



Date de dépôt : 9 mars 2026

Rapport

de la commission fiscale chargée d'étudier la proposition de résolution de Michael Andersen, Daniel Noël, Stéphane Florey, Christo Ivanov, Virna Conti, Alia Chaker Mangeat : Admissibilité de la provision pour vacances : alignement des pratiques comptables et fiscales (Résolution du Grand Conseil genevois à l'Assemblée fédérale exerçant le droit d'initiative cantonale)

Rapport de Sébastien Desfayes (page 4)

Proposition de résolution (1059-A)

Admissibilité de la provision pour vacances : alignement des pratiques comptables et fiscales (*Résolution du Grand Conseil genevois à l'Assemblée fédérale exerçant le droit d'initiative cantonale*)

Le GRAND CONSEIL de la République et canton de Genève
vu l'article 160, alinéa 1, de la Constitution fédérale, du 18 avril 1999 ;
vu l'article 115 de la loi fédérale sur l'Assemblée fédérale, du 13 décembre 2002 ;
vu l'article 156 de la loi portant règlement du Grand Conseil de la République et canton de Genève, du 13 décembre 1985,

considérant

- que, d'après la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct (LIFD), l'impôt sur le bénéfice a pour objet le bénéfice net ;
- que le bénéfice net imposable comprend notamment le solde de résultats, ainsi que tous les prélèvements opérés sur le résultat commercial avant le calcul du solde du compte de résultat, qui ne servent pas à couvrir des dépenses justifiées par l'usage commercial ;
- que d'après la jurisprudence constante le droit fiscal renvoie au droit comptable pour déterminer le bénéfice net imposable (principe de déterminance) ;
- que les comptes établis conformément aux règles du droit comptable lient les autorités fiscales, à moins que des normes impératives du droit commercial ne soient violées ou que des normes fiscales correctrices ne l'exigent ;
- que selon le Manuel suisse d'audit (MSA) les vacances non prises par les employés doivent être reflétées dans les états financiers de clôture, soit par le biais d'une provision, soit par le biais d'un passif de régularisation (dette envers les employés) ;
- que le Tribunal fédéral estime que la provision « pour vacances » ne peut pas être considérée comme comptabilisée en lien avec des engagements dont le montant est encore indéterminé ou des pertes imminentes résultant d'affaires en cours ;
- que pour le Tribunal fédéral une telle provision représente une charge future dont le risque de perte n'est pas avéré ;

- qu’au final, les provisions qui ne se justifient pas sont de toute façon ajoutées au bénéfice imposable ;
- que la pratique fiscale n’est plus alignée avec la pratique comptable ;
- que la dernière modification du 17 décembre 2024 du Q&A d’EXPERTsuisse sur les thèmes du droit comptable rappelle que l’art. 959, al. 5, CO exige que les dettes qui résultent de faits passés, qui entraînent un flux probable d’avantages économiques à la charge de l’entreprise et dont la valeur peut être estimée avec un degré de fiabilité suffisant doivent être comptabilisées en tant que capitaux étrangers ;
- que ce dernier Q&A conclut que « s’agissant des délimitations concernant les vacances et les heures supplémentaires, ces conditions sont remplies. Le fait passé est le droit aux vacances ou à la compensation des heures supplémentaires au moment de la naissance de ces obligations, le flux d’avantages économiques (prestation de travail perdue ou argent) est probable et la valeur peut être estimée avec un degré de fiabilité suffisant (multiplication [par collaborateur] des avoirs en matière de vacances et d’heures supplémentaires en heures en appliquant le taux horaire des coûts salariaux, des prestations sociales, etc.) » ;
- que des cantons vont continuer à admettre la provision « pour vacances » malgré l’arrêt 9C_192/2024 du Tribunal fédéral,

demande à l’Assemblée fédérale

de modifier la législation fédérale fiscale de manière à réaligner la pratique fiscale à la pratique comptable en admettant la déductibilité de la charge liée à une provision pour vacances pour les personnes morales,

invite le Conseil d’Etat

à soutenir cette initiative cantonale.

Rapport de Sébastien Desfayes

A. SYNTHÈSE

La commission fiscale a étudié cet objet lors de ses séances des 20 mai, 30 septembre et 25 novembre 2025. Les travaux ont été menés sous les présidences éclairées de M. Sébastien Desfayes et de M. Sylvain Thévoz.

M. Stefano Gorgone, secrétaire scientifique de la commission, a assisté à ces séances. Les procès-verbaux ont été pris par M^{me} Méline Carpin et M. Arnaud Rosset. Le rapporteur de la majorité remercie ces personnes de l'aide précieuse apportée aux travaux de la commission.

Cette résolution, acceptée sans amendement par une large majorité de la commission fiscale, s'inscrit dans le contexte d'une décision, pour le moins controversée, de l'administration fiscale genevoise (« AFC »), néanmoins confirmée contre toute attente par un arrêt du Tribunal fédéral 9C_192/2024 du 3 juillet 2024.

Cette décision concerne la déductibilité des provisions pour vacances non prises par les employés. L'affaire portait sur une société genevoise qui avait inscrit dans ses comptes une provision correspondant aux jours de vacances accumulés mais non utilisés par son personnel, et qui avait déduit ce montant de son bénéfice imposable.

L'AFC a refusé cette déduction, estimant que cette provision ne correspondait pas à une obligation existante au moment de la clôture des comptes, mais à une charge éventuelle future.

Cette décision a une importance concrète aussi notable que dommageable, tant il est vrai qu'elle remet en cause la pratique comptable des entreprises suisses. Il n'est à cet égard pas étonnant que des directions des autorités fiscales de plusieurs cantons suisses aient d'ores et déjà indiqué qu'ils n'allaient pas s'aligner sur cette pratique genevoise, nonobstant l'arrêt du Tribunal fédéral.

Selon la majorité, la décision de l'AFC crée une contradiction inacceptable entre la comptabilité commerciale et le droit fiscal.

Les règles comptables et les normes d'audit, comme l'a bien rappelé EXPERTsuisse, exigent que les entreprises inscrivent au bilan une provision correspondant au solde de vacances non prises au 31 décembre, car ce solde représente un droit acquis des employés et donc une dette réelle et chiffrée pour l'entreprise. Refuser la déduction fiscale de cette provision remettrait en cause le principe dit « de déterminance », selon lequel la comptabilité commerciale sert de base à l'imposition.

Dans ces circonstances, la majorité a constaté qu'il est nécessaire de modifier la législation fédérale, notamment la LIFD et la LHID, afin d'autoriser explicitement la déductibilité fiscale de ces provisions et de mettre fin à la pratique inacceptable de l'AFC.

Les trois conditions classiques d'une provision sont au demeurant remplies : l'événement générateur se situe dans le passé (les vacances acquises durant l'année), la charge financière est future mais liée à cet exercice, et son montant peut être déterminé de manière fiable sur la base du salaire et du solde de jours restants.

En outre, la pratique genevoise, fondée sur l'arrêt du Tribunal fédéral, pourrait avoir des effets économiques négatifs.

D'une part, elle mobiliserait des ressources administratives importantes pour un résultat fiscal défavorable à court terme, nul à long terme.

D'autre part, elle créerait une distorsion entre cantons, certains d'entre eux continuant donc d'admettre ces provisions, ce qui pourrait inciter des entreprises à déplacer leur siège hors de Genève. Dans cette perspective, la résolution défendue vise à rétablir la cohérence entre comptabilité et fiscalité et à assurer une sécurité juridique pour les entreprises sises à Genève.

En conclusion, la résolution R 1059 vise donc à garantir que la fiscalité suive la comptabilité, évitant, ce faisant, aux entreprises genevoises de tenir une comptabilité fiscale parallèle et assurant un traitement cohérent et conforme aux réalités économiques et comptables.

La majorité remercie d'avance la plénière du Grand Conseil de suivre l'avis de la majorité de la commission.

B. EN DÉTAIL

Présentation de M. Michael Andersen, auteur, le 20 mai 2025

M. Andersen indique que cette résolution fait suite à un arrêt du Tribunal fédéral concernant un cas issu du canton de Genève. Ce dernier a contesté la comptabilisation d'une provision pour vacances effectuée par une société, au motif qu'il n'y avait pas de certitude quant à l'utilisation de cette provision. Or, il convient de mettre cela en parallèle avec les règles comptables et d'audit, qui exigent de manière très stricte la comptabilisation d'une telle provision. Le canton de Genève a ainsi repris cette provision en considérant qu'elle n'était pas admissible. Les tribunaux ont donné raison au canton de Genève. En fin d'année, EXPERTsuisse a pris position sur le sujet : d'un point de vue comptable, ils ont affirmé qu'ils continueront d'exiger la provision pour vacances, estimant qu'il s'agit d'un engagement et d'une dette de l'entreprise

envers ses employés, au 31 décembre. C'est une dette parfaitement estimable, sur la base du solde de vacances restant. Si l'employé quitte l'entreprise, ce solde doit lui être payé, il s'agit donc d'un droit. M. Andersen dépose cette résolution, car cet arrêt du Tribunal fédéral rend nécessaire une modification de la loi au niveau fédéral pour autoriser cette provision pour vacances. Ce qui est notable, c'est que certains cantons, comme Zurich ou Zoug, ont d'ores et déjà annoncé qu'ils ne suivraient pas l'arrêt du Tribunal fédéral, et qu'ils continueraient à admettre cette provision. Il ajoute que ce qui est dommageable dans la position du canton de Genève c'est que cette mesure ne rapportera aucun franc au canton, au contraire cela lui coûtera de l'argent. Il rappelle que les reprises des provisions vacances ont commencé il y a quelques années, à un taux d'imposition de 14%, suite à l'abolition de la TPC, ce taux est passé à 14,7%. L'administration a fait des reprises, a augmenté le bénéfice des sociétés, en refusant la déduction d'une provision pour vacances, à un taux de 14% et, lorsque la société dissoudra cette provision, elle bénéficiera d'une réserve latente déjà imposée, à un taux préférentiel de 14,7%. Ainsi, Genève applique une mesure coûteuse, alors que d'autres cantons ne l'appliqueront pas. M. Andersen souligne également un point important, lorsqu'une société a son siège dans un autre canton, par exemple Zurich, mais une succursale à Genève, ce n'est pas Genève qui assure la taxation principale, mais Zurich. Le bordereau est alors transmis à Genève, qui applique sa propre taxation. Dans ce cas, Genève accepte la provision pour vacances. M. Andersen estime, étant donné la position d'EXPERTsuisse dans le domaine comptable, qu'il est aujourd'hui nécessaire d'adapter les aspects fiscaux. Il rappelle que le solde de vacances est un droit des employés en fin d'année. Il propose d'envoyer le Q&A d'EXPERTsuisse, qui confirme leur position.

