

BULLETIN OFFICIEL DES IMPÔTS

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

5 J-X-10

N° XX du XX XX 2010

ORGANISMES AGRÉÉS
RÔLE EN MATIÈRE D'ASSISTANCE ET DE PREVENTION FISCALE
SUITE À L'ADOPTION DE NOUVELLES MESURES PAR LA LOI DE FINANCES POUR 2009
SUPPRESSION DU RECOURS OBLIGATOIRE À UN PROFESSIONNEL DE L'EXPERTISE COMPTABLE
POUR LES ADHÉRENTS DE CENTRES DE GESTION AGRÉÉS
ÉLABORATION DU CONTRÔLE DE CONCORDANCE, DE COHÉRENCE, ET DE VRAISEMBLANCE ENTRE LES
DÉCLARATIONS DE RÉSULTATS ET LES DÉCLARATIONS DE TAXES SUR LE CHIFFRE D'AFFAIRES
CONTENU ET MODALITÉS DE TRANSMISSION DU COMPTE RENDU DE MISSION

BUREAUX GF-2A, GF-2B ET CF 1

PRÉSENTATION

Les dispositions des articles 10 et 129 de la loi de finances pour 2009, entrées en vigueur au 1^{er} janvier 2010, ont modifié les articles 1649 quater D, 1649 quater E et 1649 quater H du code général des impôts (CGI) ainsi que les articles L. 169 et L. 176 du livre des procédures fiscales (LPF) en redéfinissant le rôle des organismes agréés en matière d'assistance et de prévention fiscales.

En premier lieu, l'article 10 de la loi précitée a abrogé le I de l'article 1649 quater D du CGI, mettant fin au recours obligatoire à un professionnel de la comptabilité pour les adhérents de centres de gestion agréés.

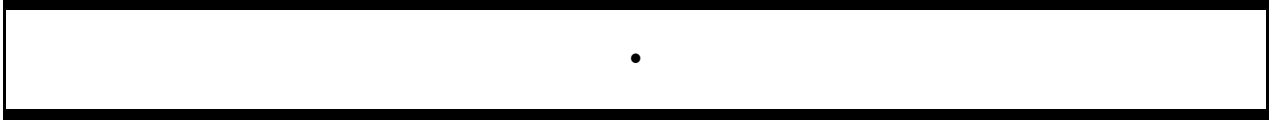
Par ailleurs, l'article 129 de cette même loi a précisé la mission de prévention fiscale des OA en matière de déclarations de résultats, l'a étendue aux déclarations de taxes sur le chiffre d'affaires et prévoit désormais un contrôle de concordance, de cohérence et de vraisemblance entre ces déclarations.

A l'issue de ce contrôle, les organismes agréés sont tenus de transmettre une copie du compte-rendu de mission au service des impôts des entreprises dont dépend l'adhérent concerné dans un délai de huit mois à compter de la réception par l'organisme des déclarations de résultats. En contrepartie, l'adhérent bénéficie d'une réduction d'un an du délai de reprise pour son revenu professionnel imposable à l'impôt sur le revenu selon un régime réel et pour les taxes sur le chiffre d'affaires.

Enfin, les modèles de convention signés entre l'administration fiscale et les organismes agréés (centres de gestion et associations agréés) sont modifiés afin d'y introduire l'évolution des missions de ces derniers.

La présente instruction se substitue aux dispositions suivantes de la documentation administrative :

- 5 J 2112 ;
- 5 J 2113 ;
- 5 J 212 §1 à 3, §15 à 30 et annexes.



SOMMAIRE

CHAPITRE 1 : CENTRES DE GESTION AGRÉÉS

Section 1 : Rôle des centres en matière d'assistance fiscale

Section 2 : Examen des déclarations et documents communiqués par les adhérents

Sous-section 1 : Principes généraux

Sous-section 2 : Examen formel des documents comptables et des déclarations

A. CONTRÔLE FORMEL DES DOCUMENTS COMPTABLES

I. L'adhérent tient lui-même sa comptabilité et élabore sa déclaration de résultats

II. L'adhérent tient lui-même sa comptabilité et confie l'élaboration de sa déclaration de résultats au centre

III. Un professionnel de l'expertise comptable tient, centralise ou surveille la comptabilité de l'adhérent et élabore sa déclaration de résultats

B. CONTRÔLE FORMEL DES DÉCLARATIONS

Sous-section 3 : Examen de concordance, de cohérence et de vraisemblance (E.C.V)

Sous-section 4 : Compte-rendu de mission

CHAPITRE 2 : ASSOCIATIONS AGRÉÉES

Section 1 : Rôle des associations en matière de développement de la comptabilité et d'assistance fiscale

Sous-section 1 : Développement de l'usage de la comptabilité

Sous-section 2 : Assistance en matière fiscale

Section 2 : Examen des déclarations et documents communiqués par les adhérents

Sous-section 1 : Principes généraux

Sous-section 2 : Examen formel des documents comptables et des déclarations

A. CONTRÔLE FORMEL DES DOCUMENTS COMPTABLES

I. L'adhérent tient lui-même sa comptabilité et élabore sa déclaration de résultats

II. Un professionnel de l'expertise comptable tient, centralise ou surveille la comptabilité de l'adhérent et élabore sa déclaration de résultats

III. L'adhérent confie sa comptabilité à l'association et élabore sa déclaration de résultats

B. CONTRÔLE FORMEL DES DÉCLARATIONS

Sous-section 3 : Examen de concordance, de cohérence et de vraisemblance (E.C.V)

Sous-section 4 : Compte-rendu de mission

CHAPITRE 3: COMPTE-RENDU DE MISSION

Section 1 : Périmètre du compte-rendu de mission

Section 2 : Établissement du compte-rendu de mission

Sous-section 1 : Situations permettant de conclure à la concordance, la cohérence et la vraisemblance des déclarations

Sous-section 2 : Situations ne permettant pas de conclure à la concordance, la cohérence et la vraisemblance des déclarations

Section 3 : Transmission du compte-rendu de mission

Sous-section 1 : Délai de transmission

Sous-section 2 : Modalités de transmission

Section 4 : Contrôle par l'administration fiscale de la réalisation de la mission

CHAPITRE 4 : INCIDENCES SUR LE DELAI DE CONTROLE ET DE REPRISE DES ADHERENTS PAR L'ADMINISTRATION FISCALE

Section 1 : Champ d'application du délai de reprise réduit

Sous-section 1 : En matière d'impôt sur le revenu

Sous-section 2 : En matière de taxes sur le chiffre d'affaires

Section 2 : Conséquences sur le pouvoir de contrôle de l'administration

| Annexe 1 - Arrêté fixant le modèle de conventions prévues aux articles 371 C et 371 O de l'annexe II au code général des impôts conclues entre les centres de gestion agréés, les associations agréées et l'administration fiscale.

| Annexe 1 bis - Avenant aux modèles de convention conclues entre les centres de gestion agréés, les associations agréées et l'administration fiscale.

Annexe 2 - Liste des diligences à effectuer par les centres de gestion agréés pour le contrôle des déclarations de leurs adhérents titulaires de bénéfices industriels et commerciaux ou de bénéfices agricoles.

Annexe 3 - Modèle de déclaration du professionnel de l'expertise comptable pour les adhérents de centre de gestion agréés.

Annexe 4 - Nomenclature comptable pour les membres de professions libérales et les titulaires de charges et offices agréée par l'arrêté du 30 janvier 1978.

Annexe 5 - Liste des diligences à effectuer par les associations agréées pour le contrôle des déclarations de leurs adhérents titulaires de bénéfices non commerciaux.

Annexe 6 - Modèle de déclaration du professionnel de l'expertise comptable pour les adhérents d'association agréées.

Annexe 7 - Exemple de tableau de passage.

Annexe 8 - Méthode d'exploitation du tableau de passage.

Annexe 9 - Arrêté du JJ/MM/AAAA portant modèle de compte-rendu de mission et définissant les modalités de transmission de celui-ci.



CHAPITRE 1 : CENTRES DE GESTION AGRÉÉS

Section 1 : Rôle des centres en matière d'assistance fiscale

1. A compter du 1er janvier 2010, l'article 1649 quater E du CGI prévoit que :

« Les centres sont notamment habilités à élaborer, pour le compte de leurs adhérents placés sous un régime réel d'imposition, les déclarations destinées à l'administration fiscale ; un agent de l'administration fiscale apporte son assistance technique au centre de gestion agréé, dans les conditions prévues par la convention passée entre le centre et l'administration fiscale. Les modalités d'assistance et de contrôle des centres de gestion agréés par l'administration fiscale sont précisées dans la convention visée à l'article 371 C de l'annexe II au présent code.

