

N° 6376⁶

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 Ier 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**

* * *

SOMMAIRE:

	<i>page</i>
<i>Amendements gouvernementaux</i>	
1) Exposé des motifs	1
2) Texte des amendements gouvernementaux.....	9
3) Commentaire des amendements gouvernementaux.....	10
4) Texte du projet de loi modifié	11

*

EXPOSE DES MOTIFS

Le projet de loi n° 6376 tel que déposé à la Chambre des députés le 20 décembre 2011 a pour objet de compléter la modernisation des dispositions législatives portant sur le droit comptable des entreprises suite à l'entrée en vigueur de la loi du 10 décembre 2010¹. Il comporte trois volets portant respectivement sur:

1. une réforme de la Commission des normes comptables,
2. la détermination des réserves distribuables en cas de recours à l'évaluation suivant la méthode de la juste valeur ou aux normes comptables internationales dans leur ensemble,
3. diverses modifications portant sur la comptabilité et les comptes annuels des entreprises ainsi que sur les comptes consolidés de certaines formes de sociétés.

En présentant des amendements au projet de loi n° 6376, le Gouvernement souhaite prendre en considération les commentaires exprimés par le Conseil d'Etat quant à la réforme de la Commission des normes comptables (ci-après „CNC“) et proposer une solution alternative.

L'avis du Conseil d'Etat du 13 juillet 2012 sur le présent projet de loi a permis de mettre en évidence des problématiques d'ordre constitutionnel associées à l'institutionnalisation d'une Commission des

¹ Loi du 10 décembre 2010 relative à l'introduction des normes comptables internationales pour les entreprises (Mémorial A – n° 225 du 17 décembre 2010)

normes comptables dotée de la personnalité juridique sous la forme d'une personne morale de droit public de type *sui generis*. Soucieux d'opérer dans le plus strict respect du texte constitutionnel, le Gouvernement propose ci-après une série d'amendements qui permet d'apporter une solution auxdites problématiques, solution respectueuse du texte constitutionnel mais solution également fidèle à la substance du projet initial.

L'exposé qui suit constitue une synthèse des objectifs poursuivis par la réforme, des problématiques constitutionnelles y relatives, des réflexions menées et de la solution finale telle que proposée dans les présents amendements.

*

1. PROPOSITION INITIALE ET PROBLEMATIQUES D'ORDRE CONSTITUTIONNEL

La réforme de la Commission des normes comptables telle que proposée initialement par le Gouvernement visait à doter la CNC de la personnalité juridique ainsi que de l'autonomie financière et opérationnelle vis-à-vis du ministère de la Justice. Ces caractéristiques ont en effet été jugées essentielles afin de permettre au Grand-Duché de Luxembourg d'exister – à défaut de jouer un rôle de premier plan – sur la scène comptable européenne et internationale en fédérant les positions des différentes parties prenantes. Pour ce faire, le Gouvernement avait envisagé dans un premier temps d'organiser la CNC sous l'empire du droit public en dotant cet organisme de type *sui generis* de la personnalité morale, la CNC n'étant ni dans sa conception ni dans son rôle une administration gouvernementale ou un établissement public.

Dans son avis du 13 juillet 2012, le Conseil d'Etat a émis des réserves significatives quant à l'utilité de la réforme envisagée et s'est opposé formellement à l'attribution de la personnalité juridique à la CNC dans les termes prévus par le projet de loi, c'est-à-dire sous la forme d'une personnalité de droit public distincte d'un établissement public au sens de l'article 108bis de la Constitution. Le Conseil d'Etat a formulé à cette occasion plusieurs pistes de réflexion à l'attention du Gouvernement.

Soucieux d'opérer dans le plus strict respect du texte constitutionnel, le Gouvernement a pris en considération avec la plus grande attention l'ensemble des commentaires et remarques soulevés par le Conseil d'Etat.

*

2. RAPPEL SUR LES OBJECTIFS POURSUIVIS PAR LA REFORME: UNE REFORME RENDUE NECESSAIRE PAR LA MONDIALISATION DE LA NORMALISATION COMPTABLE

Par-delà les aspects touchant à la forme juridique de la nouvelle CNC, il apparaît qu'il y a pu y avoir des incompréhensions sur la substance et l'utilité de la réforme et quant aux objectifs poursuivis par le Gouvernement. Un effort pédagogique supplémentaire doit être engagé d'où l'exposé qui suit.

Le paysage de la normalisation comptable et du droit comptable a subi de profondes mutations au cours des 15 dernières années. L'époque de stabilité de la législation comptable telle que le Luxembourg a pu la connaître par le passé est assurément révolue sous l'effet d'une mondialisation des processus de normalisation comptable qui n'est finalement qu'un reflet de la mondialisation de l'économie, de la globalisation du monde des affaires et de l'internationalisation des entreprises et de leurs activités. Or, cet environnement exige en pratique que le Luxembourg s'adapte à ces nouveaux processus en disposant d'un outil adéquat lui permettant de faire face aux défis de la mondialisation comptable. A cet égard, il est rappelé que depuis l'adoption du Règlement IAS en 2002², les Etats membres et les institutions européennes ont en quelque sorte renoncé à leur droit d'édicter des normes comptables en déléguant cette mission à un organisme de droit privé basé à Londres, l'International Accounting Standards Board (IASB).

