

INCOMPATIBILITE – INDEPENDANCE – EXAMEN DE CONFORMITE FISCALE

Fourniture d'une prestation d'examen de conformité fiscale concomitamment à une mission légale de certification des comptes (oui) – Fourniture d'une prestation d'examen de conformité fiscale au bénéfice d'une entité en dehors de toute mission légale (oui, sous réserve d'analyse)

L'examen de conformité fiscale ne crée pas de risque d'autorévision ou de risque pour l'indépendance du commissaire aux comptes, s'il est réalisé par celui-ci pour l'entité dont il certifie les comptes. Il en est de même si l'examen de conformité fiscale est réalisé par le réseau du commissaire aux comptes de l'entité.

L'examen de conformité fiscale peut également être réalisé par un commissaire aux comptes pour une entité dont il ne certifie pas les comptes, sous réserve d'avoir réalisé une analyse sur les prestations fournies par lui-même ou un membre de son réseau pour ladite entité qui continuent à produire leurs effets, afin de déterminer si ces prestations ne sont pas de nature à créer un risque d'autorévision ou de perte d'indépendance dans l'exercice de la mission d'examen de conformité fiscale qu'il souhaite rendre à cette entité.

(CEP 2021-06)

Le décret n° 2021-25 du 13 janvier 2021 a créé l'examen de conformité fiscale. Selon l'article 1er dudit décret, l'examen de conformité fiscale « est une prestation contractuelle au titre de laquelle un prestataire s'engage en toute indépendance, à la demande d'une entreprise, à se prononcer sur la conformité aux règles fiscales des points prévus dans un chemin d'audit et selon un cahier des charges définis par arrêté du ministre chargé du budget ».

L'arrêté du 13 janvier 2021 a défini le chemin d'audit et le cahier des charges, ainsi qu'un modèle de compte rendu d'examen de conformité fiscale et un modèle de contrat.

Questions :

- *Le commissaire aux comptes d'une entité dont les comptes sont certifiés, ou son réseau, peut-il réaliser un examen de conformité fiscale pour cette dernière ?*
- *Un commissaire aux comptes peut-il, en dehors de toute mission légale, réaliser un examen de conformité fiscale au bénéfice d'une entité ?*

*

L'examen de conformité fiscale a été institué par un décret du ministère de l'Economie, des Finances et de la Relance.

Sur son site internet, le ministère précise que le prestataire réalisant l'examen de conformité fiscale « peut être un commissaire aux comptes, un comptable, un avocat, une association de gestion et de comptabilité ou un organisme de gestion agréé ».

1/ Le commissaire aux comptes d'une entité non EIP, ou son réseau, peut-il réaliser une mission d'examen de conformité fiscale pour l'entité dont il certifie les comptes ?

Le III de l'article L. 822-11 du code de commerce dispose : « *Il est interdit au commissaire aux comptes d'accepter ou de poursuivre une mission de certification auprès d'une personne ou d'une entité qui n'est pas une entité d'intérêt public lorsqu'il existe un risque d'autorévision ou que son indépendance est compromise et que des mesures de sauvegarde appropriées ne peuvent être mises en œuvre* ».

Les services inclus dans l'examen de conformité fiscale doivent faire l'objet d'un examen afin de déterminer s'il existe un risque d'autorévision ou d'autres risques pour l'indépendance du commissaire aux comptes.

Dans l'exercice de son activité professionnelle, le commissaire aux comptes peut être confronté à plusieurs risques pour son indépendance :

- Risque d'émettre des conclusions biaisées par un parti pris, un conflit d'intérêts, ou une influence liée à des liens personnels, financiers ou professionnels directs ou indirects (article 5 – voir annexe) ;
- Risque d'autorévision (article 5 – voir annexe) ;
- Risque d'atteinte à l'impartialité (article 4 – voir annexe) ;
- Risque d'atteinte à l'intégrité (article 3 – voir annexe).

Le principe de déontologie selon lequel le commissaire aux comptes doit éviter les situations comportant des risques pour son indépendance, figurant dans le titre I du code de déontologie, est applicable à toutes les missions et prestations du commissaire aux comptes, que celui-ci exerce ou non une mission de contrôle légal des comptes de l'entité. Ce principe est rappelé par l'article 19 du même code, article applicable dans le cadre des missions de certification.

