

## **Les prestations du distributeur : Services détachables ou non ?**

Les relations entre les entreprises de la grande distribution et les fabricants ont engendré la prestation de multiples services rémunérés, fournis par les premières aux seconds. Que l'on soit en présence de services de coopération commerciale ou de « services distincts », se pose la question du caractère « détachable » de ces services. Il s'agit de déterminer si les prestations du distributeur doivent être considérées comme autonomes par rapport à la relation achat-revente ou si, au contraire, ces prestations doivent être regardées comme relevant de cette relation dont elles ne sont pas détachables. Dans le premier cas, la contrepartie financière du fournisseur constitue le prix d'une prestation de services ; dans le second elle s'analyse en une réduction de son prix de vente.

Avant d'envisager les critères qui permettraient de déterminer le caractère détachable ou non des prestations du distributeur, il y a lieu d'examiner les contraintes juridiques et fiscales qui bornent cet exercice.

### **LES CONTRAINTES DE LA DISTINCTION**

#### **Les contraintes juridiques**

Même si cet aspect n'est guère évoqué dans les relations industrie-commerce, la qualification juridique des tâches mises à la charge du distributeur importe car elle implique un régime juridique différent selon qu'elles résultent d'un contrat d'entreprise (contrat de prestation de services) ou de vente.

Les conditions de formation du contrat diffèrent, notamment quant à la déterminabilité du prix, mais aussi quant aux droits et obligations des parties (garanties, responsabilité). Ainsi le vendeur doit à l'acheteur notamment la garantie des vices cachés qui permet à ce dernier de prétendre, dans un délai de deux ans à compter de la découverte du vice, soit à la restitution de la chose vendue contre le remboursement du prix payé, soit à une diminution du prix. En raison de l'obligation de délivrance qui lui incombe, le vendeur est aussi tenu de livrer une chose conforme à la commande et à l'usage habituellement attendu d'un bien semblable. En matière de prestation de services, ces garanties ne jouent pas. Les dommages contractuels qui résultent de l'inexécution ou d'une mauvaise exécution du contrat d'entreprise sont réparés selon la règle contractuelle arrêtée par les parties ou, à défaut, selon les principes de responsabilité contractuelle posés par les articles 1147 et suivants du Code civil. L'obligation du prestataire peut être atténuée ou renforcée selon qu'elle est qualifiée d'obligation de moyen ou de résultat.

Sur le plan contractuel, le traitement en réduction de prix ou en prestation de services a, par ailleurs, pour effet de minorer ou d'augmenter le montant des « avantages » versés au distributeur qui sont, en règle générale, assis sur le total de ses achats. Il peut également n'être pas sans conséquences sur les délais de paiements accordés par chacun des co-contractants ainsi que le relève le rapport du groupe de travail présidé par Mme Hagelsteen.

Mais c'est surtout le droit des pratiques restrictives de concurrence qui est sollicité. En effet, la rémunération des services du distributeur par le fabricant est parfois considérée comme un

moyen de s'affranchir de certaines des obligations qui résultent du titre IV du livre II du Code de commerce.

En s'accordant pour que le distributeur facture à son fournisseur des prestations qui devraient trouver leur contrepartie dans le prix de vente de ce dernier, ces deux parties

- ne respectent pas les règles de facturation qui exigent, en pareil cas, que le fournisseur traite sa contrepartie financière en réduction de prix sur sa facture ou, le cas échéant, par avoir différé ;
- occultent une éventuelle pratique discriminatoire si l'avantage ainsi consenti au distributeur n'a pas de contrepartie qui le justifie par rapport au traitement réservé à d'autres distributeurs

En pareil cas, le fournisseur ne respecte pas, non plus, son devoir de transparence car la rémunération qu'il verse au distributeur devrait figurer dans ses conditions générales de vente, à moins qu'il ne s'agisse de conditions particulières de vente.

La pratique en cause a surtout encouru le reproche de relever artificiellement le seuil de revente à perte et d'imposer, ce faisant, un caractère minimum aux prix facturés par le fabricant. Cette critique, après s'être estompée avec la loi PME du 2 août 2005 qui permettait d'injecter dans les prix de revente du distributeur une partie des avantages différés obtenus du fournisseur, disparaît presque aujourd'hui, comme on le verra plus loin, avec la loi du 3 janvier 2008 qui inclut dans le seuil de revente à perte l'ensemble des avantages financiers consentis par le fournisseur.

