

Audit et contrôles TVA

1 Anecdote introductive

2 Contrôle TVA – déroulement et erreurs fréquentes

2.1 Pourquoi moi? Quels sont les éléments menant potentiellement à un contrôle TVA

2.2 Le déroulement du contrôle TVA

2.3 Erreurs fréquentes

3 Normes et diligences requises de l'auditeur en matière de TVA

3.1 Contrôle restreint

3.2 Contrôle ordinaire

3.3 La recommandation d'audit suisse 20: l'outil adéquat

3.4 En pratique

3.5 Digression: autres prestations en lien avec la TVA et indépendance de l'auditeur

4 Conclusion: quels conseils pour l'auditeur

4.1 Conseils de la fiscaliste à l'auditeur

4.2 Conseils de l'auditeur à l'auditeur

Cet article a pour vocation de mettre en évidence la pertinence de certaines opérations du réviseur face aux risques TVA. Pour cela, les auteurs décrivent le déroulement normal d'un contrôle TVA effectué par l'Administration fédérale des contributions et soulignent les erreurs fréquentes relevées lors de tels contrôles. Ils passent également en revue les diligences requises du réviseur

et concluent par un enseignement essentiel: l'approche risquée est la clé pour apporter valeur et assurance.

1 Anecdote introductive

En tant qu'auditeur¹, Jacques² a pris la mesure de l'importance de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) très tardivement. Il a fallu qu'une cliente l'appelle et lui transfère immédiatement le contrôleur TVA qui venait de dresser, à l'issue du contrôle, un «décompte complémentaire³» d'environ CHF 100 000 à charge de l'entreprise révisée. Pourtant, le *senior* en charge des travaux d'audit avait fait comme les années précédentes: il avait réconcilié les chiffres d'affaires avec les décomptes déposés. Pourtant, les check-lists étaient remplies. Jacques et son équipe avaient-ils «loupé le *puck*»? Assurément oui. Et leur client aussi. En auditant de manière quasi mécanique, l'essentiel avait été oublié: réfléchir et approcher le mandat ainsi que les rubriques auditées par les risques. Le client d'audit, actif dans l'édition de logiciels, avait opté pour le taux de dette fiscale nette (TDFN)⁴. Deux ans avant le contrôle TVA, il s'était mis à externaliser certains développements à des amis en Roumanie. Il a alors oublié de déclarer les importations de services⁵. Et Jacques, auditeur responsable, a oublié d'inclure ce nouveau risque. Dommage! Le but de cet article est de mettre en évidence la pertinence pour l'auditeur d'adopter



Benjamin Chapuis
Prof. associé Haute école de gestion Arc, Haute école de Suisse occidentale (HES-SO), expert-comptable diplômé, Neuchâtel



Isabelle Homberger Gut
lic. en droit, experte fiscale diplômée, spécialiste TVA, membre de la sous-commission TVA d'EXPERTsuisse, Homberger TVA Sàrl, Fribourg

1 Les termes désignant des personnes s'appliquent également aux femmes et aux hommes. Dans cet article, le terme «auditeur» signifie «organe de révision» au sens des art. 727 ss CO. Le «contrôle TVA» correspond à celui effectué par l'Administration fédérale des contributions au sens de l'art. 78 LTVA.

2 Nom d'emprunt. L'anecdote, quelque peu romancée ici, est cependant basée sur des faits réels.

3 Le document s'intitule «résultat du contrôle».

4 Art. 37 loi fédérale régissant la taxe sur la valeur ajoutée du 12.6.2009 (RS 641.20). (Cit.: LTVA). Administration fédérale des contributions, Info TVA 12, consultable en ligne.

5 Impôt sur les acquisitions, art. 45 ss LTVA.

une approche risque, également en matière de TVA. Dans un premier temps, nous allons puiser dans notre expérience pour décrire le déroulement d'un contrôle TVA et dresser un inventaire non exhaustif des erreurs fréquentes relevées lors de contrôles TVA.⁶ Nous allons ensuite nous plonger dans les normes et les diligences requises de l'auditeur. En guise de conclusion, nous nous permettrons d'émettre diverses recommandations avec comme point de mire l'apport de valeur ajoutée aux entreprises auditées.

2 Contrôle TVA – déroulement et erreurs fréquentes

La TVA représente la deuxième source la plus importantes des rentrées financières de la Confédération⁷. Cet impôt est perçu selon le système de l'auto-taxation, expression même de la confiance accordée par l'État à chaque entrepreneur-contribuable. Personne ne réfute le bien-fondé des contrôles avec pour argument premier d'assurer le respect de l'égalité de traitement entre assujettis.

