

46 Le régime des organismes de gestion agréés est aménagé pour être plus attractif

Loi art. 37

1 L'article 37 de la loi a pour but de renforcer le rôle et la mission des organismes de gestion agréés. Plusieurs avantages fiscaux liés à l'adhésion à un tel organisme dont la suppression était programmée sont finalement maintenus et, pour certains d'entre eux, aménagés. Les règles concernant la dispense de majoration de 25 % de la base d'imposition des revenus des adhérents font également l'objet d'aménagements. Par ailleurs, les compétences et les règles de fonctionnement de ces organismes sont modifiées.

Deux avantages fiscaux qui devaient être supprimés sont rétablis

2 Deux avantages fiscaux liés à l'adhésion à un organisme, c'est-à-dire la déduction intégrale du salaire du conjoint de l'exploitant et la réduction d'impôt pour frais de comptabilité, qui devaient être supprimés à compter du 1^{er} janvier 2016 sont maintenus. En effet, sont abrogés les articles 69 et 70 de la loi 2014-1654 du 29 décembre 2014 qui prévoyaient ces suppressions.

A noter En revanche, la **réduction du délai de reprise** dont bénéficiaient les adhérents d'organismes de gestion agréés n'est pas rétablie. Ils restent soumis au délai de reprise de droit commun de l'administration, soit trois ans (FR 60/14 10j p. 22).

La déduction intégrale du salaire du conjoint est maintenue

3 Le dispositif prévu à l'article 69 de la loi 2014-1654 du 29 décembre 2014 qui alignait la situation des adhérents à un organisme de gestion agréé sur celle des non-adhérents en matière de déductibilité du salaire du conjoint de l'exploitant individuel est abrogé. Cette mesure, dont l'application était prévue à compter du 1^{er} janvier 2016, devait limiter à 17 500 € le montant déductible du salaire du conjoint tant pour les adhérents que pour les non-adhérents.

Il en résulte qu'aux termes de l'article 154 du CGI le salaire du conjoint de l'exploitant individuel adhérent d'un centre de gestion ou d'une association agréés reste déductible du bénéfice imposable en totalité.

Ces règles s'appliquent également aux salaires versés aux conjoints d'associés de sociétés de personnes (y compris d'EURL, d'EARL et de sociétés civiles professionnelles).

A noter Il convient cependant de relever que l'article 154 du CGI n'a pas été modifié afin de prévoir expressément que le salaire du conjoint d'un adhérent d'un **organisme mixte de gestion** (n^{os} 25 s.) est déductible dans sa totalité. On attendra sur ce point les commentaires de l'administration.

4 Le présent article maintient le relèvement de la limite de déduction du salaire du conjoint de l'exploitant non adhérent de 13 800 € à 17 500 €.

Cette limite de déduction s'applique lorsque les époux sont mariés sous un régime de communauté ou de participation aux acquêts. En revanche, si les époux sont mariés sous un régime de séparation de biens, le salaire du conjoint est intégralement déductible, sur le fondement de la doctrine administrative, dès

lors qu'il correspond à une rémunération normale du travail effectivement fourni (BOI-BIC-CHG-40-50-10 n^{os} 210 s. : BIC-IX-35090 s.). De la même manière, la limitation n'est pas applicable aux salaires versés à un concubin (Rép. Authié : Sén. 17-3-1988 p. 370 n^o 9006, non reprise dans Bofip). Concernant les partenaires d'un Pacs, dans la mesure où le régime du Pacs est celui de la séparation de biens, la déduction du salaire d'un partenaire pacsé devrait, à notre avis, être intégrale sauf si les partenaires d'un Pacs optent pour un régime d'indivision. Mais l'administration ne s'est jamais prononcée sur ce point.

La déduction du salaire du conjoint n'est, en tout état de cause, autorisée que s'il correspond à un travail effectif, n'est pas excessif eu égard à l'importance du service rendu et si les cotisations sociales correspondantes sont acquittées.

La réduction d'impôt pour frais de comptabilité est maintenue avec un aménagement

5 L'article 70 de la loi 2014-1654 du 29 décembre 2014 qui supprimait à compter du 1^{er} janvier 2016 la réduction d'impôt, prévue à l'article 199 quater B du CGI, pour frais de tenue de comptabilité est abrogé.

