

Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-DJC-OA-20-10-10-30-20/12/2021

Date de publication : 20/12/2021

DJC - Centres de gestion, associations agréés et organismes mixtes agréés (CGA, AA et OMGA) - Fonctionnement des CGA, des AA et des OMGA - Missions des centres de gestion agréés (CGA) et des organismes mixtes de gestion agréés (OMGA) - Examen par les CGA et les OMGA des déclarations et documents communiqués par les adhérents

Positionnement du document dans le plan :

DJC - Dispositions juridiques communes

Centres de gestion, associations agréés et organismes mixtes agréés (CGA, AA et OMGA)

Titre 2 : Fonctionnement des CGA, des AA et des OMGA

Chapitre 1 : Missions des organismes agréés

Section 1 : Mission des centres et organismes mixtes de gestion agréés

Sous section 3 : Examen par les CGA et les OMGA des déclarations et documents communiqués par les adhérents

Sommaire :

I. Principes généraux

II. Contrôle formel des documents comptables et des déclarations

A. Contrôle formel des documents comptables

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

2. L'adhérent tient lui-même sa comptabilité et confie l'élaboration de sa déclaration de résultats au centre ou à l'organisme mixte

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

B. Contrôle formel des déclarations

III. Examen de concordance, de cohérence et de vraisemblance

IV. Examen périodique de sincérité des pièces justificatives

V. Cas particulier des revenus de source étrangère

VI. Contrôle de validité du fichier des écritures comptables

1

Les centres de gestion agréés (CGA) et organismes mixtes de gestion agréés (OMGA) ont pour objet d'apporter à leurs membres une aide en matière de gestion. En dehors de leur action de formation, ils ne

peuvent mener à bien cette mission que dans la mesure où les éléments dont ils disposent pour confectionner le dossier de gestion (I-A § 10 et suiv. du BOI-DJC-OA-20-10-10-30) reposent sur une comptabilité sincère.

Pour qu'il en soit ainsi, la réglementation :

- soumet les adhérents à diverses obligations ([code général des impôts \[CGI\], ann. II, art. 371 E](#) pour les CGA et [CGI, ann. II, art. 371 Z sexies](#) pour les OMGA ; [II-B-1-b § 110 à 120 du BOI-DJC-OA-10-10-30](#) pour les CGA et [II-B-3-b § 156 du BOI-DJC-OA-10-10-30](#) pour les OMGA) :

- souscrire à un engagement de sincérité ;

- adresser diverses informations comptables au CGA ou à l'OMGA qui peut en donner communication à l'agent chargé du contrôle de qualité du CGA ou de l'OMGA ;

- impose aux CGA ou aux OMGA de sanctionner les adhérents qui manquent de manière grave ou répétée à leurs engagements ;

- prescrit aux autorités chargées d'examiner les demandes de renouvellement d'agrément, de tenir compte de l'action menée par les CGA et les OMGA en ce domaine ([CGI, ann. II, art. 371 J](#) pour les CGA et [CGI, ann. II, art. 371 Z undecies](#) pour les OMGA).

En outre, les CGA ou les OMGA contrôlent la capacité de leurs adhérents à respecter, le cas échéant, le I de l'[article L. 47 A du livre des procédures fiscales \(LPF\)](#) ([CGI, ann. II, art. 371 E, 6°](#) pour les CGA et [CGI, ann. II, art. 371 Z sexies, 6°](#) pour les OMGA).

Les modalités de ces missions sont précisées aux **I § 10 à 40** et **II et III § 50 à 180**.

I. Principes généraux

10

En application du c du 3° de l'[article 371 E de l'annexe II au CGI](#), l'adhésion à un CGA implique, pour les adhérents imposés d'après leur bénéfice réel, l'obligation de communiquer au CGA le bilan, le compte de résultat, tous documents annexes, ainsi que tout document sollicité par le CGA dans le cadre des contrôles réalisés en application de l'[article 1649 quater E du CGI](#).

Le e du 3° de l'article 371 E de l'annexe II au CGI prévoit que l'adhérent est exclu du CGA en cas de manquements graves ou répétés à ses engagements ou obligations.

Le CGA n'est en mesure d'assurer sa mission que si les éléments dont il dispose reposent sur une comptabilité sincère.

Dès lors, le CGA doit mettre en œuvre les moyens et procédures qui lui paraissent les plus 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 modifiée portant institution de l'ordre des experts-comptables et réglant le titre et la profession d'expert-comptable](#).

En application du 3° de l'[article 371 Z sexies de l'annexe II au CGI](#), les adhérents des OMGA sont soumis aux mêmes obligations dans les mêmes conditions.

20

Par ailleurs, le rôle du CGA et de l'OMGA est de détecter et 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 (DGFIP) conformément à l'[article L. 10 du LPF](#) et l'[article L. 13 du LPF](#).