On peut également voir dans la facturation, par le distributeur, de services non détachables un abus de la relation de dépendance ou de puissance d'achat dont il peut disposer ou encore l'obtention d'avantages indus. Mais c'est plus l'existence de ces avantages en elle-même qui est alors blâmée que la manière dont ils sont traités.

Le droit des pratiques anticoncurrentielles peut aussi intervenir. Dans sa décision 07-D-50 du 20 décembre 2007 sur la distribution de jouets, le Conseil de la concurrence met en cause le mécanisme qui permet aux producteurs de contrôler les prix de revente au public par le biais des marges arrière non répercutables. Il relève à ce propos que « ...rien ne peut justifier que C... ait de manière générale facturé de tels services comme étant détachables de l'acte d'achat-vente alors qu'ils s'imposent aux fournisseurs dès lors qu'ils sont mis en place par le distributeur... » Les services dont il s'agit étaient la livraison des produits de la plate-forme aux magasins et le stockage de ces produits.

Enfin, traiter en services détachables des obligations qui ne le sont pas peut, dans des domaines, actuellement exceptionnels, tel celui des spécialités pharmaceutiques remboursables, conduire à augmenter des marges réglementées de manière illicite.

### **Les contraintes fiscales**

Le caractère détachable ou non d'un service est susceptible d'avoir des répercussions financières en matière de TVA. En effet, si, aux termes de l'article 266 du Code général des impôts, « I. La base d'imposition à la TVA est constituée : a. pour les livraisons de biens et les prestations de services, par toutes les sommes, valeurs, biens ou services reçus ou à recevoir par le fournisseur ou le prestataire en contrepartie de la livraison ou de la prestation », l'article 267 du même Code dispose : « II. Ne sont pas à comprendre dans la base d'imposition : 1° Les escomptes de caisse, remises, rabais, ristournes et autres réductions de prix consenties directement aux clients ». La remise ne peut être déduite de la base d'imposition à la TVA que si un certain nombre de conditions sont remplies, parmi

lesquelles l'exigence de ne pas constituer la rémunération d'un service rendu par l'acheteur au vendeur.

On voit que selon qu'un « avantage » consenti au revendeur s'analyse en une réduction de prix ou en la rémunération d'un service, le poids de la fiscalité sera différent. Si l'on prend l'exemple d'un produit alimentaire, soumis au taux de 5,5%, vendu 100 euros et d'un avantage de 10 euros consenti par le fabricant au distributeur, la situation sera la suivante selon que cet avantage est traité en service ou en réduction de prix :

	TVA sur prix de vente	TVA sur service	TVA acquittée au total
avantage en réduction de prix	$90 \times 5,5 = 4,95$		4,95
avantage en service	$100 \times 5,5 = 5,5$	$10 \times 19,6 = 1,96$	7,46

Sans doute, entre redevables de la TVA, la taxe est-elle récupérable, ce qui rend les opérations fiscalement neutres. Il n'en demeure pas moins que l'administration peut contester chez le fournisseur la récupération d'une taxe facturée à tort au titre d'une réduction de prix traitée en prestation de services. Un tel rappel serait assorti d'un intérêt de retard de 4,80% l'an auquel peut s'ajouter une amende fiscale de 15 euros par inexactitude, voire, dans des cas extrêmes, une amende fiscale de 50% du montant de la transaction, compte tenu de la délivrance d'une facture ne correspondant pas à une prestation de services réelle.

## LES CRITERES DE LA DISTINCTION

### Les critères juridiques

La question du caractère détachable ou non de certaines obligations souscrites par la grande distribution envers ses fournisseurs a depuis longtemps suscité analyses, études et réflexion des tribunaux, des universitaires, de l'administration et des praticiens. La quasi-unanimité estime qu'une obligation non détachable de l'acte d'achat-revente ne peut constituer une prestation de services soumise à son régime propre. En revanche l'appréciation du caractère détachable reste assez confuse, compte tenu, notamment, de la grande variété des services offerts par la grande distribution à ses fournisseurs.

