusions prises pour le défendeur, déposées au greffe le 30 novembre 2000;

 \*
 L'ordonnance fixant les délais pour le dépôt au greffe et la communication des conclusions des parties et fixant la cause à l'audience du 24 avril 2001, rendue le 20 décembre 2000;

 \*
 Les conclusions prises pour la demanderesse, déposées au greffe le 15 février 2001;

 \*
 Les conclusions additionnelles prises pour la demanderesse, déposées au greffe le 13 septembre 2001;

 \*
 L'ordonnance fixant la cause à l'audience du 7 mars 2002, rendue le 3 janvier 2002;

 \*
 Les conclusions additionnelles et les conclusions additionnelles secondes prises pour le défendeur, déposées au greffe le 23 janvier 2002;

 \*
 La note déposée par le conseil de la demanderesse à l'audience du 7 mars 2002;

Entendu les conseils des parties à l'audience publique du 7 mars 2002.

 A cette audience, les conseil des parties ont fait état de l'accord de chacune de celles-ci sur le dépôt des conclusions de l'autre. La demanderesse a déclaré renoncer à deux griefs qu'elle avait soulevés, le premier contestant que l'administration ait la possibilité, pour s'opposer à la demande de dégrèvement, de substituer des motifs à ceux qui avaient été pris en considération par le taxateur, et le second basé sur la forclusion.

\*\*\*

 I.  La décision entreprise et l'objet de la demande

Par décision rendue le 25 mai 2000, annexée à la requête contradictoire, le directeur régional des contributions directes de Bruxelles I - Sociétés a rejeté pour partie les réclamations datées des 28 avril 1992, 23 décembre 1992, 18 avril 1994, 26 juillet 1994, 15 février 1996 et 23 janvier 1997 et reçues les 29 avril 1992, 28 décembre 1992, 20 avril 1994, 1
 er août 1994, 16 février 1996 et 29 janvier 1997, introduites au nom de la demanderesse contre les cotisations établies à sa charge à l'impôt des sociétés pour les exercices d'imposition 1989 (article 110387), 1990 (article 2020803), 1991 (article 310246), 1992 (article 4877171), 1993 (article 510218) et 1994 (article 864001022).

 Par sa requête contradictoire, la demanderesse sollicite la confirmation de cette décision en ce qui concerne les dégrèvements qu'elle a accordés et son annulation en ce qui concerne le rejet des moyens qui n'avaient pas été accueillis, l'annulation des cotisations litigieuses et la condamnation du défendeur au remboursement de toutes sommes indûment perçues, majorées des intérêts moratoires.

 II.  Recevabilité de la demande

L'action, introduite dans les formes et le délai prévus par la loi, est recevable.

 III.  Les faits

La demanderesse a déduit de ses bénéfices des montants au titre de pertes supportées en raison de sa participation aux associations en participation «I. I» et «I. II».

 Par une convention du 29 novembre 1988, la s.a. I. agissant en qualité de gérante de l'association en participation «I. I» constituée le même jour, a acheté à la SNCB pour un prix total de plus de 3 milliards de francs belges un ensemble de 15 locomotives et 17 automotrices, qu'elle a également le même jour et en la même qualité donné en location à la SNCB pour un loyer de 31.250.000 FB par mois et pour une durée de 10 ans, renouvelable à la demande de la locataire, sans concéder d'option d'achat à la SNCB mais avec un droit de préemption à son profit.

 La demanderesse apporta un montant de 39.124.200 FB à l'association en participation sur un total des apports des associés s'élevant à 198.600.000 FB. Le solde fut financé par des emprunts.

 Le 14 décembre 1989 fut réalisé un ensemble d'opérations similaire. L'association en participation «I. II» fut constituée par différents membres apportant au total 158.100.000 FB, dont la demanderesse qui apporta 16.740.000 FB. La s.a. I., agissant en qualité de gérante de cette association en participation, acquit de la SNCB 50 automotrices et 16 locomotives pour un prix de 2.550.000.000 FB et les donna aussitôt en location à la SNCB.

 Lors de la clôture des comptes de l'association en participation au 31 décembre 1988 apparut une perte de 629.066.234 FB. Cette perte s'explique par le fait que les loyers du premier exercice, fort court, étaient inférieurs à la somme des amortissements pratiqués suivant la méthode dégressive, soit 20 % pour cet exercice, et des charges financières des emprunts.

