

■ Les contrôles fiscaux touchent tous les secteurs d'activité et toutes les entreprises, y compris les associations.

■ L'administration fiscale a renforcé et modernisé ses procédures de contrôle.

CONTRÔLE FISCAL

VOTRE ASSOCIATION EST-ELLE BIEN PRÉPARÉE ?

Contrôle des reçus fiscaux de dons, examen de comptabilité ou encore transmission du fichier des écritures comptables (FEC) : autant de nouvelles procédures mises en place récemment par l'administration fiscale qui doivent conduire les associations à s'interroger sur leur organisation.



AUTEUR Emmanuelle Delfosse
TITRE Consultante en droit fiscal,
Orcom – Expertise comptable, audit & conseil

Comme tout contribuable, les associations peuvent faire l'objet d'un contrôle fiscal. Sont naturellement concernées les associations qui réalisent des opérations lucratives. Ces associations sont soumises aux mêmes obligations que les entreprises, notamment à la tenue d'une comptabilité et au dépôt d'une déclaration de résultat. Sont également concernées les associations qui n'ont pas d'activité lucrative mais qui perçoivent des revenus de leur patrimoine (produits financiers, revenus des locations d'immeubles, etc.).

DES MOYENS DE CONTRÔLE DE PLUS EN PLUS PERFORMANTS

L'administration fiscale a mis en place des procédures qui se révèlent souvent complexes et contraignantes, qu'il convient d'appréhender et d'anticiper. Ainsi, l'administration peut procéder à :

- un contrôle sur pièces des éléments en sa possession¹. Dans ce cas, elle effectue son contrôle à distance. L'association est informée en cas de demande sur certains points ou lorsque l'administration souhaite approfondir ses investigations et engager un contrôle sur place ;
- une vérification de comptabilité sur place des éléments². En principe, la vérification de comptabilité concerne les associations qui sont soumises à la tenue d'une comptabilité – cas des associations ayant une activité lucrative et soumises aux impôts commer-

ciaux. L'administration peut également contrôler le respect des critères de non-lucrativité et engager une vérification de comptabilité si elle dispose d'indices sérieux démontrant le caractère lucratif d'une activité. L'association est informée de la vérification de comptabilité par l'envoi d'un avis de vérification adressé par l'administration fiscale. À noter que, depuis le 1^{er} janvier 2014, les contribuables qui tiennent une comptabilité sous forme informatisée et qui sont astreints à tenir et présenter des documents

comptables sont tenus de fournir un fichier des écritures comptables (FEC) dès la première visite de l'administration fiscale³. Pour rappel, une comptabilité est dite « informatisée » dès lors qu'elle est tenue, même partiellement, à l'aide d'une application informatique ou d'un système informatisé.

Le FEC est un document informatique qui contient l'ensemble des enregistrements du système comptable⁴. Il doit être généré dans un format particulier et contient en principe 18 champs obligatoires.

1. BOFIP-Impôts, BOI-CF-DG-40-20 du 4 oct. 2017, § 1 à 20.

2. *Ibid.*, § 30 et s.

3. BOFIP-Impôts, BOI-CF-IOR-60-40 et s. du 4 oct. 2017.

4. LPF, art. A. 47 A-1 ; BOFIP-Impôts, BOI-CF-IOR-60-40-20 du 7 juin 2017.

- Chaque association doit donc adapter son organisation et anticiper certains points pour s'y préparer.

Ce fichier porte sur l'ensemble des écritures des journaux comptables au titre de chaque exercice visé dans l'avis de vérification⁵, c'est-à-dire les écritures d'à nouveau et les écritures d'inventaire : écritures d'amortissement, écritures de cession des immobilisations, écritures de dépréciation, écritures de stock, écritures de provision et opérations de régularisation. Sont notamment exclues du fichier les écritures de centralisation.

