

BULLETIN OFFICIEL DES IMPÔTS

N° 63 DU 14 JUIN 2010

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

5 J-1-10

INSTRUCTION DU 4 JUIN 2010

EXPERTS-COMPTABLES, SOCIÉTÉS D'EXPERTISE COMPTABLE
ET ASSOCIATIONS DE GESTION ET DE COMPTABILITÉ
RÉGIME D'AUTORISATION ET DE CONVENTIONNEMENT DES PROFESSIONNELS
DE L'EXPERTISE COMPTABLE

(CGI, Articles 1649 quater L et 1649 quater M)

NOR : BCR Z 10 00045 J

Bureau GF-2B

PRESENTATION

L'article 10 de la loi n° 2008-1425 du 27 décembre 2008 de finances pour 2009 a instauré un régime d'autorisation et de conventionnement des professionnels de l'expertise comptable défini aux articles 1649 quater L et 1649 quater M du code général des impôts.

Ce dispositif permet de dispenser de la majoration de 1,25 de leurs revenus professionnels, les contribuables qui font appel aux services d'un expert-comptable, d'une société d'expertise comptable ou d'une association de gestion et de comptabilité, autorisé à ce titre par l'administration fiscale et ayant signé avec cette dernière une convention.

Les dispositions d'application nécessaires à l'entrée en vigueur de ce nouveau dispositif ont été précisées dans le décret n° 2010-297 du 19 mars 2010 relatif au régime d'autorisation et de conventionnement des professionnels de l'expertise comptable prévu aux articles 1649 quater L et 1649 quater M du code général des impôts et l'arrêté du 7 avril 2010 fixant le modèle de convention prévue à l'article 371 bis B de l'annexe II au code général des impôts conclue entre les professionnels de l'expertise comptable et l'administration fiscale.

La présente instruction a pour objet de préciser les conditions et les modalités de la délivrance de l'autorisation et de la conclusion de la convention avec l'administration fiscale. Par ailleurs, elle explicite les obligations du professionnel de l'expertise comptable liées à la signature de la convention et les conditions à respecter par le client ou l'adhérent qui souhaite éviter l'application de la majoration prévue au 7 de l'article 158 du code général des impôts.

•

- 1 -

14 juin 2010

3 507063 P - C.P. n° 817 A.D. du 7-1-1975

B.O.I.

Version imprimée: I.S.S.N. 0982 801 X

Direction générale des finances publiques

Version en ligne : I.S.S.N. 2105 2425

Directeur de publication : Philippe PARINI

Responsable de rédaction : Toussaint CENDRIER

Impression : S.D.N.C.

Rédaction : ENT-CNDT

82, rue du Maréchal Lyautey - BP 3045 - 78103 Saint-Germain-en-Laye cedex

17, Bd du Mont d'Est - 93192 Noisy-le-Grand cedex

SOMMAIRE

PREAMBULE

TITRE I : DISPOSITIF RELATIF A L'AUTORISATION

CHAPITRE 1 : DELIVRANCE DE L'AUTORISATION

Section 1 : Experts comptables et sociétés d'expertise comptable

Sous-Section 1 : Instruction du dossier

Sous-Section 2 : Notification de la décision

Section 2 : Associations de gestion et de comptabilité

Sous-Section 1 : Instruction du dossier

Sous-Section 2 : Notification de la décision

Section 3 : Dispositions communes et transitoires

Sous-Section 1 : Dispositions communes

Sous-Section 2 : Dispositions transitoires

CHAPITRE 2 : RETRAIT DE L'AUTORISATION

Section 1 : Retrait pour manquement du professionnel de l'expertise comptable à ses engagements

Section 2 : Retrait pour suspension ou radiation du tableau

CHAPITRE 3 : DEMANDE D'AUTORISATION CONSECUTIVE A UN RETRAIT

Section 1 : Conditions cumulatives à remplir

Section 2 : Forme de la demande

Section 3 : Instruction du dossier

Section 4 : Notification de la décision

TITRE II : DISPOSITIF RELATIF A LA CONVENTION

CHAPITRE 1 : CONCLUSION DE LA CONVENTION

- Section 1 : Dépôt de la demande de convention
- Section 2 : Instruction du dossier
- Section 3 : Forme et contenu de la convention
- Section 4 : Entrée en vigueur et durée de la convention
- Section 5 : Renouvellement de la convention
- Section 6 : Caractère de la convention

CHAPITRE 2 : RESILIATION DE LA CONVENTION

- Section 1 : Cas de résiliation
- Section 2 : Procédure
- Section 3 : Information des clients ou adhérents
- Section 4 : Dépôt d'une demande de conventionnement consécutive à une résiliation

Sous-section 1 : Conditions cumulatives à remplir

Sous-section 2 : Forme de la demande

Sous-section 3 : Instruction du dossier

TITRE III : LA LETTRE DE MISSION

- Section 1 : Forme et contenu de la lettre de mission
- Section 2 : Incidence de la date de la conclusion de la lettre de mission sur l'avantage fiscal

Sous-section 1 : Cas général

Sous-section 2 : Exceptions

Sous-section 3 : Information de l'administration fiscale

TITRE IV : OBLIGATIONS DU PROFESSIONNEL DE L'EXPERTISE COMPTABLE

CHAPITRE 1 : TRAVAUX A REALISER

Section 1 : Visa des documents fiscaux

A Régularité des documents fiscaux

B Demande de renseignements pour établir la concordance avec la comptabilité

Section 2 : Examen de cohérence et de vraisemblance

Section 3: Fourniture annuelle d'un dossier de gestion

A Contribuables imposés dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux

B Contribuables imposés dans la catégorie des bénéfices non commerciaux

C Contribuables imposés dans la catégorie des bénéfices agricoles

Section 4 : Fourniture annuelle d'un dossier de prévention des difficultés économiques et financières

CHAPITRE 2 : OBLIGATIONS DE TELETRANSMISSION

Section 1 : Formulaires compris dans le champ d'application de l'obligation

Section 2 : Mise en œuvre de l'obligation

Section 3 : Obligation de conservation des documents

CHAPITRE 3 : CONTROLE DU RESPECT DES ENGAGEMENTS DU PROFESSIONNEL DE L'EXPERTISE COMPTABLE

Annexe : Arrêté du 7 avril 2010 fixant le modèle de convention prévue à l'article 371 bis B de l'annexe II au code général des impôts conclue entre les professionnels de l'expertise comptable et l'administration fiscale.

PREAMBULE

En application de l'article 56 de l'ordonnance n° 45-2138 du 19 septembre 1945 portant institution de l'ordre des experts-comptables et réglementant les titres et professions d'expert-comptable, la tutelle des pouvoirs publics sur l'ordre des experts-comptables est exercée par le ministre chargé de l'économie qui, à cet effet, est représenté par un commissaire du gouvernement auprès du conseil supérieur de l'ordre et par un commissaire régional du gouvernement auprès de chaque conseil régional de l'ordre.

La tutelle est exercée en région par les directeurs régionaux des Finances Publiques¹ des départements chefs-lieux des régions dans lesquelles se situent des conseil régionaux de l'ordre des experts-comptables (CROEC).

Par ailleurs, en Guyane, à défaut de CROEC du fait du nombre de professionnels inscrits, les missions du conseil régional sont dévolues à un comité départemental auprès duquel est également nommé un commissaire du gouvernement.

Les développements ci-après relatifs aux commissaires du gouvernement auprès des CROEC s'appliquent donc également au commissaire du gouvernement auprès du comité départemental de Guyane.

Par ailleurs, 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.

TITRE I : DISPOSITIF RELATIF A L'AUTORISATION

CHAPITRE 1 : DELIVRANCE DE L'AUTORISATION

Section 1 : Experts-comptables et sociétés d'expertise comptable

Sous- section 1 : Instruction du dossier

1. Tout expert-comptable ou société d'expertise comptable qui souhaite bénéficier de l'autorisation mentionnée à l'article 1649 quater L du code général des impôts doit le stipuler dans le questionnaire d'inscription au tableau de l'ordre qu'il renvoie dûment rempli, signé et accompagné de toutes les pièces justificatives dont la production lui incombe, au conseil régional.
2. Ce questionnaire d'inscription est ensuite transmis au commissaire du gouvernement qui diligente une enquête de moralité relative au comportement fiscal de l'expert comptable ou, dans le cas d'une société d'expertise comptable, de ses dirigeants ou administrateurs, afin de s'assurer du respect de leurs obligations fiscales déclaratives et de paiement.
3. Au vu des informations recueillies, le commissaire du gouvernement fait connaître ses conclusions au conseil régional et formule un avis quant à la demande d'inscription au tableau de l'expert-comptable ou de la société d'expertise comptable. Cet avis peut être décliné en « favorable » ou « défavorable » mais doit être impérativement motivé s'il est défavorable.
4. La décision d'inscription au tableau de l'ordre des experts-comptables appartient au conseil régional et conformément aux dispositions de l'article 9 du décret n° 45-2370 du 15 octobre 1945 portant règlement d'administration publique pour l'application de l'ordonnance du 19 septembre 1945 portant institution de l'ordre des experts-comptables et réglementant le titre et la profession d'expert-comptable, le conseil régional informe le commissaire du gouvernement de la nature de sa décision.
5. Conformément aux dispositions de l'article 371 bis A de l'annexe II au code général des impôts, lorsque le candidat est autorisé à s'inscrire par le conseil régional et que par ailleurs, l'avis du commissaire du gouvernement à cette inscription est également favorable, le commissaire du gouvernement délivre l'autorisation mentionnée à l'article 1649 quater L du code général des impôts.
6. En revanche, lorsque le conseil régional autorise le candidat à s'inscrire alors que le commissaire du gouvernement avait émis un avis défavorable à cette inscription, l'autorisation mentionnée à l'article 1649 quater L du code général des impôts n'est pas accordée.