Les centres demandent à leurs adhérents tous renseignements utiles afin de procéder chaque année, sous leur propre responsabilité, à un examen en la forme des déclarations de résultats et de leurs annexes, des déclarations de taxes sur le chiffre d'affaires, puis à l'examen de leur cohérence, de leur vraisemblance et de leur concordance.

Les centres ont l'obligation de procéder aux contrôles de concordance, de cohérence et de vraisemblance des déclarations de résultats et de taxes sur le chiffre d'affaires de leurs adhérents dans les six mois à partir de la date de réception des déclarations des résultats par le centre.

Les centres sont tenus d'adresser à leurs adhérents un compte rendu de mission dans les deux mois qui suivent la fin des opérations de contrôle. Dans le même délai, une copie de ce compte rendu est transmise, par le centre, au service des impôts des entreprises dont dépend l'adhérent concerné.

Les modèles de compte rendu de mission et les modalités de leur transmission aux services fiscaux sont définis par arrêté ministériel.

Les centres ont l'obligation de dématérialiser et de télétransmettre aux services fiscaux, selon la procédure prévue par le système de transfert des données fiscales et comptables, les attestations qu'ils délivrent à leurs adhérents, ainsi que les déclarations de résultats, leurs annexes et les autres documents les accompagnant. Ils doivent recevoir mandat de leurs adhérents pour transmettre les informations correspondant à leurs obligations déclaratives, selon des modalités définies par arrêté ministériel. »

2. Par ailleurs, conformément à l'article 371 E de l'annexe II au CGI, les centres élaborent pour ceux de leurs membres adhérents placés sous un régime réel d'imposition les déclarations afférentes à leur exploitation, destinées à l'administration fiscale, lorsque ces membres en font la demande. Toutefois, ces déclarations ne peuvent porter que sur une période au cours de laquelle les intéressés étaient membres du centre.

3. Enfin, la convention visée à l'article 371 C de l'annexe II au CGI, conclue entre la Direction générale des Finances publiques et le centre de gestion agréé précise que le centre peut poser des questions écrites ou orales à l'administration pour le compte de ses adhérents.

4. Le modèle de cette convention ayant été modifié par l'arrêté du JJ/MM/AAAA (annexe 1), il convient de conclure de nouvelles conventions conformes à ce modèle. Pour les agréments en cours de validité, un avenant doit être également conclu.

Section 2 : Examen des déclarations et documents communiqués par les adhérents

Sous-section 1 : Principes généraux

5. En application du c du 3° de l'article 371 E de l'annexe II au CGI, l'adhésion à un centre implique, pour les adhérents imposés d'après leur bénéfice réel, l'obligation de communiquer au centre le bilan et les comptes de résultat ainsi que tous les documents annexes.

6. Le dernier alinéa du e de ce même article prévoit que l'adhérent est exclu du centre en cas de manquements graves et répétés à ses engagements ou obligations.

7. Le centre n'est en mesure d'assurer sa mission tant en matière d'assistance fiscale qu'en matière d'aide à la gestion que si les éléments dont il dispose reposent sur une comptabilité sincère.

8. Dès lors, le centre doit mettre en œuvre les moyens et les procédures qui lui paraissent les mieux appropriés à l'accomplissement de sa mission. Toutefois, son action ne doit pas porter atteinte aux prérogatives conférées aux professionnels de l'expertise comptable par l'article 2 de l'ordonnance n° 45-2138 du 19 septembre 1945.

9. Par ailleurs, le rôle du centre est de détecter et de prévenir les erreurs et anomalies d'ordre fiscal. Ce rôle est sans incidence sur les missions de contrôle fiscal dévolues par le législateur aux agents de la Direction générale des Finances publiques conformément à l'article L. 10 du LPF.

10. Le rôle du centre consiste également à informer les adhérents des anomalies apparentes constatées, leur demander des précisions et s'assurer que ses interventions sont suivies d'effet (réponse de l'adhérent, examen des informations complémentaires reçues, etc...) et, éventuellement, mettre en œuvre une procédure disciplinaire d'exclusion.

11. Le centre doit procéder à un examen formel des documents comptables et des déclarations ainsi qu'à un examen de cohérence, de concordance et de vraisemblance de l'ensemble des déclarations reçues.

12. L'ensemble des opérations de contrôle et de rapprochement des déclarations de bénéficiaires agricoles et de bénéficiaires industriels et commerciaux et des déclarations de taxes sur le chiffre d'affaires doit être réalisé conformément au guide des diligences présenté en **annexe 2**.

Sous-section 2 : Examen formel des documents comptables et des déclarations

13. Lors de son adhésion, l'adhérent s'engage à transmettre à son centre un certain nombre de documents et déclarations permettant à celui-ci de procéder dans un premier temps à leur contrôle formel puis aux opérations de contrôle de concordance, de cohérence et de vraisemblance prévues à l'article 1649 quater E du CGI.

14. L'adhérent communique à son centre :

- le bilan et les comptes de résultats ainsi que tous les documents annexes (article 371 E 3° c de l'annexe II au CGI). Toutefois, l'obligation de communiquer le bilan au centre ne concerne pas les entreprises soumises au régime simplifié d'imposition ;
- à compter du 1^{er} janvier 2010, pour les adhérents dont l'activité est soumise à la taxe sur le chiffre d'affaires, tous les éléments de nature à lui permettre de réaliser le rapprochement entre les déclarations de résultats et les déclarations de taxes sur le chiffre d'affaires : outre les copies des déclarations de taxes sur le chiffre d'affaires et de résultats obligatoirement transmises, seront si nécessaire communiqués d'autres documents tels les états récapitulatifs.

A. CONTRÔLE FORMEL DES DOCUMENTS COMPTABLES

15. Le centre doit s'assurer que la méthodologie comptable à laquelle ses adhérents ont recours leur permet de présenter des comptes annuels réguliers, sincères, donnant une image fidèle du résultat de leur entreprise.

I. L'adhérent tient lui-même sa comptabilité et élabore sa déclaration de résultats

16. Les dispositions du I de l'article 1649 quater D du CGI qui imposaient aux adhérents d'un centre de gestion agréé de recourir à un professionnel de l'expertise comptable¹ pour tenir, centraliser ou surveiller leur comptabilité et viser les documents fiscaux sont abrogées, à compter du 1^{er} janvier 2010, par l'article 10 de la loi de finances pour 2009.

17. S'agissant des contribuables adhérant pour la première fois, postérieurement au 1^{er} janvier 2010, le recours à un professionnel de l'expertise comptable n'est plus obligatoire. S'agissant des contribuables déjà adhérents au 1^{er} janvier 2010, le recours à un professionnel de l'expertise comptable est obligatoire jusqu'au

¹ Le terme générique de « professionnels de l'expertise comptable » est utilisé pour désigner les « experts-comptables, sociétés d'expertise comptables et associations de gestion et de comptabilité ».

31 décembre 2009, ce qui implique que la comptabilité soit tenue, centralisée ou surveillée par un professionnel de l'expertise comptable jusqu'à cette date.

18. Il est en outre précisé, que le centre ne peut conditionner l'adhésion au recours aux services d'un professionnel de l'expertise comptable.

19. Les obligations comptables prévues par le législateur demeurent applicables aux adhérents de centres. Les artisans, les commerçants et les agriculteurs qui exercent à titre individuel ou sous forme de société (imposition à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéficiaires industriels et commerciaux et bénéficiaires agricoles ou à l'impôt sur les sociétés) doivent tenir une comptabilité commerciale. Les obligations comptables sont toutefois assouplies pour les entrepreneurs individuels qui relèvent du régime simplifié.

20. La suppression du recours obligatoire à un professionnel de l'expertise comptable ne dispense pas les adhérents de présenter des comptes annuels réguliers et sincères.

21. La méthodologie comptable utilisée par l'entreprise adhérente doit être conforme aux réglementations comptable et fiscale. Pour s'en assurer, le centre peut régulièrement demander des extraits de la comptabilité tenue par l'adhérent, notamment des balances comptables, des extraits du grand-livre ou du livre-journal servi au jour le jour.