La Commission estime que le contenu de l'examen de conformité fiscale, ainsi que le chemin d'audit, le cahier des charges, et les modèles de compte rendu et de contrat, doivent être analysés afin de déterminer si l'indépendance du commissaire aux comptes serait compromise par la fourniture d'un examen de conformité fiscale à l'entité non EIP dont il certifie les comptes.

La Commission relève que les dix points de contrôle prévus par le cahier des charges ne sont pas équivalents en termes de risque pour l'indépendance du commissaire aux comptes de l'entité concernée. En effet, certains de ces points nécessitent de porter une appréciation sur des estimations comptables. Le prestataire devra ainsi apprécier :

- Les règles de détermination des amortissements et leur traitement fiscal (point 6) ;
- Les règles de détermination des provisions et leur traitement fiscal (point 7) ;
- Les règles de détermination des charges à payer et leur traitement fiscal (point 8) ;
- La qualification et la déductibilité des charges exceptionnelles (point 9).

Ces points impliquent une part plus ou moins importante d'incertitude et de jugement.

La question est de savoir si en concluant sur la conformité de ces quatre points, le commissaire aux comptes de l'entité non EIP risque de contribuer à la définition du processus d'estimation, se plaçant ainsi en situation d'autorévision.

La Commission relève que, dans le cadre de sa mission de certification des comptes, le commissaire aux comptes est également amené à porter des appréciations sur des estimations comptables, en

mettant en œuvre les procédures d'audit prévues par la norme d'exercice professionnel « Appréciation des estimations comptables » (NEP 540, homologuée par l'arrêté du 24 août 2021 publié au J.O. n° 0202 du 31 août 2021).

La Commission estime que le fait de porter une appréciation sur des estimations s'inscrit dans les diligences habituelles du commissaire aux comptes et n'est pas de nature à le placer en situation d'autorévision.

La Commission s'est également interrogée sur le point de savoir si la situation dans laquelle le commissaire aux comptes invite l'entité auditée à corriger sa comptabilité ou ses déclarations fiscales est susceptible de le placer en situation d'autorévision.

La Commission relève que, dans le cadre de sa mission de certification des comptes, le commissaire aux comptes doit également communiquer à la direction de l'entité auditée les anomalies qu'il a relevées (autres que celles qui sont manifestement insignifiantes) et demander à la direction de corriger ces anomalies (NEP 450 « Evaluation des anomalies relevées au cours de l'audit », homologuée par l'arrêté du 3 mai 2018 publié au J.O. n° 0112 du 17 mai 2018).

La Commission estime donc que le fait d'inviter l'entreprise à corriger sa comptabilité ou ses déclarations fiscales entre dans les diligences habituelles du commissaire aux comptes et n'est pas de nature à le placer en situation d'autorévision.

Enfin, le décret instituant l'examen de conformité fiscale précise que le prestataire doit réaliser cet examen « en toute indépendance ».

Il ressort de cette analyse que l'examen de conformité fiscale ne crée pas de risque d'autorévision ou de risque pour l'indépendance du commissaire aux comptes, s'il est réalisé par celui-ci pour l'entité dont il certifie les comptes. Il en est de même si l'examen de conformité fiscale est réalisé par le réseau du commissaire aux comptes de l'entité non EIP.

2/ Le commissaire aux comptes d'une entité EIP, ou son réseau, peut-il réaliser une mission d'examen de conformité fiscale pour l'entité dont il certifie les comptes ?

Le II de l'article L. 822-11 du code de commerce dispose : « *Il est interdit au commissaire aux comptes et aux membres du réseau auquel il appartient de fournir directement ou indirectement à l'entité d'intérêt public dont il certifie les comptes, et aux personnes ou entités qui la contrôlent ou qui sont contrôlées par elle au sens des I et II de l'article L. 233-3 et dont le siège social est situé dans l'Union européenne, les services mentionnés au paragraphe 1 de l'article 5 du règlement (UE) n° 537/2014 du 16 avril 2014.* »

Les services inclus dans l'examen de conformité fiscale n'entrent dans aucune des catégories de services interdits par le paragraphe 1 de l'article 5 du règlement (UE) n° 537/2014 (voir annexe).

