RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

Ministère de l'Économie, des Finances et de la Souveraineté industrielle et numérique

Ministère des Comptes publics

Circulaire du 30 juin 2025

Contributions indirectes – Régime juridique des pertes, des déchets et des manquants dans le secteur des alcools

La présente circulaire porte sr le régime juridique des pertes, des déchets et des manquants dans le secteur des alcools au sens de l'article L.313-15 du code des impositions sur les biens et services.

Elle porte plus particulièrement sur les modalités de prise en compte des opérations de conditionnement, et précise les obligations de tenue de la comptabilité-matières pour assurer le suivi de ces opérations, ainsi que sur les règles d'enregistrement des opérations d'assemblage, de conditionnement et de stockage dans la comptabilité-matières des alcools, leurs modalités d'inscription dans la déclaration récapitulative mensuelle et la déclaration annuelle d'inventaire, ainsi que les taux de pertes applicables.

Elle rapporte le troisième paragraphe de la page 21 de la circulaire du 31 décembre 2014 publiée au bulletin officiel des douanes n°7042 du 31 décembre 2014.

Le sous-directeur de la fiscalité douanière

Thibaut FIÉVET

CIRCULAIRE MODIFIÉE

– Circulaire du 31 décembre 2014 (BOD n°7042 du 31 décembre 2014) relative au régime juridique des pertes, des déchets et des manquants dans le secteur des alcools et des boissons alcoolisées

LISTE DES PRINCIPAUX TEXTES CITÉS EN RÉFÉRENCE DANS LA CIRCULAIRE

– Article L.311-14 du code des impositions sur les biens et services
– Article L.311-15-1 du code des impositions sur les biens et services
– Article L.313-15 du code des impositions sur les biens et services
– Article 302 D I 1 2° du code général des impôts
– Article 286 J de l'annexe II au code général des impôts
– Article 50-0 K de l'annexe IV au code général des impôts
– Article 50-0 L de l'annexe IV au code général des impôts
– DA n°01-006 du 03 janvier 2001 (BOD n°6481 du 16 janvier 2001) relative à la comptabilité-matières

LISTE DES ABRÉVIATIONS

Dans la présente instruction, différents acronymes sont utilisés :

– **BOD** : bulletin officiel des douanes
– **CGI** : code général des impôts
– **CIBS** : code des impositions sur les biens et services
– **CIEL** : contributions indirectes en ligne
– **DAI** : déclaration annuelle d'inventaire
– **DRM** : déclaration récapitulative mensuelle
– **TAV** : titre alcoométrique volumique

TABLE DES MATIÈRES

Chapitre 1 – Les obligations de tenue d'une comptabilité-matières pour les alcools

1.1. Les règles de composition de la comptabilité-matières

1.1.1. Le compte principal de la comptabilité-matières

1.1.2. Le compte de production ou de transformation de la comptabilité-matières

1.1.3. Le compte de conditionnement de la comptabilité-matières

1.1.4. La règle de suivi des alcools en comptabilité-matières

1.2. Les règles de suivi et d'inscription des pertes et manquants de produit dans la comptabilité-matières

1.2.1. Le suivi des pertes à l'élaboration dans la comptabilités-matières

1.2.2. Le suivi des pertes au conditionnement dans la comptabilités-matières

1.2.3. Le suivi des pertes au stockage dans la comptabilités-matières

Chapitre 2 – Les modalités d'inscriptions des pertes de produit dans les DRM et les DAI

2.1. Les modalités d'enregistrement des différents produits dans la DRM

2.2. Le suivi des pertes de produit dans la DAI

2.2.1. Le suivi des pertes au conditionnement dans la DAI

2.2.2. Le suivi des pertes au stockage dans la DAI

2.2.2.1. Le suivi des pertes accidentelles de produit

2.2.2.2. Le suivi des pertes de produit stockés avant conditionnement

2.2.2.3. Le suivi des pertes de produit stockés après conditionnement

Chapitre 1 – Les obligations de tenue d'une comptabilité-matières pour les alcools

Les obligations de tenue d'une comptabilité-matières concernent les entrepositaires agréés produisant, transformant, stockant et réalisant des mouvements de produits soumis à accises relevant de la catégorie fiscale des alcools au sens de l'article L.313-15 du CIBS, tant en suspension de droits qu'en droits acquittés, et par entrepôt fiscal suspensif des droits d'accises.