22. La procédure disciplinaire d'exclusion applicable à l'adhérent qui refuse de se soumettre aux recommandations du centre suite à un constat de non-conformité de la méthodologie comptable utilisée peut être prévue par les statuts ou le règlement intérieur de centre.

23. Le centre n'est pas autorisé à tenir des comptabilités pour le compte de ses adhérents. Ses règles de fonctionnement ne peuvent déroger aux dispositions de l'article 2 de l'ordonnance du 19 septembre 1945 modifiée qui fixe le périmètre d'activité des professionnels de l'expertise comptable.

24. Le cas échéant, le centre peut mettre en place des séances de formation spécifiques en matière de tenue de comptabilité. Ces actions de formation se déroulent dans le respect des dispositions du BOI 5 J-1-08 (paragraphe n°166 à 184).

25. En outre, la convention sus-citée prévoit que le centre peut organiser à l'usage de ses adhérents, avec le concours de l'administration, des réunions d'information sur la réglementation fiscale et les modifications qui lui sont apportées.

II. L'adhérent tient lui-même sa comptabilité et confie l'élaboration de sa déclaration de résultats au centre

26. Les adhérents peuvent confier au centre le soin d'élaborer leurs déclarations fiscales (art. 371 E 2 ° de l'annexe II au CGI). Ils doivent alors lui fournir tous les éléments nécessaires à l'établissement de documents sincères et complets.

27. Le centre chargé d'élaborer la déclaration de résultats doit s'assurer que les documents à partir desquels il effectue ce travail ne comportent pas d'erreurs matérielles (exemple : erreur de report ou de calcul) ou de fond (exemple : inscription en frais généraux ou dans le compte achats du prix de revient d'une immobilisation amortissable...).

III. Un professionnel de l'expertise comptable tient, centralise ou surveille la comptabilité de l'adhérent et élabore sa déclaration de résultats

28. Le a du 3° de l'article 371 E de l'annexe II au CGI prévoit que l'adhérent s'engage à produire à la personne chargée de tenir et de présenter ses documents comptables tous les éléments nécessaires à l'établissement d'une comptabilité sincère de son exploitation.

29. Le professionnel de la comptabilité peut attester (selon le modèle joint en **annexe 3** de la présente instruction), d'une part, qu'il tient, centralise ou surveille la comptabilité de l'adhérent conformément aux normes professionnelles auxquelles il est soumis, et d'autre part, que les déclarations fiscales communiquées à l'administration fiscale et au centre sont le reflet de la comptabilité.

30. Cette attestation est fournie, au plus tard lors de l'envoi de la première déclaration de résultats au centre. Elle fait foi tant que la lettre de mission, prévue à l'article 11 du code de déontologie des professionnels de l'expertise comptable et liant le professionnel de la comptabilité à son client ou adhérent, n'est pas dénoncée.

31. En présence de cette attestation, le centre est dispensé d'effectuer le contrôle formel des documents comptables de l'adhérent concerné. A défaut, le centre doit mettre en œuvre les dispositions prévues dans le cas où l'adhérent tient lui-même sa comptabilité (Cf. paragraphes n°16 à 25).

B. CONTRÔLE FORMEL DES DÉCLARATIONS

32. Le contrôle formel des déclarations permet une première approche de l'entreprise. Les défaillances déclaratives d'un adhérent font obstacle à la mission de contrôle et de rapprochement prévue supra.

33. Le centre doit veiller à ce que les déclarations fiscales servant de support au contrôle de concordance, de cohérence et de vraisemblance prévu à l'article 1649 quater E du code général des impôts (déclarations de résultats et leurs annexes, déclarations de taxes sur le chiffre d'affaires) soient complètes, servies conformément aux notices fiscales, et ne comportent pas d'erreurs matérielles.

34. À l'occasion de ce contrôle, le centre doit également s'assurer, pour les adhérents dont les revenus ne supportent pas la majoration de 1,25 prévue au 1° du 7 de l'article 158 du CGI et avant la délivrance de l'attestation prévue au dernier alinéa de l'article 371 L de l'annexe II au même code, que les conditions liées à l'adhésion sont remplies.

35. Ainsi, l'adhésion doit soit :

- avoir couvert la totalité de la durée de l'exercice ;
- avoir été contractée dans le délai de cinq mois de l'ouverture de l'exercice en cas de première adhésion ;
- avoir été contractée dans les trente jours de la résiliation de la lettre de mission signée avec un professionnel de la comptabilité autorisé au sens de l'article 1649 quater L du CGI.

36. Toutefois, le centre ne peut pas refuser de délivrer l'attestation prévue à l'article 371 L de l'annexe II au CGI lorsque la déclaration de résultats et ses annexes sont adressées au service des impôts en dehors des délais légaux. En revanche, il doit appeler l'attention de l'adhérent sur la nécessité de respecter ces délais.

Sous-section 3 : Examen de concordance, de cohérence et de vraisemblance (E.C.V)

37. Le deuxième alinéa de l'article 1649 quater E du CGI prévoit que les centres, après avoir procédé à un examen en la forme des déclarations de résultats et de leurs annexes et des déclarations de taxes sur le chiffre d'affaires doivent procéder à l'examen de leur concordance, de leur cohérence et de leur vraisemblance.

38. Cet alinéa précise que ces contrôles de concordance, de cohérence et de vraisemblance des déclarations de résultats et de taxes sur le chiffre d'affaires doivent être effectués dans les six mois de la date de réception des déclarations des résultats par le centre.

39. L'obligation des contrôles formels puis de cohérence, de vraisemblance et de concordance entre les déclarations de résultats et de taxes sur le chiffre d'affaires s'applique aux exercices clos en 2009 et pour lesquels les déclarations de résultats sont reçues par le centre postérieurement au 1^{er} janvier 2010.

40. L'examen de concordance, de cohérence et de vraisemblance des déclarations de résultats et de taxes sur le chiffre d'affaires constitue une des missions essentielles incombant aux centres de gestion agréés.

41. Une grande latitude est laissée aux organismes agréés quant aux moyens à mettre en œuvre pour accomplir au mieux cette mission. Notamment, afin de s'assurer que l'adhérent communique l'ensemble des déclarations nécessaires à la réalisation des examens de concordance, de cohérence et de vraisemblance dans les délais impartis, le centre peut fixer un délai de transmission de ces documents dans ses statuts ou son règlement intérieur. En matière de taxes sur le chiffre d'affaires, l'organisme agréé peut prévoir la communication des copies de l'ensemble des déclarations déposées, avant une date qu'il détermine, ou bien au fur à mesure des dépôts de celles-ci.

42. Par ailleurs, les adhérents qui disposent d'une habilitation au service « consulter votre compte fiscal » depuis leur espace abonné professionnel sur le site « www.impots.gouv.fr », peuvent en déléguer l'accès à leur organisme agréé à condition que la personne bénéficiaire de cette délégation dispose préalablement de son propre espace abonné. Par cette procédure de délégation dont les modalités sont présentées sur le site précité, le centre peut notamment prendre connaissance des déclarations de taxes sur le chiffre d'affaires déposées par son adhérent.

43. En tout état de cause, il est rappelé que les centres doivent préserver en toute circonstance leur autonomie, conserver la responsabilité et la maîtrise intellectuelle de cette mission, dès lors que sa réalisation a été confiée à des tiers.

44. Pour mener à bien cette mission, le centre demande à ses adhérents tous renseignements utiles (2^{ème} alinéa de l'article 1649 E du CGI).

45. Le centre doit notamment :

- veiller à la cohérence interne de la déclaration et de ses annexes en rapprochant les différents postes du compte de résultat et du bilan des exercices N et N-1 ;
- apprécier la vraisemblance du résultat déclaré à partir des informations contenues dans la déclaration et des ratios calculés pour l'établissement du dossier de gestion ;
- apprécier la vraisemblance du résultat déclaré avec les ratios du secteur d'activité pour des entreprises de taille similaire ;
- apprécier la concordance, la cohérence et la vraisemblance entre les déclarations de résultats et les déclarations de taxes sur le chiffre d'affaires ;
- utiliser les informations mises en évidence par l'établissement du tableau de financement.