Le président demande si ce projet de loi est neutre financièrement, c'est-à-dire qu'il ne représenterait ni un gain ni une perte fiscale.

M. Andersen répond que non, cela coûtera au canton. Les reprises de provisions ont commencé autour de 2020, à un taux de 14%. Si, par exemple, une société a comptabilisé 2 millions de francs en provisions, l'administration les a repris et taxés à 14%. Le jour où la société dissoudra cette provision, elle pourra compenser cette réserve latente imposée, mais à un taux de 14,7%, si la dissolution intervient après 2024.

Le président en conclut que c'est la pratique qui va coûter de l'argent.

M. Andersen confirme.

Le président comprend qu'au-delà des contradictions entre le Code des obligations, le droit fiscal et les règles prudentielles, cette stratégie de

l'administration fiscale coûtera, car celle-ci devra rembourser à un taux plus élevé.

Un PS demande à entendre les considérants de l'arrêt du Tribunal fédéral. L'enjeu est d'avoir un bénéfice net qui corresponde à la réalité, et sur lequel il n'est pas possible de jongler avec les provisions de vacances, ce qui se pratique. A cet égard, il demande ce que demande l'OCDE sur la déduction du bénéfice GloBE. Enfin, il souhaite connaître les arguments de l'administration cantonale qui justifient cette pratique.

M. Andersen indique qu'il partagera l'arrêt du Tribunal fédéral. L'argument principal porte sur l'incertitude de la provision pour vacances. La pratique genevoise exige le règlement du personnel de la société pour vérifier ce qui se passe si un employé résilie son contrat. Il réfute cependant l'idée que les sociétés joueraient avec cette provision. L'auditeur est toujours tenu de vérifier les provisions pour vacances, qui sont établies sur des bases concrètes, le salaire et le solde de jours restants. Le problème, selon lui, vient de la divergence entre les comptes fiscaux et les comptes comptables, ce qui crée une complexité. En ce qui concerne GloBE, dans le cadre du pilier 2 et de l'OCDE, s'il y a un impact, c'est une question de pratique genevoise.

Un PS relève qu'il y a tout de même un arrêt du Tribunal fédéral qui donne raison, au vu de la législation fédérale, à l'administration fiscale. Il y a tous les éléments qui expliquent que ces types de provision consistent davantage en des réserves, et celles-ci sont justement imposables sur le revenu. En l'occurrence, il serait impossible de les déduire au titre de provision, qui devraient elle être clairement limitée dans l'exercice en cours. Il demande pourquoi selon eux l'administration fiscale n'a pas agi correctement.

M. Andersen indique qu'il ne pense pas que l'administration n'a pas agi correctement. Cependant, elle engage des combats qui coûtent aux contribuables et qui ne vont pas rapporter de l'argent. Il pense qu'il faudrait que les règles comptables et fiscales soient les mêmes. C'est pour cela qu'à travers cette résolution, il est demandé d'adapter les règles fiscales pour qu'il y ait une cohérence entre la comptabilité et la fiscalité. Si EXPERTsuisse avait dit tout autre chose au mois de décembre, en disant qu'avec l'arrêt du Tribunal fédéral, ils allaient cesser d'exiger cette provision vacances et qu'ils suivaient le raisonnement du Tribunal fédéral, cela aurait été différent. Or, selon EXPERTsuisse, en fin d'année il y a une dette envers les employés qui ont un solde de vacances, et pour eux, d'un point de vue comptable, soit une dette, soit une provision doit être comptabilisée, mais il doit y avoir quelque chose dans les comptes de la société qui reflète ce montant en faveur des employés. Cela lui paraît nécessaire aujourd'hui d'avoir un alignement, à savoir que ça crée une complexité. Selon lui, l'administration fiscale joue aussi un rôle de

promotion économique, des contribuables qui ont des présences dans plusieurs cantons aujourd'hui peuvent juste changer leur siège de canton et, à ce moment, ils évitent ce problème, et Genève perd des recettes du préciput pour le canton siège. Genève fait donc face à un risque de perdre ces préciputs. Il ajoute que ça mobilise un grand nombre de personnes pour rapporter 0 franc au canton de Genève. L'idée est d'avoir une pratique qui est alignée entre la fiscalité et la comptabilité, et ça nécessite un changement de la loi de la LIFD et de la LHID en autorisant ces provisions pour vacances, qui ont été reconnues comme un droit des employés. Il indique que son groupe soutient cette résolution et, en parallèle de cela, le groupe parlementaire à Berne a déposé une motion parlementaire, mais il pense que c'est une problématique qui est tellement spécifique au canton de Genève que ça pourrait être utile que quelqu'un la présente au sein d'une commission bernoise en espérant être entendu.

Un PS demande pourquoi cela coûte au canton de Genève d'imposer ce type de provision, qui n'est justement pas considérée comme une provision et pour cela est imposable. Il fait remarquer que, si l'administration fiscale n'agissait pas de la sorte, elle serait par conséquent hors-la-loi.

M. Andersen répond à la deuxième question d'abord. Il indique que c'est pour cette raison qu'il faut changer la loi. Si l'administration décide de changer de pratique, elle ne respecte pas l'arrêt du Tribunal fédéral. Cependant, en l'occurrence, des cantons comme Zurich et Zoug, ainsi que d'autres, ont d'ores et déjà décidé qu'ils ne rentreraient pas en matière sur cet aspect-là. Ensuite, concernant la raison pour laquelle cela coûte de l'argent, c'est parce que cela mobilise des ressources conséquentes, cela retarde les taxations et, comme dit précédemment, il s'agit de reprises qui ont eu lieu à 14%. Un jour ou l'autre ces provisions seront dissoutes, et si elles ne l'ont pas été dans une année où le taux était le même, celui qui dissout en 2024 bénéficie de sa réserve latente imposée à un taux de 14,7%. Ce qui serait intéressant serait de connaître le montant des réserves latentes imposées dans ce domaine, au sein de l'administration fiscale, pour savoir combien cela va coûter à l'administration fiscale. Il rappelle que, lorsque les taux sont passés de 24% à 14%, l'administration fiscale avait été très vigilante à toutes les provisions qui étaient constituées avant 2019 pour éviter le problème des sociétés qui comptabilisaient des provisions à 25% et qui les auraient dissoutes à 14% l'année d'après.

Un PLR indique que c'est une bonne question de se demander s'il serait illégal de faire le contraire de la réponse du Tribunal fédéral. Il estime que le but de ce projet est de clarifier la règle, parce que le Tribunal fédéral, sur ce cas précis, a dit qu'il n'était pas possible d'avoir des provisions pour vacances.

Cependant, il existe beaucoup d'autres jurisprudences qui répètent constamment que le bilan fiscal doit correspondre au bilan comptable. Autrement dit, le bilan comptable sert de référence au bilan fiscal, donc à la déclaration fiscale. Or, très clairement, les provisions de vacances concernent un employé d'une entreprise qui, au 31 décembre 2024, avait des vacances pour l'année 2024 et ne les a pas prises ; ces vacances lui sont dues, soit en temps, soit en argent. Il les prendra en 2025. C'est donc un coût futur pour l'entreprise, mais en référence à l'année 2024. Il est donc juste, au 31 décembre 2024, de l'indiquer dans la comptabilité pour refléter la réalité. Cependant, le Tribunal dit que ce n'est pas cela qui doit être pris en compte. Cela pose donc un dilemme pour toute personne souhaitant faire les choses correctement. La volonté est de préciser dans la loi que les provisions pour vacances sont déductibles d'un point de vue fiscal. Pour comptabiliser une provision, trois éléments sont nécessaires. Le premier est que l'événement ait eu lieu dans le passé, le deuxième est qu'il y ait une conséquence financière dans le futur, une sortie d'argent, et le troisième point est que cette provision puisse être estimée de manière fiable. Ici, sur les trois éléments, le premier est une évidence, c'est aussi une évidence que cela a des conséquences futures, et finalement, c'est facilement calculable puisque les vacances représentent un pourcentage du salaire. Le Tribunal fédéral dans ce cas précis a tranché que cela ne devait pas être pris en compte à cause de la deuxième hypothèse, la question étant de savoir si l'employé recevra ces vacances en argent ou en temps. Par hypothèse, si les vacances non prises sont prises en jours de vacances, il n'y aura pas de déboursement de l'entreprise. Il y a donc une incertitude sur cet élément-là. D'un point de vue comptable ou du réviseur, indépendamment de savoir si l'employé prendra ses vacances en temps ou en argent, puisqu'il n'est pas possible de le savoir, mais qu'il est possible de le calculer précisément, il faut le mettre dans la comptabilité. Il estime qu'aujourd'hui, il y a un vrai problème, car une jurisprudence dit qu'il faut le mettre dans la comptabilité, laquelle sert de référence au bilan fiscal, et d'un autre côté, le Tribunal fédéral affirme que, dans ce cas précis, il ne faut pas le faire. Il indique soutenir personnellement ce projet qui clarifie les choses. L'important pour les contribuables est que la situation soit claire.

Un Vert comprend que l'Etat risque de perdre de l'argent dans cette affaire, et que, pour que le calcul soit correct, il est basé sur le présupposé que le bénéfice des entreprises va augmenter graduellement au fil du temps. Il demande confirmation que c'est l'hypothèse sur laquelle repose le travail.