1.1. Les règles de composition de la comptabilité-matières

La comptabilité-matières doit permettre de retracer, éventuellement à l'aide des documents administratifs ou commerciaux, l'ensemble des opérations relatives à la production, la transformation et les mouvements de produits soumis à accises, tant en suspension de droits d'accises qu'en droits acquittés d'un entrepôt fiscal suspensif. Les services des douanes peuvent ainsi s'assurer du suivi des différentes opérations, vérifier le bien-fondé des taux de pertes revendiqués et le respect des obligations auxquelles sont tenues les entrepositaires agréés.

Les comptes constituant la comptabilité-matières qui permettent de retracer l'activité des entrepositaires agréés produisant des alcools autres que des produits vitivinicoles, sont prévus à l'article 286 J de l'annexe II au CGI, commentés ci-après.

1.1.1. Le compte principal de la comptabilité-matières

Le compte principal décrit les entrées, les détentions et les sorties de produits de l'entrepôt fiscal suspensif. Il retrace également les entrées et les sorties vers les autres comptes, lorsque l'activité de l'opérateur le nécessite.

En fonction de l'activité de l'entrepositaire agréé, ce compte principal peut être complété par un ou plusieurs comptes de subdivision, en distinguant les différents types de logements : les stockages sous bois, les stockages en cuve étanche, les stockages en cuve ouverte et les stockages de produits conditionnés en unité de vente.

Les différents mouvements internes à l'entrepôt fiscal qui n'affectent pas la nature fiscale du produit ou son conditionnement, n'ont pas à être retracés dans le compte principal de la comptabilité-matières. Ils peuvent cependant y être suivis, sans être nécessairement repris sur les déclarations récapitulatives mensuelles.

1.1.2. Le compte de production ou de transformation de la comptabilité-matières

La tenue d'un compte de production ou de transformation est exigée selon l'activité de l'entrepositaire agréé.

Pour l'élaboration de boissons alcooliques à partir de matières premières non alcooliques (alcooligènes), seuls les produits alcooliques créés sont à inscrire en entrée du compte de production.

Pour l'élaboration de boissons alcooliques à partir de matières premières alcooliques, les entrées sont à inscrire au compte de transformation. Ainsi, les opérations consistant à combiner différents spiritueux pour composer un autre spiritueux doivent être considérées comme des opérations d'assemblages, et retracées dans un compte de transformation.

Les quantités portées en entrée du compte de transformation sont les quantités de produits alcooliques réellement mises en œuvre et les quantités portées en sortie du compte de transformation sont les quantités réellement obtenues. Les quantités de déchets réellement constatés sont ainsi rendues identifiables.

Remarque : les quantités de déchets ne sont donc pas déterminées par calcul théorique.

1.1.3. Le compte de conditionnement de la comptabilité-matières

En fonction de son activité, l'entrepositaire agréé peut tenir un compte de conditionnement afin de retracer les pertes d'alcools et de boissons alcooliques survenant lors de ses différentes opérations de conditionnement.

Ce compte permet de déterminer la différence entre les volumes inscrits en entrée lors du début d'une opération de conditionnement, et en sortie à l'issue de cette même opération.

Le conditionnement s'entend de l'action de placer un produit alcoolique dans un emballage final, à l'unité, et prêt à la vente. Le produit alcoolique est alors logé dans un contenant, de quelle que nature que ce soit, et de telle sorte que la quantité de produit présente dans ce contenant ait une valeur choisie à l'avance, et ne puisse pas être modifiée sans altérer le contenant.