¹ ou par les Directeurs des Services Fiscaux des départements chefs lieux de région lorsque la Direction Régionale des Finances publiques n'est pas encore créée

7. Outre les dispositions transitoires exposées aux paragraphes 19 à 22 ci-dessous, dans le cas où l'expert-comptable ou la société d'expertise comptable n'a pas demandé à bénéficier de l'autorisation mentionnée à l'article 1649 quater L du code général des impôts au moment de son inscription, il peut en faire la demande, à tout moment, sur papier libre, auprès du commissaire du gouvernement compétent.

Sous-section 2 : Notification de la décision

8. Le commissaire du gouvernement notifie la décision relative à l'autorisation mentionnée à l'article 1649 quater L du code général des impôts au candidat et au conseil régional.

9. Une décision négative doit être motivée et notifiée par lettre recommandée avec avis de réception.

Section 2 : Associations de gestion et de comptabilité

Sous-section 1 : Instruction du dossier

10. Toute association de gestion et de comptabilité qui souhaite bénéficier de l'autorisation mentionnée à l'article 1649 quater L du code général des impôts doit le stipuler dans le dossier d'inscription qu'elle dépose auprès de la commission nationale d'inscription instituée par l'article 42 bis de l'ordonnance du 19 septembre 1945.

11. Conformément aux dispositions de l'article 5 bis du décret n° 2005-453 du 10 mai 2005 relatif à la composition et au fonctionnement de la commission nationale d'inscription au tableau de l'ordre des experts-comptables, le commissaire du gouvernement auprès du conseil régional dans le ressort duquel l'association de gestion et de comptabilité doit être inscrite reçoit une copie du dossier d'inscription de cette dernière.

12. Ce dossier doit obligatoirement comprendre les pièces justificatives suivantes :

- une copie des statuts permettant notamment de connaître la qualité des membres fondateurs et leur nombre et, le cas échéant, une copie du règlement intérieur ;

- les attestations mentionnées à l'article 1^{er} du décret n° 2005-452 du 10 mai 2005 relatif aux dirigeants et administrateurs des associations de gestion et de comptabilité. Ces attestations permettent d'établir que les dirigeants et administrateurs de l'association sont en règle au regard de leurs obligations fiscales et sociales ;

- une liste des adhérents au jour du dépôt de la demande ;

- une copie du contrat d'assurance prévu à l'article 17 de l'ordonnance du 19 septembre 1945 ;

- une copie de la déclaration à la préfecture de la création de l'association ou des modifications statutaires apportées ultérieurement ;

- un rapport sur les moyens humains et matériels qui seront mis en œuvre dans les différentes implantations de la future association de gestion et de comptabilité pour assurer ses missions.

13. Au vu de l'examen de ces pièces justificatives, le commissaire du gouvernement émet un avis favorable ou défavorable à son inscription à la suite du tableau de l'ordre des experts-comptables.

14. Lorsque les conclusions du commissaire du gouvernement sont favorables et qu'il reçoit notification de la décision d'inscription de la commission nationale d'inscription, il délivre l'autorisation mentionnée à l'article 1649 quater L du code général des impôts. En revanche, lorsque la commission nationale d'inscription autorise l'association de gestion et de comptabilité à s'inscrire alors que le commissaire du gouvernement avait émis un avis défavorable à cette inscription, l'autorisation mentionnée à l'article 1649 quater L du code général des impôts n'est pas accordée.

15. Outre les dispositions transitoires exposées aux paragraphes 19 à 22 ci-dessous, dans le cas où l'association de gestion et de comptabilité n'a pas demandé à bénéficier de l'autorisation mentionnée à l'article 1649 quater L du code général des impôts au moment de son inscription, elle peut en faire la demande, à tout moment, sur papier libre, auprès du commissaire du gouvernement compétent.

Sous-section 2 : Notification de la décision

- 16.** Le commissaire du gouvernement auprès du conseil régional notifie la décision relative à l'autorisation mentionnée à l'article 1649 quater L du code général des impôts à la commission nationale d'inscription et à l'association de gestion et de comptabilité.
- 17.** Une décision négative doit être motivée et notifiée par lettre recommandée avec avis de réception.

Section 3 : Dispositions communes et transitoires

Sous-section 1 : Dispositions communes

- 18.** Le commissaire du gouvernement auprès du conseil régional tient la liste des professionnels de l'expertise comptable bénéficiant de l'autorisation mentionnée à l'article 1649 quater L du code général des impôts établis dans le ressort du conseil régional.

Sous-section 2 : Dispositions transitoires

- 19.** Conformément aux dispositions de l'article 5 du décret n° 2010-297 du 19 mars 2010 relatif au régime d'autorisation et de conventionnement des professionnels de l'expertise comptable prévu aux articles 1649 quater L et 1649 quater M du code général des impôts, le président du conseil régional transmet au commissaire du gouvernement la liste des experts comptables, des sociétés d'expertise comptable ou des associations de gestion et de comptabilité qui sont régulièrement inscrits au tableau de l'ordre ou à sa suite à la date de publication dudit décret.
- 20.** Le commissaire du gouvernement délivre l'autorisation mentionnée à l'article 1649 quater L du code général des impôts à l'ensemble des professionnels de l'expertise comptable mentionnés sur cette liste.
- 21.** Il appose sa signature sur la liste précédée de la mention « autorisation délivrée en application de l'article 1649 quater L du code général des impôts. ». Il conserve l'original de la liste et renvoie une copie au président du conseil régional.
- 22.** Le professionnel de l'expertise comptable qui souhaite disposer d'une preuve de l'obtention de l'autorisation mentionnée à l'article 1649 quater L du code général des impôts peut demander une copie de cette liste au conseil régional.

CHAPITRE 2 : RETRAIT DE L'AUTORISATION

Section 1 : Retrait pour manquement du professionnel de l'expertise comptable à ses engagements

- 23.** Conformément aux dispositions de l'article 1649 quater M du code général des impôts, le commissaire du gouvernement peut retirer l'autorisation en cas de manquement constaté par le professionnel de l'expertise comptable dans l'exécution de la convention mentionnée à l'article 371 bis B de l'annexe II.
- 24.** Toutefois, avant de procéder au retrait de l'autorisation, le commissaire du gouvernement doit auditionner le professionnel de l'expertise comptable et le mettre ainsi en mesure de présenter ses observations sur les faits qui lui sont reprochés.
- 25.** Dans le cas où les précisions apportées par le professionnel de l'expertise comptable au cours de son audition sont différentes de celles qui figurent dans le rapport qui lui a été remis suite au contrôle de qualité, le commissaire du gouvernement peut demander l'avis du conseil régional ou de la commission nationale d'inscription instituée par l'article 42 bis de l'ordonnance du 19 septembre 1945.
- 26.** En cas de décision de retrait, le commissaire du gouvernement en informe le conseil régional et la commission nationale d'inscription s'il s'agit d'une association de gestion et de comptabilité, et annote la liste mentionnée au paragraphe 18 de la présente instruction, de la date du retrait de l'autorisation et de son motif.

Section 2 : Retrait pour suspension ou radiation du tableau

27. Conformément aux dispositions de l'article 371 bis J de l'annexe II au code général des impôts, l'autorisation mentionnée à l'article 1649 quater L du code général des impôts devient caduque si le professionnel de l'expertise comptable fait l'objet d'une suspension ou d'une radiation de son inscription au tableau ou à sa suite, y compris si elles sont demandées volontairement par le professionnel de l'expertise comptable.

28. S'agissant de la suspension à titre disciplinaire, seule la suspension non assortie de sursis est prise en compte.

29. Le commissaire du gouvernement annote alors la liste mentionnée au paragraphe 18 de la présente instruction, de la date du retrait de l'autorisation et de son motif. Dans le cas d'une sanction disciplinaire, la date à retenir est celle de la notification de la sanction de suspension ou de radiation par la chambre de discipline. Dans le cas d'une suspension, le commissaire du gouvernement précise sur la liste la date à laquelle la sanction prend fin.