² Règlement (CE) n° 1606/2002 du Parlement européen et du Conseil du 19 juillet 2002 sur l'application des normes comptables internationales

L'IASB développe aujourd'hui un référentiel comptable à vocation internationale connu sous le nom de normes IFRS³ (précédemment IAS), normes qui – au niveau communautaire – s'appliquent de façon obligatoire aux comptes consolidés des sociétés faisant appel public à l'épargne sur un marché réglementé. De plus et par le biais d'options que le Luxembourg a transposées en droit interne, ces normes IFRS sont également applicables, sur base volontaire, aux comptes consolidés d'entreprises ne faisant pas appel public à l'épargne ainsi qu'aux comptes annuels de toute entreprise, cotée ou non. Par ailleurs et même si les normes comptables IFRS ne s'appliquent pas de façon obligatoire à l'ensemble des entreprises, elles tendent aujourd'hui par ricochet à influencer l'évolution des directives comptables qui elles touchent l'essentiel des entreprises luxembourgeoises⁴. Les normes comptables IFRS font donc aujourd'hui partie intégrante du droit communautaire et influencent suivant divers degrés le développement des directives comptables applicables aux entreprises ne recourant pas à ce référentiel international. La jurisprudence communautaire indique également que l'influence des normes IFRS tend à dépasser la seule matière comptable pour influencer d'autres disciplines connexes. En d'autres termes, loin de ne concerner qu'une minorité d'entreprises, le référentiel comptable IFRS affecte aujourd'hui – suivant différents degrés – l'ensemble des entreprises.

Cette mondialisation des normes comptables a transformé et transforme aujourd'hui encore le paysage comptable en Europe. Les organismes nationaux de normalisation ou de doctrine comptable⁵ ont ainsi vu leur rôle jusque lors focalisé sur le développement de normes comptables nationales ou d'une doctrine comptable locale se déplacer vers un rôle tendant à influencer à différents niveaux sur le développement des normes IFRS. En effet, les Etats nationaux n'étant plus maîtres de leur normalisation comptable, il importe pour eux de s'assurer que leur voix soit entendue au niveau international (IASB) ou qu'elle trouve des relais au niveau européen (p. ex.: EFRAG⁶). Dans ce nouvel environnement, force est de constater que de nombreux Etats membres ont réorganisé leurs organismes nationaux de normalisation ou de doctrine comptable afin de les adapter à ces évolutions. L'efficacité pour un organisme national repose aujourd'hui sur une capacité à être proactif en agissant en amont de la norme (p. ex.: programme de travail, document de discussion, exposé-sondage), ce qui tranche avec l'approche réactive jusque lors adoptée et qui consistait à réagir uniquement en aval du processus de normalisation (p. ex.: lettre de commentaires), c'est-à-dire à un stade trop tardif pour espérer apporter des modifications significatives aux projets de normes. Notons à cet égard que la Fondation IFRS vient de proposer la création d'un „*Accounting Standards Advisory Forum (ASAF)*“⁷ réunissant les organismes nationaux et régionaux et qui permettrait à ceux-ci d'échanger directement avec l'IASB. De même, au niveau européen, l'EFRAG – qui conseille la Commission européenne dans le cadre de l'adoption des normes IFRS – souhaite donner à l'avenir une place importante aux organismes nationaux émanant des petits Etats membres au sein du comité CFSS⁸. Face à ces modifications du paysage comptable, le Luxembourg ne fait pas exception et doit – comme d'autres Etats membres ont pu le faire avant lui – s'adapter à ces nouvelles règles du jeu pour pouvoir exister et pour peser un tant soit peu dans le processus de normalisation et ainsi protéger les intérêts de ses entreprises tous secteurs confondus.

Or, une participation active voire proactive du Luxembourg et de sa CNC requiert à l'évidence la mise en place d'un outil adapté. Doter le pays d'un tel outil, tel est précisément l'objectif de la réforme de la CNC telle que voulue par le Ministre de la Justice et dont la philosophie sous-jacente repose sur une approche partenariale entre secteur public et secteur privé qui seule permet de mobiliser les ressources nécessaires pour assurer un travail de veille efficace, de partage de l'information, de mise en commun des expertises et pour ainsi formuler – en temps utile – une position luxembourgeoise pertinente et représentative. Pour atteindre ces objectifs, la volonté du Gouvernement consiste ainsi à créer au Grand-Duché de Luxembourg, un organisme national sur la comptabilité qui reflète de façon fidèle la multiplicité et la diversité des parties prenantes intéressées par la comptabilité des entreprises.

3 International Financial Reporting Standards (IFRS)

4 Les directives comptables s'appliquent en principe aux sociétés commerciales de capitaux ou assimilées (p. ex.: S.A., S.à r.l., S.e.C.A.). Dans un souci de cohérence, le Luxembourg a souhaité étendre son application à d'autres formes d'entreprises commerciales ou assimilées (p. ex.: sociétés de personnes, commerçants personnes physiques, groupements d'intérêt économique, etc.)