En particulier, cette prestation ne constitue pas un service « d'assistance lors de contrôles fiscaux menés par les autorités fiscales », interdit par le v) du a) du paragraphe 1 de cet article. En effet, d'une part l'examen de conformité fiscale ne consiste pas à assister l'entité auditée mais à effectuer les vérifications prévues par l'arrêté du 13 janvier 2021, et d'autre part, il n'est pas effectué lors d'un contrôle fiscal.

Il demeure nécessaire de s'assurer que l'examen de conformité fiscale ne déroge pas aux obligations prévues par le code de déontologie.

Au vu de l'analyse faite ci-avant pour le commissaire aux comptes d'une entité non EIP, la Commission estime que l'examen de conformité fiscale ne crée pas non plus de risque d'autorévision ou de risque pour l'indépendance du commissaire aux comptes d'une entité EIP, s'il est réalisé par celui-ci pour l'entité dont il certifie les comptes. Il en est de même si l'examen de conformité fiscale est réalisé par le réseau du commissaire aux comptes.

3/ Un commissaire aux comptes, ou son réseau, peut-il réaliser une mission d'examen de conformité fiscale pour une entité dont il ne certifie pas les comptes ?

La Commission rappelle que le titre I du code de déontologie « Dispositions communes applicables aux commissaires aux comptes dans l'exercice de leur activité professionnelle » s'applique à tout commissaire aux comptes, quelle que soit la mission ou la prestation qu'il fournit.

Le II de l'article 5 du code de déontologie, qui figure dans le titre I dudit code, dispose « *L'indépendance du commissaire aux comptes s'apprécie en réalité et en apparence. Elle se caractérise par l'exercice en toute objectivité des pouvoirs et des compétences qui sont conférés par la loi. Elle garantit qu'il émet des conclusions exemptes de tout parti pris, conflit d'intérêt, influence liée à des liens personnels, financiers ou professionnels directs ou indirects, y compris entre ses associés, salariés, les membres de son réseau et la personne ou l'entité à laquelle il fournit la mission ou la prestation. Elle garantit également l'absence de risque d'autorévision conduisant le commissaire aux comptes à se prononcer ou à porter une appréciation sur des éléments résultant de missions ou de prestations fournies par lui-même, la société à laquelle il appartient, un membre de son réseau ou toute autre personne qui serait en mesure d'influer sur le résultat de la mission ou de la prestation* ».

Si le commissaire aux comptes ou un membre de son réseau a réalisé pour l'entité une prestation qui continue à produire ses effets, le commissaire aux comptes devra analyser si cette prestation n'est pas de nature à créer un risque d'autorévision ou de perte d'indépendance dans l'exercice de la mission d'examen de conformité fiscale qu'il souhaite rendre à cette entité. Si un tel risque existe, il devra prendre les mesures de sauvegarde appropriées permettant de réduire ce risque à niveau suffisamment faible pour que son indépendance ne soit pas compromise.

Il en serait ainsi, par exemple, si le commissaire aux comptes ou son réseau avaient contribué à définir les règles de détermination des amortissements ou d'autres éléments soumis à vérification dans le cadre d'un examen de conformité fiscale.

Sous réserve d'avoir réalisé cette analyse, la Commission est d'avis qu'un commissaire aux comptes peut réaliser une prestation d'examen de conformité fiscale pour une entité dont il ne certifie pas les comptes.

4/ Secret professionnel

Le cahier des charges inclus dans l'arrêté du 13 janvier 2021 indique : « *Le prestataire tient à la disposition de l'administration tous les documents et pièces de toute nature nécessaires à l'ECF* ».

La Compagnie nationale des commissaires aux comptes attire l'attention des commissaires aux comptes sur le fait qu'une telle communication constituerait une violation du secret professionnel du commissaire aux comptes prévu par l'article L. 822-15 du code de commerce.

Conclusion

La Commission estime que la réalisation d'un examen de conformité fiscale ne crée pas de risque d'autorévision ou de risque sur l'indépendance :

- Du commissaire aux comptes, pour l'entité dont il certifie les comptes ;
- D'un commissaire aux comptes, pour une entité dont il ne certifie pas les comptes.

La Compagnie Nationale précise que le commissaire aux comptes devra opposer son secret professionnel à l'administration fiscale qui lui demanderait la communication de documents et pièces relatifs à l'examen de conformité fiscale.

ANNEXE

Articles du code de déontologie :

Article 3 C. déontologie

« Le commissaire aux comptes exerce son activité professionnelle avec honnêteté et droiture. Il s'abstient, en toutes circonstances, de tout agissement contraire à l'honneur et à la probité ».