CHAPITRE 3 : DEMANDE D'AUTORISATION CONSECUTIVE A UN RETRAIT

Section 1 : Conditions cumulatives à remplir

30. Le professionnel de l'expertise comptable dont l'autorisation est devenue caduque en vertu de l'article 371 bis J de l'annexe II au code général des impôts, ne peut déposer une nouvelle demande d'autorisation qu'à condition qu'il ne fasse plus l'objet d'une suspension ou qu'il soit de nouveau inscrit au tableau de l'ordre dans le cas où il en avait été radié.

31. Le professionnel de l'expertise comptable dont l'autorisation a été retirée pour cause de sanction disciplinaire ne peut réitérer sa demande d'autorisation qu'à l'expiration d'un délai de six mois suivant la date de retrait de l'autorisation.

Section 2 : Forme de la demande

32. La nouvelle demande d'autorisation doit être adressée par écrit au commissaire du gouvernement près le conseil régional de l'ordre des experts comptables dans le ressort duquel ce professionnel de l'expertise comptable est inscrit et, en cas de pluralité d'établissements, dans le ressort du conseil régional de son établissement principal.

Section 3 : Instruction du dossier

33. Le commissaire du gouvernement diligente une enquête de moralité relative au comportement fiscal du professionnel de l'expertise comptable conformément aux dispositions du paragraphe 2 ci-dessus qu'il s'agisse d'un expert-comptable, d'une société d'expertise comptable ou d'une association de gestion et de comptabilité.

34. Lorsque ses conclusions sont favorables, le commissaire du gouvernement délivre l'autorisation mentionnée à l'article 1649 quater L du code général des impôts.

Section 4 : Notification de la décision

35. Le commissaire du gouvernement notifie la décision relative à l'autorisation mentionnée à l'article 1649 quater L du code général des impôts par lettre recommandée avec avis de réception au professionnel de l'expertise comptable.

36. Il informe, par lettre simple, le conseil régional lorsqu'il s'agit d'un expert-comptable ou une société d'expertise comptable ou la commission nationale d'inscription lorsqu'il s'agit d'une association de gestion et de comptabilité.

37. Il annote la liste mentionnée au paragraphe 18 ci-dessus.

TITRE II : DISPOSITIF RELATIF LA CONVENTION

CHAPITRE 1 : CONCLUSION DE LA CONVENTION

Section 1 : Dépôt de la demande de convention

38. Conformément aux dispositions de l'article 371 bis B de l'annexe II au code général des impôts, le professionnel de l'expertise comptable qui souhaite éviter à ses clients ou adhérents l'application de la majoration prévue au 7 de l'article 158 du code général des impôts doit signer une convention avec l'administration fiscale.

39. La demande de conclusion de la convention doit être effectuée par écrit auprès du commissaire du gouvernement près le conseil régional de l'ordre des experts-comptables dans le ressort duquel le professionnel de l'expertise comptable est inscrit, et, en cas de pluralité d'établissements, dans le ressort du conseil régional de son établissement principal. Il est précisé que la demande ne doit pas être envoyée au conseil régional mais à la Direction Régionale des Finances Publiques (DRFiP) assurant la mission de commissaire du gouvernement auprès du conseil régional.

40. La demande doit être accompagnée du certificat mentionné à l'article 371 bis B de l'annexe II au code général des impôts. Ce certificat est délivré par l'administration fiscale, sur demande de l'intéressé à savoir : l'expert comptable, la société d'expertise comptable, l'association de gestion et de comptabilité et chacun de leurs dirigeants ou administrateurs.

41. Ce certificat atteste que l'expert comptable ou les dirigeants et administrateurs dans le cas d'une société d'expertise comptable ou d'une association de gestion et de comptabilité :

1°- ne font pas l'objet des mesures prévues à l'article 1750 du code général des impôts et principalement d'une interdiction temporaire d'exercer directement ou par personne interposée, pour son compte ou pour le compte d'autrui, la profession d'expert-comptable ;

2°- n'ont pas fait l'objet au cours des cinq dernières années :

- a- d'une condamnation figurant au bulletin n°2 prévu à l'article 775 du code de procédure pénale, à l'exception des condamnations pour blessures, coups ou homicides involontaires et pour infraction au code de la route ;
- b- d'une amende fiscale prononcée par un tribunal ;
- c- d'une sanction fiscale prononcée par l'administration pour manœuvres frauduleuses.

42. Après s'être assuré que le dossier est complet, le commissaire du gouvernement en délivre récépissé au professionnel de l'expertise comptable. Lorsque le dossier est incomplet, il refuse le dépôt du dossier et invite le professionnel de l'expertise comptable à le compléter.

Section 2 : Instruction du dossier

43. Le commissaire du gouvernement examine la situation du demandeur au regard de ses obligations fiscales et sociales durant les cinq dernières années qui ont précédé la demande.

44. Il s'assure auprès des organismes sociaux (URSSAF, Mutualité sociale agricole ...) que le professionnel de la comptabilité est à jour du paiement des cotisations sociales et des diverses contributions dont il est redevable. Il peut faire usage du droit de communication pour recueillir les informations qui lui sont nécessaires.

45. Le commissaire du gouvernement diligente une enquête relative au comportement fiscal du professionnel de l'expertise comptable ainsi que des dirigeants et administrateurs, conformément aux dispositions du paragraphe 2 ci-dessus qu'il s'agisse d'un expert-comptable, d'une société d'expertise comptable ou d'une association de gestion et de comptabilité. Toutefois, dans le cas où une précédente enquête de moralité a été effectuée au cours des six mois précédents, le commissaire du gouvernement peut considérer que les éléments en sa possession sont suffisants.

46. Par ailleurs, conformément aux dispositions de l'article 371 bis C de l'annexe II au code général des impôts, le commissaire du gouvernement doit s'assurer que le demandeur ne fait pas l'objet des sanctions disciplinaires prévues aux cinquième (4°), sixième (5°) ou septième alinéas de l'article 53 de l'ordonnance n° 45-2138 du 19 septembre 1945 à savoir respectivement :

- d'une suspension pour une durée déterminée ;
- d'une radiation du tableau comportant interdiction définitive d'exercer la profession ;
- de la déchéance du mandat d'un des dirigeants ou administrateurs de l'association de gestion et de comptabilité.

47. Au vu des informations recueillies, le commissaire du gouvernement accepte ou non de conclure la convention avec le professionnel de l'expertise comptable demandeur.

48. En cas de refus, la décision motivée est notifiée au demandeur par lettre recommandée avec demande d'avis de réception postal. Une copie de la décision est envoyée au conseil régional de l'ordre des experts-comptables compétent.

49. Dans le cas contraire, le commissaire du gouvernement adresse la convention pour signature. Cette convention doit être conforme au modèle figurant dans l'arrêté du 7 avril 2010 fixant le modèle de convention prévue à l'article 371 bis B de l'annexe II au code général des impôts conclue entre les professionnels de l'expertise comptable et l'administration fiscale (Cf. annexe).

50. La convention doit être datée et signée par le commissaire du gouvernement et par le professionnel de l'expertise comptable ou une personne habilitée pour le représenter. Chacune des parties conserve un exemplaire. Une copie est envoyée par le commissaire du gouvernement au conseil régional de l'ordre des experts-comptables, et, le cas échéant, à la commission nationale d'inscription.

Section 3 : Forme et contenu de la convention

51. Comme indiqué au paragraphe 49 ci-dessus, le modèle de convention mentionnée à l'article 371 bis B de l'annexe II au code général des impôts est précisé par arrêté du 7 avril 2010 (Cf. annexe).

52. La convention précise les engagements à respecter par le professionnel de l'expertise comptable pour l'application des dispositions du b du 1° du 7 de l'article 158 du code général des impôts. Ces engagements sont définis à l'article 1649 quater L du code général des impôts et doivent faire l'objet d'une lettre de mission spécifique établie par le professionnel de l'expertise comptable et signée par son client ou adhérent. La lettre de mission et les obligations du professionnel de l'expertise comptable font l'objet de développements spécifiques aux titres III et IV de la présente instruction.

53. Le professionnel de l'expertise comptable doit tenir à la disposition de l'administration un registre des clients ou adhérents pour lesquels il a établi une lettre de mission spécifique.

54. Ce registre peut être tenu manuellement ou sous forme informatique. Le registre papier est servi chronologiquement sans blanc ni altération et doit se composer de feuillets numérotés dans une série continue. De la même manière, dans le cas d'un registre informatique, le logiciel utilisé doit permettre un enregistrement chronologique et interdire toute suppression ou adjonction ultérieure.

55. Le registre doit impérativement mentionner :

- le nom du client ou de l'adhérent ;
- sa profession ;
- son lieu d'exercice ;
- la date de la signature de la lettre de mission et la date de sa résiliation s'il y a lieu.