5 National Standards Setters (NSS)

6 European Financial Reporting Advisory Group (EFRAG)

7 IFRS Foundation – November 2012 – Proposal to Establish an Accounting Standards Advisory Forum

8 Consultative Forum of Standards Setters (CFSS)

L'information comptable des entreprises intéresse en effet des acteurs relevant tant du secteur public (p. ex.: institut statistique, administrations fiscales, autorités de surveillance, etc.) que du secteur privé (p. ex.: entreprises, profession comptable, établissements de crédit, agence de notation, utilisateurs, etc.). Dans cette conception „partenariale“ de la comptabilité, la CNC dépasse les frontières et clivages traditionnels opposant traditionnellement „secteur public“ à „secteur privé“ ou encore „intérêt général“ à „intérêts catégoriels“. En ce sens, la CNC doit certes avoir parmi ses missions de conseiller le Gouvernement (mission traditionnelle d'un organisme consultatif) mais elle doit également avoir pour objectif de fédérer la vision luxembourgeoise en matière comptable en favorisant l'émergence d'une position unique („*one message, one messenger*“), position reflétant la synthèse des voix des parties prenantes luxembourgeoises et ne se limitant pas à celle du Gouvernement qui peut ou non se rallier aux prises de positions de la CNC, étant entendu que la CNC doit agir dans un souci d'intérêt général et non dans celui de défense d'intérêts catégoriels où règnerait le corporatisme.

*

3. LE CONSTAT: LA NATURE SPECIFIQUE DE LA CNC ET L'INADEQUATION DES REGLES DU DROIT PUBLIC POUR ORGANISER CELLE-CI

La proposition initiale du Gouvernement consistant à organiser la CNC sous la forme d'une personne morale de droit public *sui generis* s'est heurtée aux critiques du Conseil d'Etat et a permis de mettre en évidence les difficultés d'ordre constitutionnel associées à une institutionnalisation au Luxembourg d'une CNC moderne sous l'empire du droit public.

Le Gouvernement a accordé la plus grande attention auxdites remarques du Conseil d'Etat et a engagé une réflexion approfondie afin d'identifier une solution qui permette d'être en parfait accord avec le texte constitutionnel tout en étant pleinement fidèle à la substance de la réforme envisagée.

Pour ce faire, le Gouvernement a bien sûr examiné en premier lieu les différentes alternatives suggérées par le Conseil d'Etat dont la solution consistant à intégrer la réforme de la CNC dans le cadre du projet de loi n° 6315 portant, entre autres, réorganisation de l'ILNAS. De même, le cas du Conseil de la concurrence cité par le Conseil d'Etat a été examiné tout comme les avis de celui-ci s'exprimant sur la faculté pour l'Etat de décentraliser certaines fonctions hors de l'administration gouvernementale traditionnelle ou de conférer ou non à un organisme le statut d'établissement public (p. ex.: Chambre de commerce, Chambre des métiers, etc.).

Cette analyse – dont il est fourni une synthèse ci-après – a envisagé les trois scénarios suivants avant de parvenir à ses conclusions:

- (i) Organisation de la CNC au sein de l'administration gouvernementale;
- (ii) Organisation de la CNC sous la forme d'un établissement public nouvellement créé;
- (iii) Incorporation de la CNC au sein d'un établissement public existant.

(i) Organisation de la CNC au sein de l'administration gouvernementale

Le Conseil d'Etat indique à juste titre dans son avis précité que l'organisation d'organismes consultatifs publics ne nécessite généralement pas de doter ceux-ci de la personnalité civile. Nombre d'organismes consultatifs publics sont ainsi rattachés à un ministère, ce qui ne les empêche pas de jouir d'une relative indépendance et d'une autonomie opérationnelle. Les membres de ces organismes peuvent être issus du secteur public ou du secteur privé et sont nommés par arrêté ministériel ou de façon analogue. Les membres peuvent le cas échéant se faire assister dans leurs travaux par des agents de l'Etat qui assument l'administration et la gestion quotidienne de ces organismes.

Le Conseil d'Etat cite par ailleurs les exemples du Conseil de la concurrence et de l'ILNAS. Ces organismes disposent en effet tous deux d'une indépendance ou d'une autonomie professionnelle reconnue, le premier étant – suivant les termes de la loi 23 octobre 2011 – une „*autorité administrative indépendante*“⁹ tandis que – sur base du projet de loi n° 6315 – le second „*jouit de l'indépendance*“

⁹ Article 6, paragraphe 1. de la loi du 23 octobre 2011 relative à la concurrence

*professionnelle*¹⁰ dans l'exercice de ses missions, tous deux demeurant malgré cette indépendance opérationnelle organisés au sein de l'administration gouvernementale, rattachés à un ministère et dépourvus d'une personnalité civile distincte de celle de l'Etat¹¹.