Article 4 C. déontologie

« Dans l'exercice de son activité professionnelle, le commissaire aux comptes conserve en toutes circonstances une attitude impartiale. Il fonde ses conclusions et ses jugements sur une analyse objective de l'ensemble des données dont il a connaissance, sans préjugé ni parti pris.

Il évite toute situation qui l'exposerait à des influences susceptibles de porter atteinte à son impartialité ».

Article 5 C. déontologie

« I. - Le commissaire aux comptes doit être indépendant de la personne ou de l'entité à laquelle il fournit une mission ou une prestation. Il doit également éviter de se placer dans une situation qui pourrait être perçue comme de nature à compromettre l'exercice impartial de sa mission ou de sa prestation. Ces exigences s'appliquent pendant toute la durée de la mission ou de la prestation, tant à l'occasion qu'en dehors de leur exercice.

Toute personne qui serait en mesure d'influer directement ou indirectement sur le résultat de la mission ou de la prestation est soumise aux exigences d'indépendance mentionnées au présent article.

II. - L'indépendance du commissaire aux comptes s'apprécie en réalité et en apparence. Elle se caractérise par l'exercice en toute objectivité des pouvoirs et des compétences qui sont conférés par la loi. Elle garantit qu'il émet des conclusions exemptes de tout parti pris, conflit d'intérêt, influence liée à des liens personnels, financiers ou professionnels directs ou indirects, y compris entre ses associés, salariés, les membres de son réseau et la personne ou l'entité à laquelle il fournit la mission ou la prestation. Elle garantit également l'absence de risque d'autorévision conduisant le commissaire aux comptes à se prononcer ou à porter une appréciation sur des éléments résultant de missions ou de prestations fournies par lui-même, la société à laquelle il appartient, un membre de son réseau ou toute autre personne qui serait en mesure d'influer sur le résultat de la mission ou de la prestation.

III. - Lorsqu'il se trouve exposé à des situations à risque, le commissaire aux comptes prend immédiatement les mesures de sauvegarde appropriées en vue, soit d'en éliminer la cause, soit d'en réduire les effets à un niveau suffisamment faible pour que son indépendance ne risque pas d'être affectée et pour permettre l'acceptation ou la poursuite de la mission ou de la prestation en conformité avec les exigences légales, réglementaires et celles du présent code.

Lorsque les mesures de sauvegarde sont insuffisantes à garantir son indépendance, il met fin à la mission ou à la prestation ».

Article 19 - C. déontologie

I. - Le commissaire aux comptes identifie les risques de nature à affecter d'une quelconque façon la formation, l'expression de son opinion ou l'exercice de sa mission de contrôle légal, qu'il certifie les comptes d'une entité d'intérêt public ou ceux d'une autre entité.

Son appréciation porte notamment sur les risques d'atteinte à l'intégrité, à l'impartialité, à l'indépendance. Elle porte également sur les risques de conflits d'intérêts ou d'autorévision, ainsi que sur ceux qui résultent de liens personnels, professionnels ou financiers.

Il tient compte, en particulier, des risques et contraintes qui résultent, le cas échéant, de son appartenance à un réseau, notamment lorsqu'il se trouve dans l'une des situations mentionnées à l'article L. 822-11-1 du code de commerce.

Il tient compte également des risques d'autorévision le conduisant à se prononcer ou à porter une appréciation sur des éléments résultant de prestations de service fournies par lui-même, la société à laquelle il appartient, un membre de son réseau ou toute autre personne qui serait en mesure d'influer sur le résultat de la mission de certification.

II. - Lorsqu'il se trouve exposé à des situations à risque, le commissaire aux comptes prend immédiatement les mesures de sauvegarde appropriées conformément aux dispositions du III de l'article 5 du présent code.

Le commissaire aux comptes doit pouvoir justifier qu'il a procédé à l'analyse de la situation et des risques et, le cas échéant, qu'il a pris les mesures appropriées.

Il ne peut accepter une mission de contrôle légal ou la poursuivre que s'il est en mesure de justifier que son jugement professionnel, l'expression de son opinion ou l'exercice de sa mission ne sont pas affectés.

III. - En cas de doute sérieux ou de difficulté d'interprétation, le commissaire aux comptes saisit, pour avis, le Haut Conseil du commissariat aux comptes.