Dans son arrêt du 27 février 1990, la chambre commerciale de la Cour de cassation estime que ne constituaient pas des accords de coopération commerciale des services qui « *n'allaient pas au-delà de simples obligations résultant des achats et des ventes et que ces objectifs généraux ne pouvaient être considérés comme des obligations particulières exorbitantes des relations commerciales habituelles et susceptibles de recevoir de la part du fournisseur une rémunération spéciale* ».

On aurait pu voir dans cet arrêt un arrêt de principe dont il résulterait que tout ce qui va « *au-delà des simples obligations résultant des achats et des ventes* » constitue un service. Ceci ouvrirait un champ immense à la coopération commerciale puisque les seules obligations

juridiques qui pèsent sur l'acheteur sont celles de payer la marchandise et d'en prendre livraison. Pareille interprétation pouvait d'autant moins être retenue que parmi les obligations du distributeur figuraient celles de maintenir en exposition un échantillonnage complet des produits du fournisseur et de collaborer à sa politique commerciale.

Dix ans plus tard, dans son arrêt du 24 octobre 2000, la chambre commerciale revenait au critère « *d'obligations détachables de celles inhérentes à la conclusion du contrat de vente* ». Un arrêt de la chambre criminelle du 6 décembre 2006 retient celui de « *services spécifiques détachables des simples obligations résultant des achats et des ventes* »

Les autres jugements et arrêts rendus dans ce domaine ne permettent pas de dégager des critères généraux qui feraient le départ entre le détachable et le non détachable. Il s'agit de cas d'espèce et les poursuites sont souvent fondées plus sur l'imprécision des factures que sur la qualification juridique de l'opération.

Pour sa part, l'administration, après avoir posé le principe selon lequel ne peuvent entrer dans la coopération commerciale que les « *services ne relevant pas des obligations résultant des actes d'achat et de vente* » ( circulaire Delors du 22 mai 1984 ), avait précisé sa position en estimant que « *...ne doivent pas figurer dans les contrats de coopération commerciale des « services » qui sont à ce point inhérents à la fonction du distributeur que celle-ci ne peut se concevoir sans eux* » (lettre à une association de distributeurs du 27 décembre 1994 et note de service du 5 mai 1995). Pris au pied de la lettre, cela signifiait que toute mise en avant des produits dans les rayons du distributeur ou en tête de gondole ne pouvait être traitée en service. Pourtant la pratique des « têtes de gondole » ne semble pas avoir été sérieusement remise en cause en tant que telle. Au contraire, la circulaire du 8 décembre 2005 cite expressément les actions « *à caractère publicitaire telles la mise en avant des produits ou la publicité sur les lieux de vente* » parmi lesquelles figurent « *l'attribution de têtes de gondoles ou d'emplacements privilégiés* ». De plus, la prise en compte du critère de « service inhérent à la fonction du distributeur » déboucherait sur des qualifications différentes pour un même « service », selon la fonction exercée par le distributeur. Elle resterait, en toute hypothèse, assez imprécise en impliquant une appréciation subjective des tâches nécessaires à l'exercice de cette fonction.

L'évolution constatée et attendue dans ce domaine de la réglementation économique conduit à s'interroger sur la nécessité de maintenir la distinction entre obligations détachables et obligations non détachables, dont les critères ne ressortent donc pas à l'évidence de la jurisprudence ni de la doctrine administrative. En effet, les deux principaux griefs articulés à l'encontre des fournisseurs et des distributeurs qui ignorent la distinction n'ont ou n'auront plus guère de conséquences. D'une part, quelle que soit la manière dont sont traités les « avantages financiers consentis par le vendeur », ils pourront être répercutés dans les prix de revente du distributeur, du moins si l'on retient l'interprétation très extensive que donne l'administration de l'avantage financier dans sa circulaire du 8 décembre 2005. D'autre part, si la recommandation du rapport *Hagelsteen* de supprimer l'interdiction des pratiques discriminatoires est suivie, la différence de traitement d'un revendeur pourra revêtir n'importe quelle forme, pourvu qu'elle ne constitue pas un abus. Resterait une éventuelle infraction purement formelle aux règles de facturation.