Autrement dit et d'après le Conseil d'Etat, si une organisation au sein de l'administration gouvernementale est possible pour le Conseil de la concurrence ainsi que pour l'ILNAS, alors a fortiori un tel modèle d'organisation doit être également possible pour la CNC.

Si le Gouvernement ne conteste pas le fait que la CNC puisse être organisée sous la forme d'un organisme consultatif au sein de l'administration gouvernementale rattaché à un ministère, il considère néanmoins qu'une telle organisation ne permettrait pas d'atteindre les objectifs visés par la réforme, à savoir de doter le Luxembourg d'un organisme comptable moderne construit suivant une approche partenariale et collaborative, certes autonome d'un point de vue opérationnel et financier mais aussi indépendant juridiquement afin de pouvoir agir efficacement et en son nom auprès des instances comptables européennes et internationales, seul ou en partenariat avec d'autres organismes étrangers équivalents, de pouvoir s'exprimer et prendre position, de développer des collaborations avec des organismes étrangers ou nationaux et de mobiliser le cas échéant et sur base volontaire des ressources financières et non financières non limitées à celles mises à disposition par l'Etat. En d'autres termes, le projet de réforme de la CNC ne limite pas cet organisme au rôle d'organisme consultatif, rôle que continuera à jouer la CNC auprès du Gouvernement étant entendu qu'il ne s'agit là que d'un rôle parmi d'autres tout aussi importants dans le nouveau paysage comptable mondialisé.

Par conséquent, le Gouvernement est d'avis que le maintien de la Commission des normes comptables au sein de l'administration gouvernementale sous la forme d'un organisme consultatif public non doté de la personnalité civile ne permet de satisfaire en substance aux objectifs poursuivis par la réforme.

(ii) Organisation de la CNC sous la forme d'un établissement public nouvellement créé

Le Conseil d'Etat considère dans son avis que „*la Constitution ne prévoit pas l'octroi de la personnalité civile à un organisme étatique, en dehors de l'article 108bis, traitant des établissements publics*“. En d'autres termes et conformément à la position du Conseil d'Etat exprimée à de multiples reprises, le législateur n'aurait pas la faculté – faute de base constitutionnelle – de créer des organismes publics *sui generis* dotés de la personnalité civile en dehors du cadre prévu pour les établissements publics. Pour s'en convaincre, il peut être renvoyé aux travaux préparatoires relatifs au cas du Conseil de la concurrence (projet n° 5816) auquel la loi accorde le statut *sui generis* d'„autorité administrative indépendante“¹².

Il ressort de cette position du Conseil d'Etat que le seul outil de décentralisation administrative des fonctions de l'Etat connu en droit constitutionnel luxembourgeois est l'établissement public. Dès lors et pour autant que les articles du projet de loi réformant la CNC faisaient l'objet d'une adaptation afin de se conformer au prescrit de l'article 108bis de la Constitution traitant des établissements publics notamment au regard des principes de spécialité et d'autonomie ainsi qu'en spécifiant les modalités de tutelle, la question se poserait de savoir si l'établissement public pourrait ou non constituer un instrument juridique adapté pour la CNC.

A cet égard et considérant que l'établissement public est doté de la personnalité civile, cet instrument pourrait a priori permettre, dans le cas de la CNC, de régler les problématiques d'indépendance et

10 Article 4, paragraphe 4. du projet de loi n° 6315 portant entre autres réorganisation de l'Institut luxembourgeois de la normalisation, de l'accréditation, de la sécurité et qualité des produits et services

11 Dans le cas du Conseil de la concurrence, le Conseil d'Etat estime en effet dans son avis complémentaire du 7 juin 2011 portant sur le projet de loi n° 5816 relative à la concurrence que: „(...) Faute de base constitutionnelle, il n'existe pas d'autorité administrative juridiquement indépendante.

Même si l'article 6 de la loi modifiée du 17 mai 2004 utilise ces termes, cette indépendance ne peut pas concerner son rapport avec le Gouvernement ou le ministre qui a cette administration sous son autorité, car la Constitution ignore la notion d'administration indépendante, qui en raison de son statut d'indépendance échapperait au contrôle du Gouvernement. (...)“

12 Cf.: Projet de loi n° 5816 relative à la concurrence, Deuxième avis complémentaire du Conseil d'Etat (doc. parl. 5816¹²): „il n'est pas dans la compétence de la loi d'introduire des statuts d'administration qui ne sont pas conformes à la loi“ et avis complémentaire du Conseil d'Etat (doc. parl. 5816⁹): „Faute de base constitutionnelle, il n'existe pas d'autorité administrative juridiquement indépendante“.

d'autonomie. Par ailleurs, la souplesse de l'article 108bis de la Constitution permet au législateur de définir la nature des missions confiées à l'établissement public, les modalités de financement et de mobilisation des ressources voire de le doter du pouvoir réglementaire comme cela est le cas – par exemple – pour la Commission de surveillance du secteur financier (CSSF) ou pour l'Institut luxembourgeois de régulation (ILR).

