

Restent les deux *clauses du bail* qu'il invoque comme entraînant par elles-mêmes une dépréciation de l'immeuble.

Il s'agit, on l'a dit, de la clause qui prévoit que le preneur peut *céder librement son droit au bail* sans agrément du bailleur, et de celle qui *permet au preneur d'exercer l'activité commerciale de son choix*.

Ces clauses ne nous paraissent pas source par elles-mêmes d'une dépréciation de la valeur du local, comme le soutient le requérant. Elles sont, certes, un peu plus défavorables au bailleur que celles qu'on rencontre le plus souvent dans les baux commerciaux, mais, d'une part, leur portée est, en pratique, limitée : la *légalisation des baux commerciaux*, en effet, est *protectrice des intérêts du locataire* commercial et permet assez facilement à celui-ci de changer d'activité, même en l'absence dans le bail de clause expresse en ce

sens (cf. le titre VII relatif à la « despécialisation » du décret du 30 septembre 1953 modifié) et de céder son droit au bail (même s'il existe dans le bail une clause d'agrément du successeur par le bailleur, ce dernier ne peut en fait, selon la jurisprudence, refuser son agrément que pour un motif sérieux et justifié). D'autre part, ce n'est pas, encore une fois, parce que ces clauses limitent l'exercice, par le bailleur, de son droit de propriété qu'elles lui causent nécessairement un préjudice patrimonial, qu'elles diminuent nécessairement la valeur de son actif.

Dans ces conditions, nous pensons que l'administration est fondée, à soutenir que le droit d'entrée litigieux ne compensait pas un préjudice patrimonial et devait être regardé comme un supplément de loyer imposable dans la catégorie des revenus fonciers.

Par ces motifs, nous concluons au rejet de la requête.

Étude

par Philippe TOURNÈS Avocat, Bureau Francis Lefebvre

Droits à déduction des sociétés percevant des produits financiers

CJCE 20 juin 1991, aff. 60/90, Polysar Investments Netherlands (texte à la RJF 10/91 n° 1324)

CAA Lyon 16 février 1993, n° 90-609, SA Bouteille et Cie (texte à la RJF 6/93 n° 819)

CJCE 22 juin 1993, aff. 333/91, Plén., SATAM (texte à la RJF 7/93 n° 986)

Les esprits simples voient le monde à leur image. Aussi ont-ils coutume de dire que la TVA est un impôt sans finesse, « qui se paie et se récupère ». C'est qu'ils ne savent pas dans quels tracasseries est plongé le fiscaliste qui doit prendre la responsabilité de déterminer les droits à déduction d'entreprises percevant à la fois des recettes soumises à la TVA et des produits financiers échappant à cet impôt.

Cette situation n'a rien d'exceptionnel car cette famille d'assujettis partiels rassemble les diverses variétés de sociétés holding « mixtes », ainsi que les sociétés poursuivant une activité commerciale classique et qui, en bons pères de famille, procèdent au placement de leur trésorerie excédentaire.

La doctrine administrative a longtemps constitué le seul viatique de ces entreprises, lancées dans la recherche de leurs justes droits à déduction. Mais les fidèles lecteurs de la RJF savent que celles qui se livrent à ce périlleux exercice bénéficient aujourd'hui de l'éclairage de la jurisprudence. En premier lieu, la CJCE a jugé que les « purs » holdings, c'est-à-dire les sociétés qui ont pour seules ressources les bénéfices distribués par leurs filiales, n'entrent pas dans le champ d'application de la TVA et ne peuvent exercer aucun droit à déduction (I). Le second arrêt remarquable est celui par lequel la CJCE a jugé, en réponse à une demande d'avis du Conseil d'État, que les dividendes sont à exclure du prorata des holdings « mixtes », c'est-à-dire des sociétés qui, outre la gestion de leurs participations, se livrent en propre à des opérations taxables (II). Enfin, sur le problème plus

vaste de l'influence qu'exerce sur les droits à déduction l'encaissement des produits financiers (dividendes mais aussi intérêts exonérés), un arrêt récent de la cour administrative d'appel de Lyon souligne la persistance d'une vaste zone d'incertitudes, la CJCE enserrée dans le carcan de la question soumise à son interprétation, n'ayant pas abordé ce point (III).