Comme actuellement, les adhérents des centres de gestion agréés ou des associations agréées pourront bénéficier d'une réduction d'impôt sur le revenu au titre des frais occasionnés par la tenue de leur comptabilité et leur adhésion au centre ou à l'association, à condition :

– de réaliser un chiffre d'affaires n'excédant pas les limites du forfait agricole (notons toutefois que ce régime est abrogé à compter de l'imposition des revenus de 2016 et remplacé par un régime micro-BA, voir 16j p. 26), du régime micro-BIC ou du régime micro-BNC ;

– et d'être imposés sur option à un régime réel BIC-BA ou à la déclaration contrôlée BNC.

La réduction d'impôt sera toutefois désormais limitée aux deux tiers des dépenses exposées pour la tenue de la comptabilité et pour l'adhésion au centre ou à l'association. Elle reste soumise à la double limite de 915 € par an et du montant de l'impôt sur le revenu dû pour une année donnée.

A noter L'article 199 quater B du CGI n'a pas été modifié afin de prévoir expressément que la réduction s'applique aux adhérents d'un organisme mixte de gestion. On attendra sur ce point les commentaires de l'administration.

Entrée en vigueur

6 Conformément aux dispositions de l'article 37, IV de la présente loi, ces deux mesures s'appliquent aux **exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2016**. Il convient de souligner que pour les titulaires de BNC, elles s'appliquent à compter des périodes d'imposition ouvertes le 1^{er} janvier 2016, c'est-à-dire à compter des revenus perçus en 2016.

Notons en outre qu'aucune disposition particulière d'entrée en vigueur n'est prévue pour la **mesure d'abrogation des articles 69 et 70 de la loi 2014-1654 du 29 décembre 2014**. Cette mesure s'appliquera donc à compter de la date d'entrée en vigueur de la présente loi, soit le 31 décembre 2015. Par suite, les dispositions issues de ces deux articles qui devaient s'appliquer à compter du 1^{er} janvier 2016 n'auront donc pas eu de portée pratique.

Les règles permettant de bénéficier de la dispense de majoration de la base d'imposition sont aménagées

7 On sait que l'adhésion à un centre de gestion ou à une association agréés, ou le recours à un professionnel de l'expertise comptable autorisé par l'administration et ayant conclu avec elle une convention, procure un avantage fiscal dans la mesure où les autres contribuables voient la **base d'imposition** de leurs revenus retenue pour le calcul de l'impôt sur le revenu majorée de 25 %.

Le bénéfice de cette dispense est étendu à certains contribuables mais il est prévu également de nouveaux cas d'exclusion.

La dispense de majoration est étendue à certains contribuables

8 Le présent article étend aux adhérents des **organismes mixtes de gestion** prévus à l'article 1649 quater K ter (voir n^{os} 23 s.) la dispense de majoration de 25 % dont bénéficient les adhérents d'un centre de gestion ou d'une association agréés. De même, le recours à une **succursale d'expertise comptable** permet de bénéficier de la dispense de majoration.

Les succursales d'expertise comptable ont été créées par l'ordonnance 2014-443 du 30 avril 2014. Ces succursales sont des structures constituées par des personnes physiques ou morales ressortissant d'un autre Etat de l'UE ou de l'EEE, pour l'exercice de l'expertise comptable, qui n'ont pas de personnalité juridique. Elles ne sont pas membres de l'ordre des experts-comptables mais inscrites au tableau de l'ordre. Elles sont placées sous la responsabilité d'un expert-comptable exerçant au sein de la succursale et sont soumises aux mêmes conditions d'exercice que les professionnels de l'expertise comptable (Ord. 1945-2138 du 19-9-1945 art. 7 quin-quies).

9 La dispense de majoration est accordée aux contribuables qui font appel à un **certificateur à l'étranger** (voir n^{os} 30 s.) pour les seuls revenus de source étrangère provenant d'un Etat membre de l'Union européenne ou d'un autre Etat partie à l'accord sur l'Espace économique européen ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales.

Cette dispense s'applique également aux **revenus encaissés à l'étranger** visés par un **organisme de gestion agréé** ou un **professionnel de l'expertise comptable** (voir n^o 16).