Pendant, le Gouvernement est d'avis que l'établissement public en tant qu'outil de décentralisation fonctionnelle de l'Etat, le cas échéant doté du pouvoir réglementaire, demeurant sous la tutelle de l'Etat¹³, ne correspond pas à la véritable nature de la CNC. En effet, la CNC n'a pas vocation à exercer une mission réservée à l'Etat et n'a pas vocation non plus à prendre des règlements. La CNC n'est ainsi pas un régulateur tel que peut l'être la CSSF ou l'ILR et la CNC n'a pas vocation à devenir un régulateur ou le gendarme de la comptabilité. La CNC n'a pas vocation non plus à exercer des missions relevant traditionnellement de la souveraineté de l'Etat, ni ses missions doctrinales confiées au niveau national, ni ses missions de veille et de participation active aux travaux européens et internationaux au sein d'instances comptables non étatiques (p. ex.: IASB, EFRAG) ne constituant des domaines réservés à la puissance publique.

Le Gouvernement considère en conséquence que la création d'un établissement public *ad hoc* dédié à la CNC ne constitue pas une solution suffisamment adaptée et de nature à permettre d'atteindre les objectifs poursuivis par cette réforme.

(iii) Incorporation de la CNC au sein d'un établissement public existant tel que la CSSF, l'ILR voire d'un ILNAS réorganisé comme tel

Une alternative à la création d'un établissement public *ad hoc* consisterait en l'incorporation de la CNC au sein d'un établissement public existant. Cette solution présenterait en effet une simplicité appréciable, la création d'une nouvelle entité n'étant alors pas requise tout en permettant d'atteindre plusieurs objectifs poursuivis par la réforme dont l'indépendance juridique vis-à-vis de l'Etat facilitant l'indépendance professionnelle et l'autonomie opérationnelle de la CNC. Dans cette perspective, la CNC constituerait ainsi un service, une division ou un département d'un établissement public existant, tel que – par exemple – la CSSF, l'ILR voire d'un ILNAS réorganisé sous la forme d'un établissement public¹⁴.

Plusieurs éléments conduisent le Gouvernement à considérer qu'il ne s'agit pourtant pas là d'une solution adaptée. Le récent avis du Conseil d'Etat publié le 23 octobre 2012 sur le projet de loi n° 6315 portant, entre autres, réorganisation de l'ILNAS (doc. parl. 6315³) conforte le Gouvernement dans sa position. En effet, le Conseil d'Etat y estime qu'„il faut se demander si la volonté de placer dans le giron d'une seule autorité administrative un éventail aussi étendu d'activités, pour partie complémentaires, s'avère le bon choix“. Or, force est de constater que l'incorporation de la CNC au sein d'un établissement public existant tel que la CSSF ou l'ILR voire d'une ILNAS réorganisé sous cette forme renvoie à cette même question. Certes, il existe des tâches plus ou moins complémentaires entre les activités de la CNC et celles de la CSSF, de l'ILR ou de l'ILNAS. Néanmoins, force est de constater que les missions divergent et on ne peut que s'interroger sur l'opportunité du regroupement d'un „éventail aussi étendu d'activités“ au sein d'une seule et même entité. Par ailleurs, il peut être craint qu'une telle organisation fasse perdre à la CNC son essence partenariale et sa faculté à mobiliser l'ensemble des parties prenantes au sein d'une structure existante disposant d'un règlement intérieur prédéfini.

Pour ces raisons, cette solution – bien que techniquement envisageable – ne semble pas devoir être privilégiée.

13 Cf.: Projet de loi n° 5939 portant réorganisation de la Chambre de Commerce, Avis complémentaire du Conseil d'Etat (doc. parl. 5939⁵): „Admettre (...) qu'un établissement public ne doit donc pas nécessairement être placé sous la tutelle de l'Etat, alors que l'article 108bis de la Constitution retient précisément le contraire, n'est pas acceptable“.

14 Cf.: Projet de loi n° 6315 portant, entre autres, réorganisation de l'ILNAS, Avis du Conseil d'Etat (doc. parl. 6315³) „Pour certaines de ces activités requérant un travail indépendant sur le plan scientifique et professionnel, l'établissement public comme forme de gestion organique ne se prêterait-il pas mieux comme structure organisationnelle que le maintien de l'activité dans le giron administratif au sens strict du terme?“ (...) „Dans les conditions données, le Conseil d'Etat donne clairement la préférence à la structure juridique d'un établissement public plutôt qu'à celle d'une administration de l'Etat“.

(iv) Conclusions

Il résulte de l'analyse qui précède que les solutions proposées par le droit public ne permettent pas d'organiser une Commission des normes comptables conformément aux objectifs poursuivis par cette réforme. Loin de constituer une inadéquation des règles de droit public, c'est la nature de la CNC elle-même qui paraît inadaptée aux règles du droit public. En effet, la CNC n'étant ni dans sa nature, ni dans sa conception, une administration gouvernementale, celle-ci n'a pas vocation à se voir déléguer des missions traditionnellement dévolues à l'Etat et ne revendique d'ailleurs pas le pouvoir réglementaire qui pourrait lui être confié dans les limites de sa spécialité si elle était instituée sous la forme d'un établissement public. Par ailleurs, si la CNC compte parmi ses missions, celles relevant d'un organisme consultatif, ses missions ne sauraient se limiter à cette seule fonction de conseil auprès du Gouvernement. En cela, la CNC diffère significativement des organismes consultatifs publics ou parastataux traditionnels.