M. Andersen indique que l'hypothèse assez simple est que la taxe professionnelle a été reliée en augmentant le taux d'imposition pour compenser les communes, qui aujourd'hui sont largement gagnantes de cette abolition de

la taxe professionnelle. Les chiffres sont dans le rapport de M^{me} Marti dans le cadre de la politique fiscale. Il s'agit de dizaines de millions supplémentaires pour les communes. Il ne dit pas que l'impôt sur les sociétés doit continuer d'augmenter, il dit qu'entre 2020 et 2023, il y a eu des reprises de l'administration fiscale. Il y a eu une augmentation de l'impôt sur les personnes morales, et aujourd'hui, avec cette augmentation, l'administration fiscale risque de perdre de l'argent dans le cadre de la pratique actuelle vis-à-vis des provisions pour vacances. Il ne dit en aucun cas qu'il faut continuer à augmenter l'impôt sur les sociétés.

Le Vert demande si M. Andersen confirme que la résolution a un but proactif et non rétroactif. Il indique qu'une entreprise qui cesse son activité ou qui déménage son siège, alors qu'elle a déduit des provisions pour vacances, ne dissoudra jamais ces provisions si elle fait faillite ou si elle est dans un autre canton après son déménagement. Il existe donc un risque pour l'Etat de perdre des recettes fiscales à terme. M. Andersen affirme que l'Etat perd de l'argent avec la pratique actuelle. Cependant, le Vert s'interroge sur l'existence de situations dans lesquelles l'Etat pourrait subir une perte fiscale si la pratique proposée par M. Andersen était adoptée. Il évoque le cas d'une entreprise qui, bénéficiaire à un moment donné, profiterait de cette déduction, mais se retrouverait ensuite en faillite, en cessation d'activité, ou dans une situation empêchant la dissolution de cette réserve, par exemple un déménagement hors du canton. Dans ce cas, les déductions seraient perdues pour le canton de Genève.

M. Andersen répond que ce qu'il expliquait initialement, c'est que l'Etat perd effectivement de l'argent. Toutes les reprises déjà effectuées peuvent être chiffrées, notamment pour les années 2020 à 2023. Un jour ou l'autre, ces provisions seront dissoutes ou non. Il existe certains contribuables pour lesquels cette provision augmente. Par exemple, si la provision était d'un million la première année et passe à 800 000 francs en 2024, la différence de 200 000 francs engendre un différentiel de taux d'imposition entre 14% et 14,7%. Si une modification de la loi fédérale concernant les provisions pour vacances intervient, le canton de Genève devra forcément revoir sa position sur ces réserves latentes et envisager un ajustement futur.

Le Vert pose une dernière question à dimension plus sociale. Il rappelle que le minimum de vacances est défini dans le code des obligations. Dans certains cas, les vacances sont reportées. Toutefois, d'un point de vue social, il est nécessaire que les vacances soient prises conformément au code des obligations et au contrat de travail. Il se demande si cette disposition ne pourrait pas inciter les employeurs à réduire le temps effectif de vacances, du

moins sur quelques années, alors qu'il serait souhaitable, socialement, que les vacances soient prises en nature et dans l'année concernée.

M. Andersen s'inscrit en faux sur cette analyse. Il rappelle que le droit du travail et le code des obligations encadrent clairement cette question. Les employeurs ont le droit de reporter quelques jours de vacances, mais doivent en principe les faire prendre dans l'année suivante. La discussion porte ici sur une image au 31 décembre, il s'agit simplement d'un solde existant. Il ne s'agit pas d'encourager les entreprises à ne pas accorder de vacances à leurs employés dans le but de constituer une provision plus élevée. Les entreprises ne se réjouissent pas d'avoir d'importantes provisions de vacances, car celles-ci sont variables et, lorsqu'elles sont utilisées, elles sont dissoutes, ce qui augmente le bénéfice de l'année suivante. Les provisions ne sont qu'une question de temporalité entre les exercices comptables, avec une imposition différée. Il ne pense pas que cela incitera les entreprises à enfreindre le droit du travail ou le code des obligations. Au contraire, les entreprises sont souvent satisfaites d'avoir peu de solde de vacances reporté en fin d'année, notamment pour des raisons de planification des ressources. Il ne croit donc pas qu'il y aura un incitatif à refuser les vacances pour créer une provision, puisque ce serait de toute façon un bénéfice reporté sur l'année suivante.

Un PLR pose une question concernant d'autres formes de provisions, telles que les congés prévisibles autres que les vacances, comme le service militaire ou les congés parentaux. Si de telles provisions existent, il se demande pourquoi elles sont traitées différemment de celles pour vacances.

M. Andersen répond qu'à sa connaissance en audit il n'a pas observé dans ces provisions de vacances d'autres types de provisions, hormis peut-être des provisions pour congé non payé, pour des personnes décidant de prendre six mois sans solde. Il s'interroge sur la possibilité d'anticiper ce type de congé, qui pourrait potentiellement être provisionné. Toutefois, il précise qu'il n'a pas personnellement observé cela, étant davantage spécialisé en fiscalité qu'en audit. Dans ces cas, il y a souvent des compensations par les assurances, notamment pour la maternité, la paternité ou le service militaire. Il n'y a donc pas de perte nette, car ces montants sont souvent pris en charge par des assurances. Le cas du congé non payé est toutefois différent.

Le président demande ce qu'il en est concernant le travail supplémentaire et les heures supplémentaires.

M. Andersen répond que concernant les heures supplémentaires, suivant les pratiques dans les sociétés, sachant que les gens peuvent les récupérer, elles doivent être provisionnées, car elles augmentent le solde de vacances.

Le président demande si la pratique de l'administration fiscale est identique pour les vacances et les heures supplémentaires.

M. Andersen confirme.

Un PS s'interroge sur la possibilité d'une harmonisation parfaite entre les différentes bases légales, à savoir le code des obligations et le droit fiscal. Les enjeux fiscaux ne sont pas colossaux, mais il existe un enjeu d'harmonisation des bases légales fédérales. Il existe aussi des pratiques administratives cantonales, qui peuvent être chronophages. Il demande si, dans la réflexion de cette résolution, il a été envisagé d'adapter non pas les bases légales, mais les normes comptables. Il se demande si cet autre chemin est envisageable.

M. Andersen répond qu'en l'occurrence, étant donné la position qui a été adoptée, il n'est pas envisageable d'emprunter une autre voie. Si EXPERTSuisse avait adopté une autre position, il aurait été possible d'adapter le principe. Il rappelle que des experts siègent également au Tribunal fédéral, et précise qu'au sein de la chambre administrative, cette affaire n'a pas fait l'unanimité. La décision a été très partagée. L'essentiel reste d'atteindre une harmonisation, car à ce moment on supprime le principe de déterminance. Si EXPERTSuisse s'était prononcé dans l'autre sens, une adaptation différente aurait pu être envisagée. Mais ce n'est pas le cas. Continuer à exiger certaines choses, alors que fiscalement la majorité des cantons décident de ne pas entrer en matière à propos d'un arrêt du Tribunal fédéral, montre à quel point cette approche devient peu cohérente. Le canton de Genève, de par la procédure portée jusqu'au Tribunal fédéral par un contribuable, se trouve désormais dans une position difficile. Il paraît difficile d'imaginer que l'administration fiscale genevoise continue à appliquer ce type de mesure alors que la majorité des cantons s'en détournent. Il est nécessaire de remettre en question cette pratique lorsqu'un seul canton l'applique encore. L'important est d'aligner les positions comptables et fiscales.

Le PS indique avoir lu l'état de fait. L'état de fait concerne une société, vu l'enjeu de la provision, s'élevant à 50 000 francs, il imagine qu'il ne s'agit pas d'une société qui compte des dizaines de milliers d'employés. La société faisait varier ses provisions en fonction de son résultat. Il cite l'arrêt, le point 6.2 : « En se référant ensuite à l'impact qu'aurait la variation des jours de vacances pris par ses collaborateurs sur "sa marge brute", la contribuable souhaiterait en réalité créer, par le biais d'une provision, une réserve latente indue du point de vue du droit fiscal et, de la sorte, réduire artificiellement son bénéfice imposable. » Il indique que cela correspond exactement à l'historique comptable de la société. Donc, en tout cas sur les fondamentaux de la décision du Tribunal fédéral, il existe une réalité par rapport à une capacité à constituer des provisions qui peuvent s'apparenter à des valeurs latentes indues au regard

du droit fiscal pour modifier le bénéfice imposable. En ce sens, cela ne le surprend pas que l'administration fiscale de Genève puisse avoir un avis différent d'EXPERTsuisse. Si toutes les autres administrations cantonales comme M. Andersen le dit adoptent une autre position, il serait d'autant plus intéressant d'entendre celle de Genève.

Le président rebondit sur les propos du PS. Si les considérants résumés par le PS sont bien compris, ce n'est pas tellement sur le principe de la provision que celle-ci est refusée, mais parce qu'elle est utilisée comme un instrument destiné à diminuer le bénéfice. Sa question est la suivante : est-ce que M. Andersen pense que l'administration fiscale est liée par une telle décision, sachant qu'il s'agit finalement d'un cas particulier, qui apparaît, d'après le résumé du PS comme très spécifique et non comme un arrêt de principe ?

M. Andersen indique qu'en tant que professionnel du domaine, il peut donner des dizaines de cas de provisions de vacances qui ont été reprises. Il ne s'agit pas de cas où une méthodologie farfelue aurait été utilisée pour les estimer. Il est question de cas où le solde de vacances en fin d'année est pris en compte. Il revient sur les propos du PLR, il faut que la méthode de calcul soit fiable. Cela peut être contesté, mais comme toute provision, il faut être en mesure de fournir une estimation fiable. Selon lui, il s'agit du solde de vacances, en proportion du salaire de la personne, et ce solde est utilisé pour comptabiliser les provisions pour vacances. Dans ce cas jugé par le Tribunal fédéral, l'application de la décision se fait de la même manière pour un contribuable qui comptabilise de façon très simple. La décision ne conteste pas la méthodologie de comptabilisation, mais affirme que toute provision pour vacances est refusée. C'est la position de l'administration fiscale genevoise. La seule part qui n'est pas refusée, c'est si, entre le moment où la déclaration fiscale est transmise l'année suivante et le montant de la provision vacances en fin d'année précédente, le contribuable est en mesure de fournir le montant réellement payé sur cette provision. Si 30 000 francs ont été versés, alors 30 000 francs sont admis au titre de provision pour vacances. Toutes les autres provisions pour vacances sont reprises, et à aucun moment la méthodologie de calcul n'est remise en question.