30

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

40

Le CGA ou l'OMGA doit procéder à un contrôle formel des documents comptables et des déclarations ainsi qu'à un examen de cohérence, de concordance et de vraisemblance (ECCV) de l'ensemble des déclarations reçues ([III § 150 et suivants](#)) et, le cas échéant, à un examen périodique de sincérité (EPS) des pièces justificatives ([IV § 181 et suivants](#)).

L'ensemble des opérations de contrôle et de rapprochement des déclarations de bénéficiaires agricoles (BA) et de bénéficiaires industriels et commerciaux (BIC), de taxes sur le chiffre d'affaires, et de cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises (CVAE) doit être réalisé conformément à la liste des diligences à effectuer par les CGA et les OMGA en matière de BIC ([BOI-ANNX-000411](#)) et de BA ([BOI-ANNX-000466](#)) en vue de la délivrance du compte rendu de mission (CRM).

II. Contrôle formel des documents comptables et des déclarations

50

Lors de son adhésion, l'adhérent s'engage à transmettre à son CGA ou à son OMGA un certain nombre de documents et déclarations lui permettant de procéder à leur contrôle formel et à l'ECCV voire, le cas échéant, à l'EPS des pièces justificatives, prévus à l'[article 1649 quater E du CGI](#).

Pour les commentaires relatifs aux obligations incombant aux adhérents, il convient de se reporter au [II-B-1-b § 110 du BOI-DJC-OA-10-10-30](#) (pour les CGA) et au [II-B-3-b § 156 du BOI-DJC-OA-10-10-30](#) (pour les OMGA).

A. Contrôle formel des documents comptables

60

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

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

70

Le CGA ou l'OMGA ne peut conditionner l'adhésion d'un de ses membres au recours aux services d'un professionnel de l'expertise comptable.

80

Les obligations comptables prévues par le législateur sont applicables aux adhérents de CGA et d'OMGA.

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 BIC ou BA ou à l'impôt sur les sociétés) doivent tenir une comptabilité d'engagement.

Les obligations comptables sont toutefois assouplies pour les entrepreneurs individuels qui relèvent du régime simplifié ([BOI-BIC-DECLA-30-20](#)).

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

La méthodologie comptable utilisée par l'entreprise adhérente doit être conforme aux réglementations comptable et fiscale.

Pour s'en assurer, le CGA ou l'OMGA demande, de manière concomitante à la réalisation de l'examen périodique de sincérité (EPS), 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.

90

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

100

Le CGA ou l'OMGA 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 n° 45-2138 du 19 septembre 1945 modifiée](#) qui fixe le périmètre d'activité des professionnels de l'expertise comptable.

Le cas échéant, le CGA ou l'OMGA peut mettre en place des séances spécifiques de formation en matière de tenue de comptabilité.

Ces actions de formation se déroulent dans le respect des dispositions relatives à la mission de formation exposée au [BOI-DJC-OA-20-10-50](#).

En outre, les conventions mentionnées en [annexe de l'arrêté du 22 novembre 2016 fixant les modèles de conventions prévues aux articles 371 C, 371 O, 371 Z quater et 371 bis B de l'annexe II au code général des impôts conclues entre les centres de gestion agréés, les associations de gestion agréées, les organismes mixtes de gestion agréés, les professionnels de l'expertise comptable, et l'administration fiscale](#) prévoient que les CGA ou les OMGA 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.

2. L'adhérent tient lui-même sa comptabilité et confie l'élaboration de sa déclaration de résultats au centre ou à l'organisme mixte

110

Les adhérents peuvent confier au CGA ou l'OMGA dont ils dépendent le soin d'élaborer leurs déclarations fiscales ([CGI, ann. II, art. 371 E, 2°](#) pour les CGA et [CGI, ann. II, art. 371 Z sexies, 2°](#) pour les OMGA).

Ils doivent alors lui fournir tous les éléments nécessaires à l'établissement de documents sincères et complets.

Toutefois, ces déclarations ne peuvent porter que sur une période au cours de laquelle les intéressés étaient membres du CGA ou de l'OMGA .

Le CGA ou l'OMGA chargé d'élaborer la déclaration de résultats doit s'assurer que cette déclaration est servie conformément aux modalités prévues dans la notice d'aide à l'élaboration de la déclaration de résultats et 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 (exemples : inscription en frais généraux ou dans le compte achats du prix de revient d'une immobilisation amortissable).

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

120

Le a du 3° de l'[article 371 E de l'annexe II au CGI](#) prévoit que l'adhérent d'un CGA 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.

En application du 3° de l'[article 371 Z sexies de l'annexe II au CGI](#), les adhérents des OMGA sont soumis aux mêmes obligations dans les mêmes conditions.