A noter Il convient cependant de relever que l'administration a déjà admis, dans une mise à jour de sa base Bofip en date du 26 janvier 2015, que la dispense de majoration peut s'appliquer aux revenus provenant d'un Etat membre de l'UE, du Liechtenstein, d'Islande ou de Norvège à condition que le contribuable soit adhérent d'un organisme agréé ou fasse appel aux services d'un comptable conventionné ou encore ait recours à un certificateur étranger qui réalise les travaux de contrôle incombant habituellement aux organismes agréés. Ce certificateur étranger doit avoir conclu une convention individuelle avec la DGFIP (BOI-IR-BASE-10-IO-20 n^o 135 : FR 5/15 1j p. 2).

De nouveaux cas d'exclusion de la dispense sont prévus

10 Il est prévu que ne peuvent pas bénéficier de la dispense de majoration les **contribuables** qui ont été **exclus d'un centre**

de gestion ou d'une association ou d'un organisme mixte de gestion agréé pour n'avoir pas :

– fourni de réponse suffisante aux demandes de justification de l'un de ces organismes dans le cadre des missions prévues aux articles 1649 quater E et 1649 quater H du CGI ;

– donné suite à la demande de l'un de ces organismes de rectifier une déclaration fiscale ou à la suite d'une procédure ouverte en application de l'article L 166 du LPP.

11 Verront également leurs revenus majorés les contribuables faisant appel à un professionnel de l'expertise comptable et dont la **lettre de mission** a été **résiliée** par ce dernier au titre de l'année d'imposition pour n'avoir pas :

– fourni de réponse suffisante aux demandes de justification de l'un de ces professionnels dans le cadre des missions prévues à l'article 1649 quater L du CGI ;

– donné suite à la demande de l'un de ces professionnels de rectifier une déclaration fiscale ou à la suite d'une procédure ouverte en application de l'article L 166 C du LPP.

Entrée en vigueur

12 A défaut de dispositions particulières d'entrée en vigueur, ces mesures s'appliquent à compter de la date d'**entrée en vigueur de la loi**, c'est-à-dire à compter du 31 décembre 2015, lendemain de sa publication au Journal officiel.

Les missions et les obligations des OGA sont sensiblement modifiées

13 Outre les modifications évoquées ci-dessus ayant des incidences fiscales sur les adhérents et clients des organismes de gestion agréés (OGA), l'article 37 de la loi modifie sensiblement les missions et les obligations incombant à ces organismes. Tout d'abord, le **champ de leurs compétences est étendu** à la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises et aux revenus étrangers. Par ailleurs, un examen périodique des OGA et de leurs adhérents est instauré. De plus, une obligation d'accepter les **paiements effectués par carte bancaire** est ajoutée à celle déjà existante d'accepter les chèques.

L'article 37 de la loi permet également le **regroupement au sein d'un même organisme** de gestion agréé d'adhérents relevant de différentes catégories d'imposition (BIC, BA et BNC). De même, il autorise des **certIFICATEURS ÉTRANGERS** agréés à contrôler les revenus de source étrangère de contribuables établis en France. Enfin, des modifications sont apportées dans la **composition des conseils d'administration** des OGA.

Le champ de compétence des OGA est étendu à la CVAE et aux revenus étrangers

14 Le présent article étend le champ de compétence des organismes de gestion agréés (OGA) aux déclarations de cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises (CVAE) et aux revenus perçus à l'étranger. Il aménage également les modalités de contrôle des adhérents.

15 **Actuellement**, les organismes agréés (centres de gestion agréés et associations agréées) ont l'obligation de procéder chaque année aux contrôles de concordance, de cohérence et de vraisemblance des déclarations de résultats et de taxe sur le chiffre d'affaires de leurs adhérents (CGI art. 1649 quater E et 1649 quater H). Ce contrôle doit être effectué **dans les six mois** à partir de la date de réception des déclarations de résultats par l'organisme. Une obligation comparable est également prévue à l'égard des professionnels de l'expertise comptable conventionnés (CGI art. 1649 quater M).

Par ailleurs, les organismes agréés ont la possibilité de demander à leurs adhérents tous les renseignements utiles afin de procéder à ces contrôles.