A l'issue de cette réflexion, le Gouvernement est parvenu à la conclusion que la CNC ne répond aux conditions pour pouvoir être organisée suivant les règles de droit public. C'est par conséquent dans le droit privé qu'il convient de rechercher la solution adéquate permettant d'organiser une Commission des normes comptables moderne, dépassant les clivages traditionnels „secteur public-secteur privé“ où l'Etat n'est qu'une partie prenante (certes de premier plan) parmi d'autres, une CNC non dominée par un corps étatique ou professionnel, une CNC fonctionnant sur un mode partenarial et collaboratif „public-privé“, dotée de la personnalité civile, autonome d'un point de vue opérationnel, indépendante d'un point de vue financier, capable de s'exprimer en son nom auprès des instances comptables européennes et internationales, reflétant le paysage comptable luxembourgeois actuel et susceptible de faire face de façon efficace aux défis de la mondialisation comptable.

*

4. LA CREATION D'UNE FONDATION CNC ADAPTEE AUX EXIGENCES DE L'ENVIRONNEMENT ACTUEL

Afin d'atteindre en substance les objectifs poursuivis par la réforme de la CNC, une organisation de celle-ci suivant les règles du droit privé apparaît adéquate.

Loin de constituer un cas d'espèce précisément dans cette matière, il convient de noter qu'une telle structuration existe déjà dans nombre d'Etats membres de l'Union européenne (p. ex.: Allemagne, Italie, Pays-Bas, etc.) ainsi qu'au niveau communautaire (EFRAG). Une telle organisation présente l'avantage de bâtir un organisme réellement indépendant, fédérant l'ensemble des parties prenantes publiques et privées intéressées au premier plan à l'information comptable et permettant la mise en oeuvre sur base volontaire de mécanismes de financement mixtes que ce soit par des apports en ressources financières ou en ressources humaines, techniques et matérielles.

Le Gouvernement propose ainsi de constituer une fondation au sens de l'article 27 de la loi du 21 avril 1928 sur les associations et les fondations sans but lucratif qui aurait pour objet de promouvoir la doctrine comptable au Luxembourg, de faire valoir les intérêts des parties prenantes luxembourgeoises dans le cadre du processus de normalisation international et européen, de conseiller – le cas échéant – le Gouvernement et de réaliser toutes recherches et études jugées utiles dans le cadre de ses missions.

L'évolution de la normalisation comptable aux niveaux international, européen et national exige en effet la mise en oeuvre de nouveaux modes et systèmes de collaboration fonctionnant sur base partenariale, nécessitant la mise en place d'outils de veille et la capacité à mobiliser rapidement et de façon souvent temporaire un capital humain disposant d'une expertise spécifique.

L'objet de cette fondation entre dans le cadre de l'article 27 de ladite loi puisque le caractère scientifique de celui-ci ne fait aucun doute dans le contexte de la normalisation comptable.

L'organe décisionnel de la Fondation CNC serait son conseil d'administration dont la composition devra nécessairement refléter l'équilibre des parties prenantes intéressées à la comptabilité, de façon identique à ce qui était prévu dans la version initiale du projet de loi n° 6376. Des personnalités indépendantes des organisations publiques ou privées pourraient également être associées.

S'agissant du **financement** de la Fondation CNC, celui-ci sera assuré – tout au moins dans un premier temps – prioritairement par une subvention annuelle de l'Etat qui s'ajoutera à une dotation initiale.

Cette dotation et les subventions annuelles destinées à couvrir les investissements et frais générés par les activités assumées par la CNC seront supportées à charge du budget de l'Etat. Pour autant et dans la mesure où les principaux bénéficiaires des activités exercées par la CNC sont les entreprises, il est décidé en parallèle de créer une taxe frappant les dépôts de comptes annuels et de comptes consolidés. De façon fidèle au projet initial du Gouvernement, cette taxe à charge des entreprises et qui sera prélevée par le Registre de commerce et des sociétés (RCS) lors des formalités de dépôt et dont le montant sera compris entre 5 et 10 euros n'augmentera pas le coût global du dépôt pour les entreprises qui est actuellement de l'ordre de 30 euros. Le prélèvement de la taxe viendra par conséquent réduire le montant des frais administratifs prélevés par le GIE RCSL, le coût global à charge de l'entreprise restant inchangé. D'un point de vue économique, les subventions annuelles versées par l'Etat à la CNC seront en conséquence globalement financées par les entreprises. Pour autant et en application du principe d'universalité budgétaire régissant la comptabilité publique, il ne saurait y avoir d'affectation directe entre une recette spécifique (p. ex.: taxe prélevée sur les dépôts des comptes) et une dépense particulière (p. ex.: subvention annuelle à la CNC). A cet égard, le Gouvernement n'entend pas s'écarter de ces principes d'orthodoxie budgétaire, la recette et la dépense dont il est question ci-dessus étant bien entendu juridiquement distinctes et non affectées. Par ailleurs, il convient de noter que la Fondation CNC pourrait mobiliser d'autres sources de financement mixte qui pourraient s'ajouter – sur base volontaire – en provenance d'autres parties prenantes et qui pourraient prendre la forme de mise à disposition de ressources humaines ou financières dans le cadre de la réalisation de projets ponctuels spécifiques. Enfin, à titre accessoire, la Fondation CNC pourrait également s'autofinancer à travers les recettes provenant de publications ou de l'organisation de conférences.