Le professionnel de la comptabilité peut attester (selon le modèle de déclaration du professionnel de l'expertise comptable pour les adhérents des CGA ou des OMGA figurant au [BOI-LETTRE-000169](#)), d'une part, qu'il tient, présente 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 CGA ou à l'OMGA sont le reflet de la comptabilité.

Cette attestation est délivrée à l'adhérent du CGA ou de l'OMGA sous format papier ou dématérialisé au plus tard lors de l'envoi de la première déclaration de résultats au CGA ou à l'OMGA .

Elle fait foi tant que la lettre de mission prévue à l'[article 151 du décret n° 2012-432 du 30 mars 2012 relatif à l'exercice de l'activité d'expertise comptable](#) et liant le professionnel de la comptabilité à son client ou adhérent n'est pas dénoncée.

En présence de cette attestation, le CGA ou l'OMGA est dispensé d'effectuer le contrôle formel des documents comptables de l'adhérent concerné.

À défaut, le CGA ou l'OMGA doit mettre en œuvre les dispositions prévues dans le cas où l'adhérent tient lui-même sa comptabilité ([II-A-1 § 70 à 100](#)).

B. Contrôle formel des déclarations

130

Le CGA ou l'OMGA procède annuellement à un contrôle en la forme des déclarations de résultats et de leurs annexes, de taxes sur le chiffre d'affaires, de CVAE et, le cas échéant, de revenus encaissés à l'étranger ([CGI, art. 1649 quater E, al. 2](#), auquel renvoie le deuxième alinéa de l'[article 1649 quater K ter](#) du même code).

A ce titre, le CGA ou l'OMGA vérifie que les documents mentionnés supra sont complets, servis conformément aux notices fiscales et ne comportent pas d'erreurs matérielles.

140

À l'occasion de ce contrôle, le CGA ou l'OMGA doit également s'assurer notamment, avant la délivrance de l'attestation prévue à l'[article 371 L de l'annexe II au CGI](#) pour les CGA, auquel renvoie l'[article 371 Z quaterdecies de l'annexe II au CGI](#) pour les OMGA, 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 démission d'un autre organisme de gestion agréé (OGA) ou 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, conformément à l'article 371 bis L de l'annexe II au CGI.

Toutefois, le CGA ou l'OMGA ne peut pas refuser de délivrer l'attestation prévue au dernier alinéa de l'article 371 L de l'annexe II au CGI pour les CGA, auquel renvoie l'article 371 Z quaterdecies de l'annexe II au CGI pour les OMGA, lorsque la déclaration de résultats et ses annexes sont adressées au service des impôts des entreprises (SIE) en dehors des délais légaux. En revanche, il doit appeler l'attention de l'adhérent sur la nécessité de respecter ces délais.

III. Examen de concordance, de cohérence et de vraisemblance

150

Le dernier alinéa de l'article 1649 quater E du CGI pour les CGA, auquel renvoie le deuxième alinéa de l'article 1649 quater K ter du CGI pour les OMGA, prévoit que le CGA ou l'OMGA, après avoir procédé à un contrôle formel des déclarations de résultats et de leurs annexes, des déclarations de taxes sur le chiffre d'affaires, des déclarations de CVAE et, le cas échéant, de revenus encaissés à l'étranger, procède à l'ECCV. A cet effet, le CGA ou l'OMGA demande à ses adhérents tous renseignements et documents utiles.

L'ECCV des déclarations de résultats, de taxes sur le chiffre d'affaires, de CVAE et, le cas échéant, de revenus perçus à l'étranger est effectué dans les neuf mois de la date de réception des déclarations des résultats par le CGA ou l'OMGA.

Le CGA ou l'OMGA n'a pas à effectuer d'ECCV pour ceux de ses adhérents imposés selon le régime micro prévu à l'article 50-0 du CGI (BOI-BIC-DECLA-30-30).

160

L'ECCV des déclarations de résultats, de taxes sur le chiffre d'affaires, de CVAE et, le cas échéant, de revenus encaissés à l'étranger, constitue une des missions essentielles incombant aux CGA et aux OMGA.

Une grande latitude leur est laissée quant aux moyens à mettre en œuvre pour accomplir au mieux cette mission.

Afin de s'assurer que l'adhérent communique l'ensemble des déclarations nécessaires à la réalisation des ECCV dans les délais impartis, le CGA ou l'OMGA 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, le CGA ou l'OMGA peut prévoir la communication des copies de l'ensemble des déclarations déposées (photocopies ou copies numérisées) avant une date qu'il détermine ou bien au fur à mesure des dépôts de celles-ci.