16 L'article 37 de la loi étend le champ de l'obligation de ces différents contrôles aux déclarations de CVAE et, le cas échéant, aux revenus encaissés à l'étranger. Par ailleurs, il prévoit que le délai de six mois est porté à neuf mois pour les adhérents faisant l'objet d'un examen de sincérité (n° 17). Par conséquent, en plus de leurs contrôles actuels, les OGA et les comptables conventionnés doivent désormais procéder aux contrôles annuels de concordance, de cohérence et de vraisemblance des déclarations n° 1330-CVAE souscrites par leurs adhérents. Ils doivent également effectuer les mêmes contrôles pour les revenus que leurs membres seraient amenés à percevoir à l'étranger et qui ne seraient pas contrôlés par un certificateur étranger (voir ci-dessous n° 30 s.).

A l'instar des contrôles déjà existants, des précisions sur la méthodologie de ces missions seront fournies par l'administration.

Notons toutefois que l'administration a déjà admis que la dispense de majoration est applicable lorsque l'organisme agréé ou le professionnel de l'expertise comptable exerce un contrôle formel de la déclaration des revenus encaissés à l'étranger par un contribuable domicilié en France (voir n° 9).

17 Afin de renforcer l'efficacité des contrôles, l'article 37 de la loi permet désormais aux organismes de gestion agréés et aux comptables conventionnés de se faire remettre tous les documents qu'ils jugent utiles (et non plus seulement les renseignements).

En pratique, il devrait s'agir des déclarations, factures, devis ou tout autre document pouvant être utiles à l'accomplissement de leur mission de surveillance.

Un examen périodique de sincérité des adhérents et des OGA est instauré

18 Le présent article instaure pour chaque adhérent un examen périodique de sincérité par l'organisme de gestion, selon des modalités définies par décret en Conseil d'Etat.

Cet examen qui devrait s'appuyer sur l'analyse à un rythme pluriannuel de pièces justificatives permettra notamment de vérifier la déductibilité de certaines charges. On attendra la publication du décret d'application qui devrait fixer les modalités de contrôle, notamment la fréquence, la méthodologie et les conséquences à tirer en cas d'anomalies mises en évidence par l'organisme de gestion.

Il est expressément précisé que cet examen ne constitue pas le début d'un contrôle fiscal (examen de la situation fiscale personnelle ou vérification de comptabilité).

19 L'article 37 de la loi prévoit par ailleurs que les organismes agréés doivent se soumettre à un contrôle spécifique de l'administration fiscale (CGI art. 1649 quater K quater nouveau). Les comptables conventionnés sont déjà soumis à un contrôle de ce type conformément à l'article 1649 quater L du CGI. Là encore, des précisions sur les modalités de ces contrôles devraient être fournies par l'administration.

Par ailleurs, il est expressément précisé que cet examen ne constitue, ni à leur égard ni à l'égard de leurs adhérents ou de leurs clients, le début d'un contrôle.

On notera que le même type de contrôle est prévu à l'égard des organismes mixtes de gestion (voir n° 24 s.).

L'obligation d'accepter les chèques est étendue aux paiements par cartes bancaires

20 Une obligation est instituée pour les adhérents des OGA d'accepter les paiements effectués par cartes bancaires.

21 Actuellement, les adhérents des organismes agréés (centres de gestion agréés et associations agréées) ont l'obligation d'accepter les règlements par chèques, de faire libeller ces chèques à leur ordre et de ne pas les endosser, sauf en cas de remise directe à l'encaissement. Ils doivent en informer la clientèle par l'apposition d'une affichette et d'une mention spéciale dans la correspondance (CGI art. 1649 quater E bis et ann. II art. 371 Y). Les clients des comptables conventionnés ne sont pas concernés par cette obligation.

22 L'article 37 de la loi prévoit que les adhérents des organismes de gestion agréés doivent désormais accepter les règlements par chèques ou par cartes bancaires.

Des précisions sur la mise en œuvre de cette nouvelle obligation devraient être fournies par décret, notamment sur les modalités de publicité imposées aux adhérents.

Les clients des comptables conventionnés sont désormais également soumis à cette obligation d'accepter les chèques et les cartes bancaires (CGI art. 1649 quater L).