56. Toute modification affectant la situation personnelle d'un client ou adhérent doit être mentionnée sur le registre.

57. Le professionnel de l'expertise comptable envoie le 1^{er} juin (ou le premier jour ouvré du mois de juin) de chaque année, une copie du registre au commissaire du Gouvernement.

58. Le professionnel de l'expertise comptable qui a signé la convention s'engage à respecter ses obligations fiscales et sociales.

59. Enfin, conformément aux dispositions de l'article 1649 quater L du code général des impôts, le professionnel de l'expertise comptable s'engage à se soumettre à des modalités de contrôle spécifiques dans le cadre du contrôle triennal organisé par l'ordre des experts-comptables conformément à l'article 371 bis G de l'annexe II au code général des impôts (cf. Titre IV ci-après).

60. Les dispositions contenues dans le modèle de la convention revêtent un caractère impératif. Toutefois, les parties signataires peuvent, conformément à l'article 2 de l'arrêté précité, inclure dans la convention toute disposition complémentaire rendue nécessaire pour adapter la convention type aux conditions particulières d'exercice de la profession d'expertise comptable, sans pouvoir déroger à ses dispositions.

61. Ainsi, le modèle de convention peut notamment être aménagé de sorte à prévoir une transmission de ce registre sous forme d'un fichier informatique exploitable de façon dématérialisée.

Section 4 : Entrée en vigueur et durée de la convention

62. La convention est conclue pour une période de trois ans. Elle prend effet à compter du premier jour du mois qui suit la date de la signature par le commissaire du Gouvernement.

63. La convention est renouvelée une fois par tacite reconduction pour la même durée, sauf dénonciation par le commissaire du gouvernement ou par le professionnel de l'expertise comptable, au plus tard, trois mois avant l'expiration de la convention en cours.

Section 5 : Renouvellement de la convention

64. La convention peut être renouvelée pour la même durée de trois ans selon la procédure exposée aux articles 43 à 50 de la présente instruction. La demande de renouvellement doit être présentée au plus tard trois mois avant l'expiration de la convention en cours.

65. Le commissaire du gouvernement examine la situation du demandeur conformément aux dispositions de l'article 371 bis B de l'annexe II au code général des impôts exposées aux paragraphes 41 à 45 de la présente instruction.

66. En cas de refus de renouvellement, la décision motivée est notifiée au demandeur par lettre recommandée avec demande d'avis de réception. Une copie de la décision est envoyée au conseil régional de l'ordre des experts-comptables et à la commission nationale d'inscription s'il s'agit d'une association de gestion et de comptabilité.

Section 6 : Caractère de la convention

67. La convention signée par le professionnel de l'expertise comptable n'est ni cessible, ni transmissible.

68. En cas d'incapacité temporaire à exercer ou en cas de décès d'un expert-comptable personne physique, un administrateur provisoire peut être nommé. Il devra lui-même disposer de l'autorisation et avoir conclu la convention conformément à l'article 1649 quater L du code général des impôts pour que les clients administrés continuent à bénéficier de la non- majoration de leurs revenus.

69. Afin de ne pas pénaliser les clients, une mesure spécifique de tolérance est prévue à l'article 371 bis L du code général des impôts dans le cas où l'administrateur provisoire ne satisfait pas aux conditions de l'article 1649 quater L du code général des impôts à la date où cette mission lui est confiée. Ainsi, les clients disposent d'un délai de soixante jours à compter de la nomination de l'administrateur provisoire pour signer une nouvelle lettre de mission avec un autre professionnel de l'expertise comptable ou adhérer à un organisme agréé.

CHAPITRE 2 : RESILIATION DE LA CONVENTION

Section 1 : Cas de résiliation

70. Aux termes de l'article 371 bis H de l'annexe II au code général des impôts, le commissaire du gouvernement résilie la convention :

1°- En cas de condamnation définitive du professionnel de l'expertise comptable à une sanction disciplinaire pour des motifs fiscaux ;

2°- En cas de condamnation définitive du professionnel de l'expertise comptable à une sanction disciplinaire suite au contrôle diligenté conformément à l'article 371 bis G de l'annexe II au code général des impôts ;

3°- En cas de condamnation définitive du professionnel de l'expertise comptable ou de ses représentants légaux en application des articles 1741, 1743, 1746 et 1747 du code général des impôts ou pour escroquerie à la taxe sur la valeur ajoutée ou à tout autre impôt ou taxe, ainsi que pour complicité à ces infractions ;

4°- Dans le cas où le professionnel de l'expertise comptable s'abstient de résilier la lettre de mission relative à l'application des dispositions du b du 1° du 7 de l'article 158 du code général des impôts, alors même qu'il constate des manquements graves et répétés aux obligations fiscales et sociales de son client ou adhérent.

71. La lettre de mission concernée est celle exposée au titre III de la présente instruction.

L'article 10 du code de déontologie des professionnels de l'expertise comptable fait en effet obligation au professionnel de l'expertise comptable d'apprécier la possibilité d'effectuer correctement une mission conformément aux dispositions législatives et réglementaires applicables avant de l'accepter. Par la suite, il se doit d'examiner périodiquement, pour ses missions récurrentes, si des circonstances nouvelles ne remettent pas en cause la poursuite de celles-ci.

Dés lors, s'il constate des manquements graves et répétés aux obligations comptables, fiscales et sociales de son client ou adhérent, il se doit de résilier la lettre de mission.

Il peut notamment constater ces manquements graves et répétés à l'occasion des travaux effectués conformément aux dispositions de l'article 371 bis F de l'annexe II au code général des impôts .

5°- En cas d'inobservation par le professionnel de l'expertise comptable de ses obligations stipulées dans la convention prévue à l'article 371 bis B de l'annexe II au code général des impôts. Ces obligations sont étudiées dans le titre IV de la présente instruction.

Section 2 : Procédure

72. Avant de résilier la convention, le commissaire du gouvernement doit mettre le professionnel de l'expertise comptable en mesure de présenter ses observations sur les faits qui lui sont reprochés. Il doit auditionner l'intéressé ou lui demander de fournir des explications écrites.

73. Compte tenu des éléments ainsi recueillis, il décide ou non de résilier la convention.

74. La décision de résiliation de la convention est notifiée par lettre recommandée avec demande d'avis de réception. Cette décision est motivée.

Section 3 : Information des clients ou adhérents

75. En vertu de l'article 371 bis I de l'annexe II au code général des impôts, le professionnel de l'expertise comptable dont la convention est résiliée ou non renouvelée conformément à la procédure décrite aux paragraphes 72 à 74 ci-dessus, doit en informer les clients ou adhérents concernés par les dispositions du b du 1° du 7 de l'article 158 du code général des impôts dans le mois qui suit la notification de la résiliation ou du non renouvellement.

76. Cette information est notifiée par lettre recommandée. En effet, le non renouvellement ou la résiliation de la convention entraîne automatiquement la déchéance de la lettre de mission spécifique mentionnée au titre III de la présente instruction.

77. Conformément aux dispositions de l'article 371 bis L de l'annexe II au code général des impôts, le client ou l'adhérent qui souhaite continuer à bénéficier de la dispense de majoration de ses revenus dispose d'un délai de soixante jours suivant la date de réception de la notification par son professionnel de l'expertise comptable de la résiliation de sa convention pour signer une lettre de mission avec un nouveau professionnel de l'expertise comptable ou adhérer à un organisme agréé.

Section 4 : Dépôt d'une demande de conventionnement consécutive à une résiliation

Sous-section 1 : Conditions cumulatives à remplir

78. Le professionnel de l'expertise comptable dont la convention est devenue caduque en vertu de l'article 371 bis J de l'annexe II au code général des impôts ou de l'article 371 bis H de l'annexe II au même code, ne peut déposer une nouvelle demande de convention qu'à condition qu'il ne fasse plus l'objet d'une suspension et qu'il soit de nouveau inscrit au tableau de l'ordre des experts-comptables ou à la suite dans le cas où il en avait été radié.

79. Le professionnel de l'expertise comptable qui remplit les conditions du paragraphe 78 ci-dessus ne peut réitérer sa demande de convention qu'à l'expiration d'un délai de six mois suivant la date de résiliation de la convention ou de la notification de la sanction de suspension ou de radiation par la chambre de discipline.

Sous-section 2 : Forme de la demande

80. La demande doit être adressée par écrit au commissaire du gouvernement près le conseil régional de l'ordre des experts comptables dans le ressort duquel ce professionnel de l'expertise comptable est inscrit et, en cas de pluralité d'établissements, dans le ressort du conseil régional de son établissement principal.

Sous-section 3 : Instruction du dossier

81. Le commissaire du gouvernement diligente une enquête de moralité relative au comportement fiscal du professionnel de l'expertise comptable conformément aux dispositions du paragraphe 2 ci-dessus qu'il s'agisse d'un expert-comptable, d'une société d'expertise comptable ou d'une association de gestion et de comptabilité.