Selon TVA-suisse.ch, une plateforme privée d'informations sur la TVA suisse, «trois contrôles sur quatre se terminent par une correction. Et huit fois sur dix cette correction est en faveur de l'AFC».⁸

Les dernières statistiques publiées par l'AFC indiquent, pour l'année 2020, 10 487 contrôles réalisés – dont 9620 effectués sur place, menant à des reprises pour un montant de CHF 195 millions.⁹ Au-delà, de la reprise et de l'intérêt moratoire, menant potentiellement à des problèmes de trésorerie, une erreur peut également engager le contribuable dans des procédures pénales.

2.1 Pourquoi moi? Quels sont les éléments menant potentiellement à un contrôle TVA

Un grand nombre d'éléments, pas toujours maîtrisables par l'entreprise contrôlée, peuvent mener à un contrôle TVA.

Parmi les quelque 10 000 contrôles TVA entrepris chaque année par l'AFC¹⁰, certains¹¹ sont l'objet d'une sélection purement aléatoire, par tournus dans les différentes branches ainsi qu'en fonction de la date du dernier contrôle. D'autres en revanche sont le fruit d'un choix plus mûri reposant sur une approche-risque. Ainsi, les entreprises déclarant des décomptes TVA systématiquement créditeurs font l'objet de contrôles plus rapprochés; idem pour les entreprises présentant des chiffres s'éloignant de la moyenne de la branche. Les erreurs récurrentes et corrections fréquentes des décomptes TVA par le contribuable ainsi que certaines «bizarreries¹²» dans ces mêmes décomptes alertent également l'AFC. Et l'assujetti, sortant d'un contrôle ayant relevé des erreurs, aurait tort de penser qu'il ne fera plus l'objet d'un contrôle à court terme; au contraire: l'AFC n'hésitera pas à revenir à charge, le constat ayant été fait que les mêmes erreurs se répètent souvent. L'AFC opère également par recoupement, en fonction de contrôles effectués chez d'autres assujettis, p. ex.: des clients ou des fournisseurs. Il lui arrive aussi de travailler par branche et d'ainsi sélectionner tous les acteurs actifs dans un domaine particulier (p. ex.: stations-essence, casinos en ligne, collectivités publiques, Hautes Écoles, ...) par rapport à une problématique identifiée et commune à toute la branche. Une annonce de contrôle peut également résulter d'une demande de décision (procédure contentieuse pour fixer l'état de fait), d'une demande motivée du contribuable (art. 78 al. 4 LTVA) ou encore d'une dénonciation par un tiers.

6 Effectués par l'Administration fédérale des contributions.

7 Voir rapport financier de l'Administration fédérale des finances, recettes 2020 in <www.efv.admin.ch/efv/fr/home/finanzberichterstattung/bundeshaushalt_ueb/einnahmen>.

8 TVA-suisse.ch, <<https://www.tva-suisse.ch/contrôles-tva>>, consulté la dernière fois le 6.9.2021.

9 Administration fédérale des contributions AFC, Taxe sur la valeur ajoutée, Rapport d'activité 2020, p. 5.

10 Administration fédérale des contributions AFC, Taxe sur la valeur ajoutée, Rapport d'activité 2020, p. 5.

11 La proportion n'est pas publiée.

12 Récupération de l'impôt préalable très importante par rapport à l'activité déployée, corrections fréquentes, pas de correction de l'impôt préalable alors qu'il y a des chiffres d'affaires exclus qui sont déclarés, erreur dans les reports et les calculs... à l'époque où les décomptes se faisaient encore manuellement.

Les entreprises non assujetties ne sont pas forcément à l'abri d'un contrôle TVA, surtout si l'AFC suspecte qu'il devrait en réalité y avoir assujettissement, p. ex. si elle présume qu'il y a des acquisitions de l'étranger.

2.2 Le déroulement du contrôle TVA

2.2.1 Modalités

Le premier contact annonçant le contrôle est téléphonique: il s'agit de fixer les dates et les modalités pratiques. Sauf circonstances particulières, cette annonce est ensuite confirmée par écrit, quelques jours avant le contrôle¹³. Selon la taille de l'entreprise, le contrôle dure entre deux et cinq jours. Il peut toutefois s'étaler sur plusieurs semaines selon la disponibilité et la qualité des pièces remises ou à remettre à l'inspecteur. En tous les cas, le contrôle doit être clôturé par une notification d'estimation dans les 360 jours suivant l'annonce du contrôle¹⁴. En plus de recevoir et d'installer convenablement l'inspecteur, ce qui sonne comme une évidence, il est conseillé d'avoir une à deux personnes à disposition de l'inspecteur et de maintenir le contact pendant toute la durée du contrôle; le but étant d'être efficace et d'éviter les mauvaises surprises à l'issue du contrôle. Selon les situations, il peut être judicieux de se faire assister par un spécialiste TVA, notamment pour la préparation et la discussion finale.

