

N° 6376⁵**CHAMBRE DES DEPUTES**

Session ordinaire 2012-2013

PROJET DE LOI

portant réforme de la Commission des normes comptables et modification de diverses dispositions relatives à la comptabilité et aux comptes annuels des entreprises ainsi qu'aux comptes consolidés de certaines formes de sociétés et modifiant:

- (1) le titre II du livre 1er du code de commerce**
- (2) le titre II de la loi modifiée du 19 décembre 2002 concernant le registre de commerce et des sociétés ainsi que la comptabilité et les comptes annuels des entreprises**
- (3) la section XVI de la loi modifiée du 10 août 1915 concernant les sociétés commerciales**

* * *

AVIS JURIDIQUE ETABLI PAR MAITRE PATRICK KINSCH**DEPECHE DE MAITRE PATRICK KINSCH A L'INSTITUT
DES REVISEURS D'ENTREPRISES**

(8.1.2013)

Mesdames, Messieurs,

Vous m'avez consulté sur un point particulier du projet de loi cité en objet (article 2, paragraphes 3 et 4 du projet de loi), à savoir la suppression, voulue par les auteurs du projet de loi, de diverses possibilités de dérogation ou d'adaptation actuellement prévues par la loi luxembourgeoise (articles 28 et 29 de la loi du 19 décembre 2002 concernant le Registre de commerce et des sociétés ainsi que la comptabilité et les comptes annuels des entreprises et modifiant certaines autres dispositions légales, dans sa version actuellement en vigueur).

Ces modifications prévues par le projet de loi, que vous m'avez demandé de confronter aux exigences de la directive européenne qui est à la base de la législation en matière de comptabilité (la quatrième directive 78/660/CEE du Conseil, du 25 juillet 1978, fondée sur l'article 54 paragraphe 3 sous g) du traité et concernant les comptes annuels de certaines formes de sociétés, telle qu'elle a été modifiée, la dernière fois par la directive 2012/6/UE du Parlement européen et du Conseil du 14 mars 2012), sont les suivantes:

- article 2, paragraphe 3, du projet de loi: suppression de la possibilité de déroger dans des cas exceptionnels au principe de permanence dans la présentation du bilan et du compte des profits et pertes d'un exercice à l'autre (actuellement, article 28 de la loi du 19 décembre 2002);
- article 2 du projet de loi, paragraphe 4: suppression de la possibilité, actuellement insérée à l'article 29 de la loi de 2002, pour les entreprises d'ajuster la structure et le schéma du bilan et du compte de profits et pertes (notamment par inclusion d'une sous-division plus détaillée, l'adaptation de la structure et de la nomenclature, le regroupement de postes et l'absence de mention des postes non utilisés durant l'exercice ou l'exercice précédent).

Dans son avis du 15 mai 2012 (*Doc. parl.* 6376², p. 5), l'Ordre des experts comptables a attiré l'attention du législateur sur ses différentes suppressions projetées. On s'y référera pour le détail. L'Ordre des experts comptables pose également la question de la comptabilité de ces suppressions avec les

dispositions de la directive précitée. L'avis du Conseil d'Etat (du 13 juillet 2012, *Doc. parl.* 6376³) ne mentionne pas cette problématique.

A mon avis, le problème soulevé par l'Ordre des experts comptables est bien réel. Les dispositions législatives qu'il est question de supprimer sont en effet toutes reprises, et même reprises littéralement, du texte de la directive (articles 3 et 4 de celle-ci).

Certes, on comprend le souci des auteurs du projet de loi, qui décrivent comme suit le but poursuivi (Exposé des motifs, *Doc. parl.* 6376, p. 7):

„A. Modifications liées à la mise en place d'une collecte standardisée des données financières

La mise en place d'une collecte standardisée des données financières (projet eCDF et projet Centrale des bilans luxembourgeoise) rend nécessaire la suppression de certaines options liées à la présentation du bilan et du compte de profits et pertes. Ainsi, les dispositions permettant les regroupements, les ajouts, les changements d'intitulés au sein de postes du bilan ou du compte de profits et pertes tels que prévus aux articles 34 et 46 sont supprimées afin de permettre la mise en place d'un formulaire électronique au format standard et figé pour la collecte du bilan et du compte de profits et pertes.“

Cet objectif est louable, mais il ne saurait permettre une dérogation aux dispositions d'une directive européenne.

En effet, en l'état actuel de la directive européenne, il n'est pas prévu que les Etats membres puissent déroger au dispositif de la directive pour des raisons tirées de la standardisation des données financières. Les dérogations admises pour les Etats membres ne sont que celles figurant aux articles 56 et suivants de la directive; aucun de ces articles n'admet une dérogation aux articles 3 et 4 de la directive, ici pertinents.