46. Le tableau de financement a pour objet de décrire, pour un exercice donné, la manière dont les ressources mises à la disposition de l'entreprise lui ont permis de faire face à ses besoins. Outre les observations que ce tableau appelle, tant sur le plan de la structure financière que de l'exploitation de l'entreprise, le centre doit procéder à l'examen particulier de certains éléments, à savoir :

- l'importance des apports faits à l'entreprise ;
- la nature et l'importance des prélèvements personnels de l'exploitant.

47. L'attention des adhérents est systématiquement appelée sur les anomalies relevées et sur la nécessité de les expliquer et de les corriger. L'adhérent doit être interrogé de manière suffisamment précise afin d'obtenir une réponse utile, permettant d'établir une analyse fiable de sa situation fiscale et de conclure à la cohérence, à la concordance, et à la vraisemblance de ses déclarations. Les centres doivent également s'assurer que leurs recommandations sont suivies d'effet.

48. Les adhérents qui ne procèdent pas effectivement à ces rectifications ou qui ne donnent pas suite aux demandes d'information ou encore qui fournissent des explications insuffisantes ou manifestement inexacts manquent à leurs obligations s'exposent à l'engagement par le centre d'une procédure disciplinaire d'exclusion.

Sous-section 4 : Compte-rendu de mission

49. Les développements relatifs au compte-rendu de mission, communs aux centres et associations agréés font l'objet du chapitre 3 de la présente instruction.

CHAPITRE 2 : LES ASSOCIATIONS AGRÉÉES

Section 1 : Rôle des associations en matière de développement de la comptabilité et d'assistance fiscale

Sous-section 1 : Développement de l'usage de la comptabilité

50. Conformément aux dispositions combinées des articles 1649 quater F et 1649 quater G du CGI, les associations agréées ont pour rôle de développer chez leurs membres l'usage d'une comptabilité tenue selon les normes d'un plan comptable professionnel ou de la nomenclature comptable pour les professions libérales et les titulaires de charges et offices et de faciliter à leurs adhérents l'accomplissement de leurs obligations administratives et fiscales.

51. Par ailleurs, aux termes de l'article 371 Y de l'annexe II au CGI, les ordres et organisations professionnelles s'obligent notamment à recommander à leurs membres de tenir les documents mentionnés à l'article 99 du CGI conformément à l'un des plans comptables professionnels agréés par le ministre de l'économie et des finances.

52. La nomenclature comptable figurant en annexe à l'arrêté du 30 janvier 1978 (annexe n°4) précise les règles que doivent respecter les membres des professions libérales et les titulaires de charges et offices adhérant à une association agréée, pour la tenue de leurs documents comptables. Toutefois, l'utilisation du plan comptable général peut se substituer à celle de la nomenclature comptable dès lors qu'une grille de passage permet l'établissement de la déclaration n°2035.

53. Les associations agréées doivent assurer auprès de leurs adhérents la diffusion de la nomenclature comptable et de tous documents relatifs à son application.

54. Enfin, les associations peuvent organiser à l'intention de leurs adhérents des séances de formation en matière de tenue de comptabilité.

Sous-section 2 : Assistance et prévention en matière fiscale

55. A compter du 1er janvier 2010, l'article 1649 quater H du CGI prévoit que :

« Les associations mentionnées à l'article 1649 quater F s'assurent de la régularité des déclarations de résultats et des déclarations de taxes sur le chiffre d'affaires que leur soumettent leurs adhérents. A cet effet, elles leur demandent tous renseignements utiles de nature à établir la concordance, la cohérence et la vraisemblance entre :

- les résultats fiscaux et la comptabilité établie conformément aux plans comptables visés à l'article 1649 quater G ;
- les déclarations de résultats et les déclarations de taxes sur le chiffre d'affaires.

Elles sont habilitées à élaborer pour le compte de leurs adhérents, placés sous un régime réel d'imposition, les déclarations destinées à l'administration fiscale.

Les modalités d'assistance et de contrôle des associations agréées par l'administration fiscale sont précisées dans la convention visée à l'article 371 O de l'annexe II au présent code.

Les associations ont l'obligation de procéder aux contrôles de concordance, cohérence et vraisemblance des déclarations de résultats et de taxes sur le chiffre d'affaires de leurs adhérents dans les six mois à partir de la date de réception des déclarations des résultats par l'association.

Les associations sont tenues d'adresser à leur adhérent un compte rendu de mission dans les deux mois qui suivent la fin des opérations de contrôle. Dans le même délai, une copie de ce compte rendu est transmise, par l'association, au service des impôts des entreprises dont dépend l'adhérent concerné.

Les modèles de compte rendu de mission et les modalités de leur transmission aux services fiscaux sont définis par arrêté ministériel.

Les associations ont l'obligation de dématérialiser et de télétransmettre aux services fiscaux, selon la procédure prévue par le système de transfert des données fiscales et comptables, les attestations qu'elles délivrent à leurs adhérents, ainsi que les déclarations de résultats, leurs annexes et les autres documents les accompagnant. Elles doivent recevoir mandat de leurs adhérents pour transmettre les informations correspondant à leurs obligations déclaratives, selon des modalités définies par arrêté ministériel. »

56. Par ailleurs, conformément à l'article 371 Q de l'annexe II au CGI, les associations agréées élaborent pour ceux de leurs membres adhérents qui relèvent du régime réel d'imposition, les déclarations destinées à

l'administration fiscale lorsque ces membres en font la demande. Toutefois, ces déclarations ne peuvent porter que sur une période au cours de laquelle les intéressés étaient membres de l'association.

57. Enfin, la convention visée à l'article 371 O de l'annexe II au CGI, conclue entre la Direction générale des Finances publiques et l'association agréée précise que l'association peut poser des questions écrites ou orales à l'administration pour le compte de ses adhérents.

58. Le modèle de cette convention ayant été modifié par l'arrêté du JJ/MM/AAAA (**annexe1**), il convient de conclure des conventions conformes aux nouveaux modèles. Pour les agréments en cours de validité, un avenant doit être également conclu.

Section 2 : Examen des déclarations et documents communiqués par les adhérents

Sous-section 1 : Principes généraux

59. En application du 3° de l'article 371 Q de l'annexe II au CGI, l'adhésion à une association agréée implique, pour les adhérents imposés d'après leur bénéfice réel :

- l'engagement de suivre les recommandations qui leur sont adressées par les ordres ou organisations dont ils relèvent, en vue d'améliorer la connaissance des revenus de leurs membres ;
- l'engagement de communiquer à l'association, si celle-ci n'élabore pas les déclarations, le montant du résultat imposable et l'ensemble des données utilisées pour la détermination du résultat ;
- l'engagement de fournir à l'association, si celle-ci élabore les déclarations, tous les éléments nécessaires à l'établissement de déclarations sincères et complètes.

60. Ce même article prévoit que l'adhérent est exclu de l'association en cas de manquements graves et répétés à ses engagements ou obligations.

61. En outre, à compter du 1er janvier 2010, les adhérents dont l'activité est soumise à la taxe sur le chiffre d'affaires doivent transmettre à leur association les renseignements utiles au rapprochement, prévu à l'article 1649 quater H du CGI, de la TVA avec les déclarations de résultats (copies des déclarations de TVA complétées si nécessaire par d'autres documents tels les états récapitulatifs).

62. Les associations ne sont en mesure d'assurer leur mission que si les éléments dont elles disposent reposent sur une comptabilité sincère.

63. Dès lors, l'association doit mettre en œuvre les moyens et les procédures qui lui paraissent les mieux appropriés à l'accomplissement de sa mission.

64. Par ailleurs, le rôle de l'association est de détecter et de prévenir les erreurs et anomalies d'ordre fiscal avant le dépôt des déclarations. Ce rôle est sans incidence sur les missions de contrôle fiscal dévolues par le législateur aux agents de la Direction générale des Finances publiques conformément à l'article L. 10 du LPF.

65. Il consiste également à informer les adhérents des anomalies apparentes constatées, leur demander des précisions et s'assurer que ses interventions sont suivies d'effet (réponse de l'adhérent, examen des informations complémentaires reçues, etc...) et, éventuellement, mettre en œuvre une procédure disciplinaire d'exclusion.

66. L'association doit procéder à un examen formel des documents comptables et des déclarations ainsi qu'à un examen de concordance, de cohérence et de vraisemblance de l'ensemble des déclarations reçues.