Au cas particulier, si l'association dispose d'au moins un secteur d'activité à but lucratif soumis aux impôts commerciaux, elle est tenue, en cas de contrôle fiscal, de transmettre un FEC à l'administration fiscale. Cette dernière admet en pratique qu'un FEC soit produit pour la seule partie lucrative si l'association a mis en place une comptabilité autonome et distincte.

Il ressort par ailleurs du groupe de travail créé à l'initiative de l'Ordre des experts-comptables et de l'administration fiscale⁶ afin de répondre aux préoccupations des contribuables que deux situations sont à envisager :

- « soit l'association tient deux comptabilités séparées, l'une relative au secteur fiscalisé et l'autre au secteur non fiscalisé. Alors elle doit présenter uniquement un FEC généré à partir du logiciel comptable sur lequel est tenue la comptabilité du secteur fiscalisé ;
- soit l'association tient une seule comptabilité dans laquelle figurent des secteurs distincts, elle doit fournir un FEC qui récapiti-

tule l'ensemble des opérations de la comptabilité et ajouter dans le FEC un champ permettant d'identifier à quel secteur, lucratif ou non, l'opération se rapporte ».

En l'absence de transmission du FEC ou en cas de remise d'un fichier non conforme, l'association pourra être lourdement sanctionnée⁷. En effet, elle encourt une amende de :

- 5 000 euros lorsque aucune rectification fiscale n'a été apportée à la suite du contrôle ;
- 5 000 euros ou 10 % des droits mis à la charge du contribuable si ce montant est supérieur à 5 000 euros lorsqu'une rectification a été apportée.

L'amende est infligée par exercice comptable vérifié et peut donc atteindre 15 000 euros. Il convient donc de s'assurer que la tenue de la comptabilité répond aux exigences du FEC (format, contenu, etc.).

Le FEC est souvent sous-estimé et mal anticipé. On constate ainsi que de nombreux contribuables se retrouvent dans une situation inconfortable face à l'administration fiscale qui a fait preuve, au début, d'une certaine indulgence, mais qui a désormais relevé son niveau d'exigence. Il convient donc d'anticiper et tester en amont le FEC pour vérifier sa conformité aux exigences légales.

L'administration fiscale met à disposition des contribuables un outil permettant de vérifier le format du fichier – ce qui ne présage ●●●



© Gerhard Seybert

5. BOFiP-Impôts, BOI-CF-IOR-60-40-20, préc., § 50.

6. Conseil supérieur de l'ordre des experts-comptables, « Questions-réponses 2015 sur le FEC », 3 mars 2016.

7. BOFiP-Impôts, BOI-CF-IOR-60-40-10 du 7 juin 2017, § 270 et s.

●●● pas de son contenu ni de la régularité de la comptabilité – sur le site www.economie.gouv.fr. Cet outil vérifie le format du fichier de l'entreprise et indique notamment les anomalies détectées.

DES PROCÉDURES DE PLUS EN PLUS CONTRAIGNANTES

Examen de comptabilité

En complément de la procédure de vérification de comptabilité, qui s'avère en pratique souvent complexe pour les contribuables, le gouvernement a créé, depuis le 1^{er} janvier 2017, une nouvelle procédure d'examen de comptabilité⁸. Cette procédure est une solution alternative à la vérification de comptabilité ou au contrôle sur pièces. Elle est mise en œuvre par l'administration lorsqu'elle considère qu'il n'est pas nécessaire d'effectuer des investigations sur place et vise des entreprises dont la taille et la complexité des sujets ne nécessitent pas un contrôle sur place.

Le contrôle est effectué à distance à partir du fichier FEC que l'association devra transmettre à l'administration dans un délai de 15 jours suivant la réception d'un avis d'examen de comptabilité. L'administration aura à sa disposition de nombreuses informations et pourra analyser les données et vérifier leur cohérence avec les déclarations fiscales. À défaut de transmission, l'association encourt une amende à aussi de 5000 euros. Au plus tard six mois après la réception du FEC, l'administration lui enverra une proposition de rectification ou l'informerá de l'absence de rectification.

