

Mise en œuvre de la réforme des OGA et des viseurs fiscaux

D. n° 2016-1356, 11 oct. 2016 : JO 13 oct. 2016

Dans le cadre de la réforme des organismes de gestion agréés (OGA), la loi de finances rectificative pour 2015 a prévu plusieurs mesures visant notamment à étendre le champ de compétence des OGA et des viseurs fiscaux. L'application de ces mesures était subordonnée à des dispositions réglementaires qui viennent d'être publiées. Certaines indications sont en particulier données sur l'examen périodique de sincérité des pièces justificatives (EPS). Mais des précisions techniques doivent encore être apportées par un arrêté à venir.

Les autres mesures de la réforme, d'ordre strictement réglementaire, sont également mises en œuvre.

Sont en outre prévues :

- la modification du délai de transmission du dossier de gestion aux adhérents ;
- une nouvelle dérogation à la condition d'adhésion sur tout l'exercice pour le bénéfice de la dispense de la majoration de 25 %.

Les nouvelles dispositions s'appliquent à compter du 14 octobre 2016, à l'exception de celles relatives au nombre minimum d'adhérents ou de clients et de celles relatives aux conseils administration des OGA, pour lesquelles l'entrée en vigueur est différée au 1^{er} janvier 2019.

1. Dans le cadre de la réforme des organismes de gestion agréés (OGA), l'article 37 de la loi de finances rectificative pour 2015 a prévu plusieurs mesures visant notamment à étendre le champ de compétence des OGA et des professionnels de l'expertise comptable conventionnés autorisés à délivrer un visa fiscal (L. n° 2015-1786, 29 déc. 2015, art. 37 : V. D.O Actualité 52/2015, n° 15, § 1).

Ont notamment été prévues :

- l'instauration d'un examen périodique de sincérité (EPS) des pièces justificatives de chaque adhérent ;
- la faculté de regrouper au sein d'un organisme mixte de gestion agréé des adhérents relevant des BIC, des BA et des BNC ;
- l'obligation pour les adhérents des centres de gestion agréés d'accepter les règlements soit par carte bancaire, soit par chèque ;
- la modification de la composition des conseils d'administration des OGA.

La mise en œuvre de ces dispositions était subordonnée à la publication de dispositions réglementaires.

Les autres mesures de la réforme, d'ordre strictement réglementaire, devaient également faire l'objet d'un décret.

On rappelle par ailleurs que, au niveau législatif, le contrôle de concordance, de cohérence et de vraisemblance réalisé par les OGA et les viseurs fiscaux a été étendu aux déclarations de CVAE et, le cas échéant, aux revenus encaissés à l'étranger. Les organismes et les professionnels ont la possibilité de demander tous documents utiles à la réalisation de ce contrôle (CGI, art. 1649 quater E, al. 2, art. 1649 quater H, al. 1^{er} et art. 1649 quater L, al. 2, 1° : V. D.O Actualité 52/2015, n° 15, § 2).

2. Le décret n° 2016-1356 du 11 octobre 2016 modifie les conditions d'exercice et étend les missions des organismes de gestion agréés (OGA) et des professionnels de l'expertise comptable autorisés à délivrer un visa fiscal.

Le décret n° 75-911 du 6 octobre 1975 relatif aux centres de gestion agréés et le décret n° 77-1519 du 31 décembre 1977 relatif aux conditions d'agrément des associations ayant pour objet de développer l'usage de la comptabilité et de faciliter l'accomplissement de leurs obligations administratives et fiscales par les membres des professions libérales et les titulaires des charges et offices, sont abrogés (D. n° 2016-1356, 11 oct. 2016, art. 2). Les dispositions réglementaires régissant les OGA figurent désormais uniquement au sein de l'annexe II au CGI.

Nous présentons de manière synthétique les principales dispositions de ce texte.

Remarque : l'Union nationale des professions libérales (UNAPL) a exprimé son opposition à cette réforme et indiqué qu'elle agirait pour faire obstacle à son application. Elle réclame une remise à plat des missions des organismes agréés et du statut fiscal de leurs adhérents (UNAPL, communiqué 14 oct. 2016 : <http://www.unapl.fr/index.php/lire-l'article/organismes-de-gestion-agrees-lunapl-opposee-a-une-reforme-stigmatisante.html>).