67. L'ensemble des opérations de contrôle des bénéficiaires non commerciaux et de rapprochement des déclarations de résultats et des déclarations de taxes sur le chiffre d'affaires doit être réalisé conformément au guide des diligences présenté en **annexe 4**.

Sous-section 2 : Examen formel des documents comptables et des déclarations

68. Lors de son adhésion, l'adhérent s'engage à transmettre à son organisme un certain nombre de documents et déclarations permettant à celui-ci de procéder dans un premier temps à leur contrôle formel puis aux opérations de contrôle de concordance, de cohérence et de vraisemblance prévues à l'article 1649 quater H du CGI.

69. Ainsi, l'adhérent doit transmettre à l'association :

- tous renseignements utiles de nature à établir la concordance, la cohérence et la vraisemblance entre, les résultats fiscaux et la comptabilité établie conformément aux plans comptables professionnels visés à l'article 1649 quater G du CGI ;
- à compter du 1er janvier 2010, pour les adhérents dont l'activité est soumise à la taxe sur le chiffre d'affaires, tous les éléments de nature à lui permettre de réaliser le rapprochement entre les déclarations de résultats et les déclarations de taxes sur le chiffre d'affaires (copie des déclarations de taxes sur le chiffre d'affaires, états récapitulatifs si nécessaire, justification des soldes de TVA en cas d'exercice de l'option pour le régime des créances acquises et des dépenses engagées).

A. CONTRÔLE FORMEL DES DOCUMENTS COMPTABLES

70. L'association doit s'assurer que ses adhérents se conforment à la nomenclature comptable des membres des professions libérales pour tenir leurs documents comptables (article 1649 quater G du CGI), l'utilisation du plan comptable général étant également admise.

71. Toutefois, il est rappelé que l'association ne peut conditionner l'adhésion au recours aux services d'un professionnel de l'expertise comptable.

I. L'adhérent tient lui-même sa comptabilité et élabore sa déclaration de résultats

72. Pour s'assurer qu'un nouvel adhérent suit les prescriptions comptables, l'association peut :

- lui recommander, au moment de l'adhésion, l'adoption d'un modèle de livre-journal et de registre des immobilisations ;
- mettre en place des séances de formation spécifique ;
- utiliser toute autre méthode à sa convenance.

73. Afin d'apporter à son adhérent l'assistance qu'il est en droit d'attendre et de remplir sa mission de prévention prévue au premier alinéa de l'article 1649 quater H du CGI, elle doit ensuite, quels que soient les moyens employés, s'assurer que ces documents sont correctement servis avant le début de la deuxième année suivant celle de l'adhésion.

74. À cette fin, elle a la possibilité de demander à l'adhérent :

- la copie de plusieurs pages du livre-journal, servi au jour le jour et présentant le détail des recettes et des dépenses professionnelles ;
- la copie de balances ou des extraits de grands livres pour des comptabilités tenues par des moyens informatiques ;
- la communication de ces documents par des moyens qui conviennent à l'adhérent et à l'association.

75. Le contrôle du respect de la nomenclature comptable ou d'un plan comptable professionnel doit être annuel.

76. Le cas échéant, les associations peuvent mettre en place des séances de formation spécifiques en matière de tenue de comptabilité. Ces actions de formation se déroulent dans le respect des dispositions du BOI 5 J-1-08 du 26 février 2008 (paragraphe n°364 à n° 379).

77. En outre, la convention signée avec la Direction générale des Finances publiques prévoit que les associations peuvent organiser à l'usage de leurs adhérents, avec le concours de l'administration, des réunions d'information sur la réglementation fiscale et les modifications qui lui sont apportées.

78. La procédure disciplinaire d'exclusion applicable à l'adhérent qui refuse de se soumettre aux recommandations de l'association suite à un constat de non-conformité de la méthodologie comptable utilisée peut être prévue par les statuts ou le règlement intérieur de l'association.

II. Un professionnel de l'expertise comptable, centralise ou surveille la comptabilité de l'adhérent

79. Le professionnel de la comptabilité peut attester (selon le modèle joint en annexe 5 de la présente instruction) d'une part qu'il tient, centralise ou surveille la comptabilité de l'adhérent conformément aux normes professionnelles auxquelles il est soumis, et d'autre part que les déclarations fiscales communiquées à l'administration fiscale et à l'association sont le reflet de la comptabilité et qu'elles sont conformes aux exigences de l'article 99 du CGI.

80. Cette attestation est fournie au plus tard lors du dépôt de la première déclaration de résultats à l'association. Elle fait foi tant que la lettre de mission, prévue à l'article 11 du code de déontologie des professionnels de l'expertise comptable et liant le professionnel de la comptabilité à son client, n'est pas dénoncée.

81. En présence de cette attestation, l'association est dispensée d'effectuer le contrôle formel des documents comptables de l'adhérent concerné. Dans le cas contraire, l'association doit mettre en œuvre les dispositions prévues dans le cas où l'adhérent tient lui-même sa comptabilité (Cf. paragraphes n°72 à 78).

III. L'adhérent confie sa comptabilité à l'association et élabore sa déclaration de résultats

82. L'article 371 Q de l'annexe II au CGI prévoit que l'adhésion à l'association implique l'engagement par ceux de ces membres dont les déclarations de bénéfices sont élaborées par l'association de fournir à celle-ci tous les éléments nécessaires à l'établissement de déclarations sincères et complètes.

83. Lorsque l'adhérent confie sa comptabilité à l'association, la mise en place de la méthodologie comptable incombe à cette dernière.

84. Lorsque l'association agréée est chargée d'élaborer la déclaration de résultats, elle doit s'assurer que cette dernière est servie conformément aux modalités prévues dans la notice et que les documents, à partir desquels elle effectue ce travail ne comportent pas d'erreurs de fond (exemple : inscription en frais généraux ou dans le compte achats, du prix de revient d'une immobilisation amortissable) ou matérielles (erreur de report ou de calcul).

85. Les adhérents qui confient à l'association le soin d'élaborer leurs déclarations fiscales doivent lui fournir tous les éléments nécessaires à l'établissement de documents sincères et complets (3° de l'article 371 Q de l'annexe II au CGI). Les indications données pour la déclaration de résultats valent aussi pour les autres déclarations professionnelles (déclarations de taxes sur le chiffre d'affaires, des salaires, commissions, honoraires et autres rémunérations de même nature, de taxe professionnelle, etc...) lorsque l'association accepte d'élaborer ces documents.

B. CONTRÔLE FORMEL DES DÉCLARATIONS

86. Le contrôle de concordance, de cohérence et de vraisemblance entre les déclarations de résultats et les déclarations de taxes sur le chiffre d'affaires prévu à l'article 1649 quater H du CGI oblige les adhérents à transmettre ces déclarations à l'association agréée.

87. L'association doit dans un premier temps procéder à un contrôle formel de ces déclarations.

88. Ce contrôle permet une première approche de l'entreprise. Les défaillances déclaratives d'un adhérent font obstacle à la mission de contrôle et de rapprochement prévue supra.

89. L'association doit veiller à ce que les documents que les adhérents lui font parvenir en application des b et c du 3 de l'article 371 Q de l'annexe II au CGI soient correctement établis, complets, servis conformément aux notices fiscales et ne comportent pas d'erreurs matérielles.

90. À l'occasion de ce contrôle, l'association doit également s'assurer, pour les adhérents dont les revenus ne supportent pas la majoration de 1,25 prévue au 1° du 7 de l'article 158 du CGI et avant la délivrance de l'attestation prévue au dernier alinéa de l'article 371 W de l'annexe II au même code, que les conditions suivantes sont satisfaites.

91. En premier lieu, l'association vérifie que les conditions liées à l'adhésion sont remplies

Ainsi, l'adhésion doit soit :

- avoir couvert la totalité de la durée de l'exercice ;
- avoir été contractée dans le délai de cinq mois de l'ouverture de l'exercice en cas de première adhésion ;
- avoir été contractée dans les trente jours de la résiliation de la lettre de mission signée avec un professionnel de la comptabilité autorisé au sens de l'article 1649 quater L du CGI.

92. L'association ne peut toutefois pas refuser de délivrer l'attestation prévue par l'article 371 W de l'annexe II au CGI lorsque la déclaration est adressée en dehors des délais légaux. Mais elle doit appeler l'attention de l'adhérent sur la nécessité de respecter ces délais.

