

**COMPTABILITÉ-RECETTES**

**CONTRIBUTIONS INDIRECTES ET ACCISES**

**Procédure du cautionnement limité en montant**

**Date d'entrée en vigueur du texte :** 1er janvier 2006.

**Date de caducité du texte :**

**Référence :** - texte n° 01-100-A/3 (R-R.0, R-R.1, R-R.2, R-R.3) publié au BOD n° 6517 du 29 juin 2001 (Comptabilité-Recettes. Contributions indirectes et accises. Fiscalité, perception des crédits des droits. Procédure du cautionnement. Règlement du cautionnement n° CIA 200).

**Texte abrogé :** texte n° 98-189-A/3 (CI-R.3) publié au BOD n° 6298 du 15 octobre 1998 (Comptabilité-recettes. Cautionnement des contributions indirectes et des accises. Procédure du cautionnement limité en montant au 1er janvier 1999).

**Texte modifié :**

L'étendue des garanties en valeur en matière de contributions indirectes et d'accises est, selon le choix de la caution, soit indéfinie soit limitée en montant. Ce choix doit être clairement exprimé sur l'acte de cautionnement CI n° 3750.

Le choix de l'un des deux types de garanties, définis à l'article 16 du règlement du cautionnement CIA 200, vaut pour l'ensemble des engagements souscrits par la caution à l'appui de son acte. La mixité des régimes de garantie est en conséquence interdite sur un même acte.

Lorsque la garantie est indéfinie, elle obéit au principe dit du cautionnement « illimité », ce qui signifie que les opérations sont couvertes à 100% des droits et taxes engagés, quelle que soit la quotité de ces derniers et, en cas de pluralité de produits appartenant à des catégories différemment imposées, au tarif le plus élevé de la catégorie concernée.

Cette procédure, particulièrement appréciable au regard de la circulation de produits soumis à accises en régime intracommunautaire du fait de la non harmonisation des droits au sein de l'Union européenne, offre toute liberté d'exercice à l'opérateur qui n'a pas à réajuster périodiquement son acte de cautionnement, en fonction des fluctuations de son activité commerciale.

Lorsque la garantie est limitée en montant, la responsabilité de la caution est limitée au montant du cautionnement. Dans ce contexte, l'étendue des garanties en valeur exprime un risque théorique global couvrant indistinctement le risque propre à chaque type de crédit concédé.

La présente instruction développe, au regard de l'évolution de la réglementation, la procédure du cautionnement limité en montant applicable depuis le 1er janvier 1999. Elle se substitue, à compter du 1er janvier 2006, au texte n° 98-189 publié au bulletin officiel des douanes n° 6298 du 15 octobre 1998. Les actes de cautionnement souscrits antérieurement au 1er janvier 2006, demeurent valides jusqu'à leur résiliation, dans les conditions définies par le règlement du cautionnement CIA 200.

## **I – LE PRINCIPE DU CAUTIONNEMENT LIMITE EN MONTANT**

Contrairement à la garantie indéfinie sur laquelle est historiquement assis le cautionnement dans le domaine des boissons, le cautionnement limité en montant tend à limiter le montant de la caution pour l'ensemble des opérations de contributions indirectes et d'accises, tant en régime national que communautaire, sur la base de l'activité commerciale de l'entreprise appréciée au cours d'une période de référence.

Ce régime présente l'avantage d'offrir à l'organisme de cautionnement une meilleure lisibilité de son engagement et donc d'en apprécier plus justement le risque, sous couvert d'une garantie globale.

Cette forme de cautionnement vise les opérations nommément désignées dans l'engagement du garant, dans la limite d'un certain montant. Sous ces réserves, la responsabilité du garant peut alors être engagée, quelle que soit la nature de l'événement qui rend l'imposition exigible.

Le montant du cautionnement découle d'une analyse des risques encourus par le Trésor.

La caution n'est donc tenue que pour le montant de son engagement, l'opérateur demeurant en tout état de cause redevable de l'intégralité des droits.

Dans ce contexte, la caution exprime, en chiffres et en lettres, le montant du cautionnement global sur l'acte de cautionnement n° 3750.