En tout état de cause, il est rappelé que le CGA ou l'OMGA préserve en toute circonstance son autonomie et conserve la responsabilité et la maîtrise intellectuelle de cette mission, dans l'hypothèse où sa réalisation a été confiée à des tiers.

170

Pour mener à bien cette mission, le CGA ou l'OMGA demande à ses adhérents tous renseignements utiles (CGI, art. 1649 quater E et CGI, art. 1649 quater K ter).

Le CGA ou l'OMGA doit notamment :

- veiller à la cohérence interne des déclarations de taxes sur le chiffre d'affaires ;
- veiller à la cohérence interne des déclarations de résultats et de leurs 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 CVAE, de taxes sur le chiffre d'affaires et, le cas échéant, de revenus perçus à l'étranger ;
- utiliser les informations mises en évidence par l'établissement du tableau de financement. Ce tableau 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 qu'il appelle, tant sur le plan de la structure financière que de l'exploitation de l'entreprise, le CGA ou l'OMGA procède 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.

180

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 CGA et les OMGA doivent également s'assurer que leurs recommandations sont suivies d'effet.

Les adhérents qui ne procèdent pas 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 et s'exposent à l'engagement par le CGA ou l'OMGA d'une procédure disciplinaire d'exclusion.

IV. Examen périodique de sincérité des pièces justificatives

181

Conformément aux dispositions du deuxième alinéa de l'[article 1649 quater E du CGI](#) pour les CGA, auquel renvoie le deuxième alinéa de l'[article 1649 quater K ter du CGI](#) pour les OMGA, les CGA et les OMGA procèdent à un EPS des pièces justificatives de leurs adhérents soumis à un régime réel d'imposition, cet examen ne constituant pas le début d'une des procédures mentionnées à l'[article L. 12 du LPF](#) et à l'[article L. 13 du LPF](#).

Le CGA ou l'OMGA dispose d'un délai de neuf mois à compter de la date de réception des déclarations de résultat pour réaliser l'EPS.

L'obligation de contrôler la sincérité des pièces justificatives s'applique aux exercices clôturés à compter du 31 décembre 2016.

182

Conformément au 4° de l'[article 371 E de l'annexe II au CGI](#), auquel renvoie le 4° de l'[article 371 Z sexies de l'annexe II au CGI](#), pour réaliser l'EPS, le CGA ou l'OMGA sélectionne des adhérents selon une méthode fixée par l'[arrêté du 9 janvier 2017 fixant la méthode de sélection des adhérents ou des clients, prévue aux articles 371 E, 371 Q, 371 Z sexies et 371 bis F de l'annexe II au code général des impôts, faisant l'objet, au titre d'une année donnée, d'un examen périodique de pièces justificatives par les centres de gestion agréés, les associations agréées, les organismes mixtes de gestion agréés et les professionnels de](#)

[l'expertise comptable.](#)

La méthode prévoit, d'une part, une sélection systématique des nouveaux adhérents et, d'autre part, une sélection aléatoire des adhérents soumis à l'EPS.

Les adhérents susceptibles de faire l'objet d'un EPS sont ceux figurant au registre des adhérents du CGA ou de l'OMGA, arrêté à la date du 31/12/N-1 par rapport à l'année de réalisation de l'EPS.

Pour des raisons pratiques, le CGA ou l'OMGA est dispensé de réaliser l'EPS des adhérents tirés au sort dans les cas de figure suivants rencontrés chez les adhérents : décès, cession ou cessation d'activité, changement de régime d'imposition, ou encore force majeure (caractérisée par l'extériorité, l'imprévisibilité et l'irrésistibilité de l'événement). Lorsque le CGA ou l'OMGA tire au sort en début d'année des adhérents placés dans l'une de ces situations, il n'a pas à leur substituer d'autres adhérents.

Les dispositions de l'article 1^{er} de l'arrêté du 21 juillet 2021 modifiant l'arrêté du 9 janvier 2017 fixant la méthode de sélection des adhérents ou des clients, prévue aux articles 371 E, 371 Q, 371 Z sexies et 371 bis F de l'annexe II au code général des impôts, faisant l'objet, au titre d'une année donnée, d'un examen périodique de pièces justificatives par les centres de gestion agréés, les associations agréées, les organismes de gestion agréés et les professionnels de l'expertise comptable, prévoient que l'OGA est également dispensé de réaliser l'EPS (systématique et aléatoire) pour les adhérents sélectionnés qui ont demandé la réalisation de l'examen de conformité fiscale (ECF), prestation de nature contractuelle prévue par le décret n° 2021-25 du 13 janvier 2021 portant création de l'examen de conformité fiscale. La mention d'un ECF dans la déclaration de résultats de l'exercice concerné, selon les modalités prévues par l'article 1649 quater B quater du CGI, permet de justifier la dispense d'EPS pour cette année. Ainsi, lorsque l'OGA réalise son tirage au sort en début d'année, permettant de sélectionner les adhérents qui seront soumis à l'EPS, il n'a pas à leur substituer d'autres adhérents.