2.2.2 Documents à remettre

L'inspecteur doit pouvoir disposer au début du contrôle d'éléments comptables formés du grand-livre, des comptes annuels, des pièces justificatives incluant les factures clients et fournisseurs, ainsi que des contrats clés. L'entreprise assujettie va également lui remettre ses réconciliations TVA, les doubles des décomptes TVA, les documentations d'importation

et d'exportation ainsi que tous les documents jugés nécessaires par l'inspecteur; et cela pour l'année en cours et les cinq années précédentes. En l'absence de documents probants ou d'une comptabilité tenue régulièrement¹⁵, l'inspecteur effectue une taxation par voie d'estimation¹⁶.

2.2.3 Éléments contrôlés

Après avoir apprécié le caractère intégral et fiable de la comptabilité, l'inspecteur vérifie l'exactitude des déclarations faites, que ce soit en matière d'intégralité des chiffres d'affaires et de leur imposition au taux correct. Il contrôle aussi l'impôt préalable déduit, y. c. les corrections, dégrèvements et réductions¹⁷ réalisées ou manquantes. Il porte encore une grande attention aux états de faits particuliers, p. ex. la vente d'un immeuble d'exploitation, la procédure de déclaration, le changement d'affectation, les prestations entre sociétés proches, les exportations. Bien qu'ayant perdu un peu de son importance¹⁸, le test de conformité formelle des factures fournisseurs fait toujours partie des objets du contrôle.

2.2.4 Résultat et effets du contrôle

À l'issue du contrôle, un document intitulé «résultat du contrôle» est remis à l'assujetti, s'ensuit une «notification d'estimation» – qui formellement clôture le contrôle – ainsi que des instructions. La notification lie l'autorité fiscale et l'assujetti: il n'est dès lors plus possible de revenir sur les années ayant fait l'objet du contrôle (sécurité juridique). Mais attention, cette notification ne vaut pas pour autant décision. En cas de désaccord, l'assujetti se doit de demander une décision formelle. En cas de paiement sans réserve de la créance résultant de la notification d'estimation, l'assujetti perd toute possibilité de contester le montant dû ou de réclamer un impôt préalable qui aurait été omis dans les années

¹³ Art. 78 al. 3 LTVA.

¹⁴ Art. 78 al. 5 LTVA.

¹⁵ Art. 957a et 958c CO.

¹⁶ Art. 79 LTVA.

¹⁷ Corrections au titre de prestation à soi-même, art. 31 LTVA; dégrèvement ultérieur de l'impôt préalable, art. 32 LTVA; réduction de la déduction de l'impôt préalable, art. 33 LTVA.

¹⁸ Art. 28 al. 3 et 81 al. 3 TVA.

contrôlées¹⁹. Une reprise implique *de facto* le prélèvement d'intérêts moratoires²⁰ et, selon les situations, l'annonce à d'autres autorités (impôts directs, AVS...), voire l'ouverture d'une procédure pénale qui est menée par l'AFC²¹.

2.3 Erreurs fréquentes

Les erreurs fréquentes peuvent être classées en trois catégories: les erreurs administratives, les erreurs au niveau de la qualification des opérations et les erreurs au niveau de l'impôt préalable.

L'erreur qui a le don de mal emmancher un contrôle est très certainement l'absence de réconciliations TVA ou le fait que les réconciliations à disposition soient mal réalisées et donc qu'elles n'apportent pas les démonstrations attendues, principalement au niveau du chiffre d'affaires, mais aussi sur le plan de l'impôt préalable. Mentionner à tort de la TVA sur ses factures-clients apporte également son lot de problèmes, car la TVA mentionnée est en principe²² due. Il arrive malheureusement encore souvent aux sociétés appliquant le taux de la dette fiscale nette de ne pas calculer la TVA due sur le chiffre d'affaires brut ou d'appliquer les mauvais taux, par erreur tout simplement ou plus subtilement lors d'un changement de taux – comme en 2015; il leur arrive également d'oublier de demander l'autorisation pour un taux supplémentaire lors du lancement d'une nouvelle activité. Parfois, l'erreur sera la conséquence d'un mauvais paramétrage du logiciel comptable (faux taux d'impôt, erreur de calcul).