On pourrait dès lors considérer que toutes les obligations que le fournisseur met à la charge du fabricant dans ses conditions de vente deviennent *ipso facto* non détachables de celles –ci, même si elles vont au-delà de celles imposées par le Code civil. Les autres seraient traitées en prestations de services. La situation serait analogue à celle des contrats de distribution exclusive ou sélective à cette différence que les obligations du distributeur seraient ici plus précises. On rejoindrait ainsi une acception commercialiste de la vente proposée par le

professeur Didier Ferrier et Dominique Ferré. Encore faudrait-il que cette approche soit compatible avec le droit fiscal.

### **Les critères fiscaux**

La fiscalité indirecte n'a pas eu, à ce jour, à s'intéresser à ce type de relation industrie-commerce. En effet, les irrégularités de traitement constatées l'ont toujours été dans un sens qui engendrait plus de TVA qu'il n'en aurait été dû si les opérations en cause avaient été convenablement traitées. Sans doute l'administration fiscale aurait-elle pu, à cette occasion, remettre en cause la déduction de la TVA opérée par le fournisseur sur la facture de services du distributeur. Elle ne l'a pas fait. En revanche, l'administration cherche plus souvent à requalifier des réductions de prix en rémunération de prestation de services, ce sont les réductions de prix .

La définition de la prestation de services est donnée par l'article 24-1,d de la directive n° 2006-112 du 28 novembre 2006 : « *Est considérée comme « prestation de services » toute opération qui ne constitue pas une livraison de biens* ». Quant à la livraison de biens , elle est définie par l'article 14-1 de la même directive : « *Est considérée comme « livraison de biens » le transfert du pouvoir de disposer d'un bien corporel comme un propriétaire* ». L'article 90 de la directive prévoit, pour sa part, la diminution de la base d'imposition, à hauteur des réductions de prix consenties après le moment où s'effectue l'opération, dans les conditions déterminées par les Etats membres. La sécheresse de la règle ne distingue pas entre ce qui est détachable et ce qui ne l'est pas. Aussi faut-il se reporter à la jurisprudence et à la doctrine administrative pour tenter de le faire.

C'est la distribution automobile qui a surtout nourri la réflexion dans ce domaine. D'une instruction administrative récente ( n° 122 du 20 juillet 1966 ), peu d'enseignements directs peuvent être retirés car elle ne vise que le cas des primes de volume ou d'objectifs versés par les constructeurs automobiles.

Le juge de l'impôt s'est également prononcé dans des espèces qui se prêtent mal à une généralisation. Ainsi la jurisprudence la plus récente a-t-elle considéré que constituaient la rémunération d'un service les sommes versées à un distributeur par son fournisseur exclusif en contrepartie d'actions de promotion et d'opérations de stockage effectuées par le distributeur ( CE 10 avril 2002, SA Sommagrain ). A l'opposé, il a été jugé que des primes attribuées aux concessionnaires qui dépassaient leurs objectifs ne rémunéraient pas un effort de pénétration de la marque dans leur zone géographique, mais constituaient une réduction de prix, contrairement à ce que soutenait l'administration (CE 30 décembre 2002, SA Rennesson). A propos de la même « prime de service » attribuée par un fabricant de pneumatiques à ses distributeurs, le Tribunal administratif de Lyon a considéré que les obligations qu'impliquaient son versement se rattachent toutes, à une exception près, aux conditions générales de vente du fabricant (TA Lyon 19 juin 2001, Sté Gouillardon Gaudry), alors que, pour la Cour administrative d'appel de Nantes, il s'agit de prestations de services (CAA Nantes 30 juin 2000, Sté Services Euromaster France ). Les obligations en cause portaient sur l'existence d'un stock minimal, l'engagement de diffuser les nouveaux produits du fournisseur, l'engagement de porter à la connaissance des clients ces nouveaux produits, la détention d'un outillage déterminé et l'engagement de fournir au fabricant un maximum d'informations pour l'orientation de ses fabrications, notamment sur le comportement des différents types de produits, sur les rendements kilométriques, sur les statistiques de ses ventes par produit et sur la connaissance du marché local. .