Article du code de commerce :

Article L. 822-11 C. com.

« I. - Il est interdit au commissaire aux comptes et aux membres du réseau auquel il appartient de fournir directement ou indirectement à l'entité d'intérêt public dont il certifie les comptes, et aux personnes ou entités qui la contrôlent ou qui sont contrôlées par elle au sens des I et II de l'article L. 233-3 et dont le siège social est situé dans l'Union européenne, les services mentionnés au paragraphe 1 de l'article 5 du règlement (UE) n° 537/2014 du 16 avril 2014.

(...)

III. - Il est interdit au commissaire aux comptes d'accepter ou de poursuivre une mission de certification auprès d'une personne ou d'une entité qui n'est pas une entité d'intérêt public lorsqu'il existe un risque d'autorévision ou que son indépendance est compromise et que des mesures de sauvegarde appropriées ne peuvent être mises en œuvre ».

Règlement (UE) n° 537/2014 du 16 avril 2014 :

Article 5 du règlement n° 537/2014

« 1. Le contrôleur légal des comptes ou le cabinet d'audit procédant au contrôle légal des comptes d'une entité d'intérêt public, ou tout membre du réseau dont fait partie le contrôleur légal des comptes ou le cabinet d'audit, ne fournissent pas, directement ou non, à l'entité contrôlée, à son entreprise mère ou aux entreprises qu'elle contrôle dans l'Union des services autres que d'audit interdits :

a) au cours de la période s'écoulant entre le commencement de la période contrôlée et la publication du rapport d'audit et

b) au cours de l'exercice précédant immédiatement la période visée au point a) en ce qui concerne les services énumérés au deuxième alinéa, point e).

Aux fins du présent article, les services autres que d'audit interdits sont :

- a) les services fiscaux portant sur :
 - i) l'établissement des déclarations fiscales ;*
 - ii) l'impôt sur les salaires ;*
 - iii) les droits de douane ;*
 - iv) l'identification des subventions publiques et des incitations fiscales, à moins qu'une assistance de la part du contrôleur légal des comptes ou du cabinet d'audit pour la fourniture de ces services ne soit requise par la loi ;*
 - v) l'assistance lors de contrôles fiscaux menés par les autorités fiscales, à moins qu'une assistance de la part du contrôleur légal des comptes ou du cabinet d'audit lors de ces contrôles ne soit requise par la loi ;*
 - vi) le calcul de l'impôt direct et indirect ainsi que de l'impôt différé ;*
 - vii) la fourniture de conseils fiscaux ;**
- b) des services qui supposent d'être associé à la gestion ou à la prise de décision de l'entité contrôlée ;*
- c) la comptabilité et la préparation de registres comptables et d'états financiers ;*
- d) les services de paie ;*
- e) la conception et la mise en œuvre de procédures de contrôle interne ou de gestion des risques en rapport avec la préparation et/ou le contrôle de l'information financière ou la conception et la mise en œuvre de systèmes techniques relatifs à l'information financière ;*
- f) les services d'évaluation, notamment les évaluations réalisées en rapport avec les services actuariels ou les services d'aide en cas de litige ;*
- g) les services juridiques ayant trait à :
 - i) la fourniture de conseils généraux ;*
 - ii) la négociation au nom de l'entité contrôlée ; et*
 - iii) l'exercice d'un rôle de défenseur dans le cadre de la résolution d'un litige ;**
- h) les services liés à la fonction d'audit interne de l'entité contrôlée ;*
- i) les services liés au financement, à la structure, ainsi qu'à l'allocation des capitaux et à la stratégie d'investissement de l'entité contrôlée, sauf en ce qui concerne la fourniture de services d'assurance en rapport avec les états financiers, telle que l'émission de lettres de confort en lien avec des prospectus émis par l'entité contrôlée ;*
- j) la promotion, le commerce ou la souscription de parts de l'entité contrôlée ;*
- k) les services de ressources humaines ayant trait :
 - i) aux membres de la direction en mesure d'exercer une influence significative sur l'élaboration des documents comptables ou des états financiers faisant l'objet du contrôle légal des comptes, dès lors que ces services englobent :
 - la recherche ou la sélection de candidats à ces fonctions, ou*
 - la vérification des références des candidats à ces fonctions ;**
 - ii) à la structuration du modèle organisationnel ; et iii) au contrôle des coûts ».**