3. **Entrée en vigueur** - Les nouvelles dispositions s'appliquent à compter du 14 octobre 2016 (lendemain de la publication du décret au JO), à l'exception de celles relatives au nombre minimum d'adhérents (V. § 15) et aux conseils administration (V. § 25), pour lesquelles l'entrée en vigueur est différée au 1^{er} janvier 2019.

S'agissant du nombre minimum d'adhérents, les organismes déjà agréés et les professionnels déjà conventionnés auront jusqu'au 1^{er} janvier 2020 pour se mettre en conformité (V. § 17).

► Aménagement des missions et obligations des OGA et des professionnels comptables autorisés

► Mise en place de l'examen périodique de sincérité des pièces justificatives (EPS)

4. L'OGA ou le professionnel comptable autorisé doit réaliser un examen périodique de sincérité de pièces justificatives de **chaque adhérent** dans le but de vérifier que leurs déclarations fiscales sont correctement établies (*CGI, art. 1649 quater E, al. 2 ; CGI, ann. II, art. 371 E, al. 2, 4° nouveau, art. 371 Q, al. 2, 4° nouveau et art. 371 bis F, 2° nouveau*).

On rappelle que l'objectif de cet examen est notamment de s'assurer de la déductibilité de certaines charges du résultat fiscal.

5. Cet examen doit suivre une **méthode établie** par l'organisme ou le professionnel pour l'ensemble de ses adhérents.

6. Pour déterminer les adhérents faisant l'objet, au titre d'une année donnée, d'un examen périodique de pièces justificatives, l'OGA doit sélectionner des adhérents selon une méthode, qui sera fixée par arrêté, assurant la réalisation de cet examen :

– au moins tous les 6 ans lorsque les comptes de l'adhérent sont tenus ou présentés annuellement par un professionnel de l'expertise comptable ;

– au moins tous les 3 ans dans le cas contraire.

Le professionnel comptable autorisé doit quant à lui sélectionner des clients ou adhérents selon une méthode, qui sera fixée par arrêté, assurant la réalisation de cet examen au moins tous les 3 ans.

7. Le nombre des pièces examinées est modulé selon la taille de l'entreprise. Le choix des pièces examinées prend appui sur la remise, par l'adhérent, d'un document fournissant une vision exhaustive des opérations comptables de l'entreprise.

Ce document doit être détruit une fois l'examen réalisé. Il ne peut en aucun cas être fourni à l'administration fiscale.

8. L'adhérent doit être mis en mesure de présenter ses observations en réponse aux éventuelles questions et critiques formulées par l'OGA ou le professionnel dans le cadre de cet examen.

9. L'examen de sincérité des pièces justificatives doit faire l'objet d'un compte rendu de mission.

► Modification du délai de transmission du dossier de gestion

10. Le décret n° 2016-1356 du 11 octobre 2016 modifie le délai dans lequel les centres de gestion et associations agréés et les professionnels comptables autorisés doivent transmettre à leurs adhérents ou clients le dossier de gestion.

Désormais, ce dossier doit être transmis :

► aux adhérents ou clients des centres de gestion ou des professionnels comptables autorisés :

– dans un délai de 2 mois suivant la date de réception de la déclaration de résultats par le centre ou le professionnel,

– et au plus tard de 9 mois suivant la clôture de leur exercice comptable lorsque celui-ci ne coïncide pas avec l'année civile (*CGI, ann. II, art. 371 E, 1° modifié et art. 371 bis F modifié*) ;

On rappelle que le dossier de gestion comprend :

– les ratios et les autres éléments caractérisant la situation financière et économique de l'entreprise ;

– un commentaire sur la situation financière et économique de l'entreprise ;

– à partir de la clôture du 2^e exercice suivant celui de l'adhésion, une analyse comparative des bilans et des comptes de résultat de l'entreprise ;

– un document de synthèse présentant une analyse des informations économiques, comptables et financières de l'entreprise et lui indiquant, le cas échéant, les démarches à accomplir.

► aux adhérents des associations agréées, dans un délai de 2 mois suivant la date de réception de la déclaration de résultats par l'association (*CGI, ann. II, art. 371 Q, 1° modifié*).

Ce qui doit être transmis par l'association est, on le rappelle, un document de synthèse présentant une analyse des informations économiques, comptables et financières de l'entreprise et lui indiquant, le cas échéant, les démarches à accomplir afin de régler ses difficultés.

► Autres dispositions

11. **Domaines d'intervention des OGA** - Les textes prévoient désormais que les services de formation fournis à leurs adhérents par les centres et les associations agréés ont trait au droit, à la fiscalité, à la comptabilité ou à la gestion (*CGI, ann. II, art. 371 A modifié, art. 371 M modifié*).