Le président note que la commission entendra le département des finances et peut-être EXPERTsuisse dans un second temps.

Audition du département, le 30 septembre 2025

M. Bopp indique que cette résolution demande à l'Assemblée fédérale de modifier la législation fédérale de manière que soit admise fiscalement la provision comptabilisée par une personne morale en lien avec un éventuel

paiement à son personnel pour les vacances qui n'auraient pas pu être prises. Ce sujet va être technique. Ils vont parler de provisions, de comptabilité commerciale et fiscale. Il indique aux députés que, s'ils ont des questions au fil de l'exposé, il est peut-être mieux de demander directement la parole pour que toutes les informations soient claires.

M. Bopp explique que cette résolution fait suite à un arrêt du Tribunal fédéral qui n'a pas autorisé ce type de provisions. Il s'agit de l'arrêt 9C_192/2024 du 3 juillet 2024. Il commence par présenter le cadre légal réglé dans la loi. Il est question de droit fiscal harmonisé, donc la LIFD et la LHID. Concernant la LIFD, la réglementation est que des provisions peuvent être constituées à la charge du compte de résultat pour les engagements de l'exercice dont le montant est encore indéterminé. Il s'agit de l'art. 63 al. 1 let. a LIFD. Elles peuvent également être constituées pour les autres risques de pertes imminentes durant l'exercice, selon l'art. 63 al. 1 let. c LIFD. Dans la LHID, il est dit que les frais justifiés par l'usage commercial ou professionnel qui peuvent être déduits comprennent notamment les provisions constituées pour couvrir des engagements dont le montant est encore indéterminé ou d'autres risques de pertes imminentes. Il s'agit de l'art. 24 al. 4 LHID qui renvoie à l'art. 10 al. 1 let. b LHID.

M. Bopp explique qu'en d'autres termes, pour pouvoir faire une provision dans une comptabilité, il faut remplir des conditions. La provision doit être comptabilisée, elle doit être justifiée par l'usage commercial et elle doit porter sur des faits qui se déroulent durant la période de calcul. Il s'agit du principe de périodicité. Du point de vue fiscal, une provision qui n'est plus justifiée est ajoutée au bénéfice imposable. Une provision pour risque futur n'est pas admise sur le plan fiscal même si elle est tolérée en droit commercial. Ce genre de provision est donc ajouté au bénéfice imposable conformément au principe de la périodicité. Il est possible de faire une provision pour risque futur dans la comptabilité commerciale, mais dans la comptabilité fiscale l'autorité fiscale va annuler cette provision et l'ajouter au bénéfice imposable. Il s'agit des grandes règles de fonctionnement comptable pour les provisions.

M. Bopp explique, concernant l'arrêt 9C_192/2024 du Tribunal fédéral du 3 juillet 2024, que le Tribunal fédéral n'a pas autorisé la provision comptabilisée par une personne morale en lien avec un éventuel paiement à son personnel pour les vacances qui n'auraient pas pu être prises. La société avait fait une provision au cas où elle aurait dû payer à son personnel des vacances que le personnel n'aurait pas pu prendre. Le Tribunal fédéral a dit que le droit fiscal prévoit des règles correctrices qui permettent à l'autorité fiscale de s'écarter des comptes établis conformément aux règles du droit commercial. En l'espèce, la provision pour vacances ne respectait pas les

conditions de l'art. 63 LIFD. La provision se déroulait dans le futur et il n'était donc pas possible de faire une provision puisque les employés ne devaient pas être payés immédiatement, mais uniquement s'ils ne prennent pas leurs vacances plus tard. Le principe de la périodicité interdit de manière générale de réduire artificiellement le bénéfice imposable par le biais de provisions exagérées. En l'espèce, il n'y a pas de connexité avec l'exercice commercial en cause. Premièrement, la personne morale ne va pas cesser ses activités, de sorte qu'il n'existe aucun risque concret que les vacances non prises par les employés doivent effectivement être payées. Deuxièmement, il n'a pas été démontré qu'en raison de la rupture des rapports de travail avec certains de ces employés, la personne morale avait dû rémunérer des jours de vacances non pris.

M. Bopp explique que, à la suite de cet arrêt du Tribunal fédéral, l'administration fiscale cantonale genevoise a modifié sa pratique et applique cette jurisprudence. Dans le cadre de cette résolution, il leur a été demandé de voir quel est l'impact financier de cet arrêt du Tribunal fédéral. Ils n'ont pas de rubrique spécifique pour les provisions pour vacances dans la déclaration d'impôts dans le logiciel informatique, de sorte que l'administration fiscale n'est pas en mesure de déterminer informatiquement le nombre et l'impact des cas concernés. Le DF prend acte de l'arrêt du Tribunal fédéral du 3 avril 2024. Pour le DF, cet arrêt paraît juridiquement fondé et conforme au droit applicable. Dans une autre affaire portant sur une provision pour vacances et heures supplémentaires de 2019, la Cour de justice s'était déjà positionnée de la même manière. Il s'agissait de l'arrêt ATA/1101/2019. Le DF ne souhaite pas remettre en question les articles de la LIFD et de la LHID sur lesquels se fonde l'arrêt du Tribunal fédéral, car ces dispositions fixent les règles générales d'admissibilité sur le plan fiscal de toutes les provisions des sociétés et non spécifiquement celles concernant les vacances non prises. Ils relèvent toutefois que, sur la base des dispositions légales existantes, les contribuables gardent la possibilité de démontrer le bien-fondé de provisions pour vacances au sens des dispositions légales précitées. En pratique, lorsque le contribuable apporte cette démonstration, l'administration fiscale cantonale admet la provision y relative. Il leur avait également été demandé le fonctionnement dans les autres cantons. Pour le DF, il est trop tôt pour juger de l'impact de cette jurisprudence sur la pratique y relative des autres cantons. En conclusion, le DF est d'avis qu'il ne faut pas demander à l'Assemblée fédérale une modification du droit fédéral pour les provisions pour vacances.

Un UDC se demande si cela ne pose pas un problème au DF qu'il y ait, avec cet arrêt, un souci d'alignement entre la pratique comptable et la pratique fiscale. Aujourd'hui, d'un point de vue comptable, la première chose qu'un

auditeur va regarder dans les comptes d'une société est la provision vacances, qui est exigée d'un point de vue comptable. Les auditeurs, comme cela a été confirmé par EXPERTsuisse, ont déjà dit qu'ils ne reviendraient pas sur cette position. La provision vacances doit être comptabilisée. L'administration décide, ce qui a été confirmé par le Tribunal fédéral, de reprendre cette provision vacances. Il s'agit d'une reprise qui ne rapporte rien à l'administration en raison du fonctionnement du mécanisme, avec les réserves latentes imposées. Pire que cela, la pratique a modifié le taux de reprise de 14,7% à 14%. Il y aura sûrement des dissolutions à 14,7% des réserves latentes imposées. C'est un peu technique. Il entend qu'ils ne sont pas à même de chiffrer, mais, en travaillant dans le domaine, il sait qu'il est mentionné clairement les reprises sur les bordereaux. Il y a une note indiquant quelle provision a été reprise. Il est surpris qu'on leur dise aujourd'hui qu'ils ne peuvent pas les chiffrer. C'est impossible, car ces chiffres sont à l'administration puisqu'ils sont clairement mentionnés sur les bordereaux des contribuables. Il y aura un impact financier. Ce sera intéressant, même s'il est minime, de le connaître. Ne serait-ce qu'en termes administratifs, à la suite du dépôt de cette résolution, ils ont reçu le soutien de plusieurs grands groupes cotés à la bourse suisse qui ont estimé que le système genevois était un réel problème pour eux, car ils allaient devoir tenir des comptes fiscaux distincts pour pouvoir suivre des provisions vacances qui ne rapportent rien et qui coûtent à l'administration fiscale. Au niveau des taxateurs, ce n'est pas une joie de procéder ainsi et de devoir analyser ceci. On arrive à une situation où des contribuables décident de déplacer leur siège dans un autre canton, car même Zurich, qui n'est pas un canton tendre en la matière, a annoncé qu'il ne suivrait pas cet arrêt du Tribunal fédéral et qu'il continuerait à admettre la provision pour vacances. Il aimerait avoir leur avis général sur tous ces points, notamment le chiffrage et cette discrédance entre les règles comptables et en audit qui exigent cette provision vacances et un canton qui est pour l'instant le seul à appliquer cet arrêt du Tribunal fédéral qui est une Genferei pour ne rien rapporter. Ils sont en train de faire un combat de principe sur quelque chose qui est complètement aberrant et absurde puisque ces vacances sont un droit des employés, ce qui a été confirmé par EXPERTsuisse.

M. Ciadamidaro indique, concernant le chiffrage, qu'ils ont une déclaration d'impôts où les personnes morales déclarent les provisions qu'elles ont dans leurs comptes. Ces provisions, dans la déclaration d'impôts, ne sont pas spécifiques. Il n'y a pas une provision pour salaire, une provision pour risques ou une provision pour procès. Il s'agit d'une rubrique dans la déclaration d'impôts pour toutes les provisions, ce qui fait qu'ils n'ont pas de données structurées dans la déclaration d'impôts et dans leur système d'information qui

leur permettent d'aller cibler les provisions pour vacances. Quand il y a une instruction au cas par cas dans un dossier, ils interrogent le contribuable sur le contenu de la provision. C'est donc dans le cadre des échanges qui sont faits avec le contribuable qu'on leur dit qu'il s'agit d'une provision pour vacances ou pour heures supplémentaires. Dans ces cas, ils instruisent et, dans certaines situations, cela donne lieu à une non-acceptation de la provision. Le taxateur, à ce moment-là, a la possibilité d'indiquer, dans le texte du champ, qu'il s'agit d'une provision reprise ou d'une provision pour salaire, mais ce n'est pas une rubrique structurée en tant que telle. A posteriori, ils ne sont pas en mesure d'interroger leur système d'information pour identifier tous les cas de provisions qui auraient pu être traités et ne pas être admis dans le passé. Il est clair qu'ils ne peuvent pas le faire. Ils ont regardé au niveau du service, ce qu'on leur dit est que cela reste des cas peu nombreux. Ils n'en ont que quelques dizaines par année sur environ 45 000 personnes morales, sans compter les indépendants. Pour eux, c'est un nombre très limité de cas, mais ils n'arrivent effectivement pas à identifier le nombre total.