Aux termes de l'article 55 de la directive, les Etats membres sont tenus de transposer la directive de leur droit national. Dès lors, le droit national doit prévoir la possibilité, expressément prévue à l'article 3 de la directive, que le projet de loi qu'il a l'intention de supprimer:

„La structure du bilan et celle du compte de profits et pertes, spécialement quant à la forme retenue pour leur présentation, ne peuvent pas être modifiées d'un exercice à l'autre. *Des dérogations à ce principe sont admises dans des cas exceptionnels. Lorsqu'il est fait usage de telles dérogations, celles-ci doivent être mentionnées* dans l'annexe et dûment motivées.“

De même, en ce qui concerne l'article 4 de la directive,

„1. Dans le bilan, ainsi que dans le compte de profits et pertes, les postes prévus aux articles 9, 10 et 23 à 26 doivent apparaître séparément dans l'ordre indiqué. *Une subdivision plus détaillée des postes est autorisée* à condition qu'elle respecte la structure des schémas. De nouveaux postes peuvent être ajoutés dans la mesure où leur contenu n'est couvert par aucun des postes prévus dans les schémas. Une telle subdivision ou un tel ajout peut être imposé par les Etats membres.

2. La structure, la nomenclature et la terminologie des postes du bilan et du compte de profits et pertes qui sont précédés de chiffres arabes *doivent être adaptées* lorsque la nature particulière de l'entreprise l'exige. Une telle adaptation peut être imposée par les Etats membres aux entreprises faisant partie d'un secteur économique déterminé.

3. Les postes du bilan et du compte de profits et pertes qui sont précédés de chiffres arabes *peuvent être regroupés*:

- a) lorsqu'ils ne présentent qu'un montant négligeable au regard de l'objectif de l'article 2 paragraphe 3;
- b) lorsque le regroupement favorise la clarté, à condition que les postes regroupés soient présentés d'une façon distincte dans l'annexe. Un tel regroupement peut être imposé par les Etats membres.

[...]

5. Sauf s'il existe un poste correspondant de l'exercice précédent conformément au paragraphe 4, un poste du bilan ou du compte de profits et pertes qui ne comporte aucun chiffre n'est pas indiqué.“

On notera encore que le législateur communautaire a estimé (premier considérant de la directive), que „la coordination des dispositions nationales concernant la structure et le contenu des comptes annuels et du rapport de gestion, les modes d'évaluation ainsi que la publicité de ces documents pour ce qui concerne notamment la société anonyme et la société à responsabilité limitée revêt une importance particulière quant à la protection des associés et des tiers“. Il souligne ainsi l'importance de l'oeuvre d'harmonisation accomplie par la directive.

Comme l'explique l'avis de l'Ordre des experts comptables, en partie au moins, les dispositions légales que le projet de loi a pour intention de supprimer sont nécessaires afin de sauvegarder le principe fondamental selon lequel les comptes annuels doivent donner une image fidèle du patrimoine, de la situation financière ainsi que des résultats de la société (article 2, paragraphe 3, de la directive; article 26, paragraphe 3, de la loi de 2002). Il est donc particulièrement malvenu de supprimer ces instruments de souplesse, même pour des raisons de standardisation qui ont par ailleurs leur utilité. Il est vrai – et l'avis de l'Ordre des experts comptables le rappelle – que même si la loi était modifiée comme proposée au projet de loi, l'article 26, paragraphe 5, de la loi (article 2, paragraphe 5 de la directive) resterait en vigueur:

„Si, dans des cas exceptionnels, l'application d'une disposition du présent chapitre se révèle contraire à l'obligation prévue au paragraphe 3, il y a lieu de déroger à la disposition en cause afin qu'une image fidèle au sens du paragraphe 3 soit donnée. Une telle dérogation doit être mentionnée dans l'annexe et dûment motivée, avec indication de son influence sur le patrimoine, la situation financière et les résultats.“

En conséquence, le principe fondamental de l'image fidèle s'imposerait toujours, en cas de conflit, malgré les suppressions prévues par le projet de loi. Mais en tout état de cause, les différentes options que le projet de loi voudrait supprimer sont des options que la directive a entendu donner aux entreprises, et que le législateur national ne peut donc pas leur enlever en dehors de toute habilitation donnée par la directive. Pareille habilitation fait défaut.

Il semble d'ailleurs (cf. l'avis de l'Ordre des experts comptables précité, p. 6) qu'il soit possible d'introduire la standardisation du *reporting* des données financières, voulue par le projet de loi, sans pour autant supprimer des possibilités ouvertes par directive aux entreprises.

Veillez agréer, Mesdames, Messieurs, l'expression de mes sentiments distingués.

Patrick KINSCH