L'association faisant l'objet d'un examen de comptabilité bénéficié des garanties prévues en matière de vérification de comptabilité. Reste à savoir si la garantie d'un débat oral et contradictoire pourra être mise en œuvre et respectée lors de cette procédure. Le délai de transmission du FEC étant très court (15 jours), il est donc conseillé de générer le FEC dès le dépôt de la liasse fiscale et de le tester sans attendre un contrôle fiscal.

Contrôle de la délivrance des reçus fiscaux

Les redevables effectuant des dons à certains organismes sans but lucratif (OSBL) considérés comme d'intérêt général peuvent bénéficier, sous certaines conditions, d'une réduction d'impôt sur le revenu (IR), d'impôt sur les sociétés (IS) ou d'impôt de solidarité sur la fortune (ISF) – désormais remplacé par l'impôt sur la

DEPUIS LE 1^{er} janvier 2018,

l'administration peut contrôler sur place, dans les locaux des organismes sans but lucratif, la régularité des montants indiqués sur les reçus fiscaux. L'objectif est de s'assurer que les montants portés sur les reçus correspondent effectivement aux montants perçus.

fortune immobilière (IFI). Le bénéfice de cet avantage fiscal est subordonné à la production à l'administration fiscale en cas de demande d'un reçu fiscal attestant des versements ouvrant droit à réduction.

Depuis le 1^{er} janvier 2018, l'administration peut contrôler sur place, dans les locaux des organismes sans but lucratif, la régularité des montants indiqués sur les reçus⁹. L'objectif est de s'assurer que les montants portés sur les reçus correspondent effectivement aux montants perçus. Dans un décret du 21 juillet 2017¹⁰, le gouvernement est venu préciser ces nouvelles modalités de contrôle. L'administration fiscale a également publié ses commentaires aux *BOFiP-Impôts*¹¹.

Au préalable, l'organisme devra être averti par l'envoi d'un avis l'informant du contrôle qui précisera les années soumises au contrôle et la faculté pour l'organisme de se faire assister par un conseil de son choix. Le contrôle portera sur les dons et versements effectués à compter du 1^{er} janvier 2017.

Les organismes devront présenter à l'administration fiscale « les documents et pièces de toute nature » permettant de justifier des sommes versées. Il peut s'agir des registres des dons, des livres et documents comptables, ou encore des relevés de comptes financiers¹². À cet effet, les organismes ont l'obligation de conserver les pièces justificatives pendant un délai de six ans.

Le *BOFiP-Impôts* précité précise en outre que, au plus tard six mois après la présentation des documents et pièces justificatives, l'administration informera l'organisme bénéficiaire, par un document motivé de manière à lui permettre de formuler ses observations, des résultats du contrôle et, le cas échéant, de sa volonté d'appliquer la sanction prévue à l'article 1740 A du code général des impôts. Là encore, les sanctions peuvent être conséquentes. Cet article prévoit en effet l'application d'une amende égale à 25 % des sommes indûment mentionnées sur ces documents en cas de délivrance irrégulière de documents. L'organisme disposera d'un délai de 30 jours pour formuler ses observations.

Toutes ces nouvelles procédures ne peuvent donc qu'inciter les associations à anticiper et à se préparer en amont à leur application. ■

8. L. n° 2016-1918 du 29 déc. 2016, JO du 30, art. 14, réd. LPF, art. L. 13 G.

9. L. n° 2016-1918, préc., art. 17, réd. LPF, art. L. 14 A.

10. Décr. n° 2017-1187 du 21 juill. 2017, JO du 23.

11. *BOFiP-Impôts*, BOI-CF-COM-20-40 du 6 déc. 2017, JA n° 571/2018, p. 6.

12. *Ibid.*