12. S'agissant des associations agréées des professions libérales, elles doivent :

– comme auparavant, avoir pour objet de développer chez leurs membres l'usage de la comptabilité, mais désormais sous réserve des dispositions de l'ordonnance n° 45-2138 du 19 septembre 1945 portant institution de l'Ordre des experts-comptables et réglementant le titre et la profession d'expert-comptable ;

En pratique, les associations n'auront donc plus la faculté de tenir la comptabilité de leurs adhérents.

– comme auparavant, faciliter l'accomplissement de leurs obligations administratives et fiscales ;

– et, désormais, leur fournir une assistance en matière de gestion (*CGI, ann. II, art. 371 M modifié*).

13. **Traçabilité des missions et contrôle du FEC** - Les OGA et les professionnels comptables autorisés doivent :

– assurer la traçabilité de l'ensemble de leurs missions de contrôle ;

– contrôler la capacité de leurs adhérents ou clients à remettre une copie des fichiers des écritures comptables (FEC) en cas de vérification de comptabilité (*CGI, ann. II, art. 371 E, al. 2, 5° à 6° nouveaux, art. 371 Q, al. 2, 5° à 6° nouveaux et art. 371 bis F, 3° et 4° nouveaux*).

14. **Contrôle de l'administration fiscale** - Les centres de gestion et associations agréés doivent se soumettre à un contrôle de l'Administration destiné à vérifier la conformité de leur organisation et de leurs travaux aux dispositions du CGI (*CGI, ann. II, art. 371 E, al. 2, 7° nouveau et art. 371 Q, al. 2, 7° nouveau*).

Concernant les professionnels comptables autorisés, le respect des engagements prévus par la convention est examiné, une fois au moins tous les 3 ans, dans le cadre du contrôle de qualité mis en œuvre par l'administration fiscale et destiné à vérifier la conformité de son organisation et de ses travaux aux dispositions du CGI (*CGI, ann. II, art. 371 bis G modifié*).

► Aménagement de l'organisation des OGA et des professionnels comptables autorisés

► Relèvement du nombre minimum d'adhérents ou de clients

15. Le décret n° 2016-1356 du 11 octobre 2016 procède à un relèvement progressif du nombre minimum d'adhérents des OGA et institue le même nombre minimum de clients ou d'adhérents pour les professionnels comptables autorisés.

16. Ainsi, à compter du 1^{er} janvier 2019 :

► le nombre des adhérents d'un centre ou d'une association devra être au minimum de **500 personnes physiques ou morales** imposées à l'impôt sur le revenu selon un régime réel ou selon le régime de la déclaration contrôlée ; l'agrément d'un centre ou d'une association ne sera pas renouvelé si le nombre des adhérents n'atteint pas **1 000 dans un délai de 3 ans** à compter de la date d'agrément (*CGI, ann. II, art. 371 B et 371 N modifiés*) ;

Pour l'ouverture ou le maintien de chaque bureau secondaire, le centre ou l'association devra justifier d'un nombre de 500 adhérents supplémentaires au-delà du seuil de 1 000 et confier à ce bureau la réalisation des contrôles pour au moins 500 adhérents.

Les nouveaux organismes mixtes de gestion agréés sont soumis au même nombre minimum d'adhérents que les centres ou associations agréés (*V. § 21*).

Ces dispositions ne sont pas applicables aux centres de gestion et bureaux secondaires établis en Corse, en Guadeloupe, en Guyane, en Martinique, à Mayotte et à La Réunion.

► les professionnels de l'expertise comptable devront, pour être conventionnés, justifier d'un nombre de clients ou d'adhérents d'au minimum **500 personnes physiques ou morales** imposées à l'impôt sur le revenu d'après leur bénéfice réel ; la convention ne sera pas renouvelée si le nombre des clients ou d'adhérents vis-à-vis desquels le professionnel exerce la mission de visa fiscal n'atteint pas **1 000 dans un délai de 3 ans** à compter de la date de conclusion de la convention (*CGI, ann. II, art. 371 bis C bis nouveau*).

Pour attribuer à un établissement secondaire l'exercice de la mission de visa fiscal, le professionnel devra justifier, pour chaque établissement concerné, d'un nombre de 500 clients ou d'adhérents supplémentaires au-delà du seuil de 1 000 et confier à cet établissement la réalisation des contrôles pour au moins 500 adhérents ou clients.