82. Le commissaire du gouvernement examine également la situation du demandeur au regard de ses obligations sociales conformément aux dispositions du paragraphe 44 ci-dessus.

83. La convention doit être datée et signée par le commissaire du gouvernement et par le professionnel d'expertise comptable ou une personne habilitée pour le représenter. Chacune des parties conserve un exemplaire.

TITRE III : LA LETTRE DE MISSION

84. L'article 11 du code de déontologie des professionnels de l'expertise comptable leur fait obligation de conclure avec ceux de leurs clients ou adhérents qui souhaitent bénéficier de la dispense de majoration une lettre de mission spécifique.

Section 1: Forme et contenu de la lettre de mission

85. Le professionnel de l'expertise comptable doit passer avec son client ou adhérent un contrat écrit définissant sa mission et précisant les droits et obligations de chacune des parties.

86. Les conditions financières de cette prestation doivent également être indiquées dans cette lettre de mission.

87. le professionnel de l'expertise comptable doit s'engager à fournir à son client ou adhérent les éléments mentionnés à l'article 371 bis F de l'annexe II au code général des impôts à savoir :

- les ratios et les autres éléments caractérisant la situation économique et financière de l'entreprise qui composent le dossier de gestion ;

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

- une analyse comparative des bilans et des comptes de résultat de l'entreprise ;

- un document de synthèse présentant une analyse économique en matière de prévention des difficultés économiques et financières de l'entreprise.

88. En contrepartie, le client ou adhérent doit s'engager à fournir au professionnel de l'expertise comptable chargé de tenir et de présenter ses documents comptables, tous les éléments nécessaires à l'établissement d'une comptabilité sincère de son exploitation. Ces éléments doivent être transmis dans des délais raisonnables pour permettre au professionnel de l'expertise comptable de télétransmettre les déclarations de résultats à l'administration fiscale dans les délais légaux.

89. Le professionnel de l'expertise comptable doit également s'engager à télétransmettre aux services fiscaux les déclarations fiscales de son client ou adhérent, ainsi que leurs annexes et autres documents les accompagnant et l'attestation prévue à l'article 371 bis L de l'annexe II au code général des impôts.

Section 2 : Incidence de la date de la conclusion de la lettre de mission sur l'avantage fiscal

Sous-section 1: Cas général

90. L'article 371 bis L de l'annexe II au code général des impôts stipule qu'un client ou adhérent d'un professionnel de l'expertise comptable ayant signé la convention prévue à l'article 371 bis B du code général des impôts ne peut prétendre à la non majoration de 1,25 de ses revenus pour un exercice donné, qu'à condition qu'il ait été lié avec ce dernier pendant toute la durée de l'exercice considéré.

91. La lettre de mission doit donc en principe être conclue avant l'ouverture de l'exercice pour lequel l'entreprise souhaite être dispensée de majoration.

Sous-section 2 : Exceptions

92. L'article 371 bis L de l'annexe II au code général des impôts prévoit six exceptions au principe ci-dessus :

1 – Pour l'exercice au cours duquel intervient la signature de la première lettre de mission avec un professionnel de l'expertise comptable :

93. Pour pouvoir bénéficier de la non majoration de ses revenus au titre de cet exercice donné, le client ou adhérent du professionnel de l'expertise comptable devra signer cette première lettre de mission dans le délai de cinq mois suivant la date d'ouverture de l'exercice en question. Ainsi, ce délai de cinq mois ne s'applique qu'à condition que le client ou adhérent n'ait pas été antérieurement client ou adhérent d'une structure lui permettant de bénéficier de la non majoration de 1,25 de ses revenus (organisme agréé ou professionnel de l'expertise comptable).

94. Si le client ou adhérent de l'expertise comptable souhaite bénéficier de la non majoration de ses revenus au titre de l'année N et que son exercice comptable débute le 1^{er} janvier N, la signature de la lettre de mission devra intervenir avant le 31/05 de l'année N.

95. Une fois le délai de cinq mois passé, le client ou adhérent ne pourra bénéficier de la non majoration de ses revenus qu'au titre de l'exercice des revenus N+1, déclarés en N+2, par rapport à l'année N de signature de la lettre de mission.

2 – Cas du changement de professionnel de l'expertise comptable par le client ou adhérent en cours d'exercice :

96. Pour pouvoir bénéficier de la non majoration de ses revenus au titre de l'exercice de changement, le client ou adhérent du professionnel de l'expertise comptable devra signer une nouvelle lettre de mission avec un autre professionnel de l'expertise comptable dans le délai maximum de trente jours suivants la résiliation de la lettre de mission précédente.

97. Exemple : Année N = Année de changement de professionnel de l'expertise comptable

30/06/N = date de résiliation de la lettre de mission

31/07/N = date limite de signature d'une nouvelle lettre de mission pour pouvoir bénéficier de la non majoration de ses revenus au titre de l'année N, déclarés en N+1.

3 - Cas de la résiliation par le client ou adhérent de la lettre de mission pour adhérer à un centre de gestion agréé ou à une association agréée :

98. Pour pouvoir bénéficier de la non majoration de ses revenus au titre de l'exercice de résiliation, le client ou adhérent du professionnel de l'expertise comptable devra adhérer à un centre de gestion agréé ou à une association agréée dans le délai maximum de trente jours suivant la résiliation de la lettre de mission avec le professionnel de l'expertise comptable.

99. Exemple : Année N = Année de résiliation de la lettre de mission

30/06/N = date de résiliation de la lettre de mission

31/07/N = date limite d'adhésion à un centre de gestion agréé ou à une association agréée pour pouvoir bénéficier de la non majoration de ses revenus au titre de l'année N, déclarés en N+1.

4 - Cas de la démission d'un centre de gestion agréé ou d'une association agréée pour signer une lettre de mission avec un professionnel de l'expertise comptable :

100. Pour pouvoir bénéficier de la non majoration de ses revenus au titre de l'exercice de démission, le contribuable devra signer une lettre de mission avec un professionnel de l'expertise comptable dans le délai maximum de trente jours suivants la démission du centre de gestion agréé ou de l'association agréée.

101. Exemple : Année N = Année de démission du centre de gestion agréé ou de l'association agréée

30/06/N = date de démission du centre de gestion agréé ou de l'association agréée

31/07/N = date limite de signature d'une lettre de mission avec un professionnel de l'expertise comptable pour pouvoir bénéficier de la non majoration de ses revenus au titre de l'année N, déclarés en N+1.

5 - Cas de la résiliation ou du non renouvellement de la convention du professionnel de l'expertise comptable par le commissaire du gouvernement

102. Le client ou adhérent du professionnel de l'expertise comptable dont la convention est résiliée par le commissaire du gouvernement se voit dans l'obligation de changer de professionnel de l'expertise comptable ou d'adhérer à un organisme agréé pour pouvoir continuer à bénéficier de la non majoration de ses revenus.

103. Il dispose de soixante jours à compter de la date de réception de la notification par son professionnel de l'expertise comptable de la résiliation de sa convention pour signer une lettre de mission avec un nouveau professionnel de l'expertise comptable ou adhérer à un organisme agréé.

104. Exemple : Année N = Année de résiliation de la convention

30/06/N = date de réception de la notification de la résiliation de la convention

31/08/N = date limite de signature de la lettre de mission avec le nouveau professionnel de l'expertise comptable ou date limite d'adhésion à un organisme agréé pour pouvoir bénéficier de la non majoration de ses revenus au titre de l'année N, déclarés en N+1.

6 - Cas particulier de la nomination d'un administrateur provisoire ne satisfaisant pas aux conditions de l'article 1649 quater L du code général des impôts

105. Comme explicité aux paragraphes 65 et 66 ci-dessus, en cas de nomination d'un administrateur provisoire, celui-ci devra disposer du régime d'autorisation et de conventionnement prévu à l'article 1649 quater L du code général des impôts pour que les clients ou adhérents continuent à bénéficier de la non majoration de leurs revenus.

106. Dans le cas contraire, les clients disposent d'un délai de soixante jours à compter de la nomination de l'administrateur provisoire pour signer une nouvelle lettre de mission avec un professionnel de l'expertise comptable ou adhérer à un organisme agréé pour pouvoir bénéficier de la non majoration de leurs revenus au titre de cet exercice donné.

107. Exemple : Année N = année de nomination de l'administrateur provisoire

30/06/N = date de nomination de l'administrateur provisoire

31/08/N = date limite de signature de la lettre de mission avec le nouveau professionnel de l'expertise comptable ou date limite d'adhésion à un organisme agréé pour pouvoir bénéficier de la non majoration de ses revenus au titre de l'année N, déclarés en N+1.

Sous-section 3 : Information de l'administration fiscale

108. Le professionnel de l'expertise comptable doit établir une attestation mentionnant :

- la date de signature de la lettre de mission ;
- la date de résiliation de la lettre de mission le cas échéant ;
- le montant imposable.