Sous Section 3 : Examen de concordance, de cohérence et de vraisemblance

93. L'examen en la forme des déclarations et de leurs annexes est dans tous les cas prolongé par un examen de concordance, de cohérence et de vraisemblance, destiné à déceler les anomalies apparentes que peuvent comporter ces documents.

94. Le premier alinéa de l'article 1649 quater H du CGI précise que les associations s'assurent de la régularité de chacune des déclarations de résultats et des déclarations de taxes sur le chiffre d'affaires que leur adressent leurs adhérents. A cet effet, elles leur demandent tous renseignements utiles de nature à établir la concordance, la cohérence et la vraisemblance entre :

- d'une part, les résultats fiscaux et la comptabilité établie conformément aux plans comptables visés à l'article 1649 quater G du même code ;
- et d'autre part, les déclarations de résultats et les déclarations de taxes sur le chiffre d'affaires.

95. Les dispositions de l'article 1649 H modifiées par la loi de finances pour 2009 entrent en vigueur à compter du 1^{er} janvier 2010. Les associations agréées ont par conséquent l'obligation d'effectuer ces contrôles de concordance, de cohérence et de vraisemblance pour les déclarations relatives à l'année 2009 et aux années postérieures.

96. Une grande latitude est laissée aux organismes agréés quant aux moyens à mettre en œuvre pour accomplir au mieux cette mission. Notamment, afin de s'assurer que l'adhérent communique l'ensemble des déclarations nécessaires à la réalisation des examens de concordance, de cohérence et de vraisemblance dans les délais impartis, l'association peut fixer un délai de transmission de ces documents dans ses statuts ou son règlement intérieur. En matière de taxes sur le chiffre d'affaires, l'organisme agréé peut prévoir la communication des copies de l'ensemble des déclarations déposées, avant une date qu'il détermine, ou bien au fur à mesure des dépôts de celles-ci.

97. Par ailleurs, les adhérents qui disposent d'une habilitation au service « consulter votre compte fiscal » depuis leur espace abonné professionnel sur le site « www.impots.gouv.fr », peuvent en déléguer l'accès à leur organisme agréé à condition que la personne bénéficiaire de cette délégation dispose préalablement de son propre espace abonné. Par cette procédure de délégation dont les modalités sont présentées sur le site précité, l'association peut notamment prendre connaissance des déclarations de taxes sur le chiffre d'affaires déposées par son adhérent.

98. Les contrôles de concordance, de cohérence et de vraisemblance constituent une des missions essentielles incombant aux associations agréées.

99. En tout état de cause, il est rappelé que les associations doivent en toute circonstance, préserver leur autonomie, conserver la responsabilité et la maîtrise intellectuelle de leurs missions dont la réalisation a été confiée à des tiers.

100. Ce contrôle ne peut être dissocié de la régularité de la comptabilité avec laquelle la déclaration fiscale doit être cohérente. L'association a donc l'obligation de veiller notamment à ce que les différents postes de la déclaration n° 2035 traduisent fiscalement la comptabilité.

101. Les associations disposent d'une certaine latitude dans le choix des techniques à mettre en œuvre.

102. Les règles en vigueur n'imposent pas à l'association d'exiger des rapprochements entre le train de vie apparent et le résultat déclaré. L'association ne peut se livrer à une telle opération qu'avec l'accord de ses adhérents.

103. Il appartient toutefois à l'association de procéder aux demandes de renseignements nécessaires à la réalisation du contrôle de concordance, de cohérence et de vraisemblance des déclarations de taxes sur le chiffre d'affaires avec les déclarations de résultats.

104. Elle doit également :

- surveiller l'évolution des différents postes de recettes et de dépenses sur plusieurs années ;
- tirer des ratios qui lui paraissent plus particulièrement significatifs et comparer, le cas échéant, ces ratios avec ceux dégagés par elle pour des activités exercées dans des conditions similaires.

105. Afin de permettre à l'association d'assurer ce contrôle, l'adhérent peut fournir à celle-ci, à l'appui de sa déclaration fiscale, un état faisant apparaître certaines données, tirées de la comptabilité. Un exemple de « tableau de passage » ainsi qu'une méthode de contrôle de régularité, de nature à faciliter le contrôle de concordance, de cohérence et de vraisemblance figurent respectivement en annexes n°7 et 8.

106. Quelle que soit la méthode utilisée par l'association, le contrôle tendant à s'assurer que la déclaration constitue la traduction fiscale de la comptabilité doit être réalisé en même temps que le contrôle de concordance, de cohérence et de vraisemblance et emporter, le cas échéant, les mêmes conséquences que celui-ci lorsque des anomalies apparaissent dans le dossier d'un adhérent.

107. L'adhérent doit être interrogé de manière suffisamment précise afin d'obtenir des réponses utiles permettant d'établir une analyse fiable de sa situation fiscale et de conclure à la sincérité de ses déclarations fiscales. L'attention des adhérents est systématiquement appelée sur les anomalies relevées et sur la nécessité de les expliquer et de les corriger. Les associations doivent également s'assurer que leurs recommandations sont suivies d'effet.

108. Les adhérents qui ne procèdent pas effectivement à ces rectifications, qui ne donnent pas suite aux demandes d'informations, ou qui fournissent des explications insuffisantes ou manifestement inexactes, manquent à leurs obligations et s'exposent à l'engagement par l'association d'une procédure disciplinaire d'exclusion.

Sous-section 4 : Compte-rendu de mission

109. Les développements relatifs au compte-rendu de mission, communs aux centres et associations agréés font l'objet du chapitre 3 de la présente instruction.

CHAPITRE 3 : COMPTE-RENDU DE MISSION

110. A compter du 1er janvier 2010, les articles 1649 quater E et 1649 quater H du CGI prévoient que les centres et associations, ci-après dénommés organismes agréés, sont tenus d'adresser à leurs adhérents un compte-rendu de mission selon le modèle et les modalités fixés par l'arrêté du XX/XX/XXXX figurant en annexe 9 de la présente instruction.

111. Le compte-rendu de mission constitue un véritable rapport de contrôle de l'organisme agréé qui fait suite à un travail d'examen approfondi et complet du dossier fiscal de l'adhérent. A l'issue du contrôle de concordance, de cohérence et de vraisemblance entre, d'une part, les déclarations de résultats et la comptabilité, et d'autre part, entre les déclarations de résultats et les déclarations de taxe sur le chiffre d'affaires, l'organisme rédige le compte-rendu de mission prévu aux articles cités supra. Ce contrôle permet à l'organisme de se prononcer, en fonction des documents et éléments qui lui ont été communiqués par son adhérent, sur la concordance, la cohérence et la vraisemblance des déclarations examinées.

112. L'obligation d'élaborer un compte-rendu de mission s'applique aux exercices ou années civiles pour lesquels les déclarations de résultats sont reçues par les centres et associations, à compter du 1er janvier 2010.

113. Cette nouvelle mission est appréciée dans le cadre de l'audit de l'organisme tel qu'il est prévu par le BOI 5 J-2-08 du 18 juillet 2008.

Section 1 : Périmètre du compte-rendu de mission

114. L'élaboration du compte-rendu de mission s'inscrit dans le cadre plus général du rôle des organismes agréés qui est de détecter et de prévenir les erreurs et anomalies d'ordre fiscal.

115. La mission de prévention fiscale des organismes agréés est sans incidence sur les missions de contrôle fiscal dévolues par le législateur aux agents de la Direction générale des Finances publiques conformément à l'article L. 10 du LPF.

116. Si des anomalies ou erreurs sont constatées par l'organisme et qu'elles n'ont pas été justifiées ou rectifiées, le compte-rendu de mission doit non seulement faire état des questions posées par l'organisme à son adhérent et de ses réponses mais également de la demande de souscription de déclaration rectificative qui lui a été adressée, le cas échéant.

117. Transmis en copie à l'administration fiscale selon les modalités prévues par l'arrêté cité supra, le compte-rendu de mission doit permettre à l'administration fiscale d'agir dans les délais d'intervention qui lui sont impartis.

118. Il est rappelé que l'élaboration des comptes-rendus de mission qui relève de la mission d'opinion de l'organisme est effectuée sous sa propre responsabilité et ne peut en aucun cas être sous-traitée. Seuls des travaux techniques de contrôle préalable peuvent éventuellement l'être dans les conditions et limites prévues par la charte de bonnes pratiques des organismes agréés et par le BOI 5 J-1-08 du 26 février 2008.