En procédant ainsi, le Grand-Duché suit l'exemple initié par d'autres pays européens (p. ex.: Pays-Bas, Allemagne, Italie, etc.) tout en respectant les contraintes d'ordre constitutionnel et garantit pour l'organisation et la gestion future de la CNC toutes les possibilités offertes par un instrument suffisamment flexible pour répondre aux exigences et aux défis liés à l'harmonisation comptable internationale et à ses incidences aux niveaux européen et national.

Loin de constituer une „privatisation“ d'un service de l'Etat, la réorganisation de la CNC sous la forme d'une fondation de droit privé traduit la volonté du Gouvernement – relayant ainsi le souci du Conseil d'Etat – d'user pour l'organisation et la gestion de la CNC de l'instrument juridique le plus adapté. Rappelons à cet égard que la CNC ne remplit pas une mission fonctionnelle traditionnellement dévolue à l'Etat souverain et que – jusqu'à présent – le développement de la doctrine comptable au Luxembourg a été laissé pour une large part au secteur privé (p. ex.: profession comptable, entreprises, etc.) et que l'Etat ne s'est finalement jamais véritablement immiscé dans ce domaine. L'exemple luxembourgeois n'est d'ailleurs pas isolé, d'autres cas présentant des similitudes plus ou moins marquées existant au sein d'autres Etats membres. Il est précisé à cet égard qu'il n'est pas aujourd'hui dans l'intention du Gouvernement que de remettre en cause ce modèle même si des ajustements apparaissent souhaitables afin de servir au mieux l'intérêt général. En tout état de cause, la volonté gouvernementale consiste à impliquer plus que cela a été le cas au cours des dernières années, les partenaires des secteurs public et privé afin que la CNC constitue en substance un véritable forum de la comptabilité luxembourgeoise ainsi qu'un observatoire des pratiques comptables au Luxembourg pouvant déterminer ses axes prioritaires de travaux et de recherche aux niveaux national, européen et international, tout en pouvant conseiller le Gouvernement sur demande de celui-ci ou d'initiative.

Certes, une CNC organisée sous l'empire du droit privé ne pourra se prévaloir d'une institutionnalisation officielle, privilège que seule la loi aurait pu lui conférer. Dans ce contexte, il appartiendra à la CNC de s'affirmer en tant qu'acteur national incontournable de la doctrine comptable par la qualité de ses travaux et par celle de ses contributions. Le Gouvernement continuera à consulter la CNC chaque fois que cela sera nécessaire et ce notamment dans le cadre de l'actuel procédure prévue en application de l'article 27 de la loi modifiée du 19 décembre 2002.

*

5. LES AMENDEMENTS PROPOSES: UNE REFORTE COMPLETE DU CHAPITRE III „DE LA COMMISSION DES NORMES COMPTABLES“

Le projet de réorganisation de la CNC sous la forme d'une fondation de droit privé implique une refonte complète du chapitre III du titre II de la loi modifiée du 19 décembre 2002 tel que celui-ci était proposé au sein du paragraphe 34 de l'article 1er de la version initiale du projet de loi n° 6376.

Il est ainsi proposé de remplacer les 13 articles (articles 73 à 74octies) répartis en 4 sections (missions, composition, fonctionnement et financement) prévus dans le projet de loi initial par trois articles, le premier identifiant la fondation „Commission des normes comptables“, le second renvoyant à sa composition partenariale représentative des parties prenantes intéressées à l’information comptable des entreprises et le troisième portant création d’une taxe sur les dépôts de comptes annuels et consolidés. Les dispositions détaillées relatives aux missions, à la composition, au fonctionnement et au financement seront incluses au sein de l’acte constitutif de la Fondation CNC qui sera – comme le prévoit la loi – déposé au RCS et publié au Mémorial après avoir été approuvé par arrêté grand-ducal en application de l’article 32 de la loi du 21 avril 1928, sur les associations et les fondations sans but lucratif.