Cette attestation doit être dématérialisée et télétransmise aux services fiscaux par le professionnel de l'expertise comptable, conformément aux dispositions de l'article 371 bis L de l'annexe II au code général des impôts.

TITRE IV : OBLIGATIONS DU PROFESSIONNEL DE L'EXPERTISE COMPTABLE

109. Les engagements à respecter par le professionnel de la comptabilité qui signe la convention avec l'administration fiscale sont précisés à l'article 1649 quater L du code général des impôts.

110. Trois grandes obligations sont ainsi définies : la nature des travaux à réaliser pour le compte de son client ou adhérent, la télétransmission des déclarations fiscales et différentes annexes de leurs clients ou adhérents à l'administration fiscale et l'obligation de se soumettre à un contrôle de qualité.

CHAPITRE 1 : TRAVAUX A REALISER

Section 1 : Visa des documents fiscaux

111. En la forme, le visa des documents fiscaux consiste pour le professionnel de l'expertise comptable à porter son nom dans l'emplacement réservé à cet effet sur la déclaration de résultats.

112. Le visa est donc à distinguer de l'attestation de régularité et de sincérité que les professionnels de l'expertise comptable sont habilités à délivrer à leurs clients en vertu de l'article 2 de l'ordonnance du 19 septembre 1945 modifiée.

113. L'article 1649 quater L du code général des impôts ajoute par ailleurs que le professionnel de l'expertise comptable doit s'être assuré de la régularité des documents fiscaux de ses clients ou adhérents avant de matérialiser son visa. En cas d'anomalies détectées, il est en mesure de demander à son client ou adhérent, tous renseignements utiles de nature à établir la concordance entre les résultats fiscaux et la comptabilité.

A. Régularité des documents fiscaux

1. Régularité en la forme

114. Le professionnel de l'expertise comptable doit veiller à ce que les liasses soient en conformité avec les dispositions législatives et réglementaires qui en fixent le contenu, qu'elles correspondent au régime d'imposition de l'entreprise, qu'elles soient complètes et que toutes les rubriques utiles soient servies. Il doit s'assurer que les lignes et les colonnes des différents tableaux ne comportent aucune erreur de report ou de calcul.

2. Régularité au fond

115. Elle ne peut être dissociée de la régularité de la comptabilité avec laquelle les documents fiscaux doivent être cohérents. Le professionnel de l'expertise comptable doit s'assurer que les postes de la déclaration de résultat de son client ou adhérent constituent la traduction fiscale de la comptabilité.

Il doit veiller à ce que :

- les différents postes du bilan, du compte de résultat ainsi que les tableaux annexés à la déclaration soient conformes aux données de la comptabilité ;
- le résultat fiscal corresponde au résultat comptable après retraitement (réintégrations et/ou déductions extra-comptables apparaissant sur les tableaux annexes à caractère fiscal).

B. Demande de renseignements pour établir la concordance avec la comptabilité

116. Lorsque le professionnel de la comptabilité traite l'ensemble de la comptabilité de son client ou adhérent (tenue ou centralisation et établissement des documents de synthèse) et élabore ensuite la déclaration fiscale professionnelle, les diligences énoncées ci-dessus font partie des travaux que le professionnel de la comptabilité doit mettre en œuvre avant d'apposer son visa.

En revanche, lorsque le professionnel de la comptabilité effectue une mission de surveillance de la comptabilité élaborée par son client ou adhérent, il doit réaliser un certain nombre de contrôles avant d'apposer son visa.

L'article 1649 quater L du code général des impôts impose dans les deux cas au professionnel de la comptabilité de demander à son client ou adhérent, tous les renseignements de nature à établir la concordance entre les résultats fiscaux et la comptabilité.

Section 2 : Examen de cohérence et de vraisemblance

117. Le professionnel de l'expertise comptable doit :

- veiller à la cohérence interne de la déclaration et de ses annexes en rapprochant les différents postes du compte de résultat et du bilan ;

- 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 (Cf. Section 3). A cet égard, les différents ratios peuvent être utilement rapprochés de ceux dégagés par les clients ou adhérents du professionnel de l'expertise comptable exerçant dans des conditions comparables ;

- utiliser les informations mises en évidence par l'établissement du tableau de financement.

118. La découverte d'anomalies apparentes ou d'erreurs doit être signalée aux clients ou adhérents en les invitant à fournir les explications utiles et, le cas échéant, à procéder aux corrections nécessaires, sous la forme du dépôt d'une nouvelle déclaration de résultats (si l'erreur est constatée avant l'envoi de ce document au service des impôts des entreprises) ou d'une déclaration rectificative (si l'erreur est relevée après l'expédition de la déclaration de résultats).

Section 3 : Fourniture annuelle d'un dossier de gestion

119. La nature des différents ratios et éléments composant le dossier de gestion varie selon que le client ou adhérent du professionnel de l'expertise comptable est imposé dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux, des bénéfices non commerciaux ou des bénéfices agricoles.

A. Contribuables imposés dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux

120. Le professionnel de l'expertise comptable doit fournir à ses clients ou adhérents imposés d'après leur bénéfice réel, dans un délai de six mois suivant la clôture de leur exercice comptable, un dossier de gestion comprenant notamment les ratios et autres éléments caractérisant la situation économique et financière suivants : (Cf le tableau des ratios et autres éléments caractérisant la situation économiques et financières ci-après)

1° La marge commerciale, ou pour les entreprises industrielles et artisanales, la production de l'exercice ;

2° La valeur ajoutée ;

3° L'excédent brut d'exploitation ou l'insuffisance brute d'exploitation ;

4° Le résultat d'exploitation ;

5° Le résultat courant avant impôts ;

6° Le résultat exceptionnel ;

7° Le délai moyen de réalisation des stocks ;

8° La durée moyenne du crédit accordé aux clients ;

9° La durée moyenne du crédit obtenu des fournisseurs ;

10° Le ratio de solvabilité à court terme ;

11° Le tableau de financement de l'entreprise. Ce tableau de financement doit reprendre l'ensemble des informations ci-dessous :

| | Exercice N | Exercice N-1 |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------|--------------|
| CALCUL DE LA VARIATION DU FONDS DE ROULEMENT NET GLOBAL | Montant | Montant |
| Ressources durables : <ul style="list-style-type: none"> - Capacité d'autofinancement de l'exercice - Cessions ou réductions d'éléments de l'actif immobilisé - Cessions d'immobilisations : <ul style="list-style-type: none"> - incorporelles - corporelles - Cessions ou réductions d'immobilisations financières - Augmentation des capitaux propres : <ul style="list-style-type: none"> - Augmentation des dettes financières (a) TOTAL DES RESSOURCES (I) | | |
| Emplois stables : <ul style="list-style-type: none"> - Distributions mises en paiement au cours de l'exercice - Acquisitions d'éléments de l'actif immobilisé : <ul style="list-style-type: none"> - Immobilisations incorporelles - Immobilisations corporelles - Immobilisations financières - Charges à répartir sur plusieurs exercices (b) - Réductions des capitaux propres : <ul style="list-style-type: none"> - Réduction de capital - Prélèvements (impôts personnels, retraits) - Remboursements de dettes financières (a) TOTAL DES EMPLOIS (II) | | |
| | Exercice N | Exercice N-1 |
| CALCUL DE LA VARIATION DU FONDS DE ROULEMENT NET GLOBAL | Montant | Montant |
| Variation du fonds de roulement net global : Ressource nette (I-II) Ou Emploi net (II-I) | | |

(a) Sauf concours bancaires et soldes créditeurs

(b) Montant brut transféré dans l'exercice

| | Exercice N | Exercice N-1 |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------|--------------|
| UTILISATION DE LA VARIATION DU FONDS DE ROULEMENT NET GLOBAL | Montant | Montant |
| - Variation des actifs (stocks+ réalisable) (a) - Variation des dettes à court terme (b) A – Besoin de l'exercice en fonds de roulement Ou Dégagement de fonds de roulement au cours de l'exercice - Variation de trésorerie (a) (b) : Variation des disponibilités Variation des concours bancaires courants B – Variation nette de trésorerie Utilisation de la variation du fonds de roulement net global (A+B) Emploi net (c) Ou Ressource nette (d) | | |

(a) Les augmentations des éléments d'actif concernés engendrent des besoins en fonds de roulement qui seront affectés du signe : - . Inversement, les diminutions de ces éléments dégagent des ressources en fonds de roulement qui seront affectés du signe : + .

(b) Les augmentations des éléments de passif concernés dégagent des ressources en fonds de roulement qui seront affectés du signe : + . Inversement, les diminutions de ces éléments engendrent des besoins en fonds de roulement qui seront affectés du signe : - .

(c) Emploi net égal à la ressource nette dégagée par le calcul I – II précédent.

(d) Ressource nette égale à l'emploi net dégagé par le calcul II – I précédent.