1.1.4. La règle de suivi des alcools en comptabilité-matières

Conformément au VII de l'article 286 J de l'annexe II au CGI, les inscriptions des produits alcooliques sont réalisées par tarif d'imposition, en volume d'alcool pur et/ou en volume effectif le cas échéant. L'inscription n'est donc pas réalisée par désignation commerciale, même si celle-ci peut apparaître dans la comptabilité-matières.

Il en est de même lors de l'établissement de la déclaration récapitulative mensuelle et de la déclaration annuelle d'inventaire.

1.2. Les règles de suivi et d'inscription des pertes et manquants de produit dans la comptabilité-matières

On entend par perte de produit les disparitions involontaires et irrémédiables de produits en suspension de droits, lorsque ces disparitions sont liées à la nature même du produit, à son processus de production, à son processus de transformation, à son type de stockage, ou lorsqu'elles sont provoquées par le processus de conditionnement.

Conformément au 2° du 1 du I de l'article 302 D du CGI, toute perte de produit régulièrement constatée est inscrite en comptabilité-matières, soit par l'écriture d'un mouvement de perte en sortie de produit, soit par différence entre le volume mis en œuvre et le volume obtenu.

Les manquants constituent des volumes de produits soumis à accises, placés sous un régime de suspension de droits, autres que ceux détruits ou perdus en cours de fabrication, de transformation, de conditionnement ou de stockage, qui ne peuvent être présentés aux services des douanes alors qu'ils figurent dans la comptabilité-matières ou qu'ils auraient dû figurer dans celle-ci.

Les manquants correspondent ainsi à une disparition injustifiée de produit alcoolique.

1.2.1. Le suivi des pertes à l'élaboration dans la comptabilités-matières

Les « opérations d'élaboration » s'entendent comme étant toutes les manipulations affectant la nature d'un produit entrant dans le processus de mise au point d'une boisson alcoolique. Ces opérations recouvrent ainsi les notions de « fabrication » et de « transformation ».

La « fabrication » désigne toute opération aboutissant à la production d'un produit alcoolique à partir de matières premières non alcooliques (alcooligènes).

La « transformation » désigne toute opération aboutissant à la création d'un produit alcoolique à partir de matières premières alcooliques, et peut notamment comprendre :

- les « opérations d'assemblages », définies par le point 11 de l'article 3 du règlement (UE) n°2019/787 du Parlement européen et du Conseil du 17 avril 2019 sur les boissons spiritueuses, comme étant des opérations de transformation consistant à combiner deux ou plusieurs boissons spiritueuses appartenant à la même catégorie, et qui ne peuvent être distinguées que par des nuances dans la composition qui sont le fait d'un ou de plusieurs facteurs, tels que la méthode de production, les appareils de distillation employés, la durée de maturation ou de vieillissement, et la zone géographique de production ;

- les « opérations liées à la transformation », définies par les manipulations d'un produit alcoolique n'affectant pas sa nature, et pouvant se dérouler avant ou après sa transformation, tels que son transvasement d'une citerne vers une cuve ou son passage via des tuyaux entre deux cuves.

L'assemblage de spiritueux est donc « une opération d'élaboration », dont les pertes constatées doivent être identifiables dans le compte de transformation, et bénéficie du taux d'exonération sur les pertes de 5 % sur les volumes de spiritueux engagés, prévu à l'article 50-0 K de l'annexe IV au CGI.

Exemple : constituent des « opérations d'élaboration » les mélanges d'alcools de bouche, les macérations, les distillations, les assemblages, les réductions ou les infusions. Cette liste n'est pas exhaustive.

1.2.2. Le suivi des pertes au conditionnement dans la comptabilités-matières

Les entrées dans le compte de conditionnement correspondent aux sorties du compte principal. Elles portent sur des volumes de produits alcooliques présents dans les récipients de pré-conditionnement. Ces volumes peuvent être suivis en volume d'alcool pur, ou bien en volume effectif au TAV cible du conditionnement final.