Des organismes mixtes de gestion peuvent désormais être créés

23 L'article 37 de la loi permet le regroupement au sein d'un même organisme de gestion agréé, dénommé organisme mixte de gestion, d'adhérents relevant des régimes des BIC, des BA et des BNC.

24 Actuellement, les centres de gestion agréés (CGA) s'adressent à toutes les entreprises industrielles, commerciales artisanales et agricoles relevant de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés, ainsi qu'à des contribuables exerçant à titre non professionnel une activité relevant des BIC (CGI art. 1649 quater C). Les associations de gestion agréées (AGA) sont, quant à elles, réservées aux membres des professions libérales et aux titulaires de charges, ainsi qu'aux contribuables qui disposent de revenus non professionnels imposés dans la catégorie des BNC (CGI art. 1649 quater F). Un même organisme ne peut donc regrouper des contribuables relevant de la catégorie des BNC avec des contribuables relevant d'autres catégories d'imposition (BIC ou BA).

25 Afin d'introduire plus de souplesse dans la gestion des centres, le présent article prévoit la possibilité de regrouper, au sein d'un même organisme, dénommé organisme mixte de gestion (OMG), des adhérents relevant des bénéfices industriels et commerciaux, des bénéfices agricoles et des bénéfices non commerciaux (CGI art. 1649 quater K ter nouveau).

La transformation d'une AGA ou d'un CGA existant, en OMG (ou, le cas échéant, la création d'un tel organisme) est toutefois subordonnée à l'obtention d'un agrément spécifique délivré par l'autorité administrative désignée par décret.

26 Selon que les adhérents relèvent des CGA ou des AGA, les OMG réalisent pour ces derniers les services et missions spécifiques à chaque type d'organisme concerné. Il s'agit des missions visées respectivement aux articles 1649 quater C à 1649 quater E pour les CGA et aux articles 1649 quater F à 1649 quater G pour les AGA.

Parallèlement, selon qu'ils relèvent des CGA ou des AGA, les adhérents des OMG sont soumis aux obligations qui leur incomberaient en cas d'adhésion à ce type d'organismes

(obligation d'accepter les chèques et cartes bancaires, respect des normes comptables propres à leur profession...).

27 A l'instar des CGA ou des AGA, les organismes mixtes de gestion doivent se soumettre à un contrôle spécifique de l'administration fiscale (CGI art. 1649 quater K quater nouveau). Il est expressément précisé que cet examen ne constitue pas à leur égard le début d'un contrôle fiscal.

Des mesures de coordination qui visent à instaurer une égalité de traitement

28 Afin d'instaurer une égalité de traitement entre les différents types d'organismes de gestion agréés, le législateur prévoit diverses mesures de coordination. Tout d'abord, l'article 158, 7 du CGI est modifié afin d'étendre le bénéfice de la non-majoration de 25 % aux adhérents des OMG selon les mêmes modalités que pour les adhérents des CGA et AGA (voir n° 8).

Par ailleurs, l'article 1649 quater J du CGI, qui prévoit que le renouvellement des agréments des organismes agréés intervient tous les six ans, s'applique également à l'agrément spécifique des OMG. De même, la possibilité prévue à l'article 1649 quater K du même Code de subordonner le maintien ou le renouvellement d'un agrément au changement de l'équipe dirigeante d'un CGA ou d'une AGA défailtant vise désormais les OMG. Comme pour les CGA et les AGA, le directeur départemental des finances publiques assiste également, avec voix consultative, aux délibérations des organes dirigeants des organismes mixtes de gestion (CGI art. 1649 quater I).

29 L'article 1755 du CGI prévoit une dispense de pénalité pour les personnes qui adhèrent à un CGA ou une AGA et qui révèlent spontanément dans les trois mois de leur adhésion les insuffisances et omissions de leurs déclarations professionnelles. Cette faculté est désormais offerte aux adhérents des organismes mixtes de gestion.

Enfin, l'article L 166 du LPF est aménagé pour imposer à l'administration fiscale de communiquer aux présidents des OMG les renseignements nécessaires pour prononcer l'exclusion des adhérents ne respectant pas les obligations leur incombant (nature et montant des redressements).

Elle doit également communiquer à la commission chargée d'émettre un avis sur le renouvellement ou le retrait de l'agrément d'un OMG les renseignements nécessaires pour se prononcer sur les affaires qui lui sont soumises.