I. Les purs holdings

Un pur holding bénéficie-t-il de droits à déduction ? Cette question est, a priori, étonnante puisque les résultats de ses filiales appréhendés par une société holding (dividendes...) ne sont pas soumis à la TVA. Mais il faut savoir que suivant l'article 17 § 3 c de la 6^e directive (article 271-4 du CGI) les *assujettis* bénéficient d'un droit à déduction, au titre des opérations financières exonérées de TVA portant sur les actions et autres titres de sociétés, lorsque le *preneur est établi hors de la communauté* (articles 13 B de la directive et 261 C-1^{er} du CGI).

C'est pourquoi la question opposant la société Polysar au fisc néerlandais était celle de savoir si un pur holding a ou non la qualité d'assujettit. En d'autres termes, s'agit-il d'une société ayant une activité entrant dans le champ d'application de la TVA, mais exonérée par l'article 13 B de la directive qui vise « les opérations portant sur les actions et parts de sociétés », ou bien la perception de dividendes échappe-t-elle à la taxation comme n'entrant pas dans le champ d'application de la TVA ?

L'enjeu est de taille. En effet :

- s'il s'agit d'opérations n'entrant *pas dans le champ d'application* de la TVA, le holding ne peut bénéficier d'aucun droit à déduction au titre de la TVA supportée sur ses dépenses,

- en revanche, s'il s'agit d'opérations entrant *dans le champ d'application de la TVA mais exonérées* par cette disposition expresse relative aux opérations financières, le holding dispose d'un droit à déduction à hauteur des dividendes distribués par celles de ses filiales qui sont établies hors de la Communauté (article 17 de la directive).

Au sens de l'article 4 de la 6^e directive, sont *assujetties* à la TVA les personnes accomplissant de façon indépendante

une **activité économique** de producteur, de commerçant, de prestataire de services, et notamment toutes opérations comportant l'exploitation d'un bien corporel ou incorporel en vue d'en retirer des recettes ayant un caractère de permanence. Aussi la société Polysar faisait-elle valoir que les dividendes constituent la rémunération d'une prestation de mise à disposition de capital. Mais la CJCE n'a pas partagé ce point de vue et a jugé que la seule détention de parts sociales ne caractérise pas une activité économique aux motifs que :

- « la simple prise de participations financières ne constitue pas une exploitation d'un bien visant à produire des recettes ayant un caractère de permanence »,

- la perception de dividendes est aléatoire en ce qu'elle dépend de la réalisation de bénéfices par les filiales (ce qui en principe n'est pas du ressort des associés).

La CJCE réserve toutefois l'hypothèse « d'une immixtion directe ou indirecte dans la gestion des sociétés où s'est opérée la prise de participation, sans préjudice des droits que détient l'auteur des participations en sa qualité d'actionnaire ». Nous en déduisons que la possibilité d'influencer la politique de la société par l'usage du droit de vote que détient tout associé et la participation aux assemblées ne suffit pas à conférer à l'actionnaire la qualité d'assujetti. Seule une immixtion rendant fictive l'indépendance des filiales et assurant au holding un rôle de gérant de fait lui conférerait la qualité d'assujetti.

Mais il est désormais clair qu'en dehors de cette hypothèse les purs holdings ne sont pas des assujettis et par conséquent ne peuvent bénéficier d'aucun droit à déduction (CJCE 20 juin 1991, aff. 60/90, Polysar : RJF 10/91 n° 1324).

II. Entreprises percevant concurremment des recettes financières non taxables et des recettes taxables

1° Position de l'administration fiscale française

L'administration envisage **deux hypothèses**.

* Si les **recettes** à caractère **financier n'excèdent pas 5 %** des recettes totales TTC de l'entreprise, l'administration admet de ne pas en tenir compte pour le **calcul du prorata**.

* Lorsque les recettes financières, tout en conservant un caractère accessoire, **excèdent 5 %** du montant des recettes totales, il y a lieu de calculer un prorata de détaxation.

Selon l'administration fiscale, toutes les recettes financières doivent figurer au prorata : « il s'agit notamment des intérêts de prêts et d'obligations, des dividendes et des jetons de présence » (Inst. du 18 février 1981). Plus récemment, l'administration a précisé qu'il convient également de tenir compte des bénéfices distribués par les sociétés civiles, les sociétés en nom collectif et les sociétés en participation (Rép. Oudin, JO Sénat 11 février 1993 p. 242 : FR Lefebvre 14/93 p. 4). Toutefois, si l'entreprise constitue un secteur d'activité distinct (dont le prorata sera le plus souvent égal à zéro), il n'y a pas lieu de tenir compte des produits financiers sectorisés pour le calcul du prorata général (Inst. du 18 février 1981 et du 22 août 1983).