Dans l'hypothèse, prévue par le cahier des charges visé à l'article 1^{er} du décret n° 2021-25 du 13 janvier 2021, où l'ECF ne serait pas réalisé et ainsi aucune conclusion ne serait adressée à l'administration, l'adhérent fera l'objet d'un EPS systématique l'année suivante.

Ainsi, dans le cas où six mois après la réception de la déclaration de résultats aucun CRM ECF n'a été établi par un prestataire tiers et transmis à l'OGA par l'entreprise adhérente, il convient de considérer que l'ECF n'a pas été réalisé. L'OGA devra alors réaliser l'EPS, à moins que l'entreprise adhérente justifie de la réalisation en cours d'un ECF (par exemple par la transmission d'une copie du contrat d'ECF).

En cas de fusion-absorption d'OGA, les adhérents de la structure absorbée ne sont pas considérés comme de nouveaux adhérents de la structure absorbante. Ils ne font donc pas l'objet d'une sélection systématique dans le cadre de l'EPS. En revanche, les adhérents du CGA ou de l'OMGA qui ont déjà fait l'objet d'un EPS réalisé par la structure absorbée au cours des cinq ou deux dernières années, selon qu'ils sont ou non accompagnés d'un professionnel de l'expertise comptable, peuvent être tirés au sort au titre de la sélection aléatoire de 1 %.

Pour les autres cas de transferts d'adhérents d'une structure à une autre (par exemple, en cas de fusion-crédation), est considéré comme un nouvel adhérent tout adhérent ayant souscrit un nouveau bulletin d'adhésion.

Lorsque le CGA ou l'OMGA accueille des adhérents ou des clients en provenance d'une autre structure, OGA ou professionnel de l'expertise comptable conventionné par l'administration pour délivrer le visa fiscal, ayant cessé son activité de prévention fiscale, le CGA ou l'OMGA est dispensé de réaliser l'EPS systématique de ces adhérents ou de ces clients si ces derniers lui présentent un bulletin de transfert (BOI-DJC-LETTRE-000258) dûment renseigné et signé par la structure ayant cessé son activité de prévention fiscale. Dans cette situation, le CGA ou l'OMGA prend l'attache de son correspondant afin de s'assurer de l'effectivité de la cessation d'activité de l'ancienne structure, à charge pour ce dernier de se rapprocher du correspondant territorialement compétent, le cas échéant.

Dans l'hypothèse où il est constaté lors d'un contrôle de qualité, que la cessation de l'activité de prévention fiscale n'est pas avérée, les adhérents exclus de l'EPS, au titre de l'année de leur adhésion au

CGA ou à l'OMGA, font l'objet d'une sélection systématique au titre de la campagne suivante de l'EPS.

Pour distinguer les adhérents dont la comptabilité est tenue ou présentée par un professionnel de l'expertise comptable, pour lesquels la périodicité de l'EPS est de six ans, de ceux pour lesquels ce n'est pas le cas, le professionnel de l'expertise comptable communique au CGA ou à l'OMGA une attestation spécifique normée, dont le modèle figure au [BOI-LETTRE-000169](#).

Cette attestation est fournie tous les ans.

183

Le CGA ou l'OMGA et son adhérent sont libres de déterminer les documents comptables qui doivent être communiqués dans le cadre de l'EPS, sous réserve que ces documents fournissent au CGA ou à l'OMGA une vision suffisamment désagrégée pour lui permettre de sélectionner les opérations à contrôler en toute connaissance de cause.

Le CGA ou l'OMGA et son adhérent sont également libres de déterminer les modalités de transmission des documents comptables.

Les documents comptables ainsi transmis sont inaccessibles pour l'administration fiscale, notamment à l'occasion du contrôle de qualité du CGA ou de l'OMGA. Ainsi, conformément aux dispositions du 4° de l'article 371 E de l'annexe II au CGI pour les CGA, auquel renvoie le 4° de l'article 371 Z sexies de l'annexe II au CGI pour les OMGA, le CGA ou l'OMGA en assure la destruction une fois l'EPS réalisé.

En revanche, le CGA ou l'OMGA doit conserver l'ensemble des pièces justificatives examinées dans le cadre de l'EPS pendant au moins trois ans, afin que le contrôleur de qualité puisse s'assurer de la bonne mise en œuvre de cet examen.

184

Le CGA ou l'OMGA et l'adhérent sont libres de déterminer les modalités de transmission des pièces justificatives examinées dans le cadre de l'EPS.

La sélection des pièces à examiner par le CGA ou l'OMGA est prévue par paliers.