Des certificateurs étrangers autorisés à contrôler les revenus de source étrangère

30 Afin de mettre le régime des organismes de gestion agréés en conformité avec le droit de l'Union européenne, l'article 37 de la loi permet aux certificateurs étrangers autorisés par l'administration fiscale d'examiner les revenus de source étrangère de leurs clients. Ces derniers bénéficient alors de la dispense de majoration de 25 % pour ces seuls revenus étrangers. Relevons que l'administration admet déjà que la dispense peut s'appliquer lorsque le contribuable fait appel à un certificateur étranger (n° 9).

31 L'article 1649 quater N nouveau du CGI prévoit que les professionnels ou organismes n'ayant pas d'établissement stable en France mais qui sont établis dans l'Union européenne ou l'Espace économique européen (EEE) et qui procurent une assistance technique permettant une meilleure connaissance des revenus non salariaux perçus dans cet Etat et assurant la sincérité des déclarations fiscales peuvent conclure avec le directeur général de la DGFIP ou son délégué une convention triennale

dans laquelle ils s'engagent à procéder chaque année, pour les déclarations de revenus encaissés à l'étranger et les déclarations de résultats déposées à l'étranger de leurs clients ou adhérents, aux contrôles prévus à l'article 1649 quater E du CGI. Il s'agit, en pratique, des contrôles de concordance, de cohérence et de vraisemblance des déclarations évoqués ci-dessus au n° 15.

Les conditions et modalités de la délivrance de l'autorisation, de la conclusion de la convention avec l'administration fiscale et de son contrôle seront précisées par décret en Conseil d'Etat.

On rappelle que les organismes de gestion agréés français ont désormais la possibilité de procéder aux contrôles de concordance, de cohérence et de vraisemblance des revenus de source étrangère (à ce sujet, voir ci-dessus n° 16).

32 Des précisions sont apportées sur les modalités de dénonciation de la convention entre l'administration fiscale et le certificateur étranger. L'article 1649 quater O nouveau du CGI prévoit ainsi que le directeur général de la DGFIP ou son délégué peut la dénoncer, après avoir informé les intéressés et les avoir mis en mesure de présenter leurs observations sur les faits reprochés. Les clients ou adhérents du certificateur sont informés de cette décision.

La composition des conseils d'administration des OGA est fixée par décret

33 Afin de renforcer l'indépendance des OGA vis-à-vis de la profession des experts-comptables, l'article 1649 quater K bis nouveau du CGI prévoit que la composition des conseils d'administration des organismes de gestion agréés (CGA, AGA et OMG) est fixée par décret en Conseil d'Etat. Ce décret devrait venir limiter le nombre d'experts-comptables dans les conseils d'administration des organismes de gestion agréés. On attendra avec intérêt la publication de celui-ci car il risque d'entraîner des conséquences importantes dans les structures dirigeantes existantes.

Selon le rapport parlementaire, ces règles « visent à éviter la mainmise d'une structure externe au sein des organes décisionnels de l'OGA, afin de préserver l'impartialité et la qualité de ses travaux dans l'exercice de ses missions fiscales de contrôle, d'opinion et de sanction ».

Les missions des comptables conventionnés sont calées sur celles des OGA

34 Le présent article modifie la rédaction de l'article 1649 quater L du CGI consacré aux missions des comptables conventionnés à l'égard de leurs clients ou adhérents pour y introduire des renvois aux articles relatifs aux CGA ou aux AGA. Il est désormais prévu que ces professionnels sont tenus de réaliser, selon la nature des activités de leurs clients, les mêmes missions que celles effectuées par les organismes de gestion agréés. En pratique, cet alignement sur le régime des OGA est largement formel car l'article 1649 quater L énumérait déjà les mêmes missions que celles prévues à l'égard des CGA et AGA (examen de concordance et de cohérence des déclarations, aide à la télédéclaration, fourniture d'un dossier de gestion...).

On rappelle par ailleurs que les comptables conventionnés doivent désormais se soumettre à un contrôle spécifique de l'administration fiscale (voir n° 18). De plus, les clients des comptables conventionnés sont désormais soumis à l'obligation d'accepter les chèques et les cartes bancaires (voir n° 19).