Les erreurs au niveau du chiffre d'affaires génèrent le plus souvent des conséquences très fâcheuses. Ainsi, une mauvaise qualification du chiffre d'affaires, considéré comme non imposable alors qu'en réalité il l'est, va engendrer une reprise sur la totalité, puisqu'il s'agit d'un impôt sur le chiffre d'affaires et non sur le

bénéfice. Il est alors souvent difficile, voire impossible pour le contribuable de reporter cette charge fiscale sur ses clients à qui il a omis, à l'époque, de facturer de la TVA. Ainsi, à l'issue du contrôle, la TVA constitue souvent une charge fiscale définitive pour le contribuable qui n'a plus la possibilité de la transférer sur son client²³. Il en va de même pour les refacturations de frais ou autres comptabilisations par compte de bilan, souvent oubliées lors de l'établissement des décomptes. Dans le même genre, attention aux prestations fournies aux employés et comptabilisées en diminution du salaire, p. ex.: des parts privées non déclarées relatives à l'utilisation des voitures d'entreprises. La non-déclaration des acquisitions de l'étranger, des compensations et prestations en nature, les prestations fournies ou reçues d'établissements stables à l'étranger rentrent également dans cette catégorie.

Parmi les erreurs fréquentes touchant à l'impôt préalable, on compte l'absence de corrections, notamment en cas de recettes de location ou de recettes provenant d'intérêts ou vente de papiers-valeurs, et l'absence de réductions liées p. ex. à l'obtention de subventions.

Il y a souvent un optimum en matière de TVA, comme dans tous les domaines de la gestion d'ailleurs. Un contrôle TVA met souvent en évidence des lacunes tout en faisant remonter des regrets: pourquoi ne pas avoir remis en question l'application de la méthode des taux de dette fiscale nette alors que l'entreprise était en phase d'investissements importants; pourquoi ne pas avoir opté dans le domaine immobilier?

Et que fait l'auditeur dans tout cela? Qu'est-ce que l'entreprise auditée est en droit d'attendre? Dans le langage normatif de l'auditeur, quelles sont les diligences requises?

19 Art. 43 al. 1 let. b LTVA.

20 Taux à 4%, ordonnance du DFF sur les taux de l'intérêt moratoire et de l'intérêt rémunérateur (nouvelle ordonnance dès 2022).

21 Voir art. 103 al. 2 LTVA ainsi que site de l'AFC, TVA et redevance radio-TV, informations spécialisées, procédures pénales.

22 Pour les exceptions, voir art. 27 al. 2 LTVA.

23 Principe du transfert de l'impôt: art. 1 al. 3 let. c LTVA.

3 Normes et diligences requises de l'auditeur en matière de TVA

Les diligences requises de l'auditeur en matière de TVA diffèrent fondamentalement en fonction du type de contrôle, qu'il soit ordinaire²⁴ ou restreint²⁵. Débutons par le contrôle restreint.

3.1 Contrôle restreint

3.1.1 En général

«Le but du contrôle restreint des comptes annuels est la formulation d'une opinion par l'auditeur permettant de savoir s'il a rencontré des faits laissant à penser que les comptes annuels ainsi que la proposition concernant l'emploi du bénéfice ne correspondent pas dans tous leurs aspects significatifs à la loi et aux statuts. L'auditeur forme son appréciation sur la base d'auditions, d'opérations de contrôle analytiques et de vérifications détaillées appropriées, qui fournissent des éléments probants moins poussés que ceux qui auraient été requis dans le cadre d'un contrôle ordinaire²⁶.»

Afin de mieux le distinguer du contrôle ordinaire et de lui donner son caractère «d'assurance limitée²⁷», des secteurs d'audit et des actions²⁸ sont expressément exclus du champ du contrôle restreint. Ainsi, à l'instar de la vérification du système de contrôle interne, les auditions et autres vérifications visant à

détecter des actes délictueux et d'autres violations de la loi (p. ex. concernant [...] la TVA [...]) ne constituent pas des opérations de contrôle prescrites par la loi²⁹. Ceci est expressément communiqué aux organes dirigeants via la confirmation de mandat et aux destinataires du rapport de l'organe de révision par un paragraphe *ad hoc* dans ce même rapport³⁰.