 Se fondant sur la transparence de l'association en participation en vertu de l'article 25 du code des impôts sur les revenus alors en vigueur, la demanderesse déduisit cette perte au prorata de sa quote-part.

 Une quote-part de la perte subie par l'association en participation au cours de l'exercice suivant fut également déduite par la demanderesse pour cet exercice.

 Quant aux autres exercices d'imposition en litige, les parties ne fournissent guère d'explications au sujet des montants litigieux, mais il ressort de la décision directoriale qu'ils ont été ajoutés aux résultats déclarés sous la qualification d'
 «amortissements I.» et il ressort des divers avis de rectification qu'
 «il s'agit des amortissements sur le matériel ferroviaire».

 La demanderesse expose que les opérations litigieuses s'expliquent d'une part par les besoins financiers de la SNCB et de l'autre par l'incidence fiscale des contrats liée à la transparence fiscale des associations en participation, qui implique la déduction par les membres de ces associations des pertes subies au cours des premières années.

 IV.  Discussion

L'administration n'invoque plus comme elle l'a fait à l'origine le caractère simulé des contrats de vente et de location de matériel ferroviaire, mais elle allègue néanmoins que les déductions litigieuses n'étaient pas admissibles pour des raisons qui ont varié au fil des procédures.

 La demanderesse a contesté ces arguments et elle a en outre invoqué la forclusion en ce qui concerne les exercices d'imposition 1989, 1991 et 1993 au motif qu'elle n'avait pas reçu l'avertissement-extrait de rôle dans le délai d'enrôlement. Avec raison, elle a renoncé à ce grief.

 Article 50, 8º, du code des impôts sur les revenus

Avec raison également, la demanderesse invoque que l'article 50, 8º, du code des impôts sur les revenus alors en vigueur ne permettait pas d'écarter la déduction litigieuse. Suivant cette disposition qui fut supprimée à partir de l'exercice d'imposition 1990,
 «ne sont pas considérés comme charges professionnelles (...) lorsqu'un contribuable acquiert un droit de propriété ou un droit d'usage quelconque sur un bien ayant fait l'objet d'une immobilisation et qu'il avait antérieurement aliéné :

 -
 les sommes payées ou dues pour cette nouvelle acquisition dans la mesure où elles dépassent la charge financière normale de l'opération;

 -
 les amortissements et les moins-values appliqués à ce bien, qui excèdent la différence entre, d'une part, son prix d'acquisition ou de revient avant l'aliénation et, d'autre part, les amortissements et moins-values admis avant ou à l'occasion de cette même aliénation».

 Ce texte était en effet uniquement applicable au contribuable qui avait aliéné le bien avant d'acquérir un droit de propriété ou un droit d'usage sur ce bien, ce qui n'a pas été le cas de la demanderesse dans le cours des opérations litigieuses. Ceci a finalement été reconnu à bon droit dans la décision litigieuse, alors que le taxateur avait fondé le rejet des déductions sur cette disposition.

 Amortissement réservé au preneur en cas de location-financement ou de convention similaire

La décision litigieuse du directeur régional énonce que les amortissements pratiqués dans les associations I (I et II) peuvent être rejetés au motif que les contrats passés entre la SNCB et I peuvent être qualifiés de
 sale and lease back. Cette décision se fonde à cet égard sur le fait que la SNCB avait
 de facto la possibilité de racheter le matériel, même si l'option d'achat ne fut pas prévue dans les contrats, puisque I. était une filiale à 99 % de la SNCB. Dans une telle hypothèse, la location et la vente ultérieure, qui est effectivement survenue en 1994 en ce qui concerne le matériel acquis par l'association en participation «I. I» (il n'est rien précisé au sujet de la destination donnée au matériel acquis par l'association en participation «I II.»), forment à ses yeux une seule opération car elles ont été préméditées, de telle sorte que le bien doit être considéré comme appartenant au preneur et doit être amorti par celui-ci suivant la réglementation comptable. L'Etat belge invoque une note adressée par la SNCB au ministre des finances, suivant laquelle
 «à l'issue de la première période de 5 ans du contrat initial, la SNCB aura le choix :

 a)
 soit de poursuivre la location au taux révisé

 b)
 soit de mettre fin au contrat de location et racheter le matériel si l'évolution du marché financier rend plus intéressante la conclusion d'une nouvelle opération».