2° Position du Conseil d'État

La jurisprudence du Conseil d'État antérieure à l'arrêt SATAM est essentiellement marquée par l'arrêt Jeumont Industrie du 6 mai 1985, n° 46942 : RJF 7/85 n° 1038, et, dans le même sens, Compagnie Lebon du 2 février 1987, n° 66 431.

La société Jeumont Industrie est un holding facturant des prestations de services à ses filiales, qui a calculé ses droits à déduction en ne retenant que les recettes provenant

d'activités assujetties à la TVA ou expressément exonérées, à l'exclusion des dividendes provenant de ses filiales, au motif qu'il s'agit de recettes hors champ. Le Conseil d'État, tout en reconnaissant que les dividendes n'entrent pas dans le champ d'application de la TVA, a jugé que ces dividendes n'en constituent pas moins des **recettes** à reprendre au dénominateur du prorata. Soulignons que le litige avait trait aux années 1975 à 1977 et portait ainsi sur la réglementation antérieure à l'entrée en vigueur de la 6^e directive. La société soutenait par ailleurs qu'en vertu de la règle de l'affectation aucune immobilisation n'était utilisée, même pour partie, pour la gestion de son portefeuille. Sur ce point il est intéressant de noter que selon la Haute Assemblée, **en l'absence de sectorisation** de l'activité financière, les immobilisations avaient forcément un caractère mixte puisque sept salariés s'occupaient de la gestion du portefeuille.

3° Les arrêts SATAM

La société SATAM est un « holding mixte » qui a trois types de ressources : les loyers assujettis à la TVA des immeubles qu'elle donne en location, les rémunérations taxables des services qu'elle fournit aux sociétés de son groupe, ainsi que les dividendes distribués par ses filiales.

A la suite d'un contrôle fiscal, l'administration a appliqué la règle du prorata à l'ensemble de ses dépenses, alors que cette société n'avait pas tenu compte des dividendes distribués par ses filiales. Malgré les échecs subis par les sociétés Jeumont Industrie et Compagnie Lebon, la société SATAM n'a pas hésité à frapper aux portes du Palais Royal car le litige portait notamment sur l'année 1979, première année d'harmonisation de la législation française avec la 6^e directive CEE. Sa persévérance fut récompensée puisque la Haute Assemblée, qui avait entre temps effectué sa « révolution communautaire », a considéré qu'il s'agissait d'une question présentant une difficulté sérieuse, et afin d'assurer une application uniforme de la règle du prorata dans l'ensemble de la Communauté, a saisi la CJCE de la question de savoir si les dividendes doivent ou non être portés au dénominateur du prorata (CE 13 décembre 1991, n° 61379 : RJF 1/92 n° 157 avec conclusions Ph. Martin p. 13).

Dans cette affaire, par un arrêt du 22 juin 1993 (aff. 333/91 : RJF 7/93 n° 986 avec conclusions Van Gerven p. 548) rendu à titre préjudiciel, la CJCE a jugé :

- que le système des droits à déduction ne concerne que la TVA ayant grevé les biens et services utilisés par un assujetti pour l'exercice de ses activités professionnelles (point 11 de l'arrêt) ;

- que la perception de dividendes ne constitue pas une activité professionnelle entrant dans le champ d'application de la TVA, et que par conséquent les dividendes sont étrangers au système des droits à déduction (point 13 de l'arrêt) ;

- que le prorata étant un mécanisme de droits à déduction, son calcul ne peut être affecté par les dividendes : **ceux-ci sont donc à exclure du calcul du prorata** (point 14 de l'arrêt).

L'apport de cet arrêt est immédiatement perceptible à trois niveaux :

* En premier lieu, l'arrêt est limpide sur l'exclusion des **dividendes** du prorata (conclusion à laquelle nous étions parvenus dans notre chronique parue à la RJF 11/88 p. 662, Jean-Claude Guinard - Philippe Tournès : « Le champ d'application de la TVA »), la CJCE condamnant ainsi la jurisprudence Jeumont Industrie.