En premier lieu, le CGA ou l'OMGA contrôle systématiquement l'éligibilité de son adhérent aux dépenses fiscales et dispositifs dérogatoires auxquels celui-ci prétend, sans plancher ni plafond en nombre de pièces.

Cette première catégorie de contrôles (premier palier) est limitée aux seuls dispositifs faisant l'objet d'une ligne spécifique sur les liasses fiscales. Les provisions, amortissements, réductions et crédits d'impôt soumis à examen figurent au [BOI-ANNX-000411](#) s'agissant des adhérents imposés dans la catégorie des BIC et au [BOI-ANNX-000466](#) s'agissant des adhérents imposés dans la catégorie des BA.

En second lieu, le CGA ou l'OMGA contrôle les pièces justificatives de dépenses relatives à des zones de risque de l'entreprise, identifiées selon une méthodologie d'analyse-risque élaborée par ses soins (second palier). Cette méthodologie peut s'appuyer sur les incohérences ressortant de l'ECCV courant des déclarations de l'adhérent, ou des examens précédents (évolutions de poste incohérentes, écarts significatifs avec les moyennes professionnelles, observations récurrentes, importance des dépenses au regard des normes de la profession, etc.).

La méthodologie ainsi élaborée par le CGA ou l'OMGA au titre du second palier ne peut conduire à effectuer des contrôles redondants avec ceux déjà réalisés par le CGA ou l'OMGA au titre de l'ECCV de la déclaration de résultats de l'adhérent et ses annexes. Ainsi, si l'analyse des amortissements ou des provisions déclarés révèle des anomalies ou des incohérences, ces dernières doivent être traitées par le CGA ou l'OMGA dans le cadre de l'ECCV, et non dans le cadre de la seconde catégorie de contrôles (second palier) à effectuer au titre de l'EPS.

En outre, le CGA ou l'OMGA contrôle particulièrement les pièces qui ont un montant significativement élevé par rapport au fonctionnement normal de l'entreprise.

Doivent également faire l'objet d'une attention particulière, dans les conditions précisées au [BOI-BIC-CHG](#), et dans le souci d'assurer une meilleure sécurité juridique de l'adhérent, les postes comptables dans lesquels peuvent figurer :

- des charges qui auraient dû être immobilisées ;
- des charges à caractère non professionnel (déplacements, repas, frais de représentation, etc.) ou à caractère mixte ;
- des charges, justifiées par des pièces, mais non déductibles par détermination de la loi.

Les pièces à demander par le CGA ou l'OMGA peuvent consister en des factures ou des avoirs, ou encore des justificatifs de dépenses (avis d'imposition, appels de cotisation, etc.). En revanche, les pièces couvertes par le secret professionnel doivent être écartées.

Conformément au 4° de l'article 371 E de l'annexe II au CGI pour les CGA et du 4° de l'article 371 Z sexies de l'annexe II au CGI pour les OMGA, le nombre de pièces examinées est modulé selon la taille de l'entreprise.

Le CGA ou l'OMGA contrôle un nombre de pièces fixé en fonction du chiffre d'affaires hors taxe de l'entreprise adhérente, selon le barème suivant :

- de 0 à 82 200 € : 5 pièces ;
- de 82 200 à 250 000 € : 10 pièces ;
- de 250 000 à 500 000 € : 15 pièces ;
- plus de 500 000 € : 20 pièces.

Ce volume de pièces à contrôler est indicatif. Le CGA ou l'OMGA qui examine un nombre de pièces inférieur à ces seuils doit être en mesure de le justifier à l'occasion du contrôle de qualité, eu égard aux caractéristiques de sa population d'adhérents (entreprises ayant peu d'opérations en dépenses, entreprises ayant principalement des factures de très faible montant, entreprises ayant des charges de nature particulièrement répétitive).

Quelle que soit la situation de l'adhérent, aucune proratisation du chiffre d'affaires (en fonction de la durée de l'exercice) n'est réalisée pour la fixation du nombre de pièces à contrôler dans le cadre de l'EPS.

Les subventions, aides et primes en matière de BA compensant un manque à gagner ou présentant le caractère d'un supplément de prix sont prises en compte dans l'appréciation du chiffre d'affaires d'un agriculteur. Les autres subventions, aides et primes ne sont pas prises en compte.

185

L'examen réalisé par le CGA ou l'OMGA porte tout d'abord sur la sincérité d'une pièce justificative de dépense par rapport à une écriture comptable. Il s'assure que les mentions figurant sur la pièce ne comportent pas de contradiction apparente avec l'écriture (intitulé incohérent avec le poste de dépense, montant concordant avec celui figurant au compte de charge, mention au regard de la taxe sur la valeur ajoutée, etc.).