119. Il est indispensable que l'organisme conserve la trace de ses interventions et de la suite qui leur a été donnée, afin de justifier de son activité et d'être en mesure de répondre de manière précise aux questions posées par l'agent de la Direction générale des Finances publiques chargé de son audit.

120. La découverte d'anomalies ou d'erreurs doit être signalée à l'adhérent. L'organisme l'invite à fournir, dans un délai compatible avec l'exercice de ses missions, les explications utiles. Le cas échéant, l'organisme lui demande de procéder aux corrections nécessaires sous la forme du dépôt :

- d'une déclaration de résultats ou de déclaration(s) de taxes sur le chiffre d'affaires corrigée(s), si l'erreur est constatée avant l'envoi de ce (ou de ces) document(s) au service des impôts des entreprises ,
- ou d'une déclaration de résultats ou de déclaration(s) de taxes sur le chiffre d'affaires rectificative(s), si l'erreur est relevée après expédition de la déclaration de résultats ou de la (ou des) déclarations de taxes sur le chiffre d'affaires.

121. En tout état de cause, les travaux visés aux articles 1649 quater E et H du CGI doivent être réalisés pour chaque déclaration de résultats reçue par l'organisme agréé et doit faire l'objet d'un compte-rendu de mission. Toutefois, les déclarations rectificatives adressées par l'adhérent après la date légale de dépôt font l'objet de travaux de contrôle uniquement sur les rectifications apportées et donnent lieu à un compte-rendu rectificatif mentionnant les modifications intervenues depuis la rédaction du précédent compte-rendu de mission.

122. Les adhérents qui ne procèdent pas effectivement aux rectifications demandées, qui ne donnent pas suite aux demandes d'information ou encore qui fournissent des explications insuffisantes ou manifestement inexactes, manquent à leurs obligations, et s'exposent à l'engagement de la procédure disciplinaire d'exclusion par l'organisme à leur encontre.

123. Si l'adhérent n'adresse pas sa déclaration de résultats, ses annexes ainsi que l'ensemble de ses déclarations de taxes sur le chiffre d'affaires à l'organisme, ce dernier n'est pas en mesure d'effectuer les opérations de contrôles visés aux articles 1649 quater E et H du CGI et ne doit donc pas établir le compte-rendu de mission.

124. La réduction du délai de reprise prévue aux articles L. 169 et L. 176 du livre des procédures fiscales n'est susceptible de s'appliquer que dans l'hypothèse où le service des impôts des entreprises a reçu une copie du compte-rendu de mission. Les adhérents qui, par leurs manquements, feront obstacle à l'établissement d'un compte-rendu de mission ne pourront donc pas bénéficier de la réduction de ces délais de reprise.

125. Le non-respect de l'obligation d'élaboration de compte-rendu de mission et les motifs expliquant leur absence éventuelle seront appréciés dans le cadre du contrôle de la réalisation des missions de l'organisme par la Direction générale des Finances publiques.

Section 2 : Établissement du compte-rendu de mission

126. Deux types de situation peuvent être constatés dans le compte-rendu de mission.

Sous-section 1 : Situations permettant de conclure à la concordance, la cohérence et la vraisemblance des déclarations

127. Les situations visées sont les suivantes :

1. L'examen de concordance, de cohérence et de vraisemblance n'a révélé aucune anomalie.
2. Suite aux opérations de contrôle, l'organisme a adressé à l'adhérent une demande d'information pour laquelle une réponse satisfaisante a été reçue.
3. L'examen de concordance, de cohérence et de vraisemblance a conduit à adresser, pour information, une lettre d'observations à l'adhérent. Dès lors que ces observations n'appellent aucune réponse de sa part, elles ne remettent pas en cause la concordance, la cohérence et la vraisemblance de ses déclarations. Il s'agit notamment des anomalies n'ayant pas de conséquence fiscale sur la détermination du bénéfice imposable ou le montant de la TVA due.
4. L'organisme a demandé à l'adhérent d'établir une déclaration de résultats ou de taxes sur le chiffre d'affaires rectificative. Une déclaration conforme à la demande de l'organisme a effectivement été transmise au service des impôts des entreprises compétent dans les conditions prévues au dernier alinéa de l'article 1649 quater E et 1649 quater H du CGI. Il est précisé qu'une copie de cette déclaration doit être adressée à l'organisme dès lors que celui-ci n'est pas à l'origine de la transmission.

128. Dans les trois premiers cas, l'organisme conclut son contrôle en indiquant que les déclarations concernées ne comportent pas d'anomalies susceptibles de mettre en cause leur concordance, leur cohérence et leur vraisemblance. Il n'est alors pas nécessaire que le compte-rendu de mission fasse état du contenu des échanges entre l'organisme et son adhérent. En revanche, l'organisme doit en conserver la trace dans le dossier de l'adhérent. L'agent de la Direction générale des Finances publiques chargé de l'audit doit être en mesure d'apprécier la qualité des travaux effectués par l'organisme.

129. Dans le quatrième cas, l'organisme conclut également son contrôle en indiquant que les déclarations concernées ne comportent pas d'anomalies susceptibles de mettre en cause leur concordance, leur cohérence et leur vraisemblance.

130. Dans cette situation, le compte-rendu de mission doit comporter les informations suivantes :

- la date et la forme de la demande de la déclaration rectificative (courrier ou courriel avec accusé de réception ou envoi simple);
- la date de réception de la copie de la déclaration rectificative (date d'AR TDFC);
- les bases d'imposition avant rectification ;
- le montant de la modification opérée en matière de résultat imposable et/ou de TVA;
- les bases d'imposition après rectification.

131. Il est rappelé qu'en cas de dépôt d'une déclaration rectificative, les impositions supplémentaires sont, en principe, assorties des intérêts de retard prévu à l'article 1727 du CGI, suivant les modalités de décompte détaillées aux paragraphes 55 et suivants du BOI 13 N-1-07. Il est précisé en outre que la souscription d'une déclaration rectificative n'a pas pour effet de limiter ultérieurement le droit de contrôle de l'administration.

Sous-section 2 : Situations ne permettant pas de conclure à la concordance, la cohérence et la vraisemblance des déclarations

132. Les situations visées sont les suivantes :

1. L'examen de concordance, de cohérence et de vraisemblance a révélé une ou plusieurs anomalies justifiant une demande d'explications complémentaires restée sans réponse.

2. L'examen de concordance, de cohérence et de vraisemblance a révélé une ou des anomalies justifiant une demande d'explications complémentaires à laquelle la réponse, sans pouvoir être assimilée à une absence ou à un refus de réponse, n'est pas satisfaisante.

3. A l'issue de l'examen des déclarations faisant l'objet du compte-rendu de mission et des échanges intervenus consécutivement entre l'organisme et son adhérent, un désaccord subsiste sur la nécessité de transmettre au service des impôts des entreprises une/ou des déclaration(s) rectificative(s) et l'adhérent n'a pas transmis la/ou les déclaration(s) rectificative(s) comprenant l'ensemble des rectifications demandées par l'organisme.

133. Dans ces situations, l'organisme n'est pas en mesure d'établir la concordance, la cohérence et la vraisemblance des déclarations de l'adhérent.

134. Dans les deux premières situations, le compte-rendu de mission doit comprendre les mentions suivantes :

- les dates et modalités d'envoi des demandes de renseignement et des relances qui ont suivi (courrier ou courriel avec accusé de réception ou envoi simple) ;
- le ou les points précis sur lesquels subsistent des interrogations.

135. L'organisme peut alors mettre en place une procédure de mise en surveillance du dossier afin d'assurer un suivi spécifique dans l'attente d'un éventuel examen de celui-ci par l'instance disciplinaire.

136. Dans la troisième situation (absence de transmission de déclaration rectificative comportant l'ensemble des rectifications demandées), les mentions suivantes devront figurer dans le compte-rendu de mission :

- la date et la forme de la demande de déclaration(s) rectificative(s) (courrier ou courriel avec accusé de réception ou envoi simple) ;
- le ou les points précis pour lesquels subsistent les désaccords et pour lesquels une déclaration rectificative est demandée ;
- les bases d'imposition avant et après la déclaration rectificative ;
- le montant de la rectification en matière de résultat imposable et/ou de TVA demandée.