3.1.2 Diligences requises et opérations de contrôle recommandées

La loi³¹ et la norme relative au contrôle restreint (NCR)³² désignent trois catégories d'opérations de contrôle: les auditions, les opérations de contrôle analytique et les vérifications détaillées appropriées. «Dans bien des cas, seule une combinaison efficace d'au moins deux types d'opérations de contrôle permet de fournir l'assurance limitée prévue par la loi.³³» L'annexe D de la NCR³⁴ liste des exemples d'opérations de contrôle usuelles qu'elle combine ensuite en fonction du risque. Elle répartit ainsi les différentes opérations de contrôle entre les «opérations de contrôle recommandées» – à effectuer sur les rubriques importantes³⁵ – et les «autres opérations de contrôle» – «généralement exécutées qu'en cas de suspicion d'anomalies significatives après l'exécution d'opérations de contrôle recommandées ou d'existence d'un risque inhérent accru d'anomalies dans les comptes annuels³⁶». Le contrôle restreint

24 Art. 727 ss Code des obligations du 30.3.1911 (RS 220). (Cit.: CO). Chambre fiduciaire, NAS 200 Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et conduite d'un audit selon les Normes d'audit suisses (cit. NAS), Zurich 2013, N 5 p. 69.

25 Art. 728 ss CO. EXPERTsuisse et Fiduciaire Suisse, Norme relative au contrôle restreint (cit. NCR), ch. 1.5 Étendue d'un contrôle restreint, Zurich 2015, p. 10.

26 NCR, ch. 1.2 But et principes du contrôle restreint, p. 8.

27 Chambre fiduciaire, Manuel suisse d'audit (MSA), Tome «Contrôle restreint», Zurich 2014, I.1.6 Assurance limitée ou assurance raisonnable?, p. 7 (cit.: MSA, Contrôle restreint).

28 Comme p. ex. l'appel à des confirmations de tiers. NCR, ch. 1.5, p. 10.

29 NCR, ch. 1.6 Objet du contrôle, p. 10 et Annexe C Confirmation de mandat, p. 51.

30 NCR, Annexe F Rapport, p. 94 ss.

31 Art. 729a al. 2 CO.

32 NCR, ch. 6.1 Nature des opérations de contrôle, p. 20.

33 NCR, ch. 6.2 Combinaison des opérations de contrôle, p. 22.

34 NCR, Annexe D Exemples d'opérations de contrôle usuelles, p. 57 ss. Pour le secteur TVA, cf. let. n) TVA et impôts directs, p. 75 ss. «Ces opérations de contrôle ne sont pas exhaustives, pas plus qu'elles ne doivent être appliquées dans leur intégralité lors de chaque contrôle restreint.»

35 «Il ne s'agit pas d'exécuter impérativement toutes les opérations de contrôle recommandées dans la NCR, mais celles qui sont appropriées à chaque situation concrète pour réduire le risque de contrôle inhérent.» MSA Contrôle restreint, III.2.3.3.2 Opérations de contrôle recommandées, p. 168.

36 MSA Contrôle restreint, III.2.3.3.3 Autres opérations de contrôle, p. 168.

– tout comme le contrôle ordinaire³⁷ – suit donc une approche risque: la stratégie de contrôle à effectuer dépend essentiellement des risques perçus³⁸.

3.2 Contrôle ordinaire

3.2.1 En général

Le but d'un contrôle ordinaire est de permettre à l'auditeur d'exprimer une opinion selon laquelle les états financiers sont établis, dans tous leurs aspects significatifs, conformément à un référentiel comptable applicable³⁹, en l'occurrence aux dispositions comptables suisses⁴⁰.

Le contrôle ordinaire est réalisé en application des Normes d'audit suisses (NAS)⁴¹. Celles-ci requièrent de l'auditeur qu'il planifie et exécute l'audit de manière telle que des anomalies significatives dans les états financiers soient détectées avec une assurance raisonnable⁴². L'assurance raisonnable est un niveau d'assurance élevé, mais pas absolu. L'auditeur fait preuve d'esprit critique⁴³. Il est conscient que les états financiers pris dans leur ensemble peuvent contenir des anomalies significatives, provenant de fraudes ou d'erreurs⁴⁴. Des erreurs peuvent résulter d'un traitement inapproprié de la TVA, raison pour laquelle l'auditeur se doit d'en évaluer le risque⁴⁵. Comme dans le contrôle restreint, il n'est cependant pas attendu de l'auditeur qu'il recherche d'éventuelles violations de la LTVA de manière systématique⁴⁶.

3.2.2 Diligences requises et exemples de contrôle de substance

Nous vous proposons ici une sélection synthétique des diligences, à nos yeux les plus importantes, requises par les NAS et applicables en matière de TVA:

NAS 200 «Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et conduite d'un audit selon les Normes d'audit suisses»

- Planifier et exécuter l'audit de manière telle que des anomalies significatives dans les états financiers soient détectées avec une assurance raisonnable, y. c. pour les anomalies significatives pouvant provenir d'un traitement inapproprié de la TVA.