* En second lieu, le principe dégagé par la CJCE à propos des dividendes conduit nécessairement à considérer que le calcul du prorata n'est pas affecté non plus par les **autres recettes** placées **hors du champ** d'application de la TVA, à

savoir : les indemnités d'assurance, les subventions, les taxes parafiscales perçues par les organismes de droit public ou privé collecteurs, les taxes assimilées aux impôts locaux collectées au profit des chambres de commerce et d'industrie, les véritables dommages et intérêts réparant un préjudice et, en vertu de la jurisprudence sur le lien direct, les cotisations perçues par des syndicats professionnels (cf. CE 17 mars 1993, n° 73272 : RJF 5/93 n° 640).

Enfin, en troisième lieu, il est évident que le « *contre-prorata* » qui sert à asseoir la taxe sur les salaires se trouve heureusement diminué, du fait de l'exclusion du prorata des recettes hors champ.

III. Essai de synthèse sur les droits à déduction des sociétés qui outre leurs recettes soumises à la TVA perçoivent des produits financiers

1° Sociétés dont les produits financiers sont exclusivement des dividendes

Même si la CJCE, qui n'était interrogée que sur l'inclusion des dividendes dans le prorata, n'a pas eu à dire comment calculer les droits à déduction d'un holding mixte, il nous paraît clair :

- que la règle du prorata ne peut s'appliquer que lorsque l'entreprise perçoit des recettes exonérées de TVA. Le prorata ne peut donc être opposé à une société dont les recettes non taxables sont exclusivement représentées par des dividendes hors champ,

- que les dépenses exclusivement affectables à la perception de dividendes sont exclues du droit à déduction, par simple application de la règle de l'affectation.

Mais quid des dépenses mixtes affectées indistinctement à des activités situées dans le champ de la TVA et hors du champ de la TVA ?

A cet égard, l'avocat général a indiqué dans ses conclusions (point 16) que :

« La simple détention de participations financières revêt, à nos yeux, un caractère à ce point passif que cette « activité » n'implique en principe aucun emploi de biens ou de services pour lesquels la TVA est due ou, du moins, n'en implique qu'une utilisation très limitée. Il serait donc totalement contraire au principe de proportionnalité de la déduction au prorata - caractère qui résulte de la préoccupation de neutralité qui anime le législateur communautaire - d'inclure la totalité du montant des dividendes perçus dans le dénominateur de la fraction permettant de calculer la déduction au prorata étant donné que les biens et les services soumis à la TVA ne sont, à strictement parler, pas utilisés par l'assujéti pour la détention de participations financières ou ne le sont que dans une mesure mineure ».

De même, selon les commentateurs du Feuille Rapide (FR 33/93 p. 3) et de la Revue de Jurisprudence Fiscale (RJF 7/93 n° 986), « la jurisprudence de la Cour autorise désormais à déduire l'intégralité de la TVA d'amont pour autant que l'affectation des moyens soit mixte et que l'entreprise ait un prorata de 100 % » (cf. également en ce sens les articles de nos confrères Jérôme Turot au BFGE de mai 1993 p. 11 et Philippe Deroin dans « Option finance » n° 270 du 23 août 1993). Cela est notamment vrai de l'encaissement des dividendes, qui sont des recettes nécessitant très peu de dépenses en amont. Mais lorsque la perception des recettes hors champ nécessite la mise en œuvre de moyens importants, il nous semblerait contraire aux principes de proportionnalité et de neutralité propres à la TVA, d'autoriser l'entreprise à récupérer la totalité de la TVA supportée en amont. A notre sens, les assujettis partiels devraient alors choisir entre les deux solutions suivantes :

- soit procéder à une livraison à soi-même (sur ce point nous renvoyons à la chronique de nos confrères J.C. Bouchard et J.C. Guinard, parue à la RJF 2/92 page 113),

- soit pratiquer une règle d'affectation analytique consistant à rechercher la quote-part des coûts grevés de TVA, affectables à l'activité placée hors du champ d'application de la TVA. Cette dernière solution peut se recommander de la jurisprudence du Conseil d'État « Maison Sabarot » du 28 avril 1976, n° 94471 : RJF 6/76 n° 204, la Haute Assemblée ayant précisé qu'en présence de dépenses communes à plusieurs secteurs d'activités qui ne suivent pas le même régime de TVA, il est possible « d'en affecter une fraction, pour l'application des règles de déduction tracées par les textes précités, à chacun des secteurs ; que rien ne s'oppose à ce que cette ventilation soit faite selon une clé de répartition, le cas échéant forfaitaire, appropriée à la structure de l'entreprise ».