Le défendeur soutient également que le matériel concerné a été fabriqué suivant les spécifications et pour les besoins de la SNCB qui se devait d'en conserver l'usage car il lui était indispensable pour l'exploitation de ses lignes intérieures relevant de ses missions de service public, et qu'il n'existait du point de vue de l'association en participation aucun autre marché pour ce matériel, vu les caractéristiques le rendant inutilisables à l'étranger à moins de modifications très coûteuses, de telle sorte qu'il s'imposait pour I. de garantir ce marché par une option de vente, qui ne dut pas être formalisée vu les liens étroits entre I. et la SNCB.

 En l'absence de droit à l'amortissement des biens acquis par l'association en participation, suivant le défendeur, il n'y a pas de pertes et les déductions mises en uvre par la demanderesse devaient être rejetées pour ce motif, même s'il n'avait pas été invoqué par le taxateur.

 La demanderesse oppose à ces arguments que, suivant la réglementation comptable alors en vigueur, la valeur d'acquisition des actifs acquis de la SNCB et donnés en location à celle-ci devait être portée à l'actif dans les comptes du bailleur et non dans les comptes de la SNCB et devait dès lors être amortie par le bailleur et non par la SNCB, s'agissant d'une location consentie sans option d'achat ne relevant donc pas des
 «contrats non résiliables de location-financement ou (...) conventions similaires» visés par cette réglementation.

 Les arguments du défendeur ne permettent pas de démontrer qu'il existait une option d'achat ou une option de vente permettant de retenir l'existence d'un contrat de location-financement ou une convention similaire. Les éléments de fait avancés à l'appui de cette thèse, qui sont pour partie contestés par la demanderesse, à savoir le fait que la SNCB ne pouvait se passer de l'utilisation du matériel concerné et le fait que l'association en participation ne pouvait destiner ce matériel à un autre marché, permettrait certes de considérer qu'au terme de la première durée de location, chacune des parties était économiquement contrainte de poursuivre une relation avec l'autre, comportant au minimum la mise à disposition du matériel. Cela n'implique pas que les parties étaient contraintes de conclure à ce moment la revente du matériel à la SNCB, la convention de location pouvant aussi bien être renouvelée. Le contenu de la note de la SNCB au ministre ne fait rien d'autre que d'évoquer cette double possibilité, qui était ouverte aux deux parties, même si la SNCB ne l'évoque dans ce texte que dans son propre chef. La SNCB ne bénéficiait pas d'une option d'achat et les conventions à venir demeuraient à négocier au terme de la durée de la location.

 Ce motif invoqué par le directeur régional dans sa décision pour maintenir les cotisations litigieuses est dès lors dénué de fondement, ce que paraît admettre le défendeur dans ses conclusions additionnelles secondes.

 Point de vue défendu par l'Etat belge dans ses conclusions additionnelles secondes

Dans ces conclusions, le défendeur propose des dégrèvements en raison, semble-t-il, de l'abandon des points de vue antérieurement défendus, et demande qu'il lui en soit donné acte.

 Il s'oppose toutefois au dégrèvement total des cotisations litigieuses, qui doivent selon lui être maintenues en proportion
 «des montants d'amortissements qui auraient été pratiqués de façon exorbitante». Il se base sur le fait que
 «le premier exercice social était d'une durée inférieure à deux mois d'exercice, et le contrat de location des biens amortis portait pourtant sur une durée de 10 ans» et soutient qu'
 «il y a lieu de n'accepter dans le chef de l'association en participation que les amortissements qui correspondent à la nécessité, c'est-à-dire ceux qui correspondent à une dépréciation réelle, et pour autant qu'une telle dépréciation survienne pendant la période imposable». Il soutient dès lors qu'
 «à raison du premier exercice social des associations en participation considérées, seuls des amortissements pratiqués au prorata de la vie de ladite entité peuvent être admis», soit un amortissement de deux douzièmes pour les 33 jours du premier exercice d'«I. I».