NAS 210 «Accord sur les termes des missions d'audit»

- Clarifier le contenu de l'audit des états financiers en consignat par écrit les conditions convenues dans la lettre de mission. Rappeler que l'audit des états financiers ne comporte pas de recherche systématique de fraudes, de violations de la loi ou autres règles juridiques, telles que p. ex. des violations de la LTVA.

NAS 250 «Prise en considération des textes législatifs et réglementaires dans un audit d'états financiers»

- Suivre les prescriptions légales en matière de forme et d'annonce en cas de doute du respect par l'entreprise auditée des dispositions relatives à la TVA Suivre la forme.

37 Supra ch. 3.2 Contrôle ordinaire.

38 NCR, ch. 3.3 Évaluation du risque inhérent, p. 14.

39 NAS 200 «Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et conduite d'un audit selon les Normes d'audit suisses», N. 6, p. 69 et NAS 701 Contrôle ordinaire: fondement de l'opinion et rapport d'audit, N. 3, p. 631.

40 Code des obligations, Titre trente-deuxième: De la comptabilité commerciale et de la présentation des comptes.

41 MSA Tome Contrôle ordinaire, I.1.1.2 Délimitation, p. 3; II.3.1.1 Normes d'audit nationales, p. 79. Voir aussi NAS 200, N. 2, p. 68. Voir encore pour les entreprises de révision soumises à la surveillance de l'État: RS 221.302.33, OSur-ASR, art. 2.

42 NAS 200, N. 5, p. 69.

43 NAS 200, N. 15, p. 74.

44 NAS 200, N. 13, p. 70.

45 Recommandation d'audit 20 (RA20), N. 19, Chambre fiduciaire, 02-2016, p. 5.

46 Voir notamment NAS 210 «Termes des missions d'audit», Annexe 1-1, p. 117.

NAS 260 «Communication avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise»

- Communiquer les faiblesses importantes des contrôles internes et les risques TVA, sous une forme appropriée, à la direction de l'entreprise.

NAS 315 «Évaluation des risques et connaissance de l'entité»**NAS 330 «Réponses aux risques évalués»**

- Planifier et exécuter l'audit des états financiers en considérant l'importance de la TVA par rapport aux états financiers dans leur ensemble.
- Déterminer les opérations d'audit selon son évaluation du risque que les états financiers contiennent des anomalies significatives susceptibles de résulter d'un traitement inapproprié de la TVA.
- Vérifier l'efficacité des procédures, procéder à des vérifications analytiques et effectuer des contrôles de détail (qu'en cas de besoin), voir aussi NAS 500.

NAS 500 «Éléments probants»

- Recueillir des éléments probants pour se forger une opinion (assurance raisonnable).

NAS 580 «Déclarations écrites»

- Faire ressortir la responsabilité de la direction dans le domaine de la TVA.

NAS 620 «Utilisation des travaux d'un expert désigné par l'auditeur»

- Faire appel à un expert au besoin, voir aussi NAS 500 N. 8.

NAS 705 «Modifications apportées à l'opinion formulée dans le rapport de l'auditeur indépendant»**NAS 706 «Paragraphes d'observation et paragraphes relatifs à d'autres points dans le rapport de l'auditeur indépendant»**

- Modifier le rapport de l'organe de révision au besoin.

Le MSA Tome Contrôle ordinaire fournit peu d'exemples de contrôles de substance relatifs à la TVA. Ceux-ci sont répartis dans trois rubriques:

«Autres créances à court terme⁴⁷»

- contrôle des décomptes trimestriels (p. ex. décomptes TVA)
- contrôle des chiffres d'affaires soumis à la TVA et des impôts préalables; consultation des rapprochements

«Immobilisations corporelles⁴⁸»

- contrôle arithmétique de l'enregistrement et de l'imputation corrects des impôts préalables (TVA)

«Informations supplémentaires dans l'annexe⁴⁹»

- audition de la direction sur l'existence d'engagements conditionnels (p. ex. responsabilités solidaires dans le cas de groupes, dettes de TVA)

Ces opérations auraient-elles permis à Jacques, l'auditeur dont les malheurs vous sont brièvement décrits en introduction, d'éviter ses écueils? Pas sûr. En revanche, Jacques eut été bien inspiré de mettre en œuvre la recommandation d'audit suisse 20 dans son cabinet.