M. Ciadamidaro explique, concernant la remarque du seul canton, qu'il ne sait pas où l'UDC a eu cette information. Quand cette jurisprudence a été publiée, ils ont fait le tour des cantons avec lesquels ils sont dans des groupes de travail et ils ont pu entendre que certains cantons ont la même approche tandis que d'autres ont dit qu'ils ne l'appliqueraient pas de cette manière. Il y a les deux tendances. Il n'est pas possible de dire que le canton de Genève est le seul à appliquer strictement ces principes sur les provisions. Certains cantons disent qu'ils acceptent les provisions pour vacances, mais Genève accepte aussi les provisions pour vacances lorsqu'elles remplissent un certain nombre de conditions. Quand d'autres cantons disent qu'ils les acceptent, il ne sait pas ce que veut dire accepter ou selon quelles modalités. Ils n'ont pas de visibilité sur la pratique des autres cantons en termes de modalités spécifiques d'admission des provisions pour vacances. Sur le principe, eux aussi, si les conditions sont remplies dans un cas particulier, ils vont accepter. Il imagine que cela se passe relativement de la même manière dans les autres cantons. Imaginer qu'un canton, par principe, accepte toutes les provisions pour vacances, quel que soit le montant ou quelle que soit la manière de comptabiliser cette provision lui semble étonnant.

M. Bopp ajoute qu'il ne faudrait pas ici parler de Genferei puisque le canton de Genève applique la jurisprudence du Tribunal fédéral qui est valable pour tous les cantons. Ce sont plutôt les cantons qui n'appliquent pas la jurisprudence du Tribunal fédéral comme Zürich, qui feraient, par hypothèse, une Züricherei.

L'UDC relève que c'est quand même Genève qui est monté au Tribunal fédéral. Il s'agit donc d'une particularité genevoise, à la suite de la contestation d'un contribuable. Il se demande s'ils peuvent confirmer que le fait de procéder ainsi représente beaucoup d'administratif pour aucun gain pour l'administration en termes financiers. Le jour où ces provisions seront dissoutes, il y aura une compensation des réserves latentes imposées. Cela ne rapportera donc rien, mais cela pourrait même coûter puisqu'il y a ce différentiel de taux qui va dans l'autre sens que lorsqu'il y avait eu la RFFA, où l'administration était très attentive aux constitutions de provisions pour éviter des dissolutions à des taux plus avantageux. Il se demande si cela rapporte quelque chose. Selon lui, cela ne rapporte rien et pourrait même coûter. Il entend qu'il ne s'agit que de 10 cas par année. Cela signifie que c'est appliqué à géométrie variable puisque toutes les sociétés qui sont auditées doivent avoir cette provision pour vacances. Cela signifie qu'ils choisissent 10 gros contribuables pour qui ils l'appliquent alors qu'ils ne le font pas pour les 45 000 autres. Il y a ceux qui sont en opting-out, ceux qui ne sont pas audités et d'autres qui n'ont pas de provisions vacances – mais, dans ce cas, pourquoi se limiter à 10 ? S'ils souhaitent appliquer l'arrêt, qu'ils l'appliquent à tous. Il est surpris de voir ce chiffre de 10 sur 45 000. Concernant l'application, il a entendu que la provision est admise dans une certaine mesure. Elle n'est admise que pour les montants qui sont réellement payés l'année suivante. Ce sont souvent des montants très faibles. Il s'agit donc d'une application très stricte qui ne suit pas les recommandations d'EXPERTsuisse qui ont dit que c'était un droit des employés et un passif qui doit être comptabilisé dans les comptes de la société. Il se demande si cela va rapporter quelque chose, pourquoi il ne s'agit que de 10 contribuables sur 45 000 alors qu'il s'agit d'une obligation pour tous les contribuables qui sont audités.

M. Ciadamidaro indique qu'il ne s'agit pas de 10 cas, mais de quelques dizaines et que ces quelques dizaines sont uniquement ceux qui ont donné lieu à des redressements. Il y a donc probablement bien plus de cas que cela qui ont été instruits. De plus, il est question d'une taxation de masse. Il n'est pas possible de vérifier chaque année tous les postes de 45 000 personnes morales. On ne parle que d'un élément de la taxation qui n'est pas le point le plus important dans une taxation. Ils ont de nombreux points à vérifier. Avec 45 000 personnes morales, en imaginant que chaque société a plusieurs provisions, cela peut les amener à quelques dizaines ou centaines de milliers de provisions à vérifier. Ils n'ont matériellement pas le temps de tout vérifier. Ils ont des critères de taxation pour instruire. Cela va dépendre de si la provision est là depuis longtemps, auquel cas elle pourrait potentiellement être assimilée à une réserve et ainsi ne pas être déductible, ou de si elle vient d'être

constituée. Il y a aussi des critères de seuil de matérialité qui entrent en jeu dans le cadre de l'instruction du dossier. Concernant la question de savoir si cela rapporterait quelque chose, il indique qu'il est vrai que les provisions vacances vont se dissoudre dans le temps ou être utilisées, mais cela est vrai pour toutes les provisions. Aujourd'hui, il y a un droit fiscal qu'ils doivent appliquer. Les provisions doivent être admises à certaines conditions. La création de réserves latentes n'est pas déductible fiscalement, même s'il s'agit d'une provision. Ils doivent appliquer le droit et il est possible que, dans certaines situations, au bout du compte, il n'y ait pas d'effet fiscal si ce n'est des questions d'intérêt de retard. En appliquant le droit pour cette provision pour vacances, mais aussi pour toutes les autres provisions, puisque l'art. 63 LIFD couvre des dizaines de provisions possibles, ils doivent appliquer le droit. L'administration fiscale ne peut pas dire qu'il s'agit d'une provision qui sera peut-être dissoute un jour et qu'elle ne la traite donc pas. Le principe de périodicité empêche de compenser les bénéfices de différentes années entre eux. S'ils ont une provision excessive l'année n, sur la base du droit actuel, ils procèdent à un redressement.

L'UDC les rejoint là-dessus, sauf qu'en termes de provision vacances, il y a un point d'EXPERTSuisse qui exige comptablement de l'avoir. Il y a d'autres sujets sur les provisions sur lesquels il les rejoint totalement de manière générale. Il les rejoint aussi sur le fait qu'ils ont tellement de points à vérifier dans les déclarations d'impôts, qu'il y a, selon lui, des points d'attention qui nécessitent plus d'attention et qui rapporteraient potentiellement une masse fiscale au canton, contrairement à des reprises sur ces provisions qui sont exigées comptablement.

M. Ciadamidaro indique que le contribuable qui, comptablement, doit provisionner cette provision pour vacances a toujours la possibilité, sans devoir refaire ses comptes, de l'annoncer lui-même comme étant une provision non admise sur le plan fiscal dans le cadre de la déclaration d'impôts. Il n'a alors pas besoin de tenir des comptes différents.

L'UDC relève que les comptes ne seraient quand même pas les mêmes.

Un PS indique avoir parcouru rapidement l'arrêt de 2024 lors de l'audition du premier signataire. Il se demande s'ils peuvent lui rappeler l'état de fait de cet arrêt.

M. Bopp indique ne pas l'avoir relu avant l'audition.

Le PS relève que c'est la raison même du droit fiscal et du droit commercial d'être en tension puisque leurs finalités ne sont pas les mêmes. C'est le cas ici avec cette provision vacances, mais il y a des dizaines d'autres sujets de droit commercial et de droit fiscal qui sont en tension.

M. Andersen se demande de quels sujets le PS parle. Il faut les énoncer.

Le PS propose donc une audition d'un point de vue fiscaliste académique puisqu'ils n'en ont pas encore eu. Puisque le droit fiscal et le droit commercial n'ont pas les mêmes finalités, il y a une tension entre les deux. Concernant l'arrêt de 2024, il imagine de manière générale que la situation était celle d'une société qui, confrontée à un bénéfice plus important que d'autres années, va voir un intérêt d'opportunité de provisionner un maximum, sous quelque forme que ce soit, dans le but de diminuer son bénéfice imposable. Il se demande s'il s'agissait bien d'une situation de ce type. Lorsqu'il avait lu en diagonale l'arrêt, il lui semblait que cela était mis en évidence par la Cour de justice. Il imagine que c'est le contribuable qui a fait recours au Tribunal fédéral qui a confirmé la position de l'administration fiscale. Il se demande s'il s'agissait de ce genre d'enjeux qui était l'objet de l'arrêt de 2024 du Tribunal fédéral ou si cela n'avait rien à voir.

M. Bopp indique qu'il n'a pas relu l'arrêt avant son audition par la commission fiscale, mais qu'il est clair que les contribuables, quand ils font leurs comptes et remplissent leur déclaration d'impôts, vont essayer de maximiser le gain pour eux. Il imagine que, dans cette situation, ils avaient comptabilisé la provision pour vacances et que l'administration, lors d'un contrôle, a dit qu'elle ne l'admettait pas et qu'elle faisait une correction. Ils ont le principe de la détermination des comptes commerciaux. C'est-à-dire qu'ils prennent les comptes commerciaux pour procéder à la taxation et qu'ils ont ensuite des règles correctrices du droit fiscal qui permettent d'enlever une déduction ou de rajouter un produit. C'est en appliquant ces règles correctrices qu'ils ont eu cet arrêt du Tribunal fédéral. Il s'agit donc d'une règle générale qui vaut pour tout le traitement fiscal de la comptabilité d'une société.

Le PS relève qu'ils ont mentionné un autre cas qui s'est arrêté à la Cour de justice en 2019. Il ne comprend pas si l'administration a modifié sa pratique et quand.

M. Ciadamidaro indique que M. Bopp a dit qu'à la suite de l'arrêt du Tribunal fédéral, il y avait eu un changement de pratique, mais il n'y a en a pas eu en réalité.