Section 3 : Transmission du compte-rendu de mission

Sous-section 1 : Délai de transmission

137. Les articles 1649 quater E et 1649 quater H du CGI prévoient que l'organisme est tenu d'adresser le compte-rendu de mission à ses adhérents dans les deux mois qui suivent la fin des opérations de contrôle qui elles-mêmes doivent être effectuées dans le délai de six mois de la réception par l'organisme des déclarations de résultats, soit un délai ne pouvant excéder huit mois à compter de la réception de ces déclarations par l'organisme agréé.

138. Dans le même délai, une copie de ce compte-rendu est transmise au service des impôts des entreprises dont dépend l'adhérent concerné. En cas d'envois successifs de déclarations de résultats avant leur date légale de dépôt, le délai de huit mois court à compter de la date de réception de la dernière de ces déclarations reçue par l'organisme.

139. En cas d'envois successifs de déclarations de résultats après la date légale de dépôt, le délai de huit mois court à compter de la date de réception de chacune d'entre elles.

Sous-section 2 : Modalités de la transmission

140. L'organisme est libre de choisir les modalités de transmission du compte-rendu de mission à ses adhérents.

141. En revanche, la copie du compte-rendu de mission est adressée au service des impôts des entreprises de l'adhérent dans les mêmes conditions que l'attestation d'adhésion, selon la procédure prévue par le système de transfert des données fiscales et comptables (TDFC).

142. Aucun mandat de l'adhérent n'est nécessaire au centre pour télétransmettre le compte-rendu de mission dès lors qu'il s'agit d'un document qui émane de l'organisme lui-même et non de son adhérent.

143. Les organismes doivent pouvoir justifier, par tout moyen, du respect de l'obligation de télétransmission des comptes-rendus de mission (accusé de réception ...).

Section 4 : Contrôle par l'administration fiscale de la réalisation du compte-rendu de la mission

144. L'arrêté du JJ/MM/AAAA prévoit de nouveaux modèles de convention conclue entre les organismes agréés et la Direction générale des Finances publiques (annexe 1).

145. Cette convention ou son avenant prévoit que l'organisme s'engage à respecter son obligation :

- de procéder aux contrôles de concordance, de cohérence et de vraisemblance des déclarations de résultats et de taxes sur le chiffre d'affaires de ses adhérents,
- de réaliser et transmettre les comptes-rendus de mission dans les conditions prévues par les articles 1649 quater E et H du CGI.

146. Ces nouvelles missions font partie des points examinés lors de l'audit de l'organisme, au même titre que les autres missions obligatoires, conformément aux dispositions prévues par le BOI 5 J 2-08 du 18 juillet 2008.

147. L'auditeur apprécie si l'ensemble des missions de l'organisme est réalisé de manière satisfaisante. Il s'attache notamment à expertiser l'organisation des moyens mis en œuvre par les organismes agréés ainsi que la pertinence et la bonne mise en œuvre de la méthodologie de contrôle adoptée pour l'élaboration du compte-rendu de mission.

148. L'auditeur apprécie également les procédures mises en place (modification des statuts, suivi des échanges entre centre et adhérent...) pour la gestion des demandes de renseignement occasionnées par les contrôles de concordance, de cohérence et de vraisemblance.

149. Il est donc indispensable que l'organisme conserve les traces de ses interventions et des suites qui leur ont été réservées, afin de justifier de son activité et d'être en mesure de répondre de manière précise aux questions posées par l'inspecteur chargé de l'audit tel qu'il est prévu par le BOI 5 J-2-08 du 18 juillet 2008.

150. La réalité de la transmission du compte-rendu de mission aux services des impôts des entreprises compétents est également vérifiée.

151. L'administration fiscale s'assure notamment que l'organisme a bien pris toutes les mesures nécessaires (et notamment les modifications statutaires) lui permettant de mener à bien cette nouvelle mission.

152. Si l'auditeur relève des manquements dans l'accomplissement de cette nouvelle mission, il consigne ses constats dans son rapport. Il formule les objectifs à atteindre par l'organisme, en terme de qualité et de fiabilité des travaux de réalisation et de transmission des comptes-rendus de mission, conformément à la procédure prévue par le BOI cité supra. L'organisme s'engage alors à tout mettre en œuvre pour faire cesser ces dysfonctionnements dans le délai et selon les modalités fixées par l'auditeur dans son rapport.

153. Si les corrections attendues ne sont pas apportées :

- la convention est dénoncée par l'administration fiscale,
- et par conséquent, l'agrément est retiré conformément aux dispositions du 2° l'article 371 K de l'annexe II au CGI pour les centres par la commission régionale d'agrément prévue à l'article 371 G de l'annexe II au CGI, ou du 2° de l'article 371 V de cette même annexe pour les associations, par le directeur mentionné à l'article 371 S de la même annexe .

CHAPITRE 4 : INCIDENCES SUR LE DELAI DE CONTROLE ET DE REPRISE DES ADHERENTS PAR L'ADMINISTRATION FISCALE

154. En contrepartie des nouvelles obligations de prévention fiscale des organismes agréés, les adhérents de ces derniers sont susceptibles de bénéficier d'une réduction du délai de reprise en matière d'impôt sur le revenu sur le revenu professionnel et de taxes sur le chiffre d'affaires (II de l'article 129 de la loi de finances pour 2009).

Section 1 : Champ d'application du délai de reprise réduit

Sous-section 1 : En matière d'impôt sur le revenu

155. Conformément au premier alinéa de l'article L. 169 du LPF, le droit de reprise de l'administration des impôts s'exerce, pour l'impôt sur le revenu, jusqu'à la fin de la troisième année qui suit celle au titre de laquelle l'imposition est due.

Par exception, ce droit de reprise de l'administration s'exerce, pour les revenus imposables selon un régime réel dans les catégories des bénéficiaires industriels et commerciaux, des bénéficiaires non commerciaux et des bénéficiaires agricoles, jusqu'à la fin de la deuxième année qui suit celle au titre de laquelle l'imposition est due, lorsque le contribuable est adhérent d'un centre de gestion agréé ou d'une association agréée, pour les périodes au titre desquelles le service des impôts des entreprises a reçu une copie du compte rendu de mission prévu aux articles 1649 quater E et 1649 quater H du code général des impôts (2^{ème} alinéa de l'article L. 169 institué par l'article 129 de la loi de finances pour 2009).

Toutefois, par exception cette réduction de délai ne s'applique pas aux adhérents pour lesquels des manquements délibérés auront été établis sur les périodes d'imposition non prescrites.

Sous-section 2 : En matière de taxes sur le chiffre d'affaires

156. Conformément au premier alinéa de l'article L.176 du LPF, le droit de reprise de l'administration s'exerce, pour les taxes sur le chiffre d'affaires, jusqu'à la fin de la troisième année suivant celle au cours de laquelle la taxe est devenue exigible conformément aux dispositions du 2 de l'article 269 du code général des impôts.

Par exception, ce droit de reprise de l'administration s'exerce jusqu'à la fin de la deuxième année qui suit celle au titre de laquelle la taxe est devenue exigible conformément au 2 de l'article 269 du code général des impôts, lorsque le contribuable est adhérent d'un centre de gestion agréé ou d'une association agréée, pour les périodes pour lesquelles le service des impôts des entreprises a reçu une copie du compte rendu de mission prévu aux articles 1649 quater E et 1649 quater H du même code (2^{ème} alinéa de l'article L 176 du LPF institué par l'article 129 de la loi de finances pour 2009).

Cette réduction de délai ne s'applique pas aux adhérents pour lesquels des manquements délibérés auront été établis sur les périodes d'imposition non prescrites.

Section 2 : Conséquences sur le pouvoir de contrôle de l'administration

157. La réduction des délais de reprise ne limite pas le pouvoir de contrôle de l'administration fiscale sur les périodes non prescrites.

158. Ces dispositions codifiées aux deuxièmes alinéas des articles L. 169 et L. 176 du LPF, sont entrées en vigueur le 1^{er} janvier 2010. La réduction du délai de reprise est notamment conditionnée par la réception, par le service des impôts des entreprises, du compte-rendu de mission effectué par l'organisme sur la période concernée. En pratique, cette réduction est donc susceptible de s'appliquer aux déclarations de résultats dont la date légale de dépôt expire à compter du 1^{er} janvier 2010 ainsi qu'aux déclarations de TVA de la période correspondante.