Les sorties inscrites sur ce même compte correspondent aux volumes de produits alcooliques réellement conditionnés à la fin de l'opération. Elles sont déterminées en dénombrant le nombre d'unités de produits alcooliques conditionnés, et en prenant en compte les volumes et les TAV indiqués sur l'étiquetage.

La différence entre les entrées et les sorties inscrites sur ce compte de conditionnement permet à l'entrepositaire agréé de bénéficier du seuil d'exonération de 0,7 % sur les quantités conditionnées, prévu par l'article 50-0 K de l'annexe IV au CGI.

Par conséquent, les mouvements survenus lors des opérations de conditionnement qui ne sont pas retracés sur un compte de conditionnement sont considérés comme générant des manquants injustifiés pour lesquels l'entrepositaire agréé ne peut se prévaloir des exonérations prévues.

1.2.3. Le suivi des pertes au stockage dans la comptabilités-matières

Le stockage correspond à la conservation physique d'un produit soumis à accises au sein d'un entrepôt fiscal suspensif des droits d'accises.

Ces produits sont suivis dans la comptabilités-matières par tarif d'imposition, selon les différents types de stockages suivants : stockage sous bois, stockage en cuve étanche, stockage en cuve ouverte et stockage de produits conditionnés.

Lors de la survenue d'une casse, l'entrepositaire agréé doit choisir s'il la traite comme une perte de produits conditionnés, ou si son importance justifie de la traiter comme une perte accidentelle.

Une perte accidentelle peut être entièrement admise en décharge des droits d'accises, si elle remplit les trois conditions cumulatives suivantes :

- la destruction est réelle ;
- elle a laissé des traces incontestables ;
- l'entrepositaire agréé n'a pas été en mesure de l'empêcher ou d'en atténuer les conséquences.

Le service doit être en mesure de s'assurer de sa réalité et de son importance.

Les « petites casses » de bouteilles détenues en droits suspendus sont couvertes par la déduction au stockage de produits conditionnés de 0,3 %, sans qu'aucun suivi spécifique de ces casses ne soit nécessaire. Il n'est donc plus requis de conserver les goulots ou les bouteilles cassées. Le troisième paragraphe de la page 21 de la circulaire du 31 décembre 2014 est donc rapporté.

Chapitre 2 – Les modalités d'inscriptions des pertes de produit dans les DRM et les DAI

La DRM permet de déclarer les entrées et les sorties de produits alcooliques au cours du mois écoulé, ainsi que les quantités de produits soumis à accises mises à la consommation, conformément à l'article L.311-15 du CIBS. Elle doit obligatoirement être validée au plus tard le 10 du mois suivant la période de référence, dans le téléservice CIEL[1].

La DAI est établie par tarif d'imposition à la date de clôture de l'exercice commercial de l'opérateur, à l'appui d'un inventaire annuel de ses stocks. Elle permet de retracer les pertes et les manquants de produits alcooliques constatés au cours de son exercice, et de les taxer lorsqu'ils dépassent le volume de pertes autorisé, dont les taux d'exonération applicables par opération sont fixés aux articles 50-0 K à 50-0 O de l'annexe IV au CGI. Elle est à déposer au plus tard le 10 du deuxième mois suivant la fin de l'exercice commercial auprès des services des douanes.

2.1. Les modalités d'enregistrement des différents produits dans la DRM

L'établissement de la DRM s'appuie sur le suivi de la comptabilité-matières. La déclaration ne retrace pas chacune des opérations effectuées par l'opérateur. Ainsi, l'analyse d'une DRM ne peut suffire seule pour conclure à l'inexactitude d'une comptabilité-matières.