17. Les centres de gestion, associations et organismes mixtes de gestion déjà bénéficiaires d'un agrément et les professionnels de l'expertise comptable déjà conventionnés disposeront d'un délai d'un an à compter du 1^{er} janvier 2019, soit jusqu'au 1^{er} janvier 2020, pour se mettre en conformité avec les nouvelles exigences relatives au nombre d'adhérents (*D. n° 2016-1356, 11 oct. 2016, art. 3*).

► Création des organismes mixtes de gestion agréés

18. La loi prévoit désormais la possibilité de regrouper au sein d'un organisme mixte de gestion agréé des adhérents relevant des bénéficiaires industriels et commerciaux, des bénéficiaires agricoles et des bénéficiaires non commerciaux (*CGI, art. 1649 quater K ter*).

Cette disposition a pour objet de simplifier les rapprochements d'organismes pour favoriser leur professionnalisation.

19. Le décret n° 2016-1356 du 11 octobre 2016 fixe les conditions d'agrément, de renouvellement ou de non-renouvellement d'agrément et de retrait d'agrément de ces organismes mixtes de gestion (*CGI, ann. II, art. 371 Z bis à 371 Z terdecies nouveaux*).

L'agrément est délivré pour une période de 3 ans. Il peut être renouvelé sur demande présentée au plus tard 6 mois avant l'expiration de l'agrément en cours. Le renouvellement de l'agrément intervient, à l'exception du premier renouvellement, tous les 6 ans (*CGI, ann. II, art. 371 Z undecies nouveau*).

20. Pour bénéficier de l'agrément, les organismes mixtes doivent avoir pour objet de fournir :

► à leurs adhérents industriels, commerçants, artisans ou agriculteurs, les services mentionnés à l'article 371 A de l'annexe II au CGI, dans les conditions prévues par cet article ;

Ils doivent donc avoir pour objet de fournir à ces adhérents :

- tous services en matière de gestion, notamment dans les domaines de l'assistance technique et de la formation ayant trait au droit, à la fiscalité, à la comptabilité ou à la gestion (*V. § 11*) ;
- ainsi qu'une analyse des informations économiques, comptables et financières en matière de prévention des difficultés économiques et financières.

► et à leurs adhérents membres de professions libérales et titulaires de charges et offices, les services mentionnés à l'article 371 M de l'annexe II au CGI, dans les conditions prévues par cet article (*CGI, ann. II, art. 371 Z bis nouveau*).

Ils doivent donc avoir pour objet :

- de développer chez leurs membres l'usage de la comptabilité, sous réserve des dispositions de l'ordonnance n° 45-2138 du 19 septembre 1945 portant institution de l'Ordre des experts-comptables et réglementant le titre et la profession d'expert-comptable ;
- de faciliter à ces derniers l'accomplissement de leurs obligations administratives et fiscales ;
- de leur fournir une assistance en matière de gestion ;
- de leur fournir une analyse des informations économiques, comptables et financières en matière de prévention des difficultés économiques et financières ;
- de leur proposer des formations ayant trait au droit, à la fiscalité, à la comptabilité ou à la gestion (*V. § 11 et 12*).

21. Le nombre des adhérents d'un organisme mixte devra, à compter du 1^{er} janvier 2019, respecter le seuil minimum de **500 personnes physiques ou morales** lors de la demande initiale d'agrément (*V. § 16*).

L'agrément ne sera pas renouvelé si le nombre des adhérents n'atteint pas **1 000 dans un délai de 3 ans** à compter de la date d'agrément (*CGI, ann. II, art. 371 Z ter nouveau*).

Ces dispositions ne sont pas applicables aux organismes mixtes établis en Corse, Guadeloupe, Guyane, Martinique, à Mayotte et à La Réunion.

22. Les dispositions que doivent comporter les statuts d'un organisme mixte sont analogues à celles des statuts des centres ou associations agréés (*CGI, ann. II, art. 371 Z sexies nouveau*), notamment en ce qui concerne l'examen périodique de sincérité des pièces justificatives (EPS) (*V. § 4*).

23. En principe, une cotisation de montant unique s'applique à l'ensemble des adhérents des organismes mixtes. Toutefois, l'organisme mixte peut appliquer une cotisation différenciée selon la catégorie d'imposition de ses adhérents, sans que l'écart entre les cotisations demandées puisse être supérieur à 20 % (*CGI, ann. II, art. 371 Z septies nouveau*).