Ensuite, il contrôle la régularité formelle des pièces justificatives, ce contrôle portant obligatoirement sur :

- la date ;
- l'identité du destinataire ;
- la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) (montants hors taxe, toute taxe comprise, taux) ;
- le libellé de l'opération.

Le CGA ou l'OMGA peut également contrôler l'existence de l'identité de l'émetteur, notamment lorsque le fournisseur n'est pas connu.

Enfin, le CGA ou l'OMGA s'assure de la déductibilité du bénéfice imposable de la charge ressortant de la pièce justificative conformément aux dispositions du 1 de l'article 39 du CGI, et dans les conditions prévues au BOI-BIC-CHG, en examinant les conditions suivantes :

- la charge doit être exposée dans l'intérêt direct de l'exploitation ou se rattacher à la gestion normale de l'entreprise. Ainsi, ne sont pas déductibles les dépenses qui auraient bénéficié en fait à des dirigeants ou à certains membres du personnel, sans pouvoir être considérées comme la contrepartie de services rendus, les dépenses afférentes à des biens meubles ou immeubles non affectés à l'exploitation, ou encore les libéralités ou dépenses d'agrément dont le rapport avec l'objet de l'entreprise n'est pas établi ;
- la charge doit correspondre à une charge effective et être appuyée de justifications suffisantes ;
- la charge doit être comprise dans les charges de l'exercice au cours duquel elles ont été engagées.

Il vérifie également la déductibilité de la TVA figurant sur la pièce justificative, conformément aux règles de l'article 271 du CGI (BOI-TVA-DED).

Par conséquent, le CGA ou l'OMGA doit demander une rectification auprès de l'adhérent, notamment pour des charges personnelles de l'exploitant ou au profit d'un tiers déduites du résultat, des dépenses pour lesquelles aucune pièce justificative n'est transmise, des charges dont le rattachement à l'exercice est erroné, ou encore des charges non déductibles en application d'une disposition expresse de la loi. Si cette demande n'est pas suivie d'effet, le CGA ou l'OMGA doit produire un compte rendu de mission négatif, tout en faisant apparaître sur celui-ci la référence, la date, la nature et le montant de la pièce justificative en litige.

186

Par ailleurs, à l'issue de l'examen en la forme et au fond des pièces justificatives de l'adhérent, le CGA ou l'OMGA peut avoir un doute sur certaines d'entre elles. Il demande alors à l'adhérent des éléments complémentaires, afin qu'il puisse se positionner sur la déductibilité de la dépense ou sur l'éligibilité au dispositif en cause.

Si l'adhérent ne fournit aucune explication, ou si les explications fournies permettent d'établir qu'il n'est pas éligible au dispositif qu'il revendique, ou que la dépense n'est pas déductible, le CGA ou l'OMGA l'invite à effectuer une déclaration rectificative (déclaration de résultats et ses tableaux annexes ou, le cas échéant, déclaration récapitulative des réductions et crédits d'impôt). Dans l'hypothèse où cette demande n'est pas suivie d'effet, le CGA ou l'OMGA doit produire un CRM négatif, tout en faisant apparaître sur celui-ci la référence, la date, la nature et le montant de la pièce justificative en litige.

Si les explications de l'adhérent ne permettent pas au CGA ou à l'OMGA de conclure avec certitude à la déductibilité, celui-ci doit mentionner dans le CRM la référence, la date, la nature et le montant de la pièce justificative pour laquelle le doute persiste. Un doute sérieux apparaît donc chaque fois que le CGA ou l'OMGA ne peut conclure avec un degré suffisant d'assurance à la déductibilité d'une dépense ou à l'éligibilité de l'adhérent à un dispositif fiscal dérogatoire. Dans ce cas, le constat d'un doute sérieux par le CGA ou l'OMGA n'a aucune influence sur la qualification positive ou négative du CRM. L'attention de l'adhérent est systématiquement appelée sur les pièces justificatives concernées.

187

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 sincérité de ses pièces justificatives.

Le CGA ou l'OMGA doit également s'assurer que ses recommandations sont suivies d'effet.

Les adhérents qui ne procèdent pas aux rectifications dans les circonstances mentionnées ci-dessus ou 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 par le CGA ou l'OMGA d'une procédure disciplinaire d'exclusion.

V. Cas particulier des revenus de source étrangère

190

Les revenus de source étrangère provenant d'un État membre de l'Union européenne, ou d'un autre État 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, font l'objet d'un contrôle par le CGA ou l'OMGA.

Pour ceux-ci, le contrôle de la déclaration de résultats à réaliser par le CGA ou l'OMGA, au sens de l'[article 1649 quater E du CGI](#), auquel renvoie l'[article 1649 quater K ter](#) pour les OMGA, s'entend d'un contrôle formel de la déclaration des revenus encaissés à l'étranger par un contribuable domicilié en France (imprimé n° 2047 [CERFA n° 11226], disponible en ligne sur le site www.impots.gouv.fr).