2° Sociétés percevant des dividendes, des produits financiers exonérés ainsi que des recettes taxables

La détermination de la TVA déductible au titre des dépenses mixtes s'effectuera en deux temps. La première étape consiste à « neutraliser » les recettes hors du champ d'application de la TVA « générées » par des moyens non négligeables, soit au moyen d'une livraison à soi-même, soit en appliquant la règle de l'affectation.

Dans un deuxième temps l'entreprise doit tenir compte de ses recettes financières exonérées pour le calcul de ses droits à déduction. A ce titre la sectorisation de son activité financière peut s'imposer, ce qui revient à pratiquer une règle d'affectation plus globale, appliquée à un ensemble de moyens utilisés exclusivement (ou pour partie) pour la réalisation d'une activité économique soumise à un régime donné au regard des droits à déduction. Il résulte désormais de l'arrêt SATAM que le prorata du secteur d'activité financier ne peut plus comprendre les dividendes, puisqu'il s'agit de recettes hors champ ne constituant pas la contrepartie d'une activité économique.

Toutefois, à des règles d'affectation trop poussées, les inconditionnels de l'arithmétique peuvent préférer la simplicité d'utilisation du prorata général de détaxation.

Comment se calcule le prorata général ?

Aux termes de l'article 19 de la directive :

- le prorata est une fraction comportant au numérateur le chiffre d'affaires ouvrant droit à déduction et au dénominateur le chiffre d'affaires total ;

- mais il est fait abstraction, pour le calcul du prorata, des ventes de biens d'investissements ainsi que du montant du chiffre d'affaires afférent « aux opérations accessoires immobilières et financières » ou à celles visées à l'article 13 B d) lorsqu'il s'agit d'opérations accessoires ».

Le § 2 de l'article 19 est terriblement abscons et nous nous interrogeons sur la portée de ce texte qui exclut par deux fois du prorata les opérations financières. S'agit-il d'une part des opérations hors champ et d'autre part des opérations exonérées (l'article 13 B d) correspond à l'article 261 C 1° du CGI) ?

Par ailleurs, quel est le critère permettant de considérer que des recettes financières ont un caractère accessoire ?

Il faut liminairement remarquer qu'en droit interne, l'article 212 de l'annexe II au CGI relatif au prorata ne fait pas mention de l'exclusion des recettes financières (et immobilières) accessoires.

Malgré cette lacune réglementaire, l'administration fiscale a décidé de les extourner du prorata lorsqu'elles n'excèdent pas 5 % des recettes totales TTC de l'entreprise.

Deux récentes décisions nous invitent à quelques remarques complémentaires.

- * Comment déterminer ce seuil de 5 % ? Prenons l'exemple d'une société qui dans un groupe tient le rôle de « centrale

de trésorerie ». Étant tour à tour emprunteuse puis prêteuse, faut-il qu'elle tienne compte de la totalité des intérêts financiers encaissés ? Ou bien uniquement du profit réalisé (soit la différence entre les intérêts versés et les intérêts reçus) ? Si l'on se réfère à l'avis du Conseil d'État rendu le 26 février 1993 (n° 143039 : RJF 4/93 n° 522 avec conclusions O. Fouquet p. 279), seul le profit doit figurer au prorata... Mais cette solution est-elle applicable aux sociétés dont l'activité financière n'est pas prédominante ? L'administration, questionnée sur ce point lors de la réunion MOA du 27 mai 1993 a réservé sa réponse...

* Qu'advient-il d'une société ayant plus de 5 % de produits financiers, qui aurait omis de constituer un secteur d'activité distinct regroupant ses opérations financières ?