*

TEXTE DES AMENDEMENTS GOUVERNEMENTAUX

1. L’article 2, paragraphe 34. du projet de loi est modifié comme suit.

„Chapitre III. – De la Commission des normes comptables

Art. 73.– Le Gouvernement donne mission à une fondation au sens de l’article 27 de la loi modifiée du 21 avril 1928 sur les associations et les fondations sans but lucratif dénommée „Commission des normes comptables“ créée par l’Etat, de:

- a) donner tout avis au Gouvernement à la demande de celui-ci ou d’initiative en matière de comptabilité applicable aux entreprises visées par la présente loi et touchant notamment à la tenue de la comptabilité, aux comptes annuels et aux comptes consolidés;
- b) contribuer au développement d’une doctrine comptable, le cas échéant, par la voie d’avis ou de recommandations à caractère général;
- c) participer aux débats touchant à la matière comptable au sein des instances européennes et internationales;
- d) assumer toute mission à elle confiée par la loi.

Art. 74.– La composition de l’organe d’administration de la Commission des normes comptables assure une représentation des parties prenantes, publiques et privées, intéressées au premier plan à l’information comptable des entreprises.

Art. 74bis.– (1) Tout dépôt de comptes annuels et de comptes consolidés est assujéti à une taxe administrative dont le montant ne peut être inférieur à 5 euros ni supérieur à 10 euros.

(2) Un règlement grand-ducal détermine le montant de cette taxe qui est perçue par le Registre de Commerce et des Sociétés en même temps que les frais de dépôt des comptes annuels ou des comptes consolidés.“

2. A l’article 4 du projet de loi, les paragraphes 2. et 3. sont supprimés.

*

COMMENTAIRE DES AMENDEMENTS GOUVERNEMENTAUX

1. Les modifications apportées à l'article 2, paragraphe 34. du projet de loi visent à solutionner les problématiques institutionnelles et opérationnelles associées à la réforme de la Commission des normes comptables, telles qu'exposées au sein de l'exposé des motifs. A cet effet, il est proposé de procéder à une refonte complète du chapitre III du titre II de la loi modifiée du 19 décembre 2002.

Il résulte de cette refonte du chapitre III que les articles 73 à 73quinquies et 74 à 74octies tels que proposés dans le projet de loi 6376 dans sa version initiale sont supprimés et sont remplacés par les articles 73, 74 et 74bis.

- Le nouvel article 73 a pour objet d'identifier l'organisme de doctrine comptable que sera la future CNC en précisant qu'il s'agira d'une fondation créée par l'Etat et en spécifiant les missions qui lui seront confiées.
- Le nouvel article 74 vise à poser le principe d'une CNC partenariale dont la composition sera représentative des parties prenantes, publiques et privées, intéressées au premier plan à l'information comptable des entreprises. Il est entendu que les statuts de la future Fondation CNC préciseront la composition et les modalités de nomination des membres de l'organe d'administration de la fondation.
- L'article 74bis traite de la question du financement de la future Fondation CNC en instituant une taxe prélevée sur les dépôts de comptes annuels et de comptes consolidés et qui permettra à l'Etat de financer le coût de la subvention annuelle qu'il accordera à la future CNC afin que celle-ci puisse exercer les missions qui lui sont confiées par la loi.

2. La suppression des paragraphes 2. et 3. de l'article 4 du projet de loi est la résultante de la refonte du chapitre III portant réforme de la Commission des normes comptables. En application du texte amendé, la future Fondation CNC sera constituée dès l'entrée en vigueur du présent projet de loi et les membres de l'organe d'administration seront nommés conformément aux dispositions statutaires de celle-ci. Dans cette nouvelle configuration, les dispositions transitoires prévues au sein des paragraphes 2. et 3. de l'article deviennent, en conséquence, sans objet et doivent dès lors être supprimées.

*

TEXTE DU PROJET DE LOI MODIFIE**Article 2. paragraphe 34.****„Chapitre III. – De la Commission des normes comptables**

Art. 73.– Le Gouvernement donne mission à une fondation dénommée „Commission des normes comptables“ créée par l’Etat, de:

- a) donner tout avis au Gouvernement à la demande de celui-ci ou d’initiative en matière de comptabilité applicable aux entreprises visées par la présente loi et touchant notamment à la tenue de la comptabilité, aux comptes annuels et aux comptes consolidés;
- b) contribuer au développement d’une doctrine comptable, le cas échéant, par la voie d’avis ou de recommandations à caractère général;
- c) participer aux débats touchant à la matière comptable au sein des instances européennes et internationales;
- d) assumer toute mission à elle confiée par la loi.

Art. 74.– La composition de l’organe d’administration de la Commission des normes comptables assure une représentation de l’ensemble des parties prenantes, publiques et privées, intéressées au premier plan à l’information comptable des entreprises.

Art. 74bis.– (1) Tout dépôt de comptes annuels et de comptes consolidés est assujetti à une taxe administrative dont le montant ne peut être inférieur à 5 euros ni supérieur à 10 euros.

(2) Un règlement grand-ducal détermine le montant de cette taxe qui est perçue par le Registre de Commerce et des Sociétés en même temps que les frais de dépôt des comptes annuels ou des comptes consolidés.“

Art. 4. – Dispositions transitoires

Les entreprises peuvent décider de ne pas appliquer les dispositions de la présente loi aux exercices non encore clôturés à la date d’entrée en vigueur de la présente loi.