Le PS relève que la pratique genevoise a été validée par le Tribunal fédéral et d'autres pratiques cantonales pourraient être questionnées au regard de l'interprétation du tribunal. Il se demande, par rapport à la pratique genevoise validée par le Tribunal fédéral, ce qu'est une provision pour vacances admissible aux yeux de l'administration et dans quels cas elle ne l'est pas.

M. Bopp indique que, comme l'a dit le Tribunal fédéral, si une société qui va mettre la clé sous la porte dans deux semaines, elle ne pourra pas dire à ses

employés de prendre leurs vacances, car ils n'ont pas le temps. Elle va terminer ses activités, des comptes de liquidation vont être dressés et, dans ce cas-là, on fait une provision pour vacances, car on est sûr qu'on devra verser l'argent aux employés puisqu'ils n'ont pas le temps de prendre leurs vacances. Il existe un autre cas dans lequel ce n'est pas la société qui cesse toute son activité, mais c'est un employé qui quitte la société immédiatement. Dans ce cas, on ne peut pas lui dire qu'il doit prendre ses vacances pendant la durée des rapports contractuels et on doit alors lui verser ses vacances sous forme de salaire. Cette provision est alors justifiée.

Le PS relève que cela concerne donc la certitude de devoir décaisser cette charge durant l'exercice commercial pour l'année suivante. Il se demande ce qu'il se passe si une société ne respectait pas le droit aux vacances de ses employés de manière exemplaire, ce qui impliquerait qu'un employé a un nombre de jours de vacances trop important pour l'année suivante, au regard de ce que le règlement du personnel autorise, résultant donc, selon le règlement du personnel de l'entreprise, en un versement en salaire. Il se demande s'il s'agirait d'une provision pour vacances autorisées.

M. Ciadamidaro indique que l'un des critères importants est de voir comment s'est comportée l'entreprise dans le passé. Si, chaque année, ils ont des paiements de vacances ou d'heures supplémentaires, ils vont admettre des explications dans une situation semblable que le contribuable leur présenterait au 31 décembre. Ils vont admettre cette provision, car ils savent que, dans les faits, dans son entreprise, cela fonctionne de cette manière. En revanche, l'entreprise qui a une provision pour vacances dans les comptes qui a été constituée parce que les employés n'ont pas pris l'ensemble de leurs vacances, alors que cette provision est stable et non utilisée depuis 5 ans, est plus dans un cas de réserve que de provision qui est effectivement payée chaque année. Dans ce cas, ils ne vont pas admettre cette provision, car ils la considèrent comme une réserve latente.

Le PS indique que cela dépasse donc les seuls cas de figure extrêmes de l'entreprise qui va faire faillite ou de l'employé licencié.

Un PLR a la même question que le PS. Il se demande ce qu'il en est d'une entreprise qui arrive à démontrer qu'elle paie systématiquement en cash toute la provision qu'elle a constituée. C'est vraiment le problème qu'a évoqué le Tribunal fédéral. Sur les trois conditions d'exigibilité d'une provision, la problématique était de savoir si l'employé va la prendre en vacances ou en cash. A partir du moment où ils ont cette incertitude et qu'ils ne sont pas certains qu'il y aura un décaissement après, la condition du décaissement ne se pose pas et ils n'admettent pas la provision. Il se demande s'ils admettent la

provision si l'entreprise démontre que, systématiquement, les vacances qui ne sont pas prises dans l'année sont payées l'année suivante.

M. Ciadamidaro indique qu'ils rentreraient en matière à condition qu'ils aient une démonstration dans le passé.

Un PL indique qu'ils sont tombés sur le cas particulier d'une entreprise qui a des comptes extrêmement détaillés avec une ligne « provision pour vacances ». Pour toutes les autres qui vont noyer cela dans un compte provision, ils ne verront strictement rien.

Un MCG relève qu'il y a aussi le cas d'un spécialiste ou d'un poste important pour qui, quand il donne son congé, l'employeur peut refuser qu'il prenne ses vacances dans le délai de congé. C'est une disposition du code des obligations, sauf erreur. Il se demande si c'est une situation qu'ils peuvent provisionner si elle survient en fin d'année.

M. Ciadamidaro indique qu'ils sont dans le cas où il y a une rupture du contrat de paiement avec une obligation de paiement.

Le président remercie les auditionnés pour leur présentation et pour leurs réponses.

Discussion interne

Le président relève que l'idée d'auditionner EXPERTsuisse avait été évoquée. Il demande aux députés ce qu'ils souhaitent faire avec cette résolution.

Un PS indique que la commission aura envie d'entendre EXPERTsuisse qui est l'avis le plus technicien et le plus expert possible, mais qu'il pense qu'il serait intéressant d'entendre un point de vue de droit fiscal afin de mettre l'église au milieu du village. EXPERTsuisse va leur dire exactement ce que l'UDC sait, a écrit et applique dans sa pratique. L'intérêt est de nourrir la réflexion de la commission et d'apporter un éclairage du droit fiscal qui n'est pas le même que celui du droit fiscal. S'ils auditionnent EXPERTsuisse, il faut avoir un autre éclairage, mais ils pourraient se passer des deux puisque les positions risquent d'être les mêmes finalement.

Un PLR comprend ce que dit le PS. S'il considère de facto que la position d'EXPERTsuisse est la même que celle de l'UDC et qu'il en prend acte, il est possible de se passer d'auditions, mais il ne faudra pas ensuite venir dire qu'ils n'ont pas entendu d'expert qui le dise. Pour rappel, EXPERTsuisse est la faitière des experts-comptables, mais aussi des experts fiscaux. Il ne voit pas à quel endroit ils pourraient trouver un autre son de cloche, le cas échéant. Ils

peuvent trouver un expert fiscal, mais leur pratique a plutôt été de solliciter la faïtière.

Un UDC relève que la commission a récemment entendu EXPERTsuisse qui est venu notamment avec Jean-Marie Hainault qui est lui-même expert fiscal. Il peut représenter tant EXPERTsuisse que s'exprimer dans son rôle d'expert fiscal, d'autant plus qu'il est confronté à la pratique en termes de personnes morales, ce qui est important.

Un PS souligne qu'il s'agit d'une question de point de vue et qu'ils se sont vus et entendus dans le sens où ils ont un point de vue terrain/expertise, qu'il s'agisse de personnes formées en fiscal ou en comptabilité ne change pas grand-chose vis-à-vis d'un point de vue plus macro qu'est celui qu'a retenu le Tribunal fédéral. A défaut de pouvoir entendre le Tribunal fédéral, il leur faut un avis de droit fiscal qu'EXPERTsuisse sera dans l'incapacité de donner, car ce n'est pas leur domaine.

Le président demande au PS qui pourrait alors le donner.

Le PS indique ne pas savoir s'il est utile d'aller solliciter l'un ou l'autre des professeurs de droit fiscal de l'Université de Genève, mais c'est là qu'ils pourraient avoir l'explication sur la différence des finalités entre le droit commercial, le point de vue d'expert et le point de vue du droit fiscal, dont ils ont un éclairage ici qui est lié à la pratique administrative.

Le président relève qu'il avait mentionné M. Oberson.

Le PS indique que ça lui paraît peut-être exagéré.

Le président indique qu'il proposera aux députés de ne mener soit aucune audition, soit l'une, soit l'autre, soit les deux auditions proposées.

Un UDC indique qu'ils peuvent parler pendant une heure sur ce sujet. L'expert fiscal qui viendrait devant la commission leur dirait que le Tribunal fédéral a tranché et qu'il a raison sur ces principes. Ils ne sont pas en train de dire que le Tribunal fédéral a fait juste ou faux. Il y a un arrêt du Tribunal fédéral. Le tribunal a reconnu cet aspect de provision vacances. Si EXPERTsuisse dit qu'ils continueront à le mettre, il y aura une discrédance qui se créera. Ils demandent aux Chambres fédérales de changer la loi et ne sont pas en train de contester l'arrêt du Tribunal fédéral. Il ne voit pas quel est l'objectif d'entendre un expert là-dessus. Bien sûr, quand l'administration procède à des reprises, il y a une différence entre les comptes commerciaux et les comptes fiscaux. Il y a surtout le principe de détermination qui dit que l'administration part des comptes pour commencer à taxer avant d'ajuster. A travers cette résolution, ils ne contestent pas l'arrêt du Tribunal fédéral, mais ils demandent de changer la loi fédérale, car ils trouvent que c'est une aberration qu'il n'y ait plus d'alignement des pratiques.

Le PS se rallie à ce point de vue. S'ils pensent à la finalité de l'objet, qui pour lui est discutable en soi, le but est de modifier la base légale fédérale pour changer la pratique. Il y sera sûrement opposé, mais ils n'ont effectivement besoin d'aucune autre audition dans cette finalité.

M. Bopp indique que, du point de vue de l'autorité fiscale, ils ont dit qu'il est possible d'indiquer dans la déclaration d'impôts qu'il s'agit d'une provision non admise fiscalement. Cela l'intéresserait de savoir quelle est la position d'EXPERTsuisse sur cette question et pourquoi ils ne peuvent pas simplement demander à leurs membres de correctement remplir la déclaration d'impôts. Il serait intéressant de savoir comment EXPERTsuisse se positionne sur cette correction. Il suffit de mentionner dans la déclaration d'impôts que cette provision n'est pas admise fiscalement. Il n'y a pas besoin de refaire toute la comptabilité. Ils touchent à quelque chose qui fait partie des principes du droit fiscal. S'ils vont aux Chambres fédérales, ils doivent revoir tout le système s'ils n'admettent pas les corrections de l'autorité fiscale. Il se demande : pourquoi cette provision et pas une autre ? Cela l'intéresserait de savoir comment se détermine EXPERTsuisse par rapport au fait de recommander à ses membres de simplement signaler que cette provision n'est pas admise fiscalement au moment du remplissage de la déclaration d'impôts.