Le CGA ou l'OMGA doit vérifier que cette déclaration a été effectivement déposée et correctement servie, en s'assurant notamment que le détail des revenus (identité du bénéficiaire, pays d'où ils proviennent, nature, montant brut et charges déductibles) est renseigné dans le tableau prévu à cet effet.

S'agissant des périodes concernées, des obligations des adhérents et des diligences à mettre en œuvre par le CGA ou l'OMGA, les dispositions énoncées au [III § 150 et suivants](#) s'appliquent aux revenus de source étrangère. Le CGA ou l'OMGA demandera notamment à son adhérent tous documents justifiant le montant du revenu déclaré dans la déclaration n° 2047 (factures, documents comptables, déclarations fiscales et avis d'imposition étrangers, etc.).

VI. Contrôle de validité du fichier des écritures comptables

200

Conformément au 6° de l'[article 371 E de l'annexe II au CGI](#), auquel renvoie l'[article 371 Z sexies de l'annexe II au CGI](#), le CGA ou l'OMGA assiste ses adhérents pour respecter l'obligation à laquelle ils sont soumis depuis le 1^{er} janvier 2014 de présenter leur comptabilité sous forme de fichiers dématérialisés lors d'un contrôle de l'administration fiscale, lorsque cette comptabilité est tenue au moyen de systèmes informatisés ([LPF, art.L. 47 A, I](#) ; [BOI-CF-IOR-60-40-10](#)).

Il s'agit pour le CGA ou l'OMGA d'une obligation de moyen et non de résultat.

Ce contrôle est retracé dans le CRM que doit réaliser le CGA ou l'OMGA à l'issue de l'ECCV et, le cas échéant, de l'EPS ([I § 75 du BOI-DJC-OA-20-10-30](#)).

Deux situations peuvent se présenter :

- soit la comptabilité de l'adhérent est tenue par un professionnel de l'expertise comptable : ce dernier atteste que le logiciel utilisé est conforme aux exigences techniques de l'administration en vertu d'une attestation fournie par l'éditeur de logiciel ([BOI-LETTRE-000169](#)) ;
- soit l'adhérent tient lui-même sa comptabilité : dans cette hypothèse, trois cas peuvent être envisagés :
 - L'adhérent atteste que le logiciel utilisé est conforme aux exigences techniques de l'administration, au moyen d'une attestation papier ou transmise de manière dématérialisée ;
 - L'adhérent transmet directement l'attestation fournie par l'éditeur de logiciel.

Lorsque le CGA ou l'OMGA réceptionne l'une des deux attestations mentionnées supra, il convient de répondre « OUI » à la question « Réception du test de validité du fichier des écritures comptables ou de

l'attestation d'un professionnel de l'expertise comptable » du CRM.

- L'adhérent transmet le test de validité de son FEC au CGA ou à l'OMGA qui, le cas échéant, lui propose un accompagnement. A ce titre, la DGFIP met à la disposition des contribuables un logiciel, « Test Compta Démat », pour réaliser le contrôle du respect des normes en matière de tenue de comptabilité informatisée.

Ce test a pour finalité la vérification de la validité de la structure du FEC de l'adhérent et, le cas échéant, l'identification des anomalies détectées que l'adhérent peut rectifier.

Lorsque le CGA ou l'OMGA réceptionne le rapport du test de validité du FEC, il convient de répondre « OUI » à la question « Réception du test de validité du fichier des écritures comptables ou de l'attestation d'un professionnel de l'expertise comptable » du CRM.

En cas d'anomalies mises en évidence dans le rapport généré à la suite du test, le CGA ou l'OMGA invite l'adhérent à se mettre en conformité avec les normes techniques de l'administration. Aussi, le CGA ou l'OMGA indique sur le CRM la date de la demande de mise en conformité adressée à l'adhérent.

En cas d'absence de production d'attestations et du test de validité du FEC, le CGA ou l'OMGA doit répondre « NON » à la question « Réception du test de validité du fichier des écritures comptables ou de l'attestation d'un professionnel de l'expertise comptable » du CRM et adresser à l'adhérent une demande de mise en conformité. Le CGA ou l'OMGA en indique la date sur le CRM.

L'absence de communication par l'adhérent d'une attestation de conformité du FEC ou du test de validité de ce dernier, de façon spontanée ou à la suite d'une demande de renseignements du CGA ou l'OMGA, est sans incidence sur les conclusions du CRM de l'adhérent. Seule la partie du CRM relative aux « Renseignements relatifs au fichier des écritures comptables » doit être renseignée à cet effet.