 En outre, le défendeur allègue qu'
 «il y a lieu, à raison de chaque exercice social de l'association en participation de n'accepter l'amortissement pratiqué ... qu'à un taux de 10 % en lieu et place du taux dégres sif pratiqué de 20 %». Il se fonde sur l'article 39 de l'arrêté royal d'exécution du code des impôts sur les revenus alors en vigueur, suivant lequel
 «les contribuables qui, pour des éléments amortissables acquis ou constitués à partir d'une période imposable quelconque, optent pour le régime d'amortissements dégressifs, doivent notifier cette option au contrôle des contributions ou au bureau central de taxation du ressort dans le délai prescrit pour la remise de la déclaration à l'impôt des personnes physiques, à l'impôt des sociétés ou à l'impôt des non-résidents, afférente à cette période; cette notification doit être annexée à la déclaration et être accompagnée d'un relevé indiquant, pour chaque groupe d'éléments de nature analogue, amortissables au même taux dégressif, acquis ou constitués pendant ladite période :

 1º
 la nature des divers éléments ainsi groupés;

 2º
 leur valeur d'investissement ou de revient;

 3º
 leur durée normale probable d'utilisation;

 4º
 le taux d'amortissement dégressif».

Avec raison, la demanderesse a déclaré renoncer au grief qu'elle avait soulevé à l'encontre de ces arguments nouveaux du défendeur, contestant que l'administration ait la possibilité, pour s'opposer à la demande de dégrèvement, de se fonder sur d'autres motifs que ceux qui avaient été pris en considération par le taxateur. Il appartient en effet au tribunal de rejeter une demande de dégrèvement s'il apparaît que l'impôt contesté se justifie, en tout ou en partie, par d'autres motifs que ceux qui furent retenus par le taxateur.

 Quant à la limitation prorata temporis de l'amortissement du premier exercice

En ce qui concerne le rejet partiel du montant déduit en raison de la limitation
 prorata temporis du premier amortissement, la demanderesse admet que lorsque la durée de l'exercice comptable est inférieure ou supérieure à un an, le montant de l'annuité d'amortissement linéaire doit être diminué ou augmenté proportionnellement à la durée de l'exercice comptable, mais elle estime que ce principe n'est pas applicable en l'espèce en raison du principe de transparence qui veut que les règles fiscales ne soient pas appliquées à l'association en participation mais à ses membres, de telle sorte que la durée du premier exercice de l'association en participation est à ses yeux dénuée d'incidence.

 L'administration enseigne avec raison ce qui suit dans ses commentaires :
 «Une première annuité d'amortissement normale peut être déduite des revenus professionnels de l'année ou de l'exercice comptable au cours de laquelle (duquel) les actifs amortissables ont été effectivement acquis ou constitués, sans avoir égard au fait que, soit l'acquisition, soit la constitution, a eu lieu au début ou à la fin de la période; en d'autres termes, il n'y a pas lieu pour la première année ou pour le premier exercice comptable, de réduire l'annuité d'amortissement prorata temporis (voir toutefois 61/88 en ce qui concerne les actifs acquis ou constitués au cours de l'année où l'activité professionnelle est entamée)» (Com. I.R., nº 61/84). Dérogeant à ce principe, le commentaire indique que
 «lorsque la durée de l'exerice comptable est inférieure ou supérieure à un an, le montant de l'annuité d'amortissement doit être diminué ou augmenté proportionnellement à la durée de l'exercice comptable» (
 Ibidem, nº 61/87) et que, par analogie avec cette dernière règle,
 «pour l'année où le contribuable entame son activité professionnelle, l'annuité d'amortissement afférente aux actifs y affectés doit toujours être réduite proportionnellement au nombre de mois pendant lesquels l'activité professionnelle a été exercée durant l'année en cause» (
 Ibidem, nº 61/88).

 Sur la base de ces principes admis par l'administration, il convient d'observer que la déduction litigieuse porte non sur l'amortissement par la demanderesse d'une quotité des immobilisations, mais sur une quotité de la perte subie par l'association en participation, compte tenu de l'amortissement pratiqué dans les comptes de celle-ci au cours d'un premier exercice de courte durée.

 L'article 25, § 1
 er, alinéa 1
 er, du code des impôts sur les revenus alors en vigueur prévoyait que
 «dans les sociétés civiles ou associations sans personnalité juridique qui bénéficient de revenus visés à l'article 20, 1º ou 3º, les prélèvements des associés ou membres, ainsi que leurs parts dans les bénéfices ou profits distribués ou non distribués, sont considérés comme des bénéfices ou profits dans le chef desdits associés ou membres». Avec raison, l'administration, commentant l'article 29 du code des impôts sur les revenus 1992 qui a repris le contenu cette disposition, souligne que
 «l'ensemble des bénéfices ou profits imposables des sociétés ou associations sans personnalité juridique doit être déterminé suivant les règles qui, selon le cas, sont applicables aux bénéfices des entreprises industrielles commerciales ou agricoles exploitées par des personnes physiques ou aux profits d'occupations lucratives» (Com.I.R., nº 29/25; voyez aussi A. Haelterman,
 Fiscale Transparantie - Theorie en praktijk in België, Biblo, 1992, nº 435, p. 364, et les références citées).