La cour administrative d'appel de Lyon a été saisie par un administrateur de biens placé dans cette situation. Ses recettes financières représentaient de 9,5 % à 11,3 % de son chiffre d'affaires total, et, faute de sectorisation, son vérificateur avait fait application de la règle du prorata. L'administrateur invoquait l'article 19 de la 6^e directive, considérant que ses recettes financières étaient quantitativement accessoires et par conséquent devaient être exclues du prorata. La cour administrative d'appel de Lyon, pour sa part, a jugé qu'en l'espèce les produits financiers perçus n'avaient pas un caractère accessoire au sens de l'article 19 de la 6^e directive, car pour une société exerçant l'activité d'administrateur de biens le produit de ses placements « est inhérent à l'objet même de son activité ainsi qu'aux conditions dans lesquelles elle l'exerce et en constitue le prolongement direct et permanent ». Ainsi, selon la cour (1), la notion de recettes accessoires est non pas quantitative mais *qualitative*. A partir du moment où une entreprise dispose structurellement d'une trésorerie positive (parce qu'elle se fait régler par avance, ou bien parce qu'elle demande des acomptes, ou encore parce qu'elle est dépositaire de fonds appartenant à ses clients...), ses recettes financières ne peuvent avoir un caractère accessoire. Selon le commissaire du Gouvernement, seules les entreprises qui « par un heureux accident dans la gestion » disposeraient d'une trésorerie excédentaire pourraient extourner les produits financiers de leur prorata...

L'interprétation de la cour administrative d'appel de Lyon n'est pas, à première vue, contraire au texte de l'article 19-2 de la 6^e directive, celui-ci excluant du prorata les « opérations

accessoires » et non pas les opérations « dont le montant » serait accessoire.

Néanmoins, cet arrêt nous paraît appeler certaines réserves liées au doute que l'on peut concevoir sur l'opportunité de la décision qu'a prise la cour de procéder personnellement à l'interprétation de la directive communautaire.

Certes, les juges des premiers degrés sont chargés de l'*application* du droit communautaire et n'ont pas l'obligation, lorsqu'ils rencontrent une difficulté d'*interprétation*, de saisir la CJCE d'une question préjudicielle (2).

Cela étant, au cas présent, il est évident d'une part que la directive n'a pas laissé le soin aux États membres de définir (3) comme ils l'entendent la notion « d'accessoire », et d'autre part que cette notion est susceptible d'interprétations différentes ; aussi pourquoi privilégier le critère qualitatif, forcément subjectif et qui au surplus ne respecte pas le principe de proportionnalité inhérent au mécanisme des droits à déduction ? Si des recettes financières accessoires peuvent être extournées du prorata c'est parce que l'assujetti n'engage pas de dépenses importantes pour se les procurer et qu'il serait inéquitable d'obérer les droits à déduction qu'il détient au titre de son activité commerciale principale. C'est pourquoi, à l'inverse de la cour administrative d'appel de Lyon, il peut être soutenu que le point de savoir si les recettes financières font ou non qualitativement partie de l'activité principale n'influe en rien sur l'existence et l'importance des dépenses existant en amont ! Le renvoi pour interprétation à la CJCE nous paraissait donc s'imposer afin que les assujettis soient fixés au plus vite sur cette question éminemment sujette à discussion... Il ne nous semble donc pas que l'arrêt de la cour de Lyon puisse être considéré comme ayant tranché définitivement cette question.

(2) Le renvoi préjudiciel en interprétation est obligatoire lorsqu'il s'agit d'une juridiction dont les décisions sont insusceptibles de recours (Cour de cassation et Conseil d'État par exemple). Cependant la théorie de « l'acte clair » dispense le juge national de poser une question préjudicielle. Mais encore faut-il qu'il y ait « une concordance entre les versions linguistiques des textes, une absence de doute sur le contenu des qualifications, et une coïncidence parfaite entre le contenu de ces qualifications et le sens que la Cour elle-même pourrait donner à l'acte » (Gavalda - Parléani, traité de Droit Communautaire des Affaires § 1161). En effet, « laisser aux instances nationales le soin d'interpréter à leur guise les divers textes communautaires ne pourrait aboutir qu'à un fractionnement et à des contradictions de nature à détruire dans la réalité l'énorme effort d'unification réalisé dans les textes » (Lagrange, « L'action préjudicielle dans le droit interne des États membres et en droit communautaire » : RTD eur. 1974, 270).

(3) Selon l'Avocat général M. Marco Darmon : « les notions utilisées dans les directives communautaires relatives à la TVA doivent recevoir une définition communautaire » (point 38 des conclusions présentées le 30 juin 1993 sur l'affaire 63/92).

(1) Le commissaire du gouvernement considérerait pour sa part que seules les recettes financières accessoires, quantitativement et qualitativement, peuvent être extournées du prorata.