3.3 La recommandation d'audit suisse 20: l'outil adéquat**3.3.1 En général**

En complément aux normes et aux tomes du Manuel suisse d'audit, la recommandation d'audit suisse 20 «Prise en considération de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) dans l'audit des états financiers» nous paraît être l'instrument adéquat pour appréhender les problématiques TVA du point de vue de l'auditeur. Elle «a notamment pour but d'aider l'auditeur pour toutes les questions d'évaluation des risques, pour la planification et l'exécution de ses travaux ainsi que pour l'établissement du rapport en ce qui concerne la TVA⁵⁰». Elle ne revêt donc pas un caractère obligatoire, mais forme une aide⁵¹ utile à notre sens, tant lors d'un contrôle ordinaire que dans le cas d'un contrôle restreint.

47 MSA Tome Contrôle ordinaire, III.4.9.1.3 p. 276.

48 MSA Tome Contrôle ordinaire, III.4.9.1.8, p. 282.

49 MSA Tome Contrôle ordinaire, III.4.9.5.5, p. 302.

50 RA 20, cm. 4, p. 3.

51 MSA Tome Contrôle ordinaire, II.3.1.1, p. 79.

3.3.2 Contenu, en bref

Survolons la RA 20 et son contenu, question de vous faire envie! La RA 20 commence en plantant le décor. Elle rappelle les responsabilités de l'assujetti – notamment celle d'avoir à disposition les compétences pour qualifier les flux de fonds et leurs conséquences (p. ex.: chiffre d'affaires imposable, éléments hors champ, importation de services, dons, subventions, etc.). Elle nous remémore également les obligations incombant à la direction d'entreprise, en général et en relation avec la TVA. La RA 20 présente en quoi la TVA est un sujet pour l'auditeur, comment celle-ci s'inscrit dans le but de la vérification et donc dans les tâches de l'auditeur. Elle liste également les limites du mandat d'audit, parmi lesquelles, et au risque de se répéter, nous comptons le fait que l'auditeur n'a pas à rechercher systématiquement des violations de la LTVA – élément ressortant des normes à souligner dans la confirmation de mandat et la déclaration d'intégralité.

Les chiffres marginaux 24 à 33 couvrent l'approche risque et les opérations d'audit à effectuer que nous allons chercher à développer davantage. Soutenue par la partie A de l'annexe 2 et ses 13 questions, la RA 20 mène l'auditeur à évaluer les risques inhérents à la TVA compte tenu de la branche, de l'activité et de la complexité de l'entreprise audité: quid du niveau de compétences TVA au sein de l'organisation, notamment pour qualifier les transactions commerciales; quid des relations avec l'étranger; quid de l'organisation comptable ainsi que des expériences gagnées lors des derniers contrôles. Cette approche a un caractère durable, presque permanent en ce sens que les activités et l'environnement bénéficient normalement d'une certaine stabilité. La partie B de cette même annexe 2 reprend, sous forme de proposition de contrôles approfondis généraux, les mêmes questionnements que la NCR. Il s'agit de vérifier l'établissement de la réconciliation du chiffre d'affaires, pour ensuite mener des vérifications analytiques classiques comme la plausibilisation de la répartition du chiffre d'affaires déclaré (imposable, exonéré, hors champ, ...), et terminer avec une vérification des

éléments TVA devant être publiés dans les comptes annuels comme par exemple la solidarité de la dette en cas d'appartenance à un groupe TVA.

3.4 En pratique

Reprenons dans le détail le cas de Jacques. Lors de la phase de planification, Jacques a évalué le mandat en question à un niveau de risque faible. Il en a découlé une stratégie de contrôles minimaux, en toute cohérence avec son jugement du risque. Pour le contrôle des éléments liés à la TVA, Jacques a prié son *senior* de bien vouloir réaliser les deux seules «opérations de contrôles recommandées» listées dans l'annexe D de la NCR, soit les vérifications détaillées suivantes:

- Réconciliation des créances et des dettes TVA avec les décomptes;
- Existence de la concordance des chiffres d'affaires TVA.

Le *senior* a documenté son travail de la manière suivante: «Fait, e.o.» pour la première opération et «Calcul testé, voir copie du décompte, e. o.».

Si Jacques avait considéré ce mandat comme étant risqué, il aurait alors envisagé de puiser dans les «autres opérations de contrôle». Il y aurait trouvé les propositions de vérifications détaillées suivantes:

- Mise à jour de la réconciliation des chiffres d'affaires TVA;
- Réconciliation des décomptes TVA avec les comptes et/ou des réconciliations des chiffres d'affaires;
- et une audition cherchant à savoir si les autorités fiscales ont procédé à un contrôle ou fait des demandes particulières, etc.

Cela n'aurait certainement rien changé: Jacques et son *senior* auraient tout de même «loupé le *puck*». L'approche risque, par exemple appréhendée par les réflexions de la partie A de l'annexe 2 de la RA 20 aurait en revanche tout changé.