24. L'adhérent d'un organisme mixte ne peut bénéficier de la dispense de majoration de 25 % (*CGI, art. 158, 7*) s'il n'a pas été membre adhérent de cet organisme pendant toute la durée de l'exercice considéré (*CGI, ann. II, art. 371 Z quaterdecies nouveau*).

Les mêmes **dérogations** que celles prévues pour les adhérents aux centres ou associations agréés sont applicables (cf. *CGI, ann. II, art. 371 L et 371 W : V. § 28*).

► Renforcement de l'indépendance des OGA

25. En application de l'article 1649 quater K bis du CGI, le décret n° 2016-1356 du 11 octobre 2016 précise que, dans les **conseils d'administration des centres de gestion, associations et organismes mixtes de gestion agréés** :

– il ne peut être attribué plus d'un tiers des sièges à des personnes exerçant une activité salariée, libérale ou d'administrateur bénévole au sein d'une même personne

morale, ou de personnes morales liées entre elles au sens de l'article 39,12 du CGI, ou **adhérentes ou affiliées les unes aux autres** (*CGI, ann. II, art. 371 E et 371 Q modifiés et art. 371 Z sexies nouveau*).

– chaque membre dispose d'une voix.

Ces règles visent à éviter la mainmise d'une structure externe au sein des organes décisionnels des organismes, afin de préserver l'impartialité et la qualité des travaux dans l'exercice de ses missions fiscales de contrôle, d'opinion et de sanction.

26. Ces dispositions entreront en vigueur le 1^{er} janvier 2019 (*D. n° 2016-1356, 11 oct. 2016, art. 3*).

► Aménagement des obligations des adhérents ou des clients

► Nouvel assouplissement de la condition d'adhésion sur tout l'exercice pour bénéficiaire de la dispense de la majoration de 25 %

27. Les contribuables qui sont adhérents d'un centre de gestion ou d'une association agréés ou qui font appel aux services d'un professionnel comptable autorisé ne sont pas soumis à la majoration de leur bénéfice de 25 % (*CGI, art. 158, 7*). Pour bénéficier de cette dispense, le contribuable doit en principe avoir été adhérent pendant toute la durée de l'exercice considéré ou avoir été lié avec le professionnel par la lettre de mission spécifique pendant toute la durée de l'exercice considéré.

28. Des **dérogations** sont toutefois prévues, notamment en cas de première adhésion pour l'imposition du bénéfice de l'exercice ouvert (ou de l'année ou de la période d'imposition commencée) depuis moins de 5 mois à la date de l'adhésion, ou pour l'exercice au cours duquel intervient la signature de la première lettre de mission avec un professionnel comptable autorisé, à condition que celle-ci soit intervenue dans le délai de 5 mois suivant la date d'ouverture de l'exercice donné.

29. Le décret n° 2016-1356 du 11 octobre 2016 prévoit une nouvelle dérogation en cas :

► de première adhésion :

– à un centre de gestion agréé avant la clôture de l'exercice comptable pour les contribuables franchissant les limites de chiffre d'affaires des régimes micro-BIC (*CGI, art. 50-0*) ou micro-BA (*CGI, art. 64 bis*) (*CGI, ann. II, art. 371 L, e nouveau*) ;

– à une association agréée avant la clôture de l'exercice comptable pour les contribuables franchissant les limites de chiffre d'affaires du régime micro-BNC (*CGI, art. 102 ter*) (*CGI, ann. II, art. 371 W, e nouveau*) ;

► de signature d'une première lettre de mission avec un professionnel comptable autorisé avant la clôture de l'exercice comptable pour les contribuables franchissant les limites de chiffre d'affaires des régimes micro-BIC, micro-BA ou micro-BNC (*CGI, ann. II, art. 371 bis L, f nouveau*).

► Acceptation du règlement par carte bancaire

30. Les adhérents des centres ou associations agréés, ainsi que les clients ou adhérents des professionnels comptables autorisés, sont désormais soumis à l'obligation d'accepter les règlements soit par chèque, soit par carte bancaire et doivent en informer leur clientèle selon certaines modalités (*CGI, art. 1649 quater E bis ; CGI, ann. II, art. 371 LA, 371 LC, 371 Y et 371 bis M modifiés*).

Les centres ou associations agréés et les professionnels comptables autorisés doivent porter ces obligations à la connaissance de leurs adhérents ou clients et s'assurer de leur exécution effective. ■