L'UDC indique qu'il y a déjà des choses qui existent, notamment la provision « recherche et développement » qui est admise au niveau fédéral, mais pas au niveau cantonal. Le fait de reprendre la provision spontanément dans sa déclaration d'impôts ne va absolument rien changer au fait que les comptes de la société sur lesquels ils sont déterminants ne vont pas reprendre le compte spontanément à un produit puisque l'auditeur n'acceptera pas les comptes. Ils auront donc des comptes fiscaux qui sont distincts des comptes comptables qui sont signés par l'auditeur. Le problème est d'avoir des comptes fiscaux qui sont distincts. Qu'ils reprennent spontanément ou que ce soit l'administration qui le fasse, cela crée des discrédances entre ces deux comptes. Le fait de reprendre spontanément n'arrangera rien. Les comptes resteront les comptes et les comptes fiscaux resteront les comptes fiscaux.

Un PS indique qu'ils ont fait le tour du sujet. Il relève que l'invite demande de modifier la base légale fédérale pour la réaligner avec la pratique comptable avec la déductibilité de la charge liée aux provisions vacances sans aucune concession ni enjeu de périodicité. Cela implique que n'importe quelle personne morale peut mettre la provision vacances sans règlement de personnel ou autre cautèle. L'UDC l'a rédigée plein de spontanéité, mais il se demande s'il ne devrait pas retravailler cela, car il n'imagine pas pouvoir avoir une pratique qui est sans aucune borne.

L'UDC explique que, dans sa pratique d'audit, les gens fournissent les papiers de travail. Ils ne comptabilisent pas cela en claquant des doigts. Ils ont un solde de vacances en fin d'année qu'ils multiplient par le salaire des employés pour trouver le montant de la provision. Ils ne comptabilisent pas un montant au hasard. Ce montant est très clair et pourra être vérifié par l'administration. L'idée est de dire que, d'un point de vue comptable, c'est la balance du solde en fin d'année qui est comptabilisée en provision pour vacances. C'est ce qui est rappelé dans le commentaire d'EXPERTsuisse. En parallèle de cela, une motion a été déposée par son groupe parlementaire à Berne pour appuyer le changement. C'est à la suite de cela qu'ils ont reçu des réactions extrêmement positives de nombreux groupes cotés en bourse en Suisse qui ont une présence à Genève et qui sont extrêmement embêtés avec cette problématique. L'idée n'est pas de dire qu'ils peuvent faire n'importe quoi, mais que le solde en fin d'année est un dû envers les employés, comme le dit EXPERTsuisse. Il y a une base claire pour le déterminer, il n'est pas question ici d'ouvrir une boîte de Pandore pour comptabiliser ce qu'on veut.

Le PS souligne que c'est le cas même si elles ne sont hypothétiquement jamais payées.

L'UDC indique que c'est la règle du point de vue comptable.

Le PS que la question est alors de savoir si le droit fiscal doit s'appliquer au droit comptable.

Une PLR revient sur la question d'entendre ou non EXPERTsuisse. Puisqu'il semble qu'il y ait un débat, elle se demande s'ils ne pourraient pas juste leur poser la question par écrit pour qu'ils réagissent par rapport à cela et à la question de l'administration pour qu'ils aient une réponse sans perdre de temps. Si, à la suite de leur réponse, ils ont encore de nombreuses questions, ils pourront toujours les entendre dans un second temps. Elle pense qu'il serait intéressant d'avoir leur avis, ne serait-ce que pour avoir un dossier complet.

Un PLR revient sur ce que dit le PS. En admettant que les employés les prennent en temps, cela reste une perte en francs puisque cela veut dire que l'année suivante, il aura en réalité plus de jours de vacances que les autres et aura donc des jours de productivité en moins, ce qui représente une perte pour l'entreprise qu'ils peuvent chiffrer puisqu'il s'agit d'un pourcentage de son salaire. Fondamentalement, c'est effectivement la même chose, mais dans un cas il y a un décaissement assuré alors que dans l'autre non. Dès le moment où il n'y a pas de décaissement, le Tribunal fédéral a considéré qu'ils ne rentraient pas dans les trois conditions. En argent, c'est clairement la même situation.

Le président relève qu'il y avait donc une proposition d'entendre EXPERTsuisse et qu'une PLE proposait de faire cela par écrit. Il constate que

cela convient à tous les députés. Il demande aux députés de lui répéter précisément les questions qu'ils souhaitent leur adresser.

Le PS indique qu'ils leur demandent de se positionner sur le projet de résolution à la lumière du décalage entre la pratique du droit fiscal au regard de l'administration et leur pratique comptable.

Le président entend que le PS renonce à la proposition d'entendre M. Oberson.

Le PS le confirme.

M. Bopp indique que le département souhaiterait savoir ce qu'EXPERTsuisse recommande à ses membres lors du remplissage de la déclaration d'impôts. Ils pourraient leur dire d'enlever cette provision, car elle n'est pas justifiée fiscalement. Il se demande s'ils le font et sinon pourquoi.

Un UDC indique qu'il y a eu, sur cette question, un papier d'EXPERTsuisse qui était joint à la résolution. EXPERTsuisse a pris position à la suite de l'arrêt du Tribunal fédéral en confirmant qu'ils maintiennent la provision pour vacances. Il peut envoyer cette prise de position à M. Bopp même s'il ne sait pas si c'est ce qu'il cherche comme position. Ils ont confirmé que, du point de vue des membres d'EXPERTsuisse, ils ne changent pas la pratique sur la provision vacances à la suite de cet arrêt.

M. Bopp indique être tout à fait d'accord, mais qu'il s'agit de la comptabilité qu'ils vont mener comme avant. Il indique que les personnes morales joignent leur comptabilité à la déclaration d'impôts et que, sur la déclaration d'impôts, il y a une rubrique dédiée à cela dans laquelle elles pourraient indiquer qu'il faut annuler, pour la taxation fiscale, la provision pour vacances figurant dans la comptabilité puisque celle-ci n'est pas autorisée fiscalement.

Un PS indique que c'est gênant, car ils sont payés par le client.

Le président propose d'ajouter cette question afin qu'il y ait un positionnement d'EXPERTsuisse.

Discussion interne et vote, le 25 novembre 2025

Le président indique qu'ils avaient reçu un courrier que la commission avait demandé. Ils étaient au bout des auditions demandées. Il demande aux députés ce qu'ils souhaitent faire de cette résolution.

Un UDC indique que, à la suite du courrier d'EXPERTsuisse (cf. annexe), il pense que la commission pourrait voter aujourd'hui cette résolution, sauf s'il y a d'autres demandes particulières. Il lui semble que le courrier est assez explicite. EXPERTsuisse rappelle les principes généraux, notamment le

principe de détermination qui avait été évoqué lors des discussions, soit le fait que la fiscalité se rapporte à la comptabilité. Il rappelle également, et c'est intéressant, car l'administration ne l'avait pas dit car elle ne le savait pas, que les autres cantons n'appliquent pas l'arrêt du Tribunal fédéral. Cela ressort dans le 3^e paragraphe de ce courrier. Ils sont à nouveau le seul canton à appliquer ce genre de mécanismes. Il rappelle l'impact économique des employés qui prennent des vacances et la nécessité comptable de tenir compte de ceci en rappelant les principes comptables sur le traitement de ces provisions vacances pour finalement conclure favorablement et soutenir cette résolution en demandant une adaptation législative au niveau fédéral, afin de tenir compte de la spécificité de cette provision vacances pour éviter toute la complexité liée à la création de discrédances entre des comptes comptables de la société et des comptes fiscaux établis par ces ajustements. Par ailleurs, ils précisent qu'ils ne donnaient pas de recommandation. Ils ne vont pas dire à leurs membres qu'il faut spontanément ajuster ce montant. Finalement, il souhaite dire que c'est d'une complexité administrative colossale pour l'administration genevoise que de suivre cela, pour quelque chose qui ne rapporte rien. L'administration n'a pas été en mesure de dire combien cela leur coûterait. Il rappelle que, quand on est passé de la RFFA avec un taux de 25% à un taux de 14%, l'administration avait été très vigilante à toutes les sociétés qui auraient constitué à un taux de 24% pour les dissoudre à un taux privilégié. Ici, l'administration reprend des provisions vacances à un taux de 14% alors que ces mêmes sociétés les dissoudront à 14,7% depuis l'abolition de la taxe professionnelle. Ils peuvent donc même penser qu'il y aura un coût à ce que l'administration est en train de faire et il pense qu'il est important qu'il y ait un signal, malgré le faible effet des résolutions genevoises. C'est un problème purement genevois et il est important d'aller l'exposer à Berne, sachant qu'en parallèle, il y a de toute façon une motion fédérale qui sera également traitée, mais il semble important d'amener ce sujet sur la table, qui est de nouveau un sujet purement genevois avec des exemples concrets.

Un PS indique, se fondant sur l'audition du département du 30 septembre dernier, qui leur rappelait, outre le principe de périodicité et la jurisprudence en cause, également que le cas qui les occupe depuis le printemps dernier ne concerne que quelques dizaines de situations d'imposition de personnes morales qui sont discutées sous l'angle des vacances. Il ne s'agit que de quelques dizaines de cas sur les 45 000 entreprises. Il s'agit de l'origine de la jurisprudence que Genève applique et que, apparemment, d'autres cantons n'appliqueraient pas sans pouvoir être pris la main dans le sac. Ce ne sont sûrement pas les entreprises qui bénéficient de ces déductions supplémentaires qui vont s'y opposer. Il renvoie les députés au considérant 6.2 de l'ATF, où ils

ont précisément le cas en cause. Ce cas est celui d'une personne morale qui considère manifestement que les vacances sont une très bonne variable pour adapter son bénéfice imposable.

Un LC indique que l'exposé de l'UDC a parfaitement résumé la situation. Il ne répétera jamais assez que le coût pour le contribuable de cette résolution est de 0. Dans le meilleur des cas, ce sont même des recettes supplémentaires pour le canton de Genève si la pratique genevoise est appliquée. Il s'agit d'une pratique genevoise, car elle est uniquement appliquée dans ce canton. Ce n'est pas une jurisprudence qui dit qu'il faut appliquer la pratique genevoise. Elle dit simplement que la pratique genevoise n'est pas contraire au droit. Les directeurs des impôts des autres cantons, notamment de Zurich et de Zoug qui sont des cantons en concurrence avec Genève, ont d'ores et déjà indiqué qu'ils n'appliqueraient pas la méthode genevoise. En économie, il faut des conditions favorables. Ici, la sécurité juridique et la sécurité comptable sont importantes. Il ne voit donc pas le sens d'avoir une pratique genevoise qui nuit aux entreprises, qui complexifie sa comptabilité, car ils doivent donc présenter une déclaration fiscale qui n'est pas fondée sur les comptes commerciaux. Il ne voit pas le sens d'une telle pratique, raison pour laquelle Le Centre est favorable à cette résolution.