On retiendra de ce qui précède que l'administration fiscale n'hésite pas, lors des vérifications de comptabilité effectuées au niveau des distributeurs, à considérer comme des services des

obligations à caractère relativement général, destinées à favoriser la vente des produits d'un fournisseur et qui ne sont pas valorisées individuellement, mais globalement. Il est quasi certain que, si elle avait à en connaître, elle verrait dans les accords de coopération commerciale et de services distincts conclus entre les fabricants et la grande distribution autant d'obligations détachables, donc de prestations de services. Le fait que les tribunaux répressifs requalifient certains de ces accords n'entraîne pas de conséquences fiscales, la TVA étant, en toute occurrence, due dès lors qu'elle a été mentionnée sur facture, même à tort (article 283-3 du Code général des impôts).

C'est donc d'une acception purement civiliste de la vente que se rapproche l'interprétation fiscale. Ainsi, ne seraient pas détachables les seules obligations qui relèvent de la formation et de l'exécution du contrat de vente :

Relèvent de la formation du contrat de vente :

- la qualité des parties au contrat. Si cette qualité engendre un avantage, celui-ci prend la forme d'une remise (remise de gros, de plate-forme, de fonction,...) ou d'un prix net ;
- le nombre ou le prix des articles achetés, apprécié à la commande ou sur une période déterminée ( remise ou ristourne quantitative ou de progression ) ;
- la composition de la commande (remise d'assortiment) ;
- l'époque de la commande ( remise promotionnelle, de morte-saison ) ;

Sont attachés à l'exécution du contrat de vente :

- le retraitement de la marchandise (remise d'enlèvement si les prix du fournisseur sont établis franco ;
- le paiement de la marchandise ( escompte ).

Toute autre obligation mise à la charge de l'acheteur serait donc détachable et constituerait une prestation de service soumise à son régime propre de TVA.



Si l'évolution récente et les projets de réforme en cours du droit des pratiques restrictives de concurrence autorise une certaine souplesse dans l'interprétation du caractère détachable des obligations mises à la charge du distributeur et devrait conduire à laisser aux parties le soin de déterminer ce caractère, sauf abus, le droit fiscal et l'application qui en est faite ne le permettent guère. Est en effet privilégiée la qualification en prestation de services de beaucoup de ces obligations contractuelles. Aussi, dans la mesure où une autre qualification est fiscalement neutre et dans les limites étroites imposées aux Etats par la directive précitée, l'administration ne pourrait-elle pas adopter une nouvelle approche qui va dans le sens du rapport *Hagelsteen* ?

On constate, en effet que la plupart des enseignes de la grande distribution proposent des contrats types valables pour l'ensemble des secteurs d'activités des fournisseurs avec lesquels elles négocient.

Or, ainsi que le rappelle le Conseil de la concurrence : « *Ces contrats cadres fonctionnent comme des contrats d'adhésion et leur signature constitue un préalable au référencement des produits par les centrales...De ce fait, non seulement l'identification précise des prestations*

*qu'il est prévu de rendre à chaque fournisseur n'est pas possible, mais de plus, les services ne sont pas personnalisés* » ( souligné par nos soins ; décision 07-D-50 att. 691)

Dans ces conditions, ne pourrait-on pas différencier les prestations rendues par les distributeurs aux fournisseurs entre celles : 1) qui sont **communes** à tous les fournisseurs et 2) celles qui, au contraire, présentent une réelle spécificité et relèvent d'une **promotion personnalisée** des produits d'un fournisseur particulier ?

Les premières seraient considérées comme s'inscrivant dans le cycle normal d'une relation fournisseur-distributeur allant des modalités d'achat et de gestion logistique jusqu'à la présentation des produits en cause dans les linéaires.

Pourraient être ainsi considérés comme relevant des opérations d'achat-vente et donc susceptibles de remises sur facture :

- la centralisation du référencement
- “ ” des négociations
- “ ” des paiements
- Les services de logistique
- La mise en rayon des produits
- Le suivi des relations par échanges de données entre les co-contractants

Cette approche qui va dans le sens des préoccupations actuelles des pouvoirs public devrait toutefois recevoir l'aval des services fiscaux.