 Dès lors, les amortissements admissibles en raison d'immobilisations acquises ou constituées par le gérant de l'association en participation, en cette qualité, durant l'année pendant laquelle cette association a été constituée et a entamé son activité, doivent correspondre à un prorata de l'annuité compté en douzièmes en vue de la détermination du résultat de l'association en participation, et il s'ensuit que la quotité de la perte déductible par le membre de l'association en participation est réduite d'autant.

 Le défendeur propose dès lors à bon droit de réduire la quotité des pertes des associations en participation, dont la déduction par la demanderesse doit être admise, en tenant compte de la limitation des amortissements qui sont à l'origine de ces pertes proportionnellement au nombre de mois pendant lesquels l'activité professionnelle a été exercée par ces associations durant l'année de leur constitution.

 Quant à l'option pour l'amortissement dégressif

Il est acquis que la s.a. I. gérante des associations en participation, a opté pour l'amortissement dégressif dans ses déclarations fiscales. Le défendeur soutient que, pour que la demanderesse puisse elle-même appliquer la méthode dégressive, elle aurait dû opter elle-même pour cette méthode en se conformant à l'article 39 de l'arrêté royal d'exécution du code des impôts sur les revenus, ci-dessus reproduit, ce qui n'a pas été le cas.

 Cette exigence est ici incompatible avec le fait relevé plus haut que la déduction litigieuse revendiquée par la demanderesse porte non sur l'amortissement par celle-ci d'une quotité des immobilisations mais sur une quotité de la perte subie par l'association en participation, compte tenu de l'amortissement pratiqué par cette dernière. Comme le fait valoir la demanderesse, ce qu'elle déduit, ce ne sont pas les amortissements dégressifs, mais sa quote-part dans la perte telle qu'elle résulte des amortissements dégressifs. Il serait contraire à l'article 25 du code des impôts sur les revenus tel qu'il était alors en vigueur que certains membres de l'association en participation optent pour un mode d'amortissement des immobilisations acquises par celle-ci qui ne s'appliquerait pas à d'autres membres.

 Il convient donc d'admettre les montants déduits au titre de pertes de l'association en participation dans la mesure où ils se basent sur l'amortissement dégressif des immobilisations.

 En conclusion, la demande sera dite fondée pour partie et le dégrèvement des cotisations litigieuses sera ordonné, sauf dans la mesure où leur maintien partiel se justifie en raison de la limitation des pertes des associations en participation «I. I» et «I. II» eu égard à la limitation des amortissements admissibles pour l'année au cours de laquelle a eu lieu, respectivement pour l'une et l'autre de ces deux associations en participation, la constitution et le début de l'activité, au prorata du nombre de mois d'exercice de cette activité durant l'année.

 Par ces motifs,

 Le Tribunal,

 Statuant contradictoirement,

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

 Dit la demande recevable et fondée dans la mesure décrite ci-après;

 Ordonne le dégrèvement des cotisations litigieuses dans la mesure où elles sont basées sur des montants dont la déduction a été rejetée à titre de quotité des pertes ou de quotité des amortissements des association en participation «I. I» et «I. II», sauf dans la mesure où le maintien partiel de ces cotisations se justifie en raison de la limitation des pertes de ces associations en participation eu égard à la limitation des amortissements admissibles pour l'année au cours de laquelle a eu lieu, respectivement pour l'une de l'autre de ces associations en participation, la constitution et le début de l'activité, au prorata du nombre de mois d'exercice de cette activité durant l'année; condamne le défendeur à rembourser à la demanderesse toutes sommes qui auraient été acquittées au titre des montants dont le dégrèvement est ordonné ou imputées sur ceux-ci, augmentées des intérêts moratoires; dans les limites des dispositions qui précèdent, donne acte au défendeur des dégrèvements qu'il a proposés dans ses conclusions additionnelles secondes;

 Condamne le défendeur à 3/4 des dépens et la demanderesse à 1/4 des dépens.