L'UDC relève que le PS a dit que cela ne touchait que 10 cas. Le parti des socialistes lutte contre les inégalités de traitement, mais, fondamentalement, il y a ici une réelle inégalité de traitement. Ils se fixent sur quelques contribuables alors que, si on souhaite appliquer une règle, on reprend ceci chez tout le monde. Ce n'est pas ce qui est fait au niveau de l'administration. Cette géométrie variable et cette inégalité de traitement entre les différents contribuables sont inadmissibles. Il y a un cas concret jugé par le Tribunal fédéral, mais il y a peut-être des gens qui font usage de ceci comme variable d'ajustement, mais ils peuvent faire usage du mécanisme de provision de manière générale comme variable d'ajustement. Ils sont en train de supputer que les contribuables sont malhonnêtes. C'est bien entendu le devoir de l'administration de vérifier ceci. En l'occurrence, il peut dire qu'aujourd'hui les provisions vacances sont reprises chez des contribuables avec des chiffres à l'appui et des calculs justifiés, mais, par principe, en se reposant sur un arrêt d'un contribuable qui a été, certes, malhonnête dans le cas présent, l'administration reprend des provisions qui sont, chiffres à l'appui, le solde des vacances en fin d'année des employés de cette société en disant, sur la base de cet arrêt, qu'ils n'acceptent pas la provision vacances. C'est une interprétation beaucoup plus large qui en est faite aujourd'hui et il est temps de remédier à cela.

Le PS souhaite souligner les propos du département des finances et de l'administration fiscale cantonale qui parlait de quelques dizaines de cas. L'interprétation qu'il en a faite est qu'il y a quelques dizaines de cas problématiques et non pas qu'il y avait une quelconque inégalité de traitement entre les contribuables genevois. Pour le reste, les administrations, avec ou sans l'aide du Tribunal fédéral pour interpréter le droit, ont des pratiques qui peuvent être différentes à la marge. Cela fait partie du charme de la Confédération et de ses si nombreux cantons. Ils pourraient reprendre l'objet sur des débats bien plus substantiels que celui-ci. Ils vont se retrouver avec une énième demande à l'Assemblée fédérale qui illustrera le bien-fondé des Genevois dans cette démarche, cette fois-ci peut-être de manière inverse, sachant qu'il suffit d'une majorité pour obtenir une telle précision de la base légale fédérale.

Un Vert indique que, au-delà de la question purement technique et des effets pour les entreprises concernées, ils sont en droit de se demander si c'est le bon outil sachant qu'ils sont bien représentés à Berne. Il souhaite faire un rappel d'ordre social, voire syndical. Les vacances sont là pour être prises, et si possible dans l'année en cours. La provision pour vacances devrait donc être une pratique complètement exceptionnelle dans des cas très particuliers. Cette dimension ne peut pas être évacuée du débat. Compte tenu de l'audition du département, de cette réflexion de résolution sur l'abondance de résolutions envoyées à l'Assemblée fédérale et des aspects plus sociaux, ils ne vont pas voter cette résolution.

Vote

Le président met aux voix la R 1059 :

Oui : 9 (1 LJS, 2 MCG, 1 LC, 3 PLR, 2 UDC)

Non : 4 (2 S, 2 Ve)

Abstentions : 1 (1 S)

La R 1059 est acceptée.

Catégorie de débat préavisée : II 30 min



EXPERTsuisse - Association suisse des experts en audit,
fiscalité et fiduciaire, ordre Genevois
Rue de Saint-Jean 98
1201 Genève

A l'attention de la commission fiscale du
Grand Conseil
Secrétariat général du Grand Conseil
Rue de l'Hôtel-de-Ville 2
Case postale – 1211 Genève 3

Concerne : Projet de prise de position d'ExpertSuisse, section Genève sur la Proposition de résolution du 20 mars 2025 (R 1059) : Admissibilité de la provision pour vacances : alignement des pratiques comptables et fiscales

Résumé de la position

L'identification et la quantification du bénéfice imposable des sociétés de capitaux en droit fiscal suisse sont guidées par le principe de détermination, selon lequel il n'y a pas de raison de s'écarter des états financiers établis dans le respect des règles comptables, sauf si une disposition expresse de la loi fiscale le commande.

Les principes de droit comptable applicables en Suisse commandent de tenir compte de la charge liée aux vacances non prises par les collaborateurs pour déterminer le bénéfice comptable.

Nous ne voyons pas de motif justifiant de s'écarter du principe de détermination en l'occurrence, ce d'autant plus que les autorités fiscales d'autres cantons ne tiennent pas compte de la jurisprudence du Tribunal fédéral au sujet de la provision pour vacances.

Par conséquent, nous sommes d'avis que la résolution « 1059 » s'inscrit dans le sens d'une gestion fiscale cohérente de la problématique des vacances non prises et évite de compliquer sans justification objective le traitement par les entreprises.

Détail de l'analyse

Il convient tout d'abord de rappeler que le droit civil impose à l'employeur d'accorder à l'employé de façon obligatoire un certain nombre de jours de vacances par année calendaire (article 329a du Code des Obligations). L'employeur dispose certes d'un droit à instruire ses employés sur la manière dont ils doivent user de leur droit aux vacances, et notamment de déterminer des périodes durant lesquelles les vacances doivent être prises ou de limiter le report de vacances d'une année à l'autre. Il n'en reste pas moins que la situation de l'entreprise,

les contraintes auxquelles les employés doivent faire face, par exemple par rapport à leur vie familiale, conduisent régulièrement à un report de vacances, les employés ne pouvant pas dans tous les cas utiliser leurs vacances durant l'année calendaire.

Cela induit logiquement des conséquences économiques pour l'employeur qui peuvent prendre différentes formes en fonction de l'activité de l'entreprise : lorsque celle-ci requiert la présence de l'employé sur le lieu de travail, comme c'est par exemple le cas dans le domaine médical ou dans celui des soins aux personnes âgées, l'employeur est contraint, lorsque l'employé utilise son solde de vacances, à devoir engager temporairement des remplaçants, dont la rémunération est souvent plus élevée que celle des personnes qu'ils remplacent. Dans les secteurs où les employés vendent des services sur la base d'un tarif horaire, l'absence d'un employé se traduit par un manque à gagner lié aux heures de travail que l'employé ne pourra pas effectuer en raison de son absence. Cela est facilement identifiable par les entreprises dont les employés remplissent un « time-sheet ». Ce manque à gagner est le corollaire des heures facturées l'année précédente en plus du quota d'heures de travail des employés concernés, lesquelles heures ont augmenté le chiffre d'affaires, et donc le bénéfice de l'entreprise l'année précédente. Dans les entreprises où le chiffre d'affaires est moins directement lié à la facturation par les employés de leurs heures de travail, la situation n'est pas différente : une entreprise dont les employés « rattrapent » leurs vacances subira mécaniquement un manque à gagner, l'employeur ne pouvant pas exiger des employés présents de travailler davantage. Dans certains secteurs, il existe une caisse de vacances à laquelle les employeurs cotisent pour prévenir ces conséquences économiques. Ces cotisations sont considérées comme des charges salariales et par conséquent déductibles. Cette pratique est toutefois liée à l'existence d'une convention collective le prévoyant.

Dans tous les cas de figure, il y a donc pour l'entreprise un impact économique dont le droit comptable suisse commande de tenir compte. Le Manuel Suisse d'Audit (ci-après « MSA ») qualifie par ailleurs les avoirs du personnel en matière de vacances et d'heures supplémentaires comme un passif de régularisation plutôt que comme une provision (MSA 2023, III N. 512). La constitution d'un passif de régularisation pour vacances non prises est d'ailleurs considérée dans le MSA comme une charge de personnel, au même titre que le salaire ordinaire (MSA 2023 III N 760).

La prise en compte des vacances non prises comme passif de régularisation n'est donc pas optionnelle au sens du droit comptable suisse. Cette obligation est par ailleurs reflétée par l'ensemble des normes comptables reconnues (IFRS, Swiss GAAP RPC, MCH 2, US GAAP, etc).

Comme évoqué ci-dessus, le droit fiscal suit par principe le droit civil, et ce n'est qu'en présence d'une disposition expresse qu'il peut s'en écarter. On ne voit par conséquent pas pour quelle raison les charges comptabilisées au titre de vacances non prises devraient échapper à ce principe. En effet, le coût économique des vacances non prises trouve son origine dans l'exercice social dont les comptes doivent être clôturés, et cette charge est déterminable puisqu'elle est liée à la rémunération des employés n'ayant pas pris la totalité de leurs vacances. D'autre part, cette charge est certaine puisque l'employeur n'a pas la liberté d'annuler les vacances non prises, et il nous paraît à cet égard qu'il est irrelevante que cette charge se manifeste au final par le versement à l'employé d'un montant correspondant aux vacances non prises (sortie de cash), par un décaissement lié à l'engagement de remplaçants ou par un simple manque à gagner lié à l'absence des employés prenant leur solde de vacances.

La déductibilité des passifs de régularisation enregistrés au titre des vacances non prises est par conséquent justifiée. Nous ne voyons dès lors pas de justification fiscale permettant de

refuser cette déductibilité, et une modification de la législation fiscale fédérale à cet égard nous semble légitime afin de garantir aux entreprises un traitement de cette problématique conforme au droit comptable sans avoir à leur imposer de tenir, en parallèle de leur comptabilité commerciale, une « comptabilité fiscale » afin de suivre, dans la durée, cette problématique.

En complément à l'analyse ci-dessus, nous indiquons qu'ExpertSuisse Genève n'a pas formulé de recommandations à ses membres, ni pour la tenue des comptes commerciaux, ni pour la manière de traiter la provision pour vacances dans leur déclaration fiscale.

Pour le comité de l'ordre genevois de
EXPERTSuisse

Frédéric Berney
Président

Jean-Marie Hainaut
Membre

Nadira Bennacer
Membre