121. Ce document doit être accompagné d'un commentaire synthétique et pédagogique faisant ressortir les agrégats les plus significatifs et mettant l'accent, le cas échéant, sur les points faibles de l'entreprise éventuellement détectés.

122. A compter de la clôture du deuxième exercice suivant la signature de la lettre de mission, le professionnel de l'exercice comptable devra fournir également une analyse comparative des bilans et des comptes de résultat de l'entreprise. Toutefois, pour les entreprises soumises au régime simplifié d'imposition, seule l'analyse comparative des comptes de résultat est adressée.

B. Contribuables imposés dans la catégorie des bénéfiques non commerciaux

123. Le professionnel de l'expertise comptable doit fournir à ses clients ou adhérents imposés d'après leur bénéfice réel, dans un délai de six mois suivant la clôture de leur exercice comptable, un dossier de gestion comprenant notamment :

- Une analyse de la situation commerciale :
 - calcul de l'évolution du chiffre d'affaires sur les trois dernières années ;
 - calcul du besoin en fond de roulement ;
 - calcul de la variation des stocks et en cours (s'il y a lieu) ;
 - analyse des marges commerciales.
- Une analyse de la situation financière :
 - évolution des principaux agrégats du compte de résultat ;
 - calcul du ratio des emprunts à long terme/emprunts à court terme ;
 - dépendance financière vis à vis des fournisseurs et des clients (délai moyen de paiement des fournisseurs et délai moyen du crédit accordé aux clients pour les entreprises dont la comptabilité est tenue en créances dettes) ;
 - analyse de la situation de l'entreprise au regard de ses obligations de paiement en matière de TVA (si son activité est assujettie à cet impôt).
- Une analyse de la situation sociale:
 - montant des charges sociales qui incombent à l'entreprise ;
 - dispositif d'aides à l'emploi des salariés.
- Une analyse de la situation patrimoniale :
 - nature de la détention des immobilisations (en pleine propriété ou en location) ;
 - existence éventuelle d'un projet de transmission de l'outil de travail ;
 - tableau de passage du résultat à la trésorerie.

124. Ce document doit contenir un commentaire synthétique et pédagogique faisant ressortir les agrégats les plus significatifs et mettant l'accent, le cas échéant, sur les points faibles de l'entreprise éventuellement détectés.

C. Contribuables imposés dans la catégorie des bénéfiques agricoles

125. Le professionnel de l'expertise comptable doit fournir à ses clients ou adhérents imposés d'après leur bénéfice réel, dans un délai de six mois suivant la clôture de leur exercice comptable, un dossier de gestion comprenant notamment les ratios et autres éléments caractérisant la situation économique et financière suivants : (Cf le tableau des ratios et autres éléments caractérisant la situation économiques et financières ci-après)

- 1° Le produit d'exploitation (exprimé à la fois en valeur absolue et à l'hectare de surface agricole utile SAU) ;
- 2° Les charges d'exploitation (exprimé à la fois en valeur absolue et à l'hectare de surface agricole utile) ;
- 3° Le résultat net d'exploitation ;
- 4° Le rendement physique de chacune des principales production de l'entreprise ;
- 5° Le capital d'exploitation à l'hectare ou à l'élément de production le plus caractéristique de l'entreprise ;
- 6° Le ratio de solvabilité à court terme ;
- 7° Le ratio d'autonomie financière ;
- 8° La tableau de financement de l'entreprise suivant :

| | Exercice N | Exercice N-1 |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------|--------------|
| <p style="text-align: center;">EMPLOIS</p> <p>I- Frais d'établissements</p> <p>II- Emplois en immobilisations et autres valeurs immobilisées :</p> <ul style="list-style-type: none"> Terrains Constructions Matériel, mobilier et agencements Immobilisations en cours Emballages récupérables Immobilisations incorporelles Prêts à long et moyen terme Titres de participation Dépôts et cautionnements <p>III- Prélèvements opérés sur le capital</p> <p>IV- Remboursement des dettes à long et moyen terme</p> <p style="text-align: center;">TOTAL DES EMPLOIS (A)</p> | | |
| <p style="text-align: center;">RESSOURCES DE FINANCEMENT</p> <p>I – Autofinancement</p> <ul style="list-style-type: none"> Résultat net comptable (a) Dotations aux amortissements Dotations nettes aux provisions ayant le caractère de réserves <p style="text-align: center;">Total</p> <p>A déduire :</p> <ul style="list-style-type: none"> Prélèvements de l'exploitant (impôts personnels, retraits, etc) Distributions mises en paiement au cours de l'exercice <p style="text-align: center;">Total de l'autofinancement</p> <p>II.- Ressources exceptionnelles</p> <ul style="list-style-type: none"> Prix de vente des immobilisations (2) Subventions d'équipement <p>III – Ressources de fonds propres</p> <ul style="list-style-type: none"> Apports faits à l'entreprise Augmentations de capital <p>IV – Ressources d'emprunts à long et moyen terme</p> <ul style="list-style-type: none"> Banque et autres organismes financiers Etat Autres prêteurs | | |

| | | |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--|--|
| V- Encaissements sur prêts et dépôts à plus d'un an | | |
| TOTAL DES RESSOURCES DE FINANCEMENT (B) | | |
| Variation du fonds de roulement net global (+ ou -) : | | |
| (B) – (A) = | | |
| FONDS DE ROULEMENT NET GLOBAL | | |
| Stock – réalisable + disponible A déduire : dettes à court terme Fonds de roulement net global (+ ou -) | | |

(1) A l'exception des résultats dégagés par les cessions d'immobilisations (plus ou moins-value de cession)

(2) Y compris les titres de participation

126. Remarques :

- Pour les entreprises soumises au régime simplifié d'imposition, le produit d'exploitation, les charges d'exploitation et le résultat net d'exploitation sont remplacés par les recettes, corrigées des variations de stock des produits animaux et végétaux, ainsi que par les dépenses, corrigées des variations de stock d'approvisionnement, exprimées à l'hectare de surface agricole utile ou à l'élément de production le plus caractéristique de l'entreprise.
- En outre, le dossier de gestion peut ne pas comporter les ratios de solvabilité à court terme et le ratio d'autonomie financière.
- Le tableau de financement est établi à partir des déclarations fiscales du client ou adhérent.

127. Ce document doit être accompagné d'un commentaire synthétique et pédagogique faisant ressortir les agrégats les plus significatifs et mettant l'accent, le cas échéant, sur les points faibles de l'entreprise éventuellement détectés.

Section 4 : Fourniture annuelle d'un dossier de prévention des difficultés économiques et financières

128. Le dossier de prévention économique et financière présente un diagnostic de l'entreprise cliente ou adhérente du professionnel de l'expertise comptable en matière de prévention des difficultés économiques et financières

129. Il consiste en un dossier synthétique personnalisé contenant différents indicateurs en fonction des données disponibles. Il doit permettre de souligner les points forts et les points faibles de l'entreprise en matière de difficultés économiques et financières et montrer l'évolution et les tendances des différents indicateurs sur trois années.

130. Il doit en outre comparer les indicateurs du client ou adhérent avec ceux de sa profession ou de son secteur d'activité afin de mettre en relief les écarts entre indicateurs personnels et indicateurs professionnels.

131. Le dossier doit également mettre en évidence les écarts de tendance entre les résultats individuels et les statistiques professionnelles. Il doit donc permettre de tirer les conclusions relatives au positionnement de l'entreprise par rapport à son secteur d'activité.

132. Ce dossier doit comporter :

Des indicateurs d'ordre professionnel :

- Éléments d'exploitation de l'entreprise :

- 1° Recettes nettes, déduction faite des rétrocessions et des débours ;
- 2° Excédent ou insuffisance ;
- 3° Résultat avant abattements fiscaux ;
- 4° Charges externes ;
- 5° Coût de l'outil professionnel : locations immobilières, locations mobilières et dotations aux amortissements ;
- 6° Impôts et taxes sauf TVA ;
- 7° Frais et charges de personnels : salaires et charges.

- Situation financière :

- 8° Charges financières ;
- 9° Soldes de trésorerie en fin d'année ;
- 10° Emprunts souscrits dans l'année ;
- 11° remboursements d'emprunts dans l'année.

- Situation patrimoniale :

- 12° Immobilisations nettes d'amortissements ;
- 13° Immobilisations nouvelles de l'année.

Des indicateurs d'ordre personnel :

- 14° Charges sociales personnelles ;
- 15° Prélèvements personnels.

Des ratios d'appréciation de la situation :

- 16° Emprunts souscrits dans l'année / immobilisations nouvelles de l'année ;
- 17° Montants des prélèvements / excédents d'exploitation.

Les indicateurs mentionnés aux points 9°, 10°, 11° et 15°, ainsi que les ratios mentionnés aux points 16° et 17° sont analysés à partir des seuls dossiers des clients ou adhérents. Les autres indicateurs sont comparés à la profession ou au secteur d'activité.