Lors de la saisie de la DRM dans le téléservice CIEL, l'opérateur déclare ses produits dans la catégorie fiscale correspondante au regard de ses entrées et de ses sorties au cours du mois écoulé et permet d'établir le stock théorique de fin de période. Les différents comptes de subdivision ne sont pas retracés dans les DRM.

Les produits conditionnés en unités prêtes à la vente sont déclarés dans les DRM dans leur catégorie fiscale appropriée, en renseignant un titre alcoométrique volumique lors de la création du produit dans le téléservice, pour être mise à la consommation en volume effectif. Pour chaque mise à la consommation de produit avec paiement des droits d'accises, le téléservice convertit automatiquement le volume d'alcool pur soumis à la taxation.

Remarque : dans CIEL, la rubrique « matières premières » ne peut servir que pour les alcools destinés à l'usage industriel (alcool éthylique) ou les produits alcooliques non conditionnés en unité de vente qui n'ont pas vocation à être consommés en l'état. Cette rubrique concerne ainsi les boissons alcooliques destinées à être conditionnées, transformées, mélangées à d'autres, ou bien à vieillir avec un titre alcoométrique volumique fluctuant (tels que les rhums avec des fruits macérés ou les cognacs en cours de vieillissement) pour être déclarées en volume d'alcool pur.

2.2. Le suivi des pertes de produit dans la DAI

L'inventaire annuel de l'entrepôt fiscal suspensif réalisé en fin d'exercice permet de comparer les différents stocks de produits physiquement constatés avec ceux théoriquement présents dans la comptabilité-matières. Cet inventaire annuel peut correspondre à la somme des inventaires tournants de l'année.

[1]. Articles 38-4 et 38-6 du décret n°2021-1914 modifié du 30 décembre 2021

2.2.1. Le suivi des pertes au conditionnement dans la DAI

Les sorties inscrites sur le compte de conditionnement sont déclarées dans la catégorie fiscale des produits finaux qui ont fait l'objet d'opérations de conditionnement au cours de l'exercice commercial. Les différences identifiées entre les entrées et les sorties enregistrées dans ce compte de conditionnement durant l'exercice commercial sont additionnées et déclarées par tarifs d'imposition.

Lors du dépôt de la DAI, le volume de droits aux pertes au conditionnement est déterminé en reprenant la quantité totale de produit mise en œuvre lors des opérations de conditionnement réalisées dans l'exercice commercial. Son seuil d'exonération est fixé à l'article 50-0 K de l'annexe IV au CGI.

Lors de l'établissement de la DAI, les pertes constatées par tarif d'imposition sont taxées, lorsqu'elles dépassent le volume total de pertes autorisées, dont les taux applicables par opération sont fixés aux articles 50-0 K à 50-0 O de l'annexe IV au CGI.

2.2.2. Le suivi des pertes au stockage dans la DAI

Les pertes au stockage correspondent à la différence entre les volumes de produits constatés lors de l'inventaire annuel et les volumes théoriques repris dans les stocks de fin de période de la dernière DRM de l'exercice commercial, consolidés par tarif d'imposition. Ces pertes bénéficient des seuils d'exonération d'accises fixés par l'article 50-0 K de l'annexe IV au CGI.

2.2.2.1. Le suivi des pertes accidentelles de produit

Les pertes accidentelles de produits stockés en suspension des droits d'accises, constatées et admises en décharge par les services des douanes ne sont pas à comptabiliser dans les pertes annuelles et ne sont pas à retracer sur la DAI.

Elles sont inscrites en sortie du compte principal dans la comptabilité-matières, et sont sorties des stocks de produits conditionnés par la rubrique « *Autres sorties* » sur la DRM dans CIEL.

Aucune taxation n'est appliquée sur les volumes de produits saisis dans cette rubrique.

Remarque : lors de la saisie de la rubrique « autres sorties », le téléservice CIEL exige la complétion de la rubrique « observations ». Dans le cas d'une perte accidentelle de produit, l'opérateur devra faire référence à l'admission en décharge établit par son service des douanes gestionnaire.