## **II – L'ANALYSE DU RISQUE DU TRESOR**

L'appréciation de l'analyse du risque global s'effectue à l'initiative des receveurs régionaux des douanes, sous couvert d'un bilan annuel portant sur l'activité fiscale de chaque opérateur couvrant la période allant du 1er juillet de l'année précédente au 30 juin de l'année en cours.

Ce bilan découle de l'exploitation d'une fiche d'activité dont le modèle, qui n'a qu'une valeur indicative destinée à faciliter la tâche du service des douanes et des opérateurs, figure en annexe 1.

Cette fiche, dûment remplie par l'opérateur, est adressée à la recette des douanes de rattachement qui procède au contrôle des produits et quantités déclarés, puis évalue les droits et taxes correspondants.

La fiche d'activité, abondée du montant des droits et taxes, est ensuite adressée à la recette régionale des douanes pour la fixation du montant du cautionnement de l'année suivante et sa mise en place en temps opportun.

Le receveur régional des douanes, sous couvert d'un barème établi par l'administration, fixe le montant du cautionnement devant prendre effet au 1er janvier suivant. L'information du demandeur s'effectue alors, soit directement, soit par l'intermédiaire du receveur des douanes de rattachement.

Cette formalité est à accomplir :

- chaque année, pour les entreprises qui bénéficient de la procédure du cautionnement limité depuis moins de trois ans, au 1er juillet de la période de référence;
- tous les trois ans, pour les entreprises qui, depuis la mise en place du cautionnement limité, exercent une activité constante depuis au moins trois ans, au 1er juillet de la période de référence.

Le bilan d'activité annuel ne sera plus exigé d'un opérateur dont l'activité, appréciée au 1er juillet de la période de référence, est restée constante depuis au moins huit ans.

## **III – LE CALENDRIER LIE A L'ANALYSE DU RISQUE DU TRESOR**

Les opérateurs disposent de deux mois à compter du terme de la période de référence pour déposer la fiche d'activité tendant à l'obtention d'un cautionnement limité au 1er janvier suivant.

En pratique, ce délai s'étendra donc du 1er juillet au 31 août, ultime délai pour un cautionnement limité prenant effet au 1er janvier suivant.

La notification à l'opérateur du montant du cautionnement limité est effectuée par le receveur régional des douanes entre le 15 septembre et le 15 octobre. L'opérateur se rapproche alors de son garant pour la mise en place de l'acte de cautionnement (imprimé n° 3750).

Toutefois, un établissement financier garant qui souhaite substituer au 1er janvier le cautionnement limité en montant au cautionnement illimité n'est pas tenu par ces délais. En effet, il s'agit, au cas particulier, d'un avenant au contrat initial, formalité qui ne nécessite aucun préavis de la part de l'établissement garant.

Les délais de traitement des demandes de cautionnement limité en montant, tels que fixés dans la présente instruction, sont essentiellement destinés à répondre aux aspirations des opérateurs qui souhaiteraient changer d'établissement garant au 1er janvier suivant. Le calendrier lié à l'analyse du risque du Trésor, qui figure ci-après en annexe 2, doit permettre aux opérateurs de se désengager en temps opportun de leurs obligations envers le dernier garant.

Le receveur régional des douanes pourra toutefois autoriser, lorsque des raisons économiques le justifient, la mise en place d'un cautionnement limité en cours d'année. Dans cette hypothèse, les opérateurs doivent néanmoins souscrire la fiche d'activité prévue au II ci-dessus, le montant du cautionnement ne subissant alors aucune réfaction par rapport à la règle générale.

#### **IV - LA DUREE DU CAUTIONNEMENT LIMITE EN MONTANT**

L'article 19 du règlement du cautionnement CIA 200 précise que l'engagement de la caution prend effet à la date fixée par elle à zéro heure, pour une durée indéterminée et s'applique à l'ensemble des clauses désignées dans l'acte qu'elle aura souscrit.

Cette mesure est applicable d'office aux engagements cautionnés limités en montant relevant du domaine des boissons, la caution bénéficiant également de la faculté de se délier de son engagement, quelle qu'en soit la raison et à tout moment, en dehors de la réserve liée au crédit d'entrepôt, aux conditions des articles 21 et 22 du règlement du cautionnement CIA 200.

Le bilan d'activité annuel exigé de l'opérateur tous les ans ou tous les trois, en application du II de la présente instruction, puis le chiffrage d'un cautionnement par l'administration, donnent à la caution les moyens d'appréhender l'étendue de ses engagements.

Celle-ci décide alors, soit de maintenir tacitement sa garantie sur une base inchangée, soit de garantir l'opérateur sur la base du nouveau cautionnement proposé en lieu et place de l'engagement précédent, ou bien se désengage en souscrivant une déclaration de retrait qu'elle remet contre récépissé au comptable des douanes qui a agréé le cautionnement ou qu'elle lui adresse sous pli recommandé avec demande d'avis de réception.

#### **V – LE MONTANT DU CAUTIONNEMENT**

Le montant du cautionnement résulte de pourcentages appliqués aux droits et taxes représentatifs de l'activité fiscale annuelle de l'entreprise.

Ces pourcentages figurent dans le tableau ci-après. Ils sont représentatifs, selon le cas, de droits acquittés (désignés sous le sigle DA) ou de droits suspendus (DS).

Leur montant est variable selon la nature des opérateurs, des crédits et des moyens de transport utilisés, dans le cas des crédits d'expédition.

Ils sont *cumulatifs* et s'échelonnent par type de risque, de 5 % à 20 %.

Un pourcentage de 10 % représente ainsi l'équivalent d'un mois d'activité fiscale (12 mois x 10 % = 1,2 mois soit un mois et six jours). Un pourcentage de 20 % représente l'équivalent de deux mois et demi d'activité fiscale (en fait, 2 mois et 12 jours).

<b>CREDIT D'ENTREPOT</b>	
* EA détenteurs et négociants principalement d'alcools et d'eaux de vie (Armagnac, Cognac, alcool éthylique...), et de tabacs manufacturés	5 % DS
* Autres EA non producteurs détenteurs de produits soumis à accises en suspension de droits d'accises, soit majoritairement, soit exclusivement	10 % DS
<b>CREDITS D'EXPEDITION</b>	
* Tous opérateurs	<p><b>Régime national et Régime intracommunautaire :</b></p> <p>* Voie ferrée 5 % DS</p> <p>(dont fer avec préacheminement route : 10 % DS)</p> <p>* Autres 20 % DS</p>
<b>CREDITS DE PAIEMENT</b>	
Tous opérateurs	<p>* Liquidation 10 % DA</p> <p>* Enlèvement 10 % DA</p>

DA = droits acquittés ;

DS = droits suspendus.

**A – Expéditions**

1 – expéditions intracommunautaires (y compris les expéditions à destination d'un autre État membre relevant d'un régime d'exportation).

Le cautionnement est assis sur la base de deux mois et demi <sup>1</sup> d'activité moyenne de l'entreprise, estimée à partir des expéditions communautaires de la période annuelle de référence, soit 20 % des droits et taxes suspendus.

2 – expéditions nationales

Le schéma en matière d'expéditions intracommunautaires est transposé en tant que tel aux expéditions nationales, par souci d'opportunité.

*Particularités liées aux expéditions :*

a) transports par voie ferrée avec préacheminement route jusqu'à la gare de proximité : le cautionnement est fixé à 10% des droits et taxes suspendus.

b) transports assurés exclusivement par voie ferrée : le cautionnement est fixé à 5 % des droits et taxes suspendus.

3 – Apurement accéléré des titres de mouvement (DAA/DAC)

les pourcentages précités sont réduits de 50 % (soit ramenés respectivement à 10 %, 5 % et 2,5 %) dès lors que l'opérateur justifie en permanence de l'apurement en totalité, dans un délai d'un mois, des DAA qu'il a souscrits.

**B – Autres régimes**

Pour les régimes nationaux d'entrepôt et de paiement, le montant du cautionnement est assis sur des bases variables estimées à partir des mises à la consommation et/ou du volume de détention des produits fiscalisés au cours de la période annuelle de référence. Les droits suspendus visant le crédit d'entrepôt sont appréciés sur la base du *stock mensuel maximal* de la période de référence.

**VI – LA REEVALUATION DU CAUTIONNEMENT LIMITE EN COURS D'ANNEE**

Cette réévaluation doit revêtir un caractère exceptionnel.

Elle doit être néanmoins envisagée dans le cas où l'activité fiscale de l'entreprise augmente de façon substantielle au cours de l'année.

Afin de ne pas procéder à des réévaluations injustifiées, un nouveau cautionnement limité en montant ne sera exigé que lorsque l'activité de l'entreprise fera apparaître, en valeur annuelle, au moins :

- 25 % d'augmentation pour les produits intermédiaires et les alcools visés respectivement par les articles 402 bis et 403 du CGI;
- 50 % pour les autres produits.

Il est dès lors fait obligation aux opérateurs bénéficiaires d'une expansion notable de leur activité, au-delà de 25 % ou 50 % selon le cas, en valeur annuelle, de se rapprocher sans délai de la recette des douanes de rattachement afin que soit quantifiée l'augmentation des volumes de produits fiscalisés, permettant ainsi d'établir les bases d'un nouveau cautionnement par la recette régionale des douanes, en proportion de la nouvelle activité (+ 25 %, ou + 50 %...selon les situations).

La même démarche est en outre rendue obligatoire pour les opérateurs qui, en cours d'année, et au regard de leurs expéditions, opteraient pour un changement de mode de transport susceptible de générer, dans les mêmes proportions que ci-avant, une réévaluation du cautionnement en place.

Tout manquement à ces obligations entraînerait d'office la résiliation par le receveur régional des douanes du cautionnement en place, aux conditions aux articles 26 et 27 du règlement du cautionnement CIA 200.

---

<sup>1</sup> Délai accordé à l'opérateur pour informer l'administration de tout défaut d'apurement de DAA, article 302 P du CGI.

*Cas particulier des variations saisonnières*

Les opérateurs qui justifient d'une importante hausse d'activité au cours d'une même période annuelle (période estivale, fêtes de fin d'année en particulier), sont exceptionnellement autorisés à mettre en place, sous couvert d'un unique engagement de caution, et en sus du cautionnement global normal, un complément de cautionnement exclusivement valable pour la période spéciale en cause.

**VII - MISE EN CAUSE DE LA CAUTION**

La mise en cause de la caution, à concurrence du montant du cautionnement mis en place, s'effectue de plein droit, *quelle que soit la nature de l'événement* comme précisé au I supra.

Ainsi, la caution peut être appelée en paiement, *indifféremment*, pour une constatation de manquants en entrepôt fiscal, pour des titres de mouvement non apurés ou bien pour une échéance fiscale non respectée.

Dans ce contexte d'appel à la caution, la responsabilité de celle-ci naît de l'inexécution de l'une quelconque des obligations couvertes par son engagement <sup>2</sup>.

Ce constat conduit l'administration à notifier à son encontre un avis de mise en recouvrement, le montant de celui-ci ne pouvant, en tout état de cause, excéder le montant des engagements souscrits.

*L'opérateur défaillant est, concomitamment, destinataire d'un avis de mise en recouvrement pour l'intégralité de la créance.*

**A – Cadre général**

Le comptable des douanes procède alors à l'immobilisation des sommes portées sur l'avis de mise en recouvrement, qui viennent ainsi en déduction du cautionnement global.

Il est admis, à titre de tolérance, qu'un paiement des droits effectué par la caution sous 30 jours n'entraîne aucune conséquence sur le montant du cautionnement initialement souscrit, celui-ci étant d'office reconstitué au jour du paiement de la créance par la caution.

En revanche, le montant de ce cautionnement doit être augmenté à hauteur des sommes immobilisées <sup>3</sup>, dans le délai maximum de huit jours francs suivant le terme des 30 jours précités dès lors que dans ce dernier délai la caution ne s'est pas acquittée des sommes mises à sa charge, afin d'assurer la continuité de l'activité de l'entreprise sur la base des garanties exigées par le Trésor.

Le non respect de cette disposition constitue également un motif de résiliation d'office par le receveur régional des douanes du cautionnement initialement mis en place.

En outre, pour les sommes immobilisées au-delà du délai de 30 jours, tout paiement de la caution postérieur à l'augmentation de son engagement chiffré donne obligatoirement lieu à délivrance d'un avis de mainlevée de caution à due concurrence du montant des droits et taxes acquittés (ainsi que d'un certificat de subrogation).

Dans ce dernier cas, le montant du cautionnement pourra être ramené à son niveau initial, sous réserve d'un examen éventuel de l'évolution de l'activité de l'opérateur.

**B – Dérogation visant l'augmentation du cautionnement**

L'augmentation du cautionnement n'est rendue obligatoire que lorsque les sommes immobilisées dépassent 5 % du montant du cautionnement global initialement souscrit et que le produit résultant du calcul des 5 % est supérieur à 305 €.

**VIII – L'EXTENSION DE CES DISPOSITIONS AU DOMAINE DES TABACS**

En application du règlement du cautionnement CIA 200, les tabacs sont déjà soumis au cautionnement limité en montant.

---

<sup>2</sup> Cf. Chapitre 8 du BOD n° 6517 du 29 juin 2001, relatif à l'action contre les cautions.

<sup>3</sup> Sous réserve de la dérogation prévue en B ci-après.

La formalité du cautionnement instituée dans le régime des tabacs manufacturés est destinée à garantir le paiement<sup>4</sup> :

- par les fournisseurs, des redevances qu'ils doivent reverser au Trésor dans, le cadre du précompte des remises consenties aux débitants et pour la liquidation desquelles ils bénéficient d'un crédit d'un mois;
- par les débitants, des sommes exigibles au titre des quantités de tabacs qui leur sont livrées.

S'agissant du cautionnement limité en montant exigé des fournisseurs agréés de tabacs, il y a lieu d'appliquer les dispositions prévues à cet effet envers les négociants d'alcool, à savoir :

- en matière de crédit d'entrepôt (lettre code M-droit de consommations sur les tabacs), le montant du cautionnement est fixé à 5% du droit de consommation apprécié sur la base du stock mensuel maximal de la période annuelle de référence allant du 1er juillet au 30 juin.
- en matière de crédit d'expédition (lettre code M-droit de consommation sur les tabacs), un taux de 20% - ou moins selon les modes de transport - s'applique au montant du droit de consommation généré par les expéditions en suspension de droits effectuées par le fournisseur durant la même période de référence.

Les dispositions de l'article 575 C du code général des impôts n'imposent, en aucun cas, aux fournisseurs agréés de tabacs la mise en place de crédits de paiement CI (crédit de liquidation, voire d'enlèvement). En outre, les dispositions de l'article 302 D du même code ne leur sont pas applicables du fait des restrictions de l'article 302 A.

L'article 575 C prévoit seulement que la liquidation des droits s'effectue le dernier jour de chaque mois, d'après la déclaration des quantités de tabacs manufacturés mis à la consommation. En pratique, la déclaration mensuelle « tabacs » est déposée au plus tard le 5 du mois suivant, le paiement des droits devant être réalisé au plus tard le 5 du deuxième mois suivant celui au titre duquel la liquidation a été effectuée.

Le crédit de liquidation exigé des fournisseurs agréés de tabacs vise la seule garantie relative au versement de la retenue effectuée sur les remises allouées aux débitants de tabacs en application des articles 568 et 281 de l'annexe II du code général des impôts, sous couvert de la lettre code X.

## **IX – CAS DES ENTREPRISES NOUVELLEMENT CREEES**

Les dispositions de la présente instruction s'appliquent à des entreprises exerçant une activité et donc déjà cautionnées.

Elles ne s'appliquent ainsi pas aux entreprises nouvellement créées, qui relèvent d'un régime particulier.

Aux cas d'espèce, les opérateurs sont tenus de mettre en place un cautionnement illimité, ou limité en montant, ou à défaut de consigner les droits et taxes auprès du comptable des douanes territorialement compétent.

Dans ces deux derniers cas, les dispositions du VI de la présente instruction ne s'appliquent pas. Le montant de la garantie repose sur le risque fiscal réel (contrat ferme ou définitif) ou présumé, s'appuyant la plupart du temps sur la totalité des droits en jeu au regard de l'activité déclarée par l'opérateur. Elle implique la surveillance constante du service des douanes.

Au terme d'une année minimum du commerce effectif, ces opérateurs sont assujettis au régime de droit commun.

## **X – LE REGIME DES OBLIGATIONS CAUTIONNEES**

Les obligations cautionnées sont exclues du dispositif dès lors qu'elles répondent à un système de cautionnement qui leur est propre (article 14 du règlement du cautionnement CIA 200).

---

<sup>4</sup> *Se reporter au chapitre 3, II G du BOD n° 6517 du 21 juin 2001, relatif aux crédits en matière de tabacs.*

**ANNEXE 1a**

**CONTRIBUTIONS INDIRECTES ET ACCISES  
FICHE d'ACTIVITE A**

Période du 1er juillet ..... au 30 juin

Redevable :

Lieu de risque :

Caution actuelle :

PRODUITS	ENTREPOT (stock mensuel maximal)		CREDITS DE PAIEMENT		CADRE RESERVE A L'ADMINISTRATION DES DOUANES
	Quantités HL HAP	DS	Liquidation annuelle	Enlèvement	Catégorie du redevable
			DA		
VINS MOUSSEUX				Oui <input type="checkbox"/>  Non <input type="checkbox"/>	EADN-AT <sup>1</sup> <input type="checkbox"/>  Autres EA <sup>2</sup> <input type="checkbox"/>
VINS AUTRES					
CIDRES					
BIERES					
ALCOOLS (droit de consommation)					
ALCOOLS (cotisation sécurité sociale)					
PRODUITS INTERMEDIAIRES					
AUTRES					
TOTAUX					

<sup>1</sup> EA détenteurs et négociants principalement d'alcools et eaux de vie (Armagnac, Cognac, alcool éthylique...) et de tabacs manufacturés.

<sup>2</sup> Autres EA non producteurs, détenteurs de produits soumis à accises en suspension de droits d'accises, soit majoritairement, soit exclusivement.



**ANNEXE 1b**

**CONTRIBUTIONS INDIRECTES ET ACCICES  
FICHE D'ACTIVITE B**

Période du 1<sup>er</sup> juillet ..... au 30 juin .....

**EXPEDITIONS ANNUELLES**

Redevable :

Lieu de risque :

Caution actuelle :

PRODUITS	ROUTE	DS	FER	DS	FER avec préacheminement	DS	CADRE RESERVE À LA RECETTE DES DOUANES
	Quantités HL ou HAP		Quantités HL ou HAP		Quantités HL ou HAP		Délai d'apurement des titres de mouvement
VINS MOUSSEUX							inférieur ou
VINS AUTRES							égal à 1 mois <input type="text"/>
CIDRES							supérieur à 1 mois <input type="text"/> Dans ce dernier cas, indiquer : le pourcentage de DAA apuré dans un délai inférieur à 1 mois : • alcools <input type="text"/> %  • autres <input type="text"/> %
BIERES							
ALCOOLS (droit de consommation)							
ALCOOLS (cotisation sécurité sociale)							
PRODUITS INTERMEDIAIRES							
AUTRES							
TOTAUX							

**ANNEXE 2**

CAUTIONNEMENT LIMITÉ

CALENDRIER LIÉ A L'ANALYSE DU RISQUE

- 1er juillet année N - 1 ---> 30 juin = période de référence ;

- 1er juillet ---> 31 août =

\* demande de l'opérateur (fiche d'activité) ;

- 1er juillet ---> 15 septembre =

\* charge fiscale établie par le bureau de douane ;

- 15 septembre --- > 15 octobre =

\* analyse du risque par la recette régionale ;

\* fixation de la garantie pour l'année N + 1 ;

\* notification du montant de la nouvelle garantie à l'opérateur ;

16 octobre --- > 31 octobre = examen et décision du garant (acceptation ou résiliation)

- 1er janvier année N + 1 : si accord du garant au 31 octobre, mise en place de la nouvelle caution.