133. Le professionnel de l'expertise comptable conserve toute liberté quant à la forme des données présentées dans le dossier d'analyse (tableaux, graphiques etc ..). En revanche, le dossier doit être écrit et pédagogique.

134. Ce dossier d'analyse doit être transmis aux clients ou adhérents dans le délai de six mois suivant la date de clôture de l'exercice comptable concerné.

CHAPITRE 2 : OBLIGATION DE TELETRANSMISSION

Section 1 : Formulaire compris dans le champ d'application de l'obligation

135. Pour l'application des dispositions du b du 1° du 7 de l'article 158 du code général des impôts, le professionnel de l'expertise comptable a l'obligation, en application de l'article 1649 quater L du même code, de dématérialiser et de télétransmettre aux services fiscaux, selon la procédure prévue par le système de transfert des données fiscales et comptables, les déclarations de résultats de leurs clients ou adhérents, leurs annexes et les autres documents les accompagnant.

136. L'article 371 bis L de l'annexe II au code général des impôts précise par ailleurs que pour bénéficier de la non majoration de 1,25 mentionnée au 7 de l'article 158 du code général des impôts, les déclarations de résultats des clients ou adhérents doivent parvenir aux services fiscaux et être accompagnés d'une attestation fournie par le professionnel de l'expertise comptable.

137. Tout comme la déclaration de résultats et ses annexes, le professionnel de l'expertise comptable doit télétransmettre cette attestation aux services fiscaux par voie électronique, selon la procédure prévue par le système de transfert des données fiscales et comptables.

138. La liste exhaustive des documents soumis à l'obligation de télétransmission figure dans le bulletin officiel des impôts relatif à la campagne TDFC annuelle.

Section 2 : Mise en œuvre de l'obligation

139. Il est rappelé que pour assurer l'intégralité, la qualité et la sécurité de l'information transmise, seule une personne ayant la qualité de partenaire EDI peut transmettre à la DGFIP des fichiers concernant les données fiscales véhiculées par TDFC. Ainsi, il est nécessaire de désigner une personne ayant la qualité de partenaire EDI dans le cas où l'entreprise n'est pas elle-même identifiée comme partenaire EDI et d'informer la DGFIP de l'identité de ce partenaire EDI par la signature d'une convention.

140. Les professionnels de l'expertise comptable sont invités à mettre en œuvre tous les moyens et procédures nécessaires pour faciliter la souscription des formalités énumérées ci-dessus à ceux de leurs clients ou adhérents qui n'ont pas déjà recours à un partenaire EDI.

141. L'entreprise cliente ou adhérente du professionnel de l'expertise comptable reste libre de choisir l'auteur de la télétransmission qui peut être indifféremment :

- l'entreprise elle-même ;
- le professionnel de l'expertise comptable s'il est lui-même partenaire EDI ;
- tout autre partenaire EDI, notamment celui dont le professionnel de l'expertise comptable utilise les services, s'il n'est pas lui-même partenaire EDI.

142. A l'exception du premier cas, le professionnel de l'expertise comptable doit disposer lui-même d'un mandat de son client ou adhérent, ou être informé du choix du partenaire EDI mandaté pour adresser les déclarations à l'administration fiscale.

Section 3 : Obligation de conservation des documents

143. Le professionnel de l'expertise comptable doit pouvoir justifier de la télétransmission des attestations et des déclarations de résultats, leurs annexes et les documents les accompagnant pour chacune des entreprises qui en sont clientes ou adhérentes.

144. Le professionnel de l'expertise comptable doit donc collecter et conserver, pendant un délai de six ans, les éléments probants de la télétransmission, qu'il ait effectué lui-même la télétransmission ou que celle-ci ait été effectuée par un partenaire EDI autre. Le professionnel de l'expertise comptable peut externaliser auprès d'un tiers archiveur les éléments probants de la télétransmission.

CHAPITRE 3 : CONTROLE DU RESPECT DES ENGAGEMENTS DU PROFESSIONNEL DE L'EXPERTISE COMPTABLE

145. L'article 1649 quater L du code général des impôts fait obligation au professionnel de l'expertise comptable qui a conclu la convention avec l'administration fiscale de se soumettre à un contrôle spécifique.

146. Ce contrôle est exercé selon les modalités du contrôle de qualité de la profession qui sont définies par l'arrêté portant règlement intérieur de l'ordre des experts-comptables.

147. L'article 371 bis G de l'annexe II au code général des impôts précise que ce contrôle doit être réalisé une fois au moins tous les trois ans. Il peut donc s'inscrire dans le cadre d'un contrôle général de l'activité du professionnel.

148. Son objet est de vérifier le respect des engagements du professionnel de l'expertise comptable prévus par la signature de la convention.

149. Le commissaire du gouvernement peut requérir le déclenchement de ce contrôle spécifique notamment en s'appuyant sur les éléments qui lui sont communiqués en vertu de l'article L 166 C du Livre des Procédures Fiscales.

150. Les résultats de cet examen sont transmis au commissaire du gouvernement dans un délai de trois mois après sa conclusion.

annoter DB 5 J

Le Sous-Directeur,

Jean-Marc VALÈS

•

Annexe

Modèle de convention à conclure avec les professionnels de l'expertise comptable

Entre les soussignés :

Le professionnel de l'expertise comptable

d'une part,

et le commissaire du gouvernement auprès du conseil régional de l'ordre des experts-comptables
de..... d'autre part,

Il est arrêté et convenu ce qui suit :

1° Le professionnel de l'expertise comptable est tenu vis à vis de ses clients ou adhérents auxquels il permet d'éviter la majoration prévue au 7 de l'article 158 du code général des impôts, d'effectuer les missions prévues par l'article 1649 quater L du même code.

Il s'engage :

- à viser les documents fiscaux transmis par ses clients ou ses adhérents, ou les documents fiscaux qu'il établit pour leur compte, après s'être assuré de leur régularité et leur avoir demandé tous renseignements utiles de nature à établir la concordance entre les résultats fiscaux et la comptabilité ;
- à procéder à un examen de cohérence et de vraisemblance du résultat déclaré à partir notamment de ratios économiques et financiers ;
- à dématérialiser et à télétransmettre aux services fiscaux, selon la procédure prévue par le système de transfert des données fiscales et comptables, les déclarations de résultats de ses clients ou adhérents, leurs annexes et les autres documents les accompagnant ;
- à obtenir mandat pour transmettre les informations correspondant à leurs obligations déclaratives;
- à fournir annuellement à ses clients ou adhérents commerçants ou artisans un dossier de gestion ;
- à fournir annuellement à ses clients ou adhérents un dossier d'analyse économique en matière de prévention des difficultés économiques et financières ;
- à se soumettre à un contrôle spécifique défini par l'administration fiscale.

2° Ces engagements sont indiqués dans une lettre de mission spécifique établie par le professionnel de l'expertise comptable et signée par son client ou son adhérent. La lettre de mission précise les droits et obligations afférents à chacune des parties, ainsi que les conditions financières de sa prestation. En outre, elle comporte l'engagement de produire, par le client ou l'adhérent, au professionnel de l'expertise comptable chargé de tenir et de présenter ses documents comptables, tous les éléments nécessaires à l'établissement d'une comptabilité sincère de son exploitation.

3° Le professionnel de l'expertise comptable tient à la disposition de l'administration un registre des clients ou adhérents pour lesquels il a établi cette lettre de mission spécifique.

Ce registre mentionne obligatoirement le nom du client ou adhérent, sa profession et le lieu d'exercice de celle-ci, l'adresse du service des impôts dont il dépend, la date d'ouverture de son exercice ainsi que la date de signature de la lettre de mission par le client ou adhérent et la date de résiliation s'il y a lieu.

Toute modification affectant la situation personnelle d'un client ou adhérent, est mentionnée sur ce registre.

Le registre des clients ou adhérents peut être tenu manuellement ou sous forme informatique.

Le registre papier est servi chronologiquement sans blanc ni altération et doit se composer de feuillets numérotés dans une série continue.

Dans le cas d'un registre informatique, le logiciel utilisé doit également permettre un enregistrement chronologique et interdire toute suppression ou adjonction ultérieure.

Une copie de ce registre est envoyée au commissaire du gouvernement le 1er juin (ou le premier jour ouvré du mois de juin) de chaque année.

4° Le professionnel de l'expertise comptable s'engage à respecter ses obligations sociales et fiscales et à ne prendre part ou à n'apporter son soutien à aucune campagne de refus de l'impôt ou manifestation dirigée contre l'Administration fiscale et ses agents.

5° La présente convention entre en vigueur au premier jour du mois qui suit la date de la signature par le commissaire du gouvernement. Elle est valable pour une durée de trois ans à compter de la date de prise d'effet de la convention et renouvelable une fois par tacite reconduction pour la même durée, sauf dénonciation au plus tard trois mois avant l'expiration de la convention en cours, par l'une des parties signataires.