2.2.2.2. Le suivi des pertes de produit stockés avant conditionnement

Les volumes de pertes de produits, qu'ils soient stockés en cuve étanche fermée, en cuve étanche ouverte ou bien en fûts en bois, peuvent être constatés en cours d'exercice lors d'un inventaire intermédiaire réalisé par l'opérateur pour des besoins industriels ou au plus tard lors de l'inventaire annuel de fin d'exercice commercial.

Lors d'un inventaire intermédiaire réalisé par l'opérateur, ce dernier peut choisir :

- d'enregistrer dans la DRM du mois correspondant à l'inventaire, le stock réel comptabilisé en indiquant les volumes de pertes dans la rubrique « *Autres sorties* ».

Remarque : lors de la saisie de la rubrique « autres sorties », le téléservice CIEL exige la complétion de la rubrique « observations ». L'opérateur devra préciser que les volumes indiqués correspondent aux volumes de pertes constatés suite à la réalisation d'un inventaire intermédiaire.

En fin d'exercice, lors de l'établissement de la DAI, l'opérateur doit reprendre les volumes indiqués dans la rubrique « *Autres sorties* » comme étant des pertes constatées en cours d'exercice. Elles sont additionnées avec les pertes constatées lors de la réalisation de l'inventaire annuel. La somme de ces pertes sont taxées, le cas échéant, si elles dépassent les seuils d'exonérations fixés par types de stockage à l'article 50-0 L de l'annexe IV au CGI.

- de ne pas enregistrer ces écarts de volumes sur sa DRM. Ils peuvent être inscrits pour mémoire dans la comptabilité-matières.

Lors de l'établissement de la DAI, les pertes correspondant à la somme des écarts enregistrés pour mémoire sont déclarées, et taxées le cas échéant, si elles dépassent les seuils d'exonérations fixés par types de stockage à l'article 50-0 L de l'annexe IV au CGI.

2.2.2.3. Le suivi des pertes de produit stockés après conditionnement

Les volumes de pertes de produits lors du stockage après conditionnement, ou « petites casses », ne sont pas saisis sur les DRM, et sont couverts par le taux d'exonération de 0,3 % sur les quantités totales de produits sorties lors de l'exercice fiscal, fixé à l'article 50-0 L de l'annexe IV au CGI.

L'inventaire physique des stocks de produits déjà conditionnés en unité de vente est réalisé en dénombrant la quantité d'unité de vente contenant un alcool détenu en suspension de droits d'accises, et en déduisant le volume d'alcool pur en s'appuyant sur les titres alcoométriques volumiques et les quantités renseignées sur l'étiquetage des produits.

Lors d'un inventaire intermédiaire réalisé par l'opérateur, ce dernier peut choisir :

- d'enregistrer dans la DRM du mois correspondant à l'inventaire, le stock réel comptabilisé en indiquant les volumes de pertes dans la rubrique « *Autres sorties* ».

En fin d'exercice, lors de l'établissement de la DAI, l'opérateur doit reprendre les volumes indiqués dans la rubrique « *Autres sorties* » comme étant des pertes constatées en cours d'exercice. Elles sont additionnées avec les pertes constatées lors de la réalisation de l'inventaire annuel. La somme de ces pertes sont taxées, le cas échéant, si elles dépassent les seuils d'exonérations fixés par types de stockage à l'article 50-0 L de l'annexe IV au CGI.

- de ne pas enregistrer ces écarts de volumes sur sa DRM. Ils peuvent être inscrits pour mémoire dans la comptabilité-matières.

Lors de l'établissement de la DAI, les pertes correspondant à la somme des écarts enregistrés pour mémoire sont déclarées, et taxées le cas échéant, si elles dépassent les seuils d'exonérations fixés par types de stockage à l'article 50-0 L de l'annexe IV au CGI.