3.5 Digression: autres prestations en lien avec la TVA et indépendance de l'auditeur

Les prestations de conseil en matière de TVA n'entraînent aucun risque d'auto-révision. Elles sont donc

permises⁵² au sens des Directives sur l'indépendance d'EXPERTsuisse⁵³ et peuvent ainsi être prodiguées parallèlement à un contrôle restreint ou à contrôle ordinaire.

4 Conclusion: quels conseils pour l'auditeur

4.1 Conseils de la fiscaliste à l'auditeur

L'auditeur se doit de bien définir son mandat. Cela constitue certainement la première des diligences à respecter. Une confirmation de mandat explicite permet de réduire l'*expectation gap*, cet écart entre les attentes du client et les travaux effectués par l'auditeur selon ses normes⁵⁴. L'auditeur aura à cœur d'effectuer des travaux minimaux, comme:

- Apprécier le niveau des compétences TVA dans l'entreprise;
- S'assurer qu'une «véritable» concordance du chiffre d'affaires est effectuée;
- Vérifier que les décomptes TVA sont remis et payés dans les temps;
- Vérifier les soldes TVA due / TVA à recevoir en assurant la concordance avec les décomptes TVA;
- Vérifier depuis quand les soldes TVA en faveur du contribuable sont ouverts: contrôle éventuel du bien-fondé de la créance fiscale;
- Contrôle de plausibilité de l'impôt préalable;
- Chercher à connaître les transactions particulières et donc à risque réalisées au cours de l'année sous revue (p. ex. reprise d'une entreprise, vente d'un immeuble);
- Apprécier les risques liés à la TVA étrangère (p. ex.: transactions potentiellement assujetties à la TVA européenne, probabilité d'encaisser les créances TVA auprès des administrations étrangères).
- S'assurer de la déclaration intégrale du chiffre d'affaires, y. c. le chiffre d'affaires exclu: cela a un impact sur le plan de la redevance radio-TV.

Pour le surplus, l'entreprise assujettie et bien souvent l'auditeur seront fort inspirés de faire appel à un spécialiste TVA à intervalle régulier (p. ex. tous les 5 ans) et assurément dans les situations particulières, p. ex. lorsqu'un contrôle est annoncé. Préparer un contrôle TVA peut s'avérer une chance! Non seulement les risques sont alors examinés, mais également les possibilités d'optimisation fiscale (p. ex. option, autre méthode de calcul pour le changement d'affectation, ...), car cela n'est pas du ressort de l'auditeur et encore moins de celui du contrôleur TVA.

Ignorer la TVA peut coûter cher et conduire à des risques importants: la base de calcul est le chiffre d'affaires et non le bénéfice net!

4.2 Conseils de l'auditeur à l'auditeur

L'approche risque est la clé! Non seulement car elle est requise par les normes, mais surtout car elle forme l'outil adéquat et proportionné permettant de créer de la valeur pour son client d'audit, et cela peu importe qu'il s'agisse d'un contrôle ordinaire ou d'un contrôle restreint. Le risque d'anomalies systématiques lié à la TVA doit être pris au sérieux; le seuil de matérialité⁵⁵ peut être rapidement dépassé. Comment faire pour faire bien, voire mieux:

- Appliquer (ou faire appliquer) l'Annexe 2, partie B de la RA 20;
- Thématiser la TVA annuellement, au moins lors de la revue de la déclaration d'intégralité;
- Moduler la déclaration d'intégralité;
- Se former en continu pour savoir au minimum identifier les risques;
- «Éduquer» son client (réconciliation du chiffre d'affaires, formation continue, info TVA, tests de plausibilité, qualification des flux, consultation, etc.);
- Diriger son client vers un expert à temps;
- Savoir se retirer du mandat si l'entreprise ne prend pas les mesures nécessaires pour écarter les incertitudes en matière de TVA;

Et surtout: ne pas oublier de réfléchir!

52 MSA Contrôle restreint, ch. II.3.3.2.2 Fourniture d'autres prestations, p. 128 en relation avec l'art. 729 al. 2 CO. Voir également Message du Conseil fédéral du 23.6.2004 concernant la révision du code des obligations (obligation de révision dans le droit des sociétés) et la loi fédérale sur l'agrément et la surveillance des réviseurs, FF 2004 p. 3775, 3794 et 3801.

53 EXPERTsuisse, Directives sur l'indépendance 2007, Zurich 2017, p. 26 ss.

54 MSA Tome Contrôle ordinaire, I.1.5, p. 8.

55 NAS 320 «Caractère significatif lors de la planification et de la réalisation d